

TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
GABINETE TÉCNICO

**DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE  
TRIBUTOS Y OTROS INGRESOS DE  
DERECHO PÚBLICO.**

**2011-2012**

**Coordinador:** D. Juan Pedro Quintana Carretero. Magistrado Decano del Gabinete Técnico de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

**Autor:** D. Felipe Vilches García. Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo

## ÍNDICE

I.	TASAS .....	3
I.1.	Hecho imponible .....	3
I.1.1.	Tasas locales .....	3
I.1.2.	Tasas de telecomunicaciones .....	7
I.1.3.	Otras tasas .....	11
I.2.	Sujeto pasivo .....	12
I.2.1.	Tasas locales .....	12
I.2.2.	Tasas de telecomunicaciones .....	15
I.2.3.	Otras tasas .....	16
I.3.	Devengo .....	18
I.4.	Cuantificación de la cuota de la Tasa .....	18
I.4.1.	Tasas locales .....	19
I.4.2.	Tasas de Telecomunicaciones .....	22
I.4.3.	Otras tasas .....	30
I.5.	Reserva de ley tributaria .....	30
I.6.	Procedimiento de aprobación .....	32
I.6.1.	Tasa locales .....	32
I.6.2.	Tasas aeroportuarias .....	34
I.7.	Devolución .....	36
I.7.1.	Por declaración de inconstitucionalidad del gravamen .....	36
I.7.2.	Por anulación de la liquidación .....	40
I.8.	Distinción con otras figuras .....	41
II.	CONTRIBUCIONES ESPECIALES .....	50
II.1.	Hecho imponible .....	50
III.	CÁNONES .....	51
III.1.	De vertido .....	51
III.2.	De Saneamiento .....	62
III.3.	De regulación de aguas .....	68
III.4.	Telecomunicaciones .....	72
III.5.	Distinción con otras figuras .....	74
IV.	PRECIOS PÚBLICOS .....	77
IV.1.	Naturaleza .....	77
IV.2.	Sujeto Pasivo .....	78
IV.3.	Reserva de ley .....	79

## I. TASAS

### I.1. Hecho imponible

#### I.1.1. Tasas locales

#### **Aprovechamiento especial de caminos municipales para el transporte de áridos. Validación del hecho imponible. STS de 15 de septiembre de 2011 (2078/2009).**

“(…) Por ello, y pasando a dar respuesta al motivo alegado, debemos comenzar señalando que el artículo 20.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece: “1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

*En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:*

*A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local...”*

Por su parte, el apartado 3 establece: “Conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y en particular por los siguientes...”. La expresión utilizada por el legislador pone de relieve que la enumeración que después se realiza no es taxativa, como esta Sala puso de manifiesto en la Sentencia de 12 de febrero de 2009 (recurso de casación nº 6385/2006), en relación con los cajeros automáticos instalados en las fachadas de las entidades financieras, utilizables por el público desde la vía pública, al señalar en el Fundamento de Derecho Tercero lo siguiente:

*“A raíz de la doctrina sentada en la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, que declaró la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley de Tasas y Precios Públicos, se dictó la Ley 25/1998, de 13 de julio, que modificó los arts. 26.1.a) de la Ley General Tributaria 230/1963, 6 de la Ley de Tasas y Precios Públicos y 20 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL), precepto este último que pasó a disponer que las Entidades locales --cualquiera que sea la naturaleza del sujeto activo: municipios, provincias, entidades supramunicipales y entidades de ámbito territorial inferior al municipio-- podían establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos, añadiéndose que, en todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las Entidades locales por: A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local...”*

*El que la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local diese origen al abono de una tasa constituyó sin duda la innovación más significativa de la tesis de la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, que sacó del campo de los precios públicos este supuesto, retornando así a la tradicional doctrina que arranca de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958,*

*que conceptuó la utilización del dominio público como generadora del pago de una tasa, habiéndose mantenido así en toda la normativa posterior hasta la promulgación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en la cual esta actividad pasó a conceptuarse como generadora del abono de un precio público.*

*Como ha puesto de relieve la doctrina, la Ley 25/1998, de 13 de julio, al dar nueva redacción al art. 20 de la LRHL, señaló que las Entidades locales pueden establecer tasas --remarcándose así el carácter potestativo y voluntario de estos tributos, cuyo establecimiento depende exclusivamente de la voluntad de la Entidad local respectiva, pudiéndose exigir únicamente previo acuerdo expreso de imposición y ordenación-- por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y en particular por los que aparecen expresamente configurados con carácter no taxativo, sino meramente enunciativo, en el referido precepto, del que se desprende que para que la utilización del dominio público pueda generar tasas locales es necesaria la concurrencia de estas tres circunstancias: a) Que se trate de un aprovechamiento especial o privativo; b) Que su uso sea legítimo, y c) Que los bienes sean de dominio público local.*

*En rigor, no es necesario ninguna relación de supuestos, ni abierta ni cerrada, en base a los que las Entidades locales puedan exigir tasas, ya que la configuración en la Ley de la categoría genérica de la tasa local y la regulación, también genérica, de todos sus elementos esenciales, es suficiente como para dar por adecuadamente cumplido el principio de reserva de ley. De esta forma, el legislador, trató de evitar la crítica que se le había dirigido, al promulgarse tanto la Ley de Tasas y Precios Públicos como la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de que la definición genérica de tasas podía implicar una vulneración del principio de reserva de ley, al no venir luego desarrollado el concepto general por una serie de supuestos concretos que motivasen el cobro de este tributo."Y tras exponer las circunstancias concurrentes en el caso planteado, la Sentencia de referencia concluye que "no ofrece dudas que la instalación de cajeros por una entidad bancaria, en línea de fachada y orientados hacia la vía pública, con la evidente finalidad de posibilitar su utilización por todo usuario que posea la tarjeta magnética imprescindible para acceder a la serie de servicios que prestan, tiene como efecto inmediato la realización de operaciones bancarias desde la vía pública a través de tales instrumentos, con la consiguiente ocupación de la vía pública por los clientes receptores de los servicios bancarios, cuya prestación es trasladada así desde el interior de la oficina bancaria a la vía pública. Todo ello permite apreciar que la existencia de esos cajeros automáticos comporta un aprovechamiento, no privativo pero sí especial de la vía pública por parte de la entidad bancaria titular del cajero automático, que es la que obtiene con dicha instalación un beneficio económico específico y exclusivo, subsumible en el art. 20 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, donde se contiene una relación no cerrada sino abierta, es decir, meramente enunciativa, de los conceptos concretos que motivan el cobro de una tasa ..."*

Esta doctrina fue reiterada en la Sentencia de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 5294/2006).

Pues bien, partiendo de la doctrina expuesta, cabe únicamente resolver si en caso de utilización de vehículos para el transporte de áridos se produce o no el aprovechamiento especial, que sería el hecho imponible de la tasa.

En este sentido, el artículo 1 de la Ordenanza aprobada por el Ayuntamiento de Fontanar determina que "La intensidad del tránsito de vehículos que transportan áridos

por los caminos municipales, el tonelaje con el que transitan y el deterioro permanente que por tal motivo sufren dichas vías públicas, son circunstancias que hacen que sea especial este aprovechamiento de los caminos e implica restricciones de su uso para los vecinos y ciudadanos".

Por su parte, la sentencia de instancia aprecia y valora el carácter de aprovechamiento especial de los caminos públicos, que no siendo vías habituales para su utilización por vehículos, han de soportar los utilizados para el transporte de áridos, lo que sin duda alguna provoca, a la par que una ventaja singular para quien lleva a cabo el mismo, una restricción del uso general y una generación de coste para el Ayuntamiento, razón por la que se exige la correspondiente autorización, de conformidad con el artículo 78 del Reglamento de Bienes y según la previsión de los artículos 3.1, 7, 10 y 11 de la Ordenanza Municipal.

No puede por menos que confirmarse el criterio de la sentencia en la medida en que el transporte de áridos por caminos públicos municipales supone un uso de los mismos que excede del uso general y determina a la par que una restricción de éste último, la obtención de una utilidad o ventaja que justifica la imposición de una tasa" (F.J. 4º).

**La depuración y tratamiento de aguas residuales puede estar sujeto a tasa aunque el servicio se preste, indirectamente, por una entidad privada. STS de 1 de marzo de 2012 (RC 2133/2008).**

"(...) en el caso que aquí enjuicamos se cumplen los requisitos expresados en la doctrina expuesta y que resultan de la aplicación conjunta y armónica de la legislación tributaria y local: nos encontramos ante una actividad administrativa de competencia municipal contemplada en el artículo 20.4.r) de la LHL -tratamiento y depuración de aguas residuales- cuya contraprestación a abonar por el servicio público prestado ha de revestir el carácter de tasa con independencia de que sea prestado por una entidad privada, -como es el caso-, en régimen de concesión.

Apuntar, por último, que resulta irrelevante a los efectos pretendidos por el Ayuntamiento recurrente el argumentar que como la depuración de aguas residuales tiene por origen el abastecimiento de agua, resultaría de aplicación preferente lo dispuesto en el apartado t) del citado artículo 20.4, en cuanto prevé que se sujetara a tasa la distribución de agua únicamente cuando tal servicio o suministro sean prestado por una entidad local, pues la voluntad del legislador en este punto no da lugar a tal interpretación, ya que si hubiera querido que el servicio de depuración de aguas únicamente estuviera sujeto a tasa cuando se hubiera prestado por una entidad local así lo habría dispuesto y no siendo así resulta indiferente quien depure las aguas pues, con independencia de su forma de gestionar, dicho servicio público inexorablemente ha de abonarse mediante una tasa" (F.J. 2º).

**Servicios prestados a los concesionarios de licencias de taxi. STS de 5 de junio de 2012 (RC 1870/2008)**

"(...) Por último, y refiriéndonos ya al supuesto que hemos de resolver, debemos precisar también que en Barcelona los servicios de taxi dependen del Instituto Metropolitano del Taxi, organismo dotado de personalidad jurídica propia, y respecto del cual la Entidad Metropolitana del Transporte ostenta potestades de dirección, control y tutela. Dicho Instituto es el que, entre otras funciones (como las disciplinarias), presta los servicios que ahora se indicarán a los titulares de licencia del taxi y en virtud de tal condición. Tales servicios eran los de tramitación, estudio y verificación de los documentos de transmitente y adquirente; utilización de paradas de taxis; servicio de

revisión anual de los vehículos autotaxis; servicio de promoción del taxi; servicio de información, asesoramiento y documentación y servicio de inspección. Como puede verse, se trata de servicios iguales o análogos a los contenidos en el artículo 2 de la Ordenanza Fiscal núm. 1 aprobada el 28 de diciembre de 2006 y objeto del presente recurso.

Pues bien, sobre estas premisas debe estimarse correcta la regulación contenida en una sola Ordenanza de tasas diferentes, correspondientes también a distintos servicios, y que han de satisfacerse por quienes en cada caso sean solicitantes o beneficiarios de la prestación de los mismos.

Pero siempre a partir de la caracterización como servicio público impropio determinante de una relación de sujeción especial, no puede considerarse tampoco que suponga una violación del principio de igualdad el hecho de que la exigencia del pago se produzca en el momento de otorgamiento de la licencia y no solo por el servicio que ello comporta, sino por razón de todos aquellos que, debidamente especificados, se prestan al titular de la misma una vez que tiene acceso a esa relación de sujeción especial a la que nos hemos referido.

En definitiva, se exige la tasa en el momento de la adquisición de la licencia por razón de todos los servicios que como consecuencia de ello se prestan al titular de la misma, pero ello no comporta violación del principio de igualdad con relación al resto de titulares porque éstos, en la misma situación, es decir, en el momento de tener acceso a la relación jurídica de sujeción especial mediante la obtención de la licencia, abonaron también la correspondiente tasa” (F.J. 4º).

**Tasa por la recogida, tratamiento y eliminación de los residuos de centros sanitarios. Validación del hecho imponible de la tasa pues la prestación de tal servicio le corresponde al Ayuntamiento. STS de 27 de noviembre de 2012 (RC 989/2010).**

“(…) los preceptos de la ley 5/2003 que se consideran indebidamente interpretados no permiten mantener la improcedencia de exigir la tasa respecto a residuos urbanos que derivan de los establecimientos sanitarios.

En efecto, no cabe desconocer que la Ley Autonómica de Madrid viene a desarrollar la ley básica de residuos de 21 de Abril de 1998 que clasificaba estos en dos grandes grupos, los residuos urbanos y los residuos peligrosos, definiendo a aquéllos, en contraposición a los peligrosos, como los que se generan en las actividades desarrolladas en los núcleos urbanos o en sus zonas de influencia, como son los domicilios particulares, los comercios, las oficinas y los servicios, así como los no identificados como peligrosos y que por su naturaleza o composición pueden asimilarse a los producidos en los anteriores lugares o actividades.

No cabe, pues, identificar los residuos urbanos con los peligrosos, modalidad que incluía a todos los que figuraban en el listado de residuos peligrosos del Real Decreto 952/1997, entre otros, los residuos sanitarios, para los que el Capítulo IV de la ley estatal establecía unas normas específicas en la producción y gestión, aunque jugaba un papel esencial la normativa de cada Comunidad Autónoma.

Así por lo que respecta a la Comunidad de Madrid, el Decreto 83/1999, de 3 de Junio, clasificó los residuos sanitarios en residuos generales, sin ningún tipo de contaminación específica, que no presentaban riesgo de infección ni en el interior ni en el exterior de los centros, que estaban compuestos por "papel, cartón, metales, vidrio, restos de comida, así como otros tipos de residuos que normalmente se generan en estancias o

áreas de un centro sanitario donde no se realizan actividades propiamente sanitarias, tales como oficinas, comedores, cafetería, almacenes, salas de espera y similares", y también "los residuos de jardinería, mobiliario y, en general, todos los residuos que, de acuerdo con el artículo 3, apartado b), de la ley 10/1998, de 21 de Abril, de Residuos, tiene la consideración de residuos urbanos o municipales"; y los restantes residuos. Esta normativa y la existente con anterioridad fue completada por la ley Regional 5/2003, de 20 de Marzo, cuyo art. 4 clasifica los residuos, en urbanos y peligrosos, que son objeto de regulación separada, aunque existen normas comunes para los dos tipos, como los relativos a los de gestión, refiriéndose al art. 28 sólo a las obligaciones en materia de entrega de residuos urbanos.

Pues bien, esta normativa autonómica fue la que tuvo en cuenta el Ayuntamiento de Madrid al aprobar la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos, y que fue modificada por el acuerdo plenario de 28 de Noviembre de 2007, pero sin afectar al presupuesto de hecho de la tasa respecto a los residuos urbanos que derivan de los establecimientos sanitarios, como venía a reconocer la propuesta de modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos, al señalar que el art. 4.1 ofrece una "nueva configuración del hecho imponible al suprimirse el inciso "incluso de carácter meramente social, aun cuando se efectúen sin contraprestación", y añadirse a la relación de actividades sujetas a la tasa las sanitarias que, no obstante, no se considera novedad al estar antes incluidas en la locución "cualesquiera otras", que ahora se suprime".

Por otra parte, el art. 4 de la referida Ordenanza al definir el hecho imponible del servicio de recepción obligatoria de gestión de residuos sólidos urbanos establece que no solo queda comprendida la recogida de tales residuos, sino también las actuaciones relativas a su tratamiento, que incluye su valoración y eliminación, definición que, no obstante, es completada con la previsión de distintos supuestos de no sujeción. Así, en el art. 5 se recogen tales supuestos de alojamiento, locales y demás establecimientos a que se refiere el hecho imponible: a) Aquellos en los que no se pueda ejercer actividad sujeta, por carecer de licencia de primera ocupación y funcionamiento. b) Aquellos que hayan sido declarados en estado de ruina. c) Aquellos en los que no se preste el servicio de recogida por la Administración municipal, por haberse autorizado expresamente por ésta su realización, sin perjuicio de la obligación de abonar, en su caso, la tarifa correspondiente a los servicios de tratamiento y eliminación de residuos en el Vertedero Municipal, en los términos recogidos en el anexo de esta Ordenanza".

Resulta conforme a derecho, por tanto, que respecto a los residuos urbanos producidos en inmuebles en los que se ejerzan actividades comerciales industriales, profesionales, artísticas, administrativas, de servicios y sanitarias, públicas o privadas, pueda establecerse un gravamen con la naturaleza jurídica de tasa, en cuanto constituye un servicio de recepción obligatoria sin que la no sujeción que se establece para aquellos sujetos que opten por acudir a gestor privado, pueda extenderse al tratamiento y eliminación, en cuanto el servicio necesariamente ha de ser prestado por el Ayuntamiento, todo ello sin perjuicio del tratamiento especial, establecido para la gestión de los residuos sanitarios calificados como peligrosos" (F.J. 5º)

### **I.1.2. Tasas de telecomunicaciones**

**Tasa por utilización del dominio público radioeléctrico. La reserva del espacio radioeléctrico supone el cumplimiento del hecho imponible y justifica la sujeción a**

**gravamen. STS de 16 enero de 2012 (RC 1104/2005). En el mismo sentido STS de 7 de junio de 2012 (RC 6437/2008)**

“(…)Sostiene que, si como hemos concluido, está sujeto a la tasa, sólo se puede girar a partir del 30 de septiembre de 2002, día en el que se le notificó la resolución administrativa otorgando el correspondiente título habilitante para la reserva de las frecuencias necesarias a las emisiones terrestres de “TVE 1” y “La 2”. Entiende que las actuaciones anteriores no son sino actos preparatorios de esa resolución final, por lo que procedería anular las liquidaciones de los años 2000 y 2001, limitando la del 2002 al periodo que discurrió entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre, por una cuantía de 184.474,68 euros.

La resolución de este segundo motivo de casación requiere de unas precisiones previas:

1ª) El proceso de liberalización de las telecomunicaciones conllevó, entre otras consecuencias, que el Ente Público de la Red Técnica Española de Televisión (Ente Público RETEVISIÓN), que estaba encargado de proporcionar el transporte y la difusión de las señales de televisión y radio, dejase el 2 de abril de 2000 de suministrar tal servicio con el carácter de monopolio con que lo hacía. A partir de esa fecha, el uso del dominio público radioeléctrico se atribuía a cada titular de la licencia para la explotación de una red pública de telecomunicaciones, siendo uno de ellos RETEVISIÓN, S.A., ya como un operador más [artículo 42 y disposición transitoria cuarta del Reglamento de desarrollo de la Ley 11/1998 en lo relativo al uso del dominio público radioeléctrico, aprobado por Orden del Ministerio de Fomento de 9 de marzo de 2000 (BOE de 15 de marzo)].

2ª) Por ello, antes de que llegara esa fecha (el 26 de noviembre de 1999), RETEVISIÓN, S.A. interesó que, una vez transformados los títulos habilitantes que ostentaba el Ente Público RETEVISIÓN y consolidada la titularidad de las frecuencias que le eran atribuidas, ya como un operador más, le fuesen giradas en la parte proporcional que le correspondiese las tasas por la reserva del dominio público radioeléctrico [véanse el artículo 11 de la ya citada Ley 10/1988 y la disposición transitoria segunda de la Ley 12/1997, de 24 de abril, de liberalización de las telecomunicaciones (BOE de 25 de abril)].

3ª) En virtud de lo anterior, la Secretaría General de Comunicaciones, mediante una circular de 27 de abril de 2000, dispuso que correspondía al Ente Público RETEVISIÓN las liquidaciones-notificaciones de las tasas de periodicidad anual por, en lo que aquí interesa, reserva del dominio público radioeléctrico devengadas hasta el 2 de abril de 2000, y a RETEVISIÓN, S.A., a partir del día siguiente. En la misma circular se indicaba que se efectuarían de oficio las modificaciones en el Registro Nacional de Frecuencias para inscribir las asignaciones de frecuencias de difusión a los titulares de los servicios de difusión de televisión, practicándose también de oficio las liquidaciones-notificaciones de las tasas exigibles sobre dichas frecuencias. Esta circular se notificó al Ente Público RETEVISIÓN, a RETEVISIÓN, S.A., y a las distintas entidades prestadoras del servicio público de difusión de televisión, entre ellas a «RTVE» el 31 de mayo de 2000.

4ª) El 11 de octubre de 2000 se notificó a «RTVE» las inscripciones de oficio en el Registro Nacional de Frecuencias de las reservas del dominio público radioeléctrico a su favor y, ante las discrepancias existentes, se inició una fase de alegaciones (evacuadas el 15 de noviembre de dicho año), que el 3 de julio de 2002 aún no se había cerrado, de modo que en esta última fecha se le dio un nuevo plazo de alegaciones, indicando que si no manifestaba oposición se procedería a actualizar las inscripciones de reserva del



dominio público radioeléctrico en el ya mencionado Registro conforme a los datos que se especificaban en el anexo 1 que se adjuntaba. «RTVE» evacuó el traslado el 24 de julio de 2002.

5º) El 3 de septiembre del mismo año, el Director General de Telecomunicaciones y Tecnologías de la Información, en uso de las competencias atribuidas por el artículo 61 de la Ley 11/1998, asignó a «RTVE» para la difusión de su programación los canales radioeléctricos que para cada estación de televisión se relacionaban en el listado adjunto. Esta resolución fue notificada el 30 del mismo mes.

6º) Se ha de subrayar que mucho antes, el 19 de diciembre de 2000, «RTVE» solicitó la exención del pago de la tasa, petición que fue rechazada y que, en la vía administrativa, recibió una última respuesta denegatoria en la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de junio de 2003, decisión confirmada en la vía jurisdiccional por la sentencia objeto de este recurso y criticada en el primer motivo de casación.

El ente público recurrente considera que las frecuencias le fueron atribuidas el 3 de septiembre de 2002 y que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 del Real Decreto 1750/1998, el devengo de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico no se pudo producir antes del 30 de dicho mes, en que se notificó el acto de atribución, por lo que han de anularse las liquidaciones giradas por el periodo discurrido entre el 3 de abril y el 31 de diciembre de 2000 y por el año 2001, debiendo limitarse la del 2002 al tiempo que medió entre el 1 de octubre y el último día del año.

La Sala de instancia resuelve, sin embargo, en sentido contrario. En primer lugar considera obvia la existencia de la reserva del dominio público radioeléctrico a favor de «RTVE», pues de otra forma no habría solicitado la exención. A lo anterior añade que la mencionada circular de 27 de abril de 2000 evidencia que el ente público recurrente ostentaba ya un título habilitante desde el día 3 de dicho mes.

Esta Sala comparte las atinadas conclusiones del Tribunal *a quo*.

Para empezar, resulta, en efecto, muy significativo que ya el 19 de diciembre de 2000 «RTVE» solicitara la exención de la tasa. En aquel momento ya se le había notificado (el 11 de octubre de 2000) las inscripciones de oficio en el Registro Nacional de Frecuencias de las reservas del dominio público radioeléctrico a su favor, iniciándose un intercambio de pareceres para solventar determinadas discrepancias en orden a determinadas estaciones y frecuencias, que quedaron definitivamente solventadas el 13 de septiembre del 2002. Difícilmente puede solicitar la exención de la tasa el sujeto pasivo respecto del que no se ha producido el devengo de la misma. El artículo 73 de la Ley 11/1998 nos enseña que quedan sujetos a dicho tributo los titulares de reservas del dominio público radioeléctrico (apartado 1), si bien las Administraciones públicas en las que concurren determinados requisitos (que ya hemos examinado en el anterior fundamento) quedan exentas (apartado 7). Por consiguiente, si se solicita la dispensa es porque se tiene la titularidad de una de esas reservas. El principio que prohíbe actuar en contra de los propios actos impide a «RTVE» sostener que, hasta el 30 de septiembre de 2002, no era titular de reserva alguna del dominio público radioeléctrico.

Es verdad que el artículo 16 del Real Decreto 1750/1998 dispone que el devengo inicial de la tasa se produce el día del otorgamiento del título habilitante, pero se confunde «RTVE» al fijar ese momento en el 30 de septiembre de 2002, día en el que se le notificó el acuerdo del Director General de Telecomunicaciones y Tecnologías de la Información por el que se le asignaron los correspondientes canales radioeléctricos. En

el proceso de liberalización del sector y de apertura del mercado, esa atribución tuvo lugar en virtud del juego combinado del artículo 42 y de la disposición transitoria cuarta del Reglamento de desarrollo de la Ley 11/1998 en lo relativo al uso del dominio público radioeléctrico, en relación con el artículo 11 de la Ley 10/1988 y la disposición transitoria segunda de la Ley 12/1997. La atribución se plasmó mediante las pertinentes inscripciones de oficio en el Registro Nacional de Frecuencias. La fase de alegaciones abierta después no tuvo por objeto discutir la procedencia de la concesión, que ya estaba otorgada, sino concretar puntos de detalle, relativos a determinadas estaciones o radiofrecuencias. Nadie dudaba de que a partir del 3 de abril de 2000 «RTVE» tenía atribuida la concesión de frecuencias del espacio radioeléctrico, ni siquiera el propio ente público, que, por tal razón, pidió que se le reconociera la exención prevista en el artículo 73.7 de la Ley 11/1998. No otro alcance cabe otorgar a la resolución de 13 de septiembre de 2002, notificada el 30 del mismo mes, mediante la que se asignó a «RTVE» los canales que aparecen en el listado adjunto en uso de «las competencias atribuidas por el artículo 61 de la Ley 11/1998», esto es, no sólo para la atribución del derecho de uso de las radiofrecuencias, que, como hemos indicado, en este caso se realizó *ministerio legis*, sino también para la comprobación técnica de las emisiones (apartado 2).

En suma, «RTVE» venía utilizando las frecuencias desde el 3 de abril de 2000, por lo que, acudiendo a las palabras de la sentencia recurrida, su pretensión «no puede prosperar por una pura razón de equilibrio económico que debe existir entre la reserva de frecuencias del dominio público radioeléctrico y las liquidaciones».

El segundo motivo de casación debe, pues, desestimarse también y con él todo el recurso” (F.J. 3º).

**Tasa por utilización privativa del dominio público radioeléctrico. El hecho imponible viene determinado por la reserva del espacio a favor del sujeto pasivo, no por su ocupación o utilización. STS de 21 de junio de 2012 (RC 5421/2008). En el mismo sentido SSTS de 21 de junio de 2012 (RC 486/2009), 28 de junio de 2012 (RC 5452/2006).**

“(…) el hecho imponible de la tasa -como afirmó la Sentencia de instancia- está constituido por la «*reserva para uso privativo de cualquier frecuencia del dominio público radioeléctrico*», y no por la ocupación del mismo como afirma la recurrente en el primer motivo, afirmación que sustenta el resto del razonamiento sobre el que mantiene la falta de realización del hecho imponible de la tasa. En consecuencia, la definición del hecho imponible como "ocupación" del espacio radioeléctrico que realiza la recurrente no se corresponde con la configuración legal del mismo que lo define por la "reserva" de frecuencias a favor de persona o entidad, y no por la utilización de las mismas por éstas. De ahí que el art. 14 del Real Decreto 1750/1998 de 31 de julio, por el que se regulan las tasas establecidas en la Ley 11/1998, de 24 de abril, General de Telecomunicaciones, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, desvincule la consideración de sujeto pasivo de la efectiva utilización del espacio radioeléctrico a favor de él reservado. Tal precepto establece:

*«Serán sujetos pasivos de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico las personas o entidades en cuyo favor se realice, independientemente de que hagan o no uso de ella».*

Lo anterior nos conduce inevitablemente a la desestimación del motivo. No obstante conviene poner de manifiesto que la Sentencia de instancia no tiene como hecho probado la existencia de las anomalías en el espacio radioeléctrico que sustentan

fácticamente el primero de los motivos de casación, lo que supone que en la instancia la recurrente ni presentó ni solicitó la práctica de prueba alguna para acreditar dichos extremos. De hecho, ni siquiera solicitó la apertura de periodo de prueba alguno.

En conclusión, ni el hecho imponible de la tasa está constituido por la ocupación de las frecuencias del espacio radioeléctrico reservado, sino por la reserva de las mismas a favor de persona o entidad, ni consta como hecho probado en la Sentencia impugnada o justificado en autos la existencia de las anomalías denunciadas por la recurrente que sustentan la alegación, lo que nos conduce a la desestimación del primero de los motivos" (F.J. 3º).

### I.1.3. Otras tasas

#### **Tasa sobre rifas. Sorteos de TV entre los espectadores que mandan SMS o hacen llamada telefónica. STS de 11 de octubre de 2012 (RC 2444/2009).**

"(...) Dicho lo anterior, pasamos a dar respuesta al segundo motivo, en el que la parte recurrente trata de impugnar la calificación de "rifa" llevada a cabo en la sentencia y para ello, primeramente, pone de relieve que ésta, a la hora de definir el hecho imponible de la tasa sobre "rifas", utiliza una legislación todavía no vigente, pues la que debía aplicarse solo exige la tributación por el importe de los boletos o billetes ofrecidos, lo que conduce a sostener la tesis de que el legislador estatal exigió que las rifas se llevaran a efecto mediante boletos o billetes.

Pues bien, preciso es reconocer que, en cuanto al hecho imponible, hasta el 31 de diciembre de 2001, el artículo 36 del Texto Refundido de la Ley de Tasas, aprobado por Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, expresaba escueta, pero precisamente, que: "*Se exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias*" y, por consiguiente, que solo a partir de 1 de enero de 2002, la redacción fue la siguiente: "*Se exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias cuyo ámbito territorial de participación sea nacional o, en todo caso, superior al de una Comunidad Autónoma, cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo a través del que se realicen*"(según redacción del artículo 24 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre).

También es cierto que bajo el título de "Bases y Tipos", en los ejercicios a que se refiere el presente recurso, el artículo 38.1.a) señalaba que "*Las rifas y tómbolas tributarán con carácter general al 35 por 100 del importe total de los boletos o billetes ofrecidos.*" Y que la Ley 24/2001, añade un párrafo en el apartado 4 del artículo 38, en el que, con referencia a la base, se dispone: "*En los supuestos de participación a través de medios técnicos, telemáticos o interactivos y la base debiera determinarse en función de la misma, estos medios deberán contener el procedimiento o los elementos de control necesarios que garanticen su completa exactitud.*

Por lo tanto, no cabe duda que la sentencia transcribe legislación que, al menos parcialmente, no estaba vigente en los años que ha de considerar. Sin embargo, no por ello incurre en infracción del ordenamiento jurídico, por dos razones fundamentales:

En primer lugar, antes y después de los años 2001 y 2002, de conformidad con el artículo 36 del Decreto 3059/1966, el hecho imponible del tributo es la "autorización", "celebración" u "organización" de "rifas", lo que resulta trascendente, porque como se señaló en la Sentencia de esta Sala de 31 de enero de 2005 (recurso de casación número 181/2003), se trata en realidad de "*un impuesto especial que grava la actividad consistente indistintamente en la «autorización, celebración u organización de*

*combinaciones aleatorias» (art. 36 Decreto 3059/1966, en lo sucesivo TR). Se subraya así la intención de someter al tributo la actividad en sí, con independencia de su autorización, como lo confirma el artículo 40.1.a) del mismo TR que, en el caso de no haber sido autorizadas, identificaba el devengo de la sedicente «tasa» en la celebración, lo que evidencia que la obligación tributaria nacía aunque no existiera la actividad administrativa autorizatoria." Y si la actividad es la de sorteo de una cosa entre varias personas, surge el hecho gravable, cualquiera que sea el procedimiento utilizado para su realización. Otra cosa sería interpretar la norma sin atender a la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicada, como dispone el artículo 3.1 del Código Civil.*

En segundo lugar, y como se deduce lo que acabamos de exponer, la Ley 24/2001, no incorpora o adiciona al hecho imponible de las rifas aquellas que se lleven a cabo por medios técnicos, telemáticos o interactivos, sino que partiendo de la calificación como "rifa" y de que el gravamen se hace inexcusable a partir de su "autorización", "organización" o "celebración", se limita a indicar que cuando se utilicen aquellos deberán "contener el procedimiento o los elementos de control necesarios que garanticen su completa exactitud."

Y a partir de lo expuesto no existe extensión analógica del hecho imponible, porque antes de llegar a la integración de la norma interpretamos que lo esencial en su delimitación, y ello desde el Decreto de 3059/1966, es la existencia de "autorización", "organización" o "celebración" de rifas con el concepto que de las mismas hemos dado con anterioridad" (F.J. 3º).

## **I.2. Sujeto pasivo**

### **I.2.1. Tasas locales**

#### **Tasa Municipal por retirada y depósito de vehículos. STS de 11 de julio de 2012 (RC 438/2010).**

“(…) Ahora bien, esta conclusión no nos puede llevar a la estimación del motivo, ya que el elemento subjetivo del hecho imponible implica que la relación de referencia, beneficio o afectación a que aluden los preceptos que se consideran infringidos se ha de dar de modo particular con respecto a una persona capaz de ser sujeto pasivo, no siendo posible admitir como afectado a la Administración Autonómica por el mero hecho de que las competencias de justicia se encuentren asumidas por la misma, al no ser determinante esta circunstancia, sino sólo la conducta de la persona que esté en el origen de la situación de necesidad que genera la inmovilización y el depósito judicial del vehículo.

Llama la atención que la Ordenanza de Madrid contemple como sujeto pasivo al titular del vehículo, excepto en el caso del vehículo robado, en los supuestos de vehículos estacionados de tal forma que impidan la circulación, constituyan un peligro para la misma, la perturban gravemente o no puedan ser conducidos en las debidas condiciones por sus usuarios, o cuando se trate de vehículos abandonados, y que se aparte de esta regla general en los casos en los que el servicio se preste a requerimiento de cualquier autoridad judicial o administrativa, cuando resulta también afectado el titular del vehículo, y puede considerarse que la actuación de la Administración generadora de la tasa ha sido provocada por el particular con su actuación. Por ello, parece más lógico exigir la tasa a quien en definitiva provoca la prestación del servicio en virtud de una decisión judicial o administrativa, máxime cuando nada impide esta solución, cuando la

autoridad competente ordena la devolución aunque en el marco de un procedimiento penal.

Por supuesto, todo ello no implica que no pueda ser sujeto pasivo una Administración Pública, pero no si la prestación no se refiere, afecte o le beneficia de modo particular.

En definitiva, la obligación de proveer de medios materiales y económicos para el funcionamiento de la Administración de Justicia por parte de la Comunidad Autónoma, por tener asumidas las competencias en materia de justicia resulta insuficiente para considerar conforme a Derecho la definición del sujeto pasivo que realiza la regla impugnada.

Finalmente, resulta patente que la doctrina de esta Sala sobre la tasa establecida por la Comunidad Autónoma de Madrid por la cobertura del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos nada tiene que ver con la tasa por retirada y depósito de vehículos de la vía pública” (F.J. 3º).

**Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial de los bienes de dominio público local por las empresas explotadores de servicios de telefonía móvil. No están sujetos los operadores que utilicen medios guiados de los que no son titulares. STS de 10 de octubre de 2012 (RC 4307/2009). En el mismo sentido, entre muchas otras, SSTS de 15 de octubre de 2012 (RC 1085/2010 y 861/2009), 8 de noviembre de 2012 (RC 4170/2009), 30 de noviembre de 2012 (RC 3969/2009, 3757/2009, 3835/2009 y 4342/2009), o de 21 de diciembre de 2012 (RC 2821/2010, 4943/2010 y 4445/2010).**

“(…)Razona al respecto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo siguiente:

*“26. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo sustancial, si dentro del ámbito de la posibilidad que ofrece a los Estados miembros el artículo 13 de la Directiva autorización, de imponer un canon por «los derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma», que refleje la necesidad de garantizar el reparto óptimo de esos recursos, está incluida una normativa nacional que impone una tasa por la utilización del dominio público local no sólo a los operadores que son propietarios de las redes de telefonía desplegadas en dicho dominio, sino también a los operadores titulares de derechos de uso, de acceso o de interconexión con esas redes.*

*27. En particular, dicho órgano jurisdiccional interroga al Tribunal de Justicia acerca de si puede gravarse con una tasa como ésta no sólo al operador que, conforme al artículo 11, apartado 1, de la Directiva marco, es titular de los derechos de instalación de recursos en una propiedad pública, o por encima o por debajo de la misma, y que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12 de dicha Directiva y en el artículo 12 de la Directiva acceso, puede verse obligado a compartir esos recursos, sino también a los operadores que prestan servicios de telefonía móvil utilizando tales recursos.*

*28. Con carácter preliminar, ha de observarse que, en el marco de la Directiva autorización, los Estados miembros no pueden percibir cánones ni gravámenes sobre el suministro de redes y de servicios de comunicaciones electrónicas distintos de los previstos en ella (véanse, por analogía, las sentencias de 18 de julio de 2006, Nuova società di telecomunicazioni, C-339/04, Rec. p. I-6917, apartado 35, y de 10 de marzo de 2011, Telefónica Móviles España, C-85/10, Rec. p. I-0000, apartado 21).*

En este apartado, el TJUE, ampliando a la Directiva 2002/20/CE lo ya dicho para la Directiva 97/13/CE, acepta que la Directiva de autorización se configura como una

directiva de máximos, de modo que en el marco de dicha directiva, los Estados miembros no pueden percibir cánones ni gravámenes sobre el suministro de redes y de servicios de comunicaciones electrónicas distintos de los previstos en ella. El marco común que la Directiva pretende instaurar carecería de eficacia si los Estados miembros pudieran determinar libremente las cargas fiscales que deben soportar las empresas del sector.

*29. Según se desprende de los considerandos 30 a 32 y de los artículos 12 y 13 de la Directiva autorización, los Estados miembros únicamente están facultados, pues, para imponer o bien tasas administrativas destinadas a cubrir en total los gastos administrativos ocasionados por la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorización general, o bien cánones por los derechos de uso de radiofrecuencias o números, o también por los derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma.*

*30. En el procedimiento principal, el órgano jurisdiccional remitente parece partir de la idea de que las tasas controvertidas no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 12 de dicha Directiva ni en el concepto de cánones por los derechos de uso de radiofrecuencias o números en el sentido del artículo 13 de la misma. Por lo tanto, la cuestión radica únicamente en determinar si la posibilidad que tienen los Estados miembros de gravar con un canon los «derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma» en virtud del citado artículo 13 permite la aplicación de cánones como los del procedimiento principal, en tanto en cuanto se aplican a los operadores que, sin ser propietarios de esos recursos, los utilizan para la prestación de servicios de telefonía móvil explotando así ese dominio público.*

*31. Si bien en la Directiva autorización no se definen, como tales, ni el concepto de instalación de recursos en una propiedad pública o privada o por encima o por debajo de la misma, ni el obligado al pago del canon devengado por los derechos correspondientes a esa instalación, procede señalar, por una parte, que resulta del artículo 11, apartado 1, primer guión, de la Directiva marco que los derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, se conceden a la empresa autorizada a suministrar redes públicas de comunicaciones, es decir, a aquella que está habilitada para instalar los recursos necesarios en el suelo, el subsuelo o el espacio situado por encima del suelo.*

*32. Por otra parte, como señaló la Abogado General en los puntos 52 y 54 de sus conclusiones, los términos "recursos" e "instalación" remiten, respectivamente, a las infraestructuras físicas que permiten el suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas y a su colocación física en la propiedad pública o privada de que se trate.*

*33. De ello se desprende que únicamente puede ser deudor del canon por derechos de instalación de recursos contemplado en el artículo 13 de la Directiva autorización el titular de dichos derechos, que es asimismo el propietario de los recursos instalados en la propiedad pública o privada de que se trate, o por encima o por debajo de ella.*

*34. Por lo tanto, no puede admitirse la percepción de cánones como los que son objeto del procedimiento principal en concepto de "canon por los derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma", puesto que se aplican a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para la prestación de servicios de telefonía móvil explotando así ese dominio público".*

En aplicación de esta doctrina habrá que entender que sólo los operadores de telefonía móvil quedarán liberados del pago de la tasa municipal cuestionada; no así, el resto de operadores de servicios de comunicaciones electrónicas (telefonía fija, televisión, servicios de datos...). El alcance de la sentencia de 12 de julio de 2012 del TJUE se limita a la telefonía móvil, pues sólo sobre la misma versaba la cuestión prejudicial planteada por este Tribunal Supremo y sólo a este tipo de telefonía se refiere la sentencia” (F.J. 2º).

### I.2.2. Tasas de telecomunicaciones

**Tasa por utilización del dominio público radioeléctrico. No cabe la exención por obtener contraprestación por los servicios. STS de 16 de enero de 2012 (RC 1104/2005). En el mismo sentido, SSTS de 16 de enero de 2012 (RC 1674/2007, 1760/2005 y 204/2005), 18 de junio de 2012 (RC 742/2009).**

De entrada, se ha de reparar que nos encontramos en el ámbito de una exención que, como imponía el artículo 23.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), ha de ser objeto de una interpretación estricta. Los términos de la norma legal, precisados en la disposición reglamentaria que la desarrolla y complementa, son claros y precisos. El legislador ha querido para que la dispensa opere que la Administración pública que gestiona un servicio de interés general para el que se reservan frecuencias del dominio público radioeléctrico no reciba retribución alguna por su prestación; y el titular de la potestad reglamentaria, moviéndose en el marco previamente diseñado por aquél, ha precisado que se incluye en la noción todo servicio de interés general que, circunstancial o permanentemente y de manera directa o indirecta, tenga como soporte el uso del dominio público radioeléctrico.

Así las cosas y a juicio de esta Sala, la voluntad de legislador fue que sólo quedasen dispensadas de la tasa las Administraciones públicas que, disfrutando de una reserva de frecuencias del dominio público radioeléctrico para la prestación de servicios de interés general, únicamente se financiasen vía presupuestaria, sin obtener rendimientos por otros cauces, que de forma directa o indirecta retribuiesen el servicio para cuya prestación la reserva de frecuencias es herramienta. De entenderse, como defiende «RTVE», que el beneficio fiscal alcanza a situaciones en las que el usuario del servicio no paga directamente un precio al prestador por su suministro, también debería hacerse extensivo a todas las cadenas de televisión que prestan ese servicio público de interés general [así se cataloga en nuestro ordenamiento jurídico, desde la Ley 10/1988, de 3 de mayo, de televisión privada (BOE de 5 de mayo) –artículo 1–, hasta la vigente Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual (BOE de 1 de abril) –artículo 22.1–] sin exigir al usuario un canon y que se financian, como lo hacía en parte «RTVE» [al amparo del artículo 32 de la Ley 4/1980, de 10 de enero, del Estatuto de la Radio y de la Televisión (BOE de 12 de enero)], mediante ingresos publicitarios. El dato decisivo para que opere la exención no es la condición subjetiva del prestador del servicio (Administración pública, que en cualquier caso es un requisito indispensable para obtenerla) sino las notas objetivas atinentes a la naturaleza de servicio y a su financiación. De otro modo, se estaría otorgando una ventaja anticompetitiva al ente público «RTVE», que, operando en el mismo mercado que las cadenas privadas de televisión y financiándose en parte como ellas, quedaría dispensada de una carga tributaria a la que sus competidores deben hacer frente. De este modo, se desconocería el mandato del artículo 11, apartado 2, de la Directiva 97/13/CE (vigente durante los ejercicios a que se refiere este litigio), conforme al que los gravámenes sobre recursos

escasos que los Estados pueden imponer, aparte de no ser discriminatorios, deben potenciar la competencia.

Conviene añadir que la retribución por publicidad lo es por un servicio (la publicidad misma) que requiere para su prestación el uso del dominio público radioeléctrico, debiendo recordarse que el artículo 28 del Real Decreto 1750/1998 excluye de la exención a las Administraciones públicas que reciben contraprestación por los servicios de interés general que usen como soporte, circunstancial o permanentemente, de manera directa o indirecta, las radiofrecuencias.

Las anteriores reflexiones no se ven obstaculizadas por la circunstancia de que la vigente Ley General de Telecomunicaciones (Ley 32/2003) expresamente excluya de la dispensa, en el apartado 7 del epígrafe 3 del anexo I, a las Administraciones públicas que, prestando servicios obligatorios de interés general, no perciben contrapartida económica directa o indirecta, como tasas, precios públicos o privados, ni otros ingresos derivados de dicha prestación, como los ingresos en concepto de publicidad. Esta previsión no quiere decir que antes no fuera así, sino que viene a corroborar precisamente que allí donde el legislador de 1998 hablaba de inexistencia de contraprestación sin más se estaba refiriendo, según hemos interpretado, a la ausencia de todo tipo de contrapartida económica. No puede ser de otra forma si, como ya hemos apuntado, el objetivo central del marco regulador en la Unión Europea del sector de las telecomunicaciones (tanto del que estaba en vigor al tiempo de las liquidaciones impugnadas como del nuevo paquete de directivas aprobado en el año 2002, que los Estados miembros debieron trasponer antes del 25 de julio de 2003) es lograr su liberalización, creando las condiciones para la entrada de nuevos operadores en el mercado, instaurando la libre competencia en el mismo. Téngase en cuenta que, con arreglo al artículo 49.3 de la Ley 32/2003, las tasas como la aquí analizada, además de no ser discriminatorias, deben enderezarse a satisfacer los objetivos señalados en el artículo 3 de la propia Ley, el primero de los cuales es, precisamente, fomentar la competencia efectiva en el mercado de las telecomunicaciones.

Las razones hasta aquí expuestas conducen a la desestimación del primer motivo de casación” (F. J. 2º).

### 1.2.3. Otras tasas

**Tasa sobre rifa realizada en Televisión. El sujeto pasivo es el propio canal. STS de 11 de octubre de 2012 (RC 2444/2009).**

“(…) No mejor suerte puede correr el tercer motivo, pues la sentencia resulta conforme a derecho cuando confirma el carácter de organizador, y por ello de sujeto pasivo, que corresponde a RTVE.

En efecto, en los contratos incorporados al expediente administrativo se hace constar que es el Ente Público el que contrata los servicios telefónicos y SMS necesarios para la realización de los sorteos y el que puede suspender la realización de los programas y también quien expide las facturas para percibir el importe de la recaudación, y proceder, posteriormente, al reparto en la forma convenida, tras descontar el importe de los premios.

Por ello, no puede tenerse en cuenta la alegación de que Televisión Española retransmite y da a conocer al público el programa en que se produce el sorteo, pues si sólo concurriera esta única circunstancia no adquiriría la condición de sujeto pasivo, como ocurre en los casos en que se produce la retransmisión de sorteos organizado por otras personas o entidades (ONCE, Lotería Nacional etc...).



Tiene por ello razón la sentencia cuando señala en el Fundamento de Derecho Cuarto:

*"La siguiente cuestión es la relativa a la condición de sujeto pasivo de la parte actora. Dice la demanda que la organización de rifas no forma parte de su actividad. Estamos ante un juego que es emitido a través de un programa de televisión que permite a los participantes conocer las bases del juego o sorteo y optar a conseguir el premio, pero RTVE no es el organizador del sorteo. Que son las plataformas telefónicas las encargadas de establecer las bases, gestionar las llamadas o los mensajes, repartir los premios, etc... TVE solo se encarga de emitir el programa en el que se dan a conocer las características y condiciones del sorteo, pero no es la organizadora. Además RTVE y TVE son entidades distintas y personalidad jurídica diferente que desarrollan actividades diferenciadas, y la actora solo contrata con las plataformas telefónicas los servicios de coordinación de los servicios de teléfono y mensajería SMS.*

*Esta cuestión ya ha sido abordada por este Tribunal en sentencia de 2 junio 2008 y decíamos: "CUARTO: En cuanto a la condición de sujeto pasivo del Ente Público Radio Televisión Española, se ha de tener en cuenta lo preceptuado en el art. 37 del Decreto: "1. Son sujetos pasivos de las tasas los organizadores de rifas y tómbolas y las Empresas cuyas actividades incluyan la celebración de apuestas o desarrollen combinaciones aleatorias con fines publicitarios. (...)"*

*Pues bien, obran en el expediente los contratos celebrados por RTVE, representada por su Director Gerente Comercial con diversas empresas (TELEPHONE PUBLISHING, SA, EUROSTAR PRODUCCIONES, SL, TELEFÓNICA MOVILES INTERACCIONA, SA,, STA AUDIOTEX,SA) en virtud de los cuales las empresas contratantes se obligan a prestar a RTVE sus servicios de audiotex, Línea de Valor Añadido, en base a instalación de líneas telefónicas LVA, servicios de SMS, para participar en diferentes programas a emitir por TVE, SA, y optar a una serie de premios, carga de Script o mensajes de salida correspondientes, para su inclusión en la línea telefónica, llamadas de teléfono que se facturarán en la forma que se indica en los contratos, o instalación de una plataforma de mensajería. Las empresas se comprometen a remitir a la Subdirección de Gestión y Contratación de la Dirección de Ventas y Operaciones Comerciales de RTVE las liquidaciones de las cantidades facturadas por la Compañía Telefónica, con el fin de que RTVE pueda expedir las correspondientes facturas. Se acuerda la repartición entre RTVE y las empresas contratantes del importe de la facturación, una vez descontado el importe de los premios. Asimismo, se reserva RTVE la posibilidad de suspender, por motivos organizativos, la producción-emisión de los programas, sin que las empresas puedan reclamar indemnización.*

*A tenor de lo expuesto y estipulado en los referidos contratos, no cabe acoger los razonamientos de la recurrente tendentes a desvirtuar la condición de sujeto pasivo que se le atribuye, condición que está debidamente acreditada en el expediente".*

*En el caso presente, la propia administración en el acuerdo liquidatorio de 21 abril 2006 ya distingue entre TVE y RTVE y señala que al analizar los contratos consta que RTVE utiliza los servicios de su filial TVE para poner en conocimiento del público, a través de los programas de televisión que emite, la existencia de rifas y las bases de participación. Y de esos contratos resulta que el perceptor de los ingresos de esos sorteos es RTVE, y esos ingresos constituyen la base imponible de la tasa. En definitiva, RTVE contrató los servicios de las plataformas telefónicas, giró las liquidaciones mensuales para percibir los ingresos accesorios generados con motivo de la participación en los sorteos, y se benefició económicamente de los resultados de las rifas, por lo que ostenta esa condición de sujeto pasivo que discute."*

La sentencia, pues examina los contratos celebrados entre RTVE y las distintas plataforma telefónicas, llegando a la conclusión de que la organización de las rifas **corresponde a aquella, apreciación que motiva adecuadamente**” (F.J. 4º).

### I.3. Devengo

**Tasa por reserva del dominio público radioeléctrico. Hecho imponible de carácter continuado. Devengo anual. STS de 19 de julio de 2012 (RC 5204/2006 y 321/2006).**

“(…) la premisa de la que la recurrente parte para formular este motivo resulta errónea según se desprende del fundamento anterior, pues como dijimos en nuestra Sentencia de 12 de abril de 2012 (cit.), *«siendo una tasa de esta clase de carácter periódico, cabe situar el devengo al comienzo de cada período impositivo»*. Con lo que se ha de rechazar que exista un solo devengo, como afirma la recurrente, sino que se produce cada uno de enero de cada año durante el tiempo que dure la reserva otorgada. Confunde la parte el hecho imponible de la tasa, pues éste no está constituido por la concesión de la reserva del espacio de dominio público radioeléctrico, sino por la reserva en sí, hecho de carácter continuado que le habilita de forma constante a su utilización para el desarrollo de su actividad. Y como tal hecho imponible se produce de forma continuada, resulta necesario que su devengo sea periódico, en este caso, anual, como se ha indicado.

Este es precisamente el sentido del párrafo primero del art. 73 de la LGTel, tanto en su redacción anterior a la concesión, como en su redacción posterior que indicaba:

*«La reserva de cualquier frecuencia del dominio público radioeléctrico a favor de una o varias personas o entidades se gravará con una tasa anual en los términos que se establecen en este artículo».*

De tal redacción se desprende que el hecho imponible es la propia reserva, no su concesión, siendo tal reserva un hecho que se produce de forma continuada en el tiempo y que le permite a la entidad disponer, también de forma continuada, de determinado espacio radioeléctrico para la prestación de sus servicios. Por ello, la ley fija una periodicidad anual en el devengo, como este Tribunal tiene indicado, lo que resulta concordante con la naturaleza jurídica del tributo tratado (art. 28.2 de la LGT de 1963) y está previsto en relación a la tasas como se desprende del contenido del art. 15.3 de la LTPP.

Pues bien, siendo que el devengo de tasa se produce anualmente a principio de cada ejercicio, y teniendo presente que el hecho imponible se produce de forma continuada en el tiempo mientras permanezca la reserva de espacio público radioeléctrica otorgada, ha de concluirse que el hecho imponible siguió produciéndose durante el año 2001, y que el devengo se produjo para dicho periodo el 1 de enero, por lo que han de considerarse aplicables por razón de la fecha de su entrada en vigor -compartiendo los razonamientos a este respecto realizados por la Sala *a quo*-, tanto la redacción del art. 73 de la LGTel vigente en el momento del devengo (Disposición Final Segunda de la Ley 14/2000 de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social), como los parámetros de cuantificación de la cuota de la tasa aplicables en dicho momento, en particular los coeficientes aprobados mediante Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2001 (art. 134.2 de la Constitución)” (F.J. 5º).

### I.4. Cuantificación de la cuota de la Tasa

**La tasa no tiene carácter remunerativo por lo que la cuantía se puede calcular atendiendo a la utilidad derivada que aprovecha al sujeto pasivo. STS de 23 de**

**marzo de 2011 (RC 1895/2006). En el mismo sentido STS de 12 de mayo de 2011 (RC 7417/2005).**

“(…) El otro grupo, del que está ausente la idea remunerativa propia de la tasa, participa de la naturaleza de los precios públicos, por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público (artículo 24 de la Ley 8/1989), cuya cuantía puede determinarse en función de la utilidad que resulte para el sujeto pasivo” (F.J. 3º).

#### **I.4.1. Tasas locales**

**Modificación de la Ordenanza Fiscal. Validez de la actualización a IPC sin necesidad de nueva memoria económico-financiera. STS de 10 de mayo de 2012 (RC 1622/2008). En el mismo sentido SSTS de 14 de mayo de 2012 (RC 2188/2008) y de 27 de noviembre de 2012 (RC 989/2010).**

“(…) En efecto, el error se produce en el propio recurrente al considerar el presente supuesto como si se tratara de la implantación o establecimiento de una tasa mediante una nueva Ordenanza Fiscal, o la alteración de alguno de sus parámetros económicos, cuando lo cierto es que estamos ante la modificación de una Ordenanza preexistente, que es actualizada en sus valores económicos mediante la aplicación del IPC, sin resultar necesario que cada ejercicio cuente con una nueva y completa Memoria o estudio económico-financiera de los valores de mercado y de los costes del servicio, valiendo los iniciales, a los que deberá aplicárseles los coeficientes anuales de actualización, manteniendo con ello el principio de equivalencia de las tasas” (F.J. 3º).

**La propia Exposición de motivos de la normativa autonómica reguladora de la tasa por dirección e inspección de obras públicas, aclara que en la base imponible de la tasa se ha de incluir la revisión de precios de la concesión de obra pública. No hay duplicidad con la Tasa por tramitación de expediente de revisión de precios. STS de 20 de junio de 2012 (RC 410/2012). En el mismo sentido SSTS de 14 de septiembre de 2012 (RCUD 235/2010) y de 18 de septiembre de 2012 (RCUD 6196/2011).**

“(…) La discusión se centra en la interpretación que ha de darse a la expresión utilizada en el apartado b) del artículo cuarto del Decreto 137/1960, de 4 de febrero en cuanto establece que la base de la tasa por "dirección e inspección de obras" es el: "importe líquido de las obras ejecutadas".

La interpretación de la expresión "importe líquido de las obras ejecutadas" centra el núcleo de la discusión, pues en tanto que la resolución recurrida y la originaria incluyen en ese "importe liquidado" la revisión de precios, la recurrente sostiene que tal concepto no conforma ese "importe líquido".

TERCERO.- Entendemos que la solución de la problemática planteada la ofrece el texto citado que en su Exposición del Motivos de modo meridiano afirma que en la "Tasa de Dirección de Obras" se comprende: "incluso las revisiones de precios ...". Por tanto, y en la interpretación del propio autor del reglamento la discusión aquí cuestionada está cerrada pues éste incluyó en el concepto de "importe líquido" la "revisión de precios" controvertidos.

No se opone, válidamente, a la conclusión precedente la existencia en el apartado c) del artículo cuarto del Decreto 137/1960 de una tasa específica por "Revisión de Precios", pues si se examinan los elementos que integran la base imponible de la tasa por revisión

de precios es patente que se contemplan parámetros distintos de los descritos en el apartado b), lo que excluye toda posibilidad de doble imposición.

En este mismo orden de ideas hay que subrayar que las sentencias del Tribunal Supremo que se invocan por el actor no contemplan el específico elemento de la "Revisión de Precios" que es lo que constituye la individualidad y esencia de este litigio" (FF.JJ. 2º y 3º).

**La utilidad derivada de la utilización de caminos públicos cabe hallarse sobre el precio actualizado a IPC acordado en los años 80 por el paso de vehículos por fincas patrimoniales. STS de 15 de septiembre de 2011 (RC 2078/2009).**

“(…) Por otra parte, el artículo 24.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de Régimen Local dispone que *"el importe de las tasa se fijará, como regla general, tomando como referencia el valor que tendrían en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. ..."*

Pues bien, la sentencia constata la existencia en el expediente administrativo del correspondiente informe técnico-económico, en el que se indica que "siendo infrecuente encontrar en el mercado este tipo de aprovechamientos tomaremos como referencia del valor en mercado, el precio que a finales de la década de los 80 se pagó por el paso de vehículos utilizados para el transporte de áridos a través de una finca patrimonial de este Ayuntamiento, que ascendió a un millón y medio de pesetas, equivalentes a 9.015,18 euros", a lo que se añade la necesidad de actualizar dicho importe mediante la aplicación del índice general de precios al consumo con el resultado de un valor actualizado de 15.064,37 euros.

Debe precisarse que en el expediente administrativo figura el contrato suscrito entre el Ayuntamiento y la empresa ARITESA, por el que se convenía el paso por la finca patrimonial del primero, al sitio de "El Sagar", a cambio del pago del precio antes indicado de un millón y medio de pesetas anuales.

No pasa desapercibido para la sentencia de instancia el importe de la tasa, pero lo cierto es que frente a los datos tan precisos que acabamos de reseñar, en el escrito de demanda, amén de insistir en la ilegalidad de aquella, solo se indicaba que del informe obrante en el expediente se deduce que "no existe valor de mercado, por la sencilla razón de que no existe una utilidad individualizable por parte de los usuarios de los caminos públicos municipales". Ni se solicitó recibimiento a prueba ni se aportó dictamen pericial alguno que pudiera ser valorado por la Sala. Por ello, ésta reprocha a la entidad recurrente que el valor de mercado y la actualización pudo ser objeto de contradicción y sin embargo no fue desvirtuado en forma alguna, sin que este defecto pueda ser subsanado en casación" (F.J. 5º).

**Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local por parte de las empresas prestadoras del servicio de telefonía móvil. Invalidez del sistema de cuantificación atendiendo a la previsión de ingresos a obtener por las operadoras no titulares de los medios guiados que utilizan para la prestación del servicio. STS de 15 de octubre de 2012 (RC 1085/2010 y 861/2009). En el mismo sentido, entre otras muchas, SSTS de 23 de noviembre de 2012 (RC 6820/2010, 6998/2010, 6427/2011 y 6718/2010) o de 21 de diciembre de 2012 (RC 2821/2010, 4943/2010 y 4445/2010).**

“(…) la anulación tiene que alcanzar también al art. 4 de la Ordenanza, al partir la regulación de la cuantificación de la tasa de la premisa de que todos los operadores de

telefónica móvil realizan el hecho imponible, con independencia de quien sea el titular de las instalaciones o redes que ocupan el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, que no se adecua a la Directiva autorización, debiendo recordarse, además, que la Abogada General, en las conclusiones presentadas, ante la cuestión prejudicial planteada, sostuvo que "con arreglo a una correcta interpretación de la segunda frase del artículo 13 de la Directiva autorización, un canon no responde a los requisitos de justificación objetiva, proporcionalidad y no discriminación, ni a la necesidad de garantizar el uso óptimo de los recursos de que se trate, si se basa en los ingresos o en la cuota de mercado de una empresa, o en otros parámetros que no guardan relación alguna con la disponibilidad del acceso a un recurso "escaso", resultante del uso efectivo que haga dicha empresa de ese recurso".

Esta conclusión, aunque no fue examinada por el Tribunal de Justicia por las razones que señala, es compartida por la Sala, lo que impide aceptar que para la medición del valor de la utilidad se pueda tener en cuenta el volumen de ingresos que cada empresa operadora puede facturar por las llamadas efectuadas y recibidas en el Municipio, considerando tanto las llamadas con destino a teléfonos fijos como a móviles como recoge la Ordenanza, y además, utilizando datos a nivel nacional extraídos de los informes anuales publicados por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, en cuanto pueden conllevar a desviaciones en el cálculo del valor de mercado de la utilidad derivada del uso del dominio público local obtenido en cada concreto municipio" (F.J. 3º).

**Tasa por recogida, tratamiento y eliminación de residuos sanitarios. Validez del sistema de cuantificación de la cuota atendiendo a la superficie del centro sanitario implicado según la actividad realizada. STS de 27 de noviembre de 2012 (RC 989/2010).**

"(...) El Art. 11 de la Ordenanza dispone que la cuota tributaria de la tasa controvertida consistirá en una cantidad anual por local o establecimiento o conjunto de estos, en los términos señalados en el apartado 1 del artículo 4 de la Ordenanza, cuya cuantía se determinará en función de la cuota de generación de residuos por metro cuadrado multiplicada por la superficie del local o establecimiento, sin que pueda superar la cantidad máxima que, según los tramos de superficie, se expresa en el apartado A del Anexo.

En dicho Anexo se establecen distintas cuotas de generación de residuos (euros/m<sup>2</sup>) según la denominación de las actividades, asignándose a sanidad y servicios veterinarios la de 2,54.

Conviene recordar no obstante que en esta tasa se establece un supuesto de no sujeción respecto de los establecimientos en los que no se preste el servicio de recogida por la Administración Municipal, por haberse autorizado expresamente por ésta su realización a los propios interesados.

Pues bien, siendo todo ello así, el criterio de cuantificación no puede tacharse de ilógico, al tener en cuenta no sólo la superficie, sino también distintas cuotas de generación de residuos, y sin que la cuota tributaria, resultante de multiplicar la cuota de generación de residuos según la actividad por la superficie del local o establecimiento, pueda superar las cantidades que según los tramos de superficie se establecen en el cuadro del Anexo" (F.J. 7º)

#### I.4.2. Tasas de Telecomunicaciones

**La Tasa por numeración grava la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, por lo que, la cuantía no queda limitada a los costes de las actividad o de la prestación del servicio administrativo, sino que puede incluir también el valor de la utilidad obtenida por el sujeto pasivo, sin que resulte rechazable la toma en consideración del valor de mercado del aprovechamiento obtenido. STS de 23 de marzo de 2011 (RC 1895/2006). En el mismo sentido SSTs de 12 de mayo de 2011 (RC 7417/2005) y de 29 de mayo de 2012 (RC 1131/2009).**

“(…) En cuanto al fondo esta Sala ha resuelto un problema similar al planteado en el Recurso de Casación número 6895/2005 por lo que la doctrina allí establecida ha de ser ahora mantenida. En dicha sentencia afirmábamos: "Primero.- La sentencia que combate Telefónica desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo que promovió contra la liquidación practicada por la Comisión Nacional de Telecomunicaciones en concepto de tasa por numeración. A su entender, dicho pronunciamiento infringe la normativa reguladora en materia de tasas por dos razones. En primer lugar porque, tratándose de un tributo remunerativo por la prestación del servicio consistente en la atribución de números de telefonía, no puede ser de exacción periódica, debiendo exigirse sólo una vez. En segundo término, y por el mismo orden de razones, porque su cuantía no responde al importe del servicio prestado, siendo desproporcionada y arbitraria. En relación con la cuantía subraya el incumplimiento por parte del legislador de la obligación de fijarla en la Ley de presupuestos generales del Estado, convirtiendo en definitiva una previsión temporal (la de la Disposición Transitoria Décima, párrafo cuarto, de la Ley 11/1998).

A los anteriores argumentos, decantados en el primer motivo, añade en el segundo la infracción del artículo 72 de la Ley citada en cuanto a la cuantificación de la tasa. En relación con ello pide que la Sala suscite cuestión de inconstitucionalidad del mencionado precepto porque esa cuantificación resulta arbitraria y contraria al principio de capacidad económica, con infracción de los artículos 9.3 y 31.3 de la Constitución Española.

El planteamiento de Telefónica parte de una concepción equivocada de la naturaleza de la tasa por numeración, que desenfoca el análisis realizado en la sentencia de instancia. Explicaremos a continuación esta afirmación para hacer patente el yerro de la recurrente y la corrección sustancial del pronunciamiento que combate.

Segundo.- El título VII de la Ley General de Telecomunicaciones se ocupa de las tasas en el sector, distinguiendo cuatro: la tasa por autorizaciones generales y licencias individuales para la prestación de servicios a terceros (artículo 71), la tasa por numeración (artículo 72), la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico (artículo 73) y la tasa de telecomunicaciones.

El hecho imponible de la primera consiste en la titularidad de una autorización general o de una licencia individual y tiene por objeto sufragar los gastos que se generen por la aplicación del régimen de licencias y autorizaciones establecido en la propia Ley, devengándose anualmente (artículo 71, párrafos primero y tercero). La tasa por numeración, objeto de este recurso, se devenga por la asignación de bloques de numeración o de números, su importe se destina a financiar la investigación y la formación en materia de telecomunicaciones, así como las obligaciones de servicio público, exigiéndose también anualmente (artículo 72, párrafos primero y segundo). La tasa por reserva del dominio público radioeléctrico grava la reserva de cualquier frecuencia de dicho dominio público a favor de una o varias personas o entidades,

aplicándose también la recaudación a financiar la investigación y la formación en materia de telecomunicaciones y el cumplimiento de las obligaciones de servicio público, sin perjuicio de afectarse también a sufragar los gastos ocasionados por la aplicación del régimen de licencias cuando las otras tres modalidades de tasas o cánones sean insuficientes (artículo 73, apartados 1 y 8). En fin, la tasa de telecomunicaciones tiene por hecho imponible la prestación por la Administración de los servicios necesarios para la emisión de certificaciones registrales, de certificaciones de cumplimiento de las especificaciones técnicas de los equipos y aparatos de telecomunicaciones, las actuaciones inspectoras o de comprobación y el otorgamiento de licencias individuales requeridas para la autoprestación de servicios y el aprovechamiento de redes propias. Su objeto radica en compensar el coste de los trámites y actuaciones necesarias (artículo 74, apartados 1 y 2).

La anterior disciplina pone de manifiesto que, pese a su denominación común de tasas, las cuatro figuras pueden reconducirse a dos categorías distintas. Una primera, que responde a la concepción de la tasa como tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público, que se refieran, afecten o beneficien al sujeto pasivo y cuyo coste no puede exceder en su conjunto del real o previsible del servicio o actividad de que se trate (artículos 6 y 19.1 de la Ley 8/1989). A esta categoría pertenecen las tasas por autorizaciones generales y licencias individuales y la tasa de telecomunicaciones, de los artículos 71 y 74.

El otro grupo, del que está ausente la idea remunerativa propia de la tasa, participa de la naturaleza de los precios públicos, por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público (artículo 24 de la Ley 8/1989), cuya cuantía puede determinarse en función de la utilidad que resulte para el sujeto pasivo; en cualquier caso, se trata de tributos de afección singular, pues la recaudación ha de aplicarse al destino señalado por el legislador. Las tasas por numeración y por reserva del dominio público radioeléctrico de los artículos 72 y 73 de la Ley 11/1998 pertenecen a este segundo grupo.

Esta configuración y la diversa naturaleza a la que hacemos referencia resulta patente si acudimos a las normas de derecho comunitario de las que la Ley 11/1998 es transposición. En particular, a los artículos 6 y 11 de la Directiva 97/13/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de abril de 1997, relativa a un marco común en materia de autorizaciones generales y licencias individuales en el ámbito de los servicios de telecomunicaciones (DO, serie L, núm. 117, p.15), y, actualmente, a los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, sobre la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (DO, serie L, núm. 108, p. 21). Esta normativa distingue entre tasas administrativas, destinadas a cubrir únicamente los gastos que generen la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorizaciones y licencias (artículos 6 y 11.1 de la Directiva 97/13 y artículo 12 de la Directiva 2002/20), y los cánones por derechos de uso de los recursos escasos (radiofrecuencias y números) o de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, que reflejen la necesidad de garantizar su uso óptimo (artículos 11.2 de la Directiva 97/13 y 13 de la Directiva 2002/20).

Esta distinción ha sido subrayada por la jurisprudencia comunitaria en las sentencias de 18 de septiembre de 2003, *Albacom e Infostrada* (asunto C-292/01, apartados 25 y 26); 18 de julio de 2006, *Nuova Società di telecomunicazione* (asunto C-339/04, apartado 36); y 20 de octubre de 2005, *ISIS Multimedia y Firma 02* (asunto C-327/03, apartados 21 y siguientes, en particular el 27). Pueden consultarse las conclusiones del abogado

general Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer en dos de los citados tres asuntos (puntos 42 a 49 de las leídas el 12 de diciembre de 2002 en el primero y punto 27 de las fechadas el 9 de diciembre de 2004 en el tercero). También cabe acudir a los puntos 41 y siguiente de las que presentó el 16 de marzo de 2006 en los asuntos acumulados C-392/04 y C-422/04, *i-21 Germany*, en los que se dictó sentencia el 19 de septiembre de 2006.

Tercero.- A la vista del panorama descrito, se infiere que la llamada tasa por numeración no es realmente tal, no responde a la idea de una figura tributaria de carácter remunerativo, sin que, por consiguiente, opere el límite del gasto inherente al servicio prestado. Esa mal llamada tasa pertenece al ámbito de los precios públicos, por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público («recursos escasos» en la terminología comunitaria), cuya cuantía no queda limitada a los costes de las actividades o de la prestación del servicio administrativo, pudiendo incluir también la utilidad obtenida por el sujeto pasivo, sin que resulte rechazable la toma en consideración del valor de mercado del aprovechamiento obtenido (véase el artículo 25 de la Ley 8/1989).

De esta configuración se obtiene, en lo que a este Recurso de Casación interesa, una doble consecuencia. La primera consiste en que nada impide su exacción anual. El canon puede exigirse periódicamente, pues su devengo no se encuentra vinculado con el desarrollo de una determinada actividad administrativa de prestación que se agota con su realización. Muy al contrario, se trata de gravar el aprovechamiento singular del dominio público, en este caso el constituido por la numeración de telefonía, recurso escaso en el ámbito de las telecomunicaciones. Por ello, el párrafo segundo del artículo 72 de la Ley 11/1998 precisa que la «tasa» se devenga anualmente. Corolario de lo anterior es que su importe no tiene por qué atenerse al coste del servicio, pudiendo determinarse en función del valor otorgado a cada número.

Sobre esos dos extremos, la periodicidad y el importe del gravamen, pivota el primer motivo del Recurso de Casación, por lo que, explicado el desacierto de la tesis de Telefónica, tal motivo ha de desestimarse.

Las anteriores reflexiones conllevan también la improcedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad del artículo 72, párrafo tercero, en relación con la disposición transitoria décima, párrafo tercero, de la Ley 11/1998, porque, por lo expuesto, no puede considerarse contrario al principio de capacidad económica la fijación para el canon por numeración de una cuota tributaria superior al coste del servicio administrativo y nada hay en las actuaciones que permita concluir en la arbitrariedad de la fijación de un valor de 5 pesetas (0,03 euros) para cada número. Téngase en cuenta que la propia recurrente vincula ese supuesto carácter arbitrario con el hecho de que el importe de la tasa no responda a aquel coste, premisa de su razonamiento que, como hemos demostrado, resulta equivocada” (F.J. 3º).

**Tasa por autorizaciones generales y licencias individuales. Sentencia del TJUE de 21 de julio de 2011, en respuesta a cuestión prejudicial. Procede la estimación al no constar que la CMT cuantificara la tasa en atención a los gastos derivados de las actividades administrativas de expedición, gestión, control y ejecución del régimen de amortizaciones aplicables. STS de 9 de febrero de 2012 (RC 4839/2006). En el mismo sentido SSTS de 9 de febrero de 2012 (RC 3820/2005, 5288/2008), 16 de febrero de 2012 (RC 316/2006) y de 22 de febrero de 2012 (RC 1267/2009).**

“(…) el verdadero problema gira en torno a qué costes o gastos se están cubriendo con la tasa, que la parte recurrente trata en los motivos primero y tercero del recurso de casación, en tanto denuncia la falta de justificación de la cuantía de la tasa que se le ha



exigido y que en el escrito de alegaciones sobre la incidencia del Tribunal de Justicia concreta en los siguientes puntos: 1. Ausencia de equivalencia entre los gastos derivados de las actividades de la CMT relacionadas con la expedición, gestión, control y ejecución de autorizaciones y licencias y los ingresos procedentes de la exacción de la tasa por esas mismas actividades; 2. Los Informes periciales han demostrado que las liquidaciones practicadas carecen de sustento y no son ajustadas a derecho, no resultando justificada la cuantía de la tasa y que las liquidaciones realizadas no tiene sustento económico ni jurídico y que por ello la cuantía de la tasa no resulta justificada; 3. Ha quedado acreditado la arbitrariedad de la tasa por la prueba documental.

Sobre este punto, la sentencia del Tribunal de Justicia es taxativa expresamente recuerda que los Estados miembros no pueden percibir, en relación con los procedimientos de autorización, cánones ni gravámenes distintos de los previstos en la Directiva 97/13, cargas que deben basarse en criterios objetivos, no discriminatorios y transparentes; teniendo como único objetivo cubrir los gastos administrativos relacionados con los procedimientos de autorización general, que se concretan en los gastos correspondientes a cuatro actividades administrativas: la expedición, la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorización general aplicable, excluyéndose que las tasas abarquen gastos correspondientes a otras tareas, de suerte que el total de los ingresos obtenidos por los Estados miembros en virtud de la tasa de que se trata no puede exceder del total de los costes correspondientes a estas actividades administrativas, extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente. Además se prevé que las tasas impuestas a las empresas por los procedimientos de autorización general deben, conforme a los propios términos del artículo 6 de la Directiva 97/13, publicarse de manera adecuada y suficientemente detallada, a fin de facilitar el acceso a la información.

En definitiva, como se recoge en la citada sentencia corresponde a este órgano comprobar si con la tasa se está cubriendo los referidos costes, esto es, si en la aplicación de la tasa se ha cumplido el principio de equivalencia, que se constituye en elemento esencial del concepto constitucional de tasa, puesto que tanto por exigencia constitucional de carácter general, como por exigirlo la normativa europea en este supuesto, con la tasas *"se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público"* (SSTC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4; y 16/2003, de 30 de enero, FJ 3; y AATC 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4; y 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5). Declaraciones que abundando sobre la cuestión se han manifestado en el sentido de que *"el hecho imponible de la tasas se vincula a una actividad o servicio de la Administración pública"*, lo que determina que *"el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación"* (SSTC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4, y 16/2003, de 30 de enero, FJ 3; y ATC 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4; o cuando ha afirmado que, pese a que el legislador calificaba el tributo como «tasa», *"en la medida en que no se exige - como es esencial a las tasas- por un servicio o actividad de un ente público que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a los sujetos pasivos..., y que, por ende, la cuantía de la contraprestación exigida no tiene conexión alguna con la prestación efectiva de un servicio público o la realización de una actividad administrativa"*, lo que en realidad establecía y regulaba la Ley era un impuesto" (AATC 381/2005, 382/2005 y 383/2005, todos ellos de 25 de octubre, FJ 4). Ha de convenirse que estos nuevos parámetros introducidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia que comentamos resultaban desconocidos por la Sala de instancia, que, obviamente, no pudo llevar a

cabo la valoración del material probatorio sobre los mismos, lo cual determina que deba casarse u anularse la sentencia en tanto que se vulnera el Derecho Comunitario, y, artº 95.2 de la LJ, asumiendo el papel de Juzgador de instancia, nos corresponde proceder a la comprobación que se exige en la referida sentencia del Tribunal de justicia, atendiendo al material probatorio aportado.

A nuestro entender se ha conculcado el principio de equivalencia en el establecimiento de la cuantía de la tasa para el ejercicio que nos ocupa. Atendiendo a los antecedentes obrantes, únicos a los que cabe atender, pues no se aportaron otros, los datos que descubre son contundentes. En la Memoria Económica al Real Decreto por el que se regulan las tasas establecidas en la Ley 11/1998, referido al período 1997 a 2001, sin que se acompañase documento afín respecto del año 2002, se recoge que en realidad la tasa que nos ocupa sustituye al canon por servicios portadores, finales o de telecomunicaciones por cable, canon por servicios de valor añadido y canon por el servicio de suministro de conmutación de datos por paquetes o circuitos y que con la entrada en vigor del artº 71 no supondrá la exigencia de mayores recursos, ni un aumento de gasto público, en la medida que su gestión significará un simple cambio de procedimiento; mal comienzo, cuando se comprueba que ninguna referencia se contiene a los elementos básicos a tener en cuenta, los derivados de la expedición, la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorización general. A lo que sigue, cuando ya se ha dado cuenta de que la misma Directiva prohibía la inclusión de otros costes que no fueran estos para el cálculo de la tasa, que la nueva tasa facilitará el equilibrio presupuestario de la CMT en unos primeros años en que sus necesidades son crecientes y aún no se han estabilizado en su nivel más alto, evitando con ello tener que recurrir a los Presupuestos Generales del Estado, e incluso hace referencia a la inversión en un inmueble para su sede y la devolución de un préstamo que le otorgó en 1997 el Estado, a través del Ministerio de Fomento de 605 millones, basándose el Plan Financiero de la CMT en la recaudación de la tasa regulada en el artículo 71, de lo que no cabe más que deducir que, supuesto que se calcularan los costes por la expedición, la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorización general, que desde luego tampoco queda acreditado, lo que sí se incluyó fueron otros gastos que no podían cargarse a la tasa que nos ocupa, por expresa prohibición de la Directiva.

Tampoco se acomoda la gestión de la tasa al principio de transparencia, exigido en la Directiva, en la certificación del Secretario de la CMT se ofrece las cantidades presupuestadas a recaudar por el conjunto de las tasas, dando noticia de que "no se individualizan por cada tasa, sino que se hacen para el conjunto de las tasas y cánones que legalmente tiene atribuidos el mencionado organismo". Lo mismo sucede respecto de los gastos, cuyo desglose omite absolutamente la certificación, ofreciendo sólo los totales, lo que impide conocer, y por ende examinar a los efectos de la comprobación que la sentencia del tribunal de Justicia hace recaer sobre este órgano, los gastos producidos por la expedición, la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorización general que deben constituir la base para el cálculo de la tasa.

Recordemos los términos de la sentencia tantas veces citada, "27 . *Resulta también de lo anteriormente expuesto que esta tasa sólo puede cubrir los costes resultantes de las actividades administrativas a que se refiere el apartado 22 de la presente sentencia. De este modo, el total de los ingresos obtenidos por los Estados miembros en virtud de la tasa de que se trata no puede exceder del total de los costes correspondientes a estas actividades administrativas, extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente*".

De lo actuado hay indicios para, al menos, colegir que con la tasa se está cubriendo otros gastos de la CMT, y que no se ha hecho un cálculo específico de los únicos costes que debía de cubrir la tasa, pero lo que no cabe duda es que la labor de comprobar si se han producido los excesos prohibidos, o lo que es lo mismo la tasa se ajustó estrictamente a los costes expresamente recogidos en la Directiva y que no podían ampliarse, resulta poco menos que imposible ante la falta de datos y oscuridades propiciada por la propia Administración que debe sufrir las consecuencias derivadas de los incumplimientos que se han ido apuntando anteriormente, debiéndose, por ende, acoger el recurso de casación” (F.J. 4º).

**Tasa por utilización privativa del dominio público radioeléctrico. Memoria económica. Presunción de conformidad a la norma europea por haberse establecido mediante Ley. Ausencia de prueba que acredite de modo incontestable la desproporción de la tasa. STS de 12 de abril de 2012 (RC 5216/2006). En el mismo sentido SSTS de 24 de mayo de 2012 (RC 1281/2009), 21 de junio de 2012 (RC 5421/2008 y 486/2009), 28 de junio de 2012 (RC 5452/2006) o de 19 de julio de 2012 (RC 5204/2006 y 321/2006).**

“(…) Para empezar, algunas de las proposiciones contenidas en la Sentencia del Tribunal de Justicia permiten rechazar *a limine* el grueso de las alegaciones contenidas en el mismo. En particular, podemos negar sin más argumentación que la remisión a dicha Sentencia, que la tasa establecida en las Leyes 13/2000 y 14/2000 vulnera el art. 11 de la Directiva 97/13/CE al gravar más a las tecnologías innovadoras que a las más antiguas y asentadas en el mercado, discriminando a los servicios ya implantados desde la década de los 80 frente a otros como el DCS 1800.

Al efecto ha señalado el Tribunal Luxemburgo que *«las mencionadas exigencias [las del art. 11 de la Directiva], según las cuales el gravamen impuesto a los operadores de servicios de telecomunicaciones por la utilización de recursos escasos debe perseguir el objetivo de garantizar el uso óptimo de dichos recursos y tener en cuenta la necesidad de potenciar el desarrollo de servicios innovadores y de la competencia, no pueden impedir que los Estados miembros, al determinar el importe de dicho gravamen, establezcan una diferencia –incluso significativa– entre la tecnología digital o analógica utilizada, por una parte, y, por otra parte, en el interior de cada tecnología, entre los diferentes usos que se hagan de ella, siempre que se garantice la igualdad de oportunidades entre los diferentes agentes económicos»* (§ 34).

Tampoco lesiona el derecho comunitario la circunstancia de que las citadas Leyes hayan establecido un aumento considerable de la tasa por el uso del dominio público radioeléctrico, en la medida en que, como señala el Tribunal de Justicia *«el mero hecho de que ese incremento del importe del gravamen sea sustancial [...] no entraña, por sí solo, una incompatibilidad con el objetivo que debe perseguir, con arreglo al artículo 11, apartado 2, de la Directiva 97/13, el gravamen por utilización de recursos escasos [...] siempre que el importe de dicho gravamen no sea excesivo ni esté subvaluado»* (§ 36).

Queda sólo por resolver la cuestión de si, como denuncia la sociedad recurrente, el gravamen establecido por las normas internas españolas es desproporcionado o, por utilizar términos de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo, «es excesivo». De la propia resolución puede inferirse que esto sucedería si el importe de la tasa provocara como resultado el de *«disuadir de utilizar los recursos escasos de que se trata y provocar así una subutilización de éstos»* (§ 29); o si tuviera *«como consecuencia*

*obstaculizar la entrada de nuevos operadores en el mercado o reducir la capacidad de innovación de los operadores de servicios de telecomunicaciones» (§ 30).*

Como señala la Sentencia del Tribunal de Justicia, corresponde a este Tribunal apreciar si las Leyes 13/2000 y 14/2000 han provocado tales resultados contrarios al Derecho Comunitario. Es evidente, sin embargo, que para llegar a esa apreciación esta Sección no puede, prescindiendo de las normas legales y constitucionales que limitan nuestro proceder, así como de circunstancias concretas del presente proceso y, en particular, del comportamiento de las partes, realizar *motu proprio* una labor inquisitiva o de investigación destinada a comprobar si el incremento de la tasa por el uso del dominio público radioeléctrico establecido por la Leyes mencionadas ha disuadido a las empresas de utilizar los recursos escasos o ha obstaculizado la entrada de nuevos operadores en el mercado o reducido la capacidad de innovación de los operadores de servicios de telecomunicaciones. Como hemos dicho en el fundamento de derecho Cuarto, conforme a nuestro ordenamiento jurídico, en la medida en que existe la presunción de que las Leyes son conformes con el Derecho comunitario, y que si esta Sala apreciara la vulneración del art. 11 de la Directiva 97/13/CE la consecuencia no podría ser otra que la inaplicación de una norma aprobada por el Parlamento legítimamente elegido en las urnas, es carga de los recurrentes acreditar de manera clara, indubitada, que se ha producido tal infracción. Y ni tal prueba contundente se ha producido ni –importa también subrayarlo–, de todos modos, esta Sección, con los datos que obran en el expediente, ha podido concluir, fundadamente, sin atisbo de duda (único supuesto que nos permitiría desautorizar una decisión del Parlamento), que la tasa cuestionada es desproporcionada o «excesiva», en el sentido que a esta expresión le ha otorgado el Tribunal de Justicia. Explicamos, a continuación, las razones de nuestra aseveración.

E) Telefónica Móviles asegura, en primer lugar, que la desproporción o excesividad de la tasa para el ejercicio 2001 se deduce de los actos propios del legislador, pues apenas un año después redujo el nivel del gravamen exigido para los ejercicios 2002 y siguientes hasta en un 75 por 100, cuando entre ambos ejercicios, no hubo modificaciones del valor de mercado de espectro.

Es verdad que el legislador rebajó significativamente el importe de la tasa estatal por reserva del dominio público radioeléctrico para 2002, mediante una sustancial reducción de los distintos coeficientes que determinan el importe de la tasa, con el objeto, según indicó la Exposición de Motivos de la propia Ley 23/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2002, «*de adecuar la cuantía de la tasa al valor del espectro radioeléctrico y a la rentabilidad que puedan obtener los operadores de acuerdo a la situación actual del sector de las telecomunicaciones en Europa y en nuestro país*» (apartado VII, párrafo séptimo). Pero de ahí no se desprende, necesaria e incuestionablemente, que el legislador esté reconociendo la desproporción de la cuantía de la tasa prevista para 2001, puesto que falta una premisa esencial para poder sustentar esa tesis: conocer si la situación del sector de las telecomunicaciones cuando se aprobó una y otra cuantía para la tasa analizada no justificaba la sustancial rebaja operada, sin que pueda olvidarse la incidencia de las expectativas de negocio en el valor de mercado del espectro. Y sobre esto último no resulta ocioso transcribir aquí dos pasajes significativos de la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, *Hacia el pleno despliegue de las comunicaciones móviles de tercera generación*: [COM (2002) 301 final, de 11 de junio de 2002]: a) «En marzo de 2001, la Comisión Europea publicó una Comunicación sobre las comunicaciones móviles de tercera generación (3G). [...] Un año después, en

un momento en que casi todos los Estados miembros han concedido ya sus licencias 3G, las grandes expectativas asociadas a la introducción de una nueva generación de servicios móviles –catapultadas, además, por la popularidad y el crecimiento continuo de la penetración de los móviles a lo largo del año transcurrido– contrastan significativamente con las dificultades que parece experimentar el sector y con el hecho de que, salvo contadas excepciones, la 3G no sea aún una realidad comercial en Europa» (pág. 4); y b) «La economía mundial ha experimentado una contracción a lo largo de 2001, aunque en Europa, y más aún en Estados Unidos, cobra ya forma una recuperación gradual. El sector de las telecomunicaciones no ha quedado al margen de esta coyuntura» (pág. 6).

Ofrece la mercantil recurrente “datos objetivos” de lo que califica como “nivel intolerable” que suponían los 841 millones de euros a los que ascendió el gravamen total exigido por la tasa litigiosa para 2001. En apretada síntesis: i) dicho importe implicaba valorar el espectro en un 20 por 100 de lo recaudado en Europa por las subastas UMTS, cuando el Producto Interior Bruto español alcanzada únicamente el 6 por 100 del PIB europeo; ii) la cuantía era prácticamente la misma que la recaudación del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y alcanzaba un 5 por 100 del total recaudado por el Impuesto sobre Sociedades; y iii) equivalía a un 13,35 por 100 de la cifra de ventas de las operadoras de móviles.

Prescindiendo de lo que representaba la cuantía de la tasa para 2001 en comparación con la recaudación por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y con el Impuesto sobre Sociedades, pues nada indica lo recaudado por figuras tributarias totalmente distintas de la que aquí nos ocupa, así como también de lo que suponía con respecto a las cifras de ventas de los operadores de móviles, porque lo determinante es la importancia de la utilización del dominio público radioeléctrico para lograr esas ventas, hemos de hacer alguna consideración respecto del primer “dato objetivo”.

Para llegar a los resultados que ofrece, la compañía telefónica parte del período medio concesional en España, en vez de lo que restaba de vida a las concesiones; omite cuál era la situación concesional en los países que acudieron al proceso de subasta; no alude al efecto que produce el tiempo (efecto financiero e inflación), pese a que “pago alzado” y “pago sucesivo”, utilizando sus propias expresiones, no son obviamente lo mismo; y, finalmente, relaciona porcentualmente el PIB español con el PIB total europeo, en vez de vincularlo con el PIB de los países que emplearon el sistema de subasta.

F) La compañía recurrente, con sustento en un detallado análisis de la «Memoria justificativa de la modificación de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico aplicable a la telefonía móvil automática y a otros servicios que utilizan dicho dominio», considera, en segundo lugar, que los procedimientos utilizados para determinar el valor de la tasa por reserva del espectro para el ejercicio 2001 «incurren en errores metodológicos absolutamente manifiestos que son los que determinaron que el nivel del gravamen en este ejercicio resulte inaceptable».

Debemos empezar subrayando lo que adelantamos en el fundamento de derecho Cuarto: habiéndose establecido la cuantía de la tasa impugnada por una Ley, la Memoria Económico-Financiera que la justifica forma parte de los *interna corporis acta* que, por su propia naturaleza, en principio, están excluidos del conocimiento, verificación y control por parte de los Tribunales ordinarios. Por tal causa, no sólo pierden trascendencia los defectos que puedan achacarse a la citada Memoria, frente a lo que sucede en aquellos casos en los que la cuantía de la tasa se regula en una Ordenanza

Fiscal o en un reglamento, sino que, además, corresponde a la parte recurrente acreditar, de manera incuestionable, que la tasa era desproporcionada” (F. J. 5º).

#### I.4.3. Otras tasas

**Tasas sobre rifas. Es conforme a derecho que la base imponible se calcule por la tarificación adicional de todas las llamadas y mensajes recibidos para participar en la rifa. STS de 11 de octubre de 2012 (RC 2444/2009).**

“(…) El motivo no puede estimarse.

En efecto, en primer lugar, la Administración, a partir de la liquidación vigente al tiempo de los hechos, que era la indicada por la parte recurrente, fijó la base para la liquidación, por analogía -no prohibida en el artículo 23 de la Ley General Tributaria-, en el importe de la tarificación adicional, esto es el coste de participación para el público multiplicado por el número de llamadas telefónicas o mensajes recibidos, debiendo entenderse por tarificación adicional la diferencia entre una llamada o mensaje normal y el importe abonado al público.

En segundo lugar, la tarificación adicional, sin perjuicio de que pueda utilizarse para otros servicios, en el presente caso retribuye la participación en el juego, mientras que la tarifa ordinaria retribuye la utilización del servicio telefónico como instrumento de dicha participación.

En fin, los efectos colaterales de las rifas, como puede ser el aumento de audiencia, carecen de relevancia, a efectos de la calificación del hecho imponible y de la configuración de los elementos de la tasa.

SEXTO.- La sentencia, ante la alegación de no cumplimiento del principio de equivalencia, argumenta en el Fundamento de Derecho Sexto lo siguiente:

(…)

Pues bien, el quinto motivo debe ser igualmente rechazado, pues como hemos dicho en el Fundamento de Derecho Cuarto, in fine, de la Sentencia de 21 de septiembre de 2010 ( recurso de casación número 4797/2005), "*... hay que significar que esta Sala ha tenido la oportunidad de manifestarse sobre la naturaleza de la figura tributaria que se cuestiona, ( sentencias de 14 de marzo , 19 de noviembre y 17 de diciembre de 1998, 31 de enero de 2005, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, sentencias 296/94, de 10 de noviembre, en el sentido de que no es propiamente una tasa, pese a su denominación normativa, sino un impuesto especial que grava la actividad consistente indistintamente en la "autorización, celebración u organización de combinaciones aleatorias" (art. 36 del Decreto 3059/1966 ), con independencia de su autorización, como lo confirma el art. 40.1a ) del mismo.*

*La consecuencia no puede ser otra que la improcedencia de sostener el necesario sometimiento de la cuota del tributo al principio de equivalencia."* (FF.JJ. 5º y 6º).

#### I.5. Reserva de ley tributaria.

**Alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria en el caso de las Tasas. STS de 12 de abril de 2012 (RC 5216/2006). En el mismo sentido SSTS de 24 de mayo de 2012 (RC 1281/2009), de 19 de julio de 2012 (RC 5204/2006 y 321/2006).**

“(…) Constituye doctrina consolidada del máximo intérprete de nuestra Constitución que, si bien el principio de legalidad alcanza a todas las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público, no se predica con la misma intensidad respecto de todas ellas. Concretamente, el principio de reserva de ley *«tiene un diferente alcance “según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias” (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4)»* (por todas, STC 73/2011, de 19 de mayo, FJ 3) y *«es especialmente flexible cuando se trata de las tasas»* (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4; 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4; 150/2003, de 15 de julio, FJ 3; 102/2005, de 20 de abril, FJ 3; 121/2005, de 10 de mayo, FJ 5; o, en fin, más recientemente, 73/2011, de 19 de mayo, FJ 3). Y ello por cuanto que *«si la finalidad última de la referida reserva de ley es, (...), garantizar la “autoimposición de la comunidad sobre sí misma” y, en última instancia, “proteger la libertad patrimonial y personal del ciudadano”, es evidente que cuanto menor sea la intensidad de la afectación sobre dicho patrimonio o mayor sea la capacidad de libre decisión que se otorgue al particular menos precisa será la intervención de los representantes de los ciudadanos, esto es, más participación en la determinación de la prestación de carácter público cabe relegar a normas secundarias. Desde estas premisas, resulta admisible una mayor intervención de la potestad de ordenanza en aquellos ingresos, como las tasas que aquí se recurren, en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas»* (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; y, en la misma línea, SSTC 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4; y 73/2011, de 19 de mayo, FJ 3).

Asimismo ha venido afirmando el Tribunal Constitucional que *«la mayor flexibilidad de la reserva de ley tributaria respecto de las tasas -y, en general, respecto de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el art. 31.3 CE- no opera de la misma manera en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo»* (entre otras, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; 150/2003, de 15 de julio, FJ 3; o, en fin, 73/2011, de 19 de mayo, FJ 3) sino que *«[e]l grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible»* y es menor *«cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible»* (por todas, SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4; 150/2003, de 15 de julio, FJ 3; 102/2005, de 20 de marzo, FJ 3; 121/2005, de 10 de mayo, FJ 5; y 73/2011, de 19 de mayo, FJ 3).

Partiendo de estas premisas es patente que no se ha producido la vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria, en lo que respecta a la fecha de devengo de la tasa por reserva del dominio radioeléctrico, por cuanto el apartado 1 del art. 73 de la LGTEL alude inequívocamente al carácter anual de la tasa (*«se gravará con una tasa anual»*), y el art. 15.1.a) de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, precisa que el devengo de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, como es el caso, se produce cuando se conceda, luego *ab initio*, por lo que siendo una tasa de esta clase de carácter periódico, cabe situar el devengo al comienzo de cada período impositivo; de ahí que el apartado 4 del art. 73 de la LGTEL, en la redacción dada al mismo por la Ley 50/1998, diga que *«el devengo inicial de la tasa se producirá el día en que se otorgue el título habilitante y el correspondiente a períodos sucesivos el día 1 de enero del año que proceda»*. No puede entenderse, por tanto, que el art. 16 del Real Decreto 1750/1998, de 31 de julio, por el que se regulan las tasas establecidas en la Ley 11/1998, de 24 de abril, General de Telecomunicaciones, cuando determina que *«[e]l importe de la tasa habrá de ser*

*satisfecho anualmente en caso de que grave la reserva para uso privativo [...]» y añade que «[s]e devengará inicialmente el día del otorgamiento del título habilitante para uso del demanio y, posteriormente, el 1 de enero de cada año [...]», esté infringiendo el principio de reserva de ley en materia tributaria» (F.J. 8º).*

## **I.6. Procedimiento de aprobación.**

### **I.6.1. Tasa locales**

**Tasa por prestación de servicios de abastecimiento de agua potable. Las tarifas no precisan de la aprobación por parte de la Comunidad Autónoma. STS de 16 de julio de 2012 (RC 62/2010).**

“(…) declarando que los acuerdos adoptado por el Pleno del Ayuntamiento de Adeje los días 13 de marzo y 27 de noviembre de 2008, sobre modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por la prestación del servicio de suministro de agua domiciliaria, no necesitaban la previa autorización y aprobación por la Comisión Territorial de Precios de la Comunidad Autónoma de Canarias” (F.J. 4º).

**Memoria económico-financiera. Ausencia. No puede sustituirse por la remisión a los presupuestos generales de la Corporación o a unos anexos sobre el coste del personal adscrito al servicio y sobre las inversiones en el mismo. Tasa de recogida de residuos urbanos no domiciliarios. STS de 16 de mayo de 2011 (RC 1395/2008)**

“(…) en el expediente administrativo no hay ni rastro de lo que debería ser una memoria o un informe económico previo a la aprobación de la tasa, documentos esenciales en el proceso de elaboración y aprobación de este tributo [sentencia 18 de marzo del 2010 (casación 2278/04, FJ 3º).

Es cierto que no existe ninguna norma específica que establezca el contenido o la forma exacta que deban revestir tales documentos, sin que sea misión de esta Sala configurar un modelo de ese requisito para el establecimiento de una tasa, como dijimos en nuestra sentencia de 8 de marzo del 2002 (casación 8793/96, FJ 5º). Pero las simples referencias a los presupuestos de la Corporación local, al contenido de unos anexos relativos al coste del personal adscrito al servicio de recogida de residuos y a las inversiones o a los “informes técnicos de las concejalías”, por sí solas y sin mayores detalles o precisiones, no pueden alcanzar la consideración de informes técnico-económicos o de memoria en los términos de los artículos 25 de la Ley 39/1988 y 20.1 de Ley 8/1989.

La exigencia de la memoria económica es constante por esta Sala, como recordamos en las sentencias de 14 de abril del 2001 (casación 126/96, FJ 3º) y 7 de febrero del 2009 (casación 4290/05, FJ 3º), determinando su ausencia o su insuficiencia la nulidad de pleno derecho de la tasa” (F.J. 3º).

**Memoria económico-financiera. Falta de justificación en el expediente de las modificaciones en cuanto a la cuantificación de la tasa operadas en la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por paso de vehículos. STS de 7 de marzo de 2012 (RC 1683/2008, 709/2010, 4941/2009)**

“(…) En el presente caso, como se reconoce en la propia propuesta de modificación de la Ordenanza Fiscal controvertida, existían modificaciones importantes, pues se introduce una fórmula polinómica de calculo, respecto de la tasa por paso de vehículos, con inclusión de nuevos factores, como el ancho de la acera (tres metros siempre, sea cual sea la medida real), y la clase de aprovechamiento que viene determinado por la superficie construida del garaje-aparcamiento y por el uso, residencial o no del



inmueble, y otros parámetros de cuantificación, lo que obligaba a que el informe motivara con el suficiente detalle el incremento que representaba la modificación.

Según la Sala de instancia el informe elaborado no justifica ni motiva debidamente la tarifa básica ni la anchura del aprovechamiento ni el factor corrector por clase de aprovechamiento, lo que niega la recurrente, por lo que el problema esencial que se suscita es el de la suficiencia o no del informe técnico-económico emitido en orden a la justificación de la tasa establecida.

CUARTO.- El primer defecto que achaca la sentencia al informe es que no obstante incorporar cuadros de cifras que, según se señala, recogen los valores catastrales corregidos por el índice de 4,5, no se aportan los datos de la Ponencia tenidos en cuenta que determinaron los valores catastrales revisados en 2001 ni los estudios de la Dirección General del Catastro realizados en 2004, que justifican la conclusión a que se llegó de que el valor de mercado equivale a multiplicar el valor catastral en el año 2000 por el índice 4.5.

Estos antecedentes resultaban imprescindibles a efectos de facilitar el posterior control jurisdiccional.

Difícilmente podrá determinarse si el valor de mercado del que se parte resulta o no correcto si se desconocen los concretos valores catastrales iniciales del suelo utilizados y el método seguido para determinar el valor del mercado en el año 2005.

Conviene significar que en el recurso 181/2006, promovido por la Asociación de Empresarios de Garajes, Aparcamientos, Estaciones de Engrase y Lavado y Autoestaciones de Madrid, se practicó prueba pericial cuyo resultado no confirma la valoración a que llegó el informe económico-administrativo, al fijar en 1371,21 Euros m<sup>2</sup> el valor medio de repercusión para Madrid frente a los 2725,50 Euros/m<sup>2</sup>/ calculados por el Ayuntamiento, por utilizar otros valores distintos en cada una de las categorías de las calles. La sentencia dictada en dicho recurso, que se apoya en la que ahora se recurre, determinó la casación n<sup>o</sup> 4941/09.

Esta situación sirve para confirmar la necesidad de una explicación detallada de los parámetros utilizados, y el acierto de la Sala al considerar insuficiente el informe en que se apoyó el Ayuntamiento al aprobar la ordenanza, al desconocerse el proceso lógico a través del cual se determina el valor del mercado.

QUINTO.- El segundo reparo imputado al informe por la sentencia hace relación al coeficiente que se utiliza para calcular el valor del aprovechamiento, el 5% de los valores medios de mercado, por coincidir con el del interés de demora para las deudas tributarias fijado para 2005 por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Según la Sala nada se dice en el informe para justificar este porcentaje, rechazando la justificación dada por el Ayuntamiento en la vía judicial, el antecedente de una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que acepta el interés legal del dinero, porque aparte de que este interés no es el interés de demora de las deudas tributarias, el informe no explica la relación entre el coeficiente utilizado y el valor de utilidad de los bienes de dominio público.

La Sala tiene que compartir también en este punto la conclusión del Tribunal de instancia, ya que no podemos considerar justificada la mera decisión de tomar un porcentaje u otro, ya que el art. 25 del Texto Refundido exige la puesta de manifiesto del valor del mercado, en el informe técnico, lo que obliga a justificar la decisión. Otra

interpretación supondría admitir que las entidades locales tienen potestad absoluta para fijar el importe de la tasa.

No basta, pues, poner de manifiesto el criterio que se sigue, sino que la elección de una determinada magnitud viene revestida de una justificación razonable, que debe incorporarse al informe técnico.

Ningún dato figura, sin embargo, en el informe que permita mantener que el coeficiente elegido constituye una media prudente de la rentabilidad de los activos que pueden emplearse para el cálculo de la utilidad derivada del aprovechamiento del dominio público.

SEXTO.- El tercer reparo alude a la falta de justificación en el informe de la nueva superficie del vado que se toma en consideración, al tenerse en cuenta no sólo la longitud en metros lineales del aprovechamiento, incrementada en dos metros (como se hacía con anterioridad) sino además una anchura de tres metros, con independencia de la medida real de la acera.

Para la recurrente, la Sala de instancia no acierta en su apreciación, puesto que la fijación del ancho se justifica en la Memoria que contiene las alegaciones formuladas en las distintas reclamaciones presentadas contra el acuerdo de aprobación provisional, en la que se alude a las previsiones urbanísticas para Madrid, a un informe de la Dirección General de Vías y Espacios Públicos en el que se llega a la conclusión de que la anchura media de Madrid es de 2,76 m, y a la utilización de este índice de 3 metros también en otras ordenanzas, como la del Ayuntamiento de Barcelona.

Esta justificación debió figurar en el informe técnico, por lo que la Sala acierta al aceptar el reparo alegado en la instancia.

No obstante, las circunstancias invocadas por el Ayuntamiento en la fase final del proceso de elaboración de la Ordenanza no pueden compartirse, ya que la fijación del ancho del paso que se toma con carácter general es irreal, no ya sólo porque, como admite el propio Ayuntamiento, la anchura media de Madrid es de 2,76 metros, sino además porque lo más coherente es atenerse a la anchura real que se utiliza del dominio público para el paso, con el máximo en todo caso de tres metros de anchura ante las previsiones urbanísticas, al no existir imposibilidad de verificar la verdadera superficie. Así se actúa respecto a la longitud en metros lineales del aprovechamiento

SÉPTIMO.- Finalmente, hay que reconocer que tampoco existe justificación alguna en el informe en relación con los coeficientes correctores que aplica .

La Sala de instancia se centra en los coeficientes correctores por clase de aprovechamiento que se establecen en función de la actividad y la superficie, y que favorece al uso residencial, frente al no residencial, y dentro de este último a aquéllos que sean consustanciales al ejercicio de actividades económicas, y aunque rechaza que se produzca doble imposición con respecto al IBI y considera razonable que la cuantía de la tasa venga determinada por referencia al número de plazas del garaje o su superficie, considera que los elementos tenidos en cuenta no se encuentran justificados, lo que resulta cierto” (FF.JJ. 3º a 7º).

#### I.6.2. Tasas aeroportuarias

**Cobertura legal de la Tasa por servicios aeroportuarios mediante la aprobación de tarifas por Ley de Presupuestos Generales del Estado. STS de 18 de febrero de 2011 (RC 3719/2006).**

“(…) respecto a la falta de cobertura legal de la **tasa de aproximación**, la recurrente vuelve a reiterar que el artículo 15 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, que estableció la mencionada tasa, disponía en su apartado 6, que la tarifa unitaria se fijaría anualmente por el Ministerio de Fomento. Dado que para el año 2001, no se dictó la correspondiente Orden ministerial, las tarifas aplicadas por AENA serían nulas.

La Ley 66/1997, de 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social estableció una serie de reformas en el ámbito tributario destacando la creación de nuevas tasas por diversas actividades y servicios prestados por la Administración, y la actualización de otras ya existentes, todo ello con el propósito de aproximar gradualmente el importe exigido al coste del servicio prestado. Y así creó la tarifa de aproximación, tarifa exigible a partir del 1 enero 1998 en todo los aeropuertos y bases aéreas abiertas al tráfico civil, como pago de los servicios de navegación aérea prestados para seguridad de la circulación aérea y la fluidez de sus movimientos en esta fase de vuelo, tarifa que están obligados a satisfacer los explotadores de las aeronaves que realicen maniobras de aproximación y salida de los aeropuertos nacionales.

El art. 15 de dicha Ley establece: Tarifas de Aproximación.

1.- La Tarifa de Aproximación retribuye los servicios de navegación aérea prestados para seguridad de la circulación aérea y fluidez de sus movimientos en esta fase de vuelo. La Tarifa de Aproximación será de aplicación en todos los aeropuertos y bases aéreas abiertas al tráfico civil. Se consideran las operaciones de aproximación y despegue como un solo servicio a efectos de esta tarifa.

2.- Resultan obligados al pago de la presente tarifa los explotadores de las aeronaves que realicen las maniobras de aproximación y salida de los aeropuertos españoles.

3.- La tarifa será exigible desde el momento en que cualquier aeronave tome tierra en alguno de los aeropuertos españoles, y se liquidará, o con antelación a la salida de la misma, o con una periodicidad, al menos, mensual.

4. La tarifa unitaria se fijará anualmente por el Ministerio de Fomento en función de los costes del servicio y del número de aeronaves estimadas que hagan uso de dicho servicio.

Dicha tarifa unitaria fue bonificada en el ejercicio 1998 en un 67 por 100 de su importe y en 1999 en un 34 por 100 de su importe, y se aplicaría en su integridad a partir del 1 de enero del año 2000, fijando a continuación la norma citada la tarifa unitaria dependiendo de los servicios de navegación aérea de cada aeropuerto.

A juicio de la parte recurrente se ha incumplido la exigencia de la fijación anual de la tarifa por cuanto el Ministerio de Fomento tras la Orden Ministerial de fecha 23 diciembre 1998 no ha vuelto a dictar otra orden para fijar la tarifa del año 2000 y sucesivos, y AENA ha procedido a fijar la tarifa con arreglo a la Ley de Presupuestos para 2001.

Es la inexistencia de una nueva orden ministerial el argumento empleado por la recurrente como obstáculo para la liquidación de la tarifa, pero como se ha puesto de relieve es la propia Ley la que determina como se establecerá la tarifa.

La Orden del Ministerio de Fomento de fecha 23 diciembre 1998 dice que: El apartado seis del artículo 15 de la citada Ley establece que la tarifa unitaria se fijará anualmente por el Ministerio de Fomento en función del coste del servicio y del número de aeronaves estimadas que hicieran uso de dicho servicio, y dispone que dicha tarifa

unitaria tendrá una bonificación del 67 por 100 de su importe para el ejercicio de 1998 y del 34 por 100 para el ejercicio de 1999.

Con arreglo a la Ley a partir del 1 enero 2000 la tarifa carecería de bonificación y se aplicaría en su integridad. En el año 2001, es la Ley de Presupuestos la que en su art. 65 mantiene los tipos de cuantía fija de las tasas en el mismo importe que en el año 2000.

En consecuencia, la liquidación de la tarifa de aproximación impugnada ha seguido el procedimiento legal para su determinación conforme a la norma que la crea y no ha existido incumplimiento alguno por inexistencia de Orden Ministerial para 2001 habida cuenta de que no ha habido ninguna modificación en la cuantificación de la tasa, por el contrario se ha mantenido estable en la forma determinada por la Ley” (F.J. 6º).

## **I.7. Devolución**

### **I.7.1. Por declaración de inconstitucionalidad del gravamen.**

**Gravamen complementario de la Tasa Fiscal sobre el Juego. Derecho a la devolución e inicio del cómputo de cálculo de los intereses de demora. Alcance de los efectos “ex tunc” de la declaración de inconstitucionalidad. STS de 24 de enero de 2011 (RCUD 58/2010). En el mismo sentido SSTS de 24 de enero de 2011 (RCUD 101/2009 y 400/2008), de 3 de marzo de 2011 (RC 4059/2007) de 14 de abril de 2011 (RCUD 364/2007), de 28 de abril de 2011 (RC 29/2009), de 5 de mayo de 2011 (RC 650/2008, 5534/2007 y 6222/2009), de 16 de junio de 2011 (RC 253/2008), de 29 de junio de 2011 (RC 452/2007), de 4 de julio de 2011 (RCUD 172/2010), de 7 de julio de 2011 (RC 269/2010 y 4191/2010), de 14 de julio de 2011 (RC 568/2008, 2109/2010, 2932/2010), de 8 de septiembre de 2011 (RC 5865/2009), de 19 de septiembre de 2011 (RCUD 363/2008, 494/2008, 491/2008 y 365/2008), de 26 de septiembre de 2011 (RCUD 488/2008), de 7 de noviembre de 2011 (RCUD 1322/2011), de 27 de febrero de 2012 (RCUD 187/2009 y RC 58/2009), de 5 de marzo de 2012 (RCUD 495/2009, 62/2009, 77/2009, 340/2009 y 74/2009), 12 de marzo de 2012 (RCUD 348/2009), 16 de abril de 2012 (RC 622/2010), 11 de junio de 2012 (RCUD 42/2012), 18 de junio de 2012 (RCUD 5784/2011), 25 de junio de 2012 (RCUD 4096/2011), 18 de julio de 2012 (RCUD 337/2010), 23 de julio de 2012 (RCUD 532/2009).**

“(…) Esta Sala ha tenido ocasión de resolver, mediante sentencia de 25 de marzo de 2010, un recurso idéntico, concretamente, el tramitado con el nº 135/2008, también en relación con una sentencia de la Sección Primera de la Contencioso-Administrativo de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en 8 de febrero de 2008 en el recurso 463/04, que viene a asumir el criterio de la sentencia de contraste de 10 de marzo de 2008 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, que se invoca ahora, en contra de la tesis que mantenía la impugnada.

Por razones de seguridad jurídica y para mantener el principio de unidad de doctrina, procede estar a lo que allí hemos declarado y que ahora reproducimos.

"La resolución de la controversia viene determinada por los efectos jurídicos que se anuden a la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego.

El fallo de la Sentencia 173/1996, de 31 de octubre, el Tribunal Constitucional se limita a «[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 38.Dos, 2 de la Ley 5/1990, de 29 de

*junio», sin realizar ninguna aclaración sobre los efectos jurídicos de esta declaración, a diferencia de lo hecho en otras declaraciones de inconstitucionalidad como, por ejemplo, en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, pudiéndose destacar de esta última, en lo que aquí importa, lo siguiente: «En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39.1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6.º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad. Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento».*

La ausencia de restricción de efectos por el propio Tribunal Constitucional, en su declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, determina la nulidad de pleno derecho del precepto que regulaba este gravamen, y, si bien es efectiva desde la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, en el Boletín Oficial del Estado, comporta la expulsión del precepto del ordenamiento jurídico desde la misma fecha en que se produjo su entrada en vigor. Porque, como dice la Sentencia de esta misma Sala del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 8036/1997): «[C]uando se determina que una ley debe ser declarada inconstitucional como resultado de un juicio de inconstitucionalidad se comprueba la existencia de un vicio "ab origine" en la formación de la misma que constituye, sin duda, un fenómeno jurídico patológico para el sistema de fuentes. Una ley inconstitucional no se ha formado válidamente y por ello, aunque haya pasado a integrar el sistema de fuentes del Derecho, lo ha hecho en forma claudicante, hasta que el Tribunal Constitucional comprueba su invalidez y depura el sistema al declarar su inconstitucionalidad con fuerza irresistible y eficacia "erga omnes". La sentencia constitucional pone fin, así, a una situación anterior de incertidumbre que es la que, por ejemplo, venía a justificar la obligación de plantear cuestiones de inconstitucionalidad respecto de esa misma Ley, cuando se intuyese su inadecuación a la Constitución (artículo 163 CE).

*El artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) desarrolla el artículo 164.1 CE - única norma que se nos invoca para fundamentar la eficacia "ex nunc" en el motivo - cuando declara que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad vinculan a todos los Poderes públicos y producen efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. La publicación es constitutiva, ya que determina la eliminación del sistema de fuentes de la Ley inconstitucional con una eficacia irresistible y fuerza "erga omnes", pero no hay que olvidar que la causa de tal eliminación es una declaración fehaciente de la existencia de un vicio en el momento mismo de la formación de la Ley inconstitucional.*

*Por todo ello la publicación de las sentencias tiene, indudablemente, efectos para el futuro en el sentido de que todos los Poderes Públicos y, en especial, los jueces y Tribunales quedan vinculados, desde la fecha de publicación de la sentencia, a resolver cualquier proceso futuro sin aplicar o ejecutar una Ley que se ha declarado inconstitucional. Pero la causa que provoca la declaración de nulidad determina que*

*exista también lo que se denomina eficacia "ex tunc" de la sentencia. Mediante este término se trata de explicar, con variadas construcciones dogmáticas, la obligación ineludible que, también, y a partir de la fecha de publicación de la sentencia, recae sobre los Jueces y Tribunales en el sentido de resolver todos los juicios pendientes en los que puedan tener conocimiento de la Ley inconstitucional considerando que la misma ha carecido de eficacia jurídica en forma originaria, desde el mismo momento de su formación o entrada en vigor hasta la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional o, dicho en otros términos, juzgando "tamquam non esset"; es decir, como si la Ley no hubiese existido nunca, con el matiz obligado de aquellos casos en los que las normas procesales que sean de aplicación impidan discutir una aplicación de la Ley inconstitucional que ya no pueda ser revisada. La decisión de inconstitucionalidad tiene, por ello, indudables efectos retrospectivos o para el pasado, en cuanto invalida la Ley anulada desde su mismo origen. La sentencia de inconstitucionalidad debe recibir aplicación incluso para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en los que los que se discuta sobre ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen dichos procesos, con los límites que explicita el artículo 40.1 de la LOTC. Y todo ello porque un acto administrativo dictado al amparo de una Ley inconstitucional no habría tenido cobertura en ningún momento, porque la que presuntamente le proporcionaba la Ley anulada era una cobertura aparente, y no una cobertura real. En tal sentido, el Tribunal Constitucional ha precisado recientemente como efecto "pro futuro" y "ex nunc" de una declaración de nulidad únicamente el de la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas (artículo 9.3 CE), entendiendo por tales las decididas con fuerza de cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes (STC 54/2002, de 27 de febrero, fdto jco. 9), en el sentido que acabamos de indicar» (FD Cuarto).*

La eficacia "ex tunc" de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego implica que la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, no tiene efectos constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, sino meramente declarativos, por lo que el derecho a la devolución de lo ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional se tiene desde la fecha en que se produjo su ingreso, tal y como se desprende de la Sentencia de esta misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 (rec. cas. interés de ley núm. 26/2003), cuyo fallo fija la siguiente doctrina legal: *«El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) y el RD 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados».*

Esta misma Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005, considera errónea la doctrina de la "actio nata" aplicada a la determinación del "dies a quo" para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen

complementario", es decir, no considera correcto entender que «*el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos (artículo 28 LOTC), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución de ingresos*» (FD Segundo), por cuanto, si bien «*es cierto que esta Sala ha reconocido la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador en supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal (...) la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito. La exigencia de dicha responsabilidad tiene un régimen jurídico propio y diferente, con una solicitud que ha de dirigirse a la Administración responsable y al órgano competente, en ningún caso a la oficina gestora que no podría pronunciarse ni reconocer la existencia de tal responsabilidad, un procedimiento específico y sujeta a un plazo concreto, el de un año, éste sí computable desde la "actio nata", esto es desde la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma legal. Pero no asimilable, por tanto, al plazo de prescripción, entonces de cinco años que correspondía a la devolución de ingresos indebidos. Y la misma especificidad ha de predicarse de una acción de nulidad que tiene sus propias exigencias y está sujeta a requisitos propios, cuya asimilación a la solicitud de una devolución de ingresos indebidos, establecida para determinados supuestos que la norma concreta, no puede basarse en una genérica apelación al principio antiformalista del procedimiento administrativo*» (FD Tercero).

Esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo consideró, en la antedicha sentencia, que el ingreso por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional era indebido, desde que se produjo, porque entendió que los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "*ex tunc*", que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "*tamquam non esset*", como si no hubiese existido nunca.

Por consiguiente, el importe de las devoluciones obtenidas por el "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen, puesto que la aplicación del art. 19.3 de la LIS 1995, conforme al cual, «*los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados*», exige, en este caso, y por mor de lo establecido en el propio art. 19.1 de la LIS 1995, la imputación fiscal al ejercicio 1990, que es el ejercicio en el que deben entenderse devengados fiscalmente los ingresos obtenidos por la devolución del "gravamen complementario" declarado inconstitucional, con independencia de la contabilización que se haya realizado de los mismos. En efecto, el art. 19.1 de la LIS 1995 señala que «*[l]os ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen (...) con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros*», de donde se desprende que los elementos a tener en cuenta a la hora de fijar el criterio fiscal de

imputación temporal son tres: el devengo, el momento de la efectiva corriente monetaria y la correlación entre ingresos y gastos. Y, en este caso, las cantidades objeto de discusión son ingresos indebidos devengados fiscalmente en el momento en el que se produjeron, con independencia del ejercicio en que se realice la devolución efectiva de los mismos, respetando así su correlación con los gastos.

Los intereses satisfechos por la Administración tributaria, como consecuencia de la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, cuyo cómputo se hará, como es lógico y ratificando la conclusión alcanzada, desde que se produjo el ingreso indebido del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, deberán imputarse fiscalmente respetando asimismo los precitados arts. 19.1 y 19.3 de la LIS 1995, es decir, al ejercicio en que se devengaron, con independencia del ejercicio en que se contabilizaron. De ahí que los intereses devengados en ejercicios prescritos también habrán de ser devueltos por la Administración tributaria, si fueron considerados como ingresos fiscales del ejercicio en que se percibieron, tal y como sucede en el caso de autos, en el que fueron considerados ingresos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997." (F.J. 5º).

#### I.7.2. Por anulación de la liquidación.

**Imputación temporal de la devolución de ingreso indebido de la actualización de la tasa fiscal sobre el juego y los correspondientes recargos autonómicos. STS de 21 de marzo de 2011 (RC 6783/2009). En el mismo sentido SSTS de 30 de junio de 2011 (RC 1168/2009), 9 de febrero de 2012 (RC 6555/2008).**

"(...) Pues bien, en el segundo motivo de casación se sostiene que, dada la declaración de nulidad de pleno derecho de la actualización de la tasa y, por consiguiente, del correspondiente recargo autonómico, realizada por esta Sala en la sentencia de 14 de marzo de 1998, conforme a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 43/1995 y a la jurisprudencia sentada en relación con el gravamen complementario debe efectuarse la imputación de las cantidades devueltas al año respectivo, esto es, al ejercicio en el que se devengaron la tasa y el recargo: 1992, 1993, 1994, 1995 y 1996.

El presupuesto del que parte tal planteamiento, y que es asumido por los propios jueces "a quo" al acogerse a su doctrina sobre la devolución de las sumas ingresadas en concepto de gravamen complementario, después rectificadas por esta Sala, no responde, sin embargo a la realidad.

La referida sentencia del Tribunal Supremo no declaró la nulidad absoluta de la actualización de la tasa fiscal sobre el juego sino que se limitó, desestimando el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por la Administración General del Estado, a declarar correcta la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en su sentencia de 14 de mayo de 1996, que, considerando inaplicable a dicha tasa la actualización prevista en el artículo 83.1 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992 por tratarse de un auténtico impuesto estatal, anuló las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria allí impugnadas, así como las liquidaciones de las que traían causa.

En otras palabras, no nos encontramos, como en el caso del gravamen complementario, ante liquidaciones practicadas en aplicación de una norma legal declarada inconstitucional por el máximo intérprete de la Norma Fundamental en una sentencia en la que no ha acotado los efectos de su declaración, sino, más simplemente, ante liquidaciones anuladas por haber sido giradas con fundamento en una norma legal, perfectamente constitucional, pero que no le resultaba aplicable.



Por consiguiente, el caso que ahora enjuicamos no cae en la órbita de nuestra doctrina sobre el repetido gravamen complementario, pese a que la propia Sala de instancia se mueva en tal espacio y la entidad recurrente así lo pretenda.

En suma, debemos determinar a qué ejercicio se imputa la devolución de unos ingresos indebidos producidos como consecuencia de unas liquidaciones anuladas y, en esta tesitura, se ha de tener en cuenta que, conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley 43/1995, los ingresos y los gastos se imputan al periodo impositivo en el que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en el que se produzca la circulación monetaria o financiera.

Pues bien, Maquinexplot, S.A., dedujo como gasto en el respectivo ejercicio las sumas pagadas en concepto de actualización de la tasa fiscal sobre el juego y el correspondiente recargo autonómico. La Administración acordó devolver estas cantidades en 1999, en ejecución de la decisión adoptada, respecto de los años 1992 a 1994, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en 1996, y en lo que atañe a los años 1995 y 1996, en la propia resolución de 1999, habida cuenta del pronunciamiento contenido en la sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1998. La devolución efectiva se produjo en el año 2000.

No cabe hablar aquí, como en el caso del gravamen complementario, de un ingreso indebido de raíz por la nulidad radical de la norma que le dio cobertura, sino ante pagos cuya incorrección se ha constatado *a posteriori* en virtud de la ulterior revisión económico-administrativa o jurisdiccional, que declara las liquidaciones practicadas contrarias al ordenamiento jurídico y las anula, no porque la norma de cobertura sea nula, sino porque dichas liquidaciones no pueden ampararse en la misma.

Así las cosas, la devolución de las sumas abonadas en concepto de tasa fiscal sobre el juego y recargo autonómico no era exigible desde que se pagaron sino desde que se reconoció el derecho a su devolución, que, respecto de los años 1992, 1993 y 1994, tuvo lugar en virtud de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña el 27 de febrero de 1996 (reclamación 17/1287/95) y, para los años 1995 y 1996, mediante el acuerdo adoptado el 21 de enero de 1999 por el Secretario General del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña” (F.J. 4º).

### **I.8. Distinción con otras figuras**

#### **Diferencia con Precios públicos o privados en relación con la prestación de servicio municipal de abastecimiento de agua potable. STS de 16 de julio de 2012 (RC 62/2010).**

“(…) Pese al aparente “desorden”, la jurisprudencia ofrece un cuadro nítido y una evolución coherente. En relación con el mencionado servicio público municipal, aun reconociendo que hubo un periodo (entre la entrada en vigor de la Ley 39/1988 y la de la Ley 25/1998) en que podía financiarse mediante precios públicos [nunca se le ha planteado un supuesto tal], considera que partir de esa segunda Ley, y también bajo la vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 (artículo 2.2.) y del Texto Refundido de la Ley reguladora de Haciendas Locales, aprobado en 2004 [artículo 20.1.B)], los usuarios han de sufragarlo a través de una tasa que pasa a engrosar la partida de ingresos del presupuesto local, con independencia de la forma en que se gestione, ya que siempre se trata de servicios municipales de recepción obligatoria [artículo 25.2.1) de la Ley reguladora de las Bases del Régimen Local].

Lo expuesto, como hemos dicho al inicio del anterior fundamento, es consecuencia de la interpretación que del régimen jurídico vigente en cada caso ha hecho esta Sala. Parece claro, que la supresión del segundo párrafo del artículo 2.2.a), llevado a cabo en 2011 por la Ley de Economía Sostenible, abre un panorama diferente, sobre el que no nos toca pronunciarnos para zanjar el actual supuesto” (F.J. 4º).

**Naturaleza de la contraprestación por utilización del dominio público portuario y por la prestación de servicios asociados. Tiene naturaleza de Tasa con independencia de la forma de prestación del servicio elegida. STS de 17 de mayo de 2012 (RC 2616/2009).**

“(…) naturaleza jurídica de la utilización por los usuarios del dominio público portuario y de las contraprestaciones pecuniarias que ello debe suponer. El presupuesto de hecho que motiva la exigencia de las tarifas litigiosas no es otro que el servicio portuario de atraque de embarcaciones deportivas, es decir, la ocupación o uso del dominio público portuario.

Pues bien, resulta innegable que se trata de la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho público, pues tales servicios o actividades son de solicitud o recepción obligatoria para los interesados y no son prestados o realizados por el sector privado, devengándose contraprestaciones que deben enmarcarse en el amplio concepto de prestación patrimonial de carácter público (art. 31.3 de la CE).

Las denominadas tarifas o precios por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria, son tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Administración autonómica portuaria de forma directa o indirectamente por mediación de EKP, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del art. 2.2 a) de la LGT que, a los efectos de calificar a las prestaciones patrimoniales satisfechas por los ciudadanos a las Administraciones públicas como tasas, dispone que:

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

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

Será pues relevante sentar que, sin necesidad de entrar a valorar quien o de qué manera se gestiona el servicio público portuario de Bermeo, nos encontramos ante verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público sujetas al art. 31.3 de la CE, por cuanto los servicios facturados por EKP suponen como hecho imponible la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público portuario que, al ser de titularidad de la Administración autonómica vasca, generan, como expone la STC 185/1995, de 14 de diciembre, *«una situación que puede considerarse de monopolio, ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos»* (FD 4 a).

Procederá, pues, determinar que EKP gestiona el dominio público portuario, prestando el servicio portuario de atraque de embarcaciones deportivas y ejerciendo potestades

administrativas que deben someterse y regirse por el Derecho administrativo, de manera que sus actos son actos administrativos revisables en vía administrativa y contencioso-administrativa, tal como acertadamente resolvió la Sentencia de instancia.

Asimismo, la contraprestación a esos servicios no puede realizarse a través de un precio privado, pues tiene naturaleza tributaria, estamos ante una tasa, cuya fijación debe sujetarse a la Ley estatal 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y a la Ley autonómica 13/1998, de 29 de mayo, de Tasas y Precios Públicos del País Vasco.

El Tribunal Constitucional, en las Sentencias 102/2005, de 20 de abril, y 121/2005, de 10 de mayo, estima la cuestión de inconstitucionalidad y declara inconstitucionales y nulos los apartados 1 y 2 del art. 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, en la medida en que califica como "precios privados" contraprestaciones por servicios portuarios que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público, concretamente tasas, y, por tanto, sometidas al principio de reserva de ley.

Así, la STC 102/2005 expone lo siguiente:

*«4. Sobre esta base, y dado que la reserva de ley de los arts. 133.1 y 31.3 CE se establece únicamente para los tributos y las "prestaciones patrimoniales de carácter público", es preciso determinar, con independencia del nomen iuris empleado por el legislador, cuál es la verdadera naturaleza de las tarifas portuarias para comprobar si le es aplicable la citada reserva. Y a tal fin resulta necesario concretar antes que nada cuáles son los presupuestos de hecho que, conforme a la Ley 27/1992, legitiman su cobro. A este respecto, debe subrayarse en primer lugar que, conforme al art. 70.1 de esta norma legal, todo "servicio" prestado por las Autoridades portuarias devengará el pago de la correspondiente tarifa.*

(...)

*Hechas estas precisiones, es patente, en segundo lugar, que los "servicios" portuarios regulados en la Orden del Ministerio de Obras Públicas y Transportes de 13 de abril de 1993 sobre aplicación de las tarifas por servicios prestados por las autoridades portuarias, recurrida en el proceso contencioso-administrativo que ha dado lugar a la presente cuestión de inconstitucionalidad, son de los previstos en aquellos apartados 1 y 3 del art. 66 de la Ley 27/1992, razón por la cual les resulta aplicables los apartados 1 y 2 del art. 70 de la misma norma legal, aquí cuestionados. Dichos "servicios", en efecto, son los siguientes:*

*(...) "Embarcaciones deportivas y de recreo", que igualmente integra "la utilización, por las embarcaciones deportivas o de recreo, y por sus tripulantes y pasajeros, de las aguas del puerto, de las dársenas y zonas de fondeo, de los servicios generales de policía y, en su caso, de las instalaciones de amarre en muelles o pantalanes" (tarifa T-5);....*

*5. Una vez identificados los presupuestos de hecho que justifican el abono de las tarifas reguladas en la Orden Ministerial de 13 de abril de 1993, y alcanzada la conclusión de que la norma que les da cobertura es el art. 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de puertos del Estado y de la marina mercante (como, por lo demás, aceptan el Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado, y señala expresamente la exposición de motivos de la citada Orden), debemos concretar si las tarifas citadas tienen la naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público conforme a la doctrina de este Tribunal. A este respecto, es preciso comenzar recordando que, conforme a nuestra jurisprudencia [SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 3 b); y*

**233/1999, de 16 de diciembre, FJ 16], constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público los pagos exigibles en dos supuestos concretos. En primer lugar, por la prestación de servicios o la realización de actividades en las que concurra cualquiera de las circunstancias siguientes: que sean de solicitud o recepción obligatoria; que sean realizadas por el poder público en monopolio de hecho o de derecho; o que sean "objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar". Y, en segundo lugar, por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.**

*Pues bien, a la luz de esta jurisprudencia, puede afirmarse que la Orden Ministerial de 13 de abril de 1993 regula "tarifas" que constituyen verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público sujetas al art. 31.3 CE, dado que, frente a lo que mantienen el Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado, con independencia de que la norma califique como "servicios" todos los presupuestos de hecho que determinan su devengo, dichas tarifas se exigen, bien efectivamente por servicios que - al margen de que, como señala el órgano judicial proponente de la cuestión, puedan o no calificarse como "objetivamente indispensables"- se prestan en régimen de monopolio, bien por la utilización u ocupación de los bienes o instalaciones portuarias.*

*En efecto, entre los servicios que se encuentran monopolizados por la Administración, se incluyen indudablemente, (...) en la medida en que implican el uso del dominio público portuario, (...) y la utilización de "las instalaciones de amarre y atraque en muelles y pantalanes" (tarifa T-5).*

*(...)*

*En definitiva, debe considerarse que los "servicios portuarios" a que hace referencia la Orden ministerial cuestionada en el proceso a quo implican, bien la prestación de servicios o realización de actividades en los que existe un monopolio de derecho a favor del Estado y, en consecuencia, "los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación" [STC 185/1995, FJ 3 c)], bien la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público portuario, que al ser de titularidad del Estado generan "una situación que puede considerarse de monopolio, ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos" [STC185/1995, FJ 4 a)]. De donde se deduce que las tarifas por los denominados "servicios públicos" portuarios constituyen prestaciones de carácter público en el sentido del art. 31.3 CE que, en cuanto tales, quedan sometidas a la reserva de ley [STC 185/1995, FJ 4 a); en el mismo sentido, STC 233/1999, FJ 16].*

*6. Pero aún podemos precisar más: si, conforme a la doctrina de este Tribunal, los "tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" (STC 182/1997, FJ 15), no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga la Ley 27/1992 (STC 233/1999, FJ 18), las llamadas "tarifas" por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria. Y son tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del art. 2.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que, a los efectos de calificar a las prestaciones*

***patrimoniales satisfechas por los ciudadanos a las Administraciones públicas como tasas, dispone que "[s]e entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquier de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público".***

*Esta es, por otro lado, la conclusión a la que ha llegado el propio legislador en la reciente Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general, que pretende adaptar las tarifas portuarias "a la doctrina que se deriva de la STC 185/1995, de 14 de diciembre", y reconoce expresa y textualmente que "las antiguas tarifas de servicios que implicaban la utilización del dominio público se convierten, previa redefinición de sus hechos imponibles, en verdaderas tasas por utilización especial de las instalaciones portuarias, desapareciendo en ellas la actividad prestacional. De otro, también alcanzan dicha calificación las prestaciones exigibles por aquellos servicios -escasos, actualmente- que deben calificarse, normalmente por estar ligados al ejercicio de funciones públicas, como obligatorios, en la medida en que no se prestan en concurrencia por el sector privado» (FJ 4, 5 y 6).*

En la STC 182/1997 se precisa que «...si, conforme a la doctrina de este Tribunal, los "tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (FJ 15).

Así pues, la propia doctrina del Tribunal Constitucional considera que las llamadas tarifas por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria. Y son tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del art. 2.2 a) de la Ley 58/2003, anteriormente expuesto.

Sobre esta cuestión, merece destacar las reflexiones de la Sentencia de esta Sala de 16 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 536/2003), cuando dice:

*«Para la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, que declaró la inconstitucionalidad de los párrafos a) y b) del art. 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, la categoría de los precios públicos, tal y como se regulan por la Ley 8/1989, de 13 de abril, han de cumplir simultáneamente dos requisitos: que el supuesto de hecho que les dé lugar se realice en forma libre y espontánea o, lo que es lo mismo, que la solicitud del servicio o actividad administrativa sea una manifestación real y efectiva de voluntad por parte del interesado y que dicho servicio o actividad no se preste por los entes de Derecho público en situación de monopolio de hecho o de derecho. De no concurrir ambas circunstancias, tales precios públicos, en cuanto comportan coactividad para los interesados, revisten la naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuya constitucionalidad depende del respeto al principio de legalidad.*

*Como consecuencia de esa doctrina establecida por el Tribunal Constitucional, se dictó la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, que aborda también una solución idéntica en el ámbito de las Haciendas Locales.*

(...)

*La tasa se diferencia claramente del precio, al menos, por la concurrencia de dos notas: a) es una obligación ex lege, que no tiene su causa en un contrato, a diferencia de lo que ocurre con los precios; b) la tasa origina un ingreso de Derecho público, lo que conlleva la aplicabilidad de un régimen de Derecho público, régimen que no concurre en el caso de los precios» (FD Cuarto).*

La Sentencia de 24 de junio de 2005 (rec. cas. núm. 8.077/1997), profundiza en la cuestión, señalando que:

*«Es preciso recordar, ante todo, la reciente sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de Abril de 2005, que estimando una cuestión de inconstitucionalidad planteada por esta Sección, en relación con los apartados 1 y 2 del art. 70 de la Ley 27/1992, de 24 de Noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, en su versión original, ha declarado inconstitucionales y nulos tales apartados.*

*El primer apartado, en tanto que califica como <<precios privados>> los que constituyen verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público a las que hace referencia el art. 31.3 de la CE, excluyendo las exigencias que derivan del principio de reserva de Ley establecido por la Constitución para dichas prestaciones.*

(...)

*CUARTO.- La incidencia de esta sentencia para la suerte del recurso es obvia, pues ya no puede partirse de la naturaleza de precio privado de las tarifas por los denominados servicios públicos portuarios, sino de su calificación de <<tasas>>, como sienta el Tribunal Constitucional.*

*Si no estamos ante un precio privado, sino ante una tasa se impone en la materia controvertida la reserva de ley. Es cierto que, se trata de una reserva relativa en la que es admisible la colaboración del reglamento, pero siempre que esta colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad» (FFDD Tercero y Cuarto).*

A mayor abundamiento, la Sentencia de 24 de febrero de 2011 (rec. cas. núm. 5357/2006) expone que *«si se examina la Ley 48/2003, antes mencionada, relativa al régimen económico y a la prestación de servicios de los puertos de interés general, se observa, a modo de ratificación de las conclusiones acabadas de sentar, que: a) Dicha Ley potencia la posición competitiva de los puertos españoles en un contexto del sector del transporte, internacional y europeo, globalizado, abierto y liberalizado, garantizando los principios de libre competencia inter e intra portuaria de acuerdo con las características de los tráficos y el número y tamaño de nuestros puertos. b) El Capítulo IV del Título I contiene una clasificación bipartita de las tasas portuarias, por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario y por servicio de señalización marítima (dentro de las primeras, se regulan las tasas por ocupación privativa del dominio público portuario, por utilización especial de las instalaciones portuarias y por aprovechamiento especial del dominio público en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios, y, por lo que se refiere a las segundas, son tasas por la prestación de servicios no comerciales, por servicios generales y por el servicio de señalización marítima). c) El marco normativo en que se desenvuelven estas prestaciones está constituido por la propia Ley y, en lo no regulado, por la Ley de Tasas y Precios Públicos, por la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo. Y, d) Por su parte, el Capítulo V del mentado Título I se encuentra dedicado a los precios privados por servicios prestados por las Autoridades Portuarias, cuyo ámbito se extiende a aquellos servicios que, no siendo obligatorios sino puramente*

comerciales, se prestan en régimen de concurrencia con el sector privado y, por tanto, sometidos a derecho privado.

Es decir, como indica la Exposición de Motivos de la citada Ley 48/2003, las antiguas tarifas de servicios (como la T-3) que implicaban la utilización de dominio público se convierten, previa redefinición de sus hechos imponible, en **verdaderas tasas por utilización especial de las instalaciones portuarias**, desapareciendo en ellas la actividad prestacional; de otro lado, también alcanzan dicha calificación las prestaciones exigibles por aquellos servicios, escasos actualmente, que deben calificarse, normalmente por estar ligados al ejercicio de funciones públicas, como obligatorios, en la medida en que no se prestan en concurrencia con el sector privado. (Este grupo de prestaciones, como no podía ser de otra manera, encuentra en la Ley la determinación de sus elementos esenciales -así, en los artículos 14 a 30, con especial consideración del artículo 24, relativo a la tasa de la mercancía, donde se prevén todos los elementos esenciales del tributo-). El resto de los servicios que se prestan en los puertos de titularidad estatal por las Autoridades Portuarias no se benefician de una situación de monopolio de hecho ni de derecho, sino que, al contrario, coexisten con la iniciativa privada; por ello, y en la medida en que tampoco se trata de servicios que vengan exigidos por ninguna normativa, no pueden calificarse como prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público, y, en consecuencia, siguen manteniendo en la nueva Ley, excepcionalmente, el carácter de precios privados, derivados de servicios prestados en régimen de derecho privado y no sometidos a la reserva de Ley» (FD Cuarto).

La Sentencia de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 416/2008) apunta que «en cuanto a la naturaleza jurídica de las tarifas portuarias, y específicamente las reguladas en la norma ahora cuestionada, es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que **deben conceptuarse como prestaciones patrimoniales de carácter público**, en el sentido del art. 31.3 CE. Así lo ha confirmado aquel Tribunal en la STC 63/2003, de 27 de marzo, al declarar inconstitucional el ya citado art. 9 de la Ley 1/1966 y lo ha reiterado posteriormente en las SSTC 102/2005, de 20 de abril, y 121/2005, de 10 de mayo, al declarar inconstitucionales el también citado art. 70, apartados 1 y 2 de la Ley 27/1992, en su redacción originaria (FF. 5 y 6) y en la modificada por la Ley 62/1997, respectivamente. Por tanto, es indubitado que a la norma cuestionada le resulta de aplicación la doctrina ya señalada sobre la incidencia en el art. 9.3 CE de los supuestos de eficacia retroactiva de normas legales sobre prestaciones patrimoniales de carácter público» (FD Quinto).

La Sentencia de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. num. 9304/2003), dispone que:

«El problema de la naturaleza jurídica de las prestaciones que se exigen a los ciudadanos por los servicios públicos, municipales en este caso, no se reduce a la dicotomía entre tasas y precios públicos, pues hay casos, como el que aquí nos ocupa, donde lo exigido a los ciudadanos tiene la calificación de precio privado o tarifa. Nos referimos a los casos en que el servicio es gestionado mediante un Ente público que actúa en régimen de Derecho privado --las Entidades públicas empresariales--, a través de sociedades municipales o por un concesionario. La titularidad pública del servicio nos sitúa, en estos casos, ante la cuestión de si, desde un punto de vista sustantivo, no nos encontramos ante tasas.

En el caso que nos ocupa la empresa que presta el servicio de alcantarillado y conservación de contadores tiene el carácter de mixta, prestando lo que constituyen verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público Y es la naturaleza de la

***prestación y no la del ente que desempeña la gestión la determinante a los efectos de la configuración de las tarifas.***

*La Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público ha efectuado una completa redefinición de las prestaciones exigidas por el uso y aprovechamiento del alcantarillado municipal. Dicha reestructuración ha consistido, principalmente, en la conversión de un buen número de los antiguos precios privados en tasas. De esta forma las prestaciones exigidas se acomodan mejor a su verdadera naturaleza a la vez que se respeta la reserva de Ley proclamada por el art. 31.3 de la Constitución.*

*Hasta la entrada en vigor de la normativa citada, las tarifas por el uso y aprovechamiento del alcantarillado municipal podían ser calificadas como precios privados, no estando sujetos, por tanto, a la reserva legal.*

*La configuración de las tarifas por aprovechamiento del alcantarillado como recursos de Derecho privado presentaba, no obstante, serios problemas de encaje constitucional en nuestro ordenamiento jurídico, sobre todo a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre. Por eso, no pasó mucho tiempo sin que la doctrina comenzara a afirmar que las tarifas por uso de alcantarillado eran, materialmente, tasas porque nos hallamos ante la prestación de unos servicios en régimen de Derecho Público. Y todo ello con fundamento en la vulneración de la reserva de Ley. Las tarifas no pueden considerarse como un precio público porque, de un lado, se trata de servicios que no están a cargo del sector privado, sino de empresas públicas que, de alguna manera, dependen de las Administraciones públicas locales; de otro lado, son de solicitud obligatoria para los administrados, impuesta por disposiciones legales o reglamentarias y, en cierta forma, la solicitud obligatoria constituye condición previa o simultánea al ejercicio de la actividad de uso y aprovechamiento, de modo que la elusión del pago sólo podría tener lugar absteniéndose del servicio, lo que elimina la libre voluntad.*

***Por eso en estos casos la tarifa presenta naturaleza de tasa y no de precio privado, con independencia de la modalidad de gestión adoptada, porque parece claro que el servicio que tiene por objeto el uso o aprovechamiento del alcantarillado municipal beneficia a los municipios y es de solicitud obligatoria para los administrados que pretendan tal servicio.***

*Pero es que, además, hay otra argumentación que nos lleva a idéntica conclusión: hacer depender el carácter obligatorio del servicio de alcantarillado --y, por tanto, la naturaleza de tasa del precio exigido-- de que **la prestación del servicio exige la ocupación de parte del dominio público local por parte del prestador. Esta circunstancia excluye la concurrencia en la prestación del servicio y, por tanto, determina su obligatoriedad**, de conformidad con la STC 185/1995. No existe concurrencia en la prestación del servicio ni libre elección en la recepción del servicio.*

*La STC 102/2005, de 20 de abril, ha calificado las tarifas portuarias no ya como prestaciones patrimoniales de carácter público, que también lo son, sino como verdaderas tasas. El Tribunal salvó el escollo de que los servicios portuarios se presten, en muchas ocasiones, de manera indirecta, acudiendo al art. 2.2.a) de la Ley General Tributaria 58/2003, que ha ampliado la definición de tasa al señalar que "se entiende que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de Derecho Público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad*



corresponda a un Ente Público". La cita expresa de dicha norma supone otorgarle relevancia constitucional. Por tanto, a partir de ahí, **la interposición de un concesionario, como ocurre en el caso de autos, no puede servir para excluir la prestación de la categoría de tasa.** La contraprestación que se exija por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia municipal tendrá, en todo caso, la naturaleza de tasa cuando ello resulte de lo preceptuado en el art. 20.1, párrafo 2º, letra B del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Esa naturaleza no queda alterada por el mero hecho de que el servicio o actividad de que trate no se preste o realice directamente por la Entidad Local sino que se preste o realice por cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público.

Todo lo anterior indica, como ha puesto de relieve la doctrina, que vamos a asistir, en los próximos años, a una "recalificación" de buena parte de las prestaciones que exigen las Entidades públicas empresariales, las sociedades municipales y los concesionarios a los ciudadanos. En este sentido, debemos recordar, de nuevo, lo dispuesto en el art. 2.2.a) de la LGT. Así, no es solo que el Tribunal Constitucional le haya otorgado relevancia constitucional --lo que es muy importante--, sino que la misma Administración lo está empleando para considerar como tasas prestaciones que hasta el momento tenían la consideración de tarifas, exigidas en régimen de Derecho privado por concesionarios o por sociedades mercantiles públicas.

A la vista de la doctrina del Tribunal Constitucional, conformada en su sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, así como en las sentencias 102/2005, de 20 de abril, y 121/2005 de 10 de mayo, y de su traslación a la reforma de la Ley de Haciendas locales por la Ley 25/1998, de 13 de julio, y, últimamente, al Texto Refundido 2/2004, de 5 de marzo, y a la LGT 58/2003, de 17 de diciembre, **no cabe duda de la procedencia de calificar como tasa las contraprestaciones que satisface el usuario del servicio de alcantarillado con independencia de la modalidad de gestión adoptada.** Sea cual fuere el modo de gestión del servicio, incluso a través de concesión, la contraprestación exigida no puede tener otra naturaleza que la de tasa. Se realiza de este modo una interpretación armónica e integradora de la legislación tributaria general y de la local, al acudir a la LGT 58/2003 para complementar las disposiciones del TR-LRHL; se salva así el obstáculo que pudiera suponer el que no se modificara la normativa tributaria local en el mismo sentido que el art. 2.2.a) de la LGT. El resultado es considerar aplicable en el ámbito local la referencia a que la forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión. Dicha conclusión se apoya en el hecho de que la definición de las categorías tributarias --y entre ellas, de la tasa-- constituye una competencia exclusiva estatal al amparo del título "Hacienda General" consagrado en el art. 149.1.14 de la Constitución.

La consecuencia de la argumentación expuesta no es irrelevante: las tasas a recaudar, en cuanto ingreso de Derecho público de la Hacienda municipal, han de ingresarse por su importe total en las arcas municipales y ello con independencia de que se hayan utilizado sistemas de gestión directa o indirecta. En este último supuesto, la remuneración que se establezca a terceros, cuestión conceptualmente ajena a la relación tributaria que se produce entre el Ente público acreedor y usuario del servicio municipal, habrá de hacerse con cargo a los presupuestos municipales. Tendría, pues, que alterarse en el caso que nos ocupa, la gestión de la tasa, ingresándose en el

*presupuesto público municipal, aunque se declarara su afectación al mantenimiento del servicio, con pago final de su importe a la empresa concesionaria.*

*En definitiva, la nueva regulación evita que, a través de la interposición de una empresa, se perciba un precio privado. Como puede comprenderse, la repercusión de est párrafo de la LGT es de una extraordinaria importancia no sólo para el Estado y las Comunidades Autónomas, sino, sobre todo, para las Entidades locales, donde determinados servicios están en manos privadas, percibiendo los ingresos de los ciudadanos.*

*La consecuencia de cuanto se ha expuesto es que si estamos ante una contraprestación pública, será el Pleno de la Corporación Municipal, sin posibilidad de delegación, el competente para establecer o modificar, mediante Ordenanzas Fiscales, las tasas que los sujetos pasivos deban satisfacer como consecuencia del uso o aprovechamiento del servicio de alcantarillado municipal que le es impuesto, respecto al cual no puede efectuar opción alguna» (FD Cuarto).*

De todo lo expuesto se desprende la procedencia del criterio manifestado por la Sala de instancia, pues se trataba de un servicio público portuario de atraque de embarcaciones deportivas, se ejercitaron potestades administrativas, se producía una utilización del dominio público portuario por unos usuarios cuya contraprestación la debía constituir una tasa, siendo por tanto actos sujetos al derecho administrativo, revisables en vía administrativa y contencioso-administrativa, lo que supone la plena competencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para conocer y fallar ese litigio, aplicando una adecuada normativa administrativa y sin exceso de jurisdicción alguno, pues nada tenía que decir el Tribunal Constitucional ni la jurisdicción civil sobre los hechos y argumentos jurídicos anteriormente descritos, razones por las que deben desestimarse los dos primeros motivos de casación” (F.J. 4º).

## II. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

### II.1. Hecho imponible

**Falta de concurrencia de hecho imponible por cuanto las obras no benefician de modo especial, singular o concreto, a los que figuran como sujetos pasivos. STS de 17 de diciembre de 2012 (RC 5233/2010). En el mismo sentido SSTs de 17 de diciembre de 2012 (RC 6291/2011 y 5068/2011) y de 26 de diciembre de 2012 (RC 5311/2011).**

“(…) Basta con la lectura de los fundamentos de derecho de la sentencia impugnada y, concretamente, el razonamiento quinto para comprobar que la Sala *a quo* da cumplida explicación del por qué de la ilegalidad de la Ordenanza 40, por la que el pleno del Ayuntamiento de Linares aprobó la contribución especial discutida. Con ello, podemos descartar cualquier viso de incongruencia, arbitrariedad o falta de razón en sus argumentos.

Puntualiza la Sala de instancia que debe ponderarse el interés individual de quiénes han sido llamados a satisfacer ese tributo, frente a la posibilidad de que, por identificarse con el beneficio común o general, se pueda difuminar progresivamente hacia zonas más cercanas a las directamente afectadas por esas obras, de modo que cupieran considerarse de interés o aprovechamiento general.

Parten los jueces de la instancia de la documentación obrante en el expediente administrativo y consideran que las obras cuya ejecución pretende acometer el Ayuntamiento de Linares tiene como objeto facilitar los accesos del tráfico rodado al

polígono “Los Jarales” y a la calle “Mina San Miguel”. Para ello se prevé el establecimiento de dos vías de servicio y un tronco central dotado de tres glorietas que posibiliten el giro fácil y seguro de vehículos hacia aquellos viales y, por ende, el acceso al polígono industrial ya identificado, obra que se complementa con la construcción de un carril-bici y taludes con muros de contención, además del acerado de la parte correspondiente a las naves industriales. Todo ello iba a mejorar y ordenar la canalización del tráfico circulante por la carretera que une la localidad de Linares con la de la ciudad de Córdoba.

Aprecia la sentencia impugnada que las obras se proyectan sobre suelo destinado a satisfacer necesidades colectivas que cumplen una finalidad de servicio público, mediante el uso y el disfrute de los ciudadanos de ese término municipal. Por ello, afirma que las obras se proyectan sobre suelos dotacionales comprensivos tanto de sistemas generales como de sistemas locales destinados al servicio de la generalidad de los habitantes del municipio y no sólo de un grupo reducido de ciudadanos, como son los titulares de las naves colindantes con el vial donde se pretende la ejecución de las obras descritas. Concluye que tratándose de sistemas generales o locales destinados al servicio de la totalidad de los ciudadanos se descarta que las obras proyectadas pudieran generar, en exclusiva, un beneficio especial, singular o concreto, a los titulares de las naves ubicadas en el vial.

Como se aprecia comparando los anteriores razonamientos con las quejas que integran este recurso de casación, el Ayuntamiento de Linares pone de manifiesto una discrepancia con el criterio manifestado por la Sala de instancia sobre el establecimiento de la contribución especial y los elementos, datos e informes obrantes en el expediente administrativo justificantes de su exacción.

Tilda de irracional y arbitraria la valoración y, sin embargo, en el extenso escrito de interposición no alcanza a precisar en qué consiste ese razonamiento merecedor de tal descalificación. Por el contrario, pretende, a través de la constante referencia a los datos obrantes en el expediente y a los informes técnicos elaborados, que esta Sala lleve a cabo una nueva valoración de las pruebas, sustituyendo el criterio de los jueces de la instancia” (F.J. 2º)

### III. CÁNONES

#### III.1. De vertido

**La competencia para emitir la liquidación corresponde a la Confederación Hidrográfica. STS de 20 de enero de 2011 (RC 833/2006). En el mismo sentido STS de 1 de marzo de 2012 (RC 5583/2008).**

“(…) La falta de competencia de la Confederación Hidrográfica del Norte para girar la exacción y la infracción del artº 105.3 de la Ley 29/1985, es una cuestión que reiteradamente ha sido resuelta por este Tribunal. Valga por todas las sentencias de 29 de octubre de 2009, en la que se recogió lo siguiente:

*“A) La Confederación Hidrográfica del Norte goza de la necesaria competencia para liquidar el canon de vertido aquí cuestionado, porque, (a), además de lo argumentado en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia (que hacemos nuestro y damos aquí por reproducido), la Ley 30/1983 en ningún momento ha cedido a las Comunidades Autónomas el canon de vertido (pues los Impuestos cedidos en la misma son sólo el del Patrimonio Neto, el de Transmisiones Patrimoniales, el de Sucesiones, el de Ventas en su fase minorista, el de Consumos específicos y el de Casinos, Juegos y*

*Apuestas) y la Ley 34/1983 (que se refiere también a dichos Impuestos, en relación con el artículo 50 del Estatuto de Autonomía aprobado por la Ley Orgánica 8/1981) establece, en su artículo 2, que, aunque entre en vigor el 1 de enero de 1984, ello será así siempre que en dicha fecha el coste efectivo de los servicios transferidos a la Comunidad Autónoma de Cantabria exceda del rendimiento de los tributos susceptibles de cesión (de modo y manera que se ha ido procediendo a hacer las cesiones en función del coste de los servicios transferidos y del rendimiento de lo cedido); (b), si, además, el canon cuestionado es inherente a la autorización administrativa para el vertido y está destinado a la protección y mejora del medio receptor de cada Cuenca hidrográfica, a tenor de lo dispuesto en los artículos 105 de la Ley 29/1985 y 251.d) y 289 y siguientes del Real Decreto 849/1986, no puede hablarse de la incompetencia de la Confederación, pues su actuación administrativa en el presente supuesto llevaba implícita la exigibilidad del canon, por mor de no estar aun cedido en el año 1989; (c), si bien es cierto que el artículo 22.8 y concordantes de la Ley Orgánica 8/1981 expresan diáfamanamente la competencia de la Comunidad Autónoma de Cantabria en materia de dominio público hidráulico que afecte a cursos fluviales que discurran únicamente por dicha Comunidad, la asunción de tal competencia debe llevarse a cabo con arreglo a la Disposición Transitoria de la misma citada Ley Orgánica, y no hay constancia en los Boletines Oficiales del Estado y de Cantabria de que las transferencias de las funciones y actuaciones correspondientes a dicha competencia se haya materializado al tiempo del devengo de la exacción de autos; y, (d), como se declara en la sentencia 155/1990, de 18 de octubre, del Tribunal Constitucional, la transferencia de competencias es un procedimiento dinámico que supone o implica un solapamiento en el tiempo de órganos administrativos estatales y, en este caso, autonómicos, y, en consecuencia, en tanto la competencia no se asuma o no se pueda asumir por el órgano destinatario, sigue residiendo en el originalmente competente, en virtud del principio de 'continuidad' en la prestación de los servicios públicos (cuya prescindibilidad no ha sido acreditada por la interesada)."*

*Este mismo criterio se ha recogido en Sentencias posteriores de esta Sala, como las de 13 de febrero de 2002 y 15 de marzo de 2003.*

*Ratificando lo expresado en dichas Sentencias, ha de señalarse que entre las funciones traspasadas a la Comunidad Autónoma de Cantabria por el Real Decreto 1164/1984, de 1 de agosto, y que figuran en el Anexo I del mismo ("Programar, aprobar y tramitar, hasta el abono de las certificaciones, las inversiones en las obras de su interés en materia de abastecimientos de aguas y saneamiento, todo ello en relación con la función estatal de ayuda a las Corporaciones Locales y de acuerdo con la normativa específica que la regule.*

*b) Programar, aprobar y tramitar, hasta el abono de las certificaciones, las inversiones en las obras de su interés en materia de encauzamientos y defensas de márgenes en áreas urbanas"), no figuran las que son aquí objeto de consideración.*

*Por otra parte, el Real Decreto 2125/1985, de 9 de octubre, que también se cita en el recurso de casación, se refiere a traspaso de competencias ejercidas por el Ministerio de Industria.*

*También se alega que la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 29/1985 establece que : "Las funciones que, de acuerdo con esta Ley, ejercen los Organismos de cuenca en aquellas que excedan del ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, corresponderán a las Administraciones hidráulicas de aquellas Comunidades que en su propio territorio y en virtud de sus estatutos de autonomía, ejerzan competencias sobre*

*el dominio público hidráulico y se trate de cuencas hidrográficas comprendidas íntegramente dentro de su ámbito territorial."*

*Sin embargo, dicha Disposición remite a los Estatutos de Autonomía y en el caso de Cantabria, en consecuencia, a lo establecido en la Disposición Transitoria de la Ley Orgánica 8/1981, que prevé la creación de la Comisión Mixta de composición paritaria, para preparar el régimen de traspasos y a la que se hace referencia en las Sentencias de esta Sala y Sección antes mencionadas".* (F.J. 3º).

**El incumplimiento del plazo establecido en el art. 291 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico al notificarse la liquidación con posterioridad al mismo, no afecta a la validez y eficacia de la liquidación al no haber transcurrido el plazo de prescripción. STS de 21 de enero de 2011 (RC 833/2006). En el mismo sentido SSTs de 1 de marzo de 2012 (RC 5583/2008), de 28 de septiembre de 2012 (RCUD 438/2010) y de 8 de noviembre de 2012 (RC 465/2009).**

*"(...) También se ha tratado y resuelto por este Tribunal la cuestión atinente a la caducidad alegada al no haberse respetado el plazo de tres meses que establece el Reglamento de Dominio Público Hidráulico para efectuar el ingreso. Recordemos lo dicho, en la sentencia de 11 de abril de 2008, referida al canon de vertido girado a la entidad SNIACE, S.A., en el año de 1995:*

*"En el segundo motivo de casación se alega, como hemos visto, caducidad de la acción para exigir el canon de vertidos.*

*Pues bien, el incumplimiento del plazo establecido en el art. 291 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico al notificarse la liquidación con posterioridad al mismo no afecta a la validez y eficacia de la liquidación al no haber transcurrido el plazo de prescripción contemplado en los arts. 64 y 65 de la Ley General Tributaria para determinar la deuda tributaria y girar la oportuna liquidación.*

*Por otra parte, reiterada doctrina jurisprudencial entiende que el instituto de la caducidad no era aplicable en materia tributaria en los términos que sostiene la recurrente. Y, en efecto, es preciso considerar que la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, establece que los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se rigen por la Ley General Tributaria y sus normas propias, y "en todo caso, en los procedimientos tributarios los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como en su caso los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria".*

*En este sentido el art. 105 de la Ley General Tributaria, alegado por la recurrente, precisamente establece en su apartado 2º que: "la inobservancia de los plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja"* (F.J. 4º).

Resulta legítimo y válido el canon de vertido girado conforme a los datos y factores tenidos en cuenta en la evaluación al tiempo de la autorización provisional. STS de 20 de enero de 2011 (RC 833/2006).

*"(...) Con todo debe recordarse, tal y como se hace eco la sentencia de instancia que "Por último la parte actora muestra su disconformidad con el coeficiente K=3 aplicado, por falta de motivación y con la determinación del volumen anual de vertidos, teniendo en cuenta los periodos de inactividad y consecuente disminución de la actividad productiva en 1.994 por diversas causas, y a propósito de los cuales el TEAC ha considerado que la liquidación del canon, al no haberse aportado*

*justificación alguna, se ha efectuado en base al caudal solicitado en su día por la empresa actora, 35.000.000 m<sup>3</sup>/año, sobre la base de un PH 4, materias en suspensión 180 mg/litro materias oxidables 230 mg/litro, liquidándose el canon de vertido con k=3 correspondiente a la Tabla 1 de la clase 2 del Anexo al Título IV del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, por lo que en definitiva la cuestión planteada se circunscribe a un tema de prueba".* Esto es, que la liquidación girada no responde a nuevos datos, ni siquiera a las pruebas o análisis realizados en el año de 1994, sino en exclusividad en los datos conforme a los que se obtuvo la autorización provisional; lo cual se ratifica en el propio expediente de gestión, y de ello da cuenta la propia Confederación Hidrográfica del Norte; por lo que siendo ello así, los citados análisis carecen en absoluto de relevancia alguna, ninguna influencia ni determinación han tenido para calcular el canon de vertido girado.

Llegado a este punto parece aconsejable recordar los términos en los que esta Sala se ha pronunciado sobre la autorización provisional y la corrección de girar la liquidación en base a los datos que sirvieron para la autorización provisional. Dijimos en la sentencia de 11 de abril de 2008 lo siguiente:

*"La autorización provisional se regula en la Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1986 con el fin de legitimar los vertidos "en tanto" se otorgue la autorización definitiva, y con ello se beneficia indudablemente a las empresas afectadas (y peticionarias), pues sin aquella autorización, exigible (a tenor del mandato contenido en el art. 92 de la Ley de Aguas de 1985) para todo tipo y clase de vertidos, la Administración tendría que prohibirlos hasta que no se obtuviese la definitiva, lo que probablemente produciría la paralización de la industria, sin que quepa pensar, por ser ello contradictorio con la finalidad que la Ley persigue en esta materia, que en una situación de transitoriedad pueda realizarse el vertido sin ningún tipo de condicionantes, porque entonces se primaría a aquellas empresas menos diligentes en solicitar y agilizar los procedimientos de otorgamiento frente a las que actúan con más premura.*

*No es viable, tampoco, el argumento de que el mencionado canon provisional sólo podría exigirse respecto del año 1986, pues de una lectura detenida de su art. 5 se obtiene la conclusión de que se está distinguiendo entre vertidos autorizados con arreglo a la legislación anterior a la Ley de Aguas de 1985 --respecto de los que sí se establece la limitación al año 1986-- y vertidos que no gozan de esa autorización --que no tienen esa limitación--, por lo que el canon provisional deberá satisfacerse hasta que se obtenga la autorización definitiva.*

*De los artículos de la Ley de 1985 y de su Reglamento de 1986 que establecen el canon de autos no puede deducirse que la autorización a que en los mismos se hace referencia haya de tener, siempre, forzosamente, una naturaleza definitiva, ya que ello iría en contra y en perjuicio de aquellos vertidos existentes a la entrada en vigor de los citados textos legales, sin perjuicio de que con la autorización provisional se favorece el período transitorio de adaptación a la nueva legalidad. Porque lo evidente es que, aunque la Ley y el Reglamento, en cuanto reguladores de un derecho "ex novo", partan del supuesto o principio "normal" de que no hay vertidos sin autorización, la realidad es, precisamente, de que pueden existir vertidos sin aquella y, por tanto, ser necesario revisar y acomodar las situaciones anteriores a la nueva legalidad. Desde tal perspectiva a la Administración le quedaban dos posibilidades: o impedir, con la sanción correspondiente, todo vertido existente pero no autorizado; o darle cobertura legal mediante una autorización provisional hasta tanto no recayera la definitiva (solución, esta última, que, al constituir una medida más favorable para el*

*administrado, debe contemplarse dentro del régimen transitorio del nuevo Derecho de Aguas español).*

*Así pues, desde la perspectiva de la Ley y el Reglamento no existe obstáculo legal para admitir la posibilidad de proceder a una autorización provisional del vertido (con la consecuente liquidación del pertinente canon) hasta tanto la situación sea normalizada.*

*A SNIACE le fue otorgada una autorización provisional de vertido con fundamento en la Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1986. Pero esta disposición fue, precisamente, la que hizo posible la actividad de la mencionada empresa, habida cuenta que su propósito no era otro que regularizar la situación administrativa de los causantes de vertidos, dispusieran o no de autorización expresa para hacerlo, mediante la apertura de los oportunos expedientes de legalización y el requerimiento a los interesados para la presentación de la documentación conducente al logro de la expresada finalidad --de la legalización se entiende--, y que, en su art. 3, establecía que "juntamente con el requerimiento mencionado... se podrá extender una autorización provisional en tanto se tramita el expediente oportuno..."*

*Por otra parte, la Orden en cuestión no se refería exclusivamente al ejercicio de 1986. Determinaba --art. 5-- que la Confederación Hidrográfica correspondiente procedería a verificar una evaluación provisional del canon devengado en ese ejercicio, evaluación que sería notificada a los interesados para alegaciones y con arreglo a la cual se practicarían las correspondientes liquidaciones, pero que estos cánones así liquidados tendrían, también, carácter provisional y se entenderían sin perjuicio de los que se establecieran en las autorizaciones definitivas de vertidos otorgadas de acuerdo con el art. 251 del Reglamento, con lo que se daba claramente a entender que se trataba de liquidaciones provisionales y que mantendrían tal carácter hasta que fueran realidad las procedentes con arreglo a las autorizaciones definitivas cuando se concedieran, esto es, que podrían producirse sucesivamente hasta el momento mismo del otorgamiento de autorizaciones de tal naturaleza.*

*Ni la ley ni el reglamento suministran base para distinguir, en una materia tan circunstancial como la de vertidos contaminantes, entre autorizaciones provisionales y definitivas. Desde luego, por autorización definitiva sólo cabe entender la resultante del expediente de legalización a que respondía la Orden de 23 de diciembre de 1986, y la otorgada en las condiciones previstas en el art. 251 del Reglamento. Pero no equivale al reconocimiento de un supuesto derecho a contaminar --que no existe-- porque se haya aquélla obtenido y ni siquiera porque se satisfaga el canon con arreglo al conocido principio de "pago por contaminación" o de que "quien contamina, paga". En cierto sentido, y así se desprende del tenor mismo de los preceptos reglamentarios destinados a regular el procedimiento de la autorización --arts. 245 y siguientes--, todas las autorizaciones son provisionales, en tanto dependen de la composición del efluente y, en general, del adecuado cumplimiento de medidas correctoras, controles y límites. La obligación de pago del canon, aparte su destino específico "a la protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica" --arts. 105.1 de la Ley y 289.1 del Reglamento--, persigue, en realidad, una finalidad extrafiscal, cual es la de estimular la adopción de medidas correctoras que hagan inocuos los vertidos o la supresión o traslado de los vertidos mismos, de acuerdo con el derecho constitucional y ciudadano a disfrutar de un medio ambiente adecuado".*

De la declaración judicial anterior podemos concluir en que:

1. Resulta necesario la obtención de autorización para efectuar vertidos.

2. Obtenida la autorización provisional, el canon por vertido debe satisfacerse hasta que se obtenga la autorización definitiva.

3. Corresponde a la Confederación hacer la evaluación provisional del canon de vertido, que sirve hasta el momento del otorgamiento de la autorización definitiva.

De todo lo cual se desprende que resulta legítimo y válido el canon de vertido girado conforme a los datos y factores tenidos en cuenta en la evaluación al tiempo de la autorización provisional. Por tanto, en principio y sin que exista alteración de los elementos y factores, que en tanto es defendido por la recurrente, a la misma corresponde la prueba, resulta correcto el cálculo del canon de vertido del año de 1994 girado conforme a los datos relacionados en la autorización provisional, en tanto no se ha obtenido la definitiva, otorgada en 4 de noviembre de 1987, de acuerdo con la solicitud de la entidad recurrente en 20 de enero de 1987” (F.J. 6º)

**Procedencia de que el coeficiente K pueda ponderarse en función de los valores de los distintos elementos contaminantes. STS de 16 de junio de 2011 (RC 5830/2007). En el mismo sentido SSTS de 4 de diciembre de 2012 (RC 890/2010) y de 8 de noviembre de 2012 (RC 465/2009).**

“(…) Al encontrarse expresamente recogido en la normativa citada, no se ven razones legales para negar la posibilidad de interpolación del coeficiente K que la sentencia recurrida autoriza en el caso que nos ocupa.

La negación de la interpolación nos llevaría en el supuesto fáctico de este recurso a la aplicación directa y automática del coeficiente máximo de vertido haciendo abstracción de la naturaleza y características del mismo. La Confederación Hidrográfica del Norte aplica el coeficiente máximo porque uno de los componentes del vertido se encuentra entre los niveles máximos establecidos en las Tablas I, II y III del Anexo IV del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, sin reparar, al parecer, que el resto de los contaminantes se encuentran, sin embargo, por debajo de los niveles máximos fijados en dichas Tablas.

La finalidad del método de interpolación es la de encontrar un valor medio que refleje la verdadera intensidad del vertido de las aguas residuales. Por eso la determinación del coeficiente K debe hacerse para cada sector industrial pues es en el coeficiente K donde debe quedar reflejada la importancia contaminante de cada vertido industrial. Y así, en la determinación de ese coeficiente deben incidir a la baja determinados vertidos de gran volumen de consumo y escaso poder contaminante como las aguas de refrigeración. Este es el caso que pone de relieve la sentencia recurrida porque en el plan de regulación de vertidos presentado por SNIACE a la Confederación el consumo de agua para refrigeración atribuido a la central térmica era del 5% del total, importe que la Confederación redujo en un 3,35% en la resolución de 23 de octubre de 2002 que autorizó con carácter provisional el vertido de aguas residuales de la 1ª Fase del Plan de Regularización solicitado por SNIACE. Por eso SNIACE propuso la reducción del coeficiente K3, porque en los casos de aguas de refrigeración, aunque el volumen de vertido sea grande, se produce una mínima alteración de las características del agua. Se obtiene de este modo una determinación ponderada o equitativa del canon, evitando los valores desproporcionados que resultarían de la aplicación simple de las tablas en tales casos.

Se comprende así que la sentencia recurrida haya utilizado, para la determinación de la carga contaminante, el criterio de interpolación de valores del coeficiente K, establecido en la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1989, y no solo los criterios de valoración



del canon de vertido del artículo 294 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico sin moderarlos con la interpolación de valores de las Tablas que se recogen en la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1989.

Por descontado que la asignación del valor K dependerá de la naturaleza del vertido, del grado de tratamiento y de la clase o sector industrial resultante de la clasificación de actividades. Un escaso o nulo grado de tratamiento incidirá negativamente en la fijación de valores intermedios para el coeficiente K que interviene en el cómputo del canon correspondiente. De ahí a la tesis del Abogado del Estado de no admitir que el coeficiente K pueda ponderarse en función de los valores de los distintos elementos contaminantes, determinándose un valor medio que refleje la verdadera intensidad del vertido, utilizando el método de interpolación, media un abismo” (F.J. 4º).

**Respeto al principio de reserva de ley tributaria. STS de 22 de junio de 2011 (RC 2707/2007). En el mismo sentido STS de 1 de marzo de 2012 (RC 5583/2008).**

“(…) no hay duda en la fijación por la Ley autonómica, cual es el sujeto pasivo del tributo, ya que éste deriva de la exigencia de la autorización a la persona que solicite el vertido, siendo el hecho imponible la concesión de la autorización. El único elemento esencial no fijado de forma concreta es el cuantitativo, pero sin embargo, se delimita su importe en función de ciertos elementos lo suficientemente claros para impedir una absoluta libertad del reglamento en su cuantificación, ya que "la carga contaminante aportada", "la capacidad de dilución", y "la clasificación del medio receptor", son parámetros muy concretos cuya determinación técnica es fácil de controlar, impidiendo cualquier tipo de arbitrariedad en su especificación.

Ya se decía por esta Sala, en la sentencia 9 de abril de 2001, reiteradas por otras de 4 de junio de 2002 y 7 de julio de 2008, en relación con el canon de vertidos de la Ley Estatal de Aguas 29/1985:

*<<"Pues bien; la citada Ley de Aguas, en cuanto afecta al **canon de vertido**, configura suficientemente sus elementos esenciales. Así, concreta su **hecho imponible en la realización de vertidos autorizados**, considerando como tales -art. 105.1, en relación con el 92- los de aguas y productos residuales susceptibles de contaminar las aguas continentales; **determina su sujeto pasivo**, que será la **persona o entidad titular de la autorización**; **cuantifica su importe o, mejor dicho, ofrece los criterios a utilizar para su cálculo -el resultado de multiplicar la carga contaminante del vertido, expresada en «unidades de contaminación»**, por el valor que se asigne a cada una de estas unidades- -art. 105.2-, y **afirma, por último, su carácter periódico y anual.***

*Es claro que, con estos elementos, la habilitación del Reglamento para llenar los distintos conceptos y, sobre todo, los criterios de cuantificación del canon, está sobradamente justificada desde el más estricto respeto al meritado principio de legalidad tributaria, y más aún si se tiene en cuenta que es la propia ley la que establece, incluso, que «el valor de la unidad de contaminación podría ser distinto para los distintos ríos y tramos de río» y que «se determinará y revisará, **en su caso**, de acuerdo con las previsiones de los Planes Hidrológicos respecto a la calidad de las aguas continentales, de modo que se cubra la financiación de las obras necesarias para el cumplimiento de dichas previsiones». Por eso mismo, las distintas especificaciones reglamentarias dirigidas a fijar el patrón convencional de medida que supone la «unidad de contaminación», a prever su destino a las actuaciones de protección de la calidad de las aguas que hayan sido consideradas en los Planes Hidrológicos de cuenca -art. 289-, a concretar el devengo, que se sitúa en el momento en que sea otorgada la autorización, tras la reiteración del carácter periódico y anual de la*

*exacción -art. 291-, e inclusive a fijar, con carácter general y transitorio, el valor de la tan repetida «unidad» en 500.000 ptas. en tanto se determinan por los Organismos de Cuenca los valores correspondientes -art. 295-, con una serie de reducciones anuales a partir del ejercicio de 1986, no hacen otra cosa que coadyuvar al cumplimiento del principio, antes indicado, de legalidad tributaria y configurar la necesaria situación de seguridad jurídica, tanto para la salvaguarda del medio ambiente afectado por la actividad contaminante, como para el desarrollo de ésta dentro de los adecuados y razonables controles que materia tan sensible, como la de preservación del medio ambiente, que constituye un derecho ciudadano constitucionalmente reconocido -art. 45 CE-, requiere".>>" (F.J. 2º).*

**Cabe la liquidación del canon de vertido aunque la autorización sea provisional. STS de 1 de marzo de 2012 (RC 5583/2008).**

*"(...) Y, por último y en tercer lugar, porque la circunstancia de que no se haya alegado por la Administración la existencia de Planes Hidrológicos no puede ser erigida en obstáculo para la liquidación del canon, una vez producido su presupuesto que es la existencia de un vertido autorizado, si se tiene en cuenta que la Ley, como ya se ha puesto de relieve, sólo establece que el valor de la unidad de contaminación se determinará y revisará, en su caso, esto es, si existen como tales o se han aprobado, con arreglo a dichos Planes, y que el canon será percibido por los Organismos de Cuenca y destinado a las actuaciones de protección de la calidad de las aguas previstas en los mismos -art. 105, apartado 2, párrafo 2º, y apartado 3-. La inexistencia, pues, de los mencionados Planes Hidrológicos (o de la Memoria Económico Financiera) no enerva la legitimación de la Administración Hidráulica para liquidar los cánones resultantes de las autorizaciones provisionales o definitivas que hubiera concedido, máxime cuando el propio Reglamento alude a otro tipo de actuaciones, como los Planes de depuración, conciertos o convenios con Comunidades Autónomas o Entidades Locales interesadas para la realización de proyectos relativos a la protección y mejora del medio receptor de las cuencas hidrográficas -art. 295.1 y 4-, o los estudios elaborados directamente por los Organismos de Cuenca o por empresas colaboradoras -arts. 252 y 253- para la realización de los controles conducentes a la defensa del medio, actuaciones estas que pueden suministrar los datos precisos para realizar las evaluaciones pertinentes y que, mientras no sean realidad los Planes Hidrológicos referidos con anterioridad, pueden sustentar la concreción de cánones adaptados, como la Ley quiere, a las particulares circunstancias de cada cuenca, río o tramo de río afectado" (F.J. 5º).*

**Cuestión de ilegalidad. La cuantificación del canon, aun en el caso de vertidos no autorizados, ha de tener en cuenta la naturaleza, características, grado de contaminación y calidad del medio en que se vierte. STS de 7 de marzo de 2012 (CI 1/2011).**

*"(...) la discusión se centra en decidir si la expresión "En todo caso se aplicará el coeficiente 4 de mayoración", está habilitada por el texto legal (de la ley) que afirma que "el coeficiente de mayoración del precio básico no podrá ser superior a 4."*

Parece evidente que el automatismo que exige la expresión "en todo caso" no sólo no está habilitado por el texto del apartado tercero del artículo 113 del Real Decreto Legislativo 1/2001 de 20 de julio, sino que es contradictorio con el apartado a) del citado artículo 291 cuando regula los métodos de estimación indirecta aplicables. Si ha de aplicarse el coeficiente de mayoración 4 de manera inexorable resultan irrelevantes "la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido y la calidad del

medio físico en que se vierte", circunstancias que, sin embargo, son determinantes del canon (¿sanción?) e imponer según exige tanto el artículo 113 de la Ley como el 292 del Reglamento.

No ha de olvidarse que dicho canon y la regulación del artículo 113 de la Ley se refieren a "vertidos autorizados" por lo que podría entenderse que los vertidos no autorizados son penalizados "en todo caso" con el coeficiente máximo. Ahora bien una interpretación equilibrada y conjunta del canon controvertido exige, también en los vertidos no autorizados, "tener en cuenta la naturaleza, características, grado de contaminación y calidad del medio en que se vierte", e incluso las razones de la carencia de autorización del vertido las cuales pueden no ser exclusivamente debidas a la voluntad de quien realiza el vertido. Estos factores, en tanto se hable de canon, han de ser tenidos en cuenta incluso tratándose de vertidos no autorizados" (F.J. 2º).

**La cuantía del canon ha de ser calculado según el vertido real cuando el sujeto pasivo haya acreditado que el mismo fue inferior al autorizado. STS de 5 de julio de 2012 (RC 2282/2009). En el mismo sentido STS de 4 de diciembre de 2012 (RC 890/2010).**

"(...) la liquidación del Canon será distinta cuando se acredite la falta de coincidencia entre el vertido real y el autorizado, previendo la posibilidad de que exista período de inactividad de la empresa autorizada.

Éste es el supuesto debatido, en el que se ha demostrado de forma clara y terminante que el vertido autorizado era superior al real, en el que existe prueba eficaz de que la recurrente tuvo períodos de inactividad en su producción, lo que debiera de haber supuesto la aplicación coherente del art. 294.3 del vigente RDPH y, consiguientemente, se le debería haber liquidado un Canon proporcional a esa inactividad, tal como infructuosamente pretendió en la instancia.

A esta conclusión también llegó esta Sala en su Sentencia de 1 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 5583/2008), en un recurso seguido por las mismas partes y tributo, al confirmar la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que ordenó a la Confederación Hidrográfica del Norte de España que procediera a calcular el canon correspondiente al año 1997 de acuerdo con el porcentaje que resultara de restar al 100% del volumen de vertido autorizado -en la participación que en el mismo tenga cada una de las fábricas-, el porcentaje de vertido que suponga la interrupción de la actividad productiva de cada una de ellas, y que es de 365 días en la fábrica de papel, de 334 en la fábrica de celulosa, en la parte de fabricación de papilla y de 113 días en la parte de fabricación de hojas y de 241 días en la fábrica de fibras.

En consecuencia, existiendo una arbitraria y errónea valoración de la prueba por la Sentencia de instancia, atendiendo a lo previsto en el art. 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, y habiendo quedado convenientemente probado que el vertido real producido entre el 7 de junio al 31 de diciembre de 2003 era sustancialmente inferior al autorizado, de conformidad al art. 294.3 del RDPH procede anular la liquidación practicada en concepto de Canon de control de vertido que, en su caso, deberá ser calculado conforme a los vertidos reales puestos de manifiesto en la mencionada prueba pericial" (F.J. 4º).

**Validación de la cuantificación del canon de control de vertidos según estimación de la Confederación en el caso de que los datos facilitados para la obtención de la**

**autorización se evidencien irreales. STS de 28 de septiembre de 2012 (RC 438/2010).**

“(…) Por lo que respecta al volumen de vertido que se considera en la liquidación de 2004, se aprecia que fue el mismo que aplicó finalmente la propia Confederación Hidrográfica en el periodo de 7 de Junio a 31 de Diciembre de 2003, al estimar en parte el recurso de reposición y, por tanto, una vez en vigor el nuevo régimen

En esta resolución se rechaza el volumen consignado en la solicitud de autorización porque la población de Alcaudete contaba en 2003, según datos publicados por el INE, con 11.151 habitantes y resultaba un consumo aproximado de 60 litros por habitante y día, que era irreal e inaceptable, y de ahí que se considerase procedente determinar el volumen de vertido por un procedimiento de estimación en función de una dotación de consumo de 230 litros por habitante y día, dotación que se extraía de lo dispuesto en el Anexo 3 de la O.M de 13/8/1999, que aprueba las determinaciones de contenido normativo del Plan Hidrológico del Guadalquivir, para municipios de entre 10.000 y 50.000 habitantes con actividad industrial y comercial baja, deduciendo al volumen resultante el 20 %, con lo que resultaba un volumen anual de 651.218 m<sup>3</sup>.

Al haber seguido la Administración el mismo procedimiento de estimación respecto al ejercicio 2004 procede confirmar la liquidación, no obstante haberse modificado la regulación en relación a la cuantificación del canon de control de vertidos por el art. 113.3 del Texto Refundido, que parte del volumen de vertido autorizado al que se le aplica el precio unitario, calculado en la forma que se establece por el Reglamento de Dominio Público Hidráulico, tras su modificación por el Real Decreto 606/2003, de 23 de Mayo, porque el propio Reglamento en su disposición transitoria segunda concede un plazo de dos años para que las autorizaciones de vertidos otorgadas conforme a la ley 29/1985 sean revisadas para su adecuación a la nueva normativa, lo que hace inviable acudir al volumen de vertido autorizado con anterioridad si no existe revisión, máxime cuando la Sala, con relación al antiguo canon de vertidos venía teniendo en cuenta el volumen de vertido efectivamente realizado; así por todas, la sentencia de 5 de Julio de 2012, rec. de cas. 2282/2005” (F.J. 6º)

**Canon autonómico de vertido. Criterios de cuantificación. STS de 29 de junio de 2011 (RC 5101/2007).**

“(…) I. Se refiere, en primer lugar, al artículo 4 del Decreto 11/2006, del que señala que de su literalidad se podría inferir que cualquier consumo de agua daría lugar al devengo del tributo, lo cual no se coherente con el hecho imponible, que se refiere a "verter", y que determinaría una clara invasión de las competencias de la Confederación Hidrográfica del Norte.

El motivo debe rechazarse porque el consumo podrá considerarse como un medio presuntivo de determinar el vertido, pero el hecho imponible real está constituido por éste, como lo demuestra el que se establezca un coeficiente corrector del volumen para casos de incorporación del agua al producto fabricado, como es el caso del artículo 22 del Decreto para los usuarios industriales, coeficiente que indica la relación entre el volumen de agua vertida y el volumen de agua consumido, con lo que resulta claro que el canon ni grava el consumo de agua, ni coincide con el IVA, ni sobre el volumen de ventas, respetando la previsión contenida en el artículo 33 de la Sexta Directiva.

II. En segundo lugar, alega que el artículo 20 del Decreto infringe lo dispuesto en los artículos 49 a 57 de la ley General Tributaria, que prohíben de forma genérica el método de estimación indirecta.

El motivo debe desestimarse, pues el Decreto establece en su artículo 7 la estimación directa bien sea a través de la medición de la carga contaminante, o de la medición directa de la lectura del contador, y el artículo 20, únicamente establece la forma de llevarla a cabo, señalándose en el artículo 27.6 de la Ley el régimen de estimación indirecta solo en los casos excepcionales que se prevén en la misma.

**III.** En relación con el coeficiente de regulación, señala que el artículo 24 produce confusión porque dice "se podrá aumentar hasta el 0,3" cuando en realidad se esta reduciendo, y debiera decir "puede alcanzar hasta el 0,3".

Se trata de una mera cuestión de interpretación de la norma de tal modo que no implica su nulidad, y será solo en el caso de que su aplicación singular comporte la inadecuada efectividad del coeficiente, cuando el perjudicado pueda impugnar su incorrecta determinación" (F.J. 4º).

**Canon autonómico por vertido. No hay doble imposición con el canon estatal. STS de 29 de junio de 2011 (RC 5101/2007). En el mismo sentido STS de 10 de febrero de 2012 (RC 3947/2008).**

"(...) en relación con la doble imposición, que es la que prohíbe el artículo 6.2 de la LOFCA, es necesario analizar el ámbito del hecho imponible previsto en la Ley autonómica y determinar si incide en el ámbito del establecido en la Ley de Aguas.

La protección del medio ambiente frente a los vertidos se realiza por esta última mediante dos tipos de medidas: 1) la consideración de los vertidos ilegales como una infracción administrativa prevista en el artículo 116 f) de la Ley, y 2) el sometimiento del vertido a una autorización administrativa (art. 100 y siguientes), que devenga un canon conforme al artículo 113 de la misma, que se encuentra recogido en el Título VI dedicado según su epígrafe, al "Régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico", y que puede determinar también la constitución de una fianza, conforme se establece en el artículo 270 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril.

Se trata esta última, por tanto, de una tasa cuyo hecho imponible está determinado por el uso especial del dominio hidráulico, lo que difiere sustancialmente del canon previsto en la Ley Cántabra, en la que se regula un impuesto en el que el hecho imponible es el propio vertido, dando al impuesto una naturaleza parafiscal, pues junto a su finalidad recaudatoria va dirigido, como señala el art. 23 a "Los gastos de mantenimiento de las instalaciones de saneamiento y depuración a que se refiere esta Ley, así como, en su caso, la construcción de dichas instalaciones". En particular, la exacción del canon habrá de responder al principio de <<quien contamina paga>>, que inspira la legislación comparada dentro del Estado y fuera del mismo.

Es evidente, por ello, la distinta naturaleza que se atribuye al canon del artículo 113 de la Ley de Aguas, cuyo hecho imponible es el uso del dominio público hidráulico, mientras que el que aquí se examina lo constituye el hecho mismo del vertido, canon que además responde a la autorización concedida por el Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de febrero de 1995, por el que se aprueba el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales, para el establecimiento de un canon específico que preferentemente cubra los costes de establecimiento y explotación de las plantas que se construyan en desarrollo del Plan, así como para la aprobación de un Plan regional de saneamiento, concorde con los criterios establecidos en las Directivas comunitarias, hasta el punto que se condiciona la aplicación de las ayudas estatales derivadas del Plan, al establecimiento del canon por parte de las Comunidades

Autónomas, muchas de las cuales ya lo tienen instaurado con características similares al regulado en la Ley y Decreto gallego.

El motivo, por tanto, debe desestimarse al no apreciarse infracción del artículo 6.2 de la LOFCA, ya que, aunque ambos tributos estén relacionados con la materia de vertidos, el hecho imponible es diferente, el uso del dominio público en el canon de vertidos, y el vertido en si mismo considerado en el canon de saneamiento. Como ha dicho el Tribunal Constitucional -sentencia 289/2000- "el alcance de materia imponible, es más amplio que el de hecho imponible al que se refiere el apartado 2 del art. 6 LOFCA". Este art. 6.2, como el propio Tribunal señala "no tiene por objeto impedir a las CCAA que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado (STC 186/1993), sino lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imposables estrictamente (STC 37/1987). Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base".

Estas conclusiones han sido ya recogidas para casos similares correspondiente al canon de otras comunidades autónomas en sentencias de 24 de marzo de 2010 y 20 de octubre de 2010, que declaran la compatibilidad del canon estatal con el autonómico, tanto en relación con el dominio publico hidráulico como el dominio publico marítimo.

A continuación señala la recurrente que al menos debió preverse la compensación señalada en el artículo 113.8 de la ley de Aguas, conforme al cual "Cuando un sujeto pasivo del canon de control de vertido este obligado a satisfacer algún otro tributo vinculado a la protección, mejora y control del medio receptor establecidos por las comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias, el importe correspondiente a este tributo se podrá deducir o reducir del importe a satisfacer en concepto de canon de control de vertidos" (F.J. 3º).

### III.2. De Saneamiento

**En relación con el canon concesional y la tarifa de agua. STS de 17 de noviembre de 2011 (RC 4891/2007). En el mismo sentido SSTS de 17 de noviembre de 2011 (RC 4136/2008, 4477/2007 y 5931/2010).**

"(...) Pues bien, debemos comenzar señalando que la Ley 29/1985, de 29 de agosto, de Aguas, que dedicó el Título VI al denominado "Régimen económico-financiero del dominio público hidráulico", reguló en el artículo 106, el Canon de Regulación y la Tarifa de utilización del agua, en los siguientes términos derivados de la redacción dada por Ley 46/1999, de 13 de diciembre y que luego pasarían al Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio :

*"1. Los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, satisfarán un canon de regulación destinado a compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender los gastos de explotación y conservación de tales obras.*

*2. Los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, satisfarán por la disponibilidad o uso del agua una exacción denominada «tarifa de utilización del agua», destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras".*

Así pues, el Canon de regulación y la Tarifa de utilización son dos figuras tributarias distintas.

En efecto, el hecho imponible del Canon de Regulación viene determinado por "las mejoras producidas por la regulación de los caudales de agua sobre los regadíos, abastecimientos de poblaciones, aprovechamientos industriales o usos e instalaciones de cualquier tipo que utilicen los caudales beneficiados o mejorados por dichas obras hidráulicas de regulación" (artículo 297 del Reglamento del dominio público hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986 de 14 de abril), siendo obligados al pago, los titulares de derechos al uso del agua que se benefician de forma directa o indirecta por la regulación (artículo 299 del Reglamento), considerándose que lo hacen de la primera forma, quienes beneficiándose de la regulación, tienen su toma en los embalses o aguas abajo de los mismos, o se abastecen de un acuífero recargado artificialmente, mientras que lo hacen de la segunda forma los concesionarios de aguas públicas cuyos títulos de derecho al uso del agua, y estén fundamentados en la existencia de una regulación que permita la reposición de los caudales concedidos.

Para ratificar el beneficio directo a los aprovechamientos hidroeléctricos y la exigencia del canon de regulación, hay que recordar que en la Sentencia de 2 de junio de 1998 (recurso de casación número 920/1991), se dijo en el Fundamento de Derecho Tercero:

*"...Los ríos españoles, principalmente los de montaña y de corto recorrido, se caracterizan por la extraordinaria variación estacional de sus caudales, de modo que unos meses del año, hay agua sobrante, y en otros, debido al fuerte estiaje, falta. La regulación consiste en almacenar el agua mediante embalses, que permiten asegurar la disponibilidad de agua precisa para los riegos, para usos industriales y para consumo de la población; además la construcción de estos embalses permite también evitar las avenidas, mediante su control y laminación.*

*En los aprovechamientos hidroeléctricos la regulación de los ríos es fundamental, porque la energía eléctrica se produce y se consume instantáneamente, por lo que no es posible almacenarla, no así el agua sobrante.*

*La regulación de los ríos puede generar un beneficio o mejora de los aprovechamientos hidroeléctricos, que viene determinado obviamente por dos factores: el primero y más importante, es el mayor volumen de agua turbinada, consecuencia del mayor aprovechamiento de las aguas, derivado del embalse de las sobrantes, y su utilización en los períodos de estiaje o lo que es lo mismo, la mejora se corresponde con el aumento de producción de energía eléctrica, consecuencia de la construcción del embalse, y el segundo que es la regulación temporal de la producción, eliminando la dispersión y variabilidad de la producción de las centrales, según el diferente caudal del río de que se trate."*

En cambio, el hecho imponible de la Tarifa de utilización del agua es "el aprovechamiento o disponibilidad del agua, hecha posible por obras hidráulicas específicas" (artículo 304 del Reglamento), siendo beneficiarios, los que utilicen las obras hidráulicas específicas realizadas íntegramente a cargo del Estado (artículo 306 del Reglamento). De esta forma, la Tarifa de Riego se convierte en Tarifa de Utilización del Agua, de suerte que ya no van a ser sólo los regantes los obligados por esta exacción.

Y por ello, los aprovechamientos hidroeléctricos, beneficiados por una obra hidráulica de financiación total o parcialmente con fondos públicos, se sujetarán al Canon de regulación y/o a la Tarifa de utilización del agua, dependiendo de qué tipo de obra se

trate (embalse y/o canal respectivamente) Es decir, se amplía la sujeción de los aprovechamientos hidroeléctricos: si se benefician por la construcción de un canal financiado con fondos públicos estarán sujetos a la Tarifa de Utilización del Agua; si el beneficio es de una obra hidráulica se sujetan al Canon de regulación.

Frente a dichas figuras de carácter tributario, en la que el ámbito de sujeción y las exenciones solo pueden fijarse por Ley, el Reglamento, al referirse a las concesiones, prevé en el artículo 133 el canon concesional, que, con carácter anual, aparece integrado por una cantidad fija y otra en función de la energía producida y respecto del cual si que juega la Disposición Transitoria Primera de la Ley de Aguas, al disponer que "*Quienes, conforme a la normativa anterior a la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, fueran titulares de aprovechamiento de aguas públicas en virtud de concesión administrativa, así como de autorizaciones de ocupación o utilización del dominio público estatal, seguirán disfrutando de sus derechos, de acuerdo con el contenido de sus títulos administrativos y lo que la propia Ley 29/985 establece, durante un plazo máximo de setenta y cinco años a partir de la entrada en vigor de la misma, de no fijarse en su título otro menor*".

La cuestión últimamente apuntada y, sobre todo, la de la compatibilidad entre canon concesional y canon de regulación, que impide cualquier otra polémica, quedó ya señalada en la Sentencia de esta Sala de 31 de diciembre de 1996 (recurso de casación número 2196/1994), en la que, con ocasión del único motivo basado en la infracción del artículo 135, c) del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, que reconoce a los aprovechamientos hidroeléctricos exención en los cánones y tarifas que puedan derivarse de las obras a que den lugar.

En efecto, ante todo, en el Fundamento de Derecho Segundo se señala:

*"Invoca la sociedad recurrente, como único motivo de casación y conforme se ha anticipado en el fundamento que precede, la infracción de la inexigibilidad, para aprovechamientos hidroeléctricos que utilicen presas de embalse, de cualesquiera cánones que pudieran derivar de las mismas obras que los originan y concreta dicha inexigibilidad en lo dispuesto en el art. 135, c), del Reglamento de Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, que establece expresamente una exención en este sentido.*

*Antes de entrar en el examen del tema concreto que se deja apuntado, importa señalar que la vigente Ley de Aguas -Ley 29/1985, de 2 de agosto-, en su Título VI, regula el que denomina "régimen económico-financiero del dominio público hidráulico" y lo articula mediante diversos cánones, cuyos elementos esenciales establece en los arts. 105 y 106 y ulteriormente desarrolla en el precitado Reglamento de 11 de abril de 1986, en su Título IV, arts. 284 y siguientes. De estos cánones, que el Reglamento denomina de ocupación, de vertido, de regulación y tarifa de utilización del agua, solo interesa a este recurso el tercero de ellos, esto es, el de regulación, al que se concretó la impugnación inicial y este recurso y al que se refiere el meritado art. 106.1 de la Ley como el que está a cargo de los beneficiados por las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas realizadas, total o parcialmente, a cargo del Estado, con la finalidad de compensarle de su aportación y de atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras.*

*Pues bien; este canon -el de regulación- responde al concepto jurídico-tributario de tasa, tanto al que figuraba en la redacción inicial de la Ley General Tributaria -art. 26.1.a)- como al derivado de la modificación introducida por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, y antes al profesado, asimismo, por la Ley 39/1988,*



*de 28 de diciembre, de Haciendas Locales. En efecto; se trata de una exacción gestionada y recaudada, en nombre del Estado, por la Confederación Hidrográfica del Guadalquivir, organismo de cuenca competente en la regulación de las aguas del Pantano del Pintado y en los aprovechamientos del río Viar, que está establecida específicamente para los beneficiarios de obras de regulación realizadas a cargo del Estado en dicho Pantano y que persigue atender a sus gastos de funcionamiento, explotación y conservación. Hay, pues, toda una actividad administrativa o de prestación de servicios dirigida a la consecución de estas finalidades, que se realiza en régimen de Derecho Público, que se impone con carácter obligatorio a los afectados y que no puede prestarse en el ámbito del sector privado por cuanto la normativa vigente la reserva a las competencias de la Administración Hidráulica. Desde esta perspectiva de la obligatoriedad de esta prestación patrimonial de carácter público -por utilizar los amplios términos con que se manifiesta la Constitución en su art. 31.3-, que en el caso de este recurso aparece nítidamente establecida y que, por eso mismo, aparta las dificultades que la distinción de tasas y precios públicos encierra, habrá de examinarse la problemática de las repercusiones del principio de reserva de ley tributaria que puedan afectar al supuesto aquí controvertido, como por otra parte resulta de la doctrina que recoge la importante Sentencia del Tribunal Constitucional nº 185/1995, de 14 de diciembre. Siendo la tasa una categoría tributaria específica -art. 26.1.a) de la Ley General antes citada- habrá de ser la propia ley la que defina su hecho imponible, los sujetos pasivos, las exenciones y los criterios o elementos de cuantificación de la prestación. Sin propósito de juzgar acerca de si la regulación reglamentaria de los cánones anteriormente mencionados encuentra la necesaria cobertura en la Ley de Aguas, en particular y como es lógico, el de regulación de que aquí se trata, por no ser materia propia de este recurso, es de destacar que el también antes citado art. 106 de dicha Ley contiene las determinaciones esenciales a que acaba de hacerse referencia y que, por otra parte, exige pormenorizadamente el art. 10 de la Ley General Tributaria. Inclusive fija, con el suficiente detalle y en lo que ahora interesa, el modo de calcular la cuantía de la exacción correspondiente para cada ejercicio mediante la suma de las cantidades que, asimismo y de forma concreta, individualiza. Sin embargo, no prevé ninguna exención dentro de ese particular régimen tributario. Por tanto, al carecer de la necesaria cobertura legal, si hubiera de considerarse la exención establecida en el art. 135,c) del Reglamento como una auténtica exención afectante a la tasa -vuelve a repetirse, canon de regulación- aquí controvertida, resultaría de imposible apreciación. Ciertamente es que ni en la instancia ni en este recurso se ha planteado esta imposibilidad, pero no menos cierto que, en virtud de lo establecido en el art. 6º de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial, la inaplicación de un precepto contrario al principio de jerarquía normativa sería de todo punto insoslayable."*

Y posteriormente, en el Fundamento de Derecho Tercero, la Sentencia de referencia se refiere al ámbito de la exención reglamentaria y a la distinción entre el canon concesional y el canon de regulación, al señalar:

*"... la exención reglamentariamente prevista en el art. 135.e) del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, está directamente relacionada con los cánones y tarifas que puedan derivarse de las mismas obras de los aprovechamientos que los originan, no, por tanto, de las que procedan de las "obras de regulación" y de los gastos que su explotación y conservación originen, que son los presupuestos habilitantes de la tasa cuya legalidad aquí se considera. El mismo título de la concesión, es decir, el concedido a la Compañía Sevillana de Electricidad S.A. en virtud de resolución de la Dirección General de Obras Hidráulicas de 13 de marzo de 1965, por el que se*

*unificaron para dicha Compañía las tres concesiones de que anteriormente era titular para el aprovechamiento hidroeléctrico del río Viar, pone de manifiesto cuales eran las obras que el aprovechamiento hidroeléctrico del Pantano del Pintado precisaba y que la concesionaria había de afrontar. A esas obras, consiguientemente, habría que referir la exención y no a las de regulación que con absoluta procedencia desde el punto de vista de la sistemática legal, son susceptibles de fundamentar las tasas y cánones constitutivos del régimen económico-financiero del dominio público hidráulico.*

*En tercer lugar, el canon por aprovechamiento hidroeléctrico a que se refiere el art. 133 del tan repetido Reglamento, ninguna relación guarda con el de regulación, habida cuenta su origen contractual derivado del concurso público mediante el que se conceden tales aprovechamientos por contraposición al segundo, que, por lo dicho, procede de la potestad tributaria del Estado, supeditada, por eso mismo, a un concreto establecimiento por Ley. Vuelve a ser el contenido del título de concesión especialmente expresivo al respecto. En él no se alude a este canon y ciertamente, por tanto, al ser de origen contractual y anterior a su necesaria constancia en los pliegos de bases que hayan de regir, en el futuro, los concursos de la concesión, según estableció el precitado art. 133, párrafo 1º, del Reglamento, no podrá ser exigido a la Compañía recurrente por aplicación, precisamente, de la disposición transitoria primera de la Ley de Aguas de 1985, que respeta, entre otros, a los titulares de aprovechamientos de aguas públicas en virtud de concesión administrativa el disfrute de sus derechos de acuerdo con el contenido de sus títulos administrativos y lo que la propia ley establece. No pueden, pues, ser enfrentados ambos cánones en el sentido de que la procedencia de uno de ellos impida la pertinencia del otro."*

Así pues, en el Canon de Regulación, al que se sujeta la entidad recurrente, en cuanto titular de una aprovechamiento hidroeléctrico, no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 135.c) del RDPH, como tampoco la Disposición Transitoria Primera de la Ley de Aguas, cuyo ámbito queda reducido al canon concesional, que solamente será exigible en los términos que se señalan en la misma y no en los del artículo 133 del RDPH, esto es, habrá que estar al título administrativo durante un plazo de 75 años, o al que de carácter inferior se señale en el mismo título.

La diferenciación indicada entre Canon de regulación y canon concesional impide sostener la afirmación de duplicidad" (F.J. 6º).

**Naturaleza jurídica del canon de saneamiento autonómico: impuesto indirecto medioambiental y afecto. STS de 16 de febrero de 2012 (RC 1449/2008). En el mismo sentido STS de 22 de marzo de 2012 (RC 1450/2008).**

"(...) El Canon de Saneamiento que se cuestiona es una prestación coactivamente impuesta, un tributo y, más concretamente, un impuesto, porque el hecho imponible consiste en el vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo. En concreto, es un impuesto autonómico indirecto, no un impuesto sobre el consumo de agua. No hay que olvidar, además, que la recaudación obtenida mediante esta figura se destinará íntegramente a la financiación de actuaciones de saneamiento del agua vertida por los usuarios, incluyendo la evacuación, tratamiento y reutilización de las aguas residuales y, en general, de toda la política hidráulica de la Comunidad Autónoma de Galicia, siendo su exponente la Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración hidráulica de Galicia.

(...)

Estos tributos no son propiamente tributos recuperadores del coste de las infraestructuras, pues la delimitación del hecho imponible y la cuantificación de la cuota tributaria no se ponen en relación con ninguna actuación administrativa concreta. Aunque la recaudación normalmente se destina a financiar obras hidráulicas de competencia autonómica, en calidad de recursos propios de los entes públicos o empresas públicas autonómicas que financian la inversión y gestionan el servicio, su naturaleza jurídica es la propia de un impuesto” (F.J. 3º).

**Canon de saneamiento autonómico. Criterios de cuantificación atendiendo a su naturaleza de impuesto indirecto. STS de 16 de febrero de 2012 (RC 1449/2008). En el mismo sentido STS de 22 de marzo de 2012 (RC 1450/2008).**

“(…) Definida la naturaleza jurídica del Canon de Saneamiento gallego, el hecho imponible y el devengo de ese impuesto, resulta preciso, a sensu contrario, negar cualquier consideración que lo aproxime a una tasa, puesto que, como se ha dicho anteriormente, este impuesto medioambiental no tiene en cuenta en su cuantificación los costes de la actuación administrativa en materia hidráulica, sino que grava los vertidos de aguas y de productos residuales que se producen, aquellos que ENCE realiza a la ría de Pontevedra, sin perjuicio del carácter finalista de este tributo, destinado a la financiación de gastos de inversión y de explotación de las obras e instalaciones destinadas al saneamiento de vertidos.

Por ello, cuando en los dos primeros motivos de casación se alega que el incremento producido en el Canon de Saneamiento es arbitrario por inmotivado y desproporcionado, cuando se dice en el segundo motivo casacional que la Administración autonómica no prueba la correspondencia entre la contribución exigida y los vertidos realizados, se está desconociendo la naturaleza jurídica del Canon de Saneamiento, su creación legal, su cuantificación y actualización vía Presupuestos Generales y su carácter impositivo.

(…)

Queda claro, pues, que es la propia ley creadora y reguladora del Canon la que mandata a una posterior ley presupuestaria su cuantificación y actualización, tal como previene el art. 40.1 de la Ley 8/1993, sin con ello contravenir el principio de legalidad en materia tributaria, pues no exige que fuera necesariamente la norma legal reguladora de la figura tributaria la que concrete o identifique el quantum numerario del tipo de gravamen, sino más bien de los elementos que conforman el mismo, sin que su fijación se relegase a una decisión reglamentaria.

Asimismo, la inicial previsión de variación de los valores de referencia, el procedimiento de elaboración de las normas con rango de ley es sustancialmente diferente de las que tienen naturaleza reglamentaria. No cabe realizar alegaciones de arbitrariedad en un incremento impositivo sin acreditar que, precisamente, la normativa precedente y la cuota resultante es incorrecta e inadecuada a las exigencias constitucionales, puesto que parece evidente que el legislador gallego de 2003 pretendió corregir para 2004 y ejercicios siguientes una situación de estancamiento tributario alejado de la realidad económica, subyacente en actividades contaminantes como es la propia de la mercantil recurrente.

(…)

Tampoco acierta la recurrente cuando argumenta que los incrementos producidos son desproporcionados e injustificados, sin más, tan solo realizando una mera comparación de cuotas anuales, pues la sentencia de instancia pone de relieve que en el año 2001 se

aprobó el Plan de saneamiento de Galicia para el período 2000-2015, conforme a las exigencias del art. 33.2 de la Ley 8/1993, que contiene un amplio estudio de antecedentes y del estado de los sistemas de saneamiento a 1 de enero de 1999, de la evolución del cumplimiento de las Directivas, la definición de actuaciones, valoración económica del plan, estimación de los costes de explotación y mantenimiento y financiación del plan de saneamiento, estableciendo una suerte de planificación en todos aquellos órdenes que exigían una puesta al día de los referidos tipos de gravamen.

Resulta lógico afirmar que si la finalidad del Canon de Saneamiento era la reducción de la contaminación y el consumo de agua, así como la generación de ingresos para financiar los planes y obras de saneamiento y depuración hidráulicas, su soporte económico-financiero fue el referido Plan, viniendo a constituir la programación prevista en art. 33 de la Ley gallega 8/1993, dando con ello cobertura y justificación al Legislador presupuestario para establecer aquel incremento en los tipos de gravámenes.

En consecuencia, no cabe apreciar la arbitrariedad denunciada en los incrementos liquidatorios producidos, que tienen su plena justificación en los antecedentes descritos, debiendo resaltar que, en todo caso, correspondía a la recurrente ENCE acreditar que el incremento de los tipos de gravamen resultaba desproporcionado por traspasar los límites constitucionales de su capacidad económica, más allá de la propia disconformidad sobre la solución adoptada y, no obstante, esa prueba en forma alguna fue practicada en el proceso” (F.J. 4º).

### III.3. De regulación de aguas

**Distinción entre canon de regulación y tarifa de utilización de aguas. No hay duplicidad. STS de 17 de noviembre de 2011 (RC 4891/2007). En el mismo Sentido SSTs de 17 de noviembre de 2011 (RC 4477/2007 y 5931/2009), de 19 de diciembre de 2011 (RCUD 513/2009), de 7 de junio de 2012 (RC 4069/2010), de 21 de junio de 2012 (RC 1791/2008), 19 de diciembre de 2011 (RC 513/2009), de 23 de febrero de 2012 (RC 1943/2008), 7 de junio de 2012 (RC 4069/2010), 7 de junio de 2012 (RC 3472/2009 y 5062/2010), de 15 de noviembre de 2012 (RC 2288/2011, 5111/2010, 5066/2010 y 5930/2010).**

“(…) lo primero que debe quedar clara es la distinción entre Canon de regulación y Tarifa de utilización del agua, figuras a las que se refería el artículo 106 de la Ley de Aguas de 1985 y actualmente el 114 del Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, y el canon concesional.

Pues bien, debemos comenzar señalando que la Ley 29/1985, de 29 de agosto, de Aguas, que dedicó el Título VI al denominado "Régimen económico-financiero del dominio público hidráulico", reguló en el artículo 106, el Canon de Regulación y la Tarifa de utilización del agua, en los siguientes términos derivados de la redacción dada por Ley 46/1999, de 13 de diciembre y que luego pasarían al Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio :

*"1. Los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, satisfarán un canon de regulación destinado a compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender los gastos de explotación y conservación de tales obras.*

*2. Los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, satisfarán por la disponibilidad o uso del*

*agua una exacción denominada «tarifa de utilización del agua», destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras".*

Así pues, el Canon de regulación y la Tarifa de utilización son dos figuras tributarias distintas.

En efecto, el hecho imponible del Canon de Regulación viene determinado por "las mejoras producidas por la regulación de los caudales de agua sobre los regadíos, abastecimientos de poblaciones, aprovechamientos industriales o usos e instalaciones de cualquier tipo que utilicen los caudales beneficiados o mejorados por dichas obras hidráulicas de regulación" (artículo 297 del Reglamento del dominio público hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986 de 14 de abril), siendo obligados al pago, los titulares de derechos al uso del agua que se benefician de forma directa o indirecta por la regulación (artículo 299 del Reglamento), considerándose que lo hacen de la primera forma, quienes beneficiándose de la regulación, tienen su toma en los embalses o aguas abajo de los mismos, o se abastecen de un acuífero recargado artificialmente, mientras que lo hacen de la segunda forma los concesionarios de aguas públicas cuyos títulos de derecho al uso del agua, y estén fundamentados en la existencia de una regulación que permita la reposición de los caudales concedidos.

Para ratificar el beneficio directo a los aprovechamientos hidroeléctricos y la exigencia del canon de regulación, hay que recordar que en la Sentencia de 2 de junio de 1998 (recurso de casación número 920/1991), se dijo en el Fundamento de Derecho Tercero:

*"...Los ríos españoles, principalmente los de montaña y de corto recorrido, se caracterizan por la extraordinaria variación estacional de sus caudales, de modo que unos meses del año, hay agua sobrante, y en otros, debido al fuerte estiaje, falta. La regulación consiste en almacenar el agua mediante embalses, que permiten asegurar la disponibilidad de agua precisa para los riegos, para usos industriales y para consumo de la población; además la construcción de estos embalses permite también evitar las avenidas, mediante su control y laminación.*

*En los aprovechamientos hidroeléctricos la regulación de los ríos es fundamental, porque la energía eléctrica se produce y se consume instantáneamente, por lo que no es posible almacenarla, no así el agua sobrante.*

*La regulación de los ríos puede generar un beneficio o mejora de los aprovechamientos hidroeléctricos, que viene determinado obviamente por dos factores: el primero y más importante, es el mayor volumen de agua turbinada, consecuencia del mayor aprovechamiento de las aguas, derivado del embalse de las sobrantes, y su utilización en los períodos de estiaje o lo que es lo mismo, la mejora se corresponde con el aumento de producción de energía eléctrica, consecuencia de la construcción del embalse, y el segundo que es la regulación temporal de la producción, eliminando la dispersión y variabilidad de la producción de las centrales, según el diferente caudal del río de que se trate."*

En cambio, el hecho imponible de la Tarifa de utilización del agua es "el aprovechamiento o disponibilidad del agua, hecha posible por obras hidráulicas específicas" (artículo 304 del Reglamento), siendo beneficiarios, los que utilicen las obras hidráulicas específicas realizadas íntegramente a cargo del Estado (artículo 306 del Reglamento). De esta forma, la Tarifa de Riego se convierte en Tarifa de Utilización del Agua, de suerte que ya no van a ser sólo los regantes los obligados por esta exacción.

Y por ello, los aprovechamientos hidroeléctricos, beneficiados por una obra hidráulica de financiación total o parcialmente con fondos públicos, se sujetarán al Canon de regulación y/o a la Tarifa de utilización del agua, dependiendo de qué tipo de obra se trate (embalse y/o canal respectivamente) Es decir, se amplía la sujeción de los aprovechamientos hidroeléctricos: si se benefician por la construcción de un canal financiado con fondos públicos estarán sujetos a la Tarifa de Utilización del Agua; si el beneficio es de una obra hidráulica se sujetan al Canon de regulación.

Frente a dichas figuras de carácter tributario, en la que el ámbito de sujeción y las exenciones solo pueden fijarse por Ley, el Reglamento, al referirse a las concesiones, prevé en el artículo 133 el canon concesional, que, con carácter anual, aparece integrado por una cantidad fija y otra en función de la energía producida y respecto del cual si que juega la Disposición Transitoria Primera de la Ley de Aguas, al disponer que "*Quienes, conforme a la normativa anterior a la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, fueran titulares de aprovechamiento de aguas públicas en virtud de concesión administrativa, así como de autorizaciones de ocupación o utilización del dominio público estatal, seguirán disfrutando de sus derechos, de acuerdo con el contenido de sus títulos administrativos y lo que la propia Ley 29/85 establece, durante un plazo máximo de setenta y cinco años a partir de la entrada en vigor de la misma, de no fijarse en su título otro menor*".

(...)

Tampoco puede estimarse la alegación del principio de no confiscatoriedad al exigirse a la actora además del canon por arrendamiento, variable en función de la producción, la tarifa de utilización de agua (fijada en la suma de 95.671,48 euros) y las cantidades correspondientes a las liquidaciones de los cánones de regulación correspondientes a los saltos de Joaquín Costa (222.449,44 euros en el Salto de San José y 10.987,27 euros en el Salto de El Ciego) y al embalse de Santa Ana (10.987,27 euros, por el Salto de El Ciego), pues si el primero tiene carácter contractual, el Canon de regulación y la Tarifa son dos tributos con hechos imposables diferentes que no determinan el efecto señalado por el Tribunal Constitucional de privación al sujeto de sus rentas y propiedades (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, 14/1998, de 22 de enero, y 233/1999, de 16 de diciembre) o al menos, dicha circunstancia no ha sido probada en autos" (F.J. 6º).

**Están sujetas las entidades que se beneficien de la regulación aunque ésta se haya acordado por razones de emergencia por la escasez de recursos. STS de 24 de enero de 2011 (RC 6366/2004).**

"(...) Aunque EMASESA no tiene título concesional se ha beneficiado de unas obras de regulación gracias a unos caudales desembalsados por los Embalses de Regulación General en virtud de la referida asignación que han permitido el abastecimiento de Sevilla y su Comarca, beneficio no desvirtuado por el hecho de tratarse de tomas de emergencia; la titularidad para EMASESA de un derecho al uso del agua del Guadalquivir, procedente de esos Embalses, nace de la propia finalidad de la obra de emergencia construida por el Estado ante la escasez de recursos existentes en los Embalses de Aracena y Zufre de suministro normal al abastecimiento de Sevilla, siendo de concluir que el beneficio existe, por lo que con arreglo a lo establecido en el artículo 106 de la Ley de Aguas 29/85 y 297 y siguientes del Real Decreto 849/86, de 11 de abril, resulta que sí concurre el hecho imponible y que EMASESA se halla sujeta al pago del canon, no pudiendo sustraerse a la obligación de participar en el coste de la regulación, que es independiente de la suficiencia o insuficiencia del volumen de agua

suministrada y que depende de un factor aleatorio de la naturaleza como es el pluviométrico que condiciona ese suministro.

En conclusión, que habiéndose beneficiado EMASESA, fórmula empresarial a la que ha acudido el Ayuntamiento de Sevilla para resolver sus necesidades de abastecimiento y saneamiento de aguas, de unas obras de regulación realizadas por el Estado, resulta conforme a Derecho la sentencia recurrida en lo que se refiere a la liquidación del canon de regulación general directa de la toma de Alcalá del Río” (F.J. 5º).

**Son sujeto pasivos del canon de regulación también aquellos que se beneficien de modo indirecto de las obras correspondientes. STS de 1 de diciembre de 2011 (RC 1289/2009). En el mismo sentido STS de 1 de marzo de 2012 (RC 6311/2010).**

“(…) Esta argumentación la consideramos ajustada a derecho, porque si bien es cierto que tanto el artículo 106.1 de la Ley 29/1985 como el 114 del Real Decreto Legislativo 1/2001 se refieren a "los beneficiados por las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas", sin distinguir si aquellos son directos o indirectos, distinción conceptual que introduce ex novo el artículo 299 del Real Decreto 849/86, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, entendemos que esta distinción no excluye el hecho sustancial de que en ambos supuestos es válida la calificación legal genérica de "beneficiado" por la obra reguladora. Sin duda esto es evidente en el caso de los llamados beneficiados directos, en cuanto tienen su toma en los embalses o aguas abajo de los mismos o se abastecen de un acuífero recargado artificialmente, pero tampoco nos cabe duda de que también es calificación correcta para el caso de los llamados indirectos, en cuanto concesionarios de aguas públicas cuyos títulos de derecho al uso del agua estén fundamentados en la existencia de una regulación que permita la reposición de los caudales concedidos” (F.J. 4º).

**Concepto amplio de “beneficiario de las obras” a la hora de terminar el sujeto pasivo del canon. STS de 9 de diciembre de 2011 (RC 5717/2009). En el mismo sentido STS de 9 de diciembre de 2011 (RC 2792/2009).**

“(…) De esta forma, surge necesariamente un concepto amplio de beneficiario de las obras de regulación que no se agota en el aprovechamiento de las aguas para el riego y que resulta acorde con el principio de unidad de cuenca, que consagrara el artículo 13.2 de la Ley de Aguas de 1985 y que hoy se recoge en el artículo 14 del Texto Refundido.

Tiene razón por ello la resolución del TEAC cuando señala que "toda retención o consumo de agua producido en cualquier afluente genera directa o indirectamente la necesidad de desembalsar agua del Sistema de Regulación General para mantener a lo largo del río Guadalquivir y en su estuario los caudales necesarios para que otros usos consuntivos y medioambientales no se vean perjudicados; así, se restan caudales del río Jándula que pertenece a la Regulación General, debiéndose reponer mediante las correspondientes obras de regulación".

Nadie discute, es más, se reconoce expresamente en la sentencia impugnada, que para paliar los problemas de la sequía del año 1993 en la Comarca de Puertollano, se tendió un acueducto entre los embalses de los ríos Montoro y Jándula, que fue satisfecho íntegramente por REPSOL PETROLEO,S .A. y por ELCOGAS, S.A.

Pero, en igual medida, también constata la sentencia que años después el recrudecimiento de la sequía hizo necesario un nuevo trasvase con apoyo en el mencionado acueducto, que es el que ha dado lugar a la liquidación que se impugna y del que se benefició la empresa hoy recurrente.

A partir de ello, la sentencia declara probado que en el expediente administrativo constan las partidas de gastos de conservación y mantenimiento efectuados por la Confederación Hidrográfica y los gastos generales que el Organismo de Cuenca presta al conjunto, cuya cuantía ha de tenerse en cuenta para la determinación del importe del Canon de regulación (artículo 114.3 del Texto Refundido)” (F.J. 5º).

**Mediante el canon de regulación no pueden ser repercutidos costes que no haya soportado el Estado y procedan de otros organismos. STS de 20 de junio de 2012 (RCIL 476/2011).**

“(…) es obvio que el artículo 114 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, no consiente la interpretación que el Abogado del Estado preconiza. El apartado primero, establece quien debe pagar el canon (los beneficiados). También establece que el canon tiene por fin pagar la financiación total del Estado, si el Estado se ha hecho cargo exclusivamente de la inversión, o parcialmente, si la inversión se ha llevado a cabo en parte por el Estado y en parte por otros entes.

Parece la evidencia misma que las cantidades a percibir por el Estado no pueden superar el coste de su inversión, pues entender las cosas de otra manera supondría admitir que el Estado puede percibir la amortización de inversiones efectuadas por otros entes (una Comunidad Autónoma, por ejemplo) lo que constituye un flagrante aprovechamiento de los bienes u obras ajenas.

Cuando esta financiación procede de fondos del FEDER tampoco puede el Estado aprovecharse del coste de aportaciones que él no ha realizado.

La interpretación del Abogado del Estado pretendiendo que la unificación del apartado segundo respecto a la financiación de las obras hace irrelevante que las inversiones, hayan sido total o parcialmente efectuadas por el Estado, no resiste el análisis conjunto del precepto que en el último inciso se refiere a los "costes de inversión que soporta la Administración Estatal", que por tanto no puede incluir en el canon costes que "no soporta".

Y las cosas son así legalmente porque así son en la realidad si una obra la financian diversos entes la recuperación de su coste por uno de los entes no puede alcanzar a lo financiado por otro, salvo que éste lo autorice, lo que no es el caso. Cuando la financiación, en parte, procede del FEDER el Estado no puede apoderarse de la parte de la financiación atribuible a este ente.

Admitir esta hipótesis es tanto como admitir el apoderamiento de los bienes ajenos sin el consentimiento de sus titulares; pues no hay datos que permitan entender que la financiación de FEDER es cedida al Estado y no a los beneficiarios de la obra” (F.J. 4º)

#### III.4. Telecomunicaciones

**Canon radioeléctrico. Infracción del principio de reserva de ley. STS de 31 de marzo de 2011 (RC 3031/2006).**

“(…) A partir, por tanto, del Real Decreto Ley 2/1996, ha de entenderse que las referencias contenidas en la legislación aplicable a partir de su vigencia, respecto de precios públicos, deben tener la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público "de acuerdo con la normativa reguladora de los mismos, que estuviera vigente el 12 de enero de 1996"; por lo que es de aplicación la Ley 31/1987, artº 7.3, en su redacción por 37/1995, y Disposición Adicional Novena, en relación con la Orden de 10 de octubre de 1994, normativa que le sirve de cobertura a las liquidaciones giradas. Mas es de hacer notar que la Orden de 10 de octubre de 1994, que reproduce los términos de



la Orden de 17 de noviembre de 1992, adolece de los mismos defectos que conllevó que esta Sala declara la nulidad radical de esta Orden, y anulara las liquidaciones giradas en aplicación de la Orden de 17 de noviembre de 1992, sobre la base de que resultaba a todas luces una disposición de insuficiente rango normativo para su cuantificación y, debemos añadir, tal y como se pronuncia la sentencia de instancia, para establecer su devengo. La Orden de 10 de octubre de 1994 carece de rango normativo suficiente para dar cobertura a las liquidaciones que son objeto del recurso. Razones que nos deben llevar a desestimar la pretensión actuada” (F.J. 4º).

**Tras la entrada en vigor de la LGTel de 1998 no cabe canon concesional. STS de 6 de mayo de 2011 (RC 2682/2003). En el mismo sentido SSTS de 6 de junio de 2011 (RC 4803/2005), de 6 de mayo de 2011 (RC 865/2006) y de 13 de mayo de 2011 (RC 1791/2005)**

“(…) habremos de partir de la doble base de que derogado por la Ley 11/98 el artículo 15.3.d) que legitimada el cobro del canon, la aplicación del mismo al año 2001 no tiene otra viabilidad que la que pueda discurrir por el derecho transitorio, el cual a su vez ha de ser contemplado en la perspectiva del cambio de paradigma que con relación a las telecomunicaciones supuso el nuevo régimen jurídico instaurado en el año 1998, al pasar de la idea de un dominio público sometido a un sistema concesional y por eso remunerado mediante canon, a uno en el que son consideradas "servicios de interés general que se prestan en régimen de competencia" (art. 2 de la Ley 11/1998), pero cuya prestación requiere de un título habilitante que, según las cosas, consistirá en una autorización general o en una licencia individual (art. 7) y por eso sometido a un régimen de tasas (Título VII de la Ley).

Ahora bien, para afrontar tan sustancial cambio, la Ley 11/1998, en su disposición transitoria primera, establece que tendrán la consideración de títulos habilitantes que otorgan derechos especiales o exclusivos los "concedidos conforme a los artículos 13 y siguientes de la Ley de Ordenación de Telecomunicaciones, en materia de servicios portadores y finales".

Por su parte, la disposición transitoria quinta ordenó que hasta que se aprobasen y entrasen en vigor las normas de desarrollo de los artículos 71, 73 y 74 (relativos a las tasas en materia de telecomunicaciones), seguirían siendo de aplicación las disposiciones reglamentarias vigentes, que establecían los procedimientos de recaudación de las tasas y de los cánones, en desarrollo de la Ley 31/1987, de Ordenación de las Telecomunicaciones, modificada por la Ley 32/1992.

Sobre estas bases normativas, es preciso reconocer que el presupuesto al que el artículo 15.3.d) citado vinculaba la obligación de satisfacer el canon venía constituido por la preexistencia de un acto jurídico de constitución de una concesión que, como tal, se había extinguido con la entrada en vigor de la Ley 1998, de modo que aquel presupuesto legal ya no existía en el año al que se contrae la liquidación practicada, por lo que debe de considerarse que su exigencia no resulta ajustada a derecho.

Cierto que la mencionada transitoria primera afirma la suficiencia como título habilitante en el marco de la Ley 11/1998 a los concedidos conforme a los artículos 13 y siguientes de la Ley de Ordenación de las Telecomunicaciones en materia de servicios portadores y finales, pero esta habilitación se refiere, lógicamente, a la aptitud para la prestación de los servicios, ahora bien, una vez reconocida ésta por mandato transitorio, la identidad de la prestación en cuanto a su régimen jurídico con la que han de realizar los que adquieran el derecho conforme a la nueva normativa de la Ley 11/1998 postula en favor de que las cargas económicas públicas de unos y de otros sean las mismas, al

no resultar de la Ley otra opción expresa y no serlo, desde luego, la disposición transitoria quinta, que lo único que hace es preservar la vigencia transitoria de las disposiciones reglamentarias relativas a "los procedimientos de recaudación", en ningún caso a los contenidos obligacionales.

En definitiva, la habilitación para prestar el servicio en régimen transitorio habrá de ser sometida al gravamen de las tasas en materia de telecomunicaciones reguladas en el Título VII de la Ley en los términos que legalmente sea procedentes, no a un canon que respondía a un régimen jurídico de prestación del servicio montado sobre bases sustancialmente distintas, en cuanto que su sustrato era un sistema concesional extinguido con la entrada en vigor de la Ley 11/1998, por lo que procede que estimemos el recurso de casación sobre el que nos pronunciamos y, por la misma razón, estimemos el recurso contencioso administrativo sobre el que se ha pronunciado la sentencia impugnada" (F.J. 2º).

**Canon por servicios portadores y finales. Validez del régimen de cuantificación sobre los ingresos. STS de 9 de febrero de 2012 (RC 3820/2005).**

"(...) A la vista del pronunciamiento dictado por el Tribunal de Justicia, desde la perspectiva del Derecho Comunitario, ningún reparo cabe hacer en principio a la imposición de una tasa que se calcula con periodicidad anual sobre la base de los ingresos brutos de explotación de los operadores, como así determinaba el art. 71 de la ley de 24 de Abril de 1998, antes transcrito, pero esta tasa sólo puede cubrir los gastos correspondientes a las actividades de expedición, la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorización general aplicable, lo que excluye que abarquen gastos correspondientes a otras tareas como la actividad general de vigilancia, extremo que, según señala el Tribunal de Justicia, debe comprobar el órgano jurisdiccional interno.

Finalmente, en la línea que exponemos, y como última circunstancia a tener en cuenta no estará de más señalar que en el artículo 71 de la Ley 13/1998, se indica "como objetivo conseguir" el del "equilibrio entre los ingresos por la tasa y los gastos derivados de la citada actividad, realizada por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones." (F.J. 6º).

**III.5. Distinción con otras figuras**

**Distinción con el canon concesional y compatibilidad con el canon de regulación. STS de 17 de noviembre de 2011 (RC 4891/2007). En el mismo Sentido SSTS de 17 de noviembre de 2011 (RC 4477/2007 y 5931/2009), de 19 de diciembre de 2011 (RCUD 513/2009), 21 de junio de 2012 (RC 1791/2008), 19 de diciembre de 2011 (RC 513/2009), de 21 de junio de 2012 (RC 1791/2008).**

"(...) La cuestión últimamente apuntada y, sobre todo, la de la compatibilidad entre canon concesional y canon de regulación, que impide cualquier otra polémica, quedó ya señalada en la Sentencia de esta Sala de 31 de diciembre de 1996 (recurso de casación número 2196/1994), en la que, con ocasión del único motivo basado en la infracción del artículo 135, c) del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, que reconoce a los aprovechamientos hidroeléctricos exención en los cánones y tarifas que puedan derivarse de las obras a que den lugar.

En efecto, ante todo, en el Fundamento de Derecho Segundo se señala:

*"Invoca la sociedad recurrente, como único motivo de casación y conforme se ha anticipado en el fundamento que precede, la infracción de la inexigibilidad, para aprovechamientos hidroeléctricos que utilicen presas de embalse, de cualesquiera*

*cánones que pudieran derivar de las mismas obras que los originan y concreta dicha inexigibilidad en lo dispuesto en el art. 135, c), del Reglamento de Dominio Público Hidráulico, aprobado por Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, que establece expresamente una exención en este sentido.*

*Antes de entrar en el examen del tema concreto que se deja apuntado, importa señalar que la vigente Ley de Aguas -Ley 29/1985, de 2 de agosto-, en su Título VI, regula el que denomina "régimen económico-financiero del dominio público hidráulico" y lo articula mediante diversos cánones, cuyos elementos esenciales establece en los arts. 105 y 106 y ulteriormente desarrolla en el precitado Reglamento de 11 de abril de 1986, en su Título IV, arts. 284 y siguientes. De estos cánones, que el Reglamento denomina de ocupación, de vertido, de regulación y tarifa de utilización del agua, solo interesa a este recurso el tercero de ellos, esto es, el de regulación, al que se concretó la impugnación inicial y este recurso y al que se refiere el meritado art. 106.1 de la Ley como el que está a cargo de los beneficiados por las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas realizadas, total o parcialmente, a cargo del Estado, con la finalidad de compensarle de su aportación y de atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras.*

*Pues bien; este canon -el de regulación- responde al concepto jurídico-tributario de tasa, tanto al que figuraba en la redacción inicial de la Ley General Tributaria -art. 26.1.a)- como al derivado de la modificación introducida por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, y antes al profesado, asimismo, por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales. En efecto; se trata de una exacción gestionada y recaudada, en nombre del Estado, por la Confederación Hidrográfica del Guadalquivir, organismo de cuenca competente en la regulación de las aguas del Pantano del Pintado y en los aprovechamientos del río Viar, que está establecida específicamente para los beneficiarios de obras de regulación realizadas a cargo del Estado en dicho Pantano y que persigue atender a sus gastos de funcionamiento, explotación y conservación. Hay, pues, toda una actividad administrativa o de prestación de servicios dirigida a la consecución de estas finalidades, que se realiza en régimen de Derecho Público, que se impone con carácter obligatorio a los afectados y que no puede prestarse en el ámbito del sector privado por cuanto la normativa vigente la reserva a las competencias de la Administración Hidráulica. Desde esta perspectiva de la obligatoriedad de esta prestación patrimonial de carácter público -por utilizar los amplios términos con que se manifiesta la Constitución en su art. 31.3-, que en el caso de este recurso aparece nítidamente establecida y que, por eso mismo, aparta las dificultades que la distinción de tasas y precios públicos encierra, habrá de examinarse la problemática de las repercusiones del principio de reserva de ley tributaria que puedan afectar al supuesto aquí controvertido, como por otra parte resulta de la doctrina que recoge la importante Sentencia del Tribunal Constitucional nº 185/1995, de 14 de diciembre. Siendo la tasa una categoría tributaria específica -art. 26.1.a) de la Ley General antes citada- habrá de ser la propia ley la que defina su hecho imponible, los sujetos pasivos, las exenciones y los criterios o elementos de cuantificación de la prestación. Sin propósito de juzgar acerca de si la regulación reglamentaria de los cánones anteriormente mencionados encuentra la necesaria cobertura en la Ley de Aguas, en particular y como es lógico, el de regulación de que aquí se trata, por no ser materia propia de este recurso, es de destacar que el también antes citado art. 106 de dicha Ley contiene las determinaciones esenciales a que acaba de hacerse referencia y que, por otra parte, exige pormenorizadamente el art. 10 de la Ley General Tributaria. Inclusive fija, con el suficiente detalle y en lo que ahora interesa, el modo de calcular la*

*cuantía de la exacción correspondiente para cada ejercicio mediante la suma de las cantidades que, asimismo y de forma concreta, individualiza. Sin embargo, no prevé ninguna exención dentro de ese particular régimen tributario. Por tanto, al carecer de la necesaria cobertura legal, si hubiera de considerarse la exención establecida en el art. 135,c) del Reglamento como una auténtica exención afectante a la tasa -vuelve a repetirse, canon de regulación- aquí controvertida, resultaría de imposible apreciación. Ciertamente que ni en la instancia ni en este recurso se ha planteado esta imposibilidad, pero no menos cierto que, en virtud de lo establecido en el art. 6º de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial, la inaplicación de un precepto contrario al principio de jerarquía normativa sería de todo punto insoslayable."*

Y posteriormente, en el Fundamento de Derecho Tercero, la Sentencia de referencia se refiere al ámbito de la exención reglamentaria y a la distinción entre el canon concesional y el canon de regulación, al señalar:

*"... la exención reglamentariamente prevista en el art. 135.e) del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, está directamente relacionada con los cánones y tarifas que puedan derivarse de las mismas obras de los aprovechamientos que los originan, no, por tanto, de las que procedan de las "obras de regulación" y de los gastos que su explotación y conservación originen, que son los presupuestos habilitantes de la tasa cuya legalidad aquí se considera. El mismo título de la concesión, es decir, el concedido a la Compañía Sevillana de Electricidad S.A. en virtud de resolución de la Dirección General de Obras Hidráulicas de 13 de marzo de 1965, por el que se unificaron para dicha Compañía las tres concesiones de que anteriormente era titular para el aprovechamiento hidroeléctrico del río Viar, pone de manifiesto cuales eran las obras que el aprovechamiento hidroeléctrico del Pantano del Pintado precisaba y que la concesionaria había de afrontar. A esas obras, consiguientemente, habría que referir la exención y no a las de regulación que con absoluta procedencia desde el punto de vista de la sistemática legal, son susceptibles de fundamentar las tasas y cánones constitutivos del régimen económico-financiero del dominio público hidráulico.*

*En tercer lugar, el canon por aprovechamiento hidroeléctrico a que se refiere el art. 133 del tan repetido Reglamento, ninguna relación guarda con el de regulación, habida cuenta su origen contractual derivado del concurso público mediante el que se conceden tales aprovechamientos por contraposición al segundo, que, por lo dicho, procede de la potestad tributaria del Estado, supeditada, por eso mismo, a un concreto establecimiento por Ley. Vuelve a ser el contenido del título de concesión especialmente expresivo al respecto. En él no se alude a este canon y ciertamente, por tanto, al ser de origen contractual y anterior a su necesaria constancia en los pliegos de bases que hayan de regir, en el futuro, los concursos de la concesión, según estableció el precitado art. 133, párrafo 1º, del Reglamento, no podrá ser exigido a la Compañía recurrente por aplicación, precisamente, de la disposición transitoria primera de la Ley de Aguas de 1985, que respeta, entre otros, a los titulares de aprovechamientos de aguas públicas en virtud de concesión administrativa el disfrute de sus derechos de acuerdo con el contenido de sus títulos administrativos y lo que la propia ley establece. No pueden, pues, ser enfrentados ambos cánones en el sentido de que la procedencia de uno de ellos impida la pertinencia del otro."*

Así pues, en el Canon de Regulación, al que se sujeta la entidad recurrente, en cuanto titular de un aprovechamiento hidroeléctrico, no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 135.c) del RDPH, como tampoco la Disposición Transitoria Primera de la Ley de Aguas, cuyo ámbito queda reducido al canon concesional, que solamente será exigible en los términos que se señalan en la misma y no en los del

artículo 133 del RDPH, esto es, habrá que estar al título administrativo durante un plazo de 75 años, o al que de carácter inferior se señale en el mismo título.

La diferenciación indicada entre Canon de regulación y canon concesional impide sostener la afirmación de duplicidad” (F.J. 5º).

#### IV. PRECIOS PÚBLICOS

##### IV.1. Naturaleza

**Liquidación de Administración autonómica por traslado en ambulancia en caso de urgencia vital. Exigencia a Compañía Aseguradora. STS de 24 de noviembre de 2011 (RC 4528/2009). En el mismo sentido SSTS de 2 de febrero de 2012 (RC 858/2009), de 22 de marzo de 2012 (RC 2940/2009) y de 31 de mayo de 2012 (RC 725/2010, 1474/2010 y 573/2010).**

“(…) El art. 1 del Decreto 116/2006, de 6 de julio, de la Xunta de Galicia, no vulnera el principio de reserva de ley al establecer la identidad de los terceros obligados al pago del precio público en cuestión, pues ya la sentencia recurrida enumera una amplia cobertura legal tanto estatal como autonómica que define el hecho causante de la exigencia del precio público, señala al obligado a su pago y permite cuantificar su importe mediante la correspondiente norma reglamentaria.

En efecto, no cabe olvidar que estamos ante un precio público, que constituye un ingreso de derecho público, no tributario, sin carácter coactivo, que se define por el ordenamiento vigente como una contraprestación pecuniaria satisfecha por la prestación de un servicio o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho Público, cuando sean de solicitud voluntaria por los administrados y puedan prestarse, en su caso, por el sector privado.

Las características fundamentales de esta figura que la diferencian de la tasa son, por un lado, el carácter voluntario que tiene la solicitud del servicio o la actividad que se solicita a la Administración y, por otro, la posibilidad de que el sector privado pueda prestar esos servicios. La ausencia de cualquiera de los dos requisitos supondrá que la actividad o el servicio prestado por la Administración se configura dentro del hecho imponible de las tasas. Su administración y cobro se realizará por los órganos y entes públicos competentes, y se podrán exigir mediante el procedimiento de apremio.

Sobre esta cuestión, merece destacar las reflexiones de la Sentencia de esta Sala de 16 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 536/2003), cuando dice:

*«Para la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, que declaró la inconstitucionalidad de los párrafos a) y b) del art. 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, la categoría de los precios públicos, tal y como se regulan por la Ley 8/1989, de 13 de abril, han de cumplir simultáneamente dos requisitos: que el supuesto de hecho que les dé lugar se realice en forma libre y espontánea o, lo que es lo mismo, que la solicitud del servicio o actividad administrativa sea una manifestación real y efectiva de voluntad por parte del interesado y que dicho servicio o actividad no se preste por los entes de Derecho público en situación de monopolio de hecho o de derecho. De no concurrir ambas circunstancias, tales precios públicos, en cuanto comportan coactividad para los interesados, revisten la naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuya constitucionalidad depende del respeto al principio de legalidad.*

*Como consecuencia de esa doctrina establecida por el Tribunal Constitucional, se dictó la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, que aborda también una solución idéntica en el ámbito de las Haciendas Locales.*

*Legalmente, se califican como precios públicos las contraprestaciones recibidas por un Ente público como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades administrativas cuando es voluntaria su solicitud o recepción y ese servicio es prestado o la actividad es realizada también por el sector privado (arts. 24 LTPP y 41 LHL). En estos casos, el sujeto puede optar libremente entre acudir al Ente público para recibir el servicio o la actividad, debiendo pagar un precio público, o demandarlo al sector privado, pagando un precio privado.*

*La tasa se diferencia claramente del precio, al menos, por la concurrencia de dos notas: a) es una obligación ex lege, que no tiene su causa en un contrato, a diferencia de lo que ocurre con los precios; b) la tasa origina un ingreso de Derecho público, lo que conlleva la aplicabilidad de un régimen de Derecho público, régimen que no concurre en el caso de los precios» (FD Cuarto).*

*Como se dice en el fundamento Quinto de la referida Sentencia, «[l]a Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, restableció la ortodoxia en materia de tasas, que volvieron a comprender la utilización del dominio público, suprimiéndose en este punto concreto los precios públicos, y redactando de nuevo el art. 24 de dicha Ley, con el siguiente texto: "Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados", y así se redactaron de nuevo el art. 26.1 de la Ley General Tributaria, el art. 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y los arts. 20 y 24, entre otros, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales» (F.J. 5º).*

#### **IV.2. Sujeto Pasivo**

**Liquidación de Administración autonómica por traslado en ambulancia en caso de urgencia vital. La Compañía aseguradora como sujeto pasivo. STS de 24 de noviembre de 2011 (RC 4528/2009). En el mismo sentido SSTS de 22 de marzo de 2012 (RC 2940/2009) y de 31 de mayo de 2012 (RC 725/2010, 1474/2010, 573/2010).**

*“(…) el art. 47 de la ahora vigente Ley 6/2003, de 9 de diciembre, es el que permite exigir el ingreso de derecho público en materia sanitaria:*

*«Los ingresos procedentes de la asistencia sanitaria en los supuestos de los seguros obligatorios especiales y en todos aquellos supuestos, asegurados o no, en que aparezca un tercer obligado al pago, tendrán la condición de ingresos propios del Servicio de Salud correspondiente. Los gastos inherentes a la prestación de tales servicios no se financiarán con los ingresos de la Seguridad Social. En ningún caso estos ingresos podrán revertir en aquellos cese intervinieron en la atención a estos pacientes. A estos efectos, las Administraciones públicas que hubieren atendido sanitariamente a los usuarios en tales supuestos tendrán derecho a reclamar del tercero responsable el coste de los servicios prestados».*

También la disposición adicional 22 del texto refundido de la Ley General de Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, dispone que, en determinadas asistencias sanitarias «*los servicios públicos de salud deberán reclamar a los terceros obligados al pago el importe de la atención o prestaciones sanitarias facilitadas directamente a las personas*».

Por ello, no puede prosperar la pretensión de ilegalidad del art. 1 del Decreto 116/2006, de 6 de julio, de la Xunta de Galicia, por el que se establecen las tarifas de los servicios sanitarios prestados en los centros dependientes del Servicio Gallego de Salud y en las fundaciones públicas sanitarias, pues viene a aprobar unas tarifas aplicables a los servicios sanitarios prestados por la Administración pública gallega a pacientes que cuentan con un tercero obligado que debe asumir el gasto sanitario, en virtud de la relación contractual de aseguramiento suscrita con una compañía privada de salud, en aquellos supuestos de transporte sanitario urgente de carácter vital cuando el paciente, sea o no beneficiario de la Seguridad Social, hubiera suscrito voluntariamente una póliza con esa compañía” (F.J. 5º).

#### IV.3. Reserva de ley

**Liquidación de Administración autonómica por traslado en ambulancia en caso de urgencia vital. STS de 24 de noviembre de 2011 (RC 4528/2009). En el mismo sentido SSTS de 22 de marzo de 2012 (RC 2940/2009) y de 31 de mayo de 2012 (RC 725/2010, 1474/2010, 573/2010).**

“(…) Sentada la naturaleza jurídica del precio público, aplicable en el presente litigio de manera plena a la liquidación exigida por la Administración de la Xunta de Galicia, el principio de legalidad impone que los elementos esenciales estén determinados por ley, lo que implica el examen de la cobertura legal de la liquidación exigida a la recurrente, que viene perfectamente descrita por la sentencia combatida. Así, es el art. 83 de la Ley 14/1986, General de Sanidad, complementado en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Galicia por el art. 9.3 de la Ley del Parlamento de Galicia 13/1991, de 9 de diciembre, que regula los precios, tasas y exacciones parafiscales, y el art. 47 de la ahora vigente Ley 6/2003, de 9 de diciembre, es el que permite exigir el ingreso de derecho público en materia sanitaria(…)” (F.J. 5º).