

SALVADOR RAMIREZ GOMEZ (*)**Las tasas fiscales de la Comunidad Autónoma**

1. LA AUTONOMIA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

“Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad entre todos los españoles”. (1)

Afrontar el estudio de la autonomía financiera implica, en una correcta metodología, un previo análisis y toma de posición respecto del significado, contenido y alcance del principio de autonomía, tarea que ha sido emprendida por la casi totalidad de la doctrina del Derecho Público y sobre la que se puede consultar una prolija literatura. Sin embargo, los planteamientos del tema difieren según los distintos sectores doctrinales, pudiendo afirmarse que no de todos ellos se pueden obtener soluciones con cierta operatividad en el ámbito práctico. El motivo de dicha afirmación se encuentra, como ha puesto de relieve MUÑOZ MACHADO (2) en la complejidad de formar una teoría definitivamente acabada que no tenga que matizarse más o menos ampliamente a la vista de las

(*) Profesor del Departamento de Derecho Financiero. Universidad de Sevilla.

(1) Artículo 156,1 de la Constitución.

(2) MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, Madrid, CIVITAS, 1.982, vol. I, pág. 168.

concretas regulaciones. Nos encontramos, pues, ante un término "polisémico, relativo, históricamente variable y comprendido de forma diferente en los diversos lugares en que se utiliza" (3); es preciso, por lo tanto, que se enmarque en unas concretas coordenadas de lugar y tiempo.

La Constitución Española emplea el término autonomía indistintamente para referirla a los diversos entes territoriales en que se encuentra estructurado el Estado: los Municipios, las Provincias y las Comunidades Autónomas (artículos 137, 140 y 141 de la Constitución). Es, pues, indiscutible que, de acuerdo con la Constitución, todos estos entes gozan de autonomía, pero también es cierto que en dichos preceptos se encuentra implícita una diferenciación clara, tanto cuantitativa como cualitativa, entre la autonomía que reconoce y garantiza a las nacionalidades y regiones (4), a las que la propia Constitución reserva de forma expresa un ámbito de competencias, y la autonomía que tienen constitucionalmente garantizada los Municipios y las Provincias. Las primeras, como centros políticos que son, y disponiendo de Asambleas legislativas propias, pueden ejercitar la potestad legislativa dotándose de un ordenamiento propio dentro de los límites marcados por la Constitución, mientras que las entidades locales mencionadas carecen de tal posibilidad —de ellas se ha venido predicando una mera descentralización administrativa—, sin que por ello pueda decirse que tales entidades carecen de autonomía puesto que, como hemos visto, es la propia Constitución la que garantiza la misma.

La autonomía es, pues, algo esencialmente graduable incluso en relación con un mismo tipo de entes, véase, si no, la opción constitucional según la cual no todos los territorios susceptibles de convertirse en Comunidades Autónomas pueden alcanzar, al mismo tiempo, cotas de idéntica autonomía. La misma Constitución ha presumido que ciertos territorios están capacitados para asumir el grado máximo de autonomía admisible en el marco de la Constitución, con lo que se ha establecido un principio de discrimi-

(3) MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, op. cit., pág. 167. LOPEZ MENUDO, F. y MORILLO VELARDE PEREZ, J.L., en su trabajo "Titularidad y contenido de la potestad estatutaria" en AA.VV. *Comunidades Autónomas: solidaridad, Estatutos, organización y convenios*, Sevilla, Instituto García Oviedo, 1.980, pág. 87, señalan como el término autonomía expresa un concepto relativo, ha tenido y tiene un valor *standard* del que la ley y la doctrina se han servido para distintos usos.

(4) Vid. artículo 2 de la Constitución Española.

nación entre las distintas Comunidades Autónomas en razón de las materias sobre las que éstas pueden asumir competencias (5). Asimismo, el *quantum* competencial de cada Comunidad Autónoma no queda en ningún momento impuesto por la Constitución, sino que se encuentra sometido a la disponibilidad de los Estatutos —amén de las posteriores transferencias o delegaciones que puedan actuarse por la vía del art. 150.2 de la Constitución (5 bis)—.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional, en su función de interprete supremo de la Constitución, ha desarrollado desde los primeros momentos de su funcionamiento una constante y evolutiva tarea de interpretación de aquellos preceptos constitucionales que configuren el nuevo modelo de Estado integrado por una pluralidad de nacionalidades y regiones dotadas de autonomía.

En la sentencia 4/1981, de 2 de febrero, el Tribunal Constitucional aborda por primera vez la cuestión. De acuerdo con esta Sentencia el límite al ámbito del poder autonómico lo establece la Constitución circunscribiéndolo a la gestión de sus respectivos intereses, bien entendido que debe contarse también con el interés de la Nación que exige que “el Estado quede colocado en una posición de superioridad (...) en relación con las Comunidades Autónomas concebidas como entes dotados de una autonomía cualitativamente superior a la administrativa”.

Esta doctrina jurisprudencial ha ido evolucionando en posteriores Sentencias, y es a partir de la Sentencia 32/1981, de 28 de julio, fundamentos tercero y cuarto, cuando el Tribunal Constitucional comienza un distanciamiento claro respecto de la teoría de los intereses naturales, pasando a utilizar la expresión “autonomía política” para referirla a las Comunidades Autónomas, a las cuales se les reconoce la posibilidad de seguir, en los márgenes de su autonomía, “opciones diversas”, expresión con la que se está aludiendo a esa nota, característica de la autonomía política, a la que ya hemos hecho referencia líneas más arriba, de buscar y seguir alternativas que pueden ser distintas a las del propio Estado. La función del interés respectivo queda limitada a parámetros general y

(5) MUÑOZ MACHADO, S., *Las potestades legislativas de las Comunidades Autónomas*, Madrid, CIVITAS, 1.979, (2ª edición ampliada), 1981, pág. 30.

(5 bis) Al amparo de dicho artículo se han dictado las leyes orgánicas 11 y 12, de 10 de agosto de 1982, sobre transferencias complementarias a Valencia y Canarias.

abstracto que toma en cuenta el constituyente y el legislador estatutario para atribuir una determinada materia al ámbito de una esfera de competencia concreta, agotándose tal función una vez operada, constitucional y estatutariamente, la distribución ordinaria de poderes. En la Sentencia 37/1981, de 16 de noviembre, comienza a ser decididamente confirmado el carácter político de los órganos de las Comunidades Autónomas y su competencia para asumir funciones de transcendencia política. Se va asentando así la idea de que la autonomía de las Comunidades Autónomas se sustancia también en un poder de dirección política, que le permite seguir "opciones diversas".

Entendido, pues, el principio de autonomía en el sentido aquí descrito, como un principio que debe presidir la actividad de determinados entes, la autonomía financiera no es más que el principio en virtud del cual debe desarrollarse la actividad financiera de un ente, en nuestro caso las Comunidades Autónomas, tal y como preceptúa el artículo 156,1 de la Constitución, al principio transcrito.

La autonomía financiera consagrada en nuestro ordenamiento no debe entenderse, pues, en un contexto abstracto, vinculada a su sentido etimológico, sino que, por el contrario, hay que referirla al marco en el que constitucionalmente se mueve y que le impone determinados límites (6).

El reconocimiento de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas era una exigencia ineludible que aparecía implícita en el reconocimiento de la autonomía de las nacionalidades y regiones. Como ha puesto de manifiesto SANCHEZ SERRANO (7), la autonomía financiera parece ser consustancial a la existencia de una Comunidad Autónoma. No es concebible su existencia sin tal autonomía. Podríamos decir, incluso, que la autonomía financiera ha sido concebida por la Constitución, no como libremente asumible sino como irrenunciable. Entendida la autonomía de las Comunidades Autónomas como una autonomía política (8), es evidente

(6) MARTIN DE ROSALES; J.L., "Comentarios a la LOFCA", *HPE*, 65, (1980), pág. 140.

(7) SANCHEZ SERRANO, L., "El poder tributario de las Comunidades Autónomas" en *I Jornadas de Estudios socio-económicos de las CC.AA.*, Junta de Andalucía, pág. 113.

(8) Tal y como la ha denominado el Tribunal Constitucional en sentencias citadas en el texto.

que si no hay medios económicos suficientes para desarrollar una acción de gobierno, no podemos hablar de autonomía. Si no existe la posibilidad de delimitar los objetivos y atender financieramente al coste de los mismos, hablar de autonomía es pura falacia. La autonomía financiera se erige, pues, en requisito *sine qua non* para la existencia de verdadera autonomía (9).

Ciñéndonos a lo que a nosotros nos interesa —la vertiente de los ingresos—, del análisis del ordenamiento vigente, se puede concluir que, ciertamente, en relación con la fijación del volumen de ingresos, las Comunidades Autónomas no tienen más limitaciones que las derivadas del propio texto constitucional y que afectan también al propio Estado, principalmente el artículo 31,1 de la Constitución donde se establece que el sistema tributario nunca tendrá alcance confiscatorio (10). Sin embargo, es en relación con la fijación de la estructura de sus ingresos, donde las Comunidades Autónomas encuentran las mayores limitaciones, hasta el punto que prácticamente parece que nos encontramos ante un supuesto de mera suficiencia financiera (10 bis). La mayor parte de los recursos de las Comunidades Autónomas se encuentran fijados por el legislador estatal, —transferencias presupuestarias, porcentaje de participación en los ingresos del Estado y rendimientos de los tributos cedidos mientras que los tributos propios, que en teoría vendrían a ser la más clara manifestación de la autonomía financie-

(9) Es importante reflejar aquí la diferencia de contenido entre la autonomía financiera en su expresión de máximo grado, lo que implicaría facultades de autonomización, y la mera suficiencia de medios para alcanzar los objetivos planteados que, si bien dota al ente de cierta autonomía, no puede equipararse en graduación a la primera.

La suficiencia es lo que la Constitución prevé para las Haciendas Locales y en su artículo 142. Vid. LASARTE ALVAREZ, J., "Potestad legislativa y poder tributario de las CC.AA.", *CIVITAS REDF*, 22.

(10) No entramos aquí, por excederse de los objetivos del presente trabajo, en la problemática que plantea el artículo en relación con su verdadera operatividad en la práctica ¿A partir de cuando se dice que el sistema es confiscatorio?, así como la posible contradicción entre el concepto de tributo y el adjetivo confiscatorio.

(10 bis) Cfr. CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las CC.AA.*, Public. del Inst. de Des. Regional, Univ. de Granada, 1981, pág. 7, donde recoge la opinión de cierto sector doctrinal para el que es la suficiencia financiera, siempre que no suponga para el ente regional "vinculaciones o dependencias", el requisito para la existencia de auténtica autonomía política.

ra de las mismas, quedan relegados en la práctica a un papel complementario, subsidiario y de escasa importancia recaudatoria (11).

Los diversos límites constitucionalmente impuestos a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: instrumentalidad, coordinación, solidaridad, igualdad, libre circulación de personas y bienes y territorialidad dejan bastante reducido el ámbito de actuación del poder tributario de las Comunidades Autónomas, que prácticamente queda reducido a las tasas y los recargos.

2. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

Como una de las manifestaciones de la autonomía financiera, en opinión de GALLO (11 bis) el más alto grado de autonomía del que puede gozar un ente, se nos aparece la existencia de un poder tributario propio de las Comunidades Autónomas, entendido como la facultad que tienen éstas de establecer tributos.

La nueva estructuración territorial del Estado en un Estado autonómico, donde se diversifican los centros de poder, tiene también especial proyección en el ámbito tributario donde el problema del reparto del poder se aborda en nuestra Constitución en el artículo 133 que dice así

- "1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes."

La desafortunada redacción del precepto ha sido puesta de manifiesto por la doctrina, ya que, de una lectura aislada del mismo, se podría deducir que se acoge la, en opinión de un sector de la doctrina, vieja y caduca distinción entre poder tributario originario y derivado (12). La incorrección que supone el seguir manteniendo dicha distinción se pone de relieve en las siguientes palabras del profesor MARTÍN QUERALT

(11) Sobre la función recaudatoria del poder tributario de las Comunidades Autónomas, vid., CASADO OLLERO, G., *El sistema...*, op. cit., págs., 51 y ss.

(11 bis) GALLO, F., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979.

(12) Sobre el tema puede consultarse, RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al*

“De acuerdo con las previsiones constitucionales tan originaria es la potestad del Estado como la de los entes autonómicos, e incluso la de las corporaciones locales, pues la existencia de tales tipos de potestades se encuentra en los tres casos prevista en la Constitución, y en tal sentido carece de rigor seguir abundando en la idea de originario y derivado, desde el momento en que las potestades de los entes autónomos no derivan del poder legislativo estatal, sino que se encuentran anclados en la Constitución al igual que ocurre con el poder de aquél.” (13)

Es, pues, necesario dar al artículo 133 una interpretación en su contexto funcional y no en su manifestación literal. Tal interpretación literal no parece muy ajustada al mandato constitucional, habida cuenta de que la interpretación del artículo 133 habrá de contar también con el resto de la Constitución, especialmente los artículos que atribuyen autonomía a los entes territoriales distintos del Estado y que tienen exactamente el mismo valor jerárquico que el artículo 133 (14).

Lo que resulta evidente es que el artículo 133,2 faculta a las Comunidades Autónomas para que puedan establecer tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, facultad que también le otorga el artículo 157 del texto constitucional al señalar entre los recursos de las Comunidades Autónomas, en el apartado 1, letra b), “sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”, consagrando así el poder tributario de las Comunidades Autónomas.

estudio del Derecho financiero, Madrid, IEF, 1979, pág. 204. CAZORLA PRIETO, LM., *Poder tributario y Estado contemporáneo*, Madrid, IEF, 1981. SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1979. YEBRA, P., *El poder financiero*, Madrid, Edersa, 1977.

(13) MARTIN QUERALT, J., “La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía”, HPE, 59, (1979), pág. 115.

El profesor LASARTE ALVAREZ en su trabajo “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, REDF, 22, (1978) habla de un poder originario “de segundo grado” en la medida en que las normas del Estado prevalecen sobre las de las CC.AA., y, un dato muy importante, teniendo en cuenta que el texto constitucional marca unos límites más precisos a la Hacienda regional y, en consecuencia, al ejercicio del poder financiero.

(14) LOZANO SERRANO, C., “La Hacienda Municipal en la Constitución”, HPE, 60, (1979), pág. 121.

Sin embargo, el reconocimiento del poder tributario de las Comunidades Autónomas, no debe llevarnos a engaño. Es necesario profundizar en el verdadero alcance y contenido del mismo, ya que como a continuación veremos, el ámbito de los tributos propios de las Comunidades Autónomas sufre tal número de restricciones que, prácticamente, puede quedar reducido a las tasas y contribuciones especiales. (14 bis).

El profesor ALBIÑANA ha escrito en una referencia histórica. Pero como él mismo puntualiza, referible a la actualidad y aplicable por tanto a los tributos de las Comunidades Autónomas

“... sin embargo, entiendo que no existen importantes campos imponibles que puedan ser cultivados por las Haciendas Locales, pues el sistema tributario estatal acude a todas las fuentes impositivas..., al menos hoy no hay “res nullius” en el arsenal impositivo al alcance de las Haciendas Locales.” (15)

La previa ocupación del campo fiscal por la Hacienda del Estado, y de los entes locales deja poco espacio de maniobra para la configuración de impuestos propios de las Comunidades Autónomas y realmente la imaginación va a ser necesaria (16).

3. LA TASA COMO TRIBUTO PROPIO DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

Ya hemos hecho alusión a la importancia que dentro del sistema de tributos propios de las Comunidades Autónomas adquiere la categoría tributaria de la tasa. A juicio del profesor MARTIN QUERALT

“El poder regional en esta materia encontrará más fácil acomodo en el ámbito de las tasas y de las

(14 bis) Sobre los límites del sistema de imposición autónoma vid. CASADO OLLERO, G., *El sistema...*, op. cit., págs. 25 y ss.

(15) ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, C., *El sistema fiscal en España*, Madrid, GUADIANA, 1.974, 2ª Edición, págs. 823-824. En el mismo sentido vid. CALVO ORTEGA, R., “La financiación de las Regiones” en AA.VV. *Las autonomías regionales: aspectos jurídicos y políticos*, Presidencia del Gobierno, 1.977, pág. 470.

(16) LASARTE ALVAREZ, J., “La financiación de las Comunidades Autónomas”, *RER*, extraordinario, vol. I, (1979), pág. 488.

contribuciones especiales, tanto por la variedad de hechos imposables que presentan estas categorías, como porque las exigencias que condicionan la creación de nuevos tributos y las funciones atribuidas constitucionalmente a la región, propician más el establecimiento de tales figuras que el de nuevos impuestos." (17)

Tales tributos se encuentran íntimamente vinculados a la actividad de la Comunidad Autónoma, inciden sobre bienes cuya localización territorial no plantea ningún problema y no cuestionan en absoluto las potestades estatales sobre aquellos impuestos con cuyos ingresos el Estado realiza las funciones de redistribución de rentas y mantenimiento de la estabilidad económica.

De aquí que la mayoría de la doctrina defienda un amplio poder regional para su establecimiento y regulación. Por otro lado, como ya hemos señalado, el poder tributario autónomo está abocado a encontrar su actuación en tales figuras casi exclusivamente (18).

Con estas afirmaciones se trata de justificar la importancia que para el sistema de las autonomías tributarias tiene el estudio de las tasas autonómicas, importancia que aumenta si se tiene en cuenta que como ha manifestado el profesor MARTIN QUERALT

"La progresiva penetración de los principios materiales de justicia tributaria en la conformación de los sistemas tributarios contemporáneos, al tiempo que la simplificación y reducción de categorías tributarias que en los mismos puede detectarse, son factores que laboran en pro del progresivo cercenamiento del ámbito de operatividad de las tasas" (19).

(17) MARTIN QUERALT, J., "La institucionalización..." op. cit. pág. 159.

(18) Cfr.: ROVIRA MOLA, A., "Las posibilidades normativas de las Comunidades Autónomas" en *I Jornadas de estudios socio-económicos de las Comunidades Autónomas* op. cit. pág. 150.

(19) MARTIN QUERALT, J., "La institucionalización..." op. cit., pág. 129.

Se llega así a la paradójica afirmación de que el poder tributario de las Comunidades Autónomas queda, prácticamente, relegado a su actuación en el campo de una figura tributaria que, según un sector doctrinal, está sufriendo un "progresivo cercenamiento del ámbito de su operatividad".

3.1. Naturaleza jurídica y concepto de la categoría tributaria de tasa.

Desde el mismo momento en que el concepto de tasa es aislado por los teóricos del siglo XIX (20), se resalta ya su carácter de contraprestación por la utilización individual de un servicio público (21), dándose pie, así, al inicio de la polémica en torno a la distinción entre la tasa y el precio privado (22), ya que ésta es el ingreso de derecho público que ofrece más dificultad, en concreto, para ser diferenciado de ciertos ingresos de derecho privado (23).

(20) En relación con los trabajos que pueden consultarse sobre la tasa podemos mencionar: CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*. Madrid, Tecnos, 2ª Edición; SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones...*, op. cit. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de derecho financiero español*, Madrid, MARCIAL PONS, 1983, 6ª edición; BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario*, Milano, GIUFFRE, 1972, vol. 2; GIANNINI, AD., "il concetto giuridico di tassa" *Rivista italiana di Diritto Finanziario*, (1937); GARCIA DE ENTERRIA, E., "sobre la naturaleza jurídica de la tasa y las tarifas de los servicios públicos", *RAP*, 12, (1953); PUGLIESE, M., *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, 1930; SIMON ACOSTA, E., "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales" *HPE*, 35, (1975); CALVO ORTEGA R., "las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos", *CT*, 6, (1972).

(21) GARCIA DE ENTERRIA en su ya clásico trabajo "sobre la naturaleza..." op. cit. pone de manifiesto la raíz liberal de la construcción clásica de la tasa "de corte individual y subjetivo, en virtud de la cual siempre que sea posible deberá reducirse la acción del Estado al mínimo indispensable, cuando ello no sea posible, procurará acomodarse su gestión al funcionamiento de la empresa privada y, en consecuencia, recabará de los usuarios de los servicios públicos una cantidad equivalente a la utilidad o beneficio que el goce de esos servicios le haya podido reportar".

(22) Entre los autores que han defendido que las tasas son ingresos de los entes públicos que constituyen un precio o una contraprestación de un beneficio que los individuos reciben de aquéllos, puede consultarse: PUGLIESE, M., *Le tasse nella...*, op. cit., donde se hace una completa relación de los autores que defienden esta teoría: RAN, ROSCHER, UMPFEMBACH, STEIN, WAGNER, SCHAL, EHLERS, EHEBERG, YOEPFER, NEUMANN y recientemente INGROSSO.

(23) CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento...*, op. cit., pág. 163.

La tesis de la divisibilidad de los servicios gravados con tasas y de la voluntariedad de su uso, que han servido de apoyo para la construcción teórica clásica de la tasa, con la que se viene a confundir la naturaleza tributaria de la tasa con un precio de derecho privado, han sido criticadas por numerosos autores. La tesis de la divisibilidad de los servicios públicos es equívoca porque en rigor todos los servicios serían divisibles según el criterio de la individualización de su utilidad (24). Por otro lado, hablar de la voluntariedad del uso del servicio, tampoco responde a la realidad cuando observamos que los servicios públicos genuinamente tales están organizados para atender finalidades sustancialmente colectivas, existiendo, además, tasas por servicios forzosos. En todos los demás casos, bien puede decirse, que la libertad de usar o no del servicio es ilusoria pues significa la libertad de renunciar a una parte fundamental de la vida social (25).

La diferenciación entre las tasas y los precios ha de venir, pues, en base a la naturaleza jurídica de la relación. La tasa, como todo tributo, es una obligación *ex-lege*, el verdadero título de la tasa es la ley, sin que la voluntad del particular tenga otro oficio que el de poner en movimientos el mecanismo legislativo. Los precios, sin embargo, tienen origen y estructura contractuales (26).

(24) En relación con este extremo MAFFEZZONI dice que "hasta la tradicional división entre servicios públicos divisibles e indivisibles, está sometida a discusión. Ya no se piensa que el carácter divisible o indivisible de un servicio atiende a una característica intrínseca y peculiar del mismo, sino que depende de una decisión de los poderes públicos en el sentido de repartir su costo sólo entre los individuos que los utilizan o bien entre todos los que componen la colectividad, usen o no del indicado servicio". *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, GIUFFRÉ, 1969, pág. 2, citado por J.M^a MARTIN DELGADO en su trabajo "Los principios..." op. cit. pág. 64.

(25) GARCIA DE ENTERRIA, E., "sobre la naturaleza...", op. cit. Esta concepción de la tasa como prestación espontánea para obtener un beneficio, aparece ya nítidamente en O. MAYER, de quien se nutre BERLIRI, el cual sostuvo igualmente que la tasa en una prestación espontánea, o una asunción espontánea de una obligación cuya naturaleza es la de una carga o condición necesaria para recibir una prestación de la Administración. No obstante, este autor ha variado su opinión en la última edición de sus *Principi di Diritto Tributario*, Milano, GIUFFRÉ, 1972, vol. II, pág. 131 y ss. aceptando que la tasa es una relación jurídica de Derecho público de contenido obligatorio.

(26) GIANNINI, AD., "Il concetto...", op. cit. págs. 23 y 24.

La siguiente distinción que es necesario llevar a cabo relaciona la tasa con otra categoría tributaria: el impuesto. Tampoco en este punto se ha conseguido una unanimidad doctrinal. Algún autor ha sostenido que la individualización de la tasa como especie tributaria sólo puede fundamentarse en que la tasa es un tributo desvinculado del principio de capacidad económica (27), lo que la diferenciaría del impuesto, que encuentra su fundamento en dicho principio. Como veremos, dicha teoría no puede ser sostenida en el ordenamiento español vigente. De acuerdo con la Constitución, no cabe pensar en la existencia de tributos desvinculados de dicho principio, cuestión distinta es la forma en que dicho principio encuentre operatividad en cada figura tributaria (27 bis). La opinión mayoritaria de la doctrina está de acuerdo en que la diferenciación entre ambas exacciones radica en la diversidad formal de las mismas, en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, que en el caso de la tasa precisa para su realización de la colaboración de la Administración. El presupuesto de la tasa consiste en una situación de hecho que precisa el desarrollo de una actividad de la Administración en relación con el obligado (28).

En conclusión, el concepto de tasa que ha prevalecido en nuestra doctrina, considera la misma como obligación *ex-lege* por actividades de la Administración pública referidas al obligado, y como veremos más adelante, sin que para su individualización tengan relevancia ni el criterio de la utilidad del servicio público ni el de su solicitud (29).

3.2. La tasa y la Hacienda de las Comunidades Autónomas: Una aproximación al concepto de tasa autonómica.

Como hemos visto, el concepto de tasa ha estado siempre sometido a una fuerte polémica. El fundamento de dicha categoría tri-

(27) SIMON ACOSTA, E., "Reflexiones..." op. cit., también VICENTE ARCHE DOMINGO, F., "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho Español" *CIVITAS REDF.* 7, (1975), págs. 443 y ss.

(27 bis) Sobre las dificultades conceptuales y técnicas de las tasas para obedecer al principio de capacidad económica vid. LASARTE ALVAREZ, J., "Funcionalidad del sistema Fiscal y exigencias de cambio" *CIVITAS, REDF.* 37, (1983).

(28) CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento...*, op. cit. págs. 203 y ss.

(29) Es evidente la clara influencia de la doctrina italiana, vid. GIANNINI, AD., // *concetti fondamentali del diritto tributario*, Turín, 1956, págs. 99-100, COCIVERA, V., *Principi di Diritto tributario*, Milano, GIUFFRÉ, 1959, págs. 264-265.

butaria y los principios que deben regir su regulación, nunca encontraron unanimidad por parte de la doctrina. Ahora nos proponemos aquí un nuevo enfoque de la cuestión, la tasa en la Hacienda autonómica que, nos obliga a elaborar conceptos que, si bien acogen gran parte de la elaboración doctrinal en torno a la materia, deben también, dar entrada a peculiaridades propias del nuevo sistema de financiación de las autonomías.

La Constitución en su artículo 157,1 dice

“Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

...
b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.”

En este apartado se hace referencia al contenido del poder tributario de las Comunidades Autónomas. A diferencia de lo que ocurre con el poder tributario estatal, el autonómico encuentra en la Constitución una descripción de las distintas formas de manifestarse: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Se puede interpretar que la Constitución está llevando a cabo una asunción expresa del sistema de ingresos tributarios diseñado por la Ley General Tributaria en su artículo 26 como medios de financiación de las Comunidades autónomas mediante tributos propios. Las mismas categorías tributarias que componen la Hacienda estatal son contempladas como integrantes de la Hacienda autonómica.

El siguiente paso es determinar si la tasa se conceptúa por la Constitución de manera idéntica a como hasta ahora se ha venido conceptuando por la doctrina. Ningún dato se puede deducir de la Constitución que nos permita, por sí mismo, la elaboración de un concepto de tasa autonómica. Para ello será necesario acudir a las normas de desarrollo de la misma en esta materia: la LOFCA y los Estatutos. No obstante si puede deducirse de ella una característica, quizá la más determinante, que se configura como elemento constitutivo del concepto de tasa autonómica. Nos estamos refiriendo a las competencias que de acuerdo con la Constitución, pueden asumir estatutariamente las Comunidades Autónomas. La importancia que tiene el marco competencial constitucionalmente permitido a las Comunidades Autónomas respecto de la actuación de éstas es algo evidente.

Somos conscientes de las enormes dificultades que surgen cuando se trata de analizar el mecanismo de distribución de competencias que resulta de la regulación constitucional y estatutaria, a pesar de ello, creemos indispensable dar entrada al elemento de la competencia de la Comunidad Autónoma sobre el hecho imponible de la tasa para su establecimiento, dejando constancia de que dadas las competencias que pueden asumir las Comunidades Autónomas el margen de actuación de éstas en materia de tasas es bastante amplio.

Como ya planteábamos al principio, para poder concretar un concepto de tasa autonómica, no nos basta con el contenido de la Constitución, sino que es necesario acudir al análisis de las normas de desarrollo de la misma en esta materia. En este sentido, el artículo 7,1 de la LOFCA dice

“Las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas sobre la utilización de su dominio público, la prestación por ellas de un servicio público o la realización por las mismas de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.”

A la vista de este precepto si podemos ya acercarnos a un concepto más concreto de tasa autonómica. Es evidente el paralelismo del transcrito artículo 7,1 de la LOFCA con el artículo 26, a) de la Ley General Tributaria lo que nos hace pensar que el concepto de tasa autonómica va a ser muy parecido al que en dicha ley se contempla.

Es importante poner de manifiesto el hecho de que en el artículo 7,1 no se denomina expresamente hecho imponible a la utilización del dominio público, como si ocurría en el artículo 26,a) de la Ley General Tributaria y que podía llevar a la interpretación de que en dichos casos, el hecho imponible podía llevarse a cabo sin colaboración alguna por parte de la Administración. La LOFCA señala que las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas sobre la utilización de su dominio público pero, evidentemente, para que el hecho imponible se realice y la tasa, consecuentemente, se devengue, es necesario la colaboración de la Administración mediante la autorización para su uso (30).

(30) Nunca se produce el nacimiento de la obligación de tasa sin la existencia previa de una intervención de la Administración. El mero uso del dominio público,

Dado que la totalidad de los Estatutos contempla la tasa en el mismo sentido en que ésta es configurada por la LOFCA, nos basta con el artículo 7,1 del citado texto para decantar un concepto de tasa autonómica: tributo que grava el uso del dominio público de la Comunidad Autónoma, la prestación de servicios públicos o el desarrollo de una actividad administrativa que, en función de las competencias asumidas por la Comunidad en su Estatuto, ésta presta a los ciudadanos, y cuyo rendimiento se ingresará en la tesorería de la Comunidad Autónoma.

Cabría preguntarse si del concepto de tasa autonómica que estamos exponiendo se deriva la obligatoriedad de que el uso del dominio público de la Comunidad Autónoma, la prestación de servicios públicos o el desarrollo de una actividad administrativa sean gravados exclusivamente con tasas. Es decir, si cabe que la Comunidad Autónoma pueda acudir a otras fuentes de financiación, impuestos por ejemplo, para financiar dichos servicios.

De la Constitución no se puede deducir conclusión alguna en pro ni en contra. Si acaso podría interpretarse que, dado que no especifica cuando se deben imponer tasas y que no está prohibida la financiación de dicha parte del gasto público con otra clase de tributos, ésta es posible.

Si observamos el contenido de la LOFCA, vemos que ésta contempla la financiación de dichos gastos mediante tasas como una posibilidad: "las Comunidades Autónomas podrán...". Tal expresión no debe interpretarse como una prohibición de que la Comunidad Autónoma use otros recursos para dicha financiación, sino como una alternativa entre otras posibles para ello. Evidentemente si tal artículo no existiera la Comunidad Autónoma continuaría pudiendo establecer tasas de acuerdo con la propia Constitución y con el artículo 6,1 de la LOFCA, así como de acuerdo con lo establecido en sus propios Estatutos, verdadera norma habilitadora para ello.

La Comunidad Autónoma puede, pues, estudiar la conveniencia o no de que un determinado servicio público, por sus especiales características, prestación forzosa, marcado carácter social, dificultad para lograr la operatividad del principio de capacidad econó-

sin que se produzca la intervención administrativa mediante la autorización, no produce el surgimiento de la tasa, sino que, en su caso, dará lugar a la imposición de una multa. vid. MATIAS CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento...*, op. cit. pág. 223.

mica, etc..., deje de financiarse con tasas y se financie mediante impuestos. Se trata, al fin, de un modo de colectivizar la satisfacción de necesidades individuales, y al que es proclive la sociedad contemporánea, sobre todo quienes por su baja capacidad económica presumen que el coste de tales servicios públicos va a ser financiado por otros.

3.3. Régimen jurídico de las tasas fiscales de las Comunidades Autónomas.

Al análisis de la normativa por la que se rigen las tasas fiscales de las Comunidades Autónomas se va a llevar a cabo mediante la división sistemática en dos grandes grupos en función del origen de unas y otras:

1. Las tasas de nueva creación.
2. Las tasas transferidas.

3.3.1. Las tasas de nueva creación.

En el presente epígrafe se comprenden aquellas tasas que son creadas *ex-novo* por las Comunidades Autónomas en ejercicio del poder tributario que tienen constitucionalmente reconocido.

3.3.1.1. La LOFCA y los Estatutos de Autonomía.

El artículo 7,1 de la LOFCA, anteriormente transcrito, hace referencia a aquellas tasas que, mediante un acto legislativo de la Comunidad Autónoma, son creadas *ex-novo*.

Dicho artículo, en tanto que norma reguladora del ejercicio de una competencia de la Comunidad Autónoma, despliega su eficacia fijando los supuestos en que podrán éstas establecer tasas; Evidentemente, es necesario, además, para el establecimiento de la tasa, que la prestación del servicio o desarrollo de la actividad administrativa sea competencia de la Comunidad Autónoma.

Todos los Estatutos de Autonomía recogen la competencia financiera de la Comunidad en materia de tasas autonómicas.

Los Estatutos de Cataluña, artículo 44,4; Galicia, artículo 44,4; Andalucía, artículo 56,4 y Cantabria, artículo 46,4 contienen idéntica redacción:

“Constituye la Hacienda de la Comunidad Autónoma:

.....

4) El rendimiento de sus propias tasas por aprovechamientos especiales y por la prestación de servicios directos de la Comunidad, sean de propia creación o como consecuencia del traspaso de servicios estatales.”

En todos estos artículos se introduce una terminología nueva, “aprovechamientos especiales” y “prestación de servicios directos”. Tales expresiones pueden ser reconducidas a las utilizadas en el artículo 7,1 de la LOFCA en el sentido de considerar comprendidas dentro de la primera de ellas, tanto la utilización del dominio público, aprovechamiento obtenido de forma directa, como aquellos que tengan su causa en la realización por parte de la Comunidad Autónoma, de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. El otro supuesto, la prestación de servicios directos por la Comunidad, no es sino la aplicación al caso concreto de cada Comunidad Autónoma, del hecho imponible previsto en la LOFCA, es decir, tasas por la prestación de un servicio público (31).

Los Estatutos de Aragón, artículo 48,4; Baleares, artículo 58,1 y Castilla-León, artículo 53,3 reproducen el artículo 7,1 de la LOFCA.

Los Estatutos de Asturias, artículo 44,1 y Madrid, artículo 53,1 hacen mención, entre los recursos de la Comunidad Autónoma a “sus propios tributos”, incluyendo, pues, a las tasas, y relegando a una ley del Parlamento autónomo la descripción del hecho imponible de las mismas.

Finalmente, los Estatutos de la Rioja, artículo 34,b); Murcia, artículo 52,b); Valencia, artículo 51,b); Castilla-La Mancha, artículo 44,1 y Extremadura, artículo 58,b) se limitan a transcribir el artículo 4,1 de la LOFCA, señalando que la Hacienda de la Comunidad Autónoma estará constituida por sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

(31) POZO, J. Del, “La Hacienda de la Generalidad en el Estatuto de Cataluña”, *REHL*, 28, (1980), pág. 75.

Se observa claramente el distinto alcance que dicha regulación adquiere en los distintos Estatutos. Ante esta situación cabría preguntarse si de acuerdo con la Constitución, los Estatutos deben tener un determinado contenido en materia financiera, en este caso en relación con las tasas autonómicas.

No existe norma alguna que establezca un contenido máximo al Estatuto en relación con la competencia financiera de las Comunidades Autónomas, cuestión distinta es que, desde un punto de vista técnico, se propugne la limitación del mismo, pero desde un punto de vista estrictamente jurídico, el contenido del Estatuto puede ser tan amplio como el legislador hubiera deseado.

Sin embargo, si cabe pensar que exista un contenido mínimo en esta materia. Interpretando conjuntamente los artículos 147,2,b), 157,1 y 3 de la Constitución, se puede desarrollar el siguiente hilo argumental: el artículo 147,2,b) regula el contenido mínimo de los Estatutos de Autonomía entre el que se encuentran las competencias asumidas por la Comunidad dentro del marco de la Constitución, el artículo 157,1 enumera los recursos de las Comunidades Autónomas, recursos que son denominados competencias en el párrafo 3 del mismo artículo, luego, como mínimo los Estatutos deberán contener las competencias financieras, recursos en la terminología del artículo 157,1, de las que podrán disponer las Comunidades Autónomas.

En coherencia con la anterior interpretación, todos los Estatutos contemplan, con mayor o menor detalle, las tasas como recurso de la Comunidad Autónoma, requisito éste que era necesario para la creación de tasas por parte de la Comunidad, al actuar el Estatuto como verdadera norma habilitadora en este ámbito.

3.3.1.2. Establecimiento de la tasa: principio de legalidad.

Reconocida la facultad de las Comunidades Autónomas para establecer tasas, es necesario concretar cuál es el órgano competente para ello.

De acuerdo con el artículo 31,3 de la Constitución

“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

En este artículo se recoge, pues, una reserva de ley en materia tributaria, reserva de ley que puede quedar cubierta perfectamente por las leyes autonómicas, tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1981, de 16 de noviembre, con lo que la identidad de naturaleza entre la ley autonómica y la ley ordinaria del Estado ha quedado definitivamente establecida. En la citada Sentencia se hace alusión precisamente a que sea el propio Parlamento autónomo el que determine los elementos esenciales del tributo.

La tasa, como categoría tributaria, debe, pues, respetar dicho principio de legalidad y, en consecuencia, su establecimiento así como la regulación de los elementos esenciales de la misma debe llevarse a cabo mediante la ley. En este sentido se manifiestan la totalidad de los Estatutos, declarando que corresponde al Parlamento, Junta General, Cortes, Asamblea Regional o Diputación Regional la potestad de establecer tasas (32).

En el momento de redactarse estas líneas se han pronunciado legislativamente en esta materia la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias mediante Ley 8/1983, de 24 de noviembre, reguladora de las tasas sanitarias de la Comunidad y la Generalidad Valenciana mediante la promulgación de la ley de 8 de noviembre de 1983 de Bases de Tasas de la Generalidad (33), sobre este especial procedimiento volveremos más adelante.

Respecto del alcance que dicha reserva de ley tiene en nuestro ordenamiento, estamos ante un supuesto de reserva de ley relativa

(32) En este sentido se manifiestan los artículos 64,1 del Estatuto Andaluz; 58,1,a) del Aragonés; 46,1 del Asturiano; 56,B) del Balear; 58,a) del Canario; 53,a) del Cantábrego; 35,1,b) y del Riojano; 49,a) del de Castilla-La Mancha; 50,e) del Catalán; 59,a) del Extremeño; 51,a) del Gallego, 59,a) del de Madrid y 45,1 del de Murcia.

En los artículos 36,1 del Estatuto de Castilla-León y 51,b) del Estatuto del País Valenciano se produce una remisión expresa a lo establecido en la LOFCA en relación con los tributos propios. Tal opción no produce en la actualidad distorsión alguna por ser el contenido de dicha ley idéntico al del resto de los Estatutos, no obstante, conviene hacer aquí una puntualización en torno a la posible modificación de dicha ley que, como ley estatal, puede llevarse a cabo por decisión de las Cortes Generales sin intervención alguna de las Comunidades Autónomas.

(33) Dicha Ley de Bases ha sido desarrollada por el Decreto Legislativo de 29 de marzo de 1984, del Consejo de la Generalidad Valenciana, si bien, de acuerdo con su Disposición Final segunda, la entrada en vigor del mismo está pendiente de lo que acuerden las Cortes Valencianas.

y que, en consecuencia, hace referencia al establecimiento de la tasa y a la regulación de los elementos esenciales de la misma, permitiéndose la integración de la disciplina legislativa por parte de una fuente secundaria (34).

El especial procedimiento seguido por la primera Comunidad Autónoma que se ha pronunciado legislativamente en materia de tasas, la Comunidad Autónoma de Valencia, nos obliga a plantearnos la cuestión sobre la constitucionalidad o no del mismo, es decir, sobre la admisibilidad dentro del ámbito de la Comunidad Autónoma de la legislación delegada. Para ello nos vemos obligados a introducirnos en un tema de fuentes.

El efecto primario y esencial de la delegación legislativa es el de ampliar el poder normativo de la Administración por vía singular, excepcionando en el caso concreto el sistema normal y constitucional de distribución de competencias normativas, que viene definido por tres principios: el principio de absoluta prioridad de la ley sobre el Reglamento, el principio de reserva de ley, según el cual sólo por ley pueden adoptarse determinadas regulaciones, y el principio de congelación de rango, según el cual regulada una materia por ley, el rango normativo queda congelado y sólo una ley podrá intervenir posteriormente en ese ámbito material.

(34) Sobre el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria se pueden reseñar los siguientes trabajos: PEREZ ROYO, F., "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria" HPE, 14, págs. 207 y ss., "el principio de legalidad tributaria en la Constitución" en AA.VV. *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, CEC, 1978, "Las fuentes del derecho tributario en el ordenamiento constitucional", en AA.VV. *Hacienda y Constitución*, Madrid, IEF, 1979, pág. 13 y ss., "Relaciones entre normas primarias y normas secundarias en Derecho tributario" en AA.VV. *La Constitución Española y las Fuentes del Derecho*, Madrid, IEF, 1979. LASARTE ALVAREZ, J., "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978", en *CIVITAS REDF*, 19, (1978), "Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas" en AA.VV. *La Constitución Española y las Fuentes del Derecho*, op. cit. MARTIN QUERALT, J., "Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria" en AA.VV. *La Constitución Española y las Fuentes ...*, op. cit. págs. 497 y ss. CAZORLA PRIETO, LM., "Los principios constitucionales financieros en el nuevo ordenamiento jurídico" en AA.VV. *La Constitución Española y las Fuentes...*, op. cit. págs. 497 y ss. PEREZ AYALA, "Las fuentes del Derecho Tributario y el principio de legalidad", XI Conf. Tec. CIAT, Madrid, 1976, págs. 301 y ss. GARCIA AÑOEROS, J., "Las Fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria", *REDF*, 54, págs. 309 y ss.

Mediante la delegación legislativa dicha relación entre Ley y Reglamento se ve alterada, dando entrada al poder normativo de la Administración en una materia singular que en otro caso le estaría vedada (35).

El otro efecto de la delegación legislativa consiste en que la propia ley de delegación asigna anticipadamente al producto normativo cuya elaboración encomienda a la Administración, su propio rango o fuerza de ley (36).

Para que dicho esquema de distribución de competencias normativas pueda ser alterado, es preciso que la propia Constitución contemple tal posibilidad. Es necesario considerar si la Constitución, que atribuye a un órgano concreto la potestad legislativa, le ha permitido delegarla (37). Si la potestad legislativa está atribuida a un órgano sin autorizar la delegación habría que concluir que sólo él puede ejercerla. Efectivamente, nuestra Constitución admite de forma clara y mediante una regulación, quizá demasiado detallada, tal posibilidad de delegación legislativa en el artículo 82 y siguientes.

Trasplantando estas ideas al ámbito organizativo de las Comunidades Autónomas, cabría pensar en principio, mediante una interpretación estricta del artículo 82, que la figura del Decreto Legislativo sólo puede operar en el ámbito estatal. Sin embargo, la Constitución ha de ser interpretada en su conjunto, teniendo en cuenta todos los artículos que en la misma se contienen, entre ellos el artículo 153 regulador del control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas. En él se establece que el citado control se ejercerá

“a) Por el Tribunal Constitucional, el relativo a la constitucionalidad de sus disposiciones normativas con fuerza de ley.”

(35) Vid. GARCIA DE ENTERRIA, E., *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, CIVITAS, 1983, 4ª edición.

(36) No ignoramos que no es éste el único tipo de delegación legislativa, hay otros supuestos en que este plus no se produce y la norma delegada conserva su rango reglamentario, son los supuestos de “remisión normativa” y “deslegalización”, pero aquí sólo vamos a referirnos al supuesto de la “delegación recepticia”.

(37) MORTATI, C., *Instituzioni di Diritto Pubblico*, Padova, 1976, vol. II, 9ª edición.

Esta última expresión permite interpretar que del Consejo de Gobierno respectivo emanen Decretos Legislativos en desarrollo de una Ley de Bases aprobada por la Asamblea Legislativa de la Comunidad Autónoma. Si no fuera así bastaría con que la Constitución hubiera hecho referencia simplemente a las Leyes.

El propio legislador participa de la interpretación expuesta cuando en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional de 3 de octubre de 1979, en su artículo 27,2,e) dice

“Son susceptibles de declaración de inconstitucionalidad:

.....

e) Las leyes, actos y disposiciones normativas con fuerza de ley de las Comunidades Autónomas, con la misma salvedad formulada en el apartado b) respecto a los casos de delegación legislativa.”

Luego es claro que la Ley citada presume la admisión del Decreto Legislativo autónomo (38).

En realidad no se trata más que de una consecuencia derivada del reconocimiento de la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas y, mientras que no afecte al contenido de las competencias que puedan asumir como propias, no hay motivo para pensar que pueda ser inconstitucional.

Finalmente, en apoyo también de dicha conclusión afirmativa, si se analizan las funciones que se encomiendan al Consejo de Gobierno de una Comunidad Autónoma y se comprueba su paralelismo con las reconocidas al Gobierno del Estado, hay que convenir que, por lo menos, no repugna que aquél pueda desarrollar competencias que no violentan su estructura, resultando, además, evidente que las necesidades o exigencias de agilidad y tecnicismo que aconsejan la utilización del Decreto legislativo, pueden presentarse también dentro del ámbito autonómico.

Pero para encontrar una respuesta completa a la cuestión que nos ocupa es preciso avanzar un paso más y concretar si es necesario el requisito de la previsión estatutaria de la delegación legis-

(38) Son varios los Estatutos que contemplan la posibilidad del Decreto legislativo autónomo: Cataluña, 31,1; La Rioja, 17,3; Galicia, 10,1,a); Cantabria, 9,1,a); Aragón, 15,2; Castilla-La Mancha, 9,2,a); Navarra, 21; Baleares, 27,1 y Madrid, 16.

lativa en la Comunidad Autónoma para que éstas puedan hacer uso de tal mecanismo de producción normativa.

Ya hemos expuesto más arriba cómo para que se pueda alterar el sistema normal de distribución de competencias normativas, era necesario que la propia Constitución, que otorga la potestad legislativa a un determinado órgano, le reconozca también la posibilidad de delegación de la misma.

En el nuevo Estado español de las Autonomías el Estatuto se configura como la norma institucional básica de la Comunidad Autónoma (artículo 147,1 de la Constitución). Este tiene, pues, carácter instituyente y, si bien no puede equipararse a la Constitución en cuanto su carácter constituyente, puede establecerse un paralelismo entre ambas normas respecto del Estado y la Comunidad Autónoma. La propia Constitución remite a los Estatutos la previsión sobre la existencia de potestades legislativas en la Comunidad Autónoma. Como dice MUÑOZ MACHADO

“Son los Estatutos los que deben precisar si las Comunidades Autónomas pueden dictar normas con rango de ley; por tanto, serán también ellos los que determinen si son o no posibles las delegaciones legislativas y en qué términos. Si esta previsión no está en el Estatuto y se confía la potestad legislativa al Parlamento autónomo sin autorizar expresamente delegaciones, resulta constatable la utilización de este mecanismo en la práctica, aunque lo autoricen otras normas generales de desarrollo del Estatuto.” (39)

El requisito de la previsión estatutaria es, pues, necesario para que la Comunidad Autónoma pueda hacer uso de la técnica de la legislación delegada.

Aplicando las conclusiones obtenidas al caso concreto de la Ley de Bases de Tasas de la Generalidad Valenciana, observamos que en su Estatuto se omite totalmente el tema de la delegación legislativa. No existe en el mismo ninguna referencia a la posibili-

(39) MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, op. cit. pág. 438. En el mismo sentido se manifiesta ENTRENA CUESTA, R., *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, TECNOS, 7ª edición, vol. II, pág. 116.

dad de que puedan dictarse por parte del Consejo de la Generalidad Decretos Legislativos. A pesar de ello, y con el único apoyo legal del artículo 126 del Reglamento de las Cortes Valencianas, éstas han promulgado una Ley de Bases en la que se delega en el Consell la potestad para dictar un Decreto Legislativo, Decreto que ha sido aprobado por el Consejo en su reunión del 26 de marzo, conteniendo el texto articulado de la ley. Si bien el propio Decreto, consciente de lo específico del procedimiento utilizado para ello, prevé en su disposición final segunda, un mecanismo peculiar para la entrada en vigor del mismo remitiendo a las Cortes Valencianas el procedimiento aplicable para la vigencia del mismo, en espera, como reconoce el propio preámbulo, de que se pronuncie el Consejo de Estado.

3.3.1.3. Las tasas autonómicas y las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas.

Como ya pusimos de relevancia más atrás el ámbito de competencias asumidas por la Comunidad Autónoma en su Estatuto está en íntima conexión con la posibilidad de la Comunidad de establecer tasas sobre una materia concreta. La necesidad de que la Comunidad Autónoma tenga competencia sobre el hecho imponible de la tasa obliga a considerar aquélla como elemento configurador de ésta.

Aceptar esta hipótesis de partida trae como consecuencia la obligación de introducirnos en el complejo, equívoco y en ocasiones contradictorio esquema de distribución de competencias que dibujan la Constitución por un lado y los Estatutos por otro. Se habla de competencias exclusivas, compartidas, concurrentes, legislativas, de ejecución, de desarrollo legislativo, etc., términos éstos que no siempre son usados en el mismo sentido por los textos que los contemplan. Sin pretender entrar en un análisis detallado de la materia, ya que nos excederíamos de los objetivos del presente trabajo, haremos referencia aquí solamente a aquellos extremos que nos sean útiles para establecer el concreto ámbito de actuación del poder de la Comunidad Autónoma de establecer tasas.

Ante una determinada materia la Comunidad Autónoma puede gozar de competencias exclusivas en su integridad (plenas en expresión del Tribunal Constitucional) cuando ésta tiene el monopolio sobre la materia entera; competencias exclusivas no plenas, en el sentido de que no toda la materia pertenece a un sujeto de poder,

sino que sólo se monopoliza una función (legislativa o ejecutiva); competencias de ejecución en materias de legislación compartida; competencias de ejecución en las que está reservada al Estado la legislación exclusiva y plena, de manera que la función aplicativa no va acompañada de potestades reglamentarias y competencias ejecutivas ejercidas por delegación. Para poder concretar en que supuestos puede la Comunidad Autónoma establecer tasas sobre una determinada materia, nosotros vamos a diferenciar tres grupos:

- competencias exclusivas plenas.
- competencias de ejecución.
- competencias de ejecución por delegación.

Evidentemente, en el primero de los supuestos planteados no cabe duda de que la Comunidad Autónoma, ante una determinada materia respecto de la que tiene el monopolio tanto para su regulación como ejecución, puede decidir sobre la manera más adecuada de financiar dicha competencia y establecer, en su caso, las tasas que crea oportunas sin más limitaciones que las generales al poder tributario de establecer tasas por parte de la Comunidad Autónoma.

El problema se puede plantear en aquellos casos en que la competencia de la Comunidad Autónoma alcanza, sólo y exclusivamente, a la ejecución de la legislación estatal. ¿Puede la Comunidad Autónoma establecer una tasa por la prestación de un servicio que ésta lleve a cabo en ejecución de la normativa estatal sobre una determinada materia respecto de la que la Comunidad carece de potestades legislativas?. Técnicamente lo que se nos plantea en estos casos es una disociación organizativa entre emanación de la norma, que se mantiene en el Estado y su ejecución, que se atribuye a la esfera autonómica. El planteamiento del problema y sus vías de solución han de discurrir a través del análisis del contenido de la autonomía del ente para la ejecución de dichas normas. Evidentemente, en estos casos la autonomía implica que la Administración ha de ser propia de la Comunidad Autónoma, exenta, pues, de toda relación de dependencia o jerarquía con los órganos estatales y bajo el control único de los órganos políticos autonómicos. La filosofía que inspira el esquema de ejecución autonómica de la legislación estatal es la de intentar mantener una legislación uniforme, al menos en sus bases (STC 1/1982, de 28 de enero y 18/1982 de 4 de mayo), y que su ejecución esté controlada por los órganos

autonómicos representativos con lo que se aporta el sentido de las necesidades específicas de dichas poblaciones y al mismo tiempo una exigencia de mayor eficacia.

La atribución a la Administración autonómica de la ejecución de una normativa implica, pues, la disponibilidad plena de potestades organizatorias de dicha Administración por parte de dichos órganos. Ellos son libre para acopiar a este objeto los medios personales y financieros que crean convenientes, son libres de configurar la forma de gestión como la entiendan mejor, de orientar su acción de gobierno en función de una política propia sobre esta materia (STC 35/1982, de 14 de junio).

El contenido de la autonomía de ejecución de la legislación estatal por parte de la Administración autonómica, otorga a la Comunidad plena libertad para decidir sobre la forma de gestionar dicho servicio y, consecuentemente, sobre la manera de financiar el mismo, ya sea estableciendo tasas, modificando las existentes o suprimiéndolas.

Otra argumentación en pro de la conclusión a que hemos llegado parte del contenido del artículo 7,1 de la LOFCA en el que no se hace referencia alguna al tipo de competencia en cuya ejecución la Comunidad Autónoma presta el servicio o desarrolla la actividad administrativa. El único requisito es que el servicio se preste por la Comunidad o que la actividad administrativa sea desarrollada por su propia Administración.

Realmente lo que aquí ocurre es que cuando se habla de la manera de financiar una determinada competencia, estamos saliendo del contenido de la misma y adentrándonos en la competencia financiera de la Comunidad Autónoma, cuyos principios, habilitaciones y límites son materia típicamente financiera.

Un último argumento que aboga por la conclusión que aquí proponemos se basaría en el artículo 7,2 de la LOFCA el cual establece, así como la mayoría de los Estatutos, que en todos los casos en que se transfieran competencias en cuya ejecución se presten servicios públicos o se desarrollen actividades gravadas con tasas, éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades Autónomas. Son abundantes los casos en que mediante el servicio que se transfiere se está ejecutando una competencia respecto de la que el Estado se reserva la potestad legislativa, y a la Comunidad sólo le corresponde la competencia de ejecución.

Pues bien, en todos estos supuestos la tasa que gravaba el servicio se ajustará al régimen de los tributos propios de la Comunidad. El alcance de dicha afirmación, aunque será analizado más detenidamente con posterioridad al tratar el tema de las tasas transferidas, evidentemente alcanza a la posibilidad de que la Comunidad Autónoma pueda decidir sobre la gestión, cuantía, destino o procedencia de dicha tasa, tributo propio de la Comunidad según el artículo 7,2, de la LOFCA.

El supuesto de las competencias de ejecución ejercidas por delegación, se encuentra previsto en el artículo 150,2 de la Constitución y hasta el momento presente se ha concretado en dos casos, las leyes orgánicas 11 y 12, de 10 de agosto de 1982, de transferencias a las Comunidades de Valencia y Canarias de competencias de titularidad estatal. Técnicamente nos encontramos ante un fenómeno de delegación intersubjetiva, mediante el cual se transfieren facultades correspondientes a materias de titularidad estatal. De lo que se trata es de disociar la titularidad de la competencia, estatal y su ejercicio, autonómico.

El artículo 150,2 de la Constitución dice así:

“El Estado podrá transferir o delegar a las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sea susceptible de transferencia o delegación. La ley preverá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros, así como las formas de control que se reserve el Estado.”

El precepto constitucional impone, por un lado, que la ley orgánica de delegación transfiera también los medios financieros para poder gestionar los servicios transferidos y, por otro lado, que se prevean las formas de control de las facultades transferidas.

La posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan establecer tasas que graven dichos servicios no existe en estos supuestos, ya que éstas actúan por delegación, mientras que el titular de la competencia, incluida la de ejecución es el Estado, y están sujetas no sólo a los controles del Estado sino también a depender de los medios financieros que para dicha finalidad transfiera la ley de delegación.

Hasta aquí se ha analizado la facultad de las Comunidades Autónomas para establecer tasas sobre determinadas materias en función de las competencias que éstas hayan asumido, pero la cuestión podría plantearse también a la inversa ¿Puede el Estado entrar a regular las tasas que graven las competencias de ejecución de las Comunidades Autónomas?

Para responder a dicha cuestión es necesario aclarar ciertos términos. Cuando se habla de ejecución por parte de la Comunidad Autónoma de la legislación estatal, estamos ante un supuesto de competencia compartida (40), al Estado le corresponde la función legislativa y a la Comunidad Autónoma la ejecutiva. Ahora bien, dentro de dicha compartición de la materia existe una exclusividad en la función. Así como el Estado retiene la exclusividad sobre la legislación, la Comunidad Autónoma ostenta una competencia exclusiva sobre la ejecución. En consecuencia tanto la función legislativa del Estado, como la ejecutiva de las Comunidades Autónomas, estarán sometidas al régimen de las competencias exclusivas.

Lo que caracteriza la exclusividad es la exclusión de otros poderes, el dominio total por parte del titular de una competencia concreta de manera que ningún otro poder pueda intervenir en relación con la misma. En conclusión, si la Comunidad Autónoma tiene la competencia exclusiva de ejecución respecto de una determinada materia, el Estado no puede inmiscuirse en tal función. Se trata, pues, de concretar el contenido de las competencias de ejecución que, por lo que a nosotros nos interesa, como ya expusimos con anterioridad, abarca a la libertad de configuración de la forma de gestión del servicio y su financiación, por lo que en tales extremos le está vetada al Estado cualquier tipo de intervención (41).

(40) MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público...*, op. cit. pág. 323.

(41) Ante esta interpretación hay que concluir que en el tema de las tasas autonómicas se produce una excepción al artículo 6,4 de la LOFCA donde se autoriza al Estado a gravar hechos imponibles ya gravados por las Comunidades Autónomas sin más obligación que la de compensar a las mismas. Esto conduciría además a la ilógica situación de que una Administración, la estatal, recaudaría tasas por servicios prestados por una Administración distinta e independiente, la autonómica, recaudación, por otra parte, que no tiene sentido al margen de la financiación del servicio gravado por la tasa.

3.3.1.4. Límites legales a la regulación de la tasa autonómica

Hablar de límites al ejercicio de una competencia financiera de las Comunidades Autónomas es hablar de la LOFCA, norma constitucionalmente prevista para tal finalidad.

Las tasas autonómicas se abordan en el artículo 7, en cuyos últimos párrafos se contienen las dos limitaciones básicas con las que deberá contar el legislador autonómico en el establecimiento de la tasa.

El párrafo 3 del citado artículo 7 dice así

“El rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades.”

Se da cabida aquí al habitual principio en materia de tasas de limitación del rendimiento de las mismas por el coste del servicio que gravan. Tal principio pone de manifiesto la íntima conexión que existe entre el servicio y la tasa que lo grava y de no tenerse en cuenta se estaría desnaturalizando dicha categoría tributaria, escondiéndose bajo la denominación de tasas verdaderos impuestos (42).

Sin embargo no hay que confundir este principio con el de autofinanciación del servicio. El establecimiento de un límite máximo al rendimiento de la tasa no implica, necesariamente, que dicho límite haya de alcanzarse sino que, en el caso de la tasa, la configuración de la misma como categoría tributaria y, consecuentemente, su sujeción al principio de capacidad económica implica que éste se erija como principio fundamental en la regulación de la tasa. Así se justifica el posible déficit que pueda resultar de la financiación del servicio mediante tasas, déficit que debe ser cubierto mediante impuestos. Sobre este tema se volverá más adelante cuando tratemos el tema de la cuantificación de la prestación de tasa.

El otro límite a la regulación de las tasas autonómicas se recoge en el párrafo 4 del artículo 7 de la LOFCA en el que se dice

(42) GARCIA AÑOVEROS, J., “Sugerencias sobre un planteamiento general de un sistema de Haciendas Locales en España”, *HPE*. 35, (1975), pág. 207.

“Para la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquella lo permita”.

Este precepto, que ha sido criticado por dejar a la discrecionalidad del legislador la observancia o no del principio de capacidad económica, nos plantea de nuevo el problema de la formulación constitucional de un principio en virtud del cual se debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y las limitaciones conceptuales y técnicas del mismo en algunos sectores del sistema tributario, que obliga a concluir que nos encontramos ante un principio cuyas posibilidades operativas se han sobrevalorado (42 bis).

La Ley de Bases de Tasas de la Generalidad Valenciana, en un intento de reafirmar la vigencia del principio de capacidad económica, ordena que en aquellos casos en que ello sea técnicamente posible, se cuantifique la tasa de forma que se de cabida al principio de capacidad económica, teniéndose en cuenta las circunstancias económicas de los sujetos pasivos llamados a satisfacerlas.

3.3.1.5. *Técnica legislativa a aplicar para la configuración positiva de la tasa autonómica.*

3.3.1.5.1. *El hecho imponible.*

El análisis de los elementos estructurales de un tributo ha de comenzar siempre por el estudio del hecho imponible, cuya primera función es la de configurar el tributo (43).

En las tasas autonómicas, la primera cuestión que el legislador se debe plantear en el momento de decidir imponer una determinada tasa es la de si el concreto hecho imponible que se pretende gravar es competencia de la Comunidad Autónoma, para ello es necesario analizar el hecho imponible a través de los elementos estructurales del mismo que, como sabemos, están formados por el elemento objetivo y el subjetivo.

(42 bis) Vid. LASARTE ALVAREZ, J., “Funcionalidad...”, op. cit. pág. 9.

(43) En opinión del profesor SAINZ DE BUJANDA, el análisis del presupuesto de hecho debe preceder, en todo caso, al estudio de los sujetos obligados a satisfacer el tributo, *Hacienda y Derecho*, Madrid, IEP, 1963, vol. III, pág. 268.

Dentro del elemento objetivo, la doctrina distingue a su vez cuatro aspectos: el material, el temporal, el espacial y el cuantitativo.

Respecto del primero de ellos, es quizá el de mayor trascendencia dado su fuerza configuradora del elemento objetivo del presupuesto de hecho. Asimismo es el elemento que define, junto con el aspecto espacial, si la competencia sobre el hecho imponible del que forma parte es de la Comunidad Autónoma o no.

En la tasa autonómica, el aspecto material del elemento objetivo viene formado por la utilización del dominio público de la Comunidad Autónoma mediante autorización de la misma, la prestación de servicios públicos o el desarrollo de una actividad administrativa por parte de la Administración de la Comunidad. La nota común a los tres supuestos descritos es la colaboración de la Administración autonómica en la realización del hecho imponible, que se convierte así, en la principal nota caracterizadora de la categoría de tasa autonómica (44).

Por otro lado, es evidente, que, en todo caso, el hecho imponible ha de realizarse en un determinado territorio, elemento éste que determina tanto el sujeto pasivo como el sujeto activo de la tasa.

Dada la nueva organización del Estado español en un Estado compuesto por Nacionalidades y Regiones, dicho aspecto adquiere mayor importancia. La existencia de distintos poderes tributarios dentro de un mismo Estado hace necesario relacionar la extensión de cada uno de ellos con el tema del aspecto espacial del hecho imponible ya que, como ha señalado el profesor SAINZ DE BUJANDA, el aspecto espacial del hecho imponible es el elemento que, generalmente, determina la eficacia de las normas tributarias en el territorio. Es pues esencial fijar los puntos de conexión de la tasa en cada Comunidad Autónoma.

La determinación de dichos puntos de conexión se simplifica enormemente en las tasas respecto de los demás tributos autonómicos ya que éstas inciden sobre bienes o actividades cuya locali-

(44) Ya GIANNINI definía el presupuesto de la tasa como "una situación de hecho que determina, o necesariamente se relaciona, con el desenvolvimiento de una actividad por el ente público que se refiere a la persona del obligado". *Instituciones de Derecho Tributario*, (trad. SAINZ DE BUJANDA) Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 52.

zación territorial no plantea ningún problema y dado que su razón de ser está vinculada directamente a la actividad de la Comunidad Autónoma (45).

El aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible de la tasa no plantea ninguna peculiaridad respecto de las tasas autonómicas. Simplemente recordar aquí la existencia de dos tipos de presupuestos de hecho en relación con el aspecto temporal: los hechos imponibles instantáneos, que consisten en un sólo y determinado acontecimiento o relación que se agota, por su propia naturaleza, en un cierto período de tiempo (v.gr. la expedición de un documento) y los hechos imponibles periódicos que se repiten o pueden repetirse uniformemente, en los que se aprecia una cierta duración (v.gr. la recogida de basuras).

El problema que plantea el aspecto temporal es la determinación del momento en que se entiende realizado el hecho imponible y, consecuentemente, se produce el devengo. Dado que, como ya se ha señalado, el hecho imponible de la tasa se completa siempre con la colaboración de la Administración será, pues, en el momento en que se produzca el otorgamiento de la autorización o permiso o se haya prestado el servicio, cuando deba entenderse que se ha realizado el hecho imponible. No obstante, en aquellas tasas de carácter periódico, será necesario que se introduzcan los medios de periodificación que permitan la exacción de la tasa cada cierto lapso de tiempo, que normalmente deberá ser anual.

El aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible de la tasa, adquiere en esta categoría tributaria cierta especialidad ya que, realmente, no se trata de medir el aspecto material de elemento objetivo, sino que se encuentra relacionado con la cuantificación del coste que provoca la prestación del servicio.

Finalmente, una breve alusión al elemento subjetivo del hecho imponible de la tasa que, en expresión de GIANNINI consiste en

“Una determinada relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento material.” (46)

(45) MARTIN QUERALT, J., “La financiación de las Comunidades Autónomas según la Constitución” en *la Financiación de las Autonomías*, Conselleria de Economía y Hacienda del País Valenciano, pág. 35.

(46) GIANNINI, AD., *Instituciones...*, op. cit., pág. 48.

Dicho elemento determina la persona obligada al pago de la tasa en función de la relación existente entre dicha persona y el elemento objetivo del hecho gravado. El principal problema que surge en relación con el elemento subjetivo de la tasa consiste en determinar si debe existir una solicitud de la prestación del servicio o la actividad administrativa, en todo caso, para que la tasa sea debida por el sujeto pasivo.

La respuesta ha de ser negativa. Del conjunto de las tasas existentes en nuestro ordenamiento se puede observar la existencia de muchas de ellas en las que la actividad del sujeto pasivo dirigida a solicitar la realización del hecho imponible no existe (v.gr. las tasas judiciales cuando la Administración judicial actúa de oficio, las por recogidas de basuras, etc.). En estos casos, como afirma MATIAS CORTES, falta una petición del sujeto pasivo, no existe una provocación directa de la actuación de la Administración, lo que existe, en todo caso, es una conducta del sujeto pasivo que exige, a su vez, la actuación de la Administración.

La Ley de Bases de tasas de la Generalidad Valenciana, contiene una Base 6ª en la que dice

“Serán sujetos pasivos de las tasas las personas físicas o jurídicas (...) aun cuando la misma (la actividad administrativa) no haya sido solicitada a instancia de parte, sino realizada de oficio por la propia Administración.”

Lo que debe existir, en todo caso, es una conducta del administrado motivadora de la actuación de la Administración (47), entendiendo que existe motivación por parte de los ciudadanos cuando con sus negligencias o actuaciones obliguen a la Administración autonómica a realizar de oficio actividades o prestar servicios públicos.

3.3.1.5.2. *El sujeto pasivo.*

La categoría del sujeto pasivo es entendida por la generalidad de la doctrina como la persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria (48). Esta posición deudora pue-

(47) Esta es la expresión que se usa en nuestra legislación de régimen local, artículo 6 del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre.

(48) SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones...*, op. cit. pág. 194.

de ocuparse a título de contribuyente o de sustituto (49) y, como ya hemos señalado con anterioridad, la determinación de estos elementos forma parte del contenido del principio de legalidad tributaria (50), por lo que no podrá considerarse como sujeto pasivo a quien no se encuentre previsto como tal por la ley.

Intentar establecer los criterios que debe seguir el legislador autonómico para la determinación del sujeto pasivo de la tasa nos obliga a introducir elementos de análisis distintos a los generalmente admitidos en el resto de los tributos, en los cuales se atiende al realizador del hecho imponible. En la tasa no se puede decir, con rigor técnico que el contribuyente realiza el hecho imponible, así por ejemplo, cuando se paga una tasa por la expedición de un documento, el hecho imponible consiste en una actividad administrativa que se concreta en la expedición del documento y, evidentemente, es la Administración la que realiza dicha actividad y, por tanto, la que realiza el hecho imponible. La posición del sujeto pasivo es la de motivar con su conducta la actividad administrativa. En el epígrafe dedicado al análisis del elemento subjetivo hiciémos unas reflexiones sobre la necesidad de que el sujeto pasivo solicitara la prestación del servicio para que la tasa se devengue. Nos remitimos a lo allí expuesto en el sentido de que bastaba con que el sujeto pasivo motivara con su conducta la intervención de la Administración que podía, incluso, actuar de oficio.

Los restantes supuestos de sujetos pasivos, sustituto y responsable, han recibido un tratamiento dispar en nuestro ordenamiento y así, mientras que la figura del sustituto, sujeto deudor del tributo que se pone en lugar del sujeto pasivo contribuyente y que viene obligado a cumplir las obligaciones materiales y formales de la obligación tributaria, está contemplada con bastante excepcionalidad (51), la figura del responsable, persona que se coloca junto al sujeto pasivo para hacer frente al pago de la deuda tributaria, ha sido contemplada repetidamente en nuestra legislación de tasas. Dicha responsabilidad, que puede ser subsidiaria o solidaria, en nuestro ordenamiento estatal se presume subsidiaria salvo precepto expreso en contrario, siendo necesario la previa declaración de

(49) Vid. LGT, artículos 30,31 y 32.

(50) Vid. supra págs. 14 y ss.

(51) El Decreto Legislativo de 29 de marzo de 1984, del Consejo de la Generalidad Valenciana, configura como sujetos pasivos sustitutos a los gestores administrativos colegiados siempre que éstos lo consientan (artículo 13).

fallido del sujeto pasivo. Sin embargo, el legislador autónomo puede adoptar mediante su regulación por ley un régimen jurídico nuevo respecto de la solidaridad tributaria, mientras no se lleve a cabo dicha regulación será aplicable la normativa estatal.

3.3.1.5.3. La cuantificación de la prestación tributaria de tasa

Ya se ha visto con anterioridad la relación que existe entre el coste de prestación del servicio y el rendimiento que se obtenga con la tasa. En dicha relación se establecía una limitación máxima al rendimiento que se deba obtener con la tasa que grave un determinado servicio: el coste de prestación del mismo.

El problema que ahora nos planteamos es el de individualizar la cuestión, es decir, no atender ya al rendimiento previsto por la tasa, sino a la concreta prestación tributaria de cada sujeto pasivo. ¿Existe la misma limitación del artículo 7,3 de la LOFCA respecto de cada una de las prestaciones tributarias de tasa?

En caso afirmativo, sería necesario dividir el coste del servicio en partes alicuotas, cada una de las cuales fijaría el máximo de la prestación tributaria del sujeto pasivo. Hay que pensar que ello es así ya que al ser el fundamento de la tasa la financiación de determinados gastos que son motivados por un determinado grupo de ciudadanos, nadie debe pagar más del coste provocado, ya que, en tal supuesto, bajo la denominación de tasa se estaría encubriendo un impuesto. El siguiente paso consiste en averiguar si la cuantía de la misma puede ser menor que el coste que el individuo provoca o, por el contrario, debe perseguirse la autofinanciación del servicio mediante la aplicación del principio de tarifas suficientes.

La aplicación del criterio de la tarifa suficiente para la cobertura del coste de los servicios públicos, responde a un claro reflejo del ideario económico-liberal, asimilando el tributo a la imagen del precio pagado libremente. La evolución sufrida por la categoría tributaria de la tasa y su encuadre claro como categoría autónoma dentro del ámbito de los tributos, somete a ésta a los principios constitucionales en la materia, entre ellos el principio de capacidad económica, principio de justicia material por excelencia de todo el sistema tributario y que no puede ser desplazado por ningún otro. Los usuarios del servicio deben correr con la financiación del mismo en función de su capacidad económica y nunca por encima del coste que haya podido provocar. El posible déficit que a causa de la vigencia del citado principio en el campo de las tasas,

se pueda producir respecto de la financiación de un determinado servicio, debe cubrirse con impuestos pues, no olvidemos que, así como el individuo provoca la prestación del servicio, también es cierto que existe un interés colectivo a que el servicio se preste y que la Comunidad es también, en cierto modo, provocadora del gasto.

3.3.1.6. La gestión de la tasa autonómica.

En relación con la gestión de los tributos, en la Constitución sólo encontramos un precepto en el que se hace referencia a los tributos estatales. Nos estamos refiriendo al artículo 156,2 en el que se establece la posibilidad de que las Comunidades Autónomas recauden en calidad de “colaboradores” o por delegación del Estado. Sin embargo, no hay ninguna referencia en el citado texto a la gestión de los tributos propios de las Comunidades Autónomas.

La LOFCA, en su artículo 19,1 aborda el tema de la gestión de los tributos de las Comunidades Autónomas en los siguientes términos

“1. La gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.”

Del citado artículo 19 se pueden hacer las siguientes reflexiones. La concesión de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas por parte de la Comunidad Autónoma, ha de entenderse dentro del marco establecido por la Constitución en su artículo 149,1,18 que atribuye al Estado la determinación del procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas, lo cual afecta de manera directa al procedimiento de gestión que ostenta naturaleza administrativa.

De otro lado, el artículo 149,1,1, atribuye al Estado la competencia exclusiva en la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los

derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales, lo que implica la competencia del Estado para aprobar, con eficacia general en todo el territorio nacional, los requisitos formales de los que dependan necesariamente el ejercicio de derechos o el cumplimiento de deberes constitucionales (entre otros las obligaciones tributarias).

Finalmente conviene hacer mención a un problema que viene de antiguo en relación con la gestión de las tasas. Se trata de la gestión de las mismas por órganos ajenos a la Administración financiera. Tal situación, por tanto tiempo conectada al tema de la parafiscalidad, requiere una desdramatización en su análisis. La sola y exclusiva gestión de la tasa por un órgano ajeno a los de la Administración financiera, no es por si sola razón suficiente para calificar un tributo de parafiscal, calificación ésta más conectada con el tema del respeto al principio de legalidad en el establecimiento de la tasa, así como con su extrapresupuestariedad y afectación, que con la gestión de la misma por uno u otro órgano.

El artículo 19,1 de la LOFCA no obliga a que la gestión de las tasas se deba llevar a cabo por los órganos de la Administración financiera de la Comunidad, incluso, cabría decir que presupone su gestión por órganos distintos cuando en el mismo artículo, al hacer referencia a la colaboración en la gestión con la Administración del Estado se refiere de forma expresa a la Administración tributaria, reiterando dicha expresión en el párrafo 3 del mismo artículo.

De hecho existe ya una ley de Comunidad Autónoma que atribuye de manera expresa la gestión de la tasa a órganos ajenos a la Administración financiera de la Comunidad, nos estamos refiriendo a la Ley 8/1983, de 24 de noviembre, por la que se regulan las tasas sanitarias de la Comunidad Autónoma del principado de Asturias, en la que se atribuye dicha gestión a la Administración del Hospital General de Asturias y del Hospital Psiquiátrico Regional, sin más limitación que la prohibición de que el personal del Hospital pueda percibirla directamente de los obligados al pago del servicio.

Con carácter general contempla este tema en el mismo sentido el Decreto Legislativo de 29 de marzo de 1984 del Consejo de la Generalidad Valenciana, en cuyo artículo 71, tercera, declara que actuarán como órganos de gestión de estas tasas los correspondientes órganos encargados de la prestación de los servicios de cuya realización surge la obligación de contribuir.

Si bien hemos defendido la posibilidad de que pueda existir esta gestión de la tasa por parte de los órganos que, por la proximidad al servicio con ella gravada, tienen un mejor y más exacto conocimiento de la materia, creemos que en los dos textos citados se produce una relajación excesiva, en el sentido de no establecerse algún mecanismo de control de dichos órganos en la gestión de la tasa por parte de la Administración financiera de la Comunidad.

3.3.1.7. *Impugnabilidad de los actos de gestión.*

El artículo 20,1,a) de la LOFCA, establece que el conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra actos dictados por las Comunidades Autónomas en relación con sus propios tributos, tanto si en ellos se suscitan cuestiones de hecho como de derecho, corresponde a sus propios órganos administrativos.

Dado que la vigente regulación del procedimiento para la interposición de las reclamaciones económico-administrativas no atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos competencias para sustanciar las posibles reclamaciones que pudieran formularse contra los actos y actuaciones que en materia tributaria puedan dictarse, con motivo de la aplicación de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, es necesario que la Comunidad lleve a cabo la estructuración de dichos órganos. Organos que podrían ser

- El Consejero de Hacienda.
- Un Tribunal Económico-Administrativo Superior.
- Los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales.

En este sentido se ha pronunciado ya la Comunidad Autónoma de Cataluña, la cual, mediante el Decreto 223/1983, de 9 de junio, ha llevado a cabo dicha estructuración. Los órganos que en él se contemplan son

- El Consejero de Economía y Finanzas.
- La Junta Superior de Finanzas.
- Las Juntas Territoriales de Finanzas.

Cuestión distinta es la que hace referencia al procedimiento que se debe seguir para la impugnación de los actos de gestión. Hay que decir que corresponde a la Comunidad Autónoma, dentro

de los límites del artículo 149 de la Constitución, reglamentar dicha materia. Mientras que dicha reglamentación no se produzca será de aplicación la normativa estatal (52).

Previo al económico-administrativo, los recursos que se pueden interponer contra las resoluciones de las Comunidades Autónomas son los mismos previstos en la Ley de Procedimiento Administrativo, alzada y reposición, si bien éste último en materia tributaria ha tenido una regulación específica mediante el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre. Evidentemente, ante las resoluciones de los órganos administrativos correspondientes de las Comunidades Autónomas, cabrá siempre el acceso a la vía contencioso-administrativa.

3.3.2. *Las tasas transferidas.*

Con esta denominación estamos haciendo referencia a todas aquellas tasas que gravan la utilización de bienes de dominio público transferidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, así como aquellas anexas a la ejecución de competencias igualmente transferidas, o que se devenguen con motivo del desarrollo de actividades o prestación de servicios que han sido objeto de transferencia o traspaso a la Comunidad Autónoma.

A diferencia de las tasas de nueva creación, aquí nos encontramos ante un proceso dinámico en el que se produce un cambio de titularidad en el sujeto activo de la tasa, motivo por el cual es aconsejable estudiar el tema mediante la consideración de dos momentos sucesivos: el análisis de la transferencia propiamente dicha y el análisis del régimen jurídico al que queda sometida la tasa una vez transferida.

Antes de entrar en el estudio del objeto del presente epígrafe, conviene hacer una breve referencia a un tema que ha sido conscientemente excluido de nuestro estudio y que adquiere su mayor relevancia en este momento, se trata del problema de la parafiscalidad.

La transferencia de servicios a las Comunidades Autónomas ha traído como consecuencia la transferencia a las mismas de la parafiscalidad que muchos de ellos llevan aneja. La realidad nos

(52) La Comunidad Autónoma del País Valenciano ha reglamentado el recurso de reposición mediante el Decreto 34/1983, de 21 de marzo.

muestra que a la mayoría de los Parlamentos regionales, como consecuencia de la cesión de tasas anexas a las competencias transferidas, les va a corresponder pronunciarse sobre la ordenación jurídica de los citados tributos parafiscales. En este sentido se manifiesta el preámbulo de la Ley de Bases de Tasas de la Generalidad Valenciana cuando dice

“... las exigencias planteadas por el artículo 31,3 de la vigente Constitución española sólo podrán ser satisfechas con una acción meditada y eficaz en los distintos Parlamentos regionales, a los que en muy buena medida, y como consecuencia de la cesión de tasas anexas a las competencias transferidas, les ha correspondido pronunciarse sobre la ordenación jurídica de los tantas veces citados tributos parafiscales.” (53)

3.3.2.1. *La LOFCA y los Estatutos de Autonomía.*

En la Constitución no se mencionan para nada las tasas transferidas como posible recurso del que puedan disponer las Comunidades Autónomas, si bien mediante la regulación contenida en la LOFCA y los Estatutos, se han reconducido a los recursos del apartado b) del artículo 157: “sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”, ya que al no definir la Constitución el contenido de la expresión “sus propias tasas” éste ha sido concretado por la LOFCA y los Estatutos.

El artículo 7,2 de la LOFCA dice así

“2. Cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las Comunidades Autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas contuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o

(53) Sobre la parafiscalidad en las Comunidades Autónomas puede consultarse ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO, *Los tributos parafiscales como elemento constitutivo de la Hacienda de la Generalidad*, Consellería de Economía y Hacienda del País Valenciano, 1984.

realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades”.

Este es el único artículo en el que se contempla la posibilidad de que existan tasas transferidas de las Corporaciones Locales, las cuales en virtud del transcrito artículo pasarían a convertirse en tributos propios de las Comunidades Autónomas. Al no tener prevista ningún Estatuto tal posibilidad y a pesar del artículo 7,2 de la LOFCA, no creemos que pueda hablarse de tasas transferidas de las Corporaciones Locales, ya que no es la LOFCA, sino el Estatuto, la norma habilitante para que la Comunidad Autónoma pueda disponer de un determinado recurso.

De una lectura de los 17 Estatutos de Autonomía aprobados se pueden deducir las siguientes conclusiones: Los Estatutos de Cataluña, artículo 44,4; Galicia, artículo 44,4; Andalucía, artículo 56,4; Cantabria, artículo 46,4; Canarias, artículo 48,g) y Baleares, artículo 58,2 mencionan expresamente las tasas que gravan los servicios transferidos, que se considerarán como tributos propios de las Comunidades Autónomas. El Estatuto de Valencia, artículo 51,b) se remite a lo establecido en la LOFCA. El resto de los Estatutos omiten totalmente este tema, las consecuencias de tal omisión es el objeto del siguiente epígrafe.

3.3.2.2. *Sobre la constitucionalidad de las tasas transferidas a ciertas Comunidades Autónomas..*

Como se ha comprobado en el epígrafe anterior no todos los Estatutos contemplan la tasa transferida entre los recursos de los que puede disponer la Comunidad Autónoma. Tal omisión tiene importantes consecuencias jurídicas que no podemos ignorar.

Demostrado en su momento que entre el contenido mínimo de los Estatutos se encuentra la enumeración de los recursos que constituyen la Hacienda de la Comunidad Autónoma (54), quedó también probado que dicha función no puede asumirla la LOFCA, la cual tiene un contenido específico constitucionalmente previsto por el artículo 157,3 de la Constitución. En consecuencia el contenido de la LOFCA que excediéndose de dicha previsión constitucional, sólo sea la ley orgánica en sentido formal y no material, no será aplicable a las Comunidades Autónomas.

(54) Vid. supra págs. 13 y 14.

Si tenemos en cuenta que el artículo 7,2 no sólo regula el ejercicio de una competencia financiera, sino que podría ser interpretado en cuanto que atribuye un determinado recurso a las Comunidades Autónomas, este último carácter no puede ser predicado del mismo y en este sentido no puede servir de norma habilitadora para disponer de tasas transferidas a aquellas Comunidades Autónomas que no lo contemplan así en su Estatuto (55).

Este es el caso de los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas de Asturias, La Rioja, Murcia, Aragón, Castilla-La Mancha, Navarra, Extremadura, Madrid y Castilla-León.

Somos conscientes de que el problema aquí planteado, si bien existe desde un punto de vista estrictamente jurídico, no creemos que llegue a plantearse en la práctica, dado que todas las Comunidades Autónomas están recibiendo tasas anexas a competencias transferidas, y dado que ha sido el propio Estado quien, mediante ley estatal, la LOFCA, ha considerado conveniente la configuración de las mismas como tributos propios de las Comunidades Autónomas, difícilmente éste va a ir contra sus propios actos, por otro lado, es evidente que no van a ser las Comunidades Autónomas las que impugnen las citadas transferencias.

Para finalizar quizá convenga aclarar cual es la postura mantenida por nosotros al respecto: si bien es criticable la regulación, mejor dicho la falta de regulación, de algunos Estatutos —en un claro defecto de técnica legislativa—, nosotros defendemos la conveniencia de que dichas tasas se configuren como tributos propios de la Comunidad, dada la conexión que existe entre la tasa y el servicio que grava. Consecuentemente es aconsejable que sea la misma Administración que presta el servicio, la de la Comunidad Autónoma, la que gestione la tasa y la propia Comunidad Autónoma la que decida sobre el establecimiento y regulación de la misma. Es decir, es la Comunidad la que, en uso de la autonomía que tiene constitucionalmente reconocida, debe decidir sobre la manera de financiar los servicios que presta.

3.3.2.3. *Análisis de la transferencia.*

En el proceso dinámico a que da lugar la transferencia de competencias del Estado a las Comunidades Autónomas, existe un

(55) Cfr.: DSS, 65, de 24 de junio de 1980, págs. 3169-70.

momento de especial relevancia para el objeto de nuestro estudio. Se trata del momento en que la tasa que grava el servicio y el coste efectivo del mismo se ponen en relación. Ello es debido al método seguido para la valoración del coste efectivo de los servicios transferidos, método éste del que se derivan importantes consecuencias en relación con el porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado por impuestos directos e indirectos, que, como sabemos, debido a la cuantía del mismo vienen a configurarse, junto con el rendimiento de los tributos cedidos, en la principal fuente de ingresos de la Comunidad.

Si se analiza el método para el cálculo del porcentaje de participación (artículo 13 de la LOFCA y correspondientes de los Estatutos) especialmente en lo que se refiere al período transitorio, hasta que se haya completado el traspaso de los servicios o en el plazo máximo de seis años, se observa claramente la incidencia que la valoración del coste efectivo de los servicios transferidos tienen la fijación de la cuantía del porcentaje; el cual se encuentra en función directa del coste efectivo de los servicios transferidos.

El Consejo de Política Fiscal y Financiera, haciendo uso de sus atribuciones que, como órgano consultivo y de deliberación, le otorga el artículo 3,2, de la LOFCA, ha elaborado un método para el cálculo del coste efectivo de los servicios transferidos a las Comunidades Autónomas. Dicho método se contiene en el Acuerdo 1/1981, de 18 de febrero, en el que se establece que cuando se transfieran servicios cuya prestación esté gravada por tasas, el importe de la recaudación obtenida por éstas en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, minorará la valoración del coste efectivo del servicio transferido, con lo que, consecuentemente, se verá minorado el porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado.

La justificación en la adopción de dicho método se encuentra en la filosofía que impera en todo el proceso de transferencias de evitar que se produzca un aumento del gasto público que no sea el derivado del propio proceso de transferencias. Se trata también de evitar que se produzcan desequilibrios financieros en la Administración del Estado o de la Comunidad Autónoma. De no adoptar dicha metodología tales objetivos no se conseguirían y ello por las siguientes razones: como pone de manifiesto el propio Acuerdo citado, con la metodología adoptada se establece el nivel de financiación básica correspondiente a la actividad ordinaria de la Comu-

nidad Autónoma. Se trata de valorar el coste de los servicios transferidos y transferir las dotaciones financieras correspondientes a dicho coste. Pues bien, si a la valoración que se haga del citado coste no se le deduce el rendimiento de la tasa que lo grava, al transferir, por un lado, una dotación financiera igual al coste de prestación del servicio, y por otro, el rendimiento de la tasa que lo grava, que se convierte en tributo propio de la Comunidad, se está produciendo una duplicación de parte de la transferencia estatal de medios financieros para la ejecución de los servicios transferidos.

Uno de los procedimientos lógicos a seguir es el que establece el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, en el que, por un lado, se transfiere una cantidad igual al coste de prestación del servicio en la Comunidad Autónoma menos lo recaudado por la tasa que lo grava, cantidad esta última que es transferida por otra vía, al convertirse la tasa en un tributo propio de la Comunidad Autónoma y corresponder, por tanto, a ella el rendimiento de la tasa. El propio Acuerdo citado señala la obligación de que la transferencia de competencias y el traspaso de servicios deba incluir también la cesión del rendimiento de los tributos afectados a la financiación de los mismos.

Como veremos a continuación, no sólo se cede el rendimiento del tributo, sino que se configura la tasa como un tributo propio de la Comunidad Autónoma.

3.3.2.4. Régimen jurídico de las tasas transferidas.

Una vez analizada la transferencia propiamente dicha, procede ahora el análisis del régimen jurídico aplicable a las tasas transferidas desde el momento de la efectividad de la transferencia. Se trata de dar respuesta a una serie de preguntas: cuales son las normas aplicables, quienes son los órganos competentes para su regulación, hasta donde llega el poder de disposición de las Comunidades Autónomas sobre ellas, etc...

Tanto la LOFCA, en su artículo 7,2, como los Estatutos que contemplan esta figura, configuran la tasa transferida como un tributo propio de la Comunidad. En el mismo sentido se pronuncia el citado Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, en su apartado 3,8 diferenciándolas expresamente de "los demás casos", otros tributos de carácter finalistas o afectados, en los que la Comunidad "junto con el rendimiento del tributo deberá asumir,

por delegación del Estado la gestión, recaudación, inspección y revisión del concepto tributario de que se trate”, configurándose, pues, estos “demás casos” como tributos cedidos (vid. ley 30/1983, de 28 de diciembre, sobre cesión de tributos a las Comunidades Autónomas).

Desde un punto de vista racional no podía ser otra la solución adoptada, dado la conveniencia de que transferido un servicio a la Comunidad Autónoma, se transfiera también el recurso que lo financia, en caso contrario permanecería en el Estado el poder de decisión sobre la financiación de un servicio que ya no es de su competencia, lo cual contradice la más elemental lógica.

En consecuencia sobre las tasas transferidas, la Comunidad Autónoma será la competente para su regulación, gozando respecto de ellas de plenas potestades normativas (artículo 17,b) de la LOFCA). Asimismo, corresponderá a la Comunidad Autónoma la gestión, liquidación, recaudación e inspección de las mismas, pero no por delegación del Estado como ocurre con los tributos cedidos, sino como titular de dicha competencia (artículo 19,1 de la LOFCA).

3.3.2.5. En torno a la afectación y supresión de la tasa transferida.

Vamos a analizar en este epígrafe dos cuestiones de no poca importancia para el poder de disposición de la tasa por parte de la Comunidad Autónoma y que, dado el origen de las mismas, puede plantear discusión.

El problema de la afectación de la tasa transferida a la financiación del servicio que gravaba antes de la transferencia se puede afrontar tanto desde un punto de vista teórico como legal y, desde ambas perspectivas, se llegará a la misma conclusión: la no afectación de la misma a la financiación de dicho servicio.

Desde una perspectiva teórica, el tema de la afectación de los ingresos, en general, es un tema pacífico actualmente en la doctrina. Se piensa que el criterio que debe prevalecer es el de la desafectación y el de unidad de caja, criterios éstos que aparecen reafirmados en la Hacienda autonómica.

También en la regulación positiva de la Hacienda autonómica se encuentran preceptos en este sentido (56). En concreto y en relación con las tasas autonómicas, la ley de Bases de Tasas de la Generalidad Valenciana en su Base 2ª declara

“El producto recaudatorio de las tasas de la Generalidad se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que a título excepcional y mediante ley se establezca una afectación concreta”.

Sin embargo, en relación con las tasas transferidas, el tema de la afectación del ingreso a la financiación del servicio que grava, adquiere un nuevo matiz: el hecho de que la afectación le pueda venir impuesta a la Comunidad Autónoma desde el momento de la transferencia.

Elo nos obliga de nuevo a plantearnos el ámbito de la autonomía de la Comunidad Autónoma. De acuerdo con la exposición desarrollada en páginas anteriores, es evidente que dicha afectación, impuesta a la Comunidad Autónoma, violentaría el contenido de la autonomía de ejecución de dichas competencias, que implica, entre otros aspectos, la libertad del ente para organizar la gestión del servicio y los medios financieros necesarios. No olvidemos que, en nuestro ordenamiento, es la autonomía respecto del gasto la que aparece más ampliamente reconocida a las Comunidades Autónomas.

Aboga también por la desafectación de dichas tasas, su consideración como tributos propios de la Comunidad, cuyo régimen jurídico alcanza a otorgar a la Comunidad Autónoma plenas potestades sobre la regulación de las mismas.

Aclarado, pues, el tema de la afectación del ingreso de las tasas transferidas conviene, no obstante, realizar una labor de interpretación de un apartado del repetidas veces citado Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera sobre valoración del coste efectivo de los servicios transferidos que, en principio, parece oponerse a la conclusión obtenida en estas líneas. Se trata del apartado 3.8 que dice

(56) Véase por todos la Ley General 5/1983, de 19 de julio, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en cuyo artículo 16 se recoge tal principio.

“En el supuesto de que la recaudación obtenida por estos recursos en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, supere el importe de los costes directos e indirectos y los gastos de inversión correspondientes al servicio traspasado, deberá computarse la diferencia como un menor coste de los demás servicios traspasados a la Comunidad, o dicho de otro modo, el excedente que reciba la Comunidad debe destinarse a la financiación de otros servicios.”

De una primera lectura del transcrito apartado podría deducirse que, dado que el excedente que reciba la Comunidad debe destinarse a la financiación de otros servicios, en lo que no exceda está afectado a la financiación del servicio en cuestión. Y, realmente, este es el sentido de la frase, pero, no obstante dicha afirmación, como veremos a continuación, no debe afectar a las tasas transferidas.

La clave está en concretar el alcance de la expresión “estos recursos” a los que se refiere el citado apartado. Al hacer referencia a unos recursos cuyo rendimiento puede exceder el coste del servicio a cuya financiación se encuentran afectados, es evidente que no puede estar refiriéndose a las tasas ya que, como ya hemos visto, éstas tienen la limitación de que el rendimiento de la misma no supere el coste del servicio gravado. Los recursos a que se aluden son “los ingresos de derecho privado” y “otros tributos de carácter finalista” entre los que el propio Acuerdo cita, a título de ejemplo, el impuesto del 5 por cien sobre espectáculos públicos, cuya recaudación se encuentra afectada a la financiación de la OBRA DE PROTECCION DE MENORES, competencia transferida a las Comunidades Autónomas y que sí puede dar lugar a que se produzca un excedente de la recaudación por dicho impuesto sobre el coste de financiación del citado servicio.

Conforme con la interpretación anterior, el Consejo de Política Fiscal y Financiera participa también de la conclusión obtenida en estas líneas de la desafectación de los citados ingresos, opinión que era compartida por la Comisión de expertos que elaboró el informe sobre financiación de las Comunidades Autónomas, en el que se decía:

“Las Comunidades Autónomas pueden, dentro del ámbito de sus competencias variar el destino ini-

cial de los créditos transferidos, dedicando tales recursos a otras finalidades que, de acuerdo con las preferencias de las Comunidades Autónomas, se entiendan más deseables.”

La gran cuestión que nos planteamos en el presente epígrafe hacía referencia a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran suprimir las tasas que gravan los servicios transferidos.

Si como venimos sosteniendo en el presente trabajo y como se reconoce en la regulación de las tasas transferidas, éstas se encuentran sujetas al régimen de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, evidentemente, entra dentro de las facultades de la Comunidad la supresión, ya que si ésta puede crear tributos, es lógico que también pueda suprimirlos. La cuestión aquí habría que centrarla en las posibles consecuencias que dicha supresión tendría en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y las posibles limitaciones que, en función de éstas, tendrían que respetar las Comunidades Autónomas.

Si, a diferencia del resto de los tributos propios de la Comunidad, la tasa transferida es una fuente de financiación básica de la Comunidad, en cuanto que no se pretende con ella elevar el nivel de prestación de los servicios que la Comunidad presta, sino mantener el nivel al que se venían prestando por el Estado, como se deduce del método adoptado para la valoración del coste efectivo de los servicios transferidos, ello puede implicar ciertos condicionamientos respecto del poder de disposición de la tasa por parte de la Comunidad. Efectivamente, la supresión de la misma obligaría al Estado a aumentar las transferencias estatales en garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales de la Comunidad en algunos supuestos (artículo 158,1 de la Constitución), lo que podría atentar contra el principio de solidaridad financiera constitucionalmente reconocido.

Es necesario, pues, encontrar una solución que evite dicha consecuencia y no caiga sobre el resto de las Comunidades la financiación de determinados servicios propios de una de ellas. Para ello el requisito que debe cumplirse es que sea la propia Comunidad Autónoma la que deba correr con la financiación básica de ese servicio para la que recibió los oportunos medios financieros del Estado en su momento, por lo que en estos casos, la Comunidad

vendrá obligada a buscar un medio de financiación alternativo a la tasa que se desea suprimir, que, evidentemente, ha de surgir de sus recursos propios.

Esta es, pues, la única limitación con que cuentan las Comunidades Autónomas para la supresión de una tasa anexa a un servicio transferido.

3.3.2.6. *Gestión de la tasa: peculiaridades recaudatorias.*

Dado que este tipo de tasas se encuentran sometidas al régimen de los tributos propios de la Comunidad Autónoma, les será aplicable, en relación con su gestión, todo lo que en su momento se dijo sobre la gestión de las tasas de nueva creación por lo que nos remitimos al correspondiente epígrafe.

La única especialidad que presentan las tasas transferidas, hace referencia a la recaudación de las mismas. La específica forma de recaudación de la mayoría de ellas mediante papel timbrado, timbres móviles, papel de pago al Estado, etc..., exige la modificación por parte de la Comunidad Autónoma de esta forma de pago ya que, en caso contrario, el rendimiento de dichas tasas autonómicas iría a la Hacienda estatal. Es necesario, pues, que la Comunidad Autónoma fije, no sólo los sujetos legitimados para el cobro de la tasa, sino también la forma de hacerlo efectivo.

Varias Comunidades Autónomas se han pronunciado ya en este sentido, todas han optado por establecer su ingreso en efectivo, en tanto que no se disponga de papel de pagos a la Comunidad Autónoma, prohibiendo en consecuencia el empleo de papel de pagos al Estado, y previendo asimismo que, en caso de que se realice algún pago mediante papel de pagos al Estado, éste pueda ser recuperado por la Comunidad Autónoma mediante la iniciación del oportuno expediente.

RESUMEN:

En el artículo se analiza la categoría tributaria de la tasa en el marco del poder tributario de las CC.AA., en sus dos manifestaciones: tasas de nueva creación y tasas transferidas.

Para ello se consideran conjuntamente los preceptos de la LOFCA y los de los respectivos Estatutos de autonomía, poniéndose de relieve las disfuncionalidades que en muchos casos se producen y la conexión existente entre las competencias asumidas por la C.A. y el establecimiento de tasas para su financiación, así como el régimen jurídico que debe regir para las llamadas "tasas transferidas", vinculadas a la prestación de un determinado servicio o competencia que al ser asumida por la C.A., en coherencia con la propia naturaleza de la tasa, deben, igualmente, configurarse como recursos propios de la Comunidad, con las consecuencias que ello conlleva en torno a la libre disponibilidad del citado recurso por parte de la Comunidad.

RESUME:

Dans cet article on analyse la catégorie tributaire de la tase dans le cadre du pouvoir tributaire des Communautés Autonomes sous ses deux formes: taxes de création nouvelle et taxes transférées.

Pour cela on considère globalement les préceptes de la LOFCA et les statuts respectifs de l'autonomie mettant en relief les troubles fonctionnels qui se produisent souvent et la relation existant entre les compétences assumées par la Communauté Autonome et l'établissement de taxes pour son financement, de même que le régime juridique qui doit régir ce qu'on appelle les "taxes transférées", liées à la prestation d'un service déterminé ou d'une compétence qui pour être assumées par la Communauté Autonome, en cohérence avec la nature propre de la taxe, doivent également figurer comme ressources propres à la Communauté avec les conséquences que cela comporte pour la libre disponibilité de ladite ressource par la Communauté.

SUMMARY:

This article analyses the taxation category of rates within the framework of the Spanish Regional Governments' power to impose them. It deals with two kinds of rates: the newly created ones and those transferred from the Central Government.

The work considers jointly the LOFCA Articles (Organic Law for the Financing of Autonomous Communities) and those of the respective Devolution Bills. It highlights the malfunctioning which often exists and the connection between the different Regional Governments Services and the imposition of rates for their financing. It also highlights the juridical system that should regulate the so-called "transferred rates" entailed in the rendering of a particular service. These rates, having been taken into the responsibility of the Autonomous Community in accordance with their nature, should equally be included in the Community's own resources with all the consequences that this implies for the availability of this resource to the Community.