

LA SIMPLIFICACIÓN EN LA CUANTIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LAS TASAS EN ESPAÑA * (·)

Simplifying Quantification Taxes In Spain

Por: DR. LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

lmuleiro@uvigo.es

RESUMEN: El régimen de determinación objetiva en los últimos tiempos ha llegado a establecerse, más allá de en algunos impuestos como categoría tributaria, en ciertas tasas. De este modo, en nuestro ordenamiento jurídico-tributario encontramos supuestos en los que la cuantificación de las tasas se lleva a cabo a través de una determinación objetiva por signos, índices o módulos. No obstante, en determinados casos, aunque nos hayamos ante un régimen simplificado de cuantificación o tributación, no se trata propiamente de una determinación objetiva como régimen determinativo de la base imponible. De todos modos, el establecimiento de estos regímenes simplificados en nuestro ordenamiento jurídico-tributario alcanza una cierta justificación. Al examen de este particular dedicamos el presente estudio.

PALABRAS CLAVE: cuantificación de los tributos, estimación objetiva, signos, índices, módulos o magnitudes, tasas.

ABSTRACT: The objective system of taxation has increased the presence in certain levies as well as taxes. Therefore, the valuation of a levy can be determined using objective parameters. However, this simplified system of taxation is not always a tax base regime. Anyway, the establishment of these regimes simplified in our tax system reaches a certain justification. The present study is dedicated to the consideration of this subject.

* Recibido para publicación: 10 de diciembre de 2012.
Enviado para evaluación externa: 11 de diciembre de 2012.
Recibida evaluación externa positiva: 19 de diciembre de 2012.
Aceptado para publicación: 21 de diciembre de 2012.

(·) Este trabajo tiene su origen en la tesis doctoral: *La determinación objetiva en el Derecho Tributario*, defendida el 22 de enero de 2008 en la Facultad de Ciencias Jurídicas y del Trabajo de la Universidad de Vigo.

KEY WORDS: taxes, quantification taxes, objective taxation regimes, tax simplification.

SUMARIO: I.- CONSIDERACIONES GENERALES. II.- LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN LAS TASAS ESTATALES. 1- LAS TASAS SOBRE EL JUEGO. A) *La tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.* B) *La tasa sobre los juegos de envite, suerte o azar.* 2.- LA CUANTIFICACIÓN EN LAS TASAS PORTUARIAS. III.- DETERMINACIÓN OBJETIVA Y TASAS AUTONÓMICAS. 1.- DEL CANON ANDALUZ POR CONCESIONES EN LOS PUERTOS E INSTALACIONES PORTUARIAS A LAS ACTUALES TASAS PORTUARIAS ANDALUZAS. 2.- LA TASA BALEAR POR LA UTILIZACIÓN DE LA ETIQUETA ECOLÓGICA COMUNITARIA. 3. OTRAS. IV.- TASAS LOCALES CON RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN OBJETIVA. V.- SOBRE LA IDONEIDAD DE UN RÉGIMEN OBJETIVO PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DE LAS TASAS. VI.- CONCLUSIONES. VII.- BIBLIOGRAFÍA.

I.- CONSIDERACIONES GENERALES

En las tasas, como categoría tributaria¹, encontramos algunos regímenes de determinación objetiva. La determinación objetiva, estimación objetiva utilizando los términos legales, ha alcanzado en las tasas los diversos niveles del poder financiero, de modo que el régimen se ha posibilitado tanto en ciertas tasas estatales, como autonómicas y locales².

En este ámbito conviene tener presente que las tasas en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 56 de la LGT, pueden ser fijas o variables. Así se ampara en los arts. 19.4 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP) y 24.3 del RDLeg 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL). Conforme a

¹ Como es sabido, nuestra LGT se refiere a la tasa como categoría tributaria en el artículo 2.2.a), a cuyo tenor: "Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado". Sobre la delimitación positiva entre impuestos, tasas y contribuciones especiales, véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Instituciones de Derecho Financiero*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2010, págs. 229-233. Por lo que se refiere a la supresión del anterior segundo párrafo del precepto, puede verse FALCÓN Y TELLA. R.: "¿Tasas o tarifas?: la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2.a) LGT", *Quincena Fiscal*, nº 7, 2011, págs. 7-13.

² Será este el criterio de clasificación, que atiende al ente titular de las mismas, el que utilizemos a la hora de abordar el régimen de determinación objetiva en las tasas de nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Más allá de ello, conviene recordar que existen otros criterios de clasificación: atendiendo a la naturaleza de los servicios (tasas administrativas, sobre el juego, académicas...), a su régimen jurídico (tasas fiscales y parafiscales), etc. Véase MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23ª ed., Madrid, Tecnos, 2012, p. 90.

ellos, “la cuota tributaria podrá consistir en una cantidad fija señalada al efecto, determinarse en función de un tipo de gravamen aplicable sobre los elementos cuantitativos que sirvan de base imponible o establecerse conjuntamente por ambos procedimientos”³.

El análisis de nuestro ordenamiento tributario pone de relieve que las técnicas objetivas en la determinación de la base imponible han sido una constante que en los últimos años, y de modo progresivo, se han abierto camino en las tasas. En ciertos supuestos se puede comprobar como la determinación objetiva aparece siempre referida a la base imponible y se configura como un verdadero régimen de determinación de la base imponible. En otros supuestos, sin embargo, nos vemos obligados a llevar a cabo un detenido análisis del régimen jurídico establecido para dilucidar la naturaleza jurídica de la regulación establecida. Por este motivo, es importante llevar a cabo un estudio específico del particular.

II.- LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN LAS TASAS ESTATALES

1- Las tasas sobre el juego

Las tasas que gravan el juego integran un campo en el que la determinación objetiva ha ocupado un lugar importante. Hay que destacar que nos encontramos en presencia de tributos cedidos. En este sentido, el artículo 50.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, indica que en los Tributos sobre el Juego las CC.AA. pueden asumir competencias normativas sobre: a) exenciones, b) base imponible, c) los tipos de gravamen y las cuotas fijas, d) las bonificaciones y e) el devengo. El apartado 2 de ese precepto añade que las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de aplicación de los tributos. De modo derivado, va a entrar aquí la posibilidad por tanto de establecer regímenes de determinación objetiva previstos legalmente como, en efecto, encontramos en ciertas CC.AA. Sin embargo en ciertas regulaciones, conviene matizar que no estamos en presencia de verdaderos regímenes de determinación objetiva.

A) La tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias

La tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias constituye un tributo cedido para el que se prevé que la base imponible se puede determinar por determinación directa u objetiva. En concreto, el apartado 4 del artículo 38 del Texto Refundido de Tasas Fiscales, aprobado por Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, dispone que para la determinación de las bases podrán utilizarse la determinación directa o la determinación objetiva e, igualmente, tales bases podrán determinarse,

³ En comentario a las tasas fijas y variables así como el artículo 19.4 LTPP, véase MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y ANEIRO PEREIRA, J.: *Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos*, Madrid, EDERSA, 2004, págs. 195 y 196.

mediante convenio, sirviendo en todo caso como signos, índices o módulos el número y valor de los billetes, boletos o resguardos de participación, sea cual fuere el medio a través del cual se hubieran expedido o emitido, el importe de los premios y las bases de población. De la misma manera, el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas se prevé que la base imponible de la tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias “se determinará en régimen de estimación directa u objetiva” (artículo 3).

A partir de esta normativa ciertas CC.AA. han previsto algunos regímenes de determinación objetiva⁴. Así, por ejemplo en la Comunidad de Madrid desde hace unos años ha previsto la posibilidad de acudir a un régimen de determinación objetiva en esta tasa⁵. La normativa madrileña habilita expresamente, en el mismo sentido que el Texto Refundido de Tasas Fiscales, para que, además de régimen para la determinación de la base en general, se configure como régimen de determinación de bases en convenios sirviendo en todo caso como signos, índices o módulos el número y valor de los billetes, boletos o resguardos de participación, sea cual fuere el medio a través del cual se hubieran expedido o emitido, el importe de los premios y las bases de población. La posibilidad de acudir a un régimen de determinación objetiva también se ha previsto en otras Comunidades Autónomas como Andalucía, Galicia, Castilla y León o Baleares⁶.

En la Rioja el Decreto 3/2001, de 26 de enero de Planificación del juego y las apuestas en la Comunidad Autónoma de La Rioja facultó, en su artículo 7, al titular de la Consejería de Hacienda y Economía para suscribir convenios con entidades empresariales o profesionales para el establecimiento de la base imponible mediante

⁴ El apartado 4 del artículo 38 del Texto Refundido de Tasas Fiscales, aprobado por Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, dispone que para la determinación de las bases podrán utilizarse la determinación directa o la determinación objetiva e, igualmente, tales bases podrán determinarse, mediante convenio, sirviendo en todo caso como signos, índices o módulos el número y valor de los billetes, boletos o resguardos de participación, sea cual fuere el medio a través del cual se hubieran expedido o emitido, el importe de los premios y las bases de población.

⁵ Actualmente esta posibilidad se encuentra en el art. 44 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (LCM\2010\336). La regulación madrileña ha sustituido la previsión normativa del artículo 38 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, del Texto Refundido de Tasas Fiscales.

⁶ Véase el artículo 33.2 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (LAN\2009\400); el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado (LG\2011\408); el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado (LCyL\2008\447); y la Ley balear 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes (LIB\2012\112). En las tres últimas normativas se prevé para esta tasa y para la determinación de la base imponible de la tasa sobre los juegos de envite, suerte o azar. A tal efecto, se podrán utilizar, entre otros, los módulos siguientes: duración del juego, número de jugadores, importe de los premios, precio de la apuesta o la partida y ámbito territorial donde se desarrolla la actividad.

determinación objetiva en las apuestas en frontones de pelota⁷. En este sentido podríamos citar dos Resoluciones con trascendencia en la materia:

1.- La Resolución de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Desarrollo Autonómico y Administraciones Públicas, de 10 de octubre de 2002, por la que se dispone la publicación del resumen del Convenio de colaboración entre la Comunidad Autónoma de La Rioja y la Mercantil ASPE Jugadores de Pelota, S.L. para la fijación por determinación objetiva de la base imponible correspondiente a la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias en las apuestas en frontones de pelota.

2.- La Resolución de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Desarrollo Autonómico y Administraciones Públicas, de 8 de noviembre de 2002, por la que se dispone la publicación del resumen del Convenio de Colaboración con la Mercantil Asegurce Pelota, S.A. para la fijación por determinación objetiva de la base imponible correspondiente a la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias en las apuestas.

Estos convenios han tenido como objeto la determinación mediante estimación objetiva de la base imponible correspondiente a la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias⁸, aplicable a las apuestas denominadas “traviesas” en frontones de pelota ubicados en la Comunidad Autónoma, organizados por las sociedades mercantiles mencionadas⁹. Con carácter general y límite a tener en cuenta, la Ley riojana 7/2011, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas dispone que la base imponible de las apuestas deportivas en la modalidad denominada “traviesas” se calculará con base en el número de partidos organizados anualmente, siempre que las apuestas se celebren en el recinto en el cual se desarrolle el acontecimiento deportivo. Además, tributarán mediante una cuota fija por cada partido organizado de 150 euros (artículo 31 de la Ley 7/2011).

Con todo ello, se puede comprobar que en ciertas CC.AA. la determinación objetiva puede ser configurada a partir de “convenios” lo que hace cuestionable esta habilitación desde el punto de vista de la justicia tributaria, en concreto desde la perspectiva del principio de legalidad.

⁷ LLR 2001\21. Este Decreto se dictó para llevar a cabo una planificación de los juegos y apuestas de la Comunidad riojana cuyo régimen jurídico viene delimitado por la Ley 5/1999, de 13 de abril, reguladora del Juego y Apuestas en la CCAA de la Rioja (LLR 1999\106).

⁸ La vigencia de los convenios era de tres años (2002, 2003 y 2004), expirando el 31 de diciembre del año 2004. Sus efectos se extendieron igualmente a los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001. Se ha previsto su prórroga posible para los años 2005 y posteriores.

⁹ Se denominan “traviesas” las apuestas efectuadas por un espectador contra otro a favor de un jugador, celebradas en el interior de los frontones y hechas con la intervención del corredor. Estas apuestas siguen su reglamentación específica. Normalmente, el apostante elige un color que identifica a cada uno de los contendientes. Seguidamente comunica al “corredor” la cantidad a apostar, quién a su vez realizará dicho ofrecimiento a otro apostante rival. En caso de ser aceptada la apuesta, el “corredor” anota la cantidad apostada, haciendo entrega a los apostantes la papeleta justificativa del color por el que han apostado, en el que consta el “momio” de la traviesa, y se ha de conservar la matriz correspondiente de la misma como resguardo final. Una vez finalizado el partido el apostante del color ganador cobrará la cantidad cruzada con el perdedor, a la que se le reducirá el “corretaje” o porcentaje de intermediación fijado (16%).

B) La tasa sobre los juegos de envite, suerte o azar

Dentro de las tasas sobre el juego debemos detenernos también en la “tasa” sobre los juegos de envite, suerte o azar. Nuestra doctrina científica coincide en su carácter impositivo. Asimismo, nuestro TC ha considerado que realmente estamos ante un tributo que presenta la naturaleza de impuesto y no de tasa, pese a su denominación legal. En este sentido la STC 296/1994, de 10 de noviembre¹⁰, acoge la denominada tesis sustancialista del tributo y la naturaleza impositiva de la “tasa”. Pero con acierto algunos autores han puntualizado, a diferencia de la tesis sostenida por el Alto Tribunal al afirmar que se trata de un impuesto directo, que nos encontramos ante un impuesto indirecto similar a los que gravan consumos específicos, aunque con ciertas matizaciones¹¹. Además, nos hallamos en presencia de un tributo estatal cuyo rendimiento está cedido a las Comunidades Autónomas.

En este tributo existe una cierta aproximación determinativa en atención a elementos diferentes (p.ej. el volumen de ingresos brutos) a la hora de llevar a cabo la concreción de la cuota tributaria. De hecho, en el caso de los casinos la base imponible de la tasa está constituida por los ingresos brutos que sean obtenidos por los sujetos pasivos sobre la que se ha de aplicar el tipo de gravamen correspondiente. En el supuesto de juego del bingo y juego de boletos la base imponible viene dada por la suma total de lo satisfecho por los jugadores por la adquisición de los cartones sin ninguna deducción, a la que se aplica el correspondiente tipo de gravamen. Y, finalmente, en los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos se parte de unas cantidades fijas a partir de las cuales resulta la correspondiente cuota a pagar en concepto de impuesto.

Un sector de nuestra doctrina ha considerado que nos encontramos con una determinación objetiva para facilitar la gestión del tributo¹². Pero en este impuesto la normativa no alude al régimen de determinación objetiva; la normativa estatal habla de cuotas fijas¹³. A nuestro modo de ver, debemos aclarar que, aunque se haya habilitado legalmente en algunas Comunidades Autónomas como Galicia, Castilla León o Baleares¹⁴, en buena parte de los casos no se trata de un verdadero régimen de determinación objetiva de la base imponible ni ha llegado a concretarse en vía reglamentaria. Se podría argumentar que se trata de una determinación objetiva de la

¹⁰ RTC 1994\296.

¹¹ Véase ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego en España*, Madrid, Tecnos, 1990, págs. 82, 84 y 86.

¹² Puede verse en este sentido, ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal...*, ob. cit., p. 179 y GARCÍA FRÍAS, Á.: “La constitucionalidad del recargo catalán sobre la <<tasa estatal que grava las máquinas tragaperras>>”, *JT*, Tomo II, 1995, p. 1460.

¹³ Artículo 6 del Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, por el que se regula la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar (RCL 2866).

¹⁴ Pueden verse el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado (LG\2011\408); el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado (LCyL\2008\447); y la Ley balear 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes (LIB\2012\112).

cuota tributaria, sobre todo a partir del artículo 56.2 de la LGT de 2003. Sin embargo, en este ámbito consideramos la determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible y su posible diferenciación de otras fórmulas aproximativas, objetivas o “estimativas” que se pueden emplear en la cuantificación tributaria.

2.- La cuantificación en las tasas portuarias

En ciertas tasas portuarias se puede aplicar el denominado régimen simplificado, como sucede en la tasa de la mercancía (artículo 214 del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante)¹⁵. También se prevé su utilización en la tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo y en la tasa de pasaje¹⁶. Para estas últimas tasas se ha previsto un régimen de estimación simplificada renunciabile en que la cuota tributaria se establecerá para cada concesión o autorización tomando en cuenta los datos estadísticos de tráfico de la concesión o autorización de los dos últimos años, efectuándose periódicamente una liquidación global por el importe que corresponda a la ocupación estimada. En este ámbito conviene recordar que nos encontramos en presencia de tasas de utilización del dominio público portuario.

Además del régimen simplificado, en general, en estas tasas la cuota tributaria se hace depender de ciertos parámetros como: el modo e intensidad en la utilización de las

¹⁵ Régimen de estimación simplificada: para los vehículos que se transporten como mercancías y para las mercancías transportadas en los elementos de transporte que se relacionan a continuación, la cuota íntegra será el resultado de aplicar a cada elemento de transporte o a cada vehículo que se transporte como mercancía embarcado o desembarcado la cantidad obtenida como producto de los coeficientes indicados en la tabla siguiente por la cuantía básica (M) y por el coeficiente corrector de la tasa de la mercancía que corresponda con arreglo a lo dispuesto en el art. 166.

Elemento de transporte tipo cargado o descargado	Coficiente
Contenedor ≤ 20' (incluida en su caso una plataforma de transporte de hasta 6,10 metros)	10,00
Vehículo rígido con caja de hasta 6,10 metros	10,00
Contenedor > 20' (incluida en su caso una plataforma de transporte de hasta 12,30 metros)	15,00
Semirremolque y remolque hasta 12,30 metros	15,00
Vehículo rígido o articulado con caja de hasta 12,30 metros	15,00
Vehículo articulado con varios remolques o semirremolques (tren de carretera)	25,00
Vehículos que se transporten como mercancías:	
Vehículo de hasta 1.500 kg de peso	0,50
Vehículo de más de 1.500 kg de peso	2,00

A los elementos de transporte que vayan vacíos, a excepción de los vehículos que se transporten como mercancías, se les aplicará la cuota prevista en el apartado a).2.º 2. Este régimen se aplicará a solicitud del sujeto pasivo a la totalidad de su carga transportada en elementos de transporte correspondiente a una misma operación de embarque o desembarque, en un mismo buque”.

¹⁶ Véase el art. 209 y el art. 228 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

instalaciones portuarias, el número de escalas en el puerto en el año natural y el tiempo de estancia en el puesto de atraque o de fondeo, los pasajeros, los vehículos, la clase de mercancía, el arqueo bruto del buque, etc.

Tanto en el régimen general como en el simplificado, difícilmente se puede sostener que se trate de un régimen de determinación de la base, de lo que no cabe duda es que se han acogido métodos objetivos de simplificación, voluntarios, en la cuantificación de estos tributos. En realidad en estas tasas no existe propiamente una base imponible sino que, para su cuantificación, la cuota tributaria se hace depender de ciertos parámetros establecidos en la Ley y no depende de la medición numérica del hecho imponible¹⁷. A nuestro modo de ver aunque no existe propiamente de un régimen de determinación objetiva para la determinación de la base imponible, sí se puede hablar de fórmulas objetivas de tributación que se asemejan a una determinación objetiva “a forfait”.

III.- DETERMINACIÓN OBJETIVA Y TASAS AUTONÓMICAS

Además de las regulaciones autonómicas previstas para los tributos cedidos que hemos comentado, existe algún supuesto en que las normas reguladoras de ciertas tasas propias de las CC.AA se refieren, al menos formalmente, a la determinación objetiva como régimen. En este sentido podemos destacar algunas tasas portuarias autonómicas y la tasa balear por la utilización de la etiqueta ecológica comunitaria.

1.- Del canon andaluz por concesiones en los puertos e instalaciones portuarias a las actuales tasas portuarias andaluzas

El artículo 9 de la Ley 6/1986, de 5 de mayo, sobre determinación y revisión de tarifas y cánones en puertos e instalaciones portuarias de la Comunidad Autónoma de Andalucía, estableció que en las instalaciones portuarias en régimen de concesión administrativa se fijaba como una de las condiciones la satisfacción de este canon¹⁸. Su cuantía respondía

¹⁷ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “Notas sobre la nueva regulación contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre”, *Impuestos*, Tomo I, 2004, págs. 501 y 502. Hay que destacar de la normativa portuaria que en general en las tasas establecidas se han regulado en la Ley sus elementos esenciales de modo que se siguen las exigencias del principio de reserva de ley. En este sentido se ha seguido la doctrina constitucional con relación a este principio de justicia tributaria formal (Ibídem, p. 474 y 490-492).

¹⁸ Las tasas andaluzas se encontraban reguladas en la Ley 4/1988, de 5 de julio, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía (LAN 1988\193). De acuerdo con su artículo 42.1: “La tasa por servicios prestados por la Consejería de Obras Públicas y Transportes en los puertos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, así como el canon de las concesiones administrativas que en virtud de su competencia otorgue, continuarán rigiéndose por la Ley 6/1986, de 5 de mayo, sobre Determinación y revisión de Tarifas y Cánones en Puertos e Instalaciones Portuarias de la Comunidad Autónoma Andaluza, con las modificaciones introducidas y que se introduzcan por la de Presupuestos de la Comunidad para cada ejercicio económico”. Añadiendo el art. 42.2 que: “No obstante, se aplicará la Ley 4/1988 en todo lo no previsto en la Ley 6/1986. Asimismo, las bases, tipos y cuotas fijas de la tasa por servicios portuarios son los que se expresan en el Anexo IV14 de la Ley de 1988”. En desarrollo de las anteriores tasas de la C.A. de Andalucía pueden verse los trabajos de TRIGUEROS MARTÍN, M.J.: “Tasas propias de la Comunidad de Andalucía”, *Revista de Estudios Regionales*, nº 66, 2003, págs. 185-

a la adición de dos sumandos: el de actividad y el de ocupación¹⁹. Esta Ley fue desarrollada por el Decreto andaluz 371/2004, de 1 de junio, por el que se regulan los cánones de las concesiones en los puertos e instalaciones portuarias de la Comunidad Autónoma de Andalucía²⁰.

El sumando de ocupación era el componente del canon determinado en atención al valor de los terrenos y aguas del puerto ocupados para el normal desarrollo de la actividad concesional, así como de las obras, instalaciones y equipos entregados por la Administración a tal fin. Su cuantía resultaba de adicionar al componente de actividad: a) En el supuesto de ocupación de terrenos, el resultado de la aplicación del 5% al valor de mercado de los mismos; b) En el supuesto de ocupación de las aguas del puerto, el resultado de la aplicación del 5% al valor de la lámina de agua; y c) En el supuesto de ocupación de obras e instalaciones, el resultado era igual al importe del cien por cien de la anualidad de amortización de las obras, equipos e instalaciones entregadas (artículo 9 del Decreto 371/2004). Con carácter general, puede sostenerse que se obtenía por la aplicación del 5% al valor imputable al suelo ocupado y al costo de las instalaciones, según su valoración actualizada (artículo 9 de la Ley 6/1986).

El sumando de actividad se configuraba como el componente del canon determinado en atención al volumen de facturación por la actividad desarrollada en régimen de concesión administrativa. Se obtenía a partir de la cifra del rendimiento bruto anual previsto por la actividad que se pretende desarrollar mediante la concesión administrativa. Para su fijación se tenía en cuenta la utilidad para el puerto y la naturaleza y beneficio de la actividad. Sobre el volumen de facturación se aplicaba un porcentaje, que oscilaba entre el cero con cinco y el cinco por ciento.

Para la determinación del volumen de facturación se había de acudir con carácter general a un régimen de determinación directa. Este régimen era de aplicación siempre que la naturaleza de la actividad concesional permitiese una verificación del montante facturado. En especial era aplicable en aquellos supuestos de suministros o cualquier otra actividad que suponga la producción de unidades fácilmente medibles o verificables por la Administración portuaria de modo fiable (artículo 6 del Decreto 371/2004).

199 y “Tasas propias de la Comunidad de Andalucía”, *Revista de Estudios Regionales*, nº 68, 2003, págs. 237-280.

¹⁹ LAN 1986\1404.

²⁰ LAN 2004\351. El Decreto recordaba en la parte que precede al articulado las importantes reformas modificadas de los arts. 9 y 14 de la Ley 6/1986, de 5 de mayo, operadas en virtud de la Ley 15/2001, de 26 de diciembre (LAN 2001\483), por la que se aprueban medidas fiscales, presupuestarias, de control y administrativas, y posteriormente la Ley 10/2002, de 21 de diciembre (LAN 2002, 574 y LAN 2003, 98, 100), por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos, y otras medidas tributarias, administrativas y financieras. Con ellas se abordaron dos objetivos básicos: de un lado, siguiendo la doctrina constitucional sobre el principio de seguridad jurídica, profundizar en la objetivación en los criterios de cuantificación de dichos cánones, y, de otro, adecuar los valores de tales cánones a los reales de mercado que sucesivamente vaya configurando la coyuntura económica, de forma similar a lo que ha venido realizando la legislación portuaria del Estado.

Cuando no fuese posible la determinación directa del volumen de facturación era posible aplicar un régimen de determinación objetiva²¹. La norma habilitaba en un primer momento para que los sujetos pasivos cuya actividad concesional no permitiese verificación de su facturación, optasen por el régimen de determinación objetiva sobre la facturación estimada en el estudio económico tomado como base para el otorgamiento de la concesión. Este inciso fue derogado hace no demasiado tiempo. Además, cuando la Administración Portuaria de la Junta de Andalucía construyese locales comerciales o industriales dentro de la zona de servicio de puertos autonómicos para ser gestionados en régimen de concesión, se podían realizar estudios económicos estándar por unidad de superficie para la explotación de los mismos. Tales estudios económicos servían para el otorgamiento de las concesiones de explotación de los locales y su contenido determinará la base de cálculo del sumando de actividad del canon por metro cuadrado del local (artículo 7 del Decreto 371/2004).

El apartado 1 de este último precepto fue anulado por fallo del TSJ de Andalucía núm. 543/2011 de 25 febrero, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)²². En este pronunciamiento se puntualiza que este canon deriva de la explotación de instalaciones portuarias en régimen de concesión administrativa, carente, de naturaleza tributaria. No se está ante un acto de naturaleza tributaria, sino ante una exacción contractual, esto es, ante una exacción procedente del condicionado particular del título que otorga la concesión administrativa de un determinado aprovechamiento del dominio público hidráulico. No puede, por tanto, ser calificado de acto emanado de poder tributario originario o derivado alguno, sometido estrictamente al principio de legalidad -arts. 31.3 y 133 de la Constitución, arts. 2.º, 5.º, y 10 de la Ley General Tributaria y STC 185/1995, de 14 de diciembre (FJ 2º STSJ de Andalucía núm. 543/2011). Además se consideró que la norma reglamentaria convertía en forzosa la utilización del sistema de estimación objetiva, en contra del carácter facultativo previsto en la ley, por lo que se anuló el precitado art. 7.1 del Decreto.

Los resultados de la determinación eran susceptibles de revisión, es decir era posible un incremento o disminución de la cuantía del canon por las variaciones experimentadas en el valor de los elementos integrantes de los sumandos de actividad y ocupación. La revisión del sumando de actividad tenía lugar en régimen de determinación objetiva, teniendo por objeto la actividad y tomando en consideración los resultados reales de la explotación. Sin perjuicio de las actualizaciones anuales, la Empresa Pública de Puertos de Andalucía tenía que elaborar cada cinco años un listado, previo informe justificativo, de las concesiones en puertos de competencia de la Comunidad Autónoma de Andalucía cuyos cánones deban revisarse, con el fin de que mantengan la debida correspondencia con la realidad económica de cada concesión²³. Lo que sí es cierto que en el canon andaluz se trató de buscar una simplificación acudiendo a criterios objetivos en la cuantificación.

En la actualidad la determinación objetiva está contemplada en dos supuestos en la Ley 21/2007, de 18 de diciembre de Régimen Jurídico y Económico de los Puertos de

²¹ Artículo 5.2 del Decreto 371/2004, de 1 de junio (LAN 2004\351).

²² RJCA\2011\694.

²³ Véanse los artículos 11 y 12 del Decreto 371/2004.

Andalucía. Dentro de la tasa por ocupación de superficie se ha previsto la posibilidad de que el contribuyente pueda optar por la aplicación de un régimen de determinación objetiva en los supuestos de ocupación de superficie con áridos a granel. En este sentido, se ha establecido que dicha opción se realizará en la forma determinada reglamentariamente, con referencia a la relación entre la superficie computable y el volumen o peso de la mercancía²⁴. El desarrollo reglamentario prevé esta opción en los que se prevea una rotación de las mercancías elevada, resultando la ocupación de la superficie por el árido en cada instante muy variable, realizando la opción por la estimación objetiva a la presentación de la solicitud para la ocupación, computándose a tales efectos un metro cuadrado de superficie ocupado por tonelada acopiada cada día o fracción²⁵.

En la tasa por aprovechamiento especial para la prestación de servicios públicos portuarios o el ejercicio de actividades comerciales o industriales en los puertos, que mantiene clara similitud con el anterior canon por concesiones en los puertos e instalaciones portuarias²⁶, se mantiene la previsión de la “determinación objetiva” para determinar el volumen de facturación y, en suma, la cuota tributaria²⁷. En esta última tasa pueden optar por esta modalidad los sujetos pasivos cuya actividad no permita la verificación exacta de su liquidación. En este caso, se tomará como referencia la liquidación estimada en el estudio económico que, presentado por la persona solicitante y aceptado por la Administración, se tome como base para el otorgamiento de la concesión. Se trata, aquí también, de una fórmula objetiva de tributación que se asemeja a una determinación objetiva “a forfait”, hoy ya no provisional. Ello en la medida en que la única posible revisión que se ha previsto se establece, con relación a la cuantía de las tasas por licencia de actividad u ocupación y aprovechamiento especial del dominio público portuario, cada cinco años, previo estudio analítico de los valores que integran el hecho imponible. A tal fin, la Agencia andaluza debe elaborar cada cinco años un informe de revisión de la cuantía de las tasas, en el que, específicamente y en relación con las tasas por ocupación y aprovechamiento especial del dominio público portuario, incluirá un listado de las concesiones en puertos de competencia de la Comunidad

²⁴ Art. 58 de la Ley 21/2007, de 18 de diciembre (LAN 2007\579).

²⁵ Art. 20 del Decreto 368/2011, de 20 de diciembre, que establece el régimen jurídico de los servicios públicos portuarios, de las actividades comerciales e industriales, y de las tasas de los puertos de Andalucía (LAN\2011\582).

²⁶ Hay que recordar que la adaptación legal de algunos cánones autonómicos por el desarrollo de actividades industriales o comerciales a las exigencias previstas en el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, viene dada por un cambio en la naturaleza jurídica de los ingresos procedentes de la utilización privativa y el aprovechamiento especial del dominio público portuario, pasando de ser considerados como precios privados, a atribuirles la condición de tasa. A nivel estatal, como expresa RUIZ HIDALGO: "La Sentencia del TC 185/1995 marcó una directriz muy clara, que más tarde se vio incrementada por otras Sentencias, sobre la naturaleza jurídica de las prestaciones patrimoniales de carácter público y que, sin lugar a duda, provocó un cambio normativo con la Ley 48/2003 y la Ley 33/2010, ya que se calificaban casi todos los servicios portuarios como precios privados, cuando en realidad eran tasas". Véase su trabajo: "Las tasas portuarias y la potestad tarifaria de las autoridades portuarias de los puertos de interés general", *Crónica Tributaria*, nº 142, 2012, págs. 125 y 126.

²⁷ La cuota se determina aplicando al volumen de facturación por la actividad o servicio gravado un porcentaje, que oscilará entre el 0,5 y el 5%, en función del interés portuario y de su influencia en la consolidación y captación de nuevos tráficos, así como del nivel de inversión privada (art. 64.IV Ley andaluza 21/2007).

Autónoma de Andalucía cuyos importes deban revisarse, con el fin de que mantengan la debida correspondencia con la realidad económica de cada concesión, incluidos sumandos de actividad y ocupación.

2.- La tasa balear por la utilización de la etiqueta ecológica comunitaria

La Ley balear 8/2004, de 23 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública²⁸, establece que: “Para calcular la base imponible por la utilización de la etiqueta ecológica comunitaria, el interesado podrá optar por el régimen de estimación directa o por el de estimación objetiva, el cual se determinará reglamentariamente”. Por lo tanto, en Baleares se ha previsto la posibilidad de establecer un régimen de determinación objetiva para determinar la base imponible de la tasa balear por la utilización de la etiqueta ecológica comunitaria²⁹. Conviene recordar que esta Etiqueta es uno de los distintivos comunitarios voluntarios y ha sufrido una importante evolución durante los años de su existencia³⁰.

El desarrollo reglamentario que establezca un régimen de determinación objetiva no ha llegado hasta el día de hoy. Para el año 2012, hay que tener en cuenta la Resolución de 7 de febrero 2012 de la Vicepresidencia Económica, Promoción Empresarial y Empleo por la que se publica la actualización de las bases, los tipos de gravamen y las cuotas tributarias de los tributos propios de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2012³¹. La cuota de la tasa por la utilización de la etiqueta ecológica comunitaria resulta de la aplicación de un porcentaje sobre el volumen de ventas del producto o servicio a la Unión Europea durante el período de doce meses desde la fecha de la concesión de la etiqueta con ciertos límites determinados en la propia norma³².

²⁸ LIB 2004\306.

²⁹ El Reglamento (CEE) 880/92 del Consejo, de 23 de marzo de 1992 (LCEur 1992\1102), estableció un sistema comunitario voluntario de etiqueta ecológica para promover los productos que tengan un efecto ambiental reducido durante todo su ciclo de vida y proporcionar a los consumidores cuidada información, no engañosa y con la base científica sobre la repercusión ambiental de los productos. Con el Reglamento (CE) núm. 1980/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de julio de 2000, relativo a un sistema comunitario revisado de concesión de etiqueta ecológica, se adecúa a las circunstancias actuales y se mejora el anterior Reglamento (DOL núm. 237 de 21 septiembre 2000). Actualmente se han definido criterios ecológicos para la Etiqueta Ecológica relativos a 21 categorías de productos y en el año 2003 con la Decisión 2003/287/CE (LCEur 2003\1076) se aplica por primera vez a un servicio; el de los alojamientos turísticos. El órgano competente para la concesión del distintivo es, en la CCAA de las Islas Baleares, la Consejería de Medio Ambiente (artículo único del Decreto balear 28/2004, de 28 de octubre, LIB 2004\247).

³⁰ La UE mantiene una preocupación constante en este campo, prueba de ello es que en 2006 se encargó a la Comisión un plan de trabajo relativo a la etiqueta ecológica comunitaria. Este plan de trabajo se estableció mediante la Decisión de la Comisión 2006/402/CE, de 9 de febrero de 2006 (DOL núm. 162 de 14 junio 2006). El plan de trabajo revisado que figura en el anexo de la Decisión se adoptó para el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2005 y el 31 de diciembre de 2007. En desarrollo del contenido de este plan, puede verse SARASOLA GORRITI, S.: “Normativa comunitaria en materia de protección del medio ambiente”, *IeZ-Ingurugiroa eta zuzenbidea*, nº 5, 2007, p. 61.

³¹ LIB\2012\30.

³² El porcentaje a aplicar sobre el volumen de ventas de los productos o servicios se fija en el 0,15 %. Los límites mínimo y máximo, por categoría del producto y por solicitante, son respectivamente: 535,09 € y 26.754,60 €. Las cuotas de los tributos propios de cuota variable, como es la tasa a que nos referimos, han

3.- Otras

Para terminar este apartado nos gustaría dejar constancia de que la simplificación en la cuantificación tributaria asimismo ha llegado a otras tasas autonómicas. En este sentido aprovechamos para hacer alusión a la normativa relativa a la tasa portuaria de embarque regulada en Cataluña. El art. 66 del Decreto Legislativo 2/2010, de 3 de agosto, por el que se aprueba el texto articulado de las tasas aplicables por Puertos de la Generalidad prevé que la cuota íntegra de la tasa pueda calcularse por determinación directa u objetiva³³. La cuota íntegra de la tasa se tiene que determinar con carácter general a través de determinación directa. Sin embargo, en la terminología legal, previa solicitud del obligado tributario, la cuota íntegra de la tasa se tiene que determinar por el método de estimación objetiva, el cual sólo es aplicable en el caso de los barcos turísticos locales. La cuota íntegra de la tasa se determina multiplicando la cuantía fija de 0,040 euros, por el número medio de personas pasajeras al día y por 365 días. A estos efectos, el número medio de personas pasajeras al día no podrá ser inferior a 5 ni superior a 100. Corresponde a Puertos de la Generalidad determinar con carácter anual el número medio de personas pasajeras aplicables a cada puerto, dársena, marina interior o instalación portuaria. A tal efecto, los acuerdos que adopte Puertos de la Generalidad tienen que ir precedidos de un periodo de información pública por un plazo no inferior a 20 días y de un estudio que justifique su procedencia³⁴. Una vez más, aun no siendo propiamente un régimen relativo a la base imponible, nos hallamos ante una fórmula de simplificación de cálculo de la cuota tributaria.

IV.- TASAS LOCALES CON RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN OBJETIVA

Finalmente, en las tasas locales, en algunas ocasiones, también aparece la determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible por ejemplo en tasas como la exigida por servicios de alcantarillado³⁵. En general el régimen de determinación objetiva se refiere a abastecimientos no medidos por contador de agua potable. Por ejemplo puede servir a la determinación de la base imponible en supuestos como: aprovechamientos privados de aguas procedentes de pozos, minas, acueductos o provenientes de acopio de pluviales. Para ello se establecen una serie de fórmulas en las

sido actualizadas conforme al crecimiento del IPC del año anterior (artículo 21.1 de la Ley balear 9/2011, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares para 2012; LIB 2011\344).

³³ LCAT\2010\537.

³⁴ Para su eficacia, los mencionados acuerdos se tienen que publicar en el *Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña* antes del 1 de enero de cada año. Si en un ejercicio concreto Puertos de la Generalidad no adopta este acuerdo se entenderá tácitamente prorrogado el adoptado al ejercicio anterior (art. 66.3 del Decreto Legislativo 2/2010, de 3 de agosto).

³⁵ V. gr., el art. 5 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Valencia por los Servicios de Alcantarillado, Colectores, Vigilancia especial de Alcantarillas particulares y art. 7 de la Ordenanza fiscal nº 20 reguladora de la tasa por autorización de acometidas y prestación de servicio de alcantarillado del Ayuntamiento de Molina de Segura de Murcia que se refiere a la estimación de la base imponible para abastecimientos no medidos con contador de agua potable.

que se diferencia según el uso o destino del agua (inodoros, agua que se emplea en piscinas, procesos industriales agua que se emplea en jardines, galvanotecnia, agua que se emplea en limpieza...). Según los supuestos se acude a unos índices diferentes como pueden ser: número de horas, número de días de funcionamiento, potencia de la bomba, potencia de la bomba, etc. Las fórmulas y los supuestos para los que se prevé el régimen, en las contadas ocasiones en que así se hace, recuerdan en cierto modo a lo que ocurre en los cánones de saneamiento.

Una mención especial en el ámbito local merece la denominada “tasa del uno y medio por cien” que presenta una relevancia destacable desde la óptica de la recaudación municipal³⁶. Se trata de una tasa local que grava a las empresas de telecomunicaciones y cuya regulación actual, en el artículo 24 del TRLHL, es fruto de una importante evolución histórico-legislativa³⁷. Como última reforma relevante de la tasa, la Ley 51/2002 dio nueva redacción al precepto que la regula configurando los elementos esenciales de la misma y, acogiendo los criterios jurisprudenciales más destacados, aclarar cuestiones como la referida a los sujetos pasivos de la misma³⁸. En la actualidad nos encontramos ante una tasa por utilización del dominio público para la que se ha establecido un sistema especial de cuantificación basado en el volumen de ingresos de las empresas. En particular la cuantía de esta tasa se fija en el 1,5% de los ingresos brutos de la empresa. Este sistema de cuantificación ha llevado a nuestra doctrina científica a puntualizar que, de este modo, se acerca el tributo a la categoría de impuesto. Ello a menos que se admita el deslizamiento de las tasas hacia la imposición de rendimientos o se entienda que se está dando entrada al principio de capacidad económica mediante el establecimiento de un tipo proporcional sobre los ingresos

³⁶ Téngase en cuenta la STS de 16 de julio de 2007 en la que se estima el recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por el Ayuntamiento de Reus, declarando como doctrina legal que: “la Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial constituido en suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas suministradoras de servicios de telecomunicaciones es la establecida en TRLHL/2004, art. 24.1.c), en relación con las empresas explotadoras de servicios de suministros, con la salvedad prevista en el propio precepto con respecto al régimen especial de cuantificación de la tasa referida a los servicios de telefonía móvil” (RCL 2007/4841).

³⁷ El origen de esta tasa se encuentra en el artículo 448.1 del Texto Refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955. Con posterioridad, la Ley de Reforma Tributaria de 1957 permitiría la adopción de convenios o acuerdos para fijar las bases imponibles y, en su aplicación, el Decreto 3250/1976 establecería la posibilidad de un pacto entre las empresas y los Ayuntamientos para fijar la cuota de este tributo. También en el artículo 211 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local, se habilitaba un régimen convencional opcional. Finalmente la LHL pone fin al acuerdo en el marco de la cuantificación de esta tasa. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, conceptúo la tasa inicialmente como precio público pero la trascendental STC 185/1995 determinaría la definitiva configuración como tasa. Para un estudio más detallado de la evolución de este tributo, véase MUÑOZ MERINO, A.: “Liberalización económica y servicios de suministro. Las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local”, *Tributos Locales*, nº 16, 2002, págs. 52-55.

³⁸ El artículo 24.1.c) TRLHL solucionó la polémica al respecto incluyendo entre las empresas explotadoras a las distribuidoras y comercializadoras, de modo que quedan sujetas todas las empresas prestadoras de servicios que resulten de interés general o que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario. Como excepción hay que destacar que el precepto excluye de este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil. Además, no se puede perder de vista el régimen especial de que disfruta Telefónica frente al resto de los operadores de telecomunicaciones.

brutos³⁹. Como recuerda SHAW “(...) es de la esencia de la tasa que su base de cálculo se fije en función de la medición o cuantificación de alguno o algunos de los elementos que integran el hecho generador de la misma y no en base a circunstancias ajenas vinculadas, por ejemplo, con la renta, ingresos o patrimonio del contribuyente o el valor de los bienes o actos jurídicos a las cuales se refiera la actividad estatal correspondiente”⁴⁰. De todos modos es importante resaltar que se trata de un método de cálculo imperativo, indisponible para las partes y no admite consideraciones, matizaciones ni prueba en contra⁴¹. Así lo ha reiterado nuestro TS⁴².

El método de cuantificación ha merecido diferentes calificativos, tanto por parte de nuestros tribunales como de la doctrina científica más autorizada. La STS de 23 de enero de 1998 hablaba de un procedimiento general e indiciario que permite determinar el valor del aprovechamiento especial del suelo, subsuelo y vuelo de las vías públicas municipales, mediante un elemento objetivo cual es la cifra de ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan las empresas explotadoras de servicios que afecten a la generalidad del vecindario, en cada término municipal. Ese índice representa una relación funcional unívoca y con elevada correlación respecto del valor de los aprovechamientos especiales. Además, señalaba el pronunciamiento que la utilización de este procedimiento indiciario excluía, por su propia naturaleza, ajustes y deducciones posteriores de la cifra de ingresos brutos⁴³. Este último criterio fue corregido en la redacción del artículo 24 TRLHL, en virtud de una modificación anterior debida a la Ley 51/2002, de modo que la normativa actual habilita para que las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deduzcan de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a las redes de las mismas. El profesor TEJERIZO LÓPEZ habla de un régimen de determinación objetiva de cuotas, con una merma en la precisión del gravamen. En él se enfrentan sencillez y exactitud en la tributación, “[U]na vieja guerra, recurrente en la historia de nuestros sistemas tributarios, de la cual todos tenemos ejemplos sobrados (evaluaciones globales o convenios frente a tributación individualizada; estimaciones objetivas frente a determinación directa; índices o módulos frente a ingresos y gastos; etc.)”⁴⁴. De acuerdo con estas consideraciones, no podemos considerar que se trate de un verdadero régimen de

³⁹ Véase MUÑOZ MERINO, A.: “Liberalización económica...”, ob. cit., p. 60 y ANEIRO PEREIRA, J.: “La tasa local sobre las empresas de telecomunicaciones” en VV.AA.: *Hacienda Autónoma y Local*, Santiago de Compostela, Tórculo Edicións, 2003, p. 691.

⁴⁰ *Tasas, precios e impuestos. Su diferenciación en la doctrina contemporánea*, Montevideo, Fundación de cultura universitaria, 1993, p. 110.

⁴¹ TURU SANTIGOSA, I.: “La tributación local de los servicios liberalizados”, p. 14. Conferencia impartida en Barcelona el día 17 de enero de 2001, en el marco de la “Jornada sobre la tributación local de los operadores de telecomunicaciones”. Disponible en la Dirección URL: <http://www.localret.net/dret/tributacio/docs/tlsl.pdf>.

⁴² Véanse, por ejemplo, las SSTS de 23 de enero de 1998 y 6 de abril de 1998 (RJ 1998\3025 y RJ 1998\3925).

⁴³ Véase el FJ 5º de la STS (RJ 1998\3025).

⁴⁴ “La tributación local de los operadores de telecomunicaciones”, p. 29. Conferencia impartida en Barcelona el día 17 de enero de 2001, en el marco de la “Jornada sobre la tributación local de los operadores de telecomunicaciones”. Disponible en la Dirección URL: <http://www.localret.net/dret/tributacio/docs/dmlc.pdf>.

determinación objetiva de la base imponible. Sería un sistema simplificado, y objetivo si se quiere denominar así, para determinar la cuota tributaria de la tasa.

Los problemas de cuantificación que pueden presentarse en determinadas tasas locales han determinado que el legislador se haya visto, en supuestos excepcionales, en la obligación de acudir a una simplificación a la hora de determinar la cuantía que se ha de satisfacer en concepto de cuota tributaria. En unos casos, se acude a regímenes de determinación de la base imponible y en otros a sistemas simplificados e indiciarios que se encaminan a una gestión tributaria óptima del tributo.

V.- SOBRE LA IDONEIDAD DE UN RÉGIMEN OBJETIVO PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DE LAS TASAS

La mayoría de las tasas de nuestro ordenamiento tributario son tasas variables en las que la cuota tributaria se obtendrá a partir de los elementos de cuantificación (base imponible y tipo de gravamen).

Como hemos apuntado, nuestro ordenamiento no impide que puedan ser fijas o variables. No obstante, desde el punto de vista doctrinal se ha planteado el interrogante de las tasas como tributos variables a partir de los principios básicos que las inspiran. Así, ha manifestado RUIZ GARIJO que, a su juicio, la base imponible y el tipo de gravamen no resultan adecuados a la naturaleza de la tasa ya que la base imponible es la cuantificación individual de la capacidad económica que se somete a gravamen manifestada en la realización del hecho imponible. Sin embargo, continúa la profesora, la tasa no parece exigirse por la exteriorización de una capacidad económica sino por la concurrencia de sus presupuestos habilitantes, por lo que parece que este método de cuantificación de la tasa –como tributo variable- resulta contradictorio con la naturaleza de la misma⁴⁵.

Los problemas en este sentido pueden venir de dos extremos esenciales:

1º) Una excesiva y, por ello, inadecuada intervención de los entes públicos en la determinación de la base imponible al quedar en manos de los mismos. La doctrina ha criticado en este sentido la remisión en blanco que existe respecto a los elementos cuantificadores (base imponible y tipo de gravamen) lo cual merece una valoración negativa a partir de las exigencias del principio de reserva de ley⁴⁶.

2º) Que se incurra en tasas con un marcado carácter impositivo extralimitándose de los fundamentos básicos de la categoría tributaria en cuanto tal⁴⁷.

⁴⁵ *Problemas actuales de las tasas*, Valladolid, Lex Nova, 2002, p. 184.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 184.

⁴⁷ A estos efectos, debe tenerse presente la posible ilegalidad de la tasa (como la licencia por apertura de establecimientos), a partir de su marcado carácter impositivo por vulnerarse ciertos principios básicos de Derecho Comunitario como, por ejemplo, la libre circulación de capitales. Ver, por todos, RUIZ GARIJO, M.: *Problemas actuales...*, ob. cit., págs. 188-191.

Aún reconociendo que estas tasas variables en gran parte de las ocasiones se asemejan a los impuestos, encontramos casos en los que el establecimiento de la tasa variable es acorde con la naturaleza de la misma. Es el supuesto, por ejemplo, de las tasas locales por ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público que son exigidas en la medida en que se realice un aprovechamiento, variable según el tiempo y el espacio, que es preciso evaluar, por lo que resulta adecuado el establecimiento de una base imponible (para medir la intensidad del aprovechamiento o utilidad) sobre la que habrá que aplicar el correspondiente tipo de gravamen. Para aquellos casos en que en el hecho imponible no se aprecia de manera fácil una capacidad económica y es difícil la medición del hecho imponible a través de una unidad de medida como base imponible, lo correcto parece acudir al establecimiento de cuotas fijas⁴⁸.

Otra cuestión distinta es el régimen de determinación de la base imponible que se haya de establecer para la cuantificación de las tasas. El punto de partida en esta materia es el principio del beneficio o equivalencia que se encuentra recogido en el artículo 7 de la LTPP. Conforme a este precepto, en las tasas tienen que corresponderse la tributación y la utilidad derivada del gasto público⁴⁹. Ello supone que la cuota tributaria va a tener que determinarse conforme a la idea de beneficio. En particular, si la exigencia de la tasa se deriva del uso de un servicio público o del dominio público, el usuario vendrá obligado a ingresar una cantidad que sea representativa de lo que cuesta la prestación del servicio o el aprovechamiento que se lleva a cabo por parte del mismo⁵⁰.

Ahora bien, la propia LTPP, en su artículo 19.4, prevé que las tasas pueden ser tributos fijos o variables. Ya hemos dicho que el establecimiento de tasas variables, consideramos, puede ser congruente con su naturaleza. Pero, al mismo tiempo, la habilitación de tasas variables conlleva la de regímenes de determinación objetiva que, como hemos visto, se ha hecho efectiva en la práctica en supuestos excepcionales. Y, de otra parte, en la medida en que se ha de respetar el principio de beneficio la base imponible, como medida del hecho imponible, debe presentar una adecuada relación con el beneficio obtenido por el sujeto o con el servicio prestado.

El problema que se plantea es que existen tasas en que la congruencia entre hecho imponible y base es difícilmente defendible⁵¹. Desde esta perspectiva, puede parecer complicado que un régimen de determinación objetiva establezca una base imponible que guarde congruencia con el beneficio obtenido por el obligado tributario. No

⁴⁸ LAGO MONTERO, J.M. y GUERVÓS MAÍLLO, M.Á.: *Tasas locales: cuantía*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2004, págs. 117 y 118. Los profesores de la Universidad de Salamanca ponen como ejemplo de tasas en que es muy complicado o prácticamente imposible la traducción cuantitativa en aquellas tasas requeridas por la intervención administrativa en la vida de los particulares a través de controles, inspecciones, autorizaciones, licencias o permisos (ibídem, págs. 119 y 123).

⁴⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y ANEIRO PEREIRA, J.: *Ley 8/1989...*, ob. cit., p. 78.

⁵⁰ LAGO MONTERO, J.M. y GUERVÓS MAÍLLO, M.Á.: *Tasas...*, ob. cit., Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2004, p. 76.

⁵¹ En las tasas locales, LAGO MONTERO Y GUERVÓS MAÍLLO ponen como ejemplos de esta incoherencia en la base imponible que se establece, en ciertas ocasiones, para ciertas tasas como la tasa por licencia de apertura, la tasa por licencia de obras, la tasa de alcantarillado, las tasas por recogida de basuras, las tasas por transmisión de la licencia de autotaxi o las tasas por ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público (ibídem, págs. 126-133).

obstante, hay que tener en cuenta que la regulación de bases imponibles que no guardan relación con el beneficio obtenido es un problema no exclusivo de las tasas variables en que se establecen regímenes objetivos de determinación⁵².

Con estas pautas se podría llegar a la conclusión de que una determinación objetiva no es el régimen idóneo conforme a la naturaleza jurídica y principios básicos que inspiran la tasa como categoría tributaria dentro de nuestro Derecho positivo. Sin embargo, hay algunos otros extremos que nos parece que pueden permitir puntualizar este razonamiento. En primer lugar, la cuantificación de las tasas es una cuestión no siempre es sencilla ante lo cual, y en muchos casos observamos como el legislador ha de tener en cuenta este particular, las dificultades técnicas de cuantificación obligan a acudir a una cierta objetivización en la determinación de las cantidades que los obligados tributarios deben ingresar como tributo.

Existen muchos supuestos en que la determinación de la cuota que corresponde en concepto de tasa como resultado, por ejemplo de la prestación de un servicio público, es muy fácil de determinar. De ahí que, en estos casos el establecimiento de un régimen de determinación objetiva no tendría sentido ya que resulta sencillo determinar el beneficio y, por tanto, el importe de la tasa. Ahora bien, el planteamiento contrario es posible. Para aquellos supuestos en que sea complicado determinar cuál es el beneficio que la prestación de un servicio, o cualquier otra circunstancia integrante del hecho imponible de las tasas, una determinación directa no es viable o puede no serlo.

Así que, entendemos que se impone un estudio individualizado del tipo de tasa ante el que nos encontremos. De entrada, puede resultar criticable que se establezca una tasa variable para ciertos casos. Pero ello no quiere decir que el régimen de determinación objetiva carezca de todo fundamento en hipótesis particulares. Lo que será fundamental siempre es el correcto establecimiento de los módulos en las tasas en que se opte por el establecimiento de un régimen de determinación objetiva de la base imponible. Con razón se han criticado, por ejemplo, las tasas por recogida de basuras en las que se atiende a módulos desvinculados del volumen de residuos lo que puede resultar criticable desde la perspectiva de principios de justicia tributaria básicos como la capacidad contributiva o la igualdad tributaria⁵³.

En definitiva, para ciertos tipos de tasas, en especial aquéllas cuyo hecho imponible se integra por la prestación de servicios públicos y por realización de actividades administrativas, el establecimiento de tasas variables no parece muy acorde con la naturaleza de tal categoría tributaria. Con todo, la previsión del legislador puede encontrar fundamento en otras tasas donde su variabilidad resulta deseable. Precisamente, en tales casos y por las dificultades técnicas de definición de la base que pueden existir la determinación objetiva puede ser una opción a tener en cuenta por el legislador, como de hecho así se ha llevado a la práctica. Criterio esencial que ha de regir en la materia será que no se rompa la necesaria congruencia hecho-base imponible, ya que en este caso no tendría sentido tal régimen. No obstante, la argumentación no

⁵² *Ibidem*, p. 196.

⁵³ RUIZ GARIJO, M.: *Problemas actuales...*, ob. cit., p. 187.

sería exclusiva para el régimen de determinación objetiva sino, asimismo, se podría hacer extensible a cualquier régimen, incluso directo, que fuese contrario a dicha coherencia y, en consecuencia, no respetara los principios mínimos de la estructura de un tributo.

VI.- CONCLUSIONES

- El análisis de nuestro ordenamiento tributario pone de relieve que las técnicas objetivas en la determinación de la base imponible han sido una constante que en los últimos años, y de modo progresivo, se han abierto camino en las tasas. La determinación objetiva en las tasas ha alcanzado los diversos niveles del poder financiero, de modo que el régimen se presenta tanto en algunas tasas estatales, como autonómicas y locales. Los problemas de cuantificación que pueden presentarse en determinadas tasas han determinado que el legislador se haya visto, en algunos supuestos, en la obligación de acudir a una simplificación a la hora de determinar la cuantía que se ha de satisfacer en concepto de cuota tributaria. En unos casos, se acude a regímenes de determinación de la base imponible y en otros a sistemas simplificados e indiciarios que se encaminan a una gestión tributaria óptima del tributo.

- En la tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, se puede comprobar que en ciertas CC.AA. la determinación objetiva puede ser configurada a partir de “convenios” lo que hace cuestionable esta habilitación desde el punto de vista de la justicia tributaria, en concreto desde la perspectiva del principio de legalidad. En la tasa sobre los juegos de envite, suerte o azar generalmente, salvo en ciertas CC.AA., existe una cierta aproximación determinativa en atención a elementos diferentes (p.ej. el volumen de ingresos brutos) a la hora de llevar a cabo la concreción de la cuota tributaria. A nuestro modo de ver, no se trata de un verdadero régimen de determinación objetiva de la base imponible, dejando aparte la previsión legal expresa en ciertas normativas autonómicas. En el canon andaluz por concesiones en los puertos e instalaciones portuarias el régimen, calificado legalmente como “estimación objetiva”, tampoco era propiamente un régimen de determinación de la base imponible puesto que serviría a una especie de liquidación provisional, algo similar a la regulada en el ICIO. Cosa distinta acaece en las actuales tasas portuarias andaluzes donde sí existen determinaciones objetivas. En Baleares se ha previsto la posibilidad de establecer un régimen de determinación objetiva para determinar la base imponible de la tasa balear por la utilización de la etiqueta ecológica comunitaria. El desarrollo reglamentario que establezca un régimen de determinación objetiva no ha llegado hasta el día de hoy. Finalmente, en las tasas locales, en algunas ocasiones, también aparece la determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible por ejemplo en tasas como la exigida por servicios de alcantarillado. En la tasa del uno y medio por cien, pese a que no podemos hablar de una verdadera determinación objetiva de la base imponible, nos hallamos ante un sistema simplificado, y objetivo si se quiere denominar así, para determinar la cuota tributaria de la tasa.

- Existen muchos supuestos en que la determinación de la cuota que corresponde en concepto de tasa como resultado, por ejemplo de la prestación de un servicio público es

muy fácil de determinar. De ahí que, en estos casos el establecimiento de un régimen de estimación objetiva no tendría sentido ya que resulta sencillo determinar el beneficio y, por tanto, el importe de la tasa. Ahora bien, el planteamiento contrario es posible. Para aquellos supuestos en que sea complicado determinar cuál es el beneficio que la prestación de un servicio, o cualquier otra circunstancia integrante del hecho imponible de las tasas, una determinación directa no es viable o puede no serlo. Entendemos que se impone un estudio individualizado del tipo de tasa ante el que nos encontremos. Puede resultar criticable que se establezca una tasa variable para ciertos casos. Pero, de todas maneras, ello no quiere decir que el régimen de determinación objetiva carezca de todo fundamento en supuestos puntuales. Los regímenes de determinación objetiva en ciertas tasas pueden contribuir a una gestión tributaria eficaz y simple.

- Siempre será fundamental el correcto establecimiento de los signos, índices, módulos o magnitudes en las tasas en que se opte por un régimen de determinación objetiva de la base imponible. Con razón se pueden criticar las tasas por recogida de basuras en las que se atiende a módulos desvinculados del volumen de residuos lo que puede ser contrario a principios de justicia tributaria básicos, como la capacidad contributiva o la igualdad tributaria.

VII.- BIBLIOGRAFÍA

ANEIROS PEREIRA, J.: "La tasa local sobre las empresas de telecomunicaciones" en VV.AA.: *Hacienda Autónoma y Local*, Santiago de Compostela, Tórculo Edicións, 2003.

FALCÓN Y TELLA, R.: "¿Tasas o tarifas?: la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2.a) LGT", *Quincena Fiscal*, nº 7, 2011.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Instituciones de Derecho Financiero*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2010.

GARCÍA FRÍAS, Á.: "La constitucionalidad del recargo catalán sobre la <<tasa estatal que grava las máquinas tragaperras>>", *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo II, 1995.

LAGO MONTERO, J.M. y GUERVÓS MAÍLLO, M.Á.: *Tasas locales: cuantía*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2004.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y ANEIROS PEREIRA, J.: *Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos*, Madrid, EDESA, 2004.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23ª ed., Madrid, Tecnos, 2012.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Notas sobre la nueva regulación contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre", *Impuestos*, Tomo I, 2004.

MUÑOZ MERINO, A.: "Liberalización económica y servicios de suministro. Las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local", *Tributos Locales*, nº 16, 2002.

NAVARRO FERNÁNDEZ, P.F.: "La nueva regulación de las tasas portuarias contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general" en VV.AA.: *La nueva legislación portuaria (Comentarios a la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de Régimen*

- Económico y de Prestación de Servicios de los Puertos de Interés General*), Madrid, Atelier, 2004.
- ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego en España*, Madrid, Tecnos, 1990.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario, parte general*, 22ª edición, Madrid, Civitas, 2012.
- PÉREZ ROYO, F. (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 6ª ed., Madrid, Tecnos, 2012.
- RUIZ GARIJO, M.: *Problemas actuales de las tasas*, Valladolid, Lex Nova, 2002.
- RUIZ HIDALGO, C.: “Las tasas portuarias y la potestad tarifaria de las autoridades portuarias de los puertos de interés general”, *Crónica Tributaria*, nº 142, 2012.
- SARASOLA GORRITI, S.: “Normativa comunitaria en materia de protección del medio ambiente”, *IeZ-Ingurugiroa eta zuzenbidea*, nº 5, 2007.
- SHAW, J.L.: *Tasas, precios e impuestos. Su diferenciación en la doctrina contemporánea*, Montevideo, Fundación de cultura universitaria, 1993.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “La tributación local de los operadores de telecomunicaciones”, p. 29. Conferencia impartida en Barcelona el día 17 de enero de 2001, en el marco de la “Jornada sobre la tributación local de los operadores de telecomunicaciones”. Disponible en la Dirección URL: <http://www.localret.net/dret/tributacio/docs/dmlc.pdf>.
- TRIAS PRATS, B.: *El régimen económico de los servicios portuarios en los puertos estatales*, Madrid, Iustel, 2011.
- TRIGUEROS MARTÍN, M.J.: “Tasas propias de la Comunidad de Andalucía”, *Revista de Estudios Regionales*, nº 68, 2003.
- “Tasas propias de la Comunidad de Andalucía”, *Revista de Estudios Regionales*, nº 66, 2003.
- TURU SANTIGOSA, I.: “La tributación local de los servicios liberalizados”. Conferencia impartida en Barcelona el día 17 de enero de 2001, en el marco de la “Jornada sobre la tributación local de los operadores de telecomunicaciones”. Disponible en la Dirección URL: <http://www.localret.net/dret/tributacio/docs/tlsl.pdf>.

