

NOTAS DE DERECHO FINANCIERO A LA LEY DE TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES DE 26 DE DICIEMBRE DE 1958

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. *Características generales de la Ley de 26 de diciembre de 1958.* II. ESTUDIO DEL ARTICULADO DE LA LEY. 1. *Del objeto y ámbito de aplicación.* A) Conceptos de tasa y exacción parafiscal. B) Exclusiones al ámbito de aplicación de la Ley. 2. *Del principio de legalidad financiera.* A) En relación con la tasa. B) Y con la exacción parafiscal. C) Desarrollo reglamentario de las normas legales. D) Excepción al principio de legalidad. E) Normas sobre convalidación de tasas y exacciones parafiscales. F) Regímenes legales subsistentes. 3. *De las normas de naturaleza tributaria.* A) Normas sobre recaudación. B) Aplicabilidad del procedimiento económico-administrativo a las reclamaciones por tasas y exacciones parafiscales. C) Normas en función del presupuesto de hecho. D) Intervención del Ministro de Hacienda. 4. *De la supresión de las tasas y exacciones parafiscales.* 5. *Del montante de las tasas.* 6. *De las responsabilidades y vigilancia sobre el cumplimiento de la Ley.*

I.—INTRODUCCIÓN.

Características generales de la Ley de 26 de diciembre de 1958.—La doctrina jurídica financiera distingue con toda nitidez—salvo raras excepciones—tres categorías de ingresos a título coactivo del Estado y de los demás entes públicos dotados de poder financiero derivado. Estas tres categorías son el impuesto, la tasa y la contribución especial, que se engloban en la denominación genérica de tributos. Las relaciones jurídicas entre los entes públicos y los particulares, nacidas de la aplicación de las normas jurídicas que establecen los tributos, son relaciones de obligación en las que el derecho de crédito corresponde al ente público y la deuda queda a cargo del particular contribuyente. Y aparecen así, en el Derecho tributario, la obligación de impuesto, la obligación de tasa y la de contribución especial, tricotomía jurídica cuya esencia, sin embargo, es idéntica en los tres casos, pues la misma naturaleza jurídica se predica del vínculo obligacional en cada una de las figuras de ingresos tributarios (1). La identidad de naturaleza jurídica debe con-

(1) Cfr. para el análisis de esta obligación mi trabajo *Configuración jurídica de la obligación tributaria*, en «Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública», número 25, págs. 7 a 40, y la doctrina allí citada.

ducir a la consecuencia lógica de una regulación común y uniforme en sus líneas generales, la cual, prescindiendo de las características peculiares de cada categoría de tributos, contenga los principios generales aplicables a todo el ámbito de la tributación. Es evidente que este objetivo no puede alcanzarse sino a través de un proceso codificador, del que nuestro ordenamiento jurídico financiero, a juzgar por las realidades positivas, se aleja cada vez más. No obstante, y aunque de modo menos perfecto y completo, la aplicación extensiva de las normas jurídicas que contienen principios generales en materia tributaria, de una categoría de ingresos públicos coactivos a otro, puede lograrse mediante leyes particulares que así lo establezcan de modo expreso.

Un proceso de especialización científica, posible gracias a la pureza del método jurídico empleado y al objeto preciso de conocimiento sometido a estudio, ha sido la causa del grado de perfección que muestra en la actualidad el tratamiento científico desde el ángulo jurídico del fenómeno de la tributación realizado por las escuelas extranjeras, entre las que destacan la alemana, italiana y francesa. Atentas a la realidad positiva de sus respectivos ordenamientos tributarios, la marcada prevalencia del impuesto en los mismos y los contornos más precisos de esta categoría de ingresos públicos coactivos han dado lugar a obras de Derecho tributario consagradas en su totalidad a la teoría jurídica del impuesto. Una mayor perfección y extensión en el estudio del impuesto se da también incluso en aquellos autores que dedican sus obras a las tres categorías de tributos, conscientes de que la tributación, en los modernos ordenamientos financieros, es un fenómeno global que en modo alguno queda limitado a la figura del impuesto. Es sobre todo este segundo grupo de autores quien pone de manifiesto la necesidad de un conjunto de normas jurídicas de aplicación general a todos los tributos, y no sólo al impuesto. Y la decisiva influencia de la doctrina científica sobre la estructuración de los ordenamientos financieros positivos, ha logrado esta aplicación general a todos los tributos de las normas que fijan los principios generales de la tributación, a través de un proceso en el que ha desempeñado un papel muy activo la jurisprudencia en materia tributaria. Viniendo al punto que debe ser objeto de examen, la naturaleza tributaria de la tasa ha quedado plenamente reconocida y, en consecuencia, la aplicación a la misma de los principios generales que disciplinan la relación jurídico-tributaria. A mi juicio, la Ley española de tasas y exacciones parafiscales de 26 de diciembre de 1958 (B. O. de 29 de diciembre) representa, bajo este aspecto, un intento de *configuración formal de la tasa como tributo* y un avance de uniformidad por vía de leyes especiales en la regulación jurídica de los tributos.

La Ley de 26 de diciembre de 1958, según proclama el primer párrafo de su Exposición de Motivos «da cumplimiento a lo dispuesto en

la quinta disposición adicional de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, texto refundido aprobado por Decreto de 26 de julio de 1957, y con ello plena efectividad a la declaración contenida en el art. 27 de la misma (2). La falta de precisión terminológica de este artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico al enumerar una serie de prestaciones coactivas de los particulares al Estado, así como la carencia de una doctrina científica bien elaborada, pueden haber influido en la determinación del objeto de la Ley que comentamos. Se refiere ésta, en efecto, a las tasas y exacciones parafiscales, y la mayoría de sus disposiciones son de aplicación a los dos tipos de detracciones. Ahora bien, así concebida la Ley merece ya un juicio desfavorable. La tasa es un tributo del Estado, de los Municipios y Provincias y de los Organismos autónomos. La exacción parafiscal, por sus finalidades y configuración, queda al margen de las tres categorías tributarias y, pese al concepto que de la misma da la Ley, sigue siendo una figura anómala e imprecisa, al igual que en todos los ordenamientos positivos que la conocen. Por lo que el intento de poner orden en el ámbito tributario, afrontando el problema de la tasa, debería haberse limitado a resolver éste con un criterio de uniformidad tendente a la estructuración formal del tributo «tasa», evitando la mixtificación, y consiguiente confusión, que supone declarar aplicables unas mismas normas a figuras distintas.

Porque las exacciones parafiscales pueden revestir diversa naturaleza según los supuestos en virtud de los cuales se exigen. En este sentido son rigurosamente ciertas las consideraciones del legislador español, cuando en la Exposición de Motivos se detiene en las características de las detracciones parafiscales: «Lo que el término exacción parafiscal designa es algo aún más amorfo y flúido; amorfismo y fluidez que se originan tanto por la naturaleza de las distintas exacciones parafiscales como por el desorden con que se han producido. Dentro de ellas encontramos figuras económico-fiscales que van desde los impuestos especiales y los llamados impuestos con especial afectación, hasta figuras que se confunden con las tasas, tomando este término en sentido estricto.»

(2) Disposición adicional quinta: «El Gobierno dispondrá lo necesario para la mejor efectividad del precepto establecido en el artículo 27, elevando a las Cortes, en el plazo de seis meses, las propuestas de reforma o convalidación que estime pertinentes.»

Artículo 27: «Los Reglamentos, Circulares, Instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, cánones, derechos de propaganda y otras cargas similares, salvo aquellos casos en que expresamente lo autorice una Ley votada en Cortes.»

El plazo establecido por la disposición adicional quinta de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado hubo de ser prorrogado por un año (Decreto-Ley de 18 de febrero de 1958 (B. O. 19 de febrero)).

La consecuencia que se deriva de lo expuesto es que las exacciones parafiscales pueden tener naturaleza jurídica similar a la de la tasa o a la del impuesto, lo cual es verdad. Ello no obstante, «lo esencial de la parafiscalidad, la nota común a los distintos fenómenos económicos financieros que la componen, es la de nacer y desarrollarse al margen del ordenamiento jurídico fiscal» (3). La Ley, al declarar aplicables sus normas tanto a las tasas como a las exacciones parafiscales, parece que pretenda incluir a las segundas en el ordenamiento tributario, asimilándolas a las tasas. Pero de otro lado las tipifica por su no inclusión en los Presupuestos generales del Estado, y por la inaplicabilidad a las mismas, en todo o en parte, de las normas que regulan los impuestos de la Hacienda pública. Y en esta segunda nota el legislador no es consecuente con la definición que da de la exacción parafiscal, pues algunos artículos de la Ley declaran aplicables a dicha figura normas jurídicas reguladoras de los impuestos.

La desorientación que producen tales contradicciones obliga a fijar los conceptos y a razonar en términos jurídicos. La realidad es que cualquier detracción coactiva del Estado sobre las economías particulares tendrá forzosamente naturaleza jurídica de impuesto, de tasa o de contribución especial. De estas detracciones coactivas, unas forman el sistema tributario, por estar reguladas en leyes tributarias, obedecer a unos principios constitucionales financieros comunes, figurar como tales en el Presupuesto estatal, y estar atribuida su gestión al Ministerio de Hacienda; y otras quedar al margen de este sistema, pese a que su naturaleza jurídica no difiera de las primeras. Estas últimas son las denominadas exacciones parafiscales.

Con anterioridad a la Ley de 26 de diciembre de 1958, las notas que distinguían las exacciones tributarias de las parafiscales debían referirse a los siguientes puntos:

- 1.º Las detracciones parafiscales se establecían y regulaban, por lo general, al margen del principio de legalidad.
- 2.º No se las consideraba tributos, y en su virtud la gestión de las mismas escapaba al Ministerio de Hacienda.
- 3.º No figuraban en los Presupuestos generales del Estado.

Notas éstas, como puede observarse, de carácter puramente negativo, porque una distinción respecto al fondo no cabe en cuanto que su naturaleza jurídica, tratándose de exacciones coactivamente impuestas, era y sigue siendo similar a la de los tributos.

Pero la Ley que comentamos ha dejado reducidas las características diferenciales a la que figura indicada en el número 3.º. Porque, en efecto, el principio de legalidad se declara aplicable a las exacciones parafiscales (art. 3.º de la Ley), y su intervención y control se encomien-

(3) Exposición de los Motivos de la Ley, párrafo quinto, último punto.

dan al Ministro de Hacienda (art. 15). Luego, prácticamente, las exacciones parafiscales han quedado asimiladas a los tributos, toda vez que la no inclusión en Presupuesto no puede constituir carácter diferencial definitivo, siendo evidente la existencia de ingresos estatales tributarios con vida extrapresupuestaria, como, sin ir más lejos, las tasas a que se refiere la Ley de 26 de diciembre de 1958.

Los razonamientos anteriores podrían sintetizarse de este modo: al conservar en la terminología legal la denominación *exacción parafiscal*, y, sobre todo, al regular jurídicamente el contenido de esta figura con arreglo a las directrices señaladas en la Exposición de motivos, se quiere consagrar la existencia de detracciones coactivas impuestas a los particulares al margen del sistema tributario; pero de otra parte, si nos atenemos a las normas jurídicas contenidas en la Ley, no se encuentran notas esenciales que diferencien la exacción parafiscal de un tributo. ¿Por qué mantener entonces una categoría de ingresos sin sustantividad propia? (4).

La realidad es que la Ley no ha pretendido solucionar el problema, ni siquiera afrontarlo en su verdadera esencia. Siempre en este enfoque general del ámbito de aplicación de la Ley, el nombre dado a la misma induciría a pensar que el problema de la parafiscalidad ha quedado resuelto en virtud de las normas que aquélla contiene. Mas ello no es así, toda vez que *precisamente* las exacciones que constituyen los casos típicos de parafiscalidad quedan excluidas de su ámbito, sometidas a un régimen jurídico que la mayoría de las veces pugna con el principio de legalidad, esencial a la materia financiera (5). Se ha limitado, desde luego, a dar unos «pocos preceptos fundamentales (6), que sirvan de marco constituyente dentro del que encuentren cauce jurídico adecuado las tasas y exacciones parafiscales...». No cabe duda que con anterioridad a la publicación de la Ley, la materia referente a ingresos tributarios del Estado y demás entes públicos quedaba en el ordenamiento jurídico-financiero positivo, a efectos de su conocimiento, limitada a la

(4) En los ordenamientos financieros europeos similares al nuestro se observa una fuerte corriente de oposición a la parafiscalidad. Así, por ejemplo, la Ley francesa número 56.780 de 4 de agosto de 1956, *ley reestructuradora del Presupuesto*, prohíbe, a partir del 1 de enero de 1958, la recaudación de cualquier gravamen parafiscal sin que medie una autorización legal.

(5) Respecto a la parafiscalidad social se advierte igualmente una tendencia a sustituir este régimen de financiación por el tributario. Ello se ha puesto claramente de manifiesto en Italia por las propias fuerzas sindicales con motivo del tercer Congreso Nacional de la C.I.S.L. celebrado en Roma a partir del 19 de marzo de 1959. El Secretario adjunto, SROTTI, se refirió específicamente en su *Relazione* al nuevo planteamiento de la seguridad social, apuntando la necesidad de su financiación a través del sistema tributario y no mediante prestaciones de los asegurados, típicas exacciones parafiscales.

(6) Exposición de Motivos de la Ley, párrafo sexto.

figura del impuesto y a la de algunas tasas del Estado y de las Corporaciones locales. Infinidad de prestaciones coactivamente impuestas a los particulares discurrían por completo al margen de la legalidad, y lo que era más grave, en muchos casos resultaba imposible averiguar la disposición que las había instaurado. Bajo cualquier aspecto que se considere el fenómeno, ello representa una violación patente de principios constitucionales financieros y atentaba contra las garantías de los contribuyentes frente a la Administración financiera.

Con la Ley de tasas y exacciones parafiscales desaparece, por lo menos, esa gran nebulosa, existe un texto con normas básicas sobre esos ingresos y que de algún modo los configura jurídicamente. Esta constituye, a mi entender, la aportación positiva de la Ley a nuestro ordenamiento financiero. En relación con lo que más arriba expusimos, se positiviza a través de normas especiales el ámbito de la tributación.

Mas no bastan para comprender el significado de esta Ley unas consideraciones generales. Se hace preciso descender al análisis particularizado de los puntos más importantes de la misma.

II.—ESTUDIO DEL ARTICULADO DE LA LEY.

1. *Del objeto y ámbito de aplicación.*—A) A tenor del artículo 1.º, «son objeto de la presente Ley las tasas y exacciones parafiscales».

«Se considerarán tasas las prestaciones pecuniarias legalmente exigibles por la Administración del Estado, Organismos autónomos, Entidades de Derecho público, Funcionarios públicos o asimilados como contraprestación de un servicio, de la utilización del dominio público o del desarrollo de una actividad que afecta de manera particular al obligado.»

«Se considerarán exacciones parafiscales los derechos, cánones, honorarios y demás percepciones exigibles por la Administración del Estado y por los Organismos y personas citados en el párrafo anterior, que no figuren en los Presupuestos generales del Estado ni les sean aplicables, en todo o en parte, las normas que regulan los impuestos de la Hacienda pública y que se impongan para cubrir necesidades económicas, sanitarias, profesionales o de otro orden.»

El contenido de este artículo induce a dos consideraciones preliminares. En primer lugar se formulan sendas definiciones de dos figuras cuya naturaleza y estructura jurídicas continúan siendo muy discutidas en la doctrina científica (7), lo que da lugar a que sus contornos sean

(7) Por no aludir sino a las posiciones doctrinales más recientes, cfr. GIANNINI M. S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge*, publicado en el volumen II de los *Studi in onore di G. M. de Francesco*, Milán, 1957 (con nota de

muy imprecisos. En buena técnica legislativa deben quedar excluidas las definiciones de los textos legales, y más aún cuando se trata de categorías como la tasa y la exacción parafiscal. Además, la Ley contraponen dos figuras sin base en auténticas notas distintivas, sometiéndolas a continuación a la misma regulación legal.

La definición de tasa obliga a una disquisición previa acerca del poder financiero. Este sólo reside en el Estado, quien en su virtud es el único ente que puede establecer tributos, y por lo que nos interesa en este momento, tasas. La Ley lo reconoce así al utilizar la expresión «legalmente exigibles», pues, en efecto, en los modernos ordenamientos jurídicos el poder financiero del Estado no es sino el poder legislativo aplicado a la materia financiera. En nuestro ordenamiento jurídico las Corporaciones locales solamente tienen poder financiero derivado dentro del marco que les traza la legislación estatal. De aquí que en la Ley se utilice el término «exigibles» con el fin preciso de diferenciar el momento del establecimiento de un tributo de aquél en que se exige el crédito tributario ya nacido a favor de un ente público. Por ello, es preciso distinguir tres momentos en el desarrollo cronológico de la tasa: su establecimiento, que a través de la ley sólo pueden realizar el Estado y, según queda dicho, las Corporaciones locales de acuerdo con las normas contenidas en la Ley de Régimen Local; el nacimiento de la obligación tributaria de tasa, que se producirá cuando se verifique el hecho imponible o presupuesto de hecho previsto en la Ley que ha establecido el tributo, y la exigibilidad del crédito tributario de tasa ya nacido a favor del ente público de que se trate. Es obvio que esta última fase siempre se producirá a través de las Administraciones públicas, y que la realización material del crédito tributario quedará a cargo de un funcionario público. Por lo que carece de sentido y debe considerarse, en principio, como un grave defecto la inclusión de los funcionarios públicos junto a los entes a quienes se faculta para exigir tasas, pues de este modo parece que la actuación financiera de estas personas se desarrolla al margen de la Administración pública, lo cual es absurdo. No obstante, parece que la Ley quiere referirse a las percepciones fijadas en Arancel, a las que, sin embargo, el artículo 2.º excluye de su ámbito de aplicación.

Las tasas se exigen «como contraprestación de un servicio, de la utilización del dominio público o del desarrollo de una actividad que afecta de manera particular al obligado». Introducir el término *contraprestación* para configurar el presupuesto de hecho de la tasa equivale

MARTÍN RETORTILLO BAQUER S. en esta REVISTA, núm. 24, págs. 370-372), y en la «Rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze», marzo de 1957, págs. 3-33; ANTONINI E., *La formulazione della legge e le categorie giuridiche: in particolare della tassa come onere*, en «Giurisprudenza delle imposte», abril-junio 1958, III, págs. 411-450; CECIVERA B., *Principii di diritto tributario*, vol. I, Milán, 1959, págs. 263-276.

a dar entrada a la idea del precio como característica de la prestación pecuniaria realizada por los particulares en concepto de tasa. Ahora bien, bajo la perspectiva jurídica es necesario aceptar uno de los dos términos de esta alternativa: la tasa es un precio pagado por un servicio, o, por el contrario, es un tributo. Como del conjunto normativo de la Ley parece deducirse sin lugar a duda que se ha querido configurar a la tasa como un tributo, nada más erróneo que introducir el término contraprestación como nota distintiva del presupuesto de hecho de la misma, pues no se concibe la idea del precio en una prestación pecuniaria coactivamente impuesta a los particulares. En la Exposición de Motivos de la Ley se dice que se «acepta el concepto estricto de tasa, que en lo esencial es el de un precio pagado como contraprestación de un servicio público recibido. Este concepto tiene la ventaja de estar ya arraigado en la legislación patria reguladora de las llamadas Haciendas locales, de ser aceptado por buena parte de la doctrina contemporánea y de delimitar el concepto de tasa con precisión». Se confunden claramente los dos aspectos fundamentales que presenta la tasa, el económico y el jurídico, pues si razonando en el ámbito de la teoría financiera puede considerarse a la tasa, y en general a todos los tributos, como precios pagados por la prestación de servicios públicos de distinta naturaleza, desde el punto de vista jurídico es inadmisibles regular una figura como tributo, es decir, como prestación coactiva impuesta a los particulares, y configurar su presupuesto de hecho como un precio que éstos pagan por la prestación de un servicio. A nuestro modo de ver no cabe hablar en términos jurídicos de precio cuando se configura el tributo tasa, toda vez que se trata de conceptos radicalmente opuestos y que se excluyen recíprocamente.

El presupuesto de hecho de la tasa es triple: prestación de un servicio, utilización del dominio público o desarrollo de una actividad que afecta de modo particular al obligado. No hace falta una investigación demasiado profunda para descubrir que la Ley ha reproducido, aunque desvirtuándola plenamente, la definición de GIANNINI (8), porque los tres hechos imponibles que pueden dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria de tasa es posible dejarlos reducidos al tercero de ellos, es decir, al desarrollo de una actividad que afecta de manera particular al obligado. Se hubiera evitado de este modo la contradicción que supone equiparar la tasa a una contraprestación, a que hace un momento nos referíamos.

Pasando ahora a ocuparnos de la definición de exacción parafiscal,

(8) «La tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público con arreglo a una norma legal, y en la medida establecida por ésta, por el desarrollo de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado» (GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, 6.ª ed., Milán, 1953, pág. 40).

es preciso hacer observar que la Ley consagra la anarquía e imprecisión terminológica propias de la falta de técnica de algunas de nuestras Leyes financieras y administrativas. Se habla, en efecto, de derechos, cánones, honorarios, etc., sin tener en cuenta para nada la verdadera naturaleza jurídica de cada una de esas prestaciones. Asimismo debe observarse que en el supuesto de exacción parafiscal se refiere la Ley a las percepciones exigibles, y no legalmente exigibles, como en el caso de la tasa. Esta omisión constituye un defecto porque en el artículo 3.º se establece el principio de legalidad tanto para las tasas como para las exacciones parafiscales. Pero lo que sobre todo llama la atención es la imprecisión absoluta de la definición en estudio. Mejor hubiera sido no definir la exacción parafiscal o definirla por exclusión, es decir, considerar como tales las prestaciones pecuniarias de los particulares que no sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, atendida su regulación positiva, pues ya dijimos que la naturaleza jurídica de la exacción parafiscal no puede diferir de la de estas figuras tributarias (9).

¿Cuáles son las notas que según la Ley diferencian la exacción parafiscal de los tributos? En primer término, la de no figurar en los Presupuestos generales del Estado, que de por sí no puede constituir una característica diferencial definitiva, según ya expusimos, pues es evidente la existencia de ingresos estatales al margen del Presupuesto. Evidente la existencia de ingresos tributarios estatales al margen del Presupuesto. A continuación se refiere la Ley a la no aplicabilidad de las exacciones parafiscales, en todo o en parte, de las normas que regulan los impuestos de la Hacienda pública, y ello supone una contradicción evidente, pues como hemos de ver más adelante, aplica a las mismas normas jurídicas reguladoras de los tributos. Por último, alude el texto legal a los motivos que justifican el establecimiento de exacciones parafiscales, cuales son la financiación de necesidades económicas, sanitarias, profesionales o de otro orden. Ahora bien, es claro que, en términos generales, cualquier tributo se impone para financiar necesidades de todo orden, y además jurídicamente, esto es, a efectos de configuración y naturaleza jurídica, carece por completo de relevancia el fin para el que se establecen una determinadas detracciones, pues si es cierto que en la generalidad de los casos tenderán a proporcionar ingresos al ente público, no puede excluirse en línea teórica que persigan otros objetivos.

De todas las consideraciones anteriores se desprende una conclusión negativa en punto a las definiciones que la Ley da de la tasa y de la exacción parafiscal. Su inclusión en el artículo 1.º debe considerarse, sin duda alguna, como un defecto de técnica legislativa impropio de

(9) Cfr. INCROSSO G., *Parafiscalità e teoria giuridica della imposta*, en «Rassegna di finanza pubblica», 1956, números 5-6. págs. 233-245.

una Ley a la que se quiere dar en el ordenamiento financiero una importancia capital.

B) La Ley excluye de su ámbito de aplicación:

«Primero. Las Haciendas locales.

»Segundo. Las percepciones que los Establecimientos públicos obtengan por la actividad que desarrollen en forma de empresa industrial o mercantil.

»Tercero. Los servicios públicos prestados en régimen de concesión administrativa.

»Cuarto. Las cuotas y percepciones de la previsión social, Seguros sociales obligatorios, Montepíos laborales y Mutualidades de toda clase.

»Quinto. Las percepciones fijadas en Arancel, aprobado legalmente, que se cobren directamente por el funcionario y constituyan su única retribución profesional.

»Sexto. Los recursos de la Organización Sindical. Sin embargo, cuando se trate de funciones delegadas en ella de modo expreso por la Administración del Estado, los derechos, tasas, cánones y cualquier otra clase de exacciones que los Sindicatos nacionales o Entidades sindicales menores hayan de percibir para el desempeño de esas funciones se acomodarán a lo dispuesto en la Ley.

»Séptimo. Las percepciones fijadas en los Aranceles consulares.»

Los distintos casos de exclusión obedecen a dos causas diversas: de una parte, se trata de supuestos que evidentemente no son tasas ni exacciones parafiscales, como sucede con las percepciones de los Establecimientos públicos enumerados en el número segundo, y de otra, de prestaciones de los particulares que, aun siendo tasas o exacciones parafiscales, el legislador ha considerado oportuno excluirlas del ámbito de aplicación de la Ley. Los motivos en virtud de los cuales se ha producido la exclusión en este segundo caso son extrajurídicos, y, en su virtud, ajenos a nuestro estudio. Ello no obstante, será necesario examinar el resultado a que conduce la formulación de este artículo segundo de la Ley, a efectos de su eficacia.

a) Es de destacar un defecto sustancial de técnica legislativa en el apartado primero de este artículo 2.º, que excluye del ámbito de la Ley a las Haciendas locales. La Hacienda pública estatal, si nos atemos al concepto que da nuestro derecho positivo, está constituida por «todas las contribuciones, impuestos, rentas, propiedades, valores y derechos que pertenecen al Estado» (artículo 1.º de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911). Del mismo modo, según el artículo 658 de la Ley de Régimen Local, texto refundido de 24 de junio de 1955, «constituyen el haber de las Haciendas locales el producto de los ingresos o medios que les están reconocidos por esta Ley, y las propiedades, valores y derechos que

pertenece a las Provincias y los Municipios» (10). Desde un punto de vista científico, la Hacienda pública es objeto de estudio en cuanto materializada en la actividad financiera, en su doble vertiente de recaudación de ingresos y realización de gastos; por lo que ni en este sentido, ni en el legal, puede hablarse de la Hacienda local como un todo para excluirlo del ámbito de aplicación de esta Ley, toda vez que es evidente que ni los impuestos ni los presupuestos provinciales o municipales, por ejemplo, quedarían sujetos a la Ley de tasas y exacciones parafiscales. Esta excluye de su campo de aplicación—asi juzgamos que debe entenderse—a una categoría de exacciones locales, las tasas, que, según la Ley de Régimen Local, están autorizadas a establecer las Corporaciones locales.

Esta exclusión plantea, sin embargo, un problema de notable interés. No es posible considerar que un tributo, cualquiera que sea, está configurado de modo distinto en función del ente público que lo establece. Y sin embargo, éste parece ser el resultado que se obtiene del estudio comparativo de los artículos 1.º de la Ley que comentamos y 435, 604 y 605 de la Ley de Régimen Local, texto refundido aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955. En efecto, según el artículo 435 de la Ley de Régimen Local, los Ayuntamientos podrán establecer derechos y tasas en dos casos: 1.º «Por prestación de servicios públicos municipales que beneficien especialmente a personas determinadas o se provoquen también especialmente por ellas»; y 2.º «Sobre los aprovechamientos especiales de que sean susceptibles las propiedades e instalaciones municipales destinadas al uso público o de común aprovechamiento, en los siguientes casos: a) «Siempre que el aprovechamiento particular produzca restricciones del uso público o especial depreciación de los bienes o instalaciones; y b) Cuando el aprovechamiento especial tenga por fin un beneficio particular, aunque no produzca restricciones del uso público, ni depreciación especial de los bienes o instalaciones.» Y los mismos supuestos, en esencia, son los que facultan a las Diputaciones provinciales para establecer derechos o tasas, según los artículos 604 y 605 de la Ley de Régimen Local. Nótese que no coinciden plenamente las configuraciones que en estos artículos se da a las tasas de los entes locales con la definición del artículo 1.º de la Ley de tasas y exacciones parafiscales, pues en el caso de las Corporaciones locales se establece como nota característica del presupuesto de hecho de la tasa el

(10) Artículo 429: «La Hacienda de los Municipios estará constituida por los siguientes recursos: 1.º Los productos de su patrimonio. 2.º El rendimiento de servicios y explotaciones. 3.º Las subvenciones, auxilios y donativos que se obtengan con destino a obras o servicios municipales. 4.º Las exacciones municipales. 5.º El recurso especial de nivelación de presupuestos.»

Según el artículo 598, la Hacienda de las Provincias está constituida por los recursos enumerados en los cuatro primeros números del artículo 429.

beneficio especial de determinadas personas por la prestación de servicios públicos municipales, o la solicitud especial del servicio por parte de las mismas, así como las otras notas que deben configurar los aprovechamientos especiales de que sean susceptibles las propiedades e instalaciones municipales destinadas al uso público o de común aprovechamiento, y que son las restricciones del uso público o especial depreciación de los bienes o instalaciones o el beneficio particular del aprovechamiento especial. Se requiere, pues, para que pueda establecerse una tasa municipal o provincial, que el servicio produzca un beneficio especial al particular, con lo que el beneficio viene configurado por la Ley como elemento constitutivo del hecho imponible del tributo tasa, mientras que ello no ocurre en el caso de las tasas a que se refiere la Ley de 26 de diciembre de 1958. Lo mismo debe decirse de los otros supuestos en que pueden establecerse tasas por parte de los Ayuntamientos y Diputaciones provinciales, es decir, en los casos de aprovechamientos especiales de las propiedades e instalaciones municipales o provinciales destinadas al uso público o de común aprovechamiento, en los que, según acabamos de decir, es necesario que el aprovechamiento particular produzca restricciones al uso público, especial depreciación de los bienes o instalaciones, o tenga por fin un beneficio particular, notas todas éstas que no exige la Ley de tasas y exacciones parafiscales cuando se trata del supuesto de utilización del dominio público.

No puede olvidarse que el concepto de tasa de la Ley de 26 de diciembre de 1958 no se refiere sólo a las tasas estatales, sino que entre los entes a quienes faculta para exigir las figuran los Organismos autónomos, y en general las Entidades de derecho público, de donde se desprende que con arreglo al artículo 1.º de esta Ley la tasa, sea cualquiera el ente público que la exija, queda configurada de un cierto modo. Pero el artículo 2.º, apartado 1.º, excluye del ámbito de aplicación de la Ley a las tasas de las Corporaciones locales, que se rigen por las normas de la Ley de Régimen Local. Luego hay que concluir que como estas normas configuran de un modo distinto a las tasas de los entes locales, dicha categoría de tributos posee naturaleza jurídica distinta según quede sometida a la Ley de tasas y exacciones parafiscales o a la Ley de Régimen Local. Conclusión ésta que no cabe calificar sino de ilógica, pero que es a la que conduce nuestro Derecho positivo. Y la naturaleza jurídica es distinta porque el presupuesto de hecho de la tasa aparece configurado de modo diverso por las dos Leyes a que nos estamos refiriendo, pese a que de una primera aproximación al concepto fijado por la Ley de Régimen Local en sus artículos 435, 604 y 605 pudiese obtenerse una idea contraria (11). Nos encontramos, por tanto,

(11) GIANNINI A. D. demuestra que la ventaja, utilidad o beneficio del particular

aute una figura de ingresos coactivos de los entes públicos, ante un tributo (12) con denominación única y naturaleza jurídica distinta según lo exijan el Estado u otros entes públicos, o las Corporaciones locales.

b) El número 2.º de este artículo deja fuera del ámbito de aplicación de la Ley a «las percepciones que los Establecimientos públicos obtengan por la actividad que desarrollen en forma de Empresa industrial o mercantil». Es quizá la única exclusión que obedece a razones jurídicas sustanciales, pues, en efecto, de la naturaleza de las actividades de los Establecimientos públicos—y de la forma de Empresa industrial o mercantil—a que alude la Ley se deduce que su desarrollo no puede dar lugar al establecimiento de tasas o exacciones sino a la percepción de precios contractuales.

c) Los demás supuestos a los que no se aplica la Ley constituyen todos casos típicos de tasas o exacciones parafiscales. Así, los «servicios públicos prestados en régimen de concesión administrativa» originan el pago de tasas, pues la naturaleza tributaria de la tarifa debe sostenerse también en estos casos (13). Del mismo modo son, sin duda alguna, tasas las percepciones a que se refieren los números 5.º y 7.º, es decir, «las percepciones fijadas en Arancel, aprobado legalmente, que se cobran directamente por el funcionario y constituyan su única retribución profesional, así como «las percepciones fijadas en los Aranceles consulares». Y, en fin, «las cuotas y percepciones de la previsión social, Seguros sociales obligatorios, Montepíos laborales y Mutualidades de todas clases» (núm. 4.º) y «los recursos de la Organización sindical» (núm. 6.º), integran el campo más amplio de la parafiscalidad, como ya quedó apuntado.

No nos incumbe el examen de las razones en mérito de las cuales

derivado del desarrollo de la actividad administrativa, así como la solicitud de la misma, no pueden constituir características diferenciales del concepto unitario de tasa, porque en numerosos casos no se dan tales elementos (*I concetti fondamentali del diritto tributario*, Turin, 1956, págs. 98-100).

(12) La regulación tributaria de la tasa tanto en la Ley de tasas y exacciones parafiscales como en la Ley de Régimen Local es evidente. Por lo que se refiere a la segunda, además de resultar así del concepto que de la misma da la Ley, las tasas municipales y provinciales quedan sujetas a las normas que disciplinan los impuestos y contribuciones del Estado en cuanto a su recaudación (art. 742), derecho de prelación de créditos liquidados (art. 664), recursos contra los actos administrativos de liquidación (arts. 727 y 729), contenido de las Ordenanzas de exacciones (art. 718), etc.

Es interesante hacer notar que a tenor del art. 741, 1, las tasas de los entes locales nunca pueden tener una afectación especial. En esta característica, sin embargo, no puede anclarse la distinción con respecto a las tasas estatales, pues el que un tributo tenga o no un destino determinado no afecta a su naturaleza jurídica.

(13) V. GARCÍA DE ENTERRÍA E., *La ordenación jurídica de los transportes madrileños*, Madrid, 1954, págs. 38-39.

el legislador ha considerado oportuno dejar al margen de esta Ley los casos típicos de la parafiscalidad. Damos por supuesta su naturaleza extrajurídica, y por ello no cabe en un estudio de la Ley como el que nos ocupa. Sólo cuando se trate de funciones delegadas de modo expreso por la Administración del Estado en la Organización sindical, los derechos, tasas, cánones y cualquier otra clase de exacciones que los Sindicatos nacionales o Entidades sindicales menores hayan de percibir para el desempeño de esas funciones se acomodarán a lo dispuesto en la Ley. Mas sí es evidente que a tenor de este artículo 2.º el problema de la parafiscalidad queda sin resolver.

En punto a las percepciones fijadas en Arancel, debe hacerse notar que el número 5.º de este artículo se refiere a los Aranceles aprobados por ley, que establecen tasas por servicios prestados y destinadas específicamente a constituir la única retribución profesional de determinadas categorías de funcionarios públicos. Se respeta por ello el principio de legalidad, y teniendo presente que la Ley de tasas y exacciones parafiscales pretende fijar con toda claridad, tanto para las tasas actualmente existentes y que se convaliden (14), como para las que en el futuro se establezcan, el destino o aplicación concreta que haya de darse al producto de las mismas (art. 5.º, núm. 4.º), el legislador financiero ha excluido del ámbito de la Ley las tasas fijadas en Arancel aprobado legalmente, que con arreglo a ley ya tienen un régimen y destino determinados.

Por último, las percepciones fijadas en los Aranceles consulares, a las que también se excluye del régimen jurídico establecido por la Ley de 26 de diciembre de 1958, deben considerarse como integrantes del sistema tributario y clasificadas entre los ingresos que figuran en Presupuesto, estando incluidas en el Capítulo 3.º, artículo 1.º, grupo 3.º del Estado letra B, de los vigentes Presupuestos Generales del Estado, aprobados por Ley de 26 de diciembre de 1957.

2. *Del principio de legalidad financiera.*—A) El principio de legalidad financiera aparece consagrado en nuestro ordenamiento jurídico, tanto en su formulación tributaria como presupuestaria, en el artículo 9.º del Fuero de los Españoles, según el cual «nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la Ley votada en Cortes», y en el artículo 10 de la Ley de creación de las Cortes Españolas, que al formular la reserva de la Ley dispone: «Las Cortes conocerán en pleno de los actos o leyes que tengan por objeto alguna de las materias siguientes: a) los Presupuestos ordinarios y extraordinarios del Estado; b) las grandes operaciones de carácter económico y financiero; c) el establecimiento o reforma del régimen tri-

(14) V. *infra* el examen de las disposiciones transitorias de la Ley.

butario», etc. Se trata del principio constitucional financiero básico en el Estado de derecho.

Una recta interpretación del segundo punto del artículo 9.º del Fuero de los Españoles obliga a pensar que el principio de legalidad tributaria informa el establecimiento de cualquier tipo de detracción a título coactivo sobre la riqueza de los particulares, e incluido en el sistema tributario. De aquí que abarque no sólo la figura del impuesto, tributo el primero entre todos por el montante de ingresos que proporcióna al Presupuesto, sino también las de la tasa y la contribución especial. Es del Fuero de los Españoles, Ley fundamental, de donde deriva la eficacia del principio de legalidad que rige la tasa, por ser ésta un tributo, y no del artículo 3.º de la Ley de 26 de diciembre de 1958, según el cual «no podrá establecerse ninguna tasa ni exacción parafiscal sino por Ley votada en Cortes». Porque las normas contenidas en este artículo pueden quedar derogadas por cualquier ley posterior, siendo la Ley de tasas y exacciones parafiscales una Ley ordinaria, de modo que la garantía del ciudadano frente a la Administración financiera, representada por el principio de legalidad, desaparecería si hubiera de basarse respecto al tributo «tasa» en la Ley de 26 de diciembre de 1958 (15). Ejerciéndose el poder financiero del Estado por vía legislativa, es indudable que no pueden imponerse límites a este poder sino en una norma de rango constitucional, cual es la del artículo 9.º del Fuero de los Españoles. Es a esta Ley fundamental, y no a la de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, como equivocadamente se sostiene en la Exposición de Motivos del texto que comentamos (16), a la que hay que referir la eficacia del principio de legalidad aplicado a la tasa. Porque el artículo 3.º de la Ley constituye un límite al ejercicio de la potestad reglamentaria de la Administración pública, pero no al poder legislativo, que desarrolla el poder financiero, el cual, por ello, puede en cualquier momento instaurar un régimen jurídico distinto para el establecimiento de la tasa, o dicho en otros términos, suprimir el requisito de la legalidad así establecido.

La tributación con arreglo a ley, y, por lo que ahora nos interesa, la tributación por tasa de los ciudadanos, se basa en el actual ordenamiento jurídico español en el artículo 9.º del Fuero de los Españoles. Tan es así, que la Ley de tasas establece la supresión de las que no hayan sido establecidas (antes de su vigencia) por una ley, a no ser que se

(15) Cfr. ENTRENA CUESTA R., *El texto refundido de la Ley de Régimen jurídico de la Administración del Estado*, en esta REVISTA, núm. 24, pág. 281, cuando pone de manifiesto la inoperancia del requisito establecido por el artículo 27 de ese texto legal, toda vez que se trata de una ley ordinaria. En los párrafos que siguen nos extendemos en una serie de consideraciones acerca de este artículo 27 y del tercero de la Ley de tasas.

(16) Exposición de Motivos de la Ley, párrafo noveno.

convaliden (17). De este modo reconoce, implícitamente, la aplicabilidad a la tasa del principio de legalidad tributaria tal como parece formulado en el texto fundamental, que desgraciadamente ha tenido en numerosos casos una vigencia puramente teórica.

Por todas las razones expuestas, el artículo 3.º de la Ley de tasas debe ser interpretado en sus justos términos, sin atribuirle un significado que no tiene. Ello no obstante, plasma el criterio del legislador en punto a la extensión del principio de legalidad tributaria, y en su virtud debe considerarse como un desarrollo de las normas del artículo 9.º del Fuero de los Españoles. En este sentido sí reviste suma importancia el artículo 5.º de la Ley al enumerar los elementos que, forzosamente, deberá contener toda ley de creación de una tasa o exacción parafiscal. Estos son: «1.º El sujeto pasivo y el objeto o materia de la tasa o exacción parafiscal. 2.º La base y el tipo máximo cuando éste se fije por un porcentaje, y, en los demás casos, los elementos y factores que determinen su cuantía. 3.º El destino o aplicación concreta que haya de darse al producto de tales percepciones, que podrá tener un carácter específico, mixto o genérico. 4.º El Organismo encargado de su gestión»; o sea, todos los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, en cuya configuración por ley estriba precisamente el principio de legalidad tributaria. Anotemos a modo de inciso que el número 1.º de este artículo podría haber sido objeto de una mejor y más técnica redacción, pues el «objeto o materia de la tasa o exacción parafiscal» no es sino el presupuesto de hecho de los mismos, terminología ésta que por estar acuñada en la doctrina científica parece más idónea que la utilizada en el texto legal.

Es de destacar que la Ley sienta las bases para regular tasas con destino determinado, o afectas a un fin especial, según se desprende claramente del número 3.º de este artículo 5.º. En principio cualquier tributo, y no sólo el impuesto, tiende a procurar ingresos al ente público que lo establece, careciendo de relieve jurídico el destino que se da al producto de tales percepciones toda vez que es evidente su utilización para financiar servicios públicos de cualquier índole que éstos sean. En la órbita presupuestaria se denomina a esta característica de los tributos principio de no afectación de los ingresos a los gastos. Dicho principio continúa siendo regla general en materia de impuestos, y puede o no desplegar su eficacia respecto a las tasas, aunque debe advertirse que en nada modifica la naturaleza jurídica de un tributo su especial

(17) El procedimiento de convalidación regulado en la disposición transitoria segunda es manifiestamente inconstitucional, como más adelante demostraremos. Por lo que el reconocimiento del principio de legalidad con relación a la tasa, en virtud del cual la disposición transitoria primera decreta la supresión de las que no hubieran sido establecidas por una ley, conserva en nuestro ordenamiento jurídico todo su valor al margen de la convalidación.

afectación. Así, del mismo modo que existen impuestos con destino determinado, también existen tasas con aplicación o destino concreto, y ello es más lógico que en el caso de los impuestos dada la configuración del presupuesto de hecho de la tasa. La Ley de 26 de diciembre de 1958, según dijimos, se refiere, al menos así lo entendemos, a tasas afectas a la financiación de determinados servicios, como claramente se desprende del número 3.º del artículo 5.º que considera como elemento indispensable de la ley instauradora de una tasa «el destino o aplicación concreta que haya de darse al producto de tales percepciones». No por tener una especial afectación varía la naturaleza jurídica de la tasa, pero sí es obvio que al exigir este requisito para las que en el futuro se establezcan la Ley de 26 de diciembre de 1958 se autolimita su propio ámbito de aplicación, toda vez que no puede descartarse «a priori» el establecimiento de una tasa sin destino o aplicación concreta. Ahora bien, una tasa de este tipo quedaría al margen de la Ley que comentamos, excluida de su ámbito de aplicación, siendo evidente que la ley que la crease no podría determinar su especial afectación por carecer de ella. Queda patente de este modo, y también por vía de estos razonamientos, el alcance limitado de las normas de la Ley referentes al principio de legalidad tributaria (17 bis). Quizá por referirse a este tipo especial de tasas, la Ley ha declarado excluidas de su ámbito las que ya tenían un destino específico fijado en sus normas reguladoras, cuales son aquellas a que aluden los números 1.º, 3.º, 5.º y 7.º del artículo 2.º. Mas ello no es óbice para reconocer que existe una evidente incongruencia entre la denominación de la Ley y su objeto, a tenor del artículo 1.º, y el reducido campo tributario a que se aplicará: a las tasas con destino determinado que no sean las que figuran excluidas por el artículo 2.º.

B) Si no puede ofrecer duda que el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 9.º del Fuero de los Españoles se extiende a todos los tributos, y por tanto a la tasa, no es posible, en principio,

(17 bis) Con respecto al tipo de gravamen, la interpretación correcta del principio de legalidad exige que sea la ley quien lo fije. A poco que se considere la redacción del apartado segundo del art. 5.º, se observará que no responde a esa concepción de la legalidad tributaria. El *tipo máximo* sólo se establecerá por ley en los casos en que se fije por un porcentaje. En los demás, la ley deberá contener «los elementos y factores que determinen su cuantía». La realidad es que de este modo se autoriza al Gobierno para señalar el tipo en toda una gama de tasas, y no sólo para las que en el futuro se establezcan, sino también para las que se convaliden a tenor de la disposición transitoria segunda de la Ley que comentamos, pues el Decreto de convalidación deberá regular todos los puntos establecidos en los arts. 5.º y 6.º. Sirvan de ejemplo las normas sobre tipos contenidas en los Decretos 1.034 y 1.035, de 18 de junio de 1959, sobre convalidación de tasas administrativas y judiciales. Por ello, más que especificar los tipos lo que en realidad se hará en los Decretos que, con arreglo al art. 6.º, desarrollen las leyes de creación de tasas y exacciones parafiscales, será señalarlos.

considerarlo vigente respecto a las exacciones parafiscales, por tratarse de detracciones establecidas al margen del sistema tributario (18). Por ello, si hasta el momento de dictarse la Ley de 26 de diciembre de 1958 todos los casos en que se establecieron tasas a través de normas jurídicas con rango inferior a la ley deben estimarse violaciones del principio de legalidad, no puede sostenerse otro tanto de las numerosas exacciones parafiscales establecidas por Decretos u Ordenes ministeriales, en cuanto el principio de legalidad en nuestro ordenamiento jurídico se refiere a los tributos y las exacciones parafiscales no lo son. En términos distintos se plantea el problema en aquellos ordenamientos jurídicos que, como el italiano, formulan el principio de legalidad de manera más amplia, al referirse a toda prestación personal o patrimonial (19). Es evidente que de ese modo cualquier detracción establecida sobre las economías particulares, y no sólo los tributos, queda sujeta a su aprobación por ley.

Mas, si los artículos 3.º y 5.º de la Ley en estudio se consideran, según dijimos en el apartado anterior, como desarrollo de las normas constitucionales, como interpretación auténtica hecha por el legislador del principio de legalidad en materia tributaria, las exacciones parafiscales, a partir del momento de vigencia de la Ley de 26 de diciembre de 1958, han quedado equiparadas a los tributos a efectos de su establecimiento por ley. La realidad es, como ya tuvimos ocasión de exponer, que del régimen jurídico establecido en esta Ley no es posible obtener notas distintivas que realmente diferencien las tasas de las exacciones parafiscales, las cuales, en consecuencia, con arreglo a un criterio formal—y no sólo sustancial o a tenor de su naturaleza jurídica—aparecen configuradas como tributos. Pero conservan una denominación propia, distinta de la terminología con que se conoce a las categorías tributarias, y no es posible olvidar que el legislador las concibe como figuras distintas de los tributos, aunque después, en su regulación positiva, no haya sabido plasmar estas diferencias.

Según la postura que se adopte ante la naturaleza jurídica de las exacciones parafiscales, la aplicabilidad a las mismas del principio de legalidad obedecerá a causas diversas. Si se las considera tributos, de acuerdo con el régimen jurídico que para ellas establece la Ley y dada la inconsistencia de los caracteres con que pretende diferenciarlas de aquéllos, en especial de la tasa, será necesario concluir que ya estaban comprendidas en la formulación que los textos constitucionales hacen del principio de legalidad tributaria, y que, por tanto, es en estos textos

(18) Que el principio de legalidad se refiere sólo a los tributos, lo confirma el art. 10, c), de la Ley de Cortes.

(19) Artículo 23 de la Constitución de la República Italiana, de 27 de diciembre de 1947: «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.»

donde reside el fundamento de su regulación legal, y no en el artículo 3.º de la Ley de tasas, que por figurar en una ley ordinaria podría en cualquier momento ser derogado por otra posterior. Por el contrario, si se niega la naturaleza tributaria de la exacción parafiscal, si se estima que no forman parte del sistema tributario—como parece que una buena lógica financiera induce a pensar—las normas de los artículos 3.º y 5.º deben considerarse como interpretación analógica del principio constitucional de legalidad tributaria, pues es claro que se aplica dicho principio a supuestos no previstos en el contenido real de la Ley fundamental, que se refiere sólo a los tributos.

De todas formas, y en otro orden de reflexiones, en el supuesto de que el principio de legalidad aplicado a las exacciones parafiscales mantenga su vigencia en nuestro ordenamiento jurídico, ello redundará, sin duda alguna, en beneficio de los particulares que verán así ampliadas las garantías que dicho principio representa a todo tipo de detracción coactiva y no sólo a los tributos.

C) Los elementos integrantes de las relaciones jurídicas nacidas entre los entes públicos y los particulares en virtud del establecimiento de tasas y exacciones parafiscales, determinados en la ley de creación (artículo 5.º), serán objeto de desarrollo normativo en los textos reglamentarios aprobados por Decreto a que alude el artículo 6.º: «En Decreto refrendado por la Presidencia del Gobierno, a propuesta conjunta del Ministro interesado y del de Hacienda, se regularán las tasas y exacciones de acuerdo con los términos de la Ley de creación. En todo caso el Decreto especificará los tipos, las tarifas cuando procediere, las reglas de liquidación y el medio para recaudarlas, que habrá de ser uno de los fijados por esta Ley.»

El artículo 5.º enumera los elementos de las relaciones jurídicas de tasa o exacción parafiscal, y exige, a su vez, que consten en la ley de creación. El artículo 6.º sólo ordena el desarrollo por vía reglamentaria, en todo caso, de las normas referentes a los tipos de gravamen, las tarifas cuando procediere—me remito en este punto a la nota 17 bis—, las reglas de liquidación y el medio para recaudarlas. De donde se deduce la necesidad de que el presupuesto de hecho, el sujeto pasivo y la base imponible de la tasa o exacción parafiscal aparezcan siempre determinados con toda precisión en la ley de creación, pues el legislador no impone a la Administración pública su desarrollo por vía reglamentaria.

Tampoco exige la Ley que el destino o aplicación concreta que haya de darse al producto de las percepciones por tasas o exacciones parafiscales se especifique en los textos reglamentarios. Y en este punto creemos que la omisión no escapa a la crítica. En materia de tributos con destino determinado puede sostenerse que el principio de legalidad se extiende también a la aplicación concreta que haya de darse al producto

de los mismos, que por ello debe fijarse en la ley instauradora. Pero es innegable que, al contrario de cuanto sucede respecto a los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria—presupuesto de hecho, sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen—que deben ser objeto de regulación detallada en la ley, el destino o aplicación concreta del producto de un determinado tributo o categoría asimilada encuentra en las normas reglamentarias el cauce y desarrollo normativo más adecuado, una vez que la norma emanada del poder legislativo ha fijado las bases de su régimen jurídico. Por ello extraña en principio que el artículo 6.º no obligue a desarrollar por vía reglamentaria el destino concreto de las tasas y exacciones parafiscales.

Para una recta interpretación de este artículo, y, en particular, de la cuestión a que nos referimos, es necesario relacionarlo con los artículos 18 y 19 de la Ley. El primero dispone que «en cada Ministerio se constituirá una Junta, integrada por el Ministro, como Presidente; el Subsecretario, como Vicepresidente; los Directores Generales del Departamento, el Secretario General Técnico, y de no existir este cargo un Subdirector General o un funcionario designado por el Ministro; el Interventor Delegado del Ministerio de Hacienda y el Oficial Mayor, o un funcionario del Departamento de análoga categoría que designe el Ministro, que actuará como Secretario. La Junta podrá delegar sus funciones en una Comisión elegida entre sus propios miembros y de la que formarán parte, en todo caso, el Subsecretario, el Director General correspondiente, el Interventor Delegado del Ministerio de Hacienda y el que actúe como Secretario». Según el artículo 19: «Serán funciones de la Junta, en relación con las tasas y exacciones destinadas a retribuciones complementarias de personal y gastos de material:

»Primero. Autorizar con carácter general la distribución de las que tengan un régimen específico fijado en la Ley que las estableció o en las disposiciones reglamentarias dictadas por el Gobierno para aplicación de las mismas.

»Segundo. Administrar y distribuir las que no tengan dicho régimen específico.

»Tercero. Informar sobre los proyectos de nuevas tasas y exacciones o reforma de las existentes.» (20).

(20) Artículo 20: «Respecto de las tasas y exacciones a que hace referencia el número primero del artículo anterior, la Junta autorizará anualmente las normas generales de distribución que le eleven los Organismos competentes.

»La distribución de las tasas y exacciones a que se refiere el número segundo del artículo anterior, se efectuará de acuerdo con las normas generales que, en su caso, dicte el Gobierno y con las especiales que anualmente fije la Junta, atendiendo respecto de las que se destinan a retribución complementaria del personal a la función desempeñada, categoría administrativa, cargo o servicio que se presta y rendimiento y productividad del funcionario.»

Por Decreto de 18 de febrero de 1958 (B. O. 19 de febrero), cuyas normas fueron

Del examen conjunto de estos artículos se infiere que las funciones de las Juntas ministeriales son distintas según el destino de la tasa o exacción parafiscal. A tenor del apartado 3.º del artículo 5.º, dicho destino o aplicación concreta puede tener un carácter específico, mixto o genérico. Destino específico significa que la ley por la que se establezca una tasa o exacción parafiscal fijará imperativamente la aplicación del producto de los ingresos por esos conceptos. Con referencia a este tipo de detracciones, siempre que se destinen a retribuciones complementarias de personal y gastos de material, el artículo 19 asigna a la Junta ministerial la función de autorizar con carácter general la distribución de acuerdo con el régimen específico fijado en la ley o en las disposiciones reglamentarias dictadas por el Gobierno para aplicación de las mismas. A pesar de su régimen específico, la Junta autoriza con carácter general la distribución de acuerdo con las normas de la ley o con las disposiciones reglamentarias dictadas por el Gobierno para aplicación de las mismas. Luego, aunque el artículo 6.º no obligue al desarrollo reglamentario de las normas legales que fijan el destino de una tasa o exacción parafiscal, el artículo 19 lo da por supuesto, incluso en el caso de gravámenes con destino específico, en el que, debido a la especificación que contendrá la ley de creación, serían menos necesarias las normas reglamentarias. Y además, no es posible olvidar que el artículo 19, apartado 1.º, se refiere a las tasas y exacciones destinadas a retribuciones complementarias de personal y gastos de material, cuando es obvio que el destino específico de las mismas puede ser otro. En cuyo caso todavía es más patente la omisión del artículo 6.º, puesto que no cabe entonces acudir al artículo 19 considerándolo como complementario.

El párrafo primero del artículo 20 dispone que «respecto de las tasas y exacciones a que hace referencia el número 1.º del artículo anterior, la Junta autorizará anualmente las normas generales de distribución que le eleven los Organismos competentes». Podría interpretarse este párrafo en el sentido de que huelga el desarrollo reglamentario del destino específico de una tasa o exacción destinada a retribución complementaria de personal y gastos de material, porque la Ley confiere

objeto de desarrollo por Orden de la Presidencia del Gobierno de 29 de marzo de 1958 (B. O. 2 de abril), se crearon en los distintos Departamentos ministeriales Juntas reguladoras de los fondos de tasas, exacciones y cánones. Ya en la Exposición de Motivos del Decreto mencionado se atribuía a sus normas carácter puramente provisional hasta tanto que se dictase la Ley de tasas. En consecuencia, las disposiciones del Decreto y de la Orden citados sobre las Juntas ministeriales y el régimen jurídico de las tasas y exacciones parafiscales deben considerarse derogadas por las normas de la Ley de 26 de diciembre de 1958, que regula todo el régimen jurídico de unas y otras, así como los órganos a quienes se encomienda la distribución del producto de ciertos tipos de tasas y exacciones parafiscales.

a los Organismos competentes la elaboración anual de las normas generales de distribución, que después autorizará la correspondiente Junta ministerial. Pero ello no es así, y la omisión del artículo 6.º sigue siendo inexplicable, a pesar de lo establecido en el primer párrafo del artículo 20. En efecto, las normas generales de distribución que han de ser propuestas a la Junta ministerial para su aprobación, no se elaboran discrecionalmente, sino de acuerdo con unas normas legales y reglamentarias, como lo prueba el hecho de que la autorización por la Junta ministerial tiene por objeto comprobar que las segundas han sido observadas al fijar la distribución. Por eso el apartado primero del artículo 19 alude al régimen específico fijado en la Ley o en las disposiciones reglamentarias dictadas por el Gobierno para aplicación de las mismas.

Veamos ahora el régimen de las tasas y exacciones parafiscales con destino genérico o mixto. Entiendo que en el primer caso se atribuye a la Administración la facultad de fijar—con arreglo a unas directrices básicas establecidas en la ley de creación—los servicios o, en general, actividades administrativas a cuya financiación se atenderá con el producto de determinadas tasas o exacciones parafiscales. El destino mixto puede configurarse como una combinación de los dos anteriores y ser susceptible de diversas modalidades que originarán una casuística numerosa. La regulación en textos reglamentarios de estos tipos de tasas y exacciones parafiscales es todavía más necesaria que la de aquellos a que acabamos de referirnos. Si la ley no contiene sino indicaciones o normas muy generales acerca de la aplicación de su producto, el régimen jurídico del destino de la tasa o exacción parafiscal debe confiarse al reglamento. El número 2.º del artículo 19 asigna a la Junta ministerial, en relación con las tasas y exacciones parafiscales de esta naturaleza destinadas a retribuciones complementarias de personal y gastos de material, la administración y distribución de las mismas. Dicha distribución «se efectuará de acuerdo con las normas generales que, en su caso, dicte el Gobierno y con las especiales que anualmente fije la Junta, atendiendo respecto de las que se destinen a retribución complementaria del personal, a la función desempeñada, categoría administrativa, cargo o servicio que se presta y rendimiento y productividad del funcionario» (art. 20, párrafo 2.º). La emanación de normas reglamentarias no se prevé en todo caso, por lo que la Ley confiere a las normas especiales fijadas anualmente por la Junta ministerial una importancia determinante en orden a la administración y distribución del producto de estos tributos y exacciones. No juzgamos adecuadas ni correctas las normas de la Ley sobre este punto. La materia tributaria, ante todo, exige un régimen legal que, si fuera necesario, debe ser objeto de desarrollo reglamentario. Las tasas y exacciones parafiscales con destino mixto o genérico constituyen supuestos típicos en que las normas de la ley deben quedar completadas por disposiciones administrativas

de carácter general. Por ello, tanto la omisión del artículo 6.º como la imprecisión del párrafo 2.º del artículo 20 son, por ilógicas, censurables (21).

D) a) El artículo 4.º introduce una excepción al principio de legalidad: «El establecimiento de exacciones con finalidad exclusiva de regular el precio de productos determinados podrá efectuarse por medio de Decreto, en el que se contendrán las determinaciones que señala el artículo siguiente.»

Es éste un caso similar en todo al de los impuestos sobre el gasto, de carácter compensatorio, previstos en el artículo 80 de la Ley de Presupuestos y Reformas Tributarias de 26 de diciembre de 1957: también el Gobierno queda autorizado para establecer, modificar o suprimir estos gravámenes por medio de Decreto. En uno y otro caso se trata de normas claramente inconstitucionales. Como fundamento de las mismas se invocará, sin duda, el artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado. Dispone este artículo que «los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, cánones, derechos de propaganda y otras cargas similares, salvo aquellos casos en que expresamente lo autorice una Ley votada en Cortes». Fácil es comprobar que la inconstitucionalidad del artículo 4.º de la Ley de tasas y del artículo 80 de la vigente Ley de Presupuestos radica, precisamente, en que este vicio afecta, ante todo, al citado artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico. Porque, al estar incluido en el articulado de una ley ordinaria, no puede oponerse a las normas de dos textos fundamentales cuales son el Fuero de los Españoles y la Ley de Cortes. *Los tributos se establecerán por Ley votada en Cortes*, vienen a sancionar ambos preceptos que por ya citados no repetimos. El establecimiento o reforma del sistema tributario es materia reservada al Pleno de las Cortes (artículo 10, c) de la Ley de Cortes). Una ley ordinaria no puede, con arreglo a nuestro ordenamiento constitucional, autorizar al Gobierno a establecer tributos de ningún género, porque precisamente ésa es misión que sólo a ella incumbe, como vehículo de expresión del poder financiero del Estado. El expediente de la autorización al Gobierno para establecer tributos constituye una violación del principio de legalidad consagrado en nuestros textos fundamentales, y el artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico, al aprobarlo, infringe de modo manifiesto normas de rango constitucional.

Contra las razones anteriores no cabe argumentar que la integridad del precepto constitucional queda a salvo al ser una norma con rango de ley la que autoriza el establecimiento del tributo. La esencia del

(21) El párrafo décimo de la Exposición de Motivos de la Ley dá a entender que siempre habrá desarrollo reglamentario por Decreto de la Presidencia del Gobierno.

principio de legalidad financiera estriba, ya lo hemos dicho y el legislador lo reafirma—de forma incorrecta en punto al tipo de gravamen— en el art. 5.º de la Ley de tasas y exacciones parafiscales, en que todos los elementos de la relación jurídica que nacerá del establecimiento de un tributo los determine y fije la ley; en esto consiste la garantía del contribuyente. Es obvio que todo ello desaparece cuando es la Administración, y no el poder legislativo, quien configura el tributo en todos sus elementos al amparo de una autorización legal. En una palabra, *el ordenamiento constitucional español prohíbe que el poder legislativo autorice al Gobierno a establecer tributos*. Y por ello las normas de las leyes ordinarias en que se contienen tales autorizaciones son inconstitucionales, como el artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado—que faculta al legislativo para autorizar el establecimiento de tributos por medio de disposiciones administrativas de carácter general—y los artículos 80 de la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1957 y 4.º de la Ley de tasas y exacciones parafiscales, en los que se conceden autorizaciones para casos concretos (22).

Por infringir dos Leyes fundamentales, los artículos 80 y 4.º, respectivamente, de las Leyes citadas—y en la primera de ellas podríamos encontrar otros casos análogos—deben considerarse nulos, en aplicación de las normas del artículo 3.º de los Principios del Movimiento Nacional aprobados por Ley de 17 de mayo de 1958, que sancionan la nulidad de cualquier norma jurídica que se oponga a lo establecido en una Ley fundamental (23).

(22) El art. 4.º de la Ley de tasas se refiere al «establecimiento de exacciones», aunque parece que en este caso la expresión se utiliza en términos genéricos y se refiere tanto a las tasas como a las exacciones parafiscales, y no sólo a éstas. Soy de la opinión de que estas exacciones de carácter compensatorio son auténticos impuestos, recogidos como tales en el art. 80 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, para los que se prevé el anómalo régimen de establecimiento por Decreto mediante autorización legal. El legislador ha querido repetir la misma norma en la Ley de tasas, para cubrir todos los supuestos. Al igual que el término genérico exacción, el art. 80 citado habla de gravámenes, y no de impuestos.

(23) Así debe ser interpretado este art. 3.º de la Ley de 17 de mayo de 1958, toda vez que los Principios proclamados en la misma constituyen, a tenor de su art. 1.º, una «síntesis de los que inspiran las Leyes fundamentales refrendadas por la Nación en 6 de julio de 1947».

Por supuesto que también debe calificarse de inconstitucional la legislación delegada en materia financiera. El número 4 del art. 10 de la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado declara que compete al Consejo de Ministros «someter al Jefe del Estado proyectos de disposiciones con fuerza de Ley, cuando el Gobierno cuente para ello, en cada caso, con expresa delegación por Ley votada en Cortes y previo dictamen del Consejo de Estado en Pleno». Este artículo, por estar contenido en una ley ordinaria, no puede vulnerar los preceptos del art. 9 del Fuero de los Españoles y 10 de la Ley de Cortes, que de modo terminante sancionan la regulación de la materia financiera por Ley votada en Cortes, sin prever para nada el supuesto de

b) El párrafo 9.º de la Exposición de Motivos de la Ley, al referirse a las tasas y exacciones parafiscales establecidas con el fin de regular los precios de determinados productos y creadas con fines de compensación, dice textualmente que «para estos casos, caracterizados por su especialidad y urgencia, se autoriza la creación por Decreto-Ley, con lo que la Administración conserva la agilidad necesaria para hacer frente a situaciones anómalas». Existe, por tanto, una formulación distinta en la parte dispositiva de la Ley y en la Exposición de Motivos, sobre el establecimiento de exacciones de carácter compensatorio. El artículo 4.º contiene, como es evidente, una autorización al Gobierno para establecer estas detracciones mediante disposiciones administrativas de carácter general con rango de Decreto. La Exposición de Motivos considera que dichas exacciones constituyen casos de especialidad y urgencia, por lo que se autoriza su establecimiento por Decreto-Ley.

No resulta difícil poner de manifiesto el error en que incurre el párrafo 9.º de la Exposición de Motivos de la Ley (que ya figuraba con su actual redacción en el proyecto enviado por el Gobierno a las Cortes). Ante todo, el artículo 4.º autoriza al Gobierno para establecer ciertas exacciones por medio de Decreto. El texto de este artículo es claro y no plantea problema alguno. En el apartado anterior hemos dicho que se trata de una autorización similar en todo a la del artículo 80 de la vigente Ley de Presupuestos, donde también el texto legal se refiere a «cada uno de los Decretos que se dicten» para establecer los gravámenes de compensación. Ambos supuestos de imposición por el Gobierno constituyen aplicaciones concretas del artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado. Por tanto, no es posible en modo alguno interpretar el artículo 4.º según el contenido de la Exposición de Motivos, que en este caso conduce al absurdo, toda vez que, como es bien sabido, el Gobierno no necesita—en nuestro actual ordenamiento jurídico—de autorización alguna para legislar por Decreto-Ley, sino que simplemente debe dar cuenta a las Cortes de su emanación (artículo 13. Ley de Cortes). Todas las materias comprendidas en los artículos 10 y 12 de la Ley de Cortes (materias reservadas a la ley), y por ello también la materia tributaria, pueden regularse por Decreto-Ley, pues la reserva a la ley votada en Cortes y el caso excepcional del Decreto-Ley están establecidos ambos en una Ley fundamental. Precisamente por esta razón, el principio de legalidad tributaria, que en síntesis implica la regulación por ley votada en Cortes de todos los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, en el ordenamiento jurídico español admite como excepción el Decreto-Ley en los casos de guerra o urgencia. El uso y el abuso de esta forma de

la delegación legislativa. Sobre la inconstitucionalidad, en general, de este art. 10, apartado 4, *cf.* ENTRENA CUESTA R., *op. cit.*, págs. 272-276.

regular la materia tributaria está en función de los requisitos que el ordenamiento constitucional establece para la emanación del Decreto-Ley. En los últimos tiempos asistimos en el Derecho financiero positivo español a una proliferación de Decretos-Leyes, posibles gracias al sistema que para dictarlos se establece en el artículo 13 de la Ley de Cortes (24). El caso típico de regulación por Decreto-Ley en materia financiera, viene dado por la imposición extraordinaria sobre el patrimonio, a la cual se ha recurrido por algunos países en casos de guerra o de urgentes necesidades financieras a las que no se podía hacer frente con los medios ordinarios.

E) En estrecha relación con el principio constitucional de legalidad tributaria se hallan las normas de la Ley sobre la convalidación de tasas y exacciones parafiscales actualmente existentes, contenidas en las disposiciones transitorias de la misma. La primera de ellas establece: «Las —tasas y exacciones parafiscales actualmente existentes que no hubieran sido establecidas por una Ley quedarán suprimidas, a no ser que se convaliden con o sin modificación en el plazo de seis meses, contados desde la entrada en vigor de esta Ley.» Es ésta una consecuencia lógica del principio de legalidad que el legislador ha querido reafirmar—con las características y alcance ya examinados—en el artículo 3.º de la Ley en estudio: se decreta la supresión de las tasas y exacciones que no hubieran sido legalmente establecidas, salvo en el caso de que se convaliden con o sin modificación. Mas de nuevo se observa en este punto una infracción del ordenamiento constitucional, al fijar la disposición transitoria segunda el procedimiento de convalidación: «La convalidación a que hace referencia la disposición anterior se hará por Decreto dictado a propuesta conjunta del Ministro interesado y del de Hacienda, que regulará todos los puntos establecidos en los artículos 5.º y 6.º.»

Me interesa dejar bien sentado que las críticas a determinadas normas de la Ley de tasas y exacciones parafiscales se basan exclusivamente

(24) Por ejemplo, antes de dictarse la vigente Ley de Presupuestos, por Decreto-Ley de 8 de noviembre de 1957 (*B. O.* 22 de noviembre) se declararon en suspenso temporalmente determinados artículos de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado de 1 de julio de 1911 (el art. 36; el 37, en cuanto afecta a materia distinta del plazo de vigencia de los preceptos contenidos en el articulado de las leyes de Presupuestos, y el párrafo penúltimo del art. 41, que se refiere a anticipaciones de fondos y transferencias de créditos). Dejando a un lado los comentarios que podría suscitar esa figura de la «suspensión temporal de un precepto legal hasta tanto no se disponga otra cosa», desconocida en nuestro ordenamiento jurídico en materia de vigencia de las leyes, fácil resulta advertir que la Ley de Administración y Contabilidad del Estado no representaba ningún obstáculo jurídico a la regulación de materias tributarias en la Ley de Presupuestos, pues siendo ésta una Ley ordinaria, exactamente igual que cualquier otra, podía derogar sin más trámites las disposiciones de la Ley de Administración y Contabilidad, sin necesidad de recurrir al expediente del Decreto-Ley previo.

en razones de índole científica, y que si las reitera ello obedece a que también se repiten a lo largo del texto de la Ley las violaciones al principio de legalidad. Por ello, respecto al método de convalidación de tasas y exacciones establecido por la Ley, debo remitirme a cuanto ha quedado expuesto acerca del artículo 4.º. Por disposición administrativa de carácter general con rango de Decreto, no puede regularse la materia financiera, y, en especial, la tributaria. El sistema de convalidación que establece la disposición transitoria segunda supone incurrir en el mismo vicio de nulidad de las normas que instauraron las tasas y exacciones parafiscales que ahora se pretende convalidar. Estas normas violaron el principio constitucional que exige ley votada en Cortes para regular la tributación, y el Decreto de convalidación adolecerá del mismo defecto sustancial. Porque, como no nos cansaremos de repetir, una ley ordinaria no puede disponer que la materia financiera se rija exclusivamente por normas administrativas de carácter general, ya que ello supone infracción manifiesta de los artículos 9.º del Fuero de los Españoles y 10 de la Ley de Cortes (25).

Con referencia a las tasas (sobre todo a éstas, por ser tributos) y a las exacciones parafiscales existentes con anterioridad a la Ley de 26 de diciembre de 1958 y no establecidas por ley, más que de convalidación debe hablarse de creación, pues no se convalida lo que no existe, e inexistentes hay que estimar en nuestro ordenamiento jurídico financiero a las tasas y exacciones parafiscales establecidas por normas con rango inferior a la ley. En su virtud, si estos tributos y exacciones deben quedar *convalidados*, ello no puede hacerse sino a través de la ley. Lo contrario equivale—ignoro si el legislador se habrá percatado de ello— a perpetuar la inexistencia en nuestro ordenamiento jurídico financiero de todo un conjunto de tasas y exacciones parafiscales.

Para llevar a cabo la convalidación, la disposición transitoria tercera establece una Junta interministerial, constituida en el Ministerio de Hacienda, que examinará las tasas y exacciones parafiscales (26). Dicha

(25) Me remito a las consideraciones hechas sobre la inconstitucionalidad del artículo 27 de la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado.

(26) Disposición transitoria tercera: «El examen de las tasas y exacciones, a los efectos de la convalidación prevista en la disposición segunda, se hará por una Junta Interministerial, que se constituirá en el Ministerio de Hacienda y que estará integrada por el Subsecretario o persona en quien delegue, el Interventor General de la Administración del Estado, dos Directores Generales del Ministerio de Hacienda designados por el Ministro y tres representantes designados por el Ministerio correspondiente, que intervendrán exclusivamente en las propuestas referentes a su propio Departamento. Los distintos Ministerios formularán a la Junta así constituida propuesta de convalidación de las tasas y exacciones parafiscales que en la actualidad se devenguen en compensación de servicios o que se perciban por Organismos y funcionarios de ellos dependientes, y cuya subsistencia consideren necesaria. A la propuesta se acompañará Memoria en la que se especificará: la disposición que las creó; el motivo de

Junta, vistas las propuestas y Memorias formuladas por los distintos Ministerios, propondrá la convalidación, modificación o anulación de las tasas y exacciones existentes, teniendo en cuenta las circunstancias económicas y la conveniente dotación de los servicios administrativos y judiciales. A tenor de la disposición transitoria cuarta, «la Junta elevará al Ministro de Hacienda y al del Departamento respectivo proyecto de Decreto, confirmando, anulando, modificando o acomodando a las circunstancias económicas actuales las tasas y exacciones examinadas».

El proyecto de Decreto puede:

1. *Confirmar* (sinónimo de convalidar) las tasas y exacciones vigentes no establecidas por ley. En el ordenamiento jurídico financiero no se confirma lo que no se ha afirmado ya, y esas tasas y exacciones nunca tuvieron existencia jurídica.

2. *Anular* dichas tasas y exacciones. Anulación innecesaria, toda vez que eran nulas de pleno derecho.

3. *Modificar* o *acomodar* a las circunstancias económicas actuales las tasas y exacciones examinadas. No vemos la posibilidad de modificar una realidad jurídica inexistente.

La verdad es que si se quiere obedecer a los mandatos de las Leyes fundamentales, el único sistema apto para ordenar jurídicamente la amplia gama de tasas y exacciones establecidas al margen del principio de legalidad («surgidas en forma jurídicamente deficiente», dice la Exposición de Motivos en su párrafo 19, con frase que no deja de ser curiosa) es la de su creación—como tal debe calificarse—por ley, y en este sentido la Junta interministerial debería elevar al Ministro de Hacienda y al del Departamento respectivo *anteproyecto de ley creando las tasas y exacciones que se estimen necesarias*. A su vez, el Ministro prepararía el oportuno proyecto de ley que sería elevado a las Cortes, único órgano competente para establecer o reformar el régimen tributario.

Por último, la disposición transitoria quinta ordena publicar, terminado el plazo de convalidación (seis meses, contados desde la entrada en vigor de la Ley), la relación de las tasas y exacciones que deben quedar subsistentes, y la disposición transitoria sexta dicta normas sobre la administración y distribución de las tasas y exacciones convalidadas que estuvieran destinadas a retribuciones complementarias de personal y gastos de material, que reproducen las contenidas en los artículos 19 y 20 de la Ley, ya examinadas (26 bis).

su establecimiento; los fines a que atiende y los ingresos que hayan producido en el último quinquenio. La Junta será competente para proponer la convalidación, modificación o anulación de las tasas y exacciones existentes, teniendo en cuenta las circunstancias económicas y la conveniente dotación de los servicios administrativos y judiciales.»

(26 bis) Redactado ya este trabajo, el Decreto-Ley 9/1959, de 9 de julio (B. O. 13

F) «Las tasas actualmente existentes que hubiesen sido creadas por Ley seguirán rigiéndose por las normas reguladoras de su régimen peculiar» (disposición adicional primera).

Puede suscitarse un problema cuando ese régimen peculiar de las tasas ya establecidas por ley difiera del que contiene la Ley de 26 de diciembre de 1958. Estimo que la disposición adicional primera debe ser interpretada en función del artículo 2.º y de la disposición final derogatoria. En efecto, el ámbito de aplicación de la Ley lo fija el artículo 1.º, y el artículo 2.º establece las exclusiones al mismo. Todos los demás casos de tasas deben considerarse sometidos a la Ley de 26 de diciembre de 1958, la cual deroga cuantas disposiciones se opongan a lo establecido en la misma. El problema, por tanto, puede concebirse en los siguientes términos: una tasa creada por ley, no comprendida en ninguno de los números del artículo 2.º, y con un régimen jurídico distinto del establecido en la Ley de 26 de diciembre de 1958, ¿a qué normas jurídicas queda sometida? (27).

La disposición adicional primera es susceptible de dos interpretaciones: una interpretación literal conduce al resultado de que todas aquellas tasas establecidas por ley y con un régimen distinto al preceptuado para estos tributos por la de 26 de diciembre de 1958, constituyen un caso más de exclusión del ámbito de aplicación de la Ley que estudiamos. Si se acepta esta solución, hay que estimar como una falta de técnica jurídica la omisión del supuesto en el artículo segundo. Con arreglo a esta clase de interpretación, la disposición final derogatoria no afectaría a esos regímenes peculiares diferentes del establecido en la Ley de tasas y exacciones parafiscales, porque la subsistencia de los mismos está expresamente prevista en la propia Ley.

Pero cabe también una interpretación lógica y sistemática, que, al tener en cuenta el espíritu de la Ley, conciba la disposición adicional primera en el sentido de que continúa vigente el régimen peculiar de las tasas establecidas por ley, en cuanto no se oponga a las normas de

de julio), ha prorrogado hasta el día 31 de diciembre de 1959 el plazo de convalidación establecido por la disposición transitoria primera de la Ley, señalando un nuevo plazo (hasta el 29 de julio de 1959) para que los Ministerios interesados *propongan* la convalidación y presenten la Memoria prevista en la disposición transitoria tercera de la Ley. Las tasas y exacciones parafiscales cuya subsistencia no haya sido propuesta dentro de este segundo plazo, no podrán ser objeto de convalidación (art. 1.º). Este Decreto-Ley se aplica con efecto retroactivo a partir del día 27 de junio de 1959, fecha en que expiraba el plazo de convalidación fijado por la disposición transitoria primera de la Ley de 26 de diciembre de 1958.

(27) El régimen jurídico puede diferir del de la Ley de 26 de diciembre de 1958 en muchos puntos: elementos de la relación jurídico-tributaria fijados por ley, procedimiento y formas de recaudación, posibilidad de impugnación en vía económico-administrativa, montante de la tasa, intervención por el Ministro de Hacienda y fiscalización o no por el Tribunal de Cuentas, formas de supresión, etc.

la Ley de tasas y exacciones parafiscales (28). Y parece indudable que el espíritu, el fin primario a que tiende la Ley de tasas, estriba en ordenar jurídicamente esta categoría de tributos, acabando con la anarquía que caracterizaba su régimen jurídico. Finalidad ésta que si ya se ve seriamente afectada por las excepciones del artículo 2.º, lo sería todavía más si los regímenes jurídicos de las tasas legalmente establecidas no debieran acomodarse a sus disposiciones. Con referencia a estas tasas, la función de la Ley de 26 de diciembre de 1958 sí es auténtica y verdaderamente confirmatoria, pues reconoce y convalida la existencia de esos tributos, surgidos con arreglo al ordenamiento constitucional. Lo cual no puede impedir que derogue las disposiciones contrarias a su contenido.

3. *De las normas de naturaleza tributaria.*—Son aquellas que, como ya dijimos al analizar las características generales de la Ley de 26 de diciembre de 1958, configuran a la tasa y a la exacción parafiscal como auténticos tributos, mediante la aplicación extensiva a estas figuras de normas jurídicas reguladoras de los impuestos. Criterio éste del legislador que debe considerarse realmente acertado con relación a las tasas, pues confirma su naturaleza tributaria, pero que induce a confusión por lo que se refiere a la exacción parafiscal, toda vez que a través del mismo desaparece la posibilidad de distinguir los tributos de aquellos gravámenes que, formalmente, no son tales. Ello no obstante, las normas que vamos a examinar revisten una importancia práctica que no es posible desconocer. Una vez fijado por el legislador que el principio de legalidad financiera comprende también a las exacciones parafiscales, la regulación de éstas como tributos redundará en beneficio de los particulares, quienes de este modo ven extendidos a las mismas las garantías jurídicas que el ordenamiento tributario les reconoce frente a la Administración financiera. Con lo cual desaparece la incertidumbre y la indefensión hasta ahora imperantes en el ámbito de la parafiscalidad española.

Las normas a que nos referimos se contienen en los artículos 7.º, 8.º, 9.º, 10, 11, 12 y 15. Cada uno de estos artículos posee caracteres distintos, aunque es común a todos ellos la naturaleza de normas típicamente tributarias.

A) *Normas sobre recaudación.*—El artículo 7.º fija los medios de recaudación de las tasas y exacciones parafiscales. «Se recaudarán—dice—por cualquiera de los medios que a continuación se señalan, según se determine en cada caso:

(28) La ley tributaria no sólo puede, sino que debe ser objeto de una interpretación lógica y sistemática, como la más calificada doctrina científica pone de manifiesto y pese a la errónea tesis de la interpretación literal mantenida a ultranza por el Tribunal Supremo.

«Primero. Por ingreso inmediato o mediato en el Tesoro, conforme a lo dispuesto en el artículo 4.º del Estatuto de Recaudación.

»Segundo. Por el empleo de papel timbrado de Pagos al Estado.

»Tercero. Por efectos timbrados especiales.

»Cuarto. Por el ingreso directo en cuentas corrientes abiertas en el Banco de España y debidamente intervenidas por el Ministerio de Hacienda.

»Quinto. Por giro postal.»

El procedimiento de recaudación por giro postal no figuraba en el proyecto de Ley enviado a las Cortes y su inclusión es acertada, pues supone seguir las directrices de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 y las disposiciones concretas de la Orden de la Presidencia del Gobierno de 27 de noviembre de 1957, por la que se establece el giro postal tributario «que podrá utilizar el contribuyente para el pago de sus obligaciones con la Hacienda pública cuando deban efectuarse por ingreso directo» (art. 1.º) (28 bis).

(28 bis) El Decreto-Ley 9/1959, de 9 de julio, ha dictado normas complementarias sobre la recaudación de las tasas y exacciones parafiscales. A tal efecto se han establecido con carácter transitorio procedimientos técnicos de recaudación para adaptar los medios de percepción autorizados por el art. 7.º de la Ley a las peculiaridades de numerosas tasas y exacciones parafiscales. El art. 2.º del Decreto-Ley citado, al señalar los puntos que deberán regular los Decretos de convalidación que hayan de dictarse dentro del plazo señalado en el apartado uno del art. primero (V. nota 26 bis), establece lo siguiente en su apartado uno, número segundo: «El procedimiento a que habrán de ajustarse con carácter transitorio los Ministerios u Organismos interesados para el cobro de las tasas o exacciones a las personas obligadas al pago, cuando aquéllas, por su especialísima naturaleza, no puedan ser objeto de ingreso directo en el Tesoro o en cuentas corrientes abiertas en el Banco de España y debidamente intervenidas por el Ministerio de Hacienda.» Y el apartado dos de este mismo artículo dispone: «En el supuesto excepcional previsto en el número segundo del apartado uno de este artículo, los Ministerios u Organismos interesados deberán ingresar en el Tesoro o en las cuentas corrientes abiertas en el Banco de España, según proceda, las cantidades recaudadas con sujeción estricta al procedimiento reglamentario que por el Ministerio de Hacienda se determine y sin perjuicio del derecho de aquéllos a recuperar ulteriormente los fondos que hayan de ser objeto de distribución con arreglo a las normas reguladoras de las tasas o exacciones de que se trate.»

Con anterioridad al Decreto-Ley 9/1959, de 9 de julio, los Decretos 1034/1959 y 1035/1959, de 18 de junio, que convalidan y regulan las tasas administrativas del Ministerio de Justicia y las tasas judiciales, autorizan al Ministro de Hacienda para determinar la forma en que habrían de recaudarse dichas tasas mientras se lleva a efecto la fabricación y distribución de los efectos timbrados especiales que habrán de ser utilizados como sistema normal de recaudación. En uso de la antedicha autorización, el Ministerio de Hacienda ha dictado la Orden de 25 de junio de 1959 (B. O. 1 de julio), por la que se autoriza la recaudación en metálico de las tasas y exacciones que se devenguen por servicios dependientes del Ministerio de Justicia. A tenor del apartado 6.º de esta Orden, el procedimiento recaudatorio establecido en la misma cesará «tan pronto estén distribuidos los efectos timbrados previstos en los Decretos en que

El derecho de prelación establecido en el artículo 8.º para los créditos liquidados por tasas y exacciones parafiscales, es el que acompaña a los impuestos a tenor del artículo 11 de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado. Los créditos por tasas y exacciones parafiscales sólo reconocen prioridad a los derechos reales a que alude el citado artículo 11 (dominio, prenda o hipoteca, o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el Registro de la Propiedad con anterioridad a la fecha en la que se haga constar en el mismo el crédito por tasa o exacción parafiscal) y a los impuestos y contribuciones de la Hacienda pública (a los impuestos en cuanto categoría tributaria, técnicamente hablando).

Este derecho de prelación anejo a los créditos liquidados por tributos, figura reconocido asimismo a las Haciendas locales por el artículo 664, párrafo primero, de la Ley de Régimen Local, texto refundido de 24 de junio de 1955, cuya redacción es idéntica a la del artículo 11 de la Ley de Contabilidad y Administración del Estado, al igual que la del artículo 665 de la primera y el artículo 12 de la segunda (que por el supuesto que contempla no puede ser extendido a las tasas y exacciones parafiscales), y su inclusión en la Ley de 26 de diciembre de 1958 confirma el criterio del legislador de aplicar normas comunes a todo el ámbito de la tributación. Lo mismo sucede con el resto de los artículos de la Ley, enumerados al principio de este apartado 3. Así, en orden a la recaudación de las tasas y exacciones parafiscales, el artículo 9.º declara que «le será aplicable el procedimiento de apremio regulado en el Estatuto de Recaudación. El Organismo o funcionario competente expedirá la oportuna certificación de descubierto, que será remitida al Delegado de Hacienda de la provincia del domicilio del deudor, a los efectos consiguientes».

B) *Aplicabilidad del procedimiento económico-administrativo.*— Según el artículo 10, «los actos de gestión de las tasas y exacciones parafiscales, cuando determinen un derecho o una obligación, serán recurribles en vía económico-administrativa».

Norma ésta que asimila las tasas y exacciones parafiscales a los impuestos en orden al sistema de recursos contra los actos de gestión de las mismas (artículos 1.º y 62 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas), que en vía administrativa queda sujeto a la especialidad del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, de 29 de julio de 1924. Agotada la vía económico-administrativa, cabe interponer el recurso contencioso-administrativo, con arreglo a la Ley de 27 de diciembre de 1956. De este modo desaparece cualquier duda en punto a la impugnación

se convalida y regula la exacción de tasas judiciales y administrativas del Ministerio de Justicia».

de los actos administrativos de liquidación por tasas y exacciones parafiscales, cuyo régimen no difiere del establecido para los impuestos.

C) *Normas en función del presupuesto de hecho.*—El artículo 11 se refiere a las tasas y exacciones parafiscales cuyo presupuesto de hecho consiste en la prestación de un servicio o desarrollo de una actividad a solicitud del particular. Para que pueda considerarse nacida la obligación de tasa o exacción parafiscal en estos casos, se requiere la efectiva prestación del servicio o el desarrollo de la actividad, hipótesis previstas en la norma tributaria para generar la obligación a cargo de los particulares. En consecuencia, es obvio que si el servicio no se presta, o la actividad no se desarrolla, o ambas modalidades del hecho imponible no se realicen en la forma prevista en la ley, el crédito y la deuda tributarios no pueden considerarse nacidos y, por tanto, no son exigibles. El artículo 11 dispone que «procederá la devolución de las tasas y exacciones que sean exigibles por la prestación de un servicio o desarrollo de una actividad cuando tal servicio no se preste o aquella actividad no tenga lugar, o no se preste o desarrolle en la forma adecuada». La devolución obedece a que la no realización del presupuesto de hecho de la tasa o exacción parafiscal se produce con posterioridad al momento del pago por el particular, y confirma la naturaleza tributaria de la tasa aun en los supuestos en que la solicitud y pago del particular preceden cronológicamente al momento en que se verifica el presupuesto de hecho. La obligación de tasa (y la de exacción parafiscal con naturaleza jurídica similar a la tasa) se funda en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley. Sin este requisito no existe obligación tributaria. Pero como en la tasa, dada su estructura jurídica, el pago puede ser subsiguiente a la realización del presupuesto de hecho (como sucede en los impuestos) o anterior al mismo, según las distintas clases de tasas, el resultado a que conduce la no realización del presupuesto de hecho es distinto en ambos casos. Si el pago sigue a la verificación del presupuesto de hecho, no produciéndose éste no nace la obligación, y el particular nada debe; si precede al presupuesto de hecho, y el ente público ha recibido su importe, al no nacer la obligación por la ausencia del hecho imponible (porque no se presta el servicio o no se desarrolla la actividad, o se presta o desarrolla en forma tal que no responde a la configuración dada por la ley), se ve obligado a devolver la cuota tributaria.

Se comprende, por tanto, que la devolución de las tasas y exacciones parafiscales a que alude este artículo no puede referirse sino a ciertas clases de estas figuras, cuyo presupuesto de hecho aparece configurado por la ley de modo distinto a aquellas otras en que el momento del pago es posterior al desarrollo de la actividad. La obligación nace siempre cuando se realiza el presupuesto de hecho fijado en la ley, por lo que la situación cronológica del momento del pago es de una importancia

adjetiva con relación a la esencia de la obligación de tasa en cuanto «obligatio ex lege» (29).

En nuestro ordenamiento tributario encontramos un caso que guarda cierta analogía con el artículo 11 de la Ley de tasas. Me refiero al artículo 58 del Reglamento vigente de los impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes. El párrafo primero de este artículo establece: «Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por las cuotas del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos, y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quedó firme.»

A primera vista pudiera parecer que el caso es igual al del artículo 11 de la Ley de tasas, es decir, que por no realizarse el presupuesto de hecho del tributo no ha nacido la obligación y el Estado devuelve el montante de la cuota tributaria. Sin embargo, entre los dos supuestos existen diferencias notables. En el de las tasas y exacciones a que nos hemos referido se daba, realmente, inexistencia del presupuesto de hecho, y, en consecuencia, tampoco existía obligación tributaria. En el supuesto de devolución recogido en el artículo 58 del Reglamento de Derechos Reales, el pago de la cuota tributaria se realiza porque se produjo, efectivamente, el presupuesto de hecho del impuesto: un acto o contrato sujeto al gravamen. Mas con posterioridad, y después de haberse extinguido por el pago la relación jurídico-impositiva, nacida en su momento al realizarse el presupuesto de hecho, el legislador establece que la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato en que aquél estriba otorga al particular «el derecho a la devolución de lo que satisfizo por las cuotas del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos...» Es decir, que no se trata, como en el caso de las tasas y exacciones a que se refiere el artículo 11 de la Ley de 26 de diciembre de 1958, de una obligación no nacida y consiguiente devolución, sino que ésta se produce, por mandato del legislador, cuando concurren determinadas circunstancias, a pesar de que la obligación tributaria nació y se extinguió.

Igualmente relacionado con la estructura del presupuesto de hecho de la tasa está el artículo 12: «En caso de discrepancia acerca de la procedencia o cuantía de la tasa o exacción parafiscal, cuando de su pago dependa la prestación de un servicio o desarrollo de una actividad,

(29) Me remito a cuanto expuse en otro lugar acerca de la distinción entre voluntariedad del presupuesto de hecho de la tasa e involuntariedad de la obligación (Cfr. *Configuración jurídica de la obligación tributaria*, cit. En el mismo sentido, GIANINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., págs. 103-104).

la consignación del importe fijado por el órgano receptor dará derecho a la efectiva prestación de dicho servicio o actividad. Si en el plazo de quince días el interesado no acreditase haber formulado la reclamación correspondiente, el importe de la consignación se aplicará definitivamente al concepto que proceda. La consignación podrá hacerse en la Caja General de Depósitos o en el Organismo receptor.» Como puede observarse, estas normas están establecidas también para los supuestos de tasas en los que la solicitud del particular para la prestación del servicio o desarrollo de la actividad administrativa precede a la efectiva realización del presupuesto de hecho. Si la estructura de éste requiere la solicitud del particular acompañada del pago de la cuota fijada en la ley, es lógico que la efectiva prestación del servicio quede subordinada a la realización total de todos los elementos del presupuesto de hecho. Mas la discrepancia del particular en punto al monto de la cuota fijada por el ente público debe canalizarse a través del oportuno recurso en vía económico-administrativa, para lo cual la Ley, buscando un criterio que armonice la estructura jurídica del tributo y el derecho del particular a la impugnación de la cuota, dispone la consignación del importe fijado por el órgano receptor en la Caja General de Depósitos o en el propio Organismo, la cual da, desde luego, derecho a la efectiva prestación del servicio o actividad. Una vez consignada la cuota tributaria, el particular debe interponer la reclamación económico-administrativa, en el plazo de quince días, a tenor del artículo 62 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo, pues de lo contrario el importe de la consignación se aplica definitivamente al concepto que proceda.

D) *Intervención del Ministro de Hacienda.*—«La intervención de las tasas y exacciones parafiscales corresponde al Ministro de Hacienda y su contabilidad se ajustará a las normas que éste dicte. Las cuentas por separado de unas y otras se pasarán anualmente al Tribunal de Cuentas del Reino para su comprobación» (art. 15).

Ya aludimos a la importancia de este artículo en orden al control que otorga al Ministro de Hacienda sobre la parafiscalidad. Si debe considerarse lógica, dada su naturaleza tributaria, la intervención del Ministerio de Hacienda sobre las tasas, las exacciones parafiscales escapaban tradicionalmente a este control, hasta el punto de ser ésta una de las notas que las distinguían de los tributos. A partir de la entrada en vigor de la Ley de 26 de diciembre de 1958, puede decirse que han desaparecido, en cuanto a su regulación formal por normas jurídicas, las diferencias entre las exacciones parafiscales y los tributos, siendo determinante a estos efectos la intervención que sobre las mismas se otorga al Ministro de Hacienda. No cabe duda, en otro orden de consideraciones, de que el amplio campo de la parafiscalidad precisaba de

como la comprobación por el Tribunal de Cuentas servirán para poner orden en un conjunto de detracciones sobre las economías particulares que en numerosos casos eran arbitrarias y ya por ello injustas.

4. *De la supresión de las tasas y exacciones parafiscales.*—Artículo catorce: «Las tasas se suprimirán:

»Primero. Por Ley.

»Segundo. Por desaparición o supresión del servicio que las motivó.

»Las exacciones parafiscales se suprimirán:

»Primero. Por Ley.

»Segundo. Cuando cese o se haga imposible el fin a que estén afectadas y a que respondió su creación.

»Tercero. Cuando las necesidades que motivaron la exacción fueran atendidas en su integridad por otros medios.

»La supresión de las tasas en el caso segundo del párrafo primero y de las exacciones parafiscales en los casos segundo y tercero del segundo se hará por Decreto acordado a propuesta del Ministro de Hacienda. El remanente de unas y otras se ingresará en el Tesoro en cuanto se dé cualquiera de las causas de supresión.»

Es de observar en este artículo que al enumerar las causas de supresión de las tasas y exacciones se refiere en ambos supuestos, e indistintamente, al rango formal de la norma jurídica en virtud de la cual se producirá la supresión de unas y otras figuras, y a las verdaderas causas que motivarán dicha supresión. Que las tasas y exacciones parafiscales creadas por una ley deben ser suprimidas por una norma jurídica de igual rango, parece evidente, y, por tanto, resultan innecesarios los casos primero del párrafo primero y primero del párrafo segundo de este artículo. Sin embargo, el párrafo segundo dispone la supresión por Decreto acordado a propuesta del Ministro de Hacienda en los restantes casos enumerados en el artículo 14. Este procedimiento formal de supresión por Decreto, pese a estar establecido en una Ley, va contra las normas generales que en orden a la derogación de las leyes establece el artículo 5.º del Código civil, pues realmente no se comprende cómo un Decreto puede derogar una ley anterior.

Las causas de supresión enumeradas en el caso segundo del párrafo primero y en los casos segundo y tercero del párrafo segundo, pueden, en principio, considerarse aplicables tanto a las tasas como a las exacciones parafiscales, y por ser manifiesta la identidad de regulación a que la Ley somete a unas y otras categorías, hubiera sido más sencillo prescindir de la enumeración por separado y distinta de los diversos casos de supresión, enumerándolos correlativamente.

5. *Del montante de las tasas.*—Al igual que en todos los tributos, el montante de la tasa lo fija la ley en función de los criterios econó-

mico-financieros que la inspiran. Es evidente que no nos hallamos, como una intervención y control, y que tanto la del Ministerio de Hacienda dice GIANNINI (30), ante un dato jurídico que pueda ser utilizado para la determinación del concepto de la tasa. Porque realmente dicho montante puede variar de una tasa a otra, es decir, no es un dato constante y cambia según los criterios que para cada tipo de tasa ha adoptado el legislador. Por ello, la norma del artículo trece de la Ley no puede considerarse como de aplicación general a todas las tasas, y, en consecuencia, como *nota distintiva de esta categoría tributaria*. Establece, en efecto, este artículo que «la cuantía de las tasas que se establezcan para el sostenimiento de un servicio público no podrá exceder del coste real de dicho servicio. El sobrante que se produzca a la liquidación del ejercicio se ingresará en el Tesoro. Si durante tres ejercicios seguidos se liquidaran los presupuestos del servicio con superávit, se rebajarán las tarifas o las tasas en la medida necesaria para que se acomoden a lo dispuesto anteriormente. Esta modificación se hará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo sexto».

El que la tasa no exceda del coste real del servicio sólo lo prescribe la Ley respecto a aquellas que se establezcan para el sostenimiento de un servicio público, de modo que no es un criterio que puede ser considerado, razonando en términos jurídicos, como distintivo de la tasa. Se trata de un criterio económico-financiero extraño a la naturaleza jurídica del tributo.

6. *De las responsabilidades y vigilancia sobre el cumplimiento de la Ley.*—La anarquía imperante en el campo de las tasas, y sobre todo en el de las exacciones parafiscales, a la que ha querido poner freno la Ley de 26 de diciembre de 1958, no ha dejado, sin embargo, de producir temores y recelos en el legislador ante la posibilidad de que administradores y administrados dejasen de cumplir las prescripciones de la Ley, con la consecuencia de ver así reducida a la nada su eficacia y convertidas en letra muerta sus disposiciones. De aquí las normas que establecen los artículos 16 y 17. El primero de ellos dispone que «el funcionario público o asimilado que exija una tasa o exacción no establecida de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley, o exija dolosamente mayor cantidad de la que la Ley autorice, será administrativamente sancionado, previa instrucción del oportuno expediente, en que será oído el interesado, como responsable de la comisión de falta muy grave, todo ello sin perjuicio de las responsabilidades de otro orden que le fueran legal y judicialmente exigibles».

A su vez, el artículo 17 impone al Ministro de Hacienda la obliga-

(30) *I concetti...*, cit., pág. 100.

ción de velar por el exacto cumplimiento de la Ley, convirtiéndolo, casi diríamos, en celoso vigilante del régimen jurídico de las tasas y exacciones parafiscales (31).

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO
Doctor en Derecho por la Universidad
de Bolonia

(31) Artículo diecisiete: «El Ministerio de Hacienda, sin perjuicio de las facultades de intervención reguladas en el artículo quince, cuidará por medio de los funcionarios que a tal efecto designe del exacto cumplimiento de esta Ley, elevando al Consejo de Ministros las propuestas que fueran pertinentes.»