

# EXENCIONES Y BONIFICACIONES EN LAS TASAS POR PRESTACION DE SERVICIOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

*Montserrat Merino Pastor*

**RESUMEN.**—La finalidad pretendida con el estudio del tema, es aclarar, en la medida de lo posible, la existencia de beneficios fiscales en las tasas municipales por prestación de servicios, con arreglo a la legislación vigente.

El tema ha sido objeto de una regulación confusa, toda vez que las exenciones y bonificaciones tributarias en esta materia, venían aplicándose en virtud de Disposiciones transitorias recogidas en las distintas normas. La conclusión a la que se ha llegado, es que si la actual normativa, ni en su contenido ni en Disposiciones Transitorias, recoge la posibilidad inicialmente prevista, al tiempo que deroga expresamente aquellas que lo preveían, no existen en esta materia, situaciones especiales en cuanto a la obligación de contribuir se refiere.

## 1. Ideas generales

Las tasas tienen en el ámbito de las Haciendas Locales una trascendencia que, a todos los niveles no es posible desconocer.

En materia tributaria, y por una curiosa paradoja con el resto de las figuras, las tasas nunca han tenido la regulación detallada y minuciosa que se otorga a los demás tributos.

El artículo 26 de la Ley General Tributaria, define las tasas como aquellos tributos cuyo Hecho Imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

En este sentido, la legislación vigente en materia de Haciendas Locales, sistematizada en el Real Decreto Legislativo 781/86 de 18 de abril, clasifica las tasas

enumerando los supuestos cuya realización da lugar al Hecho imponible, así como otros concretos de tasas, bien por prestación de servicios o por aprovechamientos especiales (artículos 199, 208 y 212).

Ahora bien, estas normas no se limitan a enumerar casos concretos, sino que dejan la puerta abierta a los Ayuntamientos para imponer y exigir tasas por «cualquier otros servicios o aprovechamientos de naturaleza análoga» a los que expresamente se citan<sup>1</sup>.

Es, pues, evidente la paradoja que antes apuntamos, ya que en los Impuestos y Contribuciones Especiales la ley propone a las Corporaciones Locales las posibles figuras, sin que aquellas puedan establecer otras distintas; igualmente fija los elementos esenciales de la obligación tributaria, incluso los tipos de gravamen, bien mediante módulos fijos e incluso estableciendo los máximos y los mínimos, pero sin dejar este elemento a la libre decisión de las Entidades Locales.

Esta situación no se produce respecto a las tasas de las Haciendas Locales, en donde en base a la analogía apuntada se pueden crear otras figuras, claro está, dentro de los amplios límites fijados por la normativa.

Ciertamente, hay demasiadas figuras de tasas. La Ley de Procedimiento Administrativo recoge el principio de que «la actuación administrativa se desarrollará con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia», por lo que es evidente que en algunas ocasiones la multiplicidad de tasas provoca efectos no deseados. Así, los problemas recaudatorios son preocupantes en este campo, por el aumento del coste de gestión y la paralización en la misma, y el aumento en la presión fiscal del administrado que se ve sometido a enorme número de tributos<sup>2</sup>.

Con vistas a una futura reforma de la financiación de las Haciendas Locales, las tasas deben ser objeto de una amplia y preferente atención, criterio compartido por el Gobierno y en consecuencia plasmado en el proyecto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, ya remitido a las Cortes. El mencionado proyecto de Ley admite la necesidad de reformar esta clase de tributos por su excesivo número y bajo rendimiento<sup>3</sup>.

1. Véase los apartados 19 y 28 de los artículos 208 y 212 respectivamente del Real Decreto Legislativo 781/86 de 18 de abril.

2. En este sentido se manifiestan los ponentes en el XVII Seminario de investigación sobre «El procedimiento tributario de las Haciendas Locales», cuando al plantear el problema de las tasas concluyen que: es evidente que la multiplicidad de tasas provoca efectos contrarios. Primero, sufre la economía, por los inevitables gastos de recaudación y excesiva presión fiscal indirecta sobre los contribuyentes. Segundo, padece la celeridad, porque el ingreso municipal no se obtiene en única y caudalosa fuente, sino en varios y breves manantiales, con mucho esfuerzo y lentitud y tercero, se resiente la eficacia, tanto por el lado de la Administración como del administrado.

Acomodación de la Ley General Tributaria a las Haciendas Locales. XVII Seminario de Investigación. Instituto de Estudios de Admón. Local. Madrid. 1972, p. 101.

3. En efecto la Exposición de Motivos del Proyecto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales recoge textualmente: «La racionalización del sistema tributario local exigía superar una situación en la que éste estaba integrado por una interminable lista de tasas y contribuciones especiales, muchas de las cuales ni siquiera se aplican y otras no rendían lo suficiente ni para cubrir el coste de su gestión...».

En nuestro país — como en casi todos — las reformas se han venido produciendo súbitamente, atendiendo a la urgencia del momento y a las necesidades económicas — constantes — de las Entidades Locales, por lo que consideramos deseable una reforma que reduzca el gran número de figuras existentes, evitando al mismo tiempo cualquier tipo de confucionismo interpretativo para las Corporaciones locales a la hora de establecer esta clase de tributos<sup>4</sup>.

## 2. Las tasas y la capacidad contributiva

La capacidad económica se puede considerar como el principio más importante que informa la equidad en la distribución de los impuestos, pero ello no quiere decir que no sea necesario tenerlo en cuenta en las otras categorías tributarias, tasas y contribuciones especiales.

El mencionado principio se recoge en el artículo 31 de nuestra Constitución, según el cual «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Y en el campo concreto que nos ocupa, el artículo 204 del Real Decreto Legislativo 781/86 de 18 de abril, establece que «para la fijación de las tarifas en las tasas cuyas características lo permiten, se tendrá en cuenta la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlas».

Es evidente que una simple lectura del artículo mencionado, ocasiona una serie de dudas de difícil solución, ya que no se especifica qué tasas permiten esa fijación y cuáles no, de tal manera que será la propia Corporación quien deberá optar por fijar las tarifas, atendiendo al criterio de la capacidad económica, encontrándose en muchos casos, con que esa opción no es compartida ni siquiera por el propio contribuyente. Ello hace, que hubiera sido deseable una mayor concreción en el precepto, tasando esas circunstancias y más teniendo en cuenta que con carácter general, según la tesis que posteriormente defenderemos, ha desaparecido en materia de tasas toda clase de beneficio tributario.

El principio constitucional de la capacidad contributiva aplicado a las Haciendas Locales, nos hace pensar, que éste debe interrelacionarse con la cuantificación de la cuota tributaria y el tratamiento de las exenciones antes mencionadas.

4. En el mencionado proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales, la Exposición de Motivos, explica la reforma que la Ley pretende introducir en este sentido, incluyendo en el ámbito estricto de las tasas, las de prestación de servicios públicos y la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien al sujeto pasivo, con determinadas condiciones. Sin embargo cuando no se den las condiciones previstas para ello o se trate de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, se instrumenta un sistema de precios públicos como recurso no tributario.

Siguiendo la sistemática que utiliza Calvo Ortega en su trabajo sobre «Las tasas en las Haciendas Locales»<sup>5</sup> estudiaremos el tema distinguiendo entre las tasas por prestación de servicios y tasas por aprovechamientos especiales, clasificación que contempla nuestra legislación vigente.

### 1. *Tasas por prestación de servicios*

El artículo 214 del Real Decreto Legislativo 781/86 de 18 de abril dice:

«La fijación de las tasas por la prestación de servicios y realización de actividades se efectuará de forma que su rendimiento total cubra el coste de aquéllos, para cuya determinación se tendrán en cuenta tanto los costes directos como el porcentaje de costes generales que les sea imputable»<sup>6</sup>.

Este precepto, que recoge el principio del ingreso suficiente para el coste, hay que ponerlo en conexión con el ya transcrito artículo 204 del mismo texto Refundido en materia de régimen local, el cual trata de limitar las tarifas, cuando sea posible, en atención a la capacidad económica del contribuyente. Veamos pues, la invocación a la capacidad económica, y con independencia de las observaciones que antes hemos apuntado es, a priori, deseable y correcta, pero también puede ser objeto de críticas. El efecto de la capacidad económica significa que el nacimiento de la obligación tributaria, depende de la capacidad manifestada por el sujeto pasivo por la realización de un presupuesto de hecho, previamente tipificado. Está claro pues que la capacidad contributiva global de una persona sólo podrá considerarse normalmente en un impuesto personal sobre la renta o un impuesto sobre el Patrimonio<sup>7</sup>.

Naturalmente la utilización de un servicio público que en muchas ocasiones no es un acto continuado, sino que se produce aisladamente, puede no reflejar exactamente la capacidad contributiva total del contribuyente.

El coste del servicio como elemento cuantificador de las tarifas en las tasas, es el medio más adecuado a utilizar. Es opinión unánimemente adoptada que la fi-

5. CALVO ORTEGA, R. «Las tasas en las Haciendas Locales. Aspectos problemáticos». *Crónica Tributaria* n.º 6. 1972, pp. 17 y ss.

6. De idéntico contenido al artículo 18, párrafo 1 del Real Decreto Ley n.º 11/1979 de 20 de julio, sobre Medidas Urgentes de Financiación de las Corporaciones Locales, derogado expresamente por la Disposición derogatoria novena del Real Decreto Legislativo 781/86. El artículo 18 de la Disposición aludida supuso en el momento de su aparición un complemento al criterio mantenido por el artículo 21 del Real Decreto 3.250/76 de 30 de diciembre, a cuyo tenor el importe total de las tasas por la realización de una actividad o por la prestación de un servicio no podrá exceder en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate. De esta forma se limitaba legalmente el momento de la cantidad a ingresar en concepto de tasa por prestación de servicios, mientras que el aludido artículo 18 del Real Decreto Ley 11/79 establecía el principio de ingreso suficiente para el coste, materializándose entre ambos el complemento, entre ingreso y coste, a que antes nos referíamos.

7. CALVO ORTEGA, R. «Las tasas en las Haciendas Locales: aspectos problemáticos», pp. 22 y ss.

alidad de la tasa no debe ser en ningún caso recaudatoria, de manera que aquella no tiene porqué ser superior al coste, para que no exista lucro, ni debe ser generalmente inferior, pues en algunas ocasiones se dejaría de gravar la capacidad económica que se manifestare, si ello así se produjera. Para tratar de evitar esta posibilidad, parece que se manifiesta el precitado art. 214 del Real Decreto Legislativo 781/86, al exigir que el rendimiento total cubra el coste.

En estos supuestos, las Corporaciones Locales se encuentran con la dificultad de determinar el coste del servicio porque muy a menudo existen elementos comunes y ello entraña el inconveniente lógico de la imputación del porcentaje de gastos que corresponde, pero con independencia de esta dificultad «el coste del servicio público debe jugar como límite de la tasa. Y ello va unido a la afirmación de que la capacidad contributiva exteriorizada no puede ser otra que el coste del servicio». Opinión que compartimos con el profesor Calvo Ortega.

Es importante considerar al coste del servicio como límite de la tasa, porque en algunos casos y debido a la escasez de ingresos con que se encuentran las Haciendas Locales, se produce una utilización inadecuada de la figura, gravando manifestaciones de capacidad contributiva que se deberían hacer a través de otros medios impositivos.

Lo que en principio supone una contradicción en el tema tratado, es la normativa contemplada en los artículos 202 y 204 del Real Decreto Legislativo 781.61 de 18 de abril<sup>8</sup>.

Si en algunas tasas, cuando las características lo permiten, se determinaran las tarifas con arreglo a la capacidad económica, es probable que en determinadas situaciones, esa capacidad sea muy reducida o no exista por cuanto entraría en juego el sistema de las exenciones, que no está permitido en materia de tasas por prestación de servicios al amparo del artículo 202 antes mencionado.

Idéntica contradicción puede producirse con el principio constitucional de la capacidad económica, puesto que si el sostenimiento de los gastos públicos se hace con arreglo a esa capacidad, insistimos en que la misma puede no existir en alguna ocasión. Afirmación que formulamos con independencia de la incidencia que los ingresos por tasas pueden tener en los gastos públicos generales.

Las reducciones, bonificaciones, exenciones, etc., existen en todas las figuras tributarias ¿por qué razón han desaparecido los beneficios en materia de tasas?... se podría contestar que porque ellas van en relación al coste del servicio y éste es igual para todos, pero ¿y el sentido del art. 204 respecto a la capacidad contributiva?

La conclusión que se puede adoptar respecto a este tema, es que, si bien, como se ha manifestado, entendemos adecuada la mención a la capacidad económica, es cierto que no se matiza suficientemente, puesto que desconocemos otra for-

8. El art. 202 del citado texto considera expresamente que en materia de tasas por prestación de servicios no existe beneficio tributario alguno.

ma de aplicar la capacidad económica que no sea mediante el establecimiento de beneficios tributarios. Es claro el alcance del Real Decreto Legislativo 781/86 en cuanto a la fijación del coste como límite de la cuantificación de la tasa; es claro también el deseo del legislador de no admitir con carácter general beneficios en materia de tasas, pero no compartimos la forma poco explícita de graduar las tasas en función de la capacidad económica.

## II. *Tasas por aprovechamientos especiales*

Menos problemática plantean esta clase de tasas respecto a la capacidad económica.

Parece en principio que el mejor criterio para medir la capacidad económica de un sujeto que realiza un aprovechamiento es justamente el valor del mismo, entendiéndose por tal la cantidad que podrá obtenerse de los bienes e instaladores si estas fueran de propiedad privada<sup>9</sup>.

### 3. **Situación actual de las Exenciones y Bonificaciones tributarias en las Tasas Municipales por prestación de servicios: Incidencia del Texto Refundido de Régimen Local**

De la lectura de las distintas normas que regulan las exenciones y bonificaciones en materia de tasas locales, desde la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 hasta nuestros días, se observa un afán aclaratorio al respecto sin que a nuestro entender se haya conseguido ni siquiera mínimamente. En efecto, teniendo en cuenta el concepto de tasas que, establece la Ley General Tributaria<sup>10</sup>, parece conveniente afirmar que se trata de una clase de tributos en los que no debiera predicarse la aplicación de beneficios fiscales con carácter general.

Sin embargo la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, al contemplar esta figura, recogía en su artículo 438, la posibilidad de los ayuntamientos de aplicar exención total o parcial, en las tasas por servicios o aprovechamiento, que afecten a economías de débil capacidad tributaria<sup>11</sup>. Y ello con independencia de

9. El artículo 210 del Texto Refundido en materia de régimen local establece: «1. El Importe de las tasas por la utilización privativa o por el aprovechamiento especial de bienes o instalaciones de uso público municipal no podrá exceder del valor del aprovechamiento.

2. Por valor del aprovechamiento se entenderá la cantidad que podría obtenerse si éstos fueran de propiedad privada.»

10. Véase el art. 26 de la Ley General Tributaria, ya transcrito.

11. El artículo 438 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio preceptúa que cuando algún servicio o aprovechamiento afecta principalmente a las clases productoras de escasa capacidad económica del Municipio, y el interés público en la extensión del servicio mismo justifique la exención total o parcial de los derechos o tasas correspondientes, los Ayuntamientos podrán otorgarlos, cuando en los casos en que la exacción de derechos y tasas en general sea obligatoria con arreglo a los preceptos de esta Ley.

la crítica que merecía lo anteriormente transcrito por el grado de arbitrariedad de que goza la administración municipal para calibrar la concurrencia de motivos que justifiquen la aplicación de beneficios fiscales.

Era ésta una fórmula imprecisa para el otorgamiento de beneficios fiscales, atendiendo a la capacidad económica del contribuyente y del interés público en la obtención del servicio, motivada por el contenido del artículo siguiente, el 439, el que especificaba una serie de exenciones que afectaban al Estado en materia de tasas por aprovechamientos, provincias, etc.

Disposiciones posteriores reguladoras de otras materias ajenas a las Haciendas Locales, fueron no obstante, recogiendo beneficios fiscales aplicables a determinados tributos locales como en las tasas por prestación de servicios. Citemos a modo de ejemplo la bonificación del 90% en las tasas por licencia para obras de las viviendas de protección oficial, reconocida en el art. 15 del Texto Refundido de la Legislación sobre la materia, aprobado por Real Decreto 2.960/76 de 12 de noviembre<sup>12</sup>

La Ley 41/75 de Bases de Régimen Local, si bien en la base nº 22 establecía que en materia de tasas no se admitirá beneficio tributario alguno, solamente excepcionado en los de aprovechamientos especiales, en que concurriesen determinados requisitos<sup>13</sup> hubo de, atendiendo a la realidad normativa de la materia, recoger en la Disposición final 3ª.4 que «Las exenciones y bonificaciones de tributos locales comprendidos en disposiciones legales que no sean de régimen local se adaptarán por el Gobierno, en el plazo de seis meses al contenido de la presente ley».

En idéntico sentido el Real Decreto 3.250/76 de 30 de diciembre, por el que se aprueban las normas provisionales para la aplicación de las Bases en materia de haciendas Locales, el cual en su artículo 9.2 establece el principio general de la no admisibilidad de beneficios tributarios en materia de tasas con la excepción del

12. Véase el art. 15 del Texto Refundido de las viviendas de protección oficial, Real Decreto 2.960/1976 de 12 de noviembre, a cuyo tenor a las viviendas de protección oficial gozarán durante un plazo de 20 años a partir de la fecha de terminación de las construcciones, de una bonificación del 90% de la base imponible de la Contribución Territorial Urbana, así como de todo recargo, arbitrio, derecho o tasa establecido por el Estado, las Diputaciones Provinciales, Cabildos Insulares o Ayuntamientos, incluso los que gravan la ejecución misma de las obras, aún cuando éstos fueran exigibles con anterioridad a dicha fecha. La bonificación recogida en cuanto a las tasas municipales se refiere, ha sido una de las más controvertidas en su vigencia, sobre todo con posterioridad a lo preceptuado en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 11/1975 de 20 de julio, respecto a la desaparición, con carácter general, de las exenciones, reducciones y bonificaciones de la Contribución Territorial Urbana, en las tasas municipales. Esta controversia quedó solventada por numerosa Jurisprudencia (Sentencia del T.S. de 15 de octubre de 1982)..

13. La base 22 en su nº 6, establece: «En materia de tasas no se admitirán otras exenciones o bonificaciones que las que beneficien al Estado, la provincia a que el Municipio pertenezca, a la Mancomunidad o Agrupación de que forme parte, por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por las que inmediatamente interesen a la seguridad y defensa nacional.

apartado 1º del mismo artículo, en cuanto a las tasas por aprovechamientos se refiere<sup>14</sup>. Pero tampoco podía admitirse con carácter general el mencionado principio atendiendo al mandato de la Disposición final 3ª.4 de la Ley 41/1975, mandato que se incumplió, de forma que la Disposición transitoria 2ª del precitado Real Decreto 3.250/76 de 30 de diciembre<sup>15</sup>, de alguna forma permitió, con carácter indefinido, el mantenimiento de las exenciones y bonificaciones recogidas en normas con rango de Ley que no sean de régimen local.

Diez años después, el 2 de abril de 1985, la Ley 7 reguladora de las Bases del Régimen Local, recoge una nueva autorización para que el Gobierno refunda en el plazo de un año, y en un solo texto, las disposiciones legales vigentes, permitiendo asimismo la regularización, aclaración y armonización de dichas disposiciones<sup>16</sup>, mandato que fue cumplimentado mediante la redacción del Real Decreto Legislativo 781/1986 de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

Del tratamiento que da el mencionado texto a la materia que estudiamos, se pueden hacer las siguientes anotaciones:

En primer lugar que el artículo 202, sigue idénticos criterios a los recogidos en el art. 9 del Real Decreto 3.250/76 ya referenciado, entendiendo que en materia de tasas por prestación de servicios no hay beneficio tributario alguno, y que en tasas por aprovechamientos sólo el Estado, la Comunidad Autónoma, la provincia a que el municipio pertenezca y la mancomunidad, área metropolitana u otra entidad que agrupe a varios municipios y los consorcios en que figure el municipio de la tributación, estarán exentos de las tasas por todos los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad y defensa nacional<sup>17</sup>.

14 El Estado, la provincia a que el Municipio pertenezca y la Mancomunidad, Agrupación o Entidad municipal metropolitana en que figura el Municipio de la imposición estarán exentos de las tasas por todos los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad y defensa nacional. 2. Salvo los supuestos establecidos en el número anterior, no se admitirá, en materia de tasas, beneficio tributario alguno.

15. La citada Disposición transitoria dice textualmente: «1. Hasta que por el Gobierno se dé cumplimiento a lo previsto en la disposición final 3ª. 4 de la Ley 41/1975, continuarán en vigor las exenciones y bonificaciones de tributos locales comprendidas en disposiciones con rango de Ley que no sean de régimen local». Ello permite entre otros beneficios el mantenimiento de la anteriormente aludida bonificación del 90% a la tasa por licencia de obras recogido en el Texto Refundido de Viviendas de Protección Oficial para esta clase de viviendas.

16. La Disposición Final primera de la Ley 7/1985 de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local establece que «se autoriza al Gobierno de la Nación para refundir en el plazo de un año, y en un solo texto, las disposiciones legales vigentes de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición derogatoria. La refundición comprenderá también la regularización, aclaración y armonización de dichas disposiciones...».

17. Véase el art. 202 del Real Decreto Legislativo 781/86, de 18 de abril, cuya redacción, respecto al art. 9 del Real Decreto 3.250/76, de 30 de diciembre, se diferencia únicamente en cuanto a las entidades a las que afecta la exención, con arreglo a lo previsto en la Ley 7/85 de 2 de abril..



En segundo lugar hemos de poner de manifiesto que la Disposición Derogatoria establece:

«1. Quedan derogadas las siguientes disposiciones: Primera.—La Ley de Régimen Local, texto articulado y refundido aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955.

Séptima.—Real Decreto 3.250/76 de 30 de diciembre, por el que se aprueban las normas provisionales para la aplicación de las bases 21 a 34 de la Ley 41/1975 de 29 de noviembre, sobre ingresos de las Corporaciones Locales...».

Es decir, se deroga la norma que regula los beneficios fiscales en materia de tasas de las Haciendas Locales, cuyo alcance evidentemente afecta tanto a su articulado como a la Disposición Transitoria 2ª.

Por último, es preciso recordar que en el nuevo Texto Refundido, no aparece disposición transitoria alguna que permita la vigencia, con carácter general, de exenciones o bonificaciones.

De lo anteriormente expuesto parece deducirse que en materia de Haciendas Locales, la evolución legislativa tiende a hacer desaparecer cualquier tipo de beneficios fiscales en materia de tasas, con independencia de que en otras materias se recojan aquellos, vulnerando en cierta medida la autonomía municipal, y si bien se intentó con el Decreto 3.250/76, sólo se ha conseguido a través del Decreto Legislativo 781/86 de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de régimen local.

Sin embargo, esta afirmación merece algunas matizaciones, pues la misma sólo será válida si el Real Decreto Legislativo 781/86 ha cumplido el mandato de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local<sup>18</sup>, ya que en la refundición no se recoge la Disposición transitoria que permitía la continuidad de los beneficios fiscales, a pesar del contenido de la norma prohibiendo su existencia.

A la vista de la redacción del Real Decreto Legislativo, tanto en ésta como en otras materias, cabría preguntarse si es un olvido involuntario o querido por el Gobierno, y si se trata de una decisión consciente hemos de aclarar si le está permitido al Decreto legislativo hacerlo, pues si es así, es decir si los términos regularización, aclaración y amortización<sup>19</sup> alcanzan la posibilidad de suprimir preceptos contenidos en las Disposiciones refundidas, evidentemente habrán desaparecido los beneficios con carácter general.

18. No olvidemos que la Disposición Final de la misma permitía la refundición en el plazo de un año, lo cual comprenderá asimismo la regularización, aclaración y armonización de las disposiciones refundidas.

19. El artículo 82 de la Constitución Española en el nº 5 establece que «la autorización para refundir textos legales determina el ámbito normativo a que se refiere el contenido de la delegación, especificando si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos».

Podrá admitirse asimismo que, al tratarse de una Disposición transitoria, no haría falta recogerla en el texto refundido al agotarse su vigencia en el momento en que habiendo transcurrido el plazo de autorización, no se hubiera utilizado ésta por el Gobierno.

El defender la solución anteriormente apuntada sobre la desaparición de beneficios fiscales en materia de tasas, exige el análisis previo de la función atribuida a los Decretos Legislativos como norma por la que se aprueban los Textos Refundidos. Al respecto, la doctrina mantiene opiniones contradictorias, partiendo de que a tenor de lo preceptuado en el artículo 82.5 de la Constitución Española — antes transcrito — se permita dos clases de Textos Refundidos según lo prevea la Ley de delegación: los que se limitan a una labor meramente refundida y en la terminología empleada por Carretero Pérez, los modificadores de normas anteriores<sup>20</sup>, diferencias que según la tesis mantenida por Recorder de Caso, «no se vislumbra en qué radica», pues considera «inconcebible que pueda formularse un texto único sin que exista aclaración y armonización de varios textos legales»<sup>21</sup>.

García de Enterría, entiende que el texto refundido no se limita a una mera labor de refundición, sino «que su finalidad supone siempre un juicio de fondo sobre la interpretación sistemática de las reglas refundidas, lo que puede implicar con frecuencia la explicación de normas subsidiarias allí donde existen lagunas legales y siempre una depuración técnica, una aclaración, una armonización de preceptos, una eliminación de discordancias y antinomias»<sup>22</sup>.

La jurisprudencia ha tenido ocasión de manifestarse al respecto en algunas ocasiones, así el Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de octubre de 1984, al plantearse la cuestión relativa a la vigencia de la bonificación del 90% en el arbitrio municipal de Plus-Valía, en los supuestos de transmisiones de terrenos destinados a la construcción de viviendas de Protección Oficial, mantiene que, «aunque no fuera recogida en el texto refundido de las viviendas de protección oficial aproba-

20. CARRETERO PEREZ, Adolfo, en su artículo «El concepto constitucional de las Fuentes del Derecho» en la obra colectiva «La Constitución Española y las Fuentes del Derecho. Volumen I.». Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979. Este autor entiende que «el contenido de la delegación, según el art. 82.5 de la Constitución es que ha de determinarse en el ámbito normativo a que se refiere, especificando si se circunscribe a una mera formulación de un texto único, es decir, a una compilación o si se incluye la de aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos, en cuyo caso tienen valor derogativo para las normas que no se recopilen, o modificativo, cuando se les rebaje de rango. Hay pues una doble categoría de textos refundidos: los compiladores y los modificadores de las normas anteriores».

21. Véase «La Legislación Delegada» de RECORDER DE CASO, Emilio, en la obra colectiva ya citada, *ob. cit.*, volumen III, pp. 1.669 y ss..

22. En este sentido GARCIA DE ENTERRIA, considera que la labor refundida implica un aliquid novi sobre la situación anterior y no una simple ordenación mecánica y ordinal de preceptos anteriores. El texto refundido sustituye a las normas objeto de refundición. Pero a la vez de aliquid novi lo es también de contenido.

Véase GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, en su obra «Legislación Delegada, potestad reglamentaria y control judicial». Editorial Tecnos. Madrid, 1970, pp. 130 y ss..

do por Decreto 2.960/76 de 12 de noviembre al haberse dictado en ejecución de la autorización dada al Gobierno en el Decreto-Ley de 20 de julio de 1976, para que se aprobara un nuevo texto refundido de la legislación de viviendas que sustituyera el de 24 de julio de 1963, aquella omisión no debe ser obstáculo a cuanto venimos sustentando, toda vez que en el aludido texto de 12 de noviembre de 1979, se cometió una evidente extralimitación, al tratarse de una disposición que, atendiendo a su naturaleza de mera actividad administrativa de reproducción y refundición de la legislación entonces vigente, debía forzosamente ajustarse a los términos de dicha autorización y, en consecuencia, no innovar o modificar la aludida legislación, por eso al excederse en lo específicamente autorizado y suprimir la bonificación del 90 por ciento a que ahora nos venimos refiriendo, aún a pesar de que la normativa que debía refundir la concedía, tal supresión carece de eficacia y, por ello, debe aquella bonificación considerarse vigente, aún, repetimos, que no haya sido incluida en el texto refundido entonces aprobado, ineficacia de la citada supresión que resulta también de lo previsto en el art. 10 de la L.G.T., al establecerse allí que todo lo referente al establecimiento o supresión de bonificaciones tributarias en «materia reservada a Ley»,... principio de legalidad en materia tributaria asimismo proclamado en el art. 133 de la Constitución...»<sup>23</sup>.

Parece pues que, con independencia de las matizaciones que se pudieran hacer a la normativa contemplada por la Sentencia cuyo considerando 1º hemos transcrito y la tratada por nosotros, existe una contradicción entre la tesis mantenida que el profesor García de Enterría, cuando dice que el texto refundido «supone siempre un juicio de fondo sobre la interpretación sistemática de las reglas refundidas», y el que en la Sentencia se recoja la imposibilidad de que el Texto Refundido, al tratarse de una mera actividad administrativa de reproducción y refundición de la legislación vigente, y en consecuencia no innovar o modificar la aludida legislación.

Sin embargo, entendemos que más bien se trata de una contradicción aparente ya que, compartiendo la tesis de la imposibilidad del texto refundido para modificar o innovar el ordenamiento, ello no impide que, cuando esté confuso y determinados aspectos de las normas refundidas, como en el caso que nos ocupa de los beneficios fiscales que permanecen vigentes en virtud exclusivamente de Disposiciones Transitorias, el texto refundido en esa posibilidad, reconocida constitucionalmente, de regularizar, aclarar y armonizar, suprima una situación ambigua y en alguna forma contraria a la finalidad y al contenido esencial de la norma<sup>24</sup>.

23. Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 1984. Referencia Aranzadi 5597/84.

24. Recuérdese que venimos aludiendo de forma reiterada a que tanto la Base 22 de la Ley 41/75 de Bases de Régimen Local, como el artículo 9 del Real Decreto 3.250/76 de 30 de diciembre, mantienen de forma taxativa que en las tasas por prestación de servicios no existe beneficio tributario alguno, con independencia de la irregular situación determinada por las Disposiciones Transitorias. Por otro

Recientemente, Martín Queralt se ha manifestado en el sentido de considerar vigentes las bonificaciones comprendidas en disposiciones con rango de Ley que no sean de régimen local, precisamente porque el Decreto Legislativo 781/86 de 18 de abril refundió las disposiciones legales vigentes «en materia de Régimen Local», entendiéndolo que las recogidas en una Ley que no sea de régimen local subsisten<sup>25</sup>.

Sin embargo, nos resulta difícil sustentar esta opinión, por la contradicción que ello supondría con el precepto de Autonomía Municipal recogido constitucionalmente. En cierta medida dejaría vacío el contenido de uno de los aspectos del mencionado principio<sup>26</sup>.

#### 4. Conclusiones

**PRIMERA.** — En la evolución legislativa de la materia estudiada, desde la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, hasta el Real Decreto Legislativo pasando por la Ley 41/75, y el Real Decreto 3.250/76 de 30 de diciembre, se recogía como principio general que en materia de tasas por prestación de servicios no existía beneficio tributario alguno.

**SEGUNDA.** — Las exenciones y bonificaciones que permanezcan vigentes con anterioridad al Decreto Legislativo 781/86 lo hacían en virtud de la Disposición Transitoria 2ª del Real Decreto 3.250/76 y ello hasta que por el Gobierno se diera cumplimiento a lo previsto en Disposición Final 3ª-4 de la Ley 41/75, mandato incumplido en su momento por aquél.

**TERCERA.** — La Ley 7/85 de 2 de abril autoriza al Gobierno para refundir las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, permitiendo su regularización, aclaración y armonización de dichas disposiciones. Este mandato sí fue cumplimentado por el Gobierno a tenor del Decreto Legislativo 781/86 de 18 de abril, donde no se recoge la aludida Disposición Transitoria a cuyo tenor permanecen vigentes las exenciones y bonificaciones. Y en el que, con carácter taxativo, siguiendo la línea de otras disposiciones refundidas, se establece que en materia de tasas, no existe beneficio tributario alguno.

lado, entendemos que el Real Decreto Legislativo 781/86, tiene fuerza de ley, de manera que ello le permite derogar beneficios tributarios reconocidos en normas anteriores, lo que asimismo, por la jerarquía normativa, produce la derogación de otras de inferior jerarquía.

25. Véase MARTÍN QUERALT, J. en «Tasas», en la obra colectiva «Manual de Derecho Tributario Local. Generalitat de Catalunya». Escola D'Administració Pública de Catalunya. Barcelona, 1987, p. 165.

26. No se puede mantener que en normas de ámbito distinto a la Administración municipal, se recojan beneficios fiscales que afecten al régimen local y así lo ha entendido el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de enero de 1986 ref. Aranzadi nº 35 al recoger: «Los artículos 137 y 140 de la Constitución proclaman la autonomía municipal, uno de cuyos aspectos es el económico, que quedaría gravemente afectado si la Administración Central pudiera conceder exenciones distintas de las que menciona para cada exacción, la Ley de Régimen Local».

CUARTA. — El Real Decreto Legislativo tiene fuerza de Ley, y en cumplimiento de la autorización legislativa puede armonizar y aclarar el contenido de las Disposiciones que refunda.

QUINTA. — A tenor del art. 202 del Real Decreto Legislativo 781/86 de 18 de abril habrán desaparecido los beneficios fiscales en materia de tasas por prestación de servicios, al no recoger el citado texto disposición transitoria alguna a cuyo tenor se pudiera mantener la vigencia de aquella. El aceptar que las exenciones y bonificaciones permanezcan vigentes porque se recogen en normas que no son de régimen local y por ende no están refundidas en el mencionado Decreto Legislativo, supondría un atentado al principio de autonomía municipal, reconocido constitucionalmente.