

ELEMENTOS DE ANALISIS SOBRE EL IMPACTO FINANCIERO Y APLICACIÓN PRACTICA DEL ARTICULO 11 DE LA LEY 7/2022 DE RESIDUOS PARA LA ECONOMIA CIRCULAR. LA PRESTACION PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO POR LA PRESTACION DE SERVICIO DE GESTION DE RESIDUOS DE COMPETENCIA MUNICIPAL.

1. INTRODUCCION.

Como punto de partida, procede indicar que la normativa objeto de las presentes notas, no se configura como una norma de carácter financiero –pese a su efectos económicos–, sino como una norma medioambiental, en la que desde su inspiración hasta su regulación tiene por fundamento atender una finalidad extrafiscal: la **reducción de la generación de residuos**, y así como, que los residuos –ese acompañante indeseado pero no prescindible, al menos hasta donde el estado actual de la tecnología alcanza a entender– puedan ser objeto del tratamiento que menos impacte en la **conservación del medioambiente**.

Otra consideración previa que debe centrar la lectura de este trabajo, es que dicha regulación, en cuanto a su diagnóstico y modelo no tiene su origen en la voluntad del Legislador de nuestro país, sino que deriva de la competencia atribuida a la UE. En concreto, es la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008 - modificada por la Directiva 2018/851- la que establece el marco jurídico en el ámbito de los residuos en la Unión Europea (UE), con el objetivo de proteger el medio ambiente y la salud humana, enfatizando la importancia de utilizar unas técnicas adecuadas de gestión, recuperación y reciclado de residuos para reducir la presión sobre los recursos y mejorar su uso.

La Directiva 2008/98/CE establecía como plazo de incorporarse a la legislación nacional: el 12 de diciembre de 2010, y la Directiva de modificación 2018/851: el 5 de julio de 2020.

La generación de residuos históricamente se ha configurado como un subproducto inevitable y desafortunado de la actividad económica y del crecimiento. En las últimas décadas gracias a las tecnologías modernas y a una gestión cuidadosa, es posible un planteamiento que ponga fin a ese vínculo cíclico, con la definición de un nuevo modelo, denominado Economía Circular¹.

En este sentido, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF)² destaca que el régimen de la gestión de los residuos “es una parte fundamental de la estrategia europea para desvincular el crecimiento económico del uso de los recursos naturales (Nuevo plan de acción para la economía circular por una Europa más limpia y más competitiva, 2020) y convertir a Europa en una economía climáticamente neutra en 2050 (El Pacto Verde Europeo, 2019a)”.

Así contextualizada la aproximación a la materia, a continuación el objetivo de este breve trabajo se centra en descender al análisis de lo que el artículo 11 de la Ley 7/2022 supone el ámbito de la política financiera vinculada a los residuos de las EELL, significativamente de los municipios, ámbito de gobierno al que la norma atribuye de forma originaria dicha competencia³, con especial atención a la **ordenación y gestión** de la exacción que regula, como ingreso público.

¹ Economía circular: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/circular-economy.html>

Una economía circular es un sistema que mantiene el valor de los productos, materiales y recursos en la economía durante el mayor tiempo posible y minimiza la generación de residuos. Esto significa un sistema en el que los productos se reutilizan, reparan, transforman o reciclan.

(...) contribuyen a otras prioridades clave de la Unión Europea (UE), incluida la recuperación ecológica, la mitigación del cambio climático y el ahorro de energía, la protección de la biodiversidad y las iniciativas mundiales de desarrollo sostenible.

En 2015, la Comisión Europea adoptó un ambicioso **plan de acción de economía circular**. Anunció cinuenta y cuatro medidas a lo largo de todo el ciclo de vida de los productos para acelerar la transición de la UE hacia una economía circular.

(...) la legislación de la UE revisada sobre los residuos entró en vigor en 2018. Estableció objetivos claros de reciclaje y un plan a largo plazo para una gestión de residuos moderna. Esto incluyó:

- objetivos para el reciclaje de residuos municipales y de envases;
- objetivos vinculantes para reducir los vertederos al máximo;
- medidas para reducir el desperdicio de alimentos y los desechos marinos.

En marzo de 2020, como pilar fundamental de su Pacto Verde Europeo de 2019 para impulsar el uso eficiente de los recursos mediante el cambio a una economía limpia y circular, recuperar la biodiversidad y reducir la contaminación, la Comisión adoptó un nuevo **plan de acción de economía circular** para la UE

² <https://www.airef.es/es/estudios/estudio-gestion-de-residuos-municipales/>

³ No procede por objeto de este trabajo, profundizar en el modelo asimétrico del Sector Local, y la conveniencia de la determinación de competencias que exceden en su viabilidad de lo que ha dado en denominar la planta municipal; no obstante, se considera que sería conveniente que por parte del Legislador y la iniciativa legislativa (el gobierno, a través de sus ministerios y órganos directivos) tomaran consciencia de dicha realidad fáctica y suficientemente asentada en este mas medio siglo de vigencia constitucional para realizar una adecuada asignación de funciones originarias atendiendo a la capacidad de gobierno y gestión dentro y fuera del Sector Local. En esta línea, hubiésemos valorado positivamente la asignación de las competencias originaria de gestión en municipios hasta 20.000 directamente a las Diputaciones Provinciales, y la de tratamiento incluso en municipios de población superior a Diputaciones y CCAAs, frente al modelo regulado de remisión a formas de cooperación o colaboración de carácter voluntario como de la forma consorciada. Haber regulado ese modelo institucional además determinaría que la financiación y la gestión de la exacción se residencie fuera de los municipios, dada la insuficiencia técnica y de gobierno también en el ámbito fiscal.

Ha de destacarse que dado el tiempo transcurrido desde su entrada en vigor así como la difusión en red que respecto a la misma se ha realizado desde distintas instancias, ha permitido reparar en la relevancia que la nueva regulación supone, y incluida su trascendencia en su aspecto financiero; y por ello, ha existido un pronto debate técnico que también se ha trasladado a la agenda política. En este periodo previo al 31/12/2024 ya existen un corpus notable de trabajos doctrinales en la materia, si bien la Ordenación normativa por las Entidades Locales hasta donde conocemos es aún escasa, y ha de entenderse aún se encuentran en fase de preparación o proyecto.

A continuación por tanto, nuestro objetivo es realizar un análisis suficientemente revelador para que el lector pueda concluir un conocimiento adecuado del marco normativo y, de algún aspecto también técnico, para dimensionar el impacto financiero y los requerimientos de cumplimiento normativo que la nueva regulación de forma indemorable establece.

En favor de la calidad expositiva y concisión, no se desarrollará hasta al máximo detalle cada uno de los aspectos que se relacionan, pero el objetivo es identificar desde el punto de vista más práctico, el entorno de trabajo que deben abordar los distintos agentes y perfiles profesionales que ha de conformar los equipos de propuesta o desarrollo normativo y de gestión de este tipo de exacción en el ámbito de las Entidades Locales (en adelante, EELL).

Desde este objetivo se realizará un desarrollo más de detalle de algunas de las cuestiones que se consideran relevantes:

- El sujeto obligado al pago en el caso de prestación patrimoniales no tributaria (en adelante PPNT).
- Gestión censal.
- Contenido del ámbito desarrollo normativo de la exacción, especialmente en el caso de la tipificación como PPNT.

2. CONTEXTO FINANCIERO DEL SERVICIO DE RESIDUOS.

Desde el punto de vista financiero, la nueva regulación que supone la Ley 7/2022, plantea un relevante impacto en el presupuesto local, y fundamentalmente, en los siguientes aspectos:

1. En el artículo 11: al establecer con carácter obligatorio que la Entidades Locales deben aprobar una exacción cuya cuantificación permita financiar el 100% los costes del servicio de gestión de residuos de competencia municipal. Así mismo, dicha cuantificación debe permitir establecer sistema de pago por generación.
2. Conforme a los artículos 84 a 97, el 1/01/2023 entro en vigor el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (IDV). La estimación de este incremento de coste sobre el total del gasto dependerá de realidad operativa de cada EELL, pero en algunos territorios se ha estimado próximo al 24%⁴.
3. Finalmente, el artículo 25 establece la obligación de la recogida separada de la fracción de biorresiduos dentro de la gestión de residuos de competencia municipal, conforme al siguiente límite temporal:
 - antes del 30 de junio de 2022: para las entidades locales con población de derecho superior a 5.000 habitantes
 - antes del 31 de diciembre de 2023: para el resto de entidades locales

Específicamente, respecto al estándar de calidad de este recogida separa se determina que el porcentaje máximo de impropios permitidos en este fracción de recogida separada es del 20% desde el año 2022 y del 15% desde el año 2027, porcentaje que además podría ser reducido mediante orden ministerial.

Sobre la relevancia de estas últimas medidas⁵ cabe señalar las siguientes consideraciones:

- i. Sobre el IDV y desde el ejercicio 2023 ha determinado el incremento del coste del servicio – que además es acumulativo en la cuota IVA sobre la cuota del mismo; pero también ha de destacarse, como tema relevante, la falta de acciones de la redistribución de la recaudación de segundo nivel (salvo en el caso de Cataluña⁶) que no se

⁴ Resolución Diputación Provincial de Jaén, núm. 6031 de fecha 19 de mayo de 2023, por la que se aprueba Convocatoria de subvenciones del Área de Economía y Hacienda para financiar los costes de repercusión del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, por un importe total de 6.758.776,42€ (BOP 99, de 24/05/2023).

⁵ Al no regularse en la Ley 7/2022, no analizaremos los eventuales efectos del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, por el que se aprobó el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI).

⁶ https://residus.gencat.cat/web/.content/home/consultes_i_tramits_-_nou/impost_cedit_residus/guia_impost_cedit.pdf

prevé en el artículo 97. Nos referimos a que dicho precepto solo determina que la recaudación del impuesto se asignará a las comunidades autónomas, sin que indique el carácter afectado de dichos ingresos a financiación de políticas medioambientales, incluidas las de competencia municipal, como ocurre en otros ámbitos como en el sector del agua, por ejemplo.

- ii. Sobre la recogida separada de la fracción biorresiduos, en la medida que requiere de nuevos depósitos específicos –normalmente, contenedores- y una operación adicional de recogida diferenciada – bien de contenedores o de bolsa a bolsa- la entidad local, previsiblemente incurrirá en mayores costes de recogida desde su implementación.

En las presentes notas, somos consciente de la complejidad de esta materia tanto operacional, técnica y económica - no siempre suficientemente atendida por el Sector Local, y por ende, por los Áreas financieras de dichos niveles de administración-, pero no podemos extendernos, por las características de este publicación, en un estudio completo del régimen financiero del artículo 11 de la Ley 7/2022; no obstante, creemos de interés inaplazable realizar una aproximación a los diversos aspectos que en el mismo concurren.

Finalmente, y sobre el impacto financiero de una parte relevante de la competencia municipal en material de residuos, la referida a las operaciones de gestión (otras serían: vigilancia, sanción, planificación o difusión-), cabe hacer referencia a los datos que constan en dos documentos de relevancia, en la aproximación a este tema desde el punto de vista económico:

- 1º El Informe 1.417 del Tribunal de Cuentas, de 22 de diciembre de 2020, sobre Fiscalización de las Tasas y Precios Públicos de los ayuntamientos de municipios de población superior a 500.000 habitantes⁷.

Sobre dicho documento cabe indicar las siguientes consideraciones:

- i. Las magnitudes de gasto presupuestario que se exponen en términos totales:

Coste Operación RECOGIDA-TRANSPORTE

Entidad (*)	Tasas por la recogida y transporte de residuos sólidos urbanos			
	Nota 26 Memoria	Memoria justificativa del coste de servicios	CESEL	Estudios técnico-económicos
Ayto. Madrid	Sin datos	233.850.328,50	183.341.657,88	44.104.334,46
Ayto. Barcelona	17.010.141,91	87.650.000,00	87.713.845,73	22.621.225,24
Ayto. Sevilla	53.745.389,65	No aportada	49.487.254,48	70.009.241,23
Ayto. Zaragoza	21.424.001,46	17.768.017,70	20.982.801,80	24.288.391,00
Ayto. Málaga	32.880.553,87	Sin datos	29.585.438,97	16.319.548,00

Coste Operación TRATAMIENTO

Entidad (*)	Tasas por el tratamiento de residuos sólidos urbanos			
	Nota 26 Memoria	Memoria justificativa del coste de servicios	CESEL	Estudios técnico-económicos
Ayto. Madrid	Sin datos	107.425.836,50	86.067.197,27	Sin datos
Ayto. Zaragoza	11.680.669,32	9.272.385,05	11.726.393,05	11.312.481,00
Ayto. Málaga	19.155.767,28	16.920.576,00	17.120.326,62	13.200.776,21
Area M. Barcelona	Sin datos	Sin datos	96.954.979,57	124.701.624,12
EMTRE	0,00	71.705.982,33	11.390.144,57	71.683.901,00

- ii. Las deficiencias advertidas en la determinación de los importe gasto presupuestario y que se consta en las cuatro fuentes indicadas por columnas, en los cuadros señalados.

En este sentido, en el apartado II.2 del Informe denominado CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA EN LAS TASAS, sobre **la información** sobre el **coste** de los servicios, se señala las siguientes consideraciones:

⁷ El ámbito subjetivo del informe son seis ayuntamientos: Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Zaragoza y Málaga; y las entidades supramunicipales en las que participan, en la medida que gestionan las tasas (Área Metropolitana de Barcelona, la Entidad Metropolitana para el Tratamiento de Residuos de Valencia y la Mancomunidad de los Alcores para la Gestión de los Residuos Sólidos Urbanos de Sevilla). En dicho informe, se incluyó 3 tipos tasas, y entre ellas, las vinculada a los “servicios de **gestión de residuos**, incluyendo los relacionados tanto con la **recogida y transporte** de residuos domiciliarios y de actividades económicas, como los relativos a su **tratamiento**”.

- El principio de equivalencia - previsto en el artículo 24 y 25 TRLHL respecto a las Tasas- determina que su **cuantía ha de responder al coste del servicio recibido**.
 - “La determinación del principio de equivalencia, en los servicios que se financian mediante tasas, requiere un análisis detallado del coste de los servicios públicos, para lo cual resulta indispensable la implantación de un sistema de contabilidad analítica (...) **La verificación del cumplimiento del principio de equivalencia se ha visto limitado por la falta de implantación de una contabilidad analítica** Únicamente el ayuntamiento de Barcelona indica que posee un modelo de costes basado en las actividades”.
 - Desde el ejercicio 2017, los costes de los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos, deben incluirse en el Memoria de la Cuentas General en el **Nota 26**, según determina la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.
 - Asimismo, según el artículo 211 del TRLRHL debe incluirse como el Anexo de la Cuenta General, la **Memoria justificativa del coste y rendimiento** de los servicios públicos respecto a los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior al municipal.
 - Finalmente, el artículo 116 ter de la LRBRL, establece la obligación de cálculo y comunicación al Ministerio de Hacienda, del **coste efectivo de los servicios (CESEL)**, y que ha sido desarrollado por la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por el que se establece los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales, determinando el listado de servicios sobre los que se debe calcular el coste, entre los que incluye la gestión de residuos.
 - Y, por tanto, concluye que “la información comunicada por las entidades locales sobre el coste (....) presenta unas diferencias muy significativas entre unas fuentes de información y otras, lo que impiden determinar con precisión el coste computable a efectos del cumplimiento del principio de equivalencia”.
- 2º El Estudio de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) sobre la Gestión de los Residuos Municipales de junio de 2023⁸.
- En el documento - que abarca, respecto a los datos del periodo 2010-2019- se destaca el carácter medioambiental de la materia, así como su relevancia financiera; y por ello, se indica como relevantes las siguientes consideraciones:
- “El gasto público que realizaron las entidades locales en gestión de residuos alcanzó los 3.964 millones en 2021”.
 - “Se estima que el consumo de materias primas se duplicará entre 2020 y 2050 y que la generación de residuos se incrementará un 70 % entre 2020 y 2050”.
 - “la gestión de los residuos es una parte fundamental de la estrategia europea para desvincular el crecimiento económico del uso de los recursos naturales”.
 - “España ha **incumplido** los objetivos europeos de **reducción en la generación** de residuos y de **preparación para la reutilización y el reciclaje** marcados para 2020, por los que ya había sido advertida por la Comisión Europea mediante una alerta temprana en 2018. En concreto, España redujo la generación de residuos un 7,5 % entre 2010 y 2020, frente al objetivo del 10 % y preparó para la recuperación y el reciclaje un 40,5 % de los residuos, frente a un objetivo del 50 % en 2020 (del 55 % en 2025). A escala autonómica, cuatro comunidades sí que superaron el objetivo del 50 %. Pero, además, España se encuentra en riesgo de no alcanzar los objetivos marcados para 2025, tal y como ha vuelto a advertir la Comisión Europea en la alerta temprana emitida en junio de 2023”.
 - “El porcentaje de recogida separada en 2020 fue del 25 %, frente a un objetivo del 50 % a cumplir en 2035 y el porcentaje de residuos enviados a vertedero del 49,4%, frente al objetivo del 40% para 2025 y del 10 % en 2035”.
 - “El 93 % de las entidades locales dispone de una ordenanza”.
 - “Se estima que la recaudación está por debajo del **60 % de cobertura de costes**.”
 - “El contenido de los **informes técnico-económicos** no está definido en ningún texto legal. Tanto la descripción de los costes, como la fórmula de cálculo de la cuota, tienden a **ser insuficientes y han sido objeto de múltiples cuestionamientos jurisprudenciales**”.

A continuación, pasamos a exponer los elementos que determinan esta exacción diferenciando entre los que consideramos comunes a cualquier EELL, según de modelo de gestión del servicio y tipo de cuantificación; de los que son variables y disponibles de acuerdo con el nuevo marco legal, especialmente las cuestiones que afectan a las PPNT.

⁸ <https://www.airef.es/es/estudios/estudio-gestion-de-residuos-municipales/>

3. ANALISIS DEL ART.11

Como punto de partida, resulta obligado, la reproducción de la regulación que establece el artículo 11, que ha de subrayarse que se denomina “COSTES de la GESTIÓN”, y que literalmente establece:

- “1. De acuerdo con el principio «quien contamina paga», los **costes relativos a la gestión de los residuos**, incluidos los costes correspondientes a la infraestructura necesaria y a su funcionamiento, así como los costes relativos a los impactos medioambientales y en particular los de las emisiones de gases de efecto invernadero, **tendrán que ser sufragados** por el **productor inicial de residuos**, por el **poseedor actual o por el anterior** poseedor de residuos de acuerdo con lo establecido en el **artículo 104**.
(...)
2. Las normas que regulen la **responsabilidad ampliada del productor** para flujos de residuos determinados, ..., **establecerán los supuestos** en los que los costes relativos a su gestión tendrán que ser **sufragados, parcial o totalmente, por el productor del producto** y los **distribuidores del producto**
3. **En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local**, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales **establecerán**, en el plazo de **tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley**, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que **refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento** de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las **campañas de concienciación y comunicación**, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.
4. Las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario **podrán** tener en cuenta, entre otras, las **particularidades** siguientes:
 - a) La inclusión de **sistemas para incentivar la recogida separada** en viviendas de alquiler vacacional y similar.
 - b) La diferenciación o reducción en el supuesto de **prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada** de materia orgánica compostable.
 - c) La diferenciación o reducción en el supuesto de participación en **recogidas separadas** para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local.
 - d) La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de **riesgo de exclusión social**.
5. Las entidades locales **deberán comunicar** estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas”.

Un estudio detallado del precepto en su implementación jurídico financiera por las EELL nos lleva obligatoriamente a adelantar que pese a su régimen común, su aplicación no determinará un modelo homogéneo y común. Dicha diversidad versará fundamentalmente sobre la tipificación de la exacción y modelo de cuantificación - como elementos nucleares-, y ello, responderá a la complejidad en los aspectos jurídico financieros, operacionales, e institucionales que inciden en dicha ámbito de esta política municipal.

El análisis se realizará de forma integral -tanto respecto a los aspectos de **ordenación** como de **gestión**- respecto a cada uno de los apartados que se proceden a desarrollar. No obstante, la falta de homogeneidad y complejidad, se traslada además de forma obligada a la forma de estructuración por epígrafes de contenido de estas notas, que no pueden responder, por tanto, al clásico esquema en este tipo de materias.

Y la primera singularidad es que para dar homogeneidad a las figuras que regula el citado artículo 11 de la Ley 7/2022, vamos a utilizar el término común de exacción para referirnos a cualquiera de los tipos de la prestaciones patrimoniales que se devengan por el servicio de gestión de residuos de competencia municipal.

3.1. ELEMENTOS COMUNES DE LA ESR.

Como se ha resaltado desde el primer momento por el propio Legislador ya en el exposición de motivos⁹, el artículo 11.3 de la Ley 7/2022, establece una exacción **obligatoria y generalizada** frente a la situación actual de falta de homogeneidad en su exigencia; y que además **ha de cubrir el coste del servicio** no atendido a través de la financiación procedente de los sistema de responsabilidad ampliada del productor, de acuerdo con la finalidad medioambiental que se deriva del principio de quien contamina paga.

Como requerimientos obligatorios que han de ordenar la imposición de esta exacción procede indicar las siguientes:

1. Obligación de pago por los usuarios.

Frente a la regulación común en materia de tasas o prestación públicas no tributarias en los que rige el principio de *libre disposición* respecto a la imposición e índice de cobertura, la Ley 7/2022 de Residuos para una economía circular establece dos obligaciones que condicionan su ordenación:

- i. El servicio público de gestión de residuos que incluye las operaciones de tratamiento (valoración y eliminación) es obligación municipal en todos los Ayuntamiento y no solo en municipios de más de 5.000 habitantes como establece la LRBRL. Hasta la Ley 7/2022, solo la recogida era la única operación obligatoria en todos los municipios.
- ii. La financiación **neta** del servicio de gestión de residuos (SGR) debe ser 100% vía prestación que abonan los usuarios. Cuando nos referimos al concepto de financiación neta debe entenderse como la diferencia entre coste total minorado en los ingresos derivados de la gestión de los residuos: venta de subproducto y energía, y las prestaciones patrimoniales públicas que corresponden al régimen de responsabilidad ampliada del productor (RAP)¹⁰- Título IV de la Ley 7/2022-.

Con ello, la norma establece un régimen especial para este tipo de prestaciones:

- La imposición de la financiación por los usuarios **es preceptiva**, y si las Entidades Locales no llevan a cabo su aprobación estarían incumplimiento la obligación legal.

Se ha resaltado desde el propio proyecto de Ley que la no la norma medioambiental¹¹ no determina ningún efecto directo a dicho incumplimiento; no obstante, no puede desconocerse que dicha actuación incide directamente en el

⁹ “se incluye expresamente por primera vez, la **obligación de que las entidades locales dispongan** de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria” (PREÁMBULO, Apartado V).

¹⁰ Esta última, se configura como una nueva área de atención financiera por su relevancia creciente tanto por el incremento de las fracciones a la que es aplicable, como por la madurez en el modelo de verificación de los costes que deben asumir las empresas obligadas a su financiación. En la medida que dicho análisis excede del objeto de este trabajo, no remitimos a su regulación en el Título IV de la Ley 7/2022 y los reglamentos de desarrollo de cada uno de los flujos.

Como flujos cuya RAP ha sido regulados y que han de entenderse adaptados a la Ley – según indica la Subdirección General Economía Circular)- cabe citar los siguientes:

- Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases.
- Real Decreto 110/2015, de 20 de febrero, sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.
- Real Decreto 108/2006, pilas y baterías.
- Real Decreto 265/2021 Vehículos fuera de uso.

Como flujos actualmente en revisión o necesaria revisión, debe indicarse:

- Neumáticos fuera de uso.
- Productos de tabaco que contienen plástico.
- Aceites y lubricantes
- Toallitas y globos.
- Artes de pesca.
- Textil.

¹¹ Uno de los aspectos destacados por la norma es que el artículo 11.3 Ley es que si bien impone la obligación de la aprobación de la exacción no contempla dentro de su régimen sancionador o en el propio artículo ninguna sanción o consecuencia a dicho incumplimiento.

El artículo 108.4. e) tipifica como infracción leve: “el incumplimiento de las obligaciones de cobro establecidas en esta ley y en sus normas de desarrollo”, lo que conlleva una sanción de multa de hasta 2.000 euros según el artículo 109.a.c); pero no entendemos que este tipo se refiere al sujeto activo de la prestación sino al obligado al pago como usuario del servicio.

Así mismo de la lectura del artículo 117, tampoco consideramos aplicable el régimen de multas coercitivas y ejecución subsidiaria. Si bien en este análisis cabe indicar que si bien el artículo 12.4. h) determina que corresponde a las comunidades autónomas “ejercer cualquier otra competencia en materia de residuos no incluida en los apartados 1, 2, 3 (Gobierno y AGE) y 5 (municipios) de este artículo”; el artículo 11.5 respecto al régimen de financiación se limita a señalar que las EELL “deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las ... comunidades autónomas”, sin que se precise ninguna la consecuencia jurídica que se anude a dicho incumplimiento.

Finalmente, llama la atención que la Disposición Final Octava denominada “Ordenanzas de la Entidades Locales” se refiera a la aprobación de las ordenanzas previstas en el artículo 12.5 y no a la exigida por el 11.3. Dicha DF 8ª si determina que “En ausencia de las mismas, se aplicarán las normas que aprueben las comunidades autónomas”.

equilibrio financiero de la Entidad, en los términos indicados, vía no repercusión del incremento de costes como consecuencia de la entrada en vigor en 2023 de IDV (Cuota general 70€/Tm) y la implementación de recogida separada de la fracción de biorresiduos.

- El nivel de cobertura neta del coste del servicio debe ser repercutido entre todos los usuarios, sin que el resultado financiero de dicho servicio pueda ser deficitario.

Esta determinación ha de anticiparse que ha de ser objeto de matización en los supuestos en los que se establezcan beneficios fiscales vinculados al principio de capacidad económica o situación de riesgo de exclusión social.

2. Análisis de algunos elementos comunes de la obligación de pago.

La determinación de los aspectos homogéneos en la financiación también afecta a las determinaciones objetivas y subjetivas que configuran el nacimiento de la obligación de pago.

2.1. PRESTACION DE SERVICIO Y TIPO DE RESIDUOS DE COMPETENCIA MUNICIPAL.

Desde el punto de objetivo, las **operaciones** a financiar –las que su prestación efectiva, fundamenta la exacción - serán las que integran el concepto normativo de «Gestión de residuos»: y que son la **recogida, el transporte, la valorización y la eliminación de los residuos** -incluida la clasificación y otras operaciones previas, así como la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento posterior al cierre de los vertederos- (Apartado «n» del artículo 2 de la Ley 7/2022).

Desde el punto de vista objetivo, también ha de concretarse en el concepto de “**residuos de competencia municipal**” y son sobre los que se aplican las citadas operaciones; y, para ello, ha de estarse a lo previsto en el artículo 12.5 y artículo 2. av). de la Ley.

Este último define los «**Residuos municipales**» como:

“1.º Los residuos mezclados y los residuos recogidos de forma separada de **origen doméstico**, incluidos papel y cartón, vidrio, metales, plásticos, biorresiduos, madera, textiles, envases, residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, residuos de pilas y acumuladores, residuos peligrosos del hogar y residuos voluminosos, incluidos los colchones y los muebles,

2.º los residuos mezclados y los residuos recogidos de forma separada **procedentes de otras fuentes**, cuando esos residuos **sean similares en naturaleza y composición a los residuos de origen doméstico**.

Los residuos municipales no comprenden los residuos procedentes de la producción, la agricultura, la silvicultura, la pesca, las fosas sépticas y la red de alcantarillado y plantas de tratamiento de aguas residuales, incluidos los lodos de depuradora, los vehículos al final de su vida útil ni los residuos de construcción y demolición”.

Como precisión a estos últimos – los “asimilados a los domésticos”- el artículo 12.5.e) 2º determina que EELL podrán “Gestionar los residuos **comerciales no peligrosos** en los términos que establezcan sus respectivas ordenanzas, sin perjuicio de que los productores de estos residuos puedan gestionarlos por sí mismos en los términos previstos en el artículo 20.3. Cuando la entidad local establezca su propio sistema de gestión, **podrá imponer**, de manera motivada y **basándose en criterios de mayor eficiencia y eficacia en términos económicos y ambientales** en la gestión de los residuos, la **incorporación obligatoria** de los productores de residuos a dicho sistema **en determinados supuestos**”.

Por último, para concretar los asimilados a los domésticos el artículo 2. at) define como Residuos **domésticos**: los generados en servicios e industrias similares en composición y cantidad a los domésticos y que no se generen como consecuencia de la actividad propia del servicio o industria.

Se incluyen en esta categoría, los residuos que se **generan en los hogares** y como enumeración abierta, se relaciona los siguientes; aceites de cocina usados, aparatos eléctricos y electrónicos, textil, pilas, acumuladores, muebles, enseres y colchones, así como los residuos y escombros procedentes de obras menores de construcción y reparación domiciliaria.

Como residuos que no se generan en los hogares pero también “tendrán la consideración de residuos domésticos”, relacionan, como lista cerrada los siguientes: los procedentes de la **limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas, los animales domésticos muertos y los vehículos abandonados**.

Por tanto de la relación normativa ha de concluirse el siguiente cuadro respecto a la determinación objetiva de la actividad objeto de exacción:

OPERACIONES			
1	RECOGIDA	ACOPIO, CLASIFICACIÓN Y ALMACENAMIENTO INICIAL	
2	TRANSPORTE		
3.0	TRATAMIENTO	CLASIFICACIÓN Y OTRAS OPERACIONES PREVIAS	
3.1		VALORIZACIÓN	DE MATERIALES
			Preparación para la reutilización, el reciclado y el relleno.
3.2		ELIMINACIÓN (MANTENIMIENTO CIERRE VERTEDERO)	OPERACIÓN QUE NO SEA LA VALORIZACIÓN, Incluso cuando resulte un aprovechamiento < 50 % peso /aprovechamiento de energía. ANEXO III

TIPO RESIDUOS	
1	PAPEL Y CARTÓN,
2	VIDRIO,
3	METALES,
4	PLÁSTICOS,
5	BIORRESIDUOS,
6	VOLUMINOSOS, COLCHONES Y LOS MUEBLES
7	ACEITES DE COCINA USADOS
8	APARATOS ELÉCTRICOS Y ELEC-TRÓNICOS
9	TEXTIL
10	PILAS, ACUMULADORES
11	MUEBLES, ENSERES Y COLCHONES
12	RESIDUOS/ESCOMBROS OBRAS ME-NORES/ REPARACION DOMICILIARIA.
13	LIMPIEZA DE VÍAS PCAS, ZONAS VERDES, ÁREAS RECREATIVAS Y PLAYAS,
14	ANIMALES DOMÉSTICOS MUERTOS
15	VEHÍCULOS ABANDONADOS

2.2. USUARIO –OBLIGADO AL PAGO.

Desde el punto de subjetivo, -y frente la autonómica financiera que existe para la Entidad Local tanto en el ámbito tributario como contractual-, la determinación de la sujeto que ha de financiar el coste neto se determina expresamente por la Ley medioambiental, con carácter general, y vinculado a la condición de usuario del servicio.

Dicha determinación se concreta respecto a que todo usuario ha de financiar el coste del servicio, y esta obligación fiscal supone las siguientes consecuencias:

1º Las EELL que no vinculaban el coste de la gestión del residuos al pago del servicio, y que ha venido diluyendo este pago/financiación a través de otras figuras fiscales (históricamente el IBI), dado que ningún servicio público “es gratis”; deben modificar esta práctica y deben aprobar y exaccionar esta nueva figura fiscal.

En este sentido, el citado Informe 1.417 del Tribunal de Cuentas¹² manifiesta como constatación que se ha acreditado que “no todas las entidades fiscalizadas exigen tasas, financiándose los servicios, con cargo a los recursos generales de la Corporación”.

(Importes en miles de euros)

Tipo de ingreso	Ayuntamientos					
	Madrid	Barcelona	Valencia	Sevilla	Zaragoza	Málaga (*)
Ocupación de dominio público por empresas explot. de suministros	50.284,36	21.878,77	10.940,36	9.340,67	8.908,47	5.393,85
Ocupación de dominio público por empresas de telefonía móvil (**)	4.738,82	897,08	0,00	n/a	0,00	42,73
Recogida y transporte residuos	45.237,55	18.766,80	n/a	34.538,73	16.353,94	5.219,74
Tratamiento de residuos	n/a	n/a	69.599,39	n/a	9.211,91	1.200,21
Estacionamiento de vehículos	91.334,57	37.695,51	7.459,02	3.729,34	2.051,94	n/d
Retirada de vehículos de la vía pública	9.836,66	15.940,06	3.176,95	1.287,62	1.109,01	n/d
TOTAL	201.431,96	95.198,22	91.175,72	48.896,36	37.635,27	11.856,53

Como detalle, el Tribunal de Cuentas, en dicho Informe indica:

“En el Ayuntamiento de Madrid existe una única tasa que grava tanto la recogida como el tratamiento de residuos de actividades (entre las tasas por servicios y actividades relacionadas con el medio ambiente), pero no para los residuos domiciliarios.

El Ayuntamiento de Barcelona exige un precio público por los servicios de recogida de residuos comerciales e industriales (actividades), sin gravar la recogida de los residuos domiciliarios (...)

¹² <https://www.tcu.es/repositorio/dd74b019-a838-49f0-b166-3aa0ca9ab840/11417.pdf>.

En el caso del Ayuntamiento de Valencia, no se exigen tasas por los servicios de recogida y transporte de residuos (en ningún caso).

(...) Respecto al Ayuntamiento de Málaga, existe una tasa por la recogida de basuras de actividades económicas, pero no de los residuos domiciliarios

(...) En definitiva, los **servicios de recogida y el transporte** de residuos sólidos urbanos **domiciliarios** no están sujetos a la exacción de tasas en los Ayuntamientos de Madrid, Barcelona, Valencia y Málaga, financiándose a través de los recursos generales de la Corporación. En el caso de los Ayuntamientos de Sevilla y Zaragoza, que sí tienen regulada esta tasa, la misma es conjunta con la de recogida y transporte de residuos de actividades. En relación con estos últimos residuos, los Ayuntamientos de Madrid y Málaga exigen una tasa por el servicio de recogida y transporte y el de Barcelona cobra un precio público, siendo el Ayuntamiento de Valencia el único que no cobra ninguna tasa por la recogida y el transporte de residuos de actividades.

Por lo que se refiere al servicio de tratamiento (...) El Ayuntamiento de Sevilla no exige tasa por este servicio, ni tampoco la Mancomunidad de los Alcores para la Gestión de los Residuos Sólidos Urbanos de Sevilla.”

Esta práctica fiscal que históricamente ha sido utilizada en determinados ámbitos territoriales, y respecto a los residuos domiciliarios no de actividades -integrándose su financiación como “seudorecarga” de facto en la cuota de IBI, en buen medida justificada por la simplificación en el modelo de tributario municipal-, en la actualidad supondría un incumplimiento normativo directo del artículo 11.3 de la Ley 7/2022.

Analizada la debilidad normativa respecto al incumplimiento del citado precepto en un apartado precedente, en este momento, ha de resaltarse el foco que la Guía de la Subdirección General Tributos Locales de 14 de mayo de 2024, se dedica a este ámbito, al señalar dos efectos no previstos en dicha norma medioambiental:

- “El incumplimiento de los objetivos comunitarios que afectan a los residuos municipales podría conllevar que el Reino de España fuera sancionado, con lo que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 8 y en la disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, dicha **sanción sería repercutida** a las Administraciones Públicas y cualesquiera otras entidades integrantes del sector público responsables, lo que se aplicaría a aquellas entidades locales que **no cumplieran** con el **establecimiento de la Tasa/PPPNT** que tenga en cuenta el sistema de pago por generación y **que no sea deficitaria**.
- Adicionalmente, la existencia de dicha Tasa/PPPNT puede ser exigida como criterio condicionante para el acceso ... a los fondos comunitarios”.

2º. Ha de concretarse el concepto de usuario de servicio, como obligado a la financiación del servicio.

Nuevamente, resulta obligado en este apartado, atender a la regulación en la normativa medioambiental para la determinación del sujeto usuario - bien como sujeto pasivo bien del obligado al pago, según el tipo de exacción proceda (tasa o prestación no tributaria), según veremos en un epígrafe posterior-.

Así, el artículo 11.1 de la Ley 7/2022 determina que “(...) los costes relativos a la gestión de los residuos, (...), tendrán que ser sufragados por el **productor inicial** de residuos, por el **poseedor** actual o por el anterior poseedor de residuos de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.

El citado artículo 104.1 relativo al **alcance de la responsabilidad en materia de residuos**, establece que:

“1. Los residuos tendrán siempre un responsable del cumplimiento de las obligaciones que derivan de su producción y gestión, cualidad que corresponde al **productor inicial o a otro poseedor o al gestor de residuos**, en los términos previstos en esta ley y en sus normas de desarrollo”.

Finalmente, respecto al concepto de poseedor, ha de estarse nuevamente al art. 2 de definiciones cuyos apartados x) y al) determinan como los conceptos de «Poseedor de residuos» y «Residuo»:

“x) «Poseedor de residuos»: el productor de residuos u otra persona física o jurídica que esté en posesión de residuos”.

“al) «Residuo»: cualquier sustancia u objeto que su poseedor deseche o tenga la intención o la obligación de desechar”.

Limitándonos a la gestión de residuos -y no otras actividades o servicios de competencia municipal en el ámbito de las actuaciones de control (por ejemplo sobre residuos abandonados o basura dispersa¹³)-, el poseedor de residuos que

¹³ Se considerará poseedor de residuos al titular catastral de la parcela en la que se localicen residuos abandonados o basura dispersa, siendo responsable administrativo de dichos residuos, salvo en aquellos casos en los que sea posible identificar al autor material del abandono o poseedor anterior (art. 2.”x”).

demanda su gestión por la entidad local, es el poseedor de la fracción correspondiente que utiliza la infraestructura y los medios que integran dicho contenido operacional y que consiste en la recogida y tratamiento de los desechos, definidos esto últimos: como cualquier material que ya no desea poseer.

Atendiendo a la fracción o tipo de residuo, el modelo de gestión operativa puede ser diferenciado según el modo de entrega: contenedor, recogida puerta a puerta, punto limpio o en los puntos de entrega alternativos.

Incluso atendiendo al modelo de entrega, concurrirá o no exacción respecto a la totalidad del coste de esa fracción o será tenido en cuenta para la determinación de la cuota en alguna medida, como veremos con posterioridad (punto limpio o en los puntos de entrega alternativos), bien porque el coste neto sea cero - como consecuencia de la aplicación de la financiación procedente de la valorización de los subproductos - incluida la producción de energía- o los ingresos RAP-; bien porque el coste sea asumido por la EELL como medida de incentivación de la aplicación de otras medidas preferentes en la jerarquía de residuos del artículo 8.2 de la Ley 7/2022¹⁴.

La aplicabilidad de la figura del sustituto del contribuyente. Una alternativa en las PPNT.

i. Como hemos indicado la exacción del artículo 11.3 de la Ley 7/2022 puede integrar varios tipos de tipos, con carácter general, tasa o prestación no tributaria, según la forma de gestión del servicio.

En el caso de la tipificación **tasa**, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL), resulta de aplicación preceptiva.

En este ámbito, el artículo 23 TRLHL regula los sujetos pasivos de las tasas, distinguiendo entre contribuyente y sustituto.

- El contribuyente se concreta en las personas físicas y jurídicas así como las entidades a que se refiere el art 35.4 LGT que **soliciten o resulten beneficiadas o afectadas** por los servicios locales que presten (art. 23.1.b) TRLHL)
- El sustituto desplaza al contribuyente en las tasas establecidas por razón de servicios que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales -como concurre en la gestión de residuos-, y dicho sustituto viene determinado por el/los propietario/s del inmueble (art. 23.2.a) TRLHL).

Conforme a lo establecido en el art 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante), el sustituto-sujeto pasivo está obligado a cumplir tanto la obligación tributaria principal como las obligaciones formales inherentes a la misma.

Por tanto, en el ámbito tributario, el obligado al pago no es usuario directo del servicio cuando haga uso de un inmueble de forma permanente, sino al **usuario teórico**, el titular del derecho de propiedad sobre el inmueble al que se vincula el beneficio de la utilización del servicio municipal de gestión de residuos.

En esta ámbito, ha de llamarse la atención sobre la desconexión que existe entre el titular catastral y tributario en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (artículo 61 y 63)¹⁵ y el de las tasas del artículo 23.2.a. Esta falta de armonización plantea una significativa complejidad, introduciendo elementos de falta de simplificada en la gestión censal paralela de ambos tributos, como en el siguiente apartado se indicará.

¹⁴ Artículo 8 de la Ley 7/2022 denominado JERARQUÍA DE RESIDUOS.

1. Las autoridades competentes, en el desarrollo de las políticas y de la legislación en materia de prevención y gestión de residuos, aplicarán para conseguir el mejor resultado medioambiental global, la **jerarquía de residuos** por el siguiente orden de prioridad:
 - a) Prevención,
 - b) preparación para la reutilización,
 - c) reciclado,
 - d) otro tipo de valorización, incluida la valorización energética y
 - e) eliminación. (...)
2. Para la aplicación de la jerarquía de residuos, las autoridades competentes **deberán usar instrumentos económicos y otras medidas incentivadoras, como las que se relacionan en el anexo V.**

¹⁵ Artículo 61. TRLHL

1. Constituye el hecho imponible del impuesto la **titularidad de los siguientes derechos** sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:
 - a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
 - b) De un derecho real de superficie.
 - c) De un derecho real de usufructo.
 - d) Del derecho de propiedad.
2. La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior **por el orden en él establecido** determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas (...).

ii. En el caso de la prestación no tributaria, la normativa medioambiental no incluye en el art 11.3 indicación alguna sobre este tema, y el artículo 104.2 sobre la responsabilidad en materia de residuos, literalmente establece que “2. Los sujetos responsables podrán ejercer acciones de repetición cuando los costes en que hubieran incurrido deriven de los incumplimientos legales o contractuales de otras personas físicas o jurídicas”.

Dicha regulación no entendemos que sea homologable a la regulación que el **Art 23.2.a) TRLHL** establece respecto al **sustituto del contribuyente** en el ámbito de la tasa y que indica que los propietarios podrán repercutir, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.

Esta omisión normativa, tampoco consta abordada por la Guía de la Subdirección General Tributos Locales denominada “Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos”, de 14 de mayo de 2024 (en adelante, SDGTL)¹⁶, y ha de ser advertida como una de las debilidades – y no es la única, como iremos desarrollando- de la regulación que el artículo 11 realiza desde el punto de vista financiero.

La omisión de la regulación de la figura del sustituto del contribuyente en su equivalente para las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, no consideramos que pueda ser suplida dentro del contenido generoso de la doctrina del tribunal constitucional ha realizado, con un amplia relativización del principio de reserva de ley en la determinación cuantitativa de las PPNT.

La legitimidad de la Ordenanza municipal para regular la condición de obligado al pago del **propietario del inmueble no poseedor del residuo** entendemos que requiere de una reinterpretación del concepto de poseedor de residuo en dos categorías, el poseedor autorizado/potencial y el poseer efectivo.

En el ámbito de la gestión de residuos domiciliarios, el usuario-beneficiario del servicio podría concretarse en la Ordenanza como el propietario del inmueble o titular de otro derecho real que legitime el uso del inmueble al que se vincula la generación del residuo – en términos similares al titular catastral en el IBI-; mientras que en la gestión de residuos asimilados a domiciliarios de actividades económicas cualificadas por el intensivo del servicio, el usuario-beneficiario del servicio podría concretarse en Ordenanza, como el arrendatario o similar derecho personal de uso que ocupa el inmueble.

La intensidad en la generación de residuos y la tipología de los mismos, conforma la directriz normativa de implantación de sistemas de pago por generación, lo que justifica esta doble categorización que además consideramos plenamente alineada con el concepto de poseedor del residuo.

Respecto a la adaptación de la condición de obligado al pago en los residuos domiciliarios al dato de sujeto pasivo del IBI (propietario, usufructuario, concesionario), no contradice el artículo 2 y 11.1 de la Ley y además facilita la confección o gestión de censos.

La complejidad que el modelo supone se puede concretar en, al menos, las siguientes consideraciones:

1. Respecto al supuesto de Tasa, la contradicción en el sujeto pasivo advertida entre IBI y en todo caso, el propietario en la tasa -ex del art. 23.2.a)-, lo que puede afectar a alteraciones catastrales de carácter subjetivo, cuando no se refiera un derecho de propiedad.
2. La gestión de la PPNT que correspondan a concesionarios/empresas privadas, no disponen del régimen de colaboración tributaria interadministrativa que en materia catastral consta regulado para Entidades Locales.

Por tanto, la omisión normativa en este apartado puede considerarse solucionable vía regulación en la Ordenanza no fiscal respecto a las PPNT respecto al modelo de concepto de poseedor del residuo indicado.

La gestión de esta modificación del elemento subjetivo del dato censal la abordaremos con el siguiente apartado.

3. Régimen gestión periódico (bimensual, trimestral, anual).

Continuando con el enfoque del presente análisis vinculado al concepto de gestión de residuos, la configuración como un servicio de tracto sucesivo determina su exacción igualmente con carácter periodo y por tanto, la gestión cobratoria de la prestación responderá a liquidación reiterada a partir de un alta en censo/matricula de elementos de gravamen.

Esta gestión financiera temporal, se encuentra regulada en el ámbito tributario de forma detallada como a continuación detallaremos; si bien la gestión censal de las tasas locales dada su especificidad, requiere del correspondiente desarrollo reglamentario, que en el ámbito de las Entidades Locales viene determinado por las Ordenanzas Fiscales.

¹⁶ Se trata de un documento de mucho valor técnico para el análisis fiscal de la exacción; y aunque debemos hacer referencia a la inadecuada referencia a “residuos sólidos urbanos”, como concepto ya no prevista en la Ley 7/2022.
<https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>

Pese a esta necesidad de desarrollo normativo, que además no ha planteado mayor nivel de conflictividad jurisprudencial, no es común que el mismo concorra en buena parte de las OOFF, ni siquiera siguiendo el modelo reglamentario aprobado en el Estado¹⁷ o incluso en los territorios forales¹⁸; pudiéndose afirmar que es generalizado, la escasa atención que dicho ámbito se dedica.

El artículo 29 LGT, relativo a las obligaciones tributarias formales, en su apartado 2.a) se refiere como primera obligación formal a la de **presentar declaraciones censales** por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar actividades u operaciones empresariales y profesionales¹⁹.

En este sentido, la regulación censal vigente aplicable a las EELL se contiene en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, sin que la misma resulte suficiente en su detalle, y debiendo ser objeto de desarrollo normativo por la propias EELL en su adaptación a la ordenación de la gestión censal de los tributos y demás exacciones locales, entre la que se incluye la financiación del servicio de gestión de residuos.

Dicha normativa general, dedica solo cuatro artículos de general aplicación; los Artículos 2²⁰ (sin mayor contenido) y 144 a 146 (estos últimos como regulación de las actuaciones y procedimientos de comprobación censal); y con carácter supletorio, ha de estarse lo previsto en los artículos 3 a 16 que regula los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado.

Ese régimen supletorio no resulta de mucha utilidad general en la medida que dicha normativa inicialmente se centra en la determinación de la formación y contenido de los 12 censos que se regulan respecto Administración tributaria del Estado (aunque la mayoría se integran en el Censo de Obligados Tributarios y Empresarios, Profesionales y Retenedores, al margen de los específicos de Registro territorial de los impuestos especiales, los Registros territorial de los impuestos medioambientales: Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables e Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración- los tres con efectos financieros en el servicio de residuos y los dos últimos credos por la Ley 7/2022-; y los dos más recientes de aplicación a 1 de febrero de 2024 referidos a los Registro de operadores de plataforma).

De aplicación supletoria relevante, cabe citarse los artículos 9 a 16 empezando en orden inverso para facilitar la didáctica.

(-) Respecto a la actuación de la administración tributaria en materia censal ha de estarse al artículo 16 en relación con los artículos 144 a 146.

El Artículo 16 respecto a la gestión de las declaraciones censales, determina que corresponde a la AEAT “la **formación y el mantenimiento de los censos y registros** definidos en el artículo 3. A tal efecto, podrá realizar las **altas, bajas y modificaciones** correspondientes de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 144 a 146”.

¹⁷ Título II. Las obligaciones tributarias formales; Capítulo I. Las obligaciones censales del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

¹⁸ Decreto Foral Diputación Foral De Gipuzkoa 47/2013, de 17 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales (Título II Obligaciones censales).

¹⁹ La disposición adicional quinta LGT, dispone de forma directiva esta obligación de comunicar a la Administración tributaria a través de las correspondientes declaraciones censales su alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, las modificaciones que se produzcan en su situación tributaria y la baja en dicho censo.
El Censo de empresarios, profesionales y retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios.
Y, traslada al desarrollo reglamentario el contenido, la forma y los plazos para la presentación de estas declaraciones censales.

²⁰ **Artículo 2 Censos de la Administración tributaria**

1. Cada Administración tributaria **podrá disponer** de sus propios censos tributarios **a efectos de la aplicación de sus tributos**.
2. Cualquier censo tributario incluirá necesariamente los siguientes datos:
 - a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, así como el anagrama, si lo tuviera.
 - b) Número de identificación fiscal.
 - c) Domicilio fiscal. d) en su caso, domicilio en el extranjero.
3. (...).
4. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá suscribir convenios de colaboración con las entidades locales para el intercambio de información censal.
5. Las personas o entidades incluidas en los censos tributarios tendrán derecho a conocer sus datos censales y .. solicitar, ... que se les expida el correspondiente certificado. Sin perjuicio de lo anterior, será aplicable a los referidos datos lo establecido en el artículo 95 de la Ley 58/2003, General Tributaria (carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria). (...) tendrán derecho a la rectificación o cancelación de sus datos personales cuando resulten inexactos o incompletos de acuerdo con ... legislación en materia de protección de datos de carácter personal.

(-) Respecto a la actuación de los obligados tributarios/censales, ha de estarse a los artículos 9 a 13 denominadas declaraciones censales y que se refieren al **alta, baja y modificación de datos**, y mención especial merece el artículo 15 que se refiere a la “sustitución de las declaraciones censales por el **Documento Único Electrónico**”. Dicho precepto, en vigor desde 1/0//2018 determina que las declaraciones censales (alta, modificación y baja), podrán realizarse mediante el Documento Único Electrónico (DUE), de acuerdo con lo previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, **en aquellos casos en que la normativa autorice su uso**.

En nuestra opinión dicha regulación puede legitimar una actuación eficiente y de buena administración por las EELL, con la implementación de una declaración común a varios tributos o exacciones cuando se deba comunicar el alta/baja/modificación de datos por los ciudadanos. Nos estamos refiriendo a supuestos como en los que el Ayuntamiento mediante convenio de delegación ha asumido la competencia censal en IAE y/o IBI, en el que pueden aprobarse que los modelos de declaración a que se refieren al artículo 13 y que son aprobados por el orden del Ministro de Economía y Hacienda, también tengan efectos en otros tributos/censos: servicio de gestión de residuos, utilización privativa o aprovechamiento especial con vados, etc.

E incluso avanzado más, puede servir para plantearse vincular este tipo de obligaciones censales a otras comunicaciones fuera del ámbito fiscal, como puede ser las obligaciones también formales de declaraciones en el padrón de habitantes como vecino.

Lo cierto que es un ámbito conflictivo común y muy numeroso los supuestos en que un obligado tributario ha comunicado la baja de desarrollo de actividad económica, y sin embargo no ha comunicado la baja en censo de la exacción de gestión de residuos, si bien el Ayuntamiento es el administración que ha recepcionado la primera declaración como Administración delegada. En la medida que el obligado no ha sido informado o este no lo ha realizado, al no concurrir la baja en exacción de residuos y pese a que no exista ni siquiera la potencial sujeción, no realizar actividad, las liquidaciones seguirán aprobándose y a buen seguro que continuaran en la fase de procedimiento apremio, con los consiguientes recursos y coste reputacional que para la EELL supone la recaudación de ingresos sobre un servicio no consumido por el obligado.

En la misma dirección, plantamos incluso la posible regulación en las OOFF del régimen previsto en el artículo 14 respecto a la “exclusión de otras declaraciones censales” o en los artículos 9.3 y 10.2 sobre su comunicación a efectos a varios impuestos u obligaciones formales.

El Artículo 14 literalmente establece:

“1. La presentación de las declaraciones a que se refiere esta subsección producirá los efectos propios de la presentación de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese en el ejercicio de las actividades económicas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

2. La presentación de estas declaraciones censales sustituye a la presentación del parte de alta en el índice de entidades a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

3. De igual forma, en relación con los sujetos pasivos que resulten exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, la presentación de las declaraciones censales reguladas en esta subsección sustituye a la presentación de las declaraciones específicas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

4. La presentación de la solicitud de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, para los obligados tributarios incluidos en el registro territorial de los impuestos especiales de, producirá los efectos propios de la solicitud de baja en el citado registro (...).”

Por tanto, con este contenido normativo directo y supletorio, es obligado incidir en la necesidad de que por las EELL se regule este ámbito fiscal de carácter formal, de acuerdo con la aplicación de los principios de buena regulación del artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; y que determina que en el ejercicio de la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia²¹.

²¹ Art 129 Ley 39/2015.

“2. En virtud de los principios de necesidad y eficacia, la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el **instrumento más adecuado para garantizar su consecución**.

3. En virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la **regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma**, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

4. A fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, la iniciativa normativa **se ejercerá** de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, **para generar un marco normativo** estable, predecible, integrado, **claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de las personas y empresas**.

De acuerdo con el principio de seguridad jurídica, la norma será coherente con el resto del ordenamiento jurídico nacional, en tanto en cuanto transpone la regulación de la obligación formal que permitirá la exacción de la prestación que financia el servicio de gestión de residuos, y ello, en aplicación del principio de eficiencia, para ordenar las cargas administrativas de las nuevas obligaciones, y sus costes asociados, que deben ser los estrictamente necesarios y proporcionales para el cumplimiento de sus fines; y ordenando en este ámbito de gestión liquidadora de carácter periódico, lo que induce además en una racionalización de la gestión de los recursos públicos con la aplicación de metodologías y tecnologías necesarias y adecuadas.

Finalmente en este apartado, ha de indicarse las precisiones que la Guía SDGTL ha establecido como criterio administrativo de relevancia en el Apartado 8 denominado Notificación de las Liquidaciones.

Dicho criterio establece que “Los principios de eficiencia y limitación de costes indirectos hacen inviable que se puedan notificar individualmente las cuotas de la tasa que se devenguen cada año – o periodo temporal inferior - en función de la generación de residuos. El diseño de la cuota de la tasa permitirá, una vez notificada individualmente la inclusión en la correspondiente matrícula (padrón fiscal), notificar colectivamente las sucesivas liquidaciones, aun cuando existan variaciones provocadas por la generación de residuos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 102.3 de la LGT”.

Si bien dicha determinación resulta de alguna utilidad, lo cierto es que no se refiere expresamente a la aplicación de dicho régimen de exigibilidad de la prestación cuando no tiene la consideración de tasa, y por tanto no le resulta de aplicación el citado artículo 102.3 LGT.

Con carácter general, las omisiones de ordenación de carácter horizontal tanto en la normativa fiscal general del PPNT –LGT, y TRLHL-, como la específica medioambiental - Ley 7/2022- y también en la Guía SDGT nos reconduce al análisis de un elemento clave, cual es el ámbito de desarrollo normativo que corresponde a la EELL en el ámbito de las PPNT a través de las OOLL.

Si bien en el apartado previo respecto al figura del sustituto del contribuyente considerábamos que la Ley 7/2022 pese a la omisión de su regulación, permitía con una interpretación integradora y que dicha figura pudiera ser regulada en las OOLL; en la presente ámbito, la norma medioambiental también ha olvidado la regulación de este trascendente contenido sobre el que debe llamarse la atención tanto para modificación futura como para su no repetición en otros tipos de prestaciones no tributarias que se puedan implementar, en tanto que no concurre un desarrollo integral y general del régimen de PPNT.

Como indicamos, la alternativa más adecuada sería que la LGT en su Disposición Adicional Primera y/o el art 20.6 TRLHL, además de limitarse a la determinación del concepto – sin lugar a dudas, la mayor de las preocupaciones para el Legislador en materia de contratos, en la que incluyó dichas modificaciones- hubiera establecido una regulación al menos mínima del ámbito de ordenación y gestión y ello, aunque la misma corresponda a los concesionarios, o empresas públicas como ha sido advertida por la Cámara de Cuentas de Andalucía y también hemos indicado.

La omisión de dicha determinación concluye como resultado que se desconozca la voluntad del legislador en este aspecto, bien a favor de una despublicación total de la gestión en favor del principio de libertad contractual del artículo 1256 del Código Civil – lo que no resulta como situación reconocible dada la categoría de PPNT-, bien como laguna normativa que ha de ser objeto de regulación por la normativa de desarrollo, en nuestro caso la ordenanza municipal.

La doctrina constitucional sobre las PPPNT ha relativizado el contenido del principio de reserva de ley, permitiendo expresamente que la determinación del importe se realice por una disposición de carácter reglamentario. Admitido que el elemento fundamental de la cuantía del pago pueda ser aprobado por Gobierno, no encontramos argumentos materiales que concluyan la no aprobación por la EELL del régimen de gestión liquidatoria y censal.

Como adelanto del análisis posterior, cabe señalar que el Tribunal Constitucional ha reconocido un distinto alcance del principio de reserva de ley respecto a las prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 CE refiriéndose a tres tipos de grados en su regulación:

- un grado máximo en los impuestos,
- un grado medio en las tasas y contribuciones especiales (en aplicación del principio de equivalencia que las fundamenta)
- y, un grado mínimo en las PPNT, en el que hasta las normas reglamentarias pueden fijar la cuantía.

Quando en materia de procedimiento administrativo la iniciativa normativa establezca trámites adicionales o distintos a los contemplados en esta Ley, éstos deberán ser justificados atendiendo a la singularidad de la materia o a los fines perseguidos por la propuesta.(...)

6. En aplicación del principio de eficiencia, la iniciativa normativa debe evitar cargas administrativas innecesarias o accesorias y racionalizar, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos.

3. ELEMENTOS NO COMUNES

Como elementos que van a determinar una falta de homogenización en la prestación patrimonial que procede exaccionar, debemos referirnos a los siguientes:

1. Tipo de exacción.
2. Sistema de determinación de la Cuota.
3. Régimen de beneficios fiscales potestativos.
 - El expresamente previsto en el art.20.6 TLHL y 19.4 de la Ley 7/2022²².
 - Los propuesto en el Art 11.5 de la Ley 7/2022.
4. Fecha de exacción.

A continuación, nos centraremos en el análisis detallado de la calificación del tipo de exacción, concluyendo en una enumeración de las diferencias que de dicha tipificación se derivaban.

3.1. TIPOS DE EXACCION.

Según la forma jurídica-operacional de la gestión del servicio de residuos, la exacción tendrá la consideración de tasa o prestación patrimonial no tributaria de la Disposición Adicional Primera de la LGT²³.

La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (en adelante, LCSP) incorporó ex novo al ordenamiento jurídico la figura de la “prestación patrimonial de carácter público no tributario” (PPNT), una modalidad particular del género más amplio de prestaciones patrimoniales públicas (PPP) previstas en el artículo 31.3 CE y cuya configuración procedía de la jurisprudencia constitucional (STC 185/1995 y pronunciamientos posteriores).

Según el régimen jurídico establecido LCSP (artículo 289.2 y la D.A. 43ª), la naturaleza jurídica de los ingresos exigidos coactivamente procedentes de la prestación de servicios locales obligatorios, ha de depender de la forma de gestión de los mismos.

Esta nueva regulación aunque se indica que pretende clarificar el régimen jurídico de la retribución cuando la prestación del servicio es realizado por un tercero contratado por la Administración, o por una entidad integrante del sector público pero sometida a un régimen de derecho privado (sociedad mercantil local, entidad pública empresarial), lo cierto es que materializa una modificación del régimen previo que supone el artículo 2.2 LGT y la doctrina jurisprudencial en la material, sin que procede en este trabajo mayor desarrollo sobre la evolución normativa en esta materia²⁴.

Adicionalmente en relación al tipo de residuos, en concreto respecto a los residuos generados por la **actividad comercial, restauración y resto sector servicios**, han de diferenciarse dos categorías.

- a) Los residuos **asimilados a los domésticos** que son generados por dicho sector servicios pero que no son consecuencia de la actividad propia del servicio y que son similares en composición y cantidad a los generados en los hogares (Artículo 2.at)).
- b) y los **propriadamente comerciales** (Artículo 2.aq)) generados por la actividad propia del comercio, de los servicios de restauración y bares, de las oficinas y de los mercados, así como del resto del sector servicios.

²² Artículo 19.4 de la Ley 7/2022.

“En lo que respecta a la reducción del residuo alimentario en las empresas de distribución alimentaria y de restauración, las entidades locales podrán establecer en las correspondientes ordenanzas sobre la financiación de los servicios de recogida de residuos, **bonificaciones** en las tasas o, en su caso, en las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que gravan la prestación de dichos servicios de recogida, **en los términos previstos en la disposición final primera**” (que la que modifica TRLHL).

²³ Sobre la estudio de este nueva categoría en su aplicación al sistema financiero local, recomendamos la lectura de la monografía “Las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público No Tributario: Aplicación en el Ámbito Local” Miguel A. Valenzuela Villarrubia, CEMCI. 2023

²⁴ Sobre esa evolución normativa y jurisprudencial nos remitimos a la obra citada “Las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público No Tributario: Aplicación en el Ámbito Local”, donde se detalla la complejidad y etapas, y que determinando como resultado que hayamos asistido durante un periodo de quince años a un contexto de relevante inseguridad jurídica y conflicto entre dos visiones contrapuestas: la contractual y la financiera, con los intereses en juego que de ello se derivan.

Conforme a esta clasificación, y en función de que opera la **obligatoriedad o no** prevista en el artículo 12.5 de la Ley 7/2022, respecto a estos últimos -supuesto de solicitud voluntaria del servicio- podrán tener la calificación de precios públicos o precios privados/tarifa, también el forma de gestión de la financiación del servicio.

El artículo 12.5.c) 2.º determina que las EELL podrán “gestionar los residuos comerciales no peligrosos, sin perjuicio de que los productores de estos residuos puedan gestionarlos por sí mismos en los términos previstos en el artículo 20.3. Cuando la entidad local establezca su propio sistema de gestión, **podrá imponer**, de manera motivada y basándose en criterios de mayor eficiencia y eficacia en términos económicos y ambientales en la gestión de los residuos, la **incorporación obligatoria** de los productores de residuos a dicho sistema en determinados supuestos”.

Así expuesto el modelo de calificación jurídico financiera, en el siguiente cuadro se presenta en modo esquema.

RESIDUOS			GESTION DIRECTA	EMPRESA PUBLICA		EMPRESA PRIVADA	
				Sin Traslencia RIESGO	Con Traslencia Riesgo	CONCESION (Con Traslencia RIESGO)	SERVICIO CIUDADANIA (Sin Traslencia Riesgo)
MUNICIPALES	DOMICILIARIOS	SIEMPRE OBLIGATORIO	TASA	TASA	PPPNT	PPPNT	PPPNT
	ASIMILADOS (Industria/Comercio)						
NO MUNICIPALES	COMERCIALES	OBLIGATORIO	TASA	TASA	PPPNT	PPPNT	PPPNT
		VOLUNTARIO	PRECIO PUBLICO	PRECIO PUBLICO	PRECIO PRIVADO/	PRECIO PRIVADO/	PRECIO PRIVADO/ TARIFA

Por tanto, el proceso de ordenación vendrá previamente determinado, con la profundización del tipo de exacción a regular, debiéndose anticipar la imposibilidad de incluir en un mismo texto la regulación de dos tipologías dada la diferencias que concurren respecto al procedimiento de aprobación, contenido y, en menor medida, entrada en vigor.

La distinta calificación de la exacción aplicable, obliga a detenerse en la trascendencia que desde el punto de visto normativo, la misma supone.

Como afirmación inicial procede señalar que en el caso de las Tasas, la normativa medioambiental ha de ser integrada con la detallada y completa normativa tributaria vigente, tanto a nivel estatal (LGT, y reglamentos de desarrollo) como local (TRLHL).

Sin embargo respecto a la categoría de PPNT la regulación aplicable se caracteriza por su falta de detalle y de completitud, como de forma generalizada ha sido advertida por la doctrina y que también se indica en el citado Informe de la Cámara de Cuentas de Andalucía²⁵.

El apartado 7 del citado Informe, denominado “Cuestiones Clave de la Auditoría”, en su párrafos 64 a 69 ponen de manifiesto tanto las “dudas sobre la legalidad de tal calificación (y) la complejidad para identificar las actividades que pueden desarrollar las entidades jurídico-privadas en el ámbito de la gestión y recaudación de las tasas y de las PPPNT”, como las lagunas normativas en la regulación del nuevo tipo de exacción, hasta el punto de afirma que no existe una normativa que regule su “contenido material”.

Respecto a esta insuficiente regulación señala:

“68 (...) No se ha ... incorporado por la LCSP.... un régimen jurídico claro en esta cuestión, de forma que se mantienen las dificultades existentes antes de su entrada en vigor. Determinar el contenido de las actividades auxiliares, de carácter material o técnico, que son las que habilitan la colaboración privada en la gestión tributaria, continúa requiriendo un análisis minucioso y de carácter casuístico.

69 Por otra parte, ni la LCSP ni las disposiciones tributarias que ha modificado, aclaran el régimen jurídico de las PPPNT, que se presentan como una figura financiera **cuya normativa no la dota de contenido material**, más allá de su delimitación respecto de otras fuentes de financiación a las que recurrir para la prestación de este tipo de servicios. **Surgen así dudas sobre si su naturaleza jurídica es la de un ingreso de derecho público, lo que permitiría aplicar el procedimiento de recaudación tributaria y, particularmente, la posibilidad de acudir a la recaudación en vía ejecutiva, o, por el contrario, si les está vedada esta posibilidad por no atribuirle tal naturaleza**”.

Y dicho OCEX, mantiene un criterio opuesto al de DGT²⁶ en dos ámbitos.

²⁵ Informe de la Cámara de Cuentas Andalucía. 28 de abril de 2022, sobre la fiscalización de cumplimiento de los ingresos por prestación del servicio municipal obligatorio de recogida y tratamiento de residuos en los ayuntamientos de Cádiz, Huelva, Jaén y Sevilla, ejercicio 2019. (SL 10/2020).

²⁶ Consulta Vinculante V1758-20. En el caso analizado por la DGT, es el Ayuntamiento quien se relaciona con los usuarios del servicio, tanto en los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación e inspección del ingreso, como en relación con la propia prestación del servicio, pues es la Entidad local quien responde ante los usuarios, tramita las altas y bajas, resuelve quejas,

- Respecto al carácter instrumental o no de la forma de gestión para la calificación del tipo de exacción, indica que “Ni la D.A. 43ª LCSP, ni la D.A. 1ª LGT, ni el artículo 20.6 TRLRHL, aluden expresamente a la necesidad de que el prestador del servicio perciba la contraprestación directamente del usuario; en dicho articulado, los requisitos que obligan a establecer una PPNT parecen limitarse únicamente a dos, el carácter coactivo de la contraprestación y el establecimiento de una determinada forma de gestión del servicio -no del ingreso-”.
- Respecto a la exacción por la vía de apremio, se señala directamente en el párrafo 54 que “esta posibilidad (procedimiento de apremio) está vedada para el cobro de PPPNT en supuestos de gestión indirecta en la prestación de servicios” citando la STS, de 29 de enero de 1998 (FJ 3º) y desarrollando que “Estos ingresos son recursos propios de una entidad privada no integrada en el sector público, percibidos en contraprestación a un servicio prestado Aunque desde el punto de vista de la financiación de los servicios públicos locales, el ordenamiento los califique como PPPNT, la naturaleza de la retribución es la de un precio privado, de carácter contractual -o, si se prefiere, un precio “administrativo”, pues deben estar aprobados por el Pleno municipal-, sin perjuicio de que el servicio que se retribuye sea un servicio público. La referencia al carácter “público” de las PPPNT responde a la necesidad, trasladada al ámbito tributario local, de satisfacer el principio de reserva de ley, como garantía del fenómeno de autoimposición exigible en las sociedades democráticas para el establecimiento de prestaciones coactivas (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, 185/1995, de 14 de diciembre y 233/1999, de 13 de diciembre), lo que obliga a regularlas mediante ordenanza municipal (artículo 20.6 TRLRHL)” y concluye indicando que “Es cierto que el artículo 130 RSCL contempla la posibilidad de que la Corporación otorgue al concesionario de servicios la utilización de la vía de apremio para el cobro de sus contraprestaciones económicas (potestad que ha de ejecutar la Administración), si bien la vigencia de esta normativa es controvertida a la luz de la actual normativa tributaria y de la LCSP; de cualquier modo, **esta facultad ha de estar expresamente reconocida, circunstancia que no se verifica en este caso**”.

¿Cuál es la capacidad de desarrollo normativo de las EELL de las PPNT a través de sus ordenanzas?

La respuesta a dicha pregunta ha de realizarse a partir de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre las PPNT, que partiendo de la inicial STC 185/1995, se han abordado en las siguientes (según se detalla la STC 63/2019, de 9 de mayo (ECLI:ES:TC:2019:63) que resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la nueva regulación contenida en la LCSP):

- STC 182/1997, de 28 de octubre (FFJJ 15 y 16), relativa a la contribución de los empresarios respecto a la prestación por incapacidad laboral transitoria.
- STC 83/2014, de 29 de mayo (FJ 3), referida al descuento sobre el volumen de ventas de productos farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud o «margen farmacéutico» (también abordado en las SSTC 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 y 62/2015, de 13 de abril, FJ 5);
- SSTC 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c), 167/2016, de 6 de octubre, FJ 4, 174/2016, de 17 de octubre, sobre la aportación de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud, y
- y, SSTS 187/2016, de 14 de noviembre, 188/2016, de 14 de noviembre, 196/2016, de 28 de noviembre, 197/2016, de 28 de noviembre Y 198/2016, de 28 de noviembre), que se refieren a los pagos para la cobertura del coste de los planes de ahorro y eficiencia energética correspondiente al sector eléctrico.

Sobre el alcance de la reserva de ley que exige el art. 31.3 CE respecto a las PPNT, la citada STC 63/2019, sobre la LCSP - y pese a que no es el objeto central del pronunciamiento- se refiere al mismo en el FJ 5. b) y 6.c).

En el primero de ellos - FJ 5. b)-, literalmente se indica que:

“b) El alcance de la reserva de ley es distinto tanto entre las diferentes prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, como entre las que son tributarias y las que no lo son.

Con carácter general, el art. 31 CE exige que se establezcan con arreglo a la ley las «prestaciones patrimoniales de carácter público». Entre ellas se encuentran los tributos, categoría a la que se refieren los arts. 31.1, 133.1 y 3, 134.2 y 7, 142, 156.2 y 157.2 CE.(...). Ahora bien, si en general la reserva de ley del art. 31.3 CE tiene carácter flexible en función del tipo de prestación patrimonial de carácter público, se ha dicho que sólo en el caso de los tributos la Constitución limita, además, los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, limitando el uso del Decreto-ley (art. 86.1 CE), o impidiendo su creación mediante ley de presupuestos (art. 134.7 CE) y excluyendo la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE).

Asimismo, y de acuerdo con la idea de autoimposición y de coactividad, la reserva de ley es de mayor rigidez en el caso de los impuestos, precisamente porque en ellos dicha coactividad es máxima, siendo más flexible en el caso de los **tributos denominados «causales», o que obedecen a la idea de equivalencia**, como son las tasas y las contribuciones especiales, **tributos en los que «se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas»** (STC 233/1999, FJ 9). Es doctrina consolidada

que «la intensidad con la que opera aquella reserva de ley es diferente en cada tributo y en cada uno de los elementos esenciales del mismo» (STC 102/2012, FJ 5, con cita de las SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4; 150/2003, de 15 de julio, FJ 3; 102/2005, FJ 3; 121/2005, FJ 5, y 73/2011, de 19 de mayo, FJ 3).

- c) En el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público en general, sean o no tributarias, se ha reiterado también que **el hecho de que la ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público no vulnera por sí misma el principio de reserva de ley, aunque es cierto que la cuantía «constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por ley», ello no significa, sin embargo, «que siempre y en todo caso la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el art. 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infra ordenadas**, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador» [STC 19/1987, FJ 6 c); en el mismo sentido, STC 233/1999, FJ 19]. En el específico supuesto de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, lo esencial es que su establecimiento se lleve a cabo bien por la propia ley, bien con arreglo a la misma [por todas, SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3, y 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c)], lo que exige que sea una norma legal la que establezca los criterios a partir de los cuáles deben cuantificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial en la que en cada caso se inserte”.

Finalmente, en el FJ 6.c) se concluye:

- “c) (...) **debe descartarse vulneración de la reserva de ley** del art. 31.3 CE por parte del art. 289.2 .../... **la Constitución no exige que todos los elementos** de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias **estén delimitados en una ley**, sino que sea una **norma legal la que establezca los criterios a partir de los cuáles debe cuantificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial en la que en cada caso se inserte** [por todas, SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c)].

En este caso, **se establecen en la ley de contratos los criterios para su determinación**, que se anudan al coste objeto del propio contrato, pudiendo lógicamente variar en función del mismo. Con carácter general, las tarifas se ajustarán al régimen general previsto en el capítulo I del título III del libro primero de la ley (arts. 99 a 102), que establece las reglas para determinar las cuantías (precios) de los contratos del sector público, siendo revisadas con arreglo a lo dispuesto en el capítulo II del mismo título (artículos 103 a 105). De acuerdo con el régimen jurídico legal, las tarifas se fijarán atendiendo al coste, y se fijarán y revisarán de manera específica por parte de la administración [arts. 267.2, 285.1 b) y 290.1 y 5].

La anterior regulación colma la reserva de ley para este tipo de contraprestaciones, pues establece los criterios generales con arreglo a los cuales, en el marco de la legislación de contratos del Estado, deberán revisarse las correspondientes tarifas y sin perjuicio de que la ley de contratos sólo contempla esta posibilidad, de manera que será en todo caso la normativa específica reguladora del servicio sujeto a tarifa la que establecerá las mismas, concretando su configuración. Al no tratarse de tributos, no les resultan de aplicación los principios generales contenidos en el art. 31.1 CE, pero sí estarán sujetas al art. 31.3 CE y, como toda acción pública, a los principios generales del ordenamiento (art. 103.3 CE) y, en concreto, a la regulación específica que haya llevado a cabo el legislador sectorial en su caso, en la definición del servicio público”.

Por tanto, y a la vista de los citados criterios, procede indicar las siguientes consideraciones, sobre el alcance de la reserva de ley respecto a las PPNT, en general y el art 11.3 de la Ley 7/2022 en particular:

- 1º El TC en su Sentencia sobre la LCSP no solo avaló la constitucionalidad de la nueva figura sino que expresamente se pronunció sobre la suficiencia de la misma, a efectos de la determinación cuantitativa que exige el principio de reserva ley.
- 2º El TC también señala que pese a esa suficiencia, será en todo caso la normativa específica reguladora del servicio sujeto a tarifa, la que establecerá las mismas, y concretando su configuración; sin bien ya no procede negar incumplimiento del principio de reserva que ya se ha afirmado que se salva con la exigua regulación contractual general.
- 3º Este modelo constitucional implementado reconoce un amplio margen de disposición a la EELL en el marco tanto de la LCSP como de la norma específica de cada servicio sujeto a PPNT.
- 4º En el caso del artículo 11.3 de la Ley 7/2022, en la medida que se han determinado los requerimientos de cobertura no deficitaria y la aplicación de sistemas de pagos de generación - sin bien con el alcance impreciso que la propia Guía SDGTL también reconoce-, las EELL disponen de una amplio margen de capacidad normativa para regulación de los elementos configuradores de la PPNT.

No obstante estas conclusiones, y en aras del principio de seguridad jurídica, el impacto financiero de esta financiación

y el riesgo de interpretación jurisprudencial ordinaria aplicando otros principios concurrentes (equivalencia, capacidad económica, igualdad) se considera más acertado que por el legislador medioambiental se hubiese concretado los parámetros de concreción de la cuota en los términos que se incluyen en la citada Guía SDGTL, entre otros.

Adicionalmente, procede señalar que no se comparte doctrina constitucional, en los mismos términos que se viene denunciado por la doctrina y órganos administrativos, respecto a la omisión de una regulación general de la configuración operativa y de gestión – significadamente la vía de apremio-, recomendándose su modificación con un modelo análogo - por su sencillez y completitud- al establecido respecto a los precios públicos en el en el TRLHL.

3.2. ASPECTOS FINANCIEROS DE LA ORDENACION Y GESTION.

A continuación, pasamos a enumerar las diferencias que afectan al tipo de exacción según que sean calificada: como tasa o PPNT y que se concretan en el siguiente cuadro:

	TASA	PPTNT
ORDENACION	OOFF (Art 15 y ss TRLHL)	OOLL (Art 49 LRBRL)
Tramite Consulta Publica	NO APLICABLE	APLICABLE, Excepción 133.4 LPAP
Tramite información Publica	30	
ENTRADA EN VIGOR	BOP	BOP + 15 días desde Comunicación
MOTIVACION	ESTUDIO ECONOMICO (STS 28/09/2015- Precios públicos)	
BENEFICIOS FISCALES	Art 24.6 TRLHL DONACIÓN ALIMENTOS	
CUOTA	EQUIVALENCIA DEL COSTE + CAPACIDAD ECONÓMICA	+ CRITERIOS LREC (Art 14. 3-4)
GESTION	CENSAL	
RECAUDACION	APREMIO DIRECTO	APREMIO ROGADO

Sobre este diseño se procede indicar de modo algo desarrollado los aspectos indicados, salvo en los que se refiere a la Cuota, cuya solo atención requiere un análisis monográfico específico.

i. Tramite de consulta previa del art 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

El Tribunal Supremo, en dos sentencias²⁷ recientes ha de determinado los siguientes criterios:

- 1º En el caso de las Ordenanzas Fiscales, resulta de aplicación, como normativa especial de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, el TRLHL que no prevé el trámite de consulta previa.
- 2º En el caso de las Ordenanzas Locales que son las que han de tramitarse para la regulación de PPNT, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LRBRL) no se configura como normativa especial, de acuerdo con la citada DA 1ª de la Ley 39/2015, por lo que resulta de aplicación el preceptivo trámite de consulta previa.
- 3º. Se puede prescindir de dicho trámite por las causas legalmente previstas -contendidas en el primer párrafo del apartado cuarto del artículo 133 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas al tener carácter de legislación básica; y, en su caso, las que establezca la correspondiente legislación autonómica-.

Conforme al 133.4, se pueden excepcional en el caso de normas presupuestarias u organizativas, o cuando concurren **razones graves de interés público que lo justifiquen**; considerándose por la STS de 16 de noviembre de 2023, que el caso de aprobación de ordenanzas con el único objetivo de adaptar la regulación local a la mutación operada por la LCSP de la naturaleza jurídica de la contraprestación, se ha considerado aplicación la excepción de “razones graves de interés público que lo justifiquen”.

²⁷ Sentencia de 31 de enero de 2023, ECLI:ES:TS:2023:227 sobre Ordenanzas fiscales y de 16 de noviembre de 2023, ECLI:ES:TS:2023:5029 sobre ordenanzas locales reguladoras de PPNT

ii. Régimen de Entrada en vigor.

En este apartado procede analizar los siguientes aspectos relevantes:

- Respecto al régimen de entrada en vigor, y como consecuencia del distinto tipo de normativa aplicable a su ordenación, el régimen de entrada en vigor es diferente en el caso de las tasas: el día siguiente a su publicación en el boletín oficial de la provincia –BOP– (artículo 17.4 TRLHL); mientras que en el caso de la ordenanza locales es tras su publicación en el BOP y transcurrido el plazo de quince días desde la recepción de la copia de la norma por la Administración del Estado o de la Comunidad Autónoma a los efectos de que éstas puedan requerir la anulación de la norma conforme al procedimiento establecido en el artículo 65 LRBRL.
- Respecto a la determinación de la fecha del cumplimiento temporal de dicha obligación en el artículo 11.3 de la Ley 7/2022 procede señalar:
 - El citado precepto determina que en el plazo 3 años desde la entrada en vigor de la Ley, las entidades locales **“establecerán”**.
 - La Ley 7/2022 se publicó el 9/04/2022 (BOE 85/2022) y la Disposición final decimotercera sobre su entrada en vigor determina el día siguiente al de su publicación; por lo que en principio señalaría como fecha límite del cumplimiento de la obligación el 9/04/2025.
 - No obstante, y en el caso de la tipificación de tasa, ha de tenerse en consideración el régimen de exigibilidad de las obligaciones tributarias de carácter periodo, y que determinaría como fecha de entrada en vigor el 31/12/2024.
 - Dicho análisis es el que contiene en la consulta vinculante DGT 1057/2014 de 14/04/2014 respecto al supuesto similar el del servicio de agua y se fundamenta en la regulación prevista en el artículo 26.2 TRLHL ²⁸, y artículos 10.2 y 21.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT). En dicha Resolución se indica que las nuevas tarifas resultarán de aplicación “respecto de todos aquellos servicios que se vinieran prestando con anterioridad ... a partir del 1 de enero del año posterior a su publicación”.

En la medida que dicha fundamentación se refiere a ordenanzas fiscales y tasas, no consideramos de aplicación a la PPNT.

iii. Informe técnico-económico: Motivación. Principio de Equivalencia. Obligación Financiación 100%.

De la inseguridad jurídica que afecta al Informe Técnico-Económico (en adelante ITE), ya se ha dado cuenta a través de los dos documentos citados de AlRef y Tribunal de Cuentas.

El carácter nuclear de este documento, y de su análisis tanto en cuanto a su configuración técnica y los criterios jurisprudenciales que le resultan de aplicación, no pueden ser abordados con detalle en este momento; pero como consideración inaplazable ha de indicarse, que dicho documento debe considerarse también preceptivo en el caso de PPNT, y ello pese a que las normativa general sobre la figura o la especial en el caso de la financiación de la residuos hayan omitido la indicación expresa al mismo.

En el caso de la Disposición adicional primera LGT y el artículo 20.6 TRLHL, se limitan simplemente a determinar su existencia y los elemento de definición; si bien en el caso TRLHL, además exige que concurra su aprobación por Ordenanza e informe preceptivo en materia de autorización de precios, la omisión de referencia al ITE, es más relevante.

En el caso de la Ley 7/2022 si bien no se determina como un trámite preceptivo, puede deducirse su obligatoriedad - como elemento de motivación y verificación, en los términos indicados por la Cámara de Cuentas de Andalucía y la jurisprudencia respecto al exigido en el artículo 25 TRLHL- de la determinación de los criterios de elaboración que la misma contiene.

²⁸ Artículo 26.2.TRLRHL

“Cuando la naturaleza material de la **tasa exija el devengo periódico** de ésta, y así se determine en la correspondiente ordenanza fiscal, **el devengo tendrá lugar el 1 de enero de cada año y el período impositivo comprenderá el año natural**.

Artículo 10.2 LGT

“Salvo que se disponga lo contrario, las **normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán** a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo **período impositivo se inicie desde ese momento**”.

Artículo 21.1.párrafo 2º LGT

“La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.”

En nuestra opinión, si la normativa general respecto a los **precios públicos** exige de un informe económico financiero, en el artículo 26.2 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (en adelante LTPP) y dichos ingresos no tienen la consideración de coactivos para el ciudadano, en el caso de **PPNT en el que concurre la condición de obligatoriedad** respecto a la prestación del servicio, no entendemos que el control de la actuación administrativa puede ser menor, y estamos convencidos que así sería interpretado por la jurisprudencia.

Respecto al control jurisprudencial de esta ordenación, resulta obligado referirnos al criterio que el TS ha establecido en su sentencia de 20 de mayo de 2021 sobre la **impugnación indirecta** de las Ordenanzas fiscales en el que considera como motivo de anulación la omisión o insuficiencia del citado Informe Técnico Económico

vi. Beneficios fiscales vs Cuota diferenciada.

i'. Como punto de partida ha de indicarse que la Ley General Tributaria no delimita el concepto de beneficio fiscal.

Así, consideramos adecuado el concepto de beneficio fiscal que el Tribunal de Cuentas utiliza en su informe 766, sobre actuaciones de la AEAT en relación con los beneficios fiscales, de 19 de julio de 2007²⁹, que lo define como “aquellas disminuciones o reducciones en los tributos justificadas por razones de índole económica, social o de política fiscal y que, por tanto, merman la capacidad recaudatoria”

Los beneficios fiscales se articulan fundamentalmente a través: exenciones, reducciones en las bases imponibles o liquidables, tipos impositivos reducidos y bonificaciones y deducciones de las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales de los diversos tributos.

ii'. En esta consideración, pasamos a citar los beneficios que con rango de ley pueden establecerse para este tipo exacción:

1º La Disposición Final Primera de la Ley 7/2022 añade un apartado 6 al artículo 24 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, con la siguiente redacción:

«6. Las entidades locales podrán establecer mediante ordenanza una bonificación de hasta un 95 por ciento de la cuota íntegra de las tasas o en su caso, de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, **con carácter prioritario, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro**, sistemas de gestión que **reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios**, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas haya sido previamente verificado por la entidad local. Las ordenanzas especificarán los aspectos sustantivos y formales de la bonificación regulada en este apartado.»

Como precisión la Guía SDGTL señala que:

a'. En la ordenanza se deberá especificar el plazo para su solicitud y la documentación acreditativa necesaria para comprobar que se cumplen los requisitos necesarios para aplicarla”; citando como ejemplo, **una memoria explicativa** de los sistemas de gestión implantados para reducir los residuos alimentarios y la identificación de las entidades de economía social sin ánimo de lucro que colaboren en la aplicación de estos sistemas.

b'. En todo caso, dicha bonificación solo debería ser aplicable en aquellos supuestos en que las medidas adoptadas por los sujetos pasivos no vinieran ya impuestas por la legislación vigente.

2º El artículo 11.4 de la Ley 7/2022, establece con un técnica poco ortodoxa, que en la determinación de esta exacción -tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario- se **podrán** tener en cuenta determinadas particularidades.

(-) Según la redacción utilizada “diferenciación o reducción”, la Guía SDGTL se refiere a las mismas directamente como “reducciones en la cuota”.

(-) La determinación de esos beneficios se configura como lista abierta, al señalar “**entre otras**”.

(-) Las particularidades que la ley medioambiental señala las siguientes:

- Práctica de **compostaje** doméstico o comunitario o de **separación y recogida separada** de materia orgánica separable.
- **Participación en recogidas separadas** para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, como los **puntos limpios** o puntos de entrega alternativos.
- Personas o unidades familiares en situación de **riesgo de exclusión social**.

²⁹ <https://www.tcu.es/repositorio/476ad511-3631-44b7-9045-a4fe2edb977b/766%20AEAT%20Beneficios%20fiscales.pdf>

- (-) La referencia que se realiza a **sistemas para incentivar la recogida separada** en viviendas de alquiler vacacional y similar, no incluye ninguna motivación adicional que justifique desde el punto de vista medioambiental su tratamiento diferenciado, por lo que su implementación consideramos que no estará exento de conflictividad.
- (-) Respecto a la inclusión de “otras particularidades”, ha de considerarse la aplicación directa el concepto de **capacidad económica** y su interpretación jurisprudencial en el actual régimen aplicable a las tasas (Sentencias del Tribunal Supremo 818/2024, de 13 de mayo de 2024, Ayuntamiento de Barcelona -ECLI: ES:TS:2024:2668; y 82/2024, de 19 de enero de 2024 (rec. 2865/2022) Ayuntamiento de Algeciras ECLI: ES:TS:2024:427) y de acuerdo al concepto de situación de **riesgo de exclusión social** del art. 11.4.d), más limitado en el ámbito de la PPNT.

Sobre esta última, la Guía SDGTL precisa que no existe un concepto definido mediante un registro público estatal o autonómico para la aplicación de dicha condición, y su determinación, dada su relación con el principio de capacidad económica, podrá ser determinado por la ordenanzas “fiscales” – aunque entendemos que también por las ordenanzas reguladoras de PPNT.

Desde el punto de visto operativo se refiere a las siguientes consideraciones:

- a'. En cuanto a su aplicación se prevé su determinación de oficio a partir de la información que conste en los Departamentos de Servicios Sociales de cada municipio, o su configuración como beneficio de carácter rogado.
- b'. Como parámetros de capacidad económica para la aplicación de la reducción y que evidencien la falta de recursos económicos para hacer frente al pago de la exacción, se indica: ser beneficiario de una **renta mínima de inserción** o que los ingresos de su unidad familiar no superen el importe del **salario mínimo interprofesional**.
- (-) Respecto a la particularidad de la condición de vecino, dicho criterio no ha sido considerado admisible por el STS de 20 de julio de 2023³⁰ (Recurso nº 4638/2021) Ayuntamiento de Bergara -ECLI:ES:TS:2023:3567-. Expresamente se indica que el establecimiento de tasas, diferenciadas en consideración al criterio del empadronamiento, supondría la introducción de beneficio fiscal -no contemplado por el legislador- que comprometería los principios de igualdad y de generalidad del sistema tributario (art. 31.1 CE).
- (-) Respecto al establecimiento de otro tipo de particularidades, debe tenerse en consideración la aplicación del **principio de equivalencia** que configura este tipo de exacción, en sus dos tipificaciones, y al que también se refiere la sentencia citada respecto al Ayuntamiento de Bergara. Sobre dicho elemento configurador se indica que el 24.4 TRLRH sólo permite la modulación de la cuotas en atención a la capacidad económica, y ahora también el resto de los citados en el artículo 11.4 de la Ley 7/2022. Por tanto, fuera de los supuestos expresamente previstos en las citadas normas, la implementación de otros criterios habrá de justificarse de forma adecuada -y con la configuración de un riesgo financiero no menor respecto a su interpretación jurisprudencial- sin que además pueda contravenir el principio de equivalencia y se vincule al objetivo medioambiental que lo fundamenta.

Por tanto, la configuración que desde el punto de los beneficios fiscales realiza la norma medioambiental, es muy amplia y se caracteriza por una remisión muy abierta la potestad de ordenación de la entidad local; sin bien dicha ordenación ha de integrarse con los criterios jurisprudenciales que configuran este tipo de exacciones: capacidad económica, igualdad, legalidad, equivalencia.

iii'. Finalmente en este apartado, debemos mínimamente referirnos a los efectos de los beneficios fiscales en cumplimiento de la obligación de financiación no deficitaria por los usuarios del servicio de gestión de residuos.

La Guía SDGTL en este apartado establece el criterio de que “de acuerdo con el principio constitucional de capacidad económica y teniendo en cuenta además que el objetivo final de esta tasa es que cada individuo pague en función de

³⁰ El TS casa la sentencia de instancia considerando vulnerado el principio de reserva de ley al indicar debe existir una previsión normativa de rango legal, y que las ordenanzas fiscales no pueden regular beneficio fiscal - sobre el criterio del empadronamiento- “que no esté previsto en una disposición legal”.

Adicionalmente, se analiza que el empadronamiento no puede ser considerado como un criterio o requisito por vulnerar el principio de igualdad según ha sido delimitado por la doctrina constitucional, y que impone al Legislador y a quienes aplican la Ley la obligación de dispensar un mismo trato a quienes se encuentren en situaciones jurídicas equiparables con prohibición de toda discriminación, sin que concurre “desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable (SSTC 75/83, de 3 de agosto y 308/1994, de 21 de noviembre, rec. 2052/1991)”, y no considera que el tratamiento fiscal del empadronamiento justifique esa diferenciación.

Si bien existen precedentes de Sentencias del TS favorables a la consideración del empadronamiento como criterio válido para la determinación de una tarifa diferenciada en ámbitos de competencia local, sin embargo, el sustrato fáctico de partida era distinto al, puesto que en las Sentencias de 16 de julio de 1998 (recurso 12211/1991, FD Quinto) y 15 de julio de 2002 (recurso 7729/1997, FD Tercero), se enjuiciaban sendas ordenanzas reguladoras del aparcamiento (“ORA”), en las que se admitió el criterio de residencia, que exige normalmente el empadronamiento, para establecer diferenciaciones sustanciales en las tasas, con el argumento de que el residente, con domicilio en la zona ORA, merece la consideración de usuario especial y como tal puede convertirse en una circunstancia o elemento de diferenciación jurídicamente atendible, sin que ello suponga necesariamente una vulneración del principio de igualdad.

la cantidad de residuos que genere, el importe de las reducciones que se establezcan de acuerdo con la normativa de residuos o el TRLRHL **no deberá repartirse entre el resto de los sujetos pasivos**, es decir, la menor cuota a satisfacer por el sujeto pasivo al que se le aplique una reducción no implica que el resto de sujetos pasivos deban pagar una mayor cuota equivalente”.

Así se precisa que no debe poner en riesgo el principio de que la tasa debe ser “no deficitaria”, y además su aplicación generalizada pondría el riesgo el cumplimiento del objetivo fomentar la reducción de residuos, y al contrario “podría fomentarse conductas contrarias..., ya que, si no pagan ...o lo hacen en cuantía mínima, no procurarán disminuir la cantidad de residuos que generen”.

Por tanto, reiteramos que hubiera sido recomendable que la ley fiscal general (bien la DA Primera LGT o el artículo 20.6 TRLHL) hubiera establecido una regulación análoga - por su esquema, precisión y sencillez- a la establecida en el TRLHL respecto a los precios públicos (artículos 41 a 47), tanto para el presente supuesto como también respecto al siguiente de la determinación expresa de aplicación de la vía de apremio.

Específicamente, el artículo 44 TRLHL que regula la cuantía precios públicos locales, establece el siguiente esquema -que consideramos valido para la categoría de las PPNT-:

- “1. El importe de los precios públicos deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada.
2. Cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, la entidad podrá fijar precios públicos por debajo del límite previsto en el apartado anterior. **En estos casos deberán consignarse en los presupuestos de la entidad las dotaciones oportunas para la cobertura de la diferencia resultante si la hubiera**”.

Con esta redacción se transparenta que los incentivos fiscales -como aquellas disminuciones o reducciones pueden ser aplicados- no pueden ser a su vez asumidos en el resto de los obligados al pago, en la medida que dicha operativa confrontaría con el principio de equivalencia y el carácter sinalagmático que con fundamenta y limitada este tipo de exacciones.

vi. Recaudación Ejecutiva

Como hemos indicado de forma reiterada, la omisión de una regulación general de las PPNT dificulta la aplicación de esta ejecución reforzada y privilegiada, en lo que a este apartado se refiere, cuando la titularidad activa del ingreso no corresponde a la Entidad Local.

Esta situación concurre cuando la gestión y recaudación se realiza y patrimonializa en las cuentas del concesionario o en el de una empresa pública.

En estos supuestos, dicho ingresos difícilmente pueden calificarse como ingresos de derecho público según su configuración económico-patrimonial y por tanto contable; no obstante desde el punto de vista de su ordenación y gestión por la DGT -primero a través la Consulta vinculante V1758-20 de 03/06/2020³¹ y se reitera recientemente en la Guía SDGT- se concluye que dichas PPNT tienen dicha consideración de públicos.

El apartado 5 de la citada CV1758-20 concluye la viabilidad de la que la PPNT cuya titularidad corresponde a una sociedad mercantil pueda recaudarse en vía ejecutiva, pero por el órgano competente del Ayuntamiento pero previa notificación fehaciente previa por el mismo en un segundo periodo de pago en periodo voluntario.

En el mismo sentido, la citada Guía manifiesta que Las PPNT tienen la consideración de ingresos de derecho público, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional primera de la LGT, que dentro de las prestaciones patrimoniales de carácter público a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución distingue entre las que tienen carácter tributario (tasas, contribuciones especiales e impuestos) y carácter no tributario (demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general); y que las PPNT, como en el resto de ingresos de derecho público, ante la falta de ingreso en período voluntario, su importe se exigirá en período ejecutivo mediante el procedimiento de apremio por remisión al artículo 2.2 del TRLRHL -para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales, dicha hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes (entre los que está el procedimiento de apremio)-.

Adicionalmente a la viabilidad de la vía de apremio, se introduce un requisito adicional que no consta previsto en la normativa fiscal, y que el Órgano Directivo lo deduce de la misma; nos referimos a la exigencia de un requerimiento/notificación adicional de pago previo a la aprobación de la providencia de apremio.

³¹ https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1758-20

Así la citada Consulta Vinculante literalmente establece que “(...) el inicio del procedimiento de apremio en el supuesto de las PPPNT deberá estar precedido del transcurso del periodo voluntario de pago de las mismas, previa notificación de la correspondiente liquidación al obligado al pago, **notificación que deberá efectuarse de forma fehaciente**. Transcurrido el periodo voluntario de pago de la PPPNT y ante la situación de impago de la misma a la sociedad mercantil por parte del usuario, dicha sociedad deberá comunicarlo al Ayuntamiento, **a los efectos de que por estos últimos se proceda a practicar la correspondiente liquidación al obligado al pago, a su notificación y, en su caso, a la expedición de la providencia de apremio que inicie el procedimiento de apremio**”.

Sobre este requisito adicional procede indicar que el mismo no se indica en la Guía SDGTL pese a que se cita expresamente: la CV1758-20, de 3 de junio de 2020.

3.3. OTROS ASPECTOS FINANCIEROS DE LA ORDENACION Y GESTION.

Somos conscientes de que con estas notas apenas se han abordado una parte de los aspectos relevantes que afectan a este ámbito fiscal, pero dada la limitación que esta colaboración supone, no nos podemos extender en ellos.

Sin embargo, no consideramos conveniente concluir este análisis sin indicar una relación de las cuestiones que quieren de un estudio y determinación normativa en este tipo de exacciones.

Así cabe hacer referencia los siguientes apartados.

1. La metodología comparada y criterios jurisprudencias sobre el Informe Técnico Económico.
2. El análisis de los modelos de determinación de la cuota y la aplicación de sistemas de pagos por generación.
3. El régimen de deducibilidad del IVA.
4. Los efectos que el modelo de control interno (sistema COSO, que también está indicado en Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público), incluido el modelo control contable y el carácter de ingresos de afectados los ingresos derivados de los sistemas de responsabilidad ampliada del productor de residuos.
5. El análisis de la financiación de otras actividades de competencia municipales que se indican en el Art 12.5 de la Ley 7/2022.
6. Determinación, seguimiento y control de los ingresos derivados de los sistemas de responsabilidad ampliada del productor de residuos.

4. CONCLUSION.

La Ley 7/2022 tiene una relevancia financiera, jurídica y operativa que debe ser abordada con determinación y dedicación por las EELL a través de equipos interdisciplinarios que permitan identificar y solucionar las lagunas que normativa plantea tanto a nivel fiscal como medioambiental.

El convencimiento que se deriva del periodo de adaptación que la norma obliga, es que solo desde una visión técnica, financiera y fiscal integral pueden realizarse un trabajo eficiente del cumplimiento del objetivo del legislador europeo que la Ley 7/2022 ha transpuesto.

El incumplimiento de la directrices normativas no se plantea como opción fiscal ni medioambientalmente neutra, y no ha de desconocerse que en una nueva etapa de entrada en vigor de la reglas fiscales, los efectos que la norma establece ya están teniendo un impacto no favorable en la presupuestos de las EELL.