

TRIBUTOS LOCALES

MONOGRÁFICO



tirant
lo blanch

N.º 170 Septiembre - Octubre 2024



El incendio del vertedero de Zaldivar

- Cuando creíamos que teníamos todas las respuestas, de pronto nos cambiaron las preguntas...
- La implantación de sistemas de pago por generación como mandato jurídico
- La prestación económica por la gestión local de residuos: elementos estructurales
- Comentario al informe consensuado sobre las tasas y tarifas de residuos
- Análisis de los modelos de determinación de la cuota en la tasa local sobre residuos: hacia una evaluación de los consumos responsables
- Algunos factores singulares que inciden en la tasa de residuos domésticos y lo que se deduce de ellos
- Aspectos prácticos en la ordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Especial mención a la contraprestación a exigir tras la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular
- Tendencias en las tasas de residuos por generación
- La tasa por la recogida de residuos sólidos urbanos en Italia

Staff

Sumario

STAFF

DIRECCIÓN

Pablo Chico de la Cámara
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

CONSEJO ASESOR

Francisco Adame Martínez (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Susana Anibarro Pérez (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Sofía Arana Landín (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Juan Calvo Vergez (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Gabriel Casado Ollero (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

María de los Ángeles García Frías (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

Andrés García Martínez (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

César García Novoa (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Marcos Gómez Puente (Catedrático de Derecho Administrativo)

Pedro Manuel Herrera Molina (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Ismael Jiménez Compaired (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

José María Lago Montero (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Isaac Merino Jara (Magistrado de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo)

Diego Marín-Barnuevo Fabo (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Luis Alfonso Martínez Giner (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Saturnina Moreno González (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

Ana Muñoz Merino (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Enrique Ortiz Calle (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Joan Pagés i Galtés (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Gemma Patón García (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

Jesús Ramos Prieto (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

José Andrés Rozas Valdés (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Mercedes Ruiz Garijo (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

Víctor Sánchez Blázquez (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Fernando Serrano Antón (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Juan Enrique Varona Alabern (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

CONSEJO de REDACCIÓN

Miguel Alonso Gil (Presidente del Tribunal Económico-administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles)

Francisco José Cañal García (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

María del Carmen Banacloche Palao (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Salvador Bueno Mora (Cuerpo de Interventores de la Administración Local. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Valencia)

María Teresa Calvo Sales (Inspectora. Agencia Tributaria de Madrid)

Pedro José Carrasco Parrilla (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Jesús Chamorro González (Magistrado especialista de lo contencioso-administrativo –Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Asturias–)

Arturo Delgado Merce (Inspector. Agencia Tributaria de Madrid)

Ana D'Ocón Espejo (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Rosa Fraile Fernández (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Javier Galán Ruiz (Profesor Doctor de Derecho Financiero y Tributario)

Javier García Vera (Técnico de Administración General. Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón)

Juan Ignacio Gomar Sánchez (Inspector. Agencia Tributaria de Madrid)

Manuel Lucas Durán (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Ana Belén Macho Pérez (Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario)

Elena Manzano Silva (Profesora Titular de Derecho Financiero)

Juan Ignacio Moreno Fernández (Letrado del Tribunal Constitucional)

María Teresa Mories Jiménez (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Daniel Ortíz Espejo (Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Doctor en Derecho)

Elena Riego Lizana (Técnico de Administración General. Ayuntamiento de Madrid –Agencia Tributaria de Madrid–)

Luis María Romero Flor (Profesor Titular Acreditado De Derecho Financiero y Tributario)

Antonio Vázquez del Rey (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Editorial

<i>Cuando creíamos que teníamos todas las respuestas, de pronto nos cambiaron las preguntas...</i> (en busca del sistema más eficiente para la implantación del pago por generación de los residuos sólidos urbanos)	6
<i>Pablo Chico de la Cámara</i>	
La implantación de sistemas de pago por generación como mandato jurídico.....	10
<i>Diego González Ortiz</i>	
La prestación económica por la gestión local de residuos: elementos estructurales	32
<i>Joan Pagès i Galtés</i>	
Comentario al <i>informe consensuado</i> sobre las tasas y tarifas de residuos....	163
<i>Pedro Manuel Herrera Molina</i>	
Análisis de los modelos de determinación de la cuota en la tasa local sobre residuos: hacia una evaluación de los consumos responsables.....	186
<i>Gemma Patón García</i>	
Algunos factores singulares que inciden en la tasa de residuos domésticos y lo que se deduce de ellos	210
<i>Juan Ignacio Gomar Sánchez</i>	
Aspectos prácticos en la ordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Especial mención a la contraprestación a exigir tras la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.....	236
<i>Almudena Clavijo Parra</i>	
Tendencias en las tasas de residuos por generación	258
<i>Ignasi Puig Ventosa y Maria Calaf Forn</i>	
La tasa por la recogida de residuos sólidos urbanos en Italia.....	273
<i>Andrés García Martínez</i>	

Editorial



CUANDO CREÍAMOS QUE TENÍAMOS TODAS LAS RESPUESTAS, DE PRONTO NOS CAMBIARON LAS PREGUNTAS... (EN BUSCA DEL SISTEMA MÁS EFICIENTE PARA LA IMPLANTACIÓN DEL PAGO POR GENERACIÓN DE LOS RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS)

La Ley 7/2022, de 8 de abril, sobre residuos y suelos contaminados para una economía circular, que transpone la Directiva 2018/851, de 30 de mayo, del Parlamento y del Consejo, por la que se modifica la anterior Directiva 2008/98/CE, de residuos, camina con paso firme para luchar contra el cambio climático hacia una concienciación de los ciudadanos de la Unión Europea por una cultura ambiental del reciclado.

Ahora bien, resulta *naive* pensar que este plausible objetivo puede conseguirse voluntariamente por parte de una ciudadanía como la española que destila por los cuatro costados una mentalidad encomiable pro ambiental, sino que este proceso gravita por el ejercicio de una vía coercitiva¹ por parte de las autoridades administrativas competentes lo que justificaría que dicho cuerpo legal, incluya por primera vez la obligación de que todas las entidades locales implementen una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con la gestión competencial de sus residuos, exacciones coactivas que deben tender hacia un pago individualizado por generación (“*pay as you throw*”) en base al principio clásico de responsabilidad “quien contamina paga” (“*polluter pays principle*”)².

El art. 11.3 de la citada Ley establece un plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor (10 de abril de 2022). Así que de acuerdo a este *deadline* (10 de abril de 2025), y de conformidad con la Disposición Final 8ª (“las entidades locales aprobarán las ordenanzas previstas en el artículo 12.5 de esta ley³ a partir de la entrada en vigor de la misma, de manera que se garantice el cumplimiento de las nuevas obligaciones relativas a la recogida y gestión de

1 La coercitividad de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario ha sido puesta en valor por la STC. 63/2019, de 9 de mayo, al responder a fines de interés general.

2 Con buen criterio, para llevar a cabo este servicio de recogida y reciclaje los municipios pueden realizarlo de forma independiente o bien mediante la firma de un consorcio entre varios.

3 De acuerdo al citado art. 12.5 de la citada Ley 7/2022, “corresponde a las entidades locales, a las ciudades de Ceuta y Melilla o, cuando proceda, a las diputaciones forales:

a) Como servicio obligatorio, en todo su ámbito territorial, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos en la forma en que establezcan sus respectivas ordenanzas, de conformidad con el marco jurídico establecido en esta ley, en las leyes e instrumentos de planificación que, en su caso, aprueben las comunidades autónomas y en la normativa sectorial en materia de responsabilidad ampliada del productor. A estos efectos, se deberá disponer de una red de recogida suficiente que incluirá puntos limpios o, en su caso, puntos de entrega alternativos que hayan sido acordados por la entidad local para la retirada gratuita de los mismos. La prestación de este servicio corresponde a los municipios que podrán llevarla a cabo de forma independiente o asociada, conforme a lo establecido en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

b) Aprobar programas de gestión de residuos para las entidades locales con una población de derecho superior a 5.000 habitantes, de conformidad con los planes autonómicos y estatales de gestión de residuos.

los residuos de su competencia en los plazos fijados. En ausencia de las mismas, se aplicarán las normas que aprueben las comunidades autónomas”), los Ayuntamientos han tenido como “*last call*” en estas semanas que deshojar la margarita de si configuran este servicio obligatorio a través de la implementación de una nueva “tasa”, o bajo la configuración de “prestación patrimonial pública no tributaria” (conocidas informalmente como “tarifas”).

Con buen criterio, el legislador ha habilitado dos opciones con objeto de cumplir con el mandato legal. En el pasado, ha habido libertad por parte de los Ayuntamientos para decidir si internalizaban dichos costes de esta prestación de servicio sobre los usuarios⁴. Así las cosas, la mayoría de los ayuntamientos han asumido su coste, entendiendo que en la cuota de IBI que pagan generalmente los propietarios del inmueble al Ayuntamiento donde se encuentra ubicado, ya se engloban de algún modo los costes que implican para el ayuntamiento dicha recogida selectiva. Los menos, exigían en paralelo al devengo del IBI, una tasa de recogida de residuos sólidos urbanos que generalmente estaba indexada indiciariamente al valor catastral del inmueble, o al consumo del servicio de agua, configurándose como una presunción ra-

c) Recopilar, elaborar y actualizar la información necesaria para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la legislación en materia de residuos y suministrarla a las comunidades autónomas, en particular la información relativa a los modelos de recogida, a los instrumentos de gestión, a las cantidades recogidas y tratadas, especificando el destino de cada fracción, incluyendo la información acreditada por los productores de residuos comerciales no peligrosos, cuando estos residuos no sean gestionados por la entidad local.

d) Ejercer la potestad de vigilancia e inspección y la potestad sancionadora en el ámbito de sus competencias.

e) Las anteriores autoridades competentes podrán:

1.º Elaborar estrategias de economía circular, programas de prevención y, para las entidades locales con una población de derecho inferior a 5.000 habitantes, programas de gestión de los residuos de su competencia.

2.º 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.

3.º A través de sus ordenanzas, obligar al productor o a otro poseedor de residuos peligrosos domésticos o de residuos cuyas características dificultan su gestión a que adopten medidas para eliminar o reducir dichas características o a que los depositen en la forma y lugar adecuados.

4.º Realizar sus actividades de gestión de residuos directamente o mediante cualquier otra forma de gestión prevista en la legislación sobre régimen local. Estas actividades podrán llevarse a cabo por cada entidad local de forma independiente o mediante asociación de varias entidades locales”.

- 4 Los límites se han centrado en la imposibilidad de girar tasas por servicios obligatorios que deben dispensar los municipios como la “limpieza viaria de las calles” (art. 26.1.a) LBRL), incluso el “tratamiento de residuos”, si dichos ayuntamientos tienen una población superior a 5.000 habitantes (art. 26.1.b) LBRL). Por último, en los ayuntamientos de más de 20.000 habitantes, será la Diputación Provincial o entidad equivalente, la que coordinará el servicio de tratamiento de “recogida y tratamiento de residuos” (art. 26.2.a) LBRL). Ahora bien, como ya advirtió el Tribunal Supremo resultaba perfectamente legítimo que en la liquidación de la tasa se incluyeran los costes generales derivados no solo de la recogida en la citada localidad, sino también del tratamiento de residuos (vid. SSTs. de 29 de mayo de 2000 (RC 7864), de 23 de marzo de 2002 —RC 9284/1996—; de 19 de abril de 2005 —RC 1992/1999—), y más recientemente, de 19 de enero de 2024 (RC 2865/2022), donde se legitima que el ayuntamiento de Zaragoza exigiera una cuota genérica a cada usuario sin que tuviera que graduarse la cuantía en función de lo que genera individualmente cada contribuyente; y de 13 de mayo de 2024 (7766/2022), donde se da validez a la tasa configurada por el Ayuntamiento de Barcelona basada fundamentalmente en el consumo de agua de las viviendas sin que fuera necesario acreditar con la anterior normativa analizada (que no exigía a diferencia de la actual) el pago por generación reflejando en el informe técnico-económico una relación intrínseca entre el consumo de agua y los residuos producidos.

cional (*praesumptio hominis*) de que un consumo de agua alto podría estar directamente relacionado con una mayor generación de residuos por entender estimativamente (mediante una relación causa-efecto) que este hecho tenía su justificación en que se trataba de una vivienda con un mayor número de ocupantes.

Así las cosas, los ayuntamientos podrán directamente exigir por dicho servicio a través de tasas, o en su defecto, mediante tarifas, abriendo la posibilidad de que dicho servicio se gestione por una sociedad de derecho privado con participación pública municipal, o bien a través de una concesión con entidades de derecho privado con el fin de que cada ayuntamiento decida libremente cuál es el sistema que mejor puede proporcionarle la gestión más óptima del servicio de recogida selectiva de los residuos sólidos urbanos y su reciclaje⁵.

Ahora bien, el aspecto sin duda más novedoso reside en la determinación de la cuota a pagar, por cuanto debería *establecerse* un sistema que *permita*⁶ una graduación del importe a pagar en relación directa con la actuación individualizada del sujeto coadyuvando a dicho fin ambiental (pago por generación)⁷.

En todo caso, este servicio de recogida y reciclaje del residuo no puede ser deficitario por lo que si dicho ayuntamiento estuviera interesado en obtener —incluso con su implantación— un superávit, tendrá que formularlo como prestación patrimonial coactiva no tributaria (tarifa), pues las tasas, como es sabido, solo pueden cubrir como máximo el coste del servicio ex art. 24.2 LRHL. En este caso, habrán de distribuirse entre los usuarios todos los costes no solo de recogida y tratamiento tradicional, sino también de reciclaje favoreciendo la venerada “economía circular”.

5 Tradicionalmente a través de contenedores individualizados para residuos sólidos, para el papel y cartón, para envases de plástico, de cristal, y por último, para aquellos residuos que no serán objeto de reciclaje por lo que no tendrán una “segunda vida”.

6 Nótese que la norma hace referencia a esta “obligación” con una confusa cláusula de estilo al prescribir que “las entidades locales “establecerán” una prestación (...) que *permita* el sistema de pago por generación”.

7 Como documento aclaratorio en ejecución de dicho sistema obligatorio de implantación de esta exacción de pago por generación, se constituyó un Grupo de Trabajo con representación de la FEMP, del Ministerio de Transición Ecológica y el Reto Demográfico y del Ministerio de Hacienda (Secretaría General de Financiación autonómica y local y Dirección General de Tributos) el Informe “cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos”, por la que se invita a que se siga alguno de los siguientes esquemas:

1º) *Elemental*: Con reducciones sobre una cuota única en función de determinados comportamientos (por ejemplo, por aportaciones a puntos limpios, participación en la separación de las nuevas fracciones de recogida separada obligatoria, adhesión a programas voluntarios de compostaje doméstico, etc.).

2º) *Medio*: Configurada con una cuota básica y una cuota variable en función del comportamiento detectado según las zonas del municipio (por ejemplo, a partir de criterios técnicos y estadísticos que permitan estimarlo de acuerdo con los datos reales de residuos generados y de calidad de separación en la totalidad del municipio); o,

3º) *Avanzado*: Con una cuota básica y una cuota variable individualizada en función del comportamiento del sujeto (por ejemplo, en los casos de prestación del servicio puerta a puerta o con contenedores inteligentes que permiten identificar los residuos generados por cada ciudadano).

Dicho documento puede descargarse a través del siguiente enlace:

<https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>

El apartado 4º del art. 12 de la Ley 7/2022, va más allá al permitir a los ayuntamientos la posibilidad (formulándose de forma potestativa en este caso de forma más clara) de graduar la cuota de dicha exacción en función de si se trata de viviendas o de inmuebles de alquiler vacacional, la inclusión de puntos “limpios” para favorecer la recogida selectiva, así como si dicho servicio tiene como destinatarios a personas con riesgo de exclusión social, facilitando por ejemplo, su uso para personas con discapacidad visual a través de un marcaje en *Braille*.

Obsérvese que existe ya algunas experiencias de interés a modo de incentivo fiscal para la implantación de sistemas de pago individualizado por generación para fomentar la concienciación social de los ciudadanos, pero resulta ciertamente complejo cualquier sistema que tienda a graduar la cuota en base a una cifra real de residuos (selectivos o no) generados (más allá del anteriormente comentado, y ciertamente controvertido, en función de una simple estimación que podría desprenderse sobre la base de la tarifa de consumo individualizado de suministro de agua). Nótese que todo sistema que gradúe la cuota en función de la generación del residuo que se deposite realmente en el contenedor puede producir un efecto perverso de abandono de éste. Además, dicho sistema de tarificación individualizada para que sea exitoso requiere que tenga una implantación íntegra en toda la demarcación provincial para evitar el indeseable proceso de migración (o “turismo”) del residuo desincentivando a aquel “contaminador furtivo” que explora opciones en busca de aquellos municipios donde todavía no se ha implantado un sistema de pago por generación para consumir su fechoría...

El virtuoso escritor uruguayo Mario Benedetti señaló con cierto ingenio en una ocasión que *cuando creíamos que teníamos todas las respuestas, de pronto nos cambiaron las preguntas...*

Efectivamente, existen numerosos interrogantes, extramuros de los propiamente tributarios como los que acabamos de ilustrar, que permitirá sin duda a los ayuntamientos más avanzados (mediante la clásica técnica de “ensayo-error”) continuar progresando en pro de aquel sistema más óptimo que permita conciliar armónicamente los fundamentos ambientales que todos preconizamos con aquellos esperemos más garantistas que velan por la protección de los derechos fundamentales de las personas, y donde las nuevas tecnologías pueden provocar cierta colisión al menoscabar algunas parcelas de nuestra privacidad (situación que ya podría plantearse actualmente por ejemplo, con la implantación del sistema de gestión inteligente en los contenedores —a través de tarjetas electrónicas o mediante la descarga de una app a través de un Smartphone mediante un sistema de NFC— para el registro y validación de estos usuarios con el pesaje individualizado de cada residuo depositado que, junto con una monitorización de este proceso mediante cámaras instaladas en el perímetro donde están ubicados los contenedores inteligentes) cada vez nos recuerda más a la novela excelente “1984” de George Orwell...

Pablo Chico de la Cámara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

LA IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE PAGO POR GENERACIÓN COMO MANDATO JURÍDICO*

*The Implementation of Pay-As-You-Generate Systems
as a Legal Requirement*

Diego González Ortiz

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Jaume I

ORCID: 0000-0002-6669-9454

I. INTRODUCCIÓN. II. LA IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE PAGO COMO UN MANDATO JURÍDICO. III. LA OBLIGACIÓN DE IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE PAGO POR GENERACIÓN COMO PRINCIPIO JURÍDICO. IV. AUSENCIA DE UN CONCEPTO LEGAL DE SISTEMA DE PAGO POR GENERACIÓN. VI. IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE PAGO POR GENERACIÓN A TRAVÉS DE LAS PARTICULARIDADES PREVISTAS EN EL ART. 11.4 DE LA LRSC. VI. CONCLUSIONES. VII. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN: El artículo analiza el mandato legal que el impone el artículo 11.3 de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados, obligando a las entidades locales a establecer una tasa o prestación patrimonial pública de carácter no tributario que permita implantar sistemas de pago por generación. Se exploran distintas interpretaciones, incluyendo si este mandato es jurídicamente vinculante para las entidades locales o si constituye una mandato de optimización. El estudio ofrece una interpretación alternativa que permite cumplir con la exigencia legal sin medir directamente la cantidad de residuos generados mediante sistemas de recogida selectiva.

Palabras clave: Tasa, prestación patrimonial de carácter público no tributario, pago por generación, residuos, Principio “quien contamina paga”.

ABSTRACT: *The article analyzes the legal mandate imposed by article 11.3 of Law 7/2022 on Waste and Contaminated Soils for a Circular Economy, requiring local entities to establish a fee or non-tax public charge that enables the implementation of Pay-As-You-Generate systems. Various interpretations are explored, including whether this mandate is legally binding for local entities or constitutes an optimization directive. The study offers an alternative interpretation that allows compliance with the legal requirement without directly measuring the amount of waste generated through selective collection systems.*

Keywords: Fee, Non-tax public charge, Pay-As-You-Generate, Waste, “Polluter pays” principle.

* Este artículo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación “Reforma de la tributación autonómica para una transición ecológica” (CIACO/2022/067).

I. INTRODUCCIÓN

De acuerdo con el art. 11.3 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (LRSC), las entidades locales establecerán en el plazo de tres años, a contar desde la entrada en vigor de esta disposición legal, y de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL), una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributaria. La tasa o la prestación patrimonial de carácter público no tributario habrá de ser específica, diferenciada y no deficitaria, y también habrá de reflejar 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. Pero, además, el art. 11.3 LRSC exige que

la tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario que establezcan las entidades locales “permita implantar sistemas de pago por generación”.

Generalmente se viene interpretando el art. 11.3 LRSC como la expresión de un mandato que tiene como destinatario a las entidades locales, aunque haya quienes cuestionen que el incumplimiento de ese mandato tenga consecuencias jurídicas¹. Nadie parece discutir que el cumplimiento o incumplimiento del mandato legal impuesto por dicho precepto dependerá de que, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, cada entidad local haya establecido una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributario que obligue a sufragar los costes de gestión de los residuos de competencia local². Tampoco parece haber muchas dudas acerca de lo que significa que esa tasa o esa prestación patrimonial de carácter público no tributario sea específica, diferenciada y no deficitaria. Ni siquiera creo que plantee muchos problemas interpretativos la exigencia de que la tasa o la prestación patrimonial de carácter público

- 1 El profesor P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, *Tributos Locales*, núm. 152, 2021, pp. 20 ss., cuya tesis analizaré en el segundo apartado de este trabajo, admite que el art. 11.3 LRSC expresa un mandato, que el autor considera una especificación del previsto en el art. 16. No obstante, como se expone, considera que el incumplimiento de este mandato no tiene consecuencias jurídicas, lo que lo convierte en un mero propósito.
- 2 Nadie discute que las entidades locales puedan satisfacer el mandato legal formulado en el art. 11.3 LRSC estableciendo una tasa o estableciendo una prestación patrimonial de carácter público no tributario. Sin embargo, siguen existiendo algunas discrepancias en la interpretación de las expresiones “tasa” y “prestación patrimonial de carácter público no tributaria”. En mi opinión, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 2 y en la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el art. 20.1 y 20.6 del TRLRHL, las entidades locales darán satisfacción al mandato expresado por el art. 11.3 LRSC mediante el establecimiento de una tasa siempre que obliguen a pagar a la Administración pública como consecuencia jurídica de la prestación de servicios públicos que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado, independientemente de cómo se gestionen. Por el contrario, darán satisfacción a este mismo mandato mediante el establecimiento de una prestación patrimonial de carácter público no tributario cuando, por la prestación de los servicios públicos que no sean de solicitud o recepción voluntaria, se obligue a realizar el pago a un ente del sector público que no tenga la consideración de Administración pública o a un ente privado.

no tributario 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 energía³.

Lo que no queda tan claro es a qué obliga el art. 11.3 LRSC al decir que las entidades locales establecerán una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributario, “que permita implantar sistemas de pago por generación”⁴. Hasta ahora, la doctrina científica generalmente venía interpretando que la implantación de sistema de pago por generación, de acuerdo con el anexo IV *bis* de la Directiva 2018/851, de 30 de mayo de 2018, y Anexo V de la propia LRSC, consiste en la imposición de tasas o de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario cuya cuota dependa de la cantidad real de residuos generados, medida previamente mediante sistemas de recogida selectiva de los residuos. Sin embargo, autores como los profesores BARBERNA y

HERRERA MOLINA defienden la posibilidad de dar cumplimiento a lo ordenado en el art. 11.3 de la LRSC sin que se implanten efectivamente tales sistemas de pago por generación en todas las modalidades de tasas y tarifas de residuos municipales⁵. Incluso, parecen sugerir la posibilidad de dar satisfacción a ese mandato legal mediante otras posibles configuraciones contempladas en el art. 11.4 de la LRSC. Sin embargo, en relación con este apartado 4, los autores rechazan que se trate de una habilitación legal para el establecimiento de beneficios fiscales.

Recientemente, se ha publicado un documento elaborado por un grupo de trabajo integrado por representantes del Ministerio de Hacienda, del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico y de la Federación Española de Municipios y Provincias, que lleva por título “Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos”⁶. El documento pretende ser una guía que facilite a las entidades locales la regulación, gestión y aplicación de la tasa o la prestación patrimonial de carácter público no tributario por el servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos.

3 No parece haber dudas de que, como señala M. RUIZ GARIJO, “Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw)”, *Tributos Locales*, núm. 165, 2023, p. 20, “La LRSC, además de establecer un gravamen obligatorio sobre la gestión de residuos ordena que no sea deficitario y que cubra el total del coste del servicio”. Los problemas que se plantean no son, pues, de carácter interpretativo, sino de carácter práctico. Y es que, como señala esta misma autora, “El cumplimiento de este requisito, sin duda, va a plantear numerosos problemas a los entes locales obligados a elaborar un informe técnico económico en el que se ponga de manifiesto el coste del servicio, su cobertura mediante los citados gravámenes y la justificación o explicación pormenorizada de la cuantía de éstos”.

4 Según el profesor P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, *ob. cit.*, p. 20, “el proyectado art. 11.3 incluye dos elementos diferenciados: uno, más preciso, se refiere a la cuantía global de la tasa y el otro, algo ambiguo, a los criterios de reparto o determinación de la cuota individual”.

5 I. BARBERENA BELZUNCE, P. M. HERRERA MOLINA, “La tarifa por el servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona a la luz de las exigencias derivadas de la ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular”, *Tributos Locales*, núm. 162, 2023, p. 102.

6 Disponible en: [<https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>]

En dicho documento, el grupo de trabajo interpreta que el art. 11.3 de la LRSC “no impone la obligación taxativa de exigir una tasa totalmente individualizada para cada sujeto pasivo con efectos a partir del 10 de abril de 2025, sino que lo que pretende es que paulatinamente se incorporen estos sistemas, en consonancia con el principio de jerarquía de residuos y de quien contamina paga que preside dicha regulación”. Y añade que las entidades locales “deberán incorporar gradualmente elementos que tengan en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos, siendo admisibles junto a los sistemas que ya permitan una individualización de la cuota, otros que contemplen reducciones o incentivos a determinados comportamientos”.

Así pues, en contra de lo que generalmente la doctrina científica venía entendiendo, el documento al que me acabo de referir considera posible dar cumplimiento a lo ordenado en el art. 11.3 de la LRSC mediante el establecimiento de reducciones de una cuota que no haya sido determinada en función de los residuos realmente generados. Así, a modo de ejemplo, en el documento se considera admisible un sistema de pago por generación “elemental”, consistente en la aplicación de “reducciones sobre una cuota única en función de determinados comportamientos (por ejemplo, por aportaciones a puntos limpios, participación en la separación de las nuevas fracciones de recogida separada obligatoria, adhesión a programas voluntarios de compostaje doméstico, etc.)”. También en contra de lo que la doctrina científica generalmente venía entendiendo, el documento admite que las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario puedan cuan-

tificarse en función de criterios objetivos. Así, se dice que la cuota única del sistema elemental “podrá fijarse en función de parámetros de carácter objetivo, como pueden ser, entre otros, la tipología o uso catastral del inmueble, el número de residentes en el inmueble, el valor catastral, la superficie del inmueble o su ubicación, para el caso de los residuos domésticos, y el tipo de actividad, superficie o ubicación del inmueble, entre otros, para el caso de los residuos de actividades económicas”.

Pero, además, en el documento en cuestión, el grupo de trabajo considera que la incorporación por las entidades locales, en las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, de elementos que tengan en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos deberá ser gradual. Al parecer, para el grupo de trabajo, los tres sistemas de pago por generación que menciona como ejemplo serían de implantación paulatina. En un primer momento, las entidades locales podrían limitarse a establecer un sistema de pago por generación elemental, que tuviera en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos mediante reducciones de la cuota. En un momento posterior, podrían evolucionar hacia un sistema medio, que combine una cuota básica una variable en función del comportamiento detectado según las zonas del municipio. Y, finalmente, según el documento, “las entidades locales deberían tender a situarse con el tiempo en el sistema avanzado”, que también combinase una “cuota básica y una cuota variable individualizada en función del comportamiento del sujeto (por ejemplo, en los casos de prestación del servicio puerta a puerta o

con contenedores inteligentes que permiten identificar los residuos generados por cada ciudadano). Así pues, para el grupo de trabajo, no solo la exigencia de que la tasa o tarifa no sea deficitaria, sino también que la exigencia de que permita implantar sistemas de pago por generación, “debe ser interpretada como el necesario cumplimiento de un principio”.

En este trabajo trataré de responder a las principales cuestiones que plantea la interpretación del mandato expresado en el art. 11.3 de la LRSC, que ordena a las entidades locales que establezcan tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público que permitan la implantación de sistemas de pago por generación. En primer lugar, analizaré la tesis defendida por el profesor HERRERA MOLINA, y que ha tenido amplio acogimiento en la doctrina científica, que interpreta el art. 11.3 de la LRSC, por lo que respecta a la implantación de sistemas de pago por generación, como un mandato cuyo incumplimiento carece de consecuencias jurídicas. En segundo lugar, analizaré la tesis defendida en el documento firmado por el Subdirector General de Tributos Locales, consistente en interpretar el mandato de permitir la implantación de sistemas de pago por generación, expresado en el art. 11.3 LRSC, como un principio jurídico susceptible de un cumplimiento gradual. Después de expresar mis objeciones, tanto a la interpretación del art. 11.3 de la LRSC como un mandato jurídico inaplicable, como también a su interpretación como un principio jurídico, el trabajo abordará la cuestión de la ausencia de un

concepto legal preciso de “sistema de pago por generación”, lo que permitirá después defender una interpretación conjunta de dicho precepto y del apartado 4 de este mismo artículo, que serviría de fundamento jurídico a la posibilidad de satisfacer el mando jurídico expresado por el primero de otros modos distintos a la cuantificación de la tasa o tarifa en función de la medida real del residuo individualmente generado.

II. LA IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE PAGO COMO UN MANDATO JURÍDICO

El profesor HERRERA MOLINA ha defendido que el art. 11.3 LRSC expresa un mandato⁷. Este mandato, según el autor, sería una especificación del previsto en el art. 16 de esta misma ley, que obliga a las autoridades competentes a establecer medidas, también fiscales, para, entre otras finalidades, fomentar la prevención de la generación de residuos, para implantar la recogida separada y para mejorar su gestión. En este sentido, HERRERA considera “cierto que las entidades locales estarán obligadas a establecer las nuevas tasas y tarifas transcurrido el período de dos años”. Asimismo, admite que el art. 11.3 es claro en cuanto a la cuantía global de la tasa, al exigir que cubra todos los costes del servicio. Sin embargo, considera que el precepto es algo ambiguo en cuanto a los criterios de reparto o determinación de la cuota individual, al limitarse a requerir que la tasa o tarifa “permita implantar sistemas de pago por generación”⁸. El autor se inclina por interpretar que se trata de “una

7 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 21.

8 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 21.

ambigüedad calculada”, que convierte el art. 11.3 de la LRSC en una obligación de las entidades locales de establecer tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que obliguen a pagar en función de los residuos efectivamente generados, que “no será aplicable hasta que se aprueben futuras reformas legislativas con un contenido concreto”⁹.

En efecto, según el profesor HERRERA MOLINA “los criterios de cuantificación individual formulados por art. 11.3 del [entonces] Proyecto [de ley] adolecen de cierta imprecisión”¹⁰. Según HERRERA, el art. 11.3 no exige directamente que la cuota individual de la tasa (o una parte de ella) esté en función de los residuos generados. En su lugar, señala el autor, “parece mencionar la posibilidad (“permita”) de implantar sistemas de pago por generación”. De esta forma, “el Proyecto no aclara si tales sistemas deben establecerse en todas las tasas (y tarifas) de residuos en cuanto transcurra el período de dos años previsto en el art. 11.3 del Proyecto, o si en una primera fase sería suficiente con establecer una tasa no deficitaria que permita in-

troducir, más adelante, mecanismos de pago por generación”¹¹. Según HERRERA, “tampoco está clara la intensidad con que debe introducirse el pago por generación dentro de las tasas por residuos de una entidad local”. Para que se entienda respetado el mandato expresado en el art. 11.3, según HERRERA MOLINA, no resulta claro si sería suficiente que la ordenanza contemplara una “cuota de generación” basada en mecanismos presuntivos, si bastaría con establecer bonificaciones basadas en la entrega de residuos en puntos limpios, o si sería suficiente que el pago por generación se aplicase a los residuos de actividades económicas y no se extendiera a los domésticos¹².

Ante tanta imprecisión, el profesor HERRERA MOLINA considera que el mandato legal “no será aplicable hasta que se aprueben futuras reformas legislativas con un contenido más concreto”¹³. Al parecer, que el mandato “no será aplicable” significaría que “su incumplimiento no se ve acompañado de una sanción específica o de la aplicación supletoria de otra normativa”¹⁴. Significaría que, en caso de que las entidades locales no

9 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 21.

10 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 21.

11 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 25. En un trabajo posterior, I. BARBERENA BELZUNCE, P. M. HERRERA MOLINA, “La tarifa...”, ob. cit., p. 102, se insiste en la idea de que la formulación del precepto es ambigua, por lo que resulta dudoso que “la ley exija implantar tasas por generación en sentido estricto aplicables a todos los residuos domésticos una vez concluya el mencionado periodo de tres años”. Los profesores BARBERENA y HERRERA argumentan que “La ley solo exige que el nuevo sistema «permita implantar sistemas de pago por generación», no que tales «sistemas» se implanten efectivamente en todas las modalidades de tasas y tarifas de residuos municipales”. Es decir, insisten en la idea de que la ley no exige directamente implantar sistemas de pago por generación, sino solo que permita implantarlos.

12 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 22.

13 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 21.

14 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 21. En el mismo sentido se expresa el profesor J. PAGÈS I GALTÉS, “La prestación económica por la gestión local de residuos (tercera parte): Establecimiento y tramitación”, *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, p. 61. La tesis es igualmente asumida por A. NAVARRO GARCÍA, “La financiación de la gestión local de residuos a partir de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular”, en M. L. ESTEVE PARDO (Dir.), A. NAVARRO GARCÍA (Coord.), *La financiación de los servicios públicos en las áreas urbanas*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2022, p. 116.

aprueben las correspondientes ordenanzas en el plazo de dos años, con tal de que la totalidad de los costes del servicio se cubran mediante una tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario, e implantando *en alguna medida* sistemas de pago por generación, “la principal consecuencia negativa para el municipio estará en la ausencia de recursos específicos para financiar el pago del nuevo impuesto [sobre depósito e incineración de residuos]”¹⁵. Y significaría que, en el caso de que “sí se exijan tasas (como lo hacen actualmente la mayoría de los municipios) pero estas no se modifiquen para cubrir todos los costes del servicio, será difícil que los tribunales declaren la nulidad de las correspondientes ordenanzas”¹⁶. No obstante, el autor admite que, a pesar de las dificultades que ello implicaría, “puesto que, según la STC 125/2021, la competencia exclusiva del Estado sobre Haciendas Locales puede atribuirse mediante ley a las Comunidades Autónomas, sería posible prever que, en ausencia de ordenanza fiscal, la Ley de Haciendas Locales permitiera que la tasa fuera regulada directamente por la correspondiente Comunidad Autónoma”¹⁷.

En mi opinión, tienen razón el profesor HERRERA MOLINA al considerar deseable una mayor precisión de la ley en la formulación del mandato de implantar sistemas de pago por generación. Desde luego, el art. 11.3 LRSC podría haber exigido directamente que la cuota individual de la tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario, o una parte de ella, se deter-

minara en función de los residuos generados, en lugar de decir que “permita implantar sistemas de pago por generación”. Por supuesto, la ley podría haber introducido el mandato en el articulado de la Ley de Haciendas Locales, concediendo el plazo para cumplirlo en una disposición transitoria. Sin duda, hubiera sido deseable que el mandato legal se hubiera formulado de manera que no hubiera ninguna duda acerca de si resulta suficiente para satisfacerlo con contemplar una cuota de generación basada en mecanismos presuntivos o en criterios estimativos como el consumo de agua, o si basta con establecer bonificaciones basadas en la entrega de residuos en puntos limpios. Ahora bien, que la ley no sea suficientemente precisa acerca de cómo deberán las entidades locales dar cumplimiento al mandato legal no permite concluir que el art. 11.3 de la LRSC “se limita a expresar un propósito que no será aplicable hasta que se aprueben futuras reformas legislativas con un contenido más concreto”. La imprecisión legal no autoriza a los tribunales de justicia a dejar de resolver sobre la legalidad de las ordenanzas fiscales, declarándolas legales o nulas, según satisfagan o incumplan el mandato expresado en el art. 11.3 de la LRSC, de acuerdo con alguna de las posibles interpretaciones del texto legal.

En caso de incumplimiento del mandato expresado en el art. 11.3 de la LRSC, que la inactividad del Ayuntamiento no quede suplida por la aplicación directa de la ley, a diferencia de los impuestos obligatorios previstos en el TRLRHL, tampoco permite

15 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 21.

16 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 22. Igualmente, J. PAGÈS I GALTÈS, “La prestación económica... (tercera parte)...”, ob. cit., p. 63.

17 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 22, nota 24.

concluir que dicho mandato sea inaplicable. Y es que, es necesario diferenciar entre el mandato dirigido a las entidades locales, a quienes se les ordena que obliguen a los ciudadanos a pagar por generación, y el mandato jurídico dirigido a los ciudadanos de pagar una tasa o tarifa mediante la que se implante un sistema de pago por generación. El art. 11.3 de la LRSC se limita a ordenar a las entidades locales que obliguen a los ciudadanos a pagar por generación. Sin embargo, la obligación de los ciudadanos debe ser impuesta por las entidades locales, precisamente, en cumplimiento del mandato formulado en el art. 11.3 de la LRSC. Ante la falta de aprobación de la correspondiente ordenanza, es decir, ante el incumplimiento por una entidad local del mandato formulado en el art. 11.3, si los ciudadanos no están obligados a pagar una tasa o tarifa por generación no será porque dicho mandato sea inaplicable, sino porque, aun tratándose de una norma válida y eficaz que dirige un mandato a las entidades locales, dicho mandato no ha sido cumplido. Ante la falta de aprobación de la correspondiente ordenanza, lo que es inaplicable, por inexistente, es la obligación de los ciudadanos de pagar por generación, no la obligación de las entidades locales de establecer tasas o tarifas que obliguen a pagar por generación.

Asimismo, los presupuestos de las entidades locales podrían ser considerados ilegales si prevén la financiación del coste de las

operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos mediante recursos distintos a la tasa o tarifa que estarían obligadas a establecer en virtud del artículo 11.3 de la LRSC. Dicho precepto no solamente está obligando a las entidades locales a establecer una tasa o tarifa, cuyos ingresos se encontrarán afectados a la financiación de tales costes. Lógicamente, también está prohibiendo que dichos costes sean financiados a través de recursos que no procedan de la tasa que establezcan las entidades locales de acuerdo con lo dispuesto en el art. 11.3 de la LRSC¹⁸. El art. 11.3, pues, está prohibiendo que el coste de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos pueda ser financiado con otros recursos de la entidad local. Por tanto, cualquier disposición presupuestaria que contemple una financiación alternativa para estos servicios contravendría, no solo la obligación de establecer la tasa o prestación correspondiente, sino también la de financiarlos con los ingresos afectados a esta específica finalidad. En consecuencia, la omisión de esta previsión en el presupuesto local podría dar lugar a la impugnación de su legalidad por no contemplar los créditos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones exigibles a la entidad local.

A todo ello hay que añadir, como se advierte en el ya referido documento del grupo de trabajo, la posible repercusión de la sanción que pudiera imponerse al Reino de España por incumplimiento de los objetivos comu-

18 Así parece entenderlo la profesora M. RUIZ GARIJO, "Cuenta atrás...", ob. cit. p. 20, cuando dice que "el servicio de recogida, transporte y tratamiento de los residuos solo puede ser financiado mediante el nuevo gravamen". Y así parece entenderlo, J. PAGÈS I GALTÈS, "La prestación económica... (tercera parte)...", ob. cit., p. 59, al decir que "el legislador está en primer lugar prohibiendo que el servicio de recogida de residuos sea total o parcialmente gratuito". Sin embargo, en caso de que el Ayuntamiento no apruebe la correspondiente tasa o tarifa, PAGÈS considera "el Ayuntamiento tendrá que soportar con recursos generales los costes del servicio que no traslade a los usuarios".

nitarios que, conforme a lo Dispuesto en la Directiva 2008/98/CE, afectan a los residuos municipales, 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, a las Administraciones locales que no hubieran permitido implantar sistemas de pago por generación mediante el establecimiento de tasas o tarifas. El primero obliga las Administraciones públicas, que provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de los compromisos asumidos por España de acuerdo con la normativa europea, a asumir en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubieran derivado. La segunda impone la misma responsabilidad a las Administraciones públicas que, en el ejercicio de sus competencias, incumplan obligaciones derivadas de normas del derecho de la Unión Europea. Adicionalmente, añade el documento, la existencia de dicha tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario puede ser exigida como criterio condicionante para el acceso por parte de las entidades locales a los fondos comunitarios.

III. LA OBLIGACIÓN DE IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE PAGO POR GENERACIÓN COMO PRINCIPIO JURÍDICO

En el documento firmado por el Subdirector General de Tributos Locales, el grupo de trabajo considera que la incorporación por las entidades locales en las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario de elementos que tengan en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos “debe ser in-

terpretada como el necesario cumplimiento de un principio”, lo que permitiría que su cumplimiento fuera gradual y de cumplimiento paulatino. En un primer momento, las entidades locales podrían limitarse a establecer un sistema de pago por generación elemental, que tuviera en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos mediante reducciones de la cuota. En un momento posterior, podrían evolucionar hacia un sistema medio, que combine una cuota básica y una cuota variable en función del comportamiento detectado según las zonas del municipio. Y, finalmente, según el documento, “las entidades locales deberían tender a situarse con el tiempo en el sistema avanzado”, que también combinase una “cuota básica y una cuota variable individualizada en función del comportamiento del sujeto (por ejemplo, en los casos de prestación del servicio puerta a puerta o con contenedores inteligentes que permiten identificar los residuos generados por cada ciudadano)”.

La tesis defendida por el grupo de trabajo parte de la premisa, en primer lugar, de que los principios son una clase de norma jurídica estructuralmente distinta del resto. Es decir, presupone una distinción fuerte entre principios y reglas, como clases de normas jurídicas. En segundo lugar, presuponen que los principios jurídicos son estructural o internamente distintos de las reglas, precisamente, porque son susceptibles de un cumplimiento gradual. Así, mientras que las reglas son normas que exigirían un cumplimiento pleno, que se cumplirían o se incumplirían según se realizase o no la conducta ordenada, por el contrario, los mandatos expresados por los principios podrían ser satis-

fechos en distintos grados. Y, en tercer lugar, el grupo de trabajo presupone, igualmente, que los principios jurídicos, como señala ROBERT ALEXY, ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas¹⁹. En definitiva, como sugiere el filósofo y constitucionalista alemán, por tratarse de un principio jurídico, se entiende que la obligación de las entidades locales de implantar sistemas de pago por generación constituiría un mandato de optimización, que obligaría a incorporar en las tasas o tarifas elementos que tengan en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos en la mayor medida que permitan las circunstancias fácticas y jurídicas de cada momento.

Sin embargo, el primer problema que plantea la tesis defendida por el grupo de trabajo, consistente en interpretar el art. 11.3 de la LRSC como un mandato de optimización, es la debilidad de los argumentos ofrecidos para llegar a la conclusión de que “la norma no impone la obligación taxativa de exigir una tasa totalmente individualizada”. Las razones que llevan al Grupo a interpretar que el art. 11.3 de la LRSC no impone una “obligación taxativa de exigir una tasa totalmente individualizada”, sino la de “incorporar gradualmente elementos que tengan en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos”, son, por un lado, que la literalidad del precepto habla de que la tasa o prestación patrimonial de carácter público “permita implantar sistemas de pago por generación”. Aunque el argumento no está desarrollado,

parece tratarse del argumento empleado por el profesor HERRERA MOLINA, según el cual, la expresión “permita” hace posible interpretar que el precepto no exige que la cuota individual esté en función del residuo, sino que se limita a posibilitar que lo esté. El segundo argumento sería que el Preámbulo de la ley hace referencia a que las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario “deberían tender hacia el pago por generación”.

El argumento de la literalidad es débil para interpretar el art. 11.3 de la LRSC como un mandato de optimización, porque la literalidad del precepto no permite interpretar que el precepto se limite a autorizar la implantación de sistemas de pago por generación. Literalmente, el precepto obliga, y no solamente autoriza, a establecer tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Y el precepto, literalmente obliga, y no solamente autoriza, a que las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario permitan implantar sistemas de pago por generación. Literalmente, se exige que las tasas o tarifas permitan implantar tales sistemas de pago por generación. Que las tasas o tarifas permitan implantar sistemas de pago por generación no es una posibilidad, sino una obligación impuesta a las entidades locales. Lo que exige la literalidad del art. 11.3 de la LRSC es que las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público, cuyo establecimiento es obligatorio para las entidades locales, posibiliten la implantación de sistemas de pago por generación. Pero, siendo las propias tasas o prestaciones patrimoniales de carácter

19 R. ALEXY, “Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica”, *Doxa*, núm. 5, 1988, p. 143.

público no tributario las que se deberían pagar por generación, no se entiende de qué otra forma su establecimiento haría posible el establecimiento de sistemas de pago por generación si no es cuantificando la cuota de la tasa o tarifa establecida en función del residuo generado.

El argumento de la interpretación del art. 11.3 de la LRSC conforme al preámbulo de la ley también es débil, precisamente, porque la literalidad del precepto obliga a que las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público permitan implantar sistemas de pago por generación. El precepto, literalmente, no obliga a establecer tasas o tarifas que *tiendan* hacia el pago por generación, sino que *permitan* la implantación de sistemas de pago por generación. Literalmente, el precepto está formulado como una norma que solo es susceptible de cumplimiento al modo de todo o nada. Se cumple lo ordenado literalmente por el art. 11.3 de la LRSC si la tasa o tarifa permite implantar sistemas de pago por generación, y se incumple si no permite implantarlos. Así pues, aunque como ha reconocido el Tribunal Constitucional, entre otras, en la STC 36/1981, los preámbulos “son un elemento a tener en cuenta en la interpretación de las leyes”, una interpretación conforme al preámbulo no puede prevalecer frente al tenor literal de la norma interpretada. Además, si tomáramos en serio lo dicho en el preámbulo de la ley, al decir que las “tasas deberían tender hacia el pago por generación”, el condicional utilizado permitiría entender que ni si quiera sería obligatorio que las tasas tendiesen hacia el pago por generación.

El segundo problema que plantea la interpretación del art. 11.3 de la LRSC como

un mandato de optimización es que haría depender la legalidad de cada una de las ordenanzas reguladoras de una tasa o de una prestación patrimonial de carácter público no tributario de la apreciación que haga el tribunal en cada caso de las circunstancias concretas concurrentes, sin unos criterios objetivos determinantes de la jerarquía de grados de cumplimiento. Los tribunales no contarían con criterios objetivos que les permitieran decidir de qué circunstancias dependería el grado de incorporación de elementos que tengan en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos. No se sabe de qué circunstancias dependería que pudiera decirse, en relación con una entidad local, pero no con otra, que el mandato expresado en el art. 11.3 de la LRSC resulta cumplido con el sistema elemental o con el sistema medio. No sabemos qué circunstancias fácticas o jurídicas podrían haber impedido a una entidad local establecer un sistema de pago por generación en función del comportamiento detectado según las zonas del municipio, de manera que lo máximo que pudiera haberse acercado al deber ser ideal fuera lo que el documento denomina el sistema elemental. O, incluso, qué circunstancias habrían impedido prestar el servicio puerta a puerta o con contenedores inteligentes, como hacen algunos municipios españoles, y poder implantar el sistema avanzado.

IV. AUSENCIA DE UN CONCEPTO LEGAL DE SISTEMA DE PAGO POR GENERACIÓN

Generalmente se ha venido interpretando el art. 11.3 LRSC de manera que el mandato de establecer una tasa o una tarifa

que permita implantar sistemas de pago por generación solo resultaría satisfecho en la medida en que la cuantía a pagar por el sujeto pasivo resultase, al menos en parte, de la aplicación de un tipo de gravamen sobre una base imponible que exprese la medida real de los residuos generados. Así, se entiende que la cantidad a pagar deberá depender directamente del volumen o peso real de los residuos efectivamente generados, lo que presupone la recogida selectiva de los residuos y el control efectivo de la separación de residuos²⁰. Consiguientemente, se defiende que el establecimiento de sistemas de pago por generación exigirá el establecimiento de sistemas de recogida que permitan la identificación del usuario o del recipiente²¹. Además, se insiste en que no se cumpliría con el mandato expresado en el art. 11.3 de la LRSC en caso de obligar a pagar por la mera disponibilidad del servicio, en caso de cuantificar la tasa o tarifa en función de criterios estimativos, o solamente mediante el establecimiento de bonificaciones basadas en la entrega de residuos en puntos limpios, que solo tendrían carácter potestativo²². Además, existe cierto consenso en que las tasas o tarifas, para dar satisfacción a dicho mandato legal, deberían

gravar de modo exclusivo o con mayor intensidad la fracción resto²³.

A esta conclusión se llega partiendo de la premisa de que la ley obliga a establecer una tasa o tarifa como medida fiscal de fomento, dirigida a conseguir un cambio en el comportamiento de la ciudadanía²⁴. Una vez se llega a esta conclusión interpretando que el mandato expresado en el art. 11.3 LRSC es una concreción de otro más general formulado en el art. 16 de la propia ley, en el que se obliga a las autoridades competentes a “establecer medidas económicas, financieras y fiscales para fomentar la prevención de la generación de residuos, implantar la recogida separada, mejorar la gestión de los residuos, impulsar y fortalecer los mercados de productos procedentes de la preparación para la reutilización y el reciclado, así como para que el sector de los residuos contribuya a la mitigación de las emisiones de gases de efecto invernadero”²⁵. Otras veces, se llega a la misma conclusión partiendo de que la tasa o tarifa prevista en el art. 11.3 LRSC encontraría fundamento en el principio “quien contamina paga”, mencionado precisamente en el apartado 1 de este mismo precepto²⁶. Lógicamente,

20 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., pp. 25 s.; M. RUIZ GARIJO, “Cuenta atrás...”, ob. cit., p. 22.

21 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., pp. 25 s.; M. RUIZ GARIJO, “Cuenta atrás...”, ob. cit., p. 22.

22 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., pp. 27 ss.; M. RUIZ GARIJO, “Cuenta atrás...”, ob. cit., pp. 24 ss.

23 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 26; J. A. GÓMEZ REQUENA, “Fiscalidad y objetivos 2030: propuestas fiscales para la despoblación y los residuos”, en *Presente y futuro del Derecho Financiero y Tributario: cuestiones críticas, VIII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario, Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 2, 2024, p. 357.

24 M. RUIZ GARIJO, “Cuenta atrás...”, ob. cit., p. 16.

25 Así lo entiende P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 20.

26 J. PAGÈS I GALTÉS, “La prestación económica por la gestión local de residuos (segunda parte): Extrafiscalidad y para-fiscalidad”, *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, p. 54; F. PABLOS MATEOS, “La tasa como instrumento de política medioambiental”, en B. GARCÍA CARRETERO (Coord), *La reforma ambiental de las Haciendas Locales, Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 7, 2021, pp. 141 ss.; S. ARANA LANDÍN, “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la agenda 2030”, *Tributos Locales*, núm. 163, 2023,

solo si la cuota de la tasa o tarifa se hace depender del volumen y de la clase de residuo generado se estaría obligando a pagar en función del daño medioambiental provocado y, solamente así, sería posible fomentar cambios en la conducta de los ciudadanos que permitan alcanzar los objetivos mencionados en el art. 16 de la LRSC²⁷.

Aun así, generalmente se viene admitiendo el establecimiento, junto a una “cuota por generación”, dependiente del volumen de residuos generados, de una cuota básica, que podría ser uniforme o fijarse en función de criterios como la superficie o el valor catastral²⁸. Así, según la “Guía para la implementación de sistemas de pago por generaciones de residuos municipales”, de la Agencia de residuos de Cataluña, la “combinación de una parte básica y otra variable permite asegurar unos ingresos fijos, minimizando la incertidumbre sobre la cantidad total a recaudar, al tiempo que se aplica el principio de ‘quien contamina paga’ y se genera un incentivo para la reducción y el reciclaje de los residuos”²⁹. Según HERRERA MOLINA, el “fundamento de la cuota básica se encuentra ‘en la existencia de unos costes fijos del servicio de recogida,

de forma que se cobra a los ciudadanos para disponer de la posibilidad de utilizar el servicio, independientemente del uso real que hagan de él”³⁰. Según este autor, “la parte básica tiene especial justificación en municipios con una concentración elevada de segundas residencias” y, además, “puede servir para tener en cuenta (aunque de modo imperfecto) el principio de capacidad económica”. El profesor HERRERA, asimismo, cree que “la ley debería precisar el porcentaje obligatorio de la tasa de generación sobre el conjunto de la recaudación estimada”.

Pues bien, frente a quienes opinan que el mandato formulado por el art. 11.3 de la LRSC solamente puede ser satisfecho estableciendo tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público cuya cuota sea el resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre una base imponible que exprese la cantidad real de residuos generados, en primer lugar, cabe aducir que la ley no ofrece una definición de “sistemas de pago por generación”. Ciertamente, el Anexo V de la ley, entre los ejemplos de instrumentos económicos y otras medidas para incentivar la aplicación de la jerarquía de residuos a

p. 105; M. VILLENA CERÓN, “Principales problemas prácticos derivados de la nueva tasa de residuos por generación”, *Tributos Locales*, núm. 165, 2023, p. 109.

27 Según G. PATÓN GARCÍA, “Modulación circular de la tasa local o prestación patrimonial de carácter público no tributaria”, en G. PATÓN GARCÍA, *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular: análisis tras la Ley 7/2022*, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2022 [Versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2023\356], p. 8, “si se pretende establecer una tasa de basuras con una clara y auténtica finalidad medioambiental, incentivando el reciclado y la reducción de los residuos, los elementos de cuantificación deberían cuantificarse en función del volumen de residuos producidos”. Según la autora, “La introducción de los sistemas de pago por generación —denominados muy gráficamente con el acrónimo anglosajón «pay-as-you-throw»— representan la tasa local medioambiental más genuina en este sector, pues se hacen depender de la generación individual de residuos y del reciclado de los mismos y, en consecuencia, son aquéllas que en mayor medida se ajustan al principio quien contamina paga”.

28 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 31 ss.

29 https://residus.gencat.cat/web/.content/home/lagencia/publicacions/centre_catala_del_reciclatge_ccr/guia_pgx_es.pdf.

30 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., pp. 26 s.

que se refiere el artículo 8, apartado 2, se refiere a los “Sistemas de pago por generación de residuos («pay-as-you-throw»)”. Ahora bien, lo descrito en el Anexo V es solo un ejemplo de medida que puede adoptarse para aplicar la jerarquía de residuos, y es, además, solo un ejemplo de sistema de pago por generación. Que el establecimiento de tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados sea una de las posibles medidas que se pueden adoptar para aplicar la jerarquía de residuos, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 8.2 de la LRSC, no permite deducir que el Anexo V defina “sistemas de pago por generación”, a todos los efectos, también a efectos de satisfacer el mandato formulado en el art. 11.3, como tasas cuya base imponible exprese la medida real de los residuos generados por cada contribuyente.

En segundo lugar, tampoco es posible defender que el mandato formulado por el art. 11.3 de la LRSC solamente pueda ser satisfecho estableciendo tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público cuya cuota sea el resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre una base imponible que exprese la cantidad real de residuos generados, con el argumento de que dicho mandato es una concreción de otro formulado en el art. 16 de la misma ley. Dicho precepto obliga a las autoridades competentes a establecer, entre otras, medidas fiscales para “fomentar la prevención de la generación de residuos, la reutilización y reparación, implantar la recogida separada, mejorar la gestión de los residuos, impulsar y fortalecer los mercados de productos procedentes de la preparación para la reutilización y el reciclado, así como para que

el sector de los residuos contribuya a la mitigación de las emisiones de gases de efecto invernadero”. Sin embargo, para alcanzar estas finalidades, el precepto solo menciona el impuesto aplicable al depósito de residuos en vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos en el Título VII de esta ley. El mandato de implantar sistemas de pago por generación ni siquiera se regula el Título VII, entre las medidas fiscales para incentivar la economía circular. Así pues, que el art. 16 obligue a establecer medidas para alcanzar aquellos objetivos, no permite concluir que las tasas o tarifas que establezcan las entidades locales de acuerdo con lo dispuesto en el art. 11.3 deban articularse de forma que resulten eficaces para alcanzar dichas finalidades.

En tercer lugar, tampoco resulta concluyente argumentar que los costes de gestión de los residuos de competencia local son sufragados de acuerdo con el principio “quien contamina paga”, porque así lo exige el art. 11.1 de la LRSC, solamente si la base imponible de la tasa o tarifa que establezcan las entidades locales en cumplimiento del mandato formulado en el apartado 3 de este mismo artículo expresa la medida real del residuo generado, computada mediante sistemas de recogida que permitan la identificación del usuario o del recipiente. El apartado 1 del art. 11 de la LRSC no dice que el productor inicial de residuos, que el poseedor actual o que el anterior poseedor de residuos de residuos deba financiar los costes relativos a la gestión de los residuos de acuerdo con el principio “quien contamina paga”, sino que, de acuerdo con este principio, son precisamente ellos quienes deberán financiar tales costes. Este precep-

to no regula cómo deben financiarse tales costes, ni siquiera dice que hayan de ser financiados mediante tasas, sino quiénes deben financiarlos. Pero es que, además, como señala PALAO TABOADA, cuando un tributo ambiental tiene naturaleza de tasa, “el principio ‘quien contamina paga’ se equipara plenamente al de equivalencia”. Es decir, obligar a pagar una tasa por contaminar consiste en obligar a la persona que realiza una actividad contaminante a financiar el servicio público que por ello está obligado a recibir, en función del coste provocado o del valor del beneficio recibido³¹. Cuantificar la base imponible según el volumen real del residuo generado no es el único modo de obligar a financiar los costes de los servicios relativos a la gestión de los residuos en función del coste provocado o del beneficio recibido.

Que el mandato legal de implantar sistemas de pago por generación es suficientemente ambiguo como para concluir que solo resultaría satisfecho si la base imponible de la tasa o de la tarifa expresara la medida real del residuo generado, y que tampoco una interpretación sistemática del art. 11.3 de la LRSC, poniéndolo en conexión con lo dispuesto en los art. 8, 11.1 y 16 de esta misma ley, permitiría superar esa indeterminación, es algo que reconocen quienes, como el profesor HERRERA MOLINA, piensan que la ley debería precisar con mayor claridad su mandato, regulando con precisión sus exigencias e

introduciendo legalmente los modelos de tasas por generación que resultarían admisibles; y que, mientras no lo haga, se estaría limitando a expresar un mero propósito³². En mi opinión, como he argumentado en el apartado anterior, la imprecisión legal no permite concluir que el art. 11.3 de la LRSC exprese un simple deseo, más que un mandato jurídico. Sin embargo, la ambigüedad de la ley impide mantener, como única interpretación jurídicamente correcta, que el mandato legal solamente resultará satisfecho si la base imponible de la tasa o tarifa expresa la medida real del residuo generado, computado mediante sistemas de recogida que permitan la identificación del usuario o del recipiente. No es que la ley no obligue a implantar sistemas de pago por generación, como defienden, entre otros, los profesores HERRERA MOLINA o PAGÈS I GALTÉS, sino que la obligación que impone la ley de implantar sistemas de pago por generación no solo es susceptible de satisfacerse mediante la medición de la cantidad exacta de residuo generado.

V. IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE PAGO POR GENERACIÓN A TRAVÉS DE LAS PARTICULARIDADES PREVISTAS EN EL ART. 11.4 DE LA LRSC

El art. 11.4 de la LRSC parece expresar una autorización a las entidades locales para tener en cuenta, al configurar las tasas o las

31 C. PALAO TABOADA, “El principio ‘quien contamina paga’ y el principio de capacidad económica”, en C. PALAO TABOADA, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018, p. 200.

32 P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 22. También la profesora M. RUIZ GARIJO, “Cuenta atrás...”, p. 22, admite que la ley no establece qué es un sistema de pago por generación.

prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que establezcan en cumplimiento de lo ordenado en el apartado 3, por tanto, para dar satisfacción al mandato de permitir implantar sistemas de pago por generación, entre otras, las particulares que en dicho precepto se mencionan. En primer lugar, se habilita a las entidades locales para que las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario incluyan sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional o similar. En segundo lugar, se les permite la diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada en materia orgánica compostable. En tercer lugar, se autoriza 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. Y, finalmente, se contempla la posibilidad de diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

Los profesores BARBERENA y HERRERA, después de dudar de que el art. 11.3 de la LRSC exija implantar tasas por generación en sentido estricto aplicables a todos los residuos domésticos, afirman que el art. 11.4 de la LRSC “contempla otras posibles configuraciones de las futuras tasas o tarifas”. Para estos autores, el apartado 4º “parece una habilitación a las entidades locales para modular el gravamen atendiendo a diversos criterios”. Sin embargo, consideran que “la norma se ase-

meja más (sic) un precepto didáctico que una efectiva habilitación”. Y añaden que se trata de “consideraciones genéricas sobre el diseño del gravamen”, que “las entidades locales podrían aplicar, aunque no existiera el correspondiente precepto”. Según estos autores, “por lo que se refiere a las «diferenciaciones o reducciones» en los casos de «prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable», así como 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», responde al propio concepto de «tasas por generación»”. Y lo mismo opinan respecto a la inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional o similar”, que aplicaría “la lógica de las tasas por generación a un supuesto concreto”.

Entiendo que los profesores BARBERENA y HERRERA, distinguen entre las “tasas por generación en sentido estricto”, cuya cuota variaría en función de la clase y de la cantidad real de residuos, y “otras posibles configuraciones de las tasas o tarifas” que las entidades locales establezcan para dar satisfacción al mandato formulado en el apartado 3, y que no pasarían por la medición de los residuos efectivamente generados a través de sistemas de recogida selectiva. Entiendo, además, que estos autores interpretan el art. 11.4 de la LRSC como una autorización legal a las entidades locales para cumplir lo ordenado en el apartado 3 sin hacer variar la cuota de las tasas o tarifas, o de “todas las modalidades de tasas y

tarifas de residuos municipales”, en función del tipo y de la cantidad real de residuo generado, es decir, sin implantar “tasas por generación en sentido estricto”. Y entiendo, en tercer lugar, que BARBERENA y HERRERA consideran que esta autorización legal para cumplir lo ordenado en el apartado tercero sin necesidad de medir la cantidad real de los residuos generados a través de sistemas de recogida selectiva carecería de relevancia jurídica, porque sería redundante y porque sería excesivamente genérica. Redundante, porque duplicaría la autorización a las entidades locales para establecer particularidades que ya estarían autorizadas por el art. 11.3 de la LRSC a introducir. Y, excesivamente genéricas, porque no especificaría en qué pueden consistir tales particularidades.

Pues bien, estoy de acuerdo con los profesores BARBERENA y HERRERA en que el art. 11.4 de la LRSC permite a las entidades locales establecer tasas o tarifas cuya cuota tributaria no varíe en función de la clase y cantidad real de residuo generado. Y es que, una interpretación sistemática del art. 11.3 de la LRSC, en relación con el apartado 4, permite defender que el mandato legal impuesto por el primero, es susceptible de ser satisfecho mediante la consideración de, entre otras, cualquiera de las particulares contempladas en las letras a), b) y c) del apartado 4. Solamente así se entiende que, de todas las posibles particularidades que podrían tener en cuenta las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario establecidas para dar cumplimiento a lo ordenado en el art. 11.3 de la LRSC, el apartado siguiente solo mencione expresamente aquellas que guar-

dan relación con la recogida separada de residuos, además de la diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social. Precisamente por ello, a diferencia de BARBERENA y HERRERA, considero relevante jurídicamente lo dispuesto en el apartado 4. Es la interpretación del apartado 3, de forma que resulte coherente con lo dispuesto en el apartado 4, ambos del art. 11 de la LRSC, precisamente, lo que permite entender que el mandato de implantar sistemas de pago por generación puede ser cumplido sin necesidad de determinar la medida real del residuo generado.

Esta interpretación conjunta de los apartados 3 y 4 del art. 11 de la LRSC podría servir de fundamento jurídico a las conclusiones alcanzadas por el grupo de trabajo al que previamente se ha aludido, que ha elaborado el documento, que lleva por título “Cuestiones relevantes en relación con el Establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos”, a concluir que el art. 11.3 de la LRSC “no impone la obligación taxativa de exigir una tasa totalmente individualizada para cada sujeto pasivo con efectos a partir del 10 de abril de 2025, sino que lo que pretende es que paulatinamente se incorporen estos sistemas”, y que sería admisible un sistema elemental de pago por generación consistente en una cuota única, que podría fijarse en función de parámetros objetivos, sobre la que se podrían aplicar reducciones “en función de determinados comportamientos (por ejemplo, por aportaciones a puntos limpios, participación en la separación de las nuevas fracciones de recogida separada obligatoria, adhesión a

programas voluntarios de compostaje doméstico, etc.)”³³. En este sentido, la profesora PATÓN GARCÍA ya había defendido que, ante las dificultades de muchos municipios para el establecimiento de sistemas de pago por generación, “conviene optar por la definición en sus tasas de basuras clásicas de bonificaciones y unos recargos definidos con criterios ambientales y aplicarlos sobre la cuota”³⁴.

Ciertamente, la interpretación del art. 11.4 de la LRSC como una habilitación legal al establecimiento potestativo de beneficios fiscales que incentiven prácticas de recogida separada, dando así cumplimiento al mandato de implantar sistemas de pago por generación, puede suscitar algunas dudas³⁵. En este sentido, los profesores BARBERENA y HERRERA afirman que el art. 11.4 de la LRSC no estaría habilitando a las entidades locales a establecer beneficios fiscales, porque se estaría “erosionando el principio de reserva de ley pese a la mayor flexibilidad de este principio den el ámbito local”³⁶. A favor de esta conclusión podría aducirse que, según el art. 11.3 de la LRSC, las tasas o tarifas deben ser establecidas de acuerdo con lo dispuesto en el TRLRHL, cuyo art. 9.1 solo permite a las entidades locales establecer beneficios fiscales en sus

ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos en la ley, sin que la generalidad con la que se encuentran descritos tales supuestos en el art. 11.4 de la LRSC permita considerarlos expresamente previstos³⁷. También podría argumentarse que, si dicha disposición se interpretara como una habilitación legal al establecimiento potestativo de beneficios fiscales que incentiven prácticas de recogida separada, no se entendería que la propia LRSC hubiera modificado el art. 24.6 del TRLRHL para habilitar a las entidades locales a establecer una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra de las tasas o tarifas que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, aplicable únicamente por empresas de distribución alimentaria y de restauración.

Sin embargo, frente a quienes dudan de que la formulación del art. 11.4 de la LRSC sea suficientemente concreta como para satisfacer las exigencias de la reserva constitucional de ley en materia tributaria, cabe recordar que el grado de colaboración reglamentaria que resulta respetuoso con la reserva constitucional de ley en materia tributaria, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, es máximo cuando se trata de la fijación de la cuantía de las tasas

33 DGT, “Cuestiones...”, ob. cit., pp. 4 s.

34 G. PATÓN GARCÍA, “Modulación circular...”, ob. cit., p. 12.

35 El profesor P. M. HERRERA MOLINA, “Incidencia...”, ob. cit., p. 33, podría tener razón en que una bonificación de la cuota tributaria de una tasa cuantificada en función de la clase y de la cantidad de residuo generado, dirigida a fomentar la reducción de residuos, no debería ser considerada un auténtico beneficio fiscal, sino una técnica para precisar la distribución individual del coste del servicio. Sin embargo, no podría decirse lo mismo de una reducción de la cuota única calculada en función de parámetros de carácter objetivo.

36 I. BARBERENA BELZUNCE, P. M. HERRERA MOLINA, “La tarifa de residuos...”, ob. cit., p. 103.

37 T. SÁNCHEZ ROBERT, “Los beneficios fiscales en las tasas locales”, *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 16, 2016 [Versión electrónica], disponible en: [<https://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/rej/article/view/3216>]; J. MILLA IBÁÑEZ, “Beneficios fiscales en las tasas locales”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados*, núm. 1, 2024, pp. 126 s.

locales³⁸. Además, debe tenerse en cuenta que el art. 9.1 del TRLRHL, en su segundo párrafo, solamente reserva formalmente a la ley la previsión expresa de *los supuestos* en los que ordenanzas fiscales de las entidades locales podrán establecer beneficios fiscales. Aunque el art. 11.4 de la LRSC no establezca ningún porcentaje máximo de bonificación, sí prevé expresamente tres supuestos en los que las ordenanzas locales podrían realizar diferenciaciones o reducciones para incentivar la recogida separada. A lo anterior cabría añadir que, del hecho de que la LRSC haya modificado el art. 24.6 del TRLRHL para permitir expresamente a las entidades locales establecer una bonificación de hasta un 95 por ciento de la cuota íntegra de las tasas o tarifas que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, aplicable por empresas de distribución alimentaria y de restauración, no es posible deducir lógicamente que las ordenanzas locales no puedan establecer otras bonificaciones fiscales en los supuestos previstos expresamente en el art. 11.4 de la LRSC.

VI. CONCLUSIONES

Existe un amplio consenso al entender que el art. 11.3 de la LRSC expresa un mandato, que obliga a las entidades locales a establecer una tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario para que permita implantar sistemas de pago por generación. Sin embargo, la imprecisión en la formulación de este mandato legal ha llevado a un sector de la doctrina científica a la conclusión de que se trata de un mandato

inaplicable, cuyo incumplimiento no tendrá ninguna consecuencia jurídica. Ahora bien, aunque hubiera sido deseable que el mandato hubiera sido expresado con una mayor precisión, la ambigüedad del texto legal no exime a las entidades locales de dar cumplimiento a este mandato, ni a los tribunales de juzgar la legalidad de las ordenanzas que aprueben las entidades locales para dar satisfacción al mismo. Pero es que, además, en caso de que las entidades locales no establezcan tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público que permitan implantar sistemas de pago por generación para financiar los costes de gestión de los residuos de competencia local, podría ser impugnado el presupuesto local. A ello habría que añadir la posible repercusión de la sanción que pudiera imponerse al Reino de España por incumplimiento de los objetivos comunitarios.

Ahora bien, no resulta razonable interpretar el mandato expresado por el art. 11.3 de la LRSC como un principio jurídico de cumplimiento gradual, que obligue a la incorporación paulatina de elementos que tengan en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos, tal y como propone el documento titulado “Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos”, elaborado por un grupo de trabajo integrado por representantes del Ministerio de Hacienda, del Ministerio de Transición Ecológica y el Reto Demográfico y de la Federación Española de Municipios y Provincias. Por un lado, los argumentos

38 Entre otras, STC 185/1995, de 14 de diciembre; 233/1999, de 16 de diciembre, STC 102/2005, de 20 de abril.

ofrecidos para justificar esta interpretación son demasiado débiles. Ni la literalidad del precepto permite interpretar que las entidades locales estén simplemente autorizadas, pero no obligadas, a implantar sistemas de pago por generación, ni tampoco entender que solamente resulta exigible que las tasas tiendan al pago por generación. Pero es que, además, se haría depender la legalidad de las ordenanzas aprobadas por las entidades locales de que los tribunales, en cada caso concreto, concluyeran que una entidad local se ha aproximado al deber ser ideal todo lo que le han permitido las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes. Sin embargo, no sabemos qué circunstancias podrían haber impedido a una entidad local aproximarse antes del 10 de abril de 2025 todavía más a lo que consideran el deber ser ideal.

El art. 11.3 de la LRSC obliga a las entidades locales a establecer una tasa o tarifa que permita implantar sistemas de pago por generación. Sin embargo, la ley no ofrece una definición de “sistemas de pago por generación”. Generalmente se ha interpretado que se designan tasas o tarifas cuya cuota se calcule en función de la medida real de los residuos generados, determinada mediante sistemas de recogida selectiva. A esta conclusión habitualmente se llega interpretando que el art. 11.3 de la LRSC es una de las medidas de fomento que obliga a establecer el art. 16 de la misma ley, y que el fundamento de la tasa o tarifa se encontraría en el principio “quien contamina paga”. Ahora bien, ni la remisión al Anexo V de la ley, ni la interpretación conjunta de los artículos 11.1, 11.3 y 16 de la LRSC permiten concluir

que el mandato legal de implantar sistemas de pago por generación solamente resulte satisfecho si la base imponible de la tasa o tarifa expresa la medida real del residuo generado, computada mediante sistemas de recogida que permitan la identificación del usuario o del recipiente. La ley es suficientemente ambigua como para poder mantener una única interpretación jurídicamente correcta. Así pues, no es que la ley no obligue a implantar sistemas de pago por generación, sino que la obligación que impone la ley de implantar sistemas de pago por generación no solo es susceptible de satisfacerse mediante la medición de la cantidad exacta de residuo generado.

Precisamente, una interpretación del art. 11.3 de la LRSC, que obliga a las entidades locales a establecer tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que permitan implantar sistemas de pago por generación, conjuntamente con el apartado 4 de este mismo precepto, permite razonablemente interpretar que aquel mandato es susceptible de ser satisfecho mediante la consideración de, entre otras, cualquiera de las particulares contempladas en las letras a), b) y c) previstas en este último. Esta interpretación conjunta de los apartados 3 y 4 del art. 11 de la LRSC podría servir de fundamento jurídico a las conclusiones alcanzadas en el documento antes aludido. La formulación del art. 11.4 de la LRSC es suficientemente concreta como para satisfacer las exigencias de la reserva constitucional de ley en materia tributaria, pues el grado de colaboración reglamentaria que resulta respetuoso con esta reserva constitucional de ley en materia tributaria, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, es máximo cuando

se trata de la fijación de la cuantía de las tasas locales. Que solo se haya modificado el art. 24.6 del TRLRHL para permitir expresamente a las entidades locales establecer una concreta bonificación, no permite deducir lógicamente que las ordenanzas locales no puedan establecer otras bonificaciones fiscales en los supuestos previstos expresamente en el art. 11.4 de la LRSC.

VII BIBLIOGRAFÍA

- ALEXY, R., “Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica”, *Doxa*, núm. 5, 1988.
- ARANA LANDÍN, S., “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la agenda 2030”, *Tributos Locales*, núm. 163, 2023.
- BARBERENA BELZUNCE, I.; HERRERA MOLINA, P. M., “La tarifa por el servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona a la luz de las exigencias derivadas de la ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular”, *Tributos Locales*, núm. 162, 2023.
- GÓMEZ REQUENA, J. A., “Fiscalidad y objetivos 2030: propuestas fiscales para la despoblación y los residuos”, en *Presente y futuro del Derecho Financiero y Tributario: cuestiones críticas*, VIII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario, Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, núm. 2, 2024.
- HERRERA MOLINA, P. M., “Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, *Tributos Locales*, núm. 152, 2021.
- MILLA IBÁÑEZ, J., “Beneficios fiscales en las tasas locales”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados*, núm. 1, 2024.
- NAVARRO GARCÍA, A., “La financiación de la gestión local de residuos a partir de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular”, en M. L. ESTEVE PARDO (Dir.), A. NAVARRO GARCÍA (Coord.), *La financiación de los servicios públicos en las áreas urbanas*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2022, p. 116.
- PABLOS MATEOS, F., “La tasa como instrumento de política medioambiental”, en B. GARCÍA CARRETERO (Coord), *La reforma ambiental de las Haciendas Locales, Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 7, 2021.
- PAGÈS I GALTÉS, J., “La prestación económica por la gestión local de residuos (segunda parte): Extrafiscalidad y parafiscalidad”, *Tributos Locales*, núm. 157, 2022.
- PAGÈS I GALTÉS, J., “La prestación económica por la gestión local de residuos (tercera parte): Establecimiento y tramitación”, *Tributos Locales*, núm. 158, 2022.
- C. PALAO TABOADA, “El principio ‘quien contamina paga’ y el principio de capacidad económica”, en C. PALAO TABOADA, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018.
- G. PATÓN GARCÍA, “Modulación circular de la tasa local o prestación patrimonial de carácter público no tributaria”, en G. PATÓN GARCÍA, *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular: análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2022 [Versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2023\356].

RUIZ GARIJO, M., “Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw)”, *Tributos Locales*, núm. 165, 2023.

SÁNCHEZ ROBERT, T., “Los beneficios fiscales en las tasas locales”, *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 16, 2016.

VILLENA CERÓN, M., “Principales problemas prácticos derivados de la nueva tasa de residuos por generación”, *Tributos Locales*, núm. 165, 2023.

LA PRESTACIÓN ECONÓMICA POR LA GESTIÓN LOCAL DE RESIDUOS: ELEMENTOS ESTRUCTURALES¹

Joan Pagès i Galtés

Catedrático de Derecho Financiero (URV). Secretario de Ayuntamiento (en excedencia)

ORCID: 0002-4278-6110

I. INTRODUCCIÓN. II. PRESUPUESTO DE HECHO. II.1. Definición. II.2. Enumeración legal de supuestos. II.3. Distinción entre los servicios relativos a los residuos y los servicios de monda de pozos negros y de limpieza de calles particulares. II.4. Configuración unitaria o plural del presupuesto de hecho. II.5. Utilización efectiva del servicio. II.6. Prohibiciones para exigir la prestación económica: Limpieza de la vía pública. III. SUJETO ACTIVO. III.1. Criterio general. III.2. Tasa o tarifa coactiva de residuos. IV. SUJETO PASIVO. IV.1. Criterio general en las tasas. IV.2. Criterio general en las tarifas coactivas. IV.3. Tasa o tarifa coactiva de residuos. V. CUANTIFICACIÓN: ASPECTOS GENERALES. V.1. El principio de cobertura de costes. V.2. El principio de capacidad económica. V.3. Memoria económico-financiera. V.4. Mecanismo cuantificador. VI. CUANTIFICACIÓN: CUOTA. VI.1. Clases de tarifas según su estructura. VI.2. Tarifa monomía. VI.3. Tarifa plurinomía. VI.4. Cuota de servicio. VI.5. Cuota de uso. VI.6. Principios de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad. VI.7. Discriminaciones explícitamente previstas por el art. 11.4 de la Ley de Residuos. VI.8. Sujeción al IVA. VII. CUANTIFICACIÓN: BENEFICIOS FISCALES Y TARIFARIOS. VII.1. Criterio general. VII.2. Tasa o tarifa coactiva de residuos. VII.3. Bonificación del art. 24.6 TR de la LRHL para reducir los residuos alimentarios. VIII. CUANTIFICACIÓN: RECARGOS. VIII.1. Criterio general. VIII.2. Tasa o tarifa coactiva de residuos. VIII.3. Recargo a los propietarios de perros. IX. DEVENGO. IX.1. Criterio general. IX.2. Tasa o tarifa coactiva de residuos. X. GESTIÓN. X.1. Criterio general en las tasas. X.2. Criterio general en las tarifas coactivas. X.3. Tasa o tarifa coactiva de residuos. XI. EL COBRO POR RECICLAJE. XII. CONCLUSIONES. XIII. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN: La Ley de Residuos de 2022 contempla determinadas previsiones que afectan a la regulación de los elementos estructurales de la tasa o de la tarifa coactiva por el servicio de residuos. Sin embargo, en la medida que, según nuestro parecer, sus directrices fundamentales tienen un carácter meramente programático, estimamos que estamos ante una norma propaganda que sirve para publicar cuál es el deseo político del legislador, pero que a nivel estrictamente jurídico continua dejando a cada ente local una amplísima libertad para regular los elementos estructurales de la tasa o tarifa en un marco parejo al preexistente. A nuestro modo de ver, ello se debe a que el legislador de residuos ha asumido la dificultad práctica de aplicar de forma imperativa las directrices que considera idealmente adecuadas, cual es el caso destacado del principio de pago por generación en sentido estricto. Contestes con esta dificultad, creemos sería conveniente avanzar en el principio alternativo de cobro por reciclaje.

1 Esta publicación ha sido posible con el soporte de la Universitat Rovira i Virgili (URV). Núm. ref 2023PFT-URV-00222.

Palabras clave: Tcobro por reciclaje, cuantificación, devengo, fraude, gestión, presupuesto de hecho, residuos, sujeto activo, sujeto pasivo, tarifa, tasa.

ABSTRACT: *he 2022 Waste Law includes certain provisions that impact the regulation of the structural elements of the waste service fee or compulsory tariff. However, as we see it, the fundamental guidelines of the law are merely programmatic in nature, leading us to conclude that this is a propaganda measure intended to publicize the political intentions of the legislator. On a strictly legal level, it continues to grant local entities significant freedom to regulate the structural elements of the fee or tariff, closely aligned with the previous framework. In our view, this is because the waste legislator has acknowledged the practical difficulty of imperatively applying the guidelines deemed ideally appropriate, particularly in the case of the “pay-as-you-throw” principle in its strict sense. Recognizing this difficulty, we believe it would be beneficial to advance the alternative principle of charging for recycling.*

Keywords: *charging for recycling, quantification, accrual, fraud, management, factual basis, waste, active subject, passive subject, tariff, fee.*

I. INTRODUCCIÓN

Con el presente artículo completamos la serie de estudios publicados en la Revista *Tributos Locales* que hemos dedicado al análisis de la prestación económica por la gestión local de residuos tras la Ley de Residuos de 2022.¹ En la primera parte del trabajo examinamos la naturaleza de la prestación económica por el servicio de recogida de residuos,² en la segunda parte examinamos su extrafiscalidad y parafiscalidad³ y en la tercera parte nos ocupamos de su establecimiento y tramitación.⁴ Con este bagaje doctrinal creemos estar en condiciones para abordar el estudio de los elementos estructurales de la prestación económica por la gestión local de residuos.

No estará de más recordar que si la configuración de sus elementos estructurales siempre ha sido conflictiva, tras la LCSP de 2017⁵ se agravó la problemática con la aparición a nivel positivo de las tarifas coactivas (prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario), pues se trata de una figura financiera que, a pesar de estar sometida reserva de ley, su regulación legal es muy escasa y parca, de tal manera que se requiere un notable ejercicio de integración para concretar sus elementos estructurales. A ello hay que añadir la difícil interpretación de las previsiones contempladas por la Ley de Residuos de 2022, que afectan tanto a la tradicional tasa, como a la novedosa tarifa coactiva.

En este marco plagado de incertezas, el mejor camino para resolverlas es acudir a la dogmática jurídica, basada en el conocimiento acumulado por la doctrina precedente bajo la guía del sentido común, de la lógica rectora de los institutos jurídicos. A tales efectos conviene recordar las siguientes premisas a las que hemos arribado:

1) Por lo que se refiere a la naturaleza jurídica de la prestación económica, entendemos que es de carácter coactivo, cosa por la cual, tras la LCSP de 2017:

(i) Necesariamente se configurará como tasa (esto es, como tributo) cuando el servicio público de recogida de residuos sea prestado en régimen de derecho público mediante gestión directa de forma indiferenciada o por organismo autónomo.

(ii) Necesariamente se configurará como tarifa coactiva (esto es, una prestación patrimonial de carácter público no tributario) cuando, por un lado, el servicio público coactivo sea prestado en régimen de derecho privado mediante gestión directa por personificación privada (sociedad pública o entidad pública empresarial) o mediante gestión indirecta (concesionario, contratista de servicios o sociedad mixta); y, además, por otro lado, la contraprestación económica sea percibida de los usuarios por tal gestor de derecho privado (ya la personificación privada, ya el gestor indirecto).

1 Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

2 Publicada en *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp. 49 a 139.

3 Publicada en *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, pp. 33 a 123.

4 Publicada en *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, pp. 53 a 143.

5 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.

(iii) Discrecionalmente la Administración puede configurar la contraprestación económica como tasa o como tarifa coactiva cuando, por un lado, el referido servicio público sea prestado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta y, además, por otro lado, la contraprestación económica sea percibida de los usuarios por la Administración titular del servicio.

2) La configuración de los elementos estructurales de la prestación económica es competencia del pleno de la entidad local mediante la aprobación de la correspondiente ordenanza en el marco de los criterios establecidos por el legislador. Así se desprende del artículo 16.1 del TR de la LRHL respecto la ordenanza fiscal reguladora de las tasas y así también se desprende del artículo 20.6 respecto a la ordenanza no fiscal reguladora de las tarifas coactivas. En todo caso, cabe practicar una importante precisión, pues:

(i) Cuando se trata de una tasa, los criterios legales determinantes de la configuración de sus elementos estructurales están asazmente regulados por la legislación tributaria.

(ii) En cambio, cuando se trata de tarifas coactivas, los criterios legales determinantes de la configuración de sus elementos estructurales están escasamente regulados por la legislación tarifaria, lo cual torna inevitable plantearse cuál es la normativa de aplicación subsidiaria. A nuestro juicio, debe acudirse a la normativa tributaria, singularmente la de tasas, para integrar las lagunas e interpretar la normativa legal de tarifas coactivas en tanto

en cuanto no atente a su pretendida naturaleza extratributaria.

Por último, antes de empezar nuestro estudio sistemático, quisiera hacer una mención especial al prof. TULLIO ROSEMBUJ, recientemente fallecido. Pionero en los estudios del derecho tributario ambiental, sus enseñanzas quedan como guía.

II. PRESUPUESTO DE HECHO

II.1. Definición

Es pacífico afirmar que toda norma jurídica consta de dos elementos: la hipótesis o supuesto de hecho, que corresponde al hecho de la vida o relación social que la norma prevé; y la disposición o mandato, mediante el cual la norma determina los efectos jurídicos que derivan en el caso de producirse el supuesto de hecho previsto por la misma.⁶

Las normas tributarias pueden fácilmente reconducirse al mismo esquema de hipótesis y mandato, en el que la hipótesis será el hecho imponible y el mandato el nacimiento de la obligación tributaria.

Y así, de acuerdo con SAINZ DE BUJANDA,⁷ el hecho imponible puede definirse <[...] como aquel hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria>. Definición doctrinal que cuadra con la que nos da el artículo 20.1 de la LGT.⁸

Dicho esto cabe especificar que el hecho imponible es un elemento esencial sujeto al

6 Cfr. J. CASTÁN TOBEÑAS, 1978, p. 380.

7 F. SAINZ DE BUJANDA, 1976, p. 372.

8 Art. 20.1 LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria): <El hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal>.

principio de reserva de ley tributaria.⁹ Por tanto, el legislador está obligado a regularlo, y lo más que las Entidades locales pueden hacer al respecto es desarrollar la regulación legal,¹⁰ y aún así ello siempre será bajo <el caveat> de que si la normativa de desarrollo que dicten no se ajusta a la ley, los Tribunales estarán obligados a declarar la nulidad de la Ordenanza en todo aquello que infrinja la normativa legal.

De ahí la importancia que tiene concretar cuál es la definición de hecho imponible de las tasas locales que practica el legislador,

cosa para la que debemos de estar al artículo 20 del TR de la LRHL¹¹ que: (i) En el párrafo primero de su apartado 1 recoge la definición teórica, tradicional y generalmente aceptada de tasa.¹² (ii) En el párrafo segundo de su apartado 2 recoge las dos categorías de tasas (tasas por uso del dominio público y tasas por servicios y actividades públicos) con indicación de sus notas características de la coactividad.¹³ (iii) En el apartado 2 aclara la afectación o referencia particular del servicio al interesado.¹⁴ (iv) En los apartados 3 y 4 practica sendas enumeraciones de los supuestos susceptibles de ser gravados con

9 Pensemos que el Tribunal Constitucional ha declarado que <la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria> (cfr. SSTC 37/1981, de 16 de noviembre; 6/1983, de 4 de febrero; 179/1985, de 19 de diciembre; 19/1987, de 17 de febrero). Unánimemente la doctrina entiende que el hecho imponible es un elemento esencial del tributo. De ahí que cuando las letras a) y e) del art. 8 de la LGT [las cuales se corresponden con las letras a) y b) del art. 10 de la LGT de 1963] establecen que la regulación del hecho imponible, del devengo, de los obligados tributarios y de los elementos cuantificadores del tributo así como de los recargos y beneficios fiscales se determinará, en todo caso, por ley, se entienda que no estemos ante una mera congelación de rango, sino, más bien, ante un desarrollo sobrevenido del principio de constitucional de reserva de ley (cfr. R. FALCÓN y TELLÁ, 1991, p. 210). Criterio que ha sido ratificado por la STC 221/1992, de 11 de diciembre, en la cual específicamente se declara la sujeción a reserva legal del hecho imponible.

10 O, en su caso, la regulación reglamentaria estatal dictada en desarrollo de la legal al amparo de la disp. fin. única del TR de la LRHL.

11 Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

12 El art. 20.1, pfo. primero, TR de la LRHL dice: <Las Entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio local, así como por la prestación de servicios o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos>

13 El art. 20.1, pfo. segundo, TR de la LRHL dice:

<En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:

A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

B) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.>

14 El art. 20.2 TR de la LRHL dice: <Se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras>

tasas por utilización del dominio público y por servicios públicos, completadas con la enumeración que realiza el apartado 5 respecto a la tasa por matrimonio civiles.¹⁵ (v) Finalmente, en el apartado 6, añadido por la LCSP de 2017, se pasa a regular la novedosa figura de las tarifa coactiva (prestación patrimonial de carácter público no tributario) definiéndola a partir del concepto de tasa.¹⁶

De lo anterior se desprende que el presupuesto de hecho de las tasas por servicios es idéntico al presupuesto de hecho de las tarifas coactivas, pues ambos consisten en la prestación de un servicio público coactivo que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. Su diferencia está en el ámbito de aplicación, pues mientras el ámbito de aplicación de las tasas gira en torno a los servicios prestados en régimen de derecho público, el ámbito de aplicación de las tarifas coactivas gira en torno a los servicios prestados en régimen de derecho privado.

Consecuentemente, el presupuesto de hecho de la prestación económica que nos

ocupa será la gestión local de residuos que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. Prestación que, según los casos, se configurará como tasa o como tarifa coactiva.

II.2. Enumeración legal de supuestos

Tradicionalmente la gestión local de residuos ha sido enumerada por la normativa local entre los servicios susceptibles de ser gravados con tasa.

Así, el artículo 368.ñ) del Estatuto Municipal de 1924¹⁷ contemplaba como uno de los supuestos particulares susceptibles de ser gravado con tasa los servicios de <Recogida de basuras de los domicilios particulares; monda de pozos negros >

Idéntico supuesto se recogió por los artículos 7.2.14º del Decreto de Haciendas Locales de 1946¹⁸ y 440.14º de la Ley de Régimen Local de 1955.¹⁹

Este supuesto pasó al artículo 19.20 del RD 3250/1976²⁰ con el siguiente redactado:

15 En el siguiente subapartado II.2 nos ocupamos de la enumeración legal de supuestos susceptibles de ser gravados con tasa.

16 El art. 20.6 TR de la LRHL dice

<6. Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 de este artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 103 de la Ley de Contratos del Sector Público, las contraprestaciones económicas a que se refiere este apartado se regularán mediante ordenanza. Durante el procedimiento de aprobación de dicha ordenanza las entidades locales solicitarán informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas.>

17 Decreto-ley de 8 de marzo de 1924, por el que se aprueba el Estatuto Municipal (conocido por el nombre de Calvo Sotelo).

18 Decreto de 25 de enero de 1946, por el que se regulan provisionalmente las Haciendas Locales, desarrollando la Ley de Bases de 1945.

19 Decreto del Ministerio de Gobernación de 24 de junio de 1955, por el que se aprueba el texto articulado y refundido de las Leyes de Bases del Régimen Local, de 17 de junio de 1945 y de 3 de diciembre de 1953.

20 Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, por el que se ponen en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto del Régimen Local, relativas a los ingresos de las Corporaciones Locales, y se dictan normas provisionales para su desarrollo.

<Recogida domiciliaria de basuras o residuos sólidos urbanos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares>.

Redactado posteriormente recogido en el artículo 212.20 del TRRL de 1986,²¹ y que presenta como novedades: (i) En primer lugar, se sustituyó la expresión <Recogida de basuras en los domicilios particulares> por la expresión <Recogida domiciliaria de basuras>, lo cual, a nuestro juicio, poco alcance práctico tenía, como no fuera el de dejar en claro la obviedad que el servicio gravado con tasa era susceptible de alcanzar a toda recogida domiciliaria de basuras, dando igual que se tratara de domicilios de particulares, como de domicilios de empresas. (ii) En segundo lugar, se añadió la expresión <o residuos sólidos urbanos>, lo cual, a nuestro juicio, poco alcance práctico tenía, pues los residuos sólidos urbanos no dejan de ser basuras. (iii) En tercer lugar se añadió otro servicio distinto cual es el de la <limpieza en calles particulares>, lo cual ya era más relevante, pues implicaba especificar un servicio al que antes no se hacía referencia.

El artículo 20.4.s) de la LRHL de 1988,²² en la redacción que le dio el artículo 66 de la Ley 25/1998,²³ hizo dos modificaciones al texto del citado supuesto: (i) Por un lado, suprimió el término <basuras>, lo cual no deja de ser lógico, pues haciéndose ya referencia a los <residuos sólidos urbanos> el término basuras no deja de ser una redundancia. (ii) Por otro lado, añadió los servicios de <trata-

miento y eliminación> de los residuos sólidos urbanos, cosa que en principio tampoco tiene demasiada relevancia práctica, pues cabía entender que el tratamiento y eliminación de residuos ya estaban comprendidos dentro del servicio de recogida.

Este redactado ha sido recogido por el actual artículo 20.4.s) del TR de la LRHL de 2004, de tal manera que el enunciado es el siguiente:

<Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de éstos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares.>

Así mismo, se ha de tener en cuenta que el apartado 6 del artículo 20 del TR de la LRHL (añadido por la disposición final duodécima de la LCSP de 2017) se remite explícitamente al apartado 4 del mismo artículo a los efectos de integrar la novedosa figura constituida por la tarifa coactiva, de tal manera, pues, que el transcrito supuesto de tasa contenido en la letra c) de este apartado 4 es predicable también de las tarifas coactivas.

II.3. Distinción entre los servicios relativos a los residuos y los servicios de monda de pozos negros y de limpieza de calles particulares

El artículo 20.4.s) del TR de la LRHL de 2004 contempla varios servicios que, aun cuando estén relacionados entre sí por su vinculación a la salubridad pública, conviene distinguir:

21 Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por RD Legislativo 781/1986, de 18 de abril.

22 Leu 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

23 Recuérdese que la redacción original de la LRHL de 1988 no contempló lista alguna de supuestos de tasas hasta que fue modificado su artículo 20 por el artículo 66 de la Ley 25/1988, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público.

(i) Los servicios relativos a los <residuos sólidos urbanos> hacen referencia al servicio tradicionalmente denominado como de recogida domiciliaria de basuras, ya aludido en el artículo 368.ñ) del Estatuto Municipal de 1924, y que el artículo 19.20 del RD 3250/1976 vino a denominarlo también con la expresión más moderna de recogida domiciliaria de residuos sólidos urbanos, la cual aparece recogida en el vigente artículo 20.4.s) del TR de la LRHL con el añadido de que en el supuesto de hecho también se especifican los servicios de eliminación y tratamiento de residuos sólidos urbanos.

(ii) El servicio de <monda de pozos negros> está referido a la limpieza de los hoyos que, en sustitución del alcantarillado, se hacen en la tierra adjunta a la casa para depósito de aguas inmundas.

(iii) El servicio de <limpieza en calles particulares> está referido al barrido y baldeo de las vías privadas.

Lo que en este punto más nos interesa destacar es que, aun cuando el artículo 20.4.s) del TR de la LRHL incluya los servicios de monda de pozos negros y limpieza en calles particulares, éstos no se pueden confundir con los servicios relativos a la recogida de residuos. De ahí, que los manuales de ordenanzas fiscales elaborados por la doctrina suelen contemplar una ordenanza específica para la prestación económica por la monda de pozos negros y limpieza en calles

particulares, que es distinta a la ordenanza por el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos.²⁴ Distinción que aún cobra más sentido si se tiene en cuenta que, mientras la prestación económica derivada de los servicios relacionados con la recogida de residuos tiende a ser de carácter coactivo, no ocurre lo mismo con la prestación económica derivada de los servicios de monda de pozos negros y limpieza en calles particulares, pues difícilmente concurrirán en ellos alguna de las notas características de la coactividad constitucionalmente relevante, esto es, la obligatoriedad en la solicitud o recepción del servicio, su indispensabilidad o el régimen monopolístico.²⁵

En el presente trabajo nos centraremos en los servicios relativos a los residuos sólidos urbanos.

II.4. Configuración unitaria o plural del presupuesto de hecho

a) Normativa general de tasas y precios

Técnicamente los servicios de <tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos> son susceptibles de desgajarse del servicio consistente en su <recogida>. Tanto ello es así que, bajo la normativa precedente a la LCSP de 2017 y a la Ley de Residuos de 2022, incluso se puso en entredicho por alguna resolución judicial la posibilidad de exigir tasa alguna por el tratamiento y eliminación so pretexto que los residuos pasaban

24 Vid. J.I. RUBIO DE URQUÍA, y, otros, 1989, pp. 166 a 176 y 338 a 344; J.J. GRANIZO LABRANDERO, y otros, 1999, pp. 488 a 482 y 584 a 586; R.A. NAVARRO HERAS, y otros, 2008, pp. 331 a 336 y 370 a 373.

25 En efecto, a nuestro modo de ver difícilmente se darán razones suficientes que justifiquen el establecimiento por parte del ente local de un servicio público de solicitud o recepción obligatoria destinado a la monda de los pozos negros o a la limpieza de las calles particulares existentes en el municipio. Más fácil es que se den supuestos particulares donde concurren razones de salubridad que exijan la monda de algún pozo negro o la limpieza de alguna calle particular, pero en

a ser propiedad municipal de acuerdo con la Ley 42/1975, de 19 de noviembre, de Residuos.²⁶

Sin embargo, como explicó LAGO MONTERO,²⁷ el Tribunal Supremo zanjó la polémica con acierto en Sentencia de 29 de mayo de 2000 (*Ar.* 4.278),²⁸ declarando que es irrelevante a quien pertenezca el resi-

duo, pues éste hay que recogerlo y eliminarlo obligatoriamente por razones medioambientales y de salubridad. Y esta actividad de tratamiento y eliminación la motiva, siquiera indirectamente, el productor del residuo, que es el destinatario obligado del servicio obligatorio de recogida de basuras y, por ende, el sujeto pasivo contribuyente.

este caso lo precedente sería, no dictar una Ordenanza o Reglamento estableciendo el servicio así como la obligatoriedad de la recepción y uso del mismo, sino una orden individual de las previstas en el artículo 5.c) del RSCL (Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955) constitutiva del mandato para que se verificara la monda o limpieza, y, caso de incumplimiento, proceder a la ejecución forzosa conforme previene el artículo 100 de la LPAC (Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común).

Si ello es así, también será difícil que tales servicios se presten en régimen de monopolio. Y es que por las razones expuestas, si no será común que el Ayuntamiento decida establecer tales servicios, aún será menos común que decida establecerlo en régimen de monopolio de derecho. Y lo mismo cabe decir respecto a la posibilidad de que estos servicios se presten en monopolio de hecho, pues, será también muy difícil que el único sujeto que los preste sea el Ayuntamiento. Y es que, según nuestro parecer, no se debería considerar la existencia de monopolio de hecho cuando el servicio puede ser prestado en el municipio por establecimientos ubicados fuera del mismo.

Si alguien quiere mondar su pozo o limpiar su calle, no creemos relevante que el mondador o el limpiador estén ubicados en el municipio. Lo relevante a efectos del supuesto de coactividad ahora comentado, es que el particular tenga la posibilidad de que el mismo servicio se lo pueda prestar un sujeto distinto al Ayuntamiento. Por tanto, a pesar de que en el municipio no exista ningún mondador o limpiador privado, no estaremos ante un monopolio de hecho si existen mondadores o limpiadores privados que pueden desplazarse al municipio de que se trate para prestar sus servicios de monda de pozos negros o de limpieza de calles particulares en concurrencia real con los servicios prestados por el Ayuntamiento.

Y, en fin, por lo que respecta a la nota de la indispensabilidad del servicio o actividad, estimamos que tampoco concurre. Para el propietario del pozo negro o de la calle particular, desde luego que no es un servicio indispensable, pues libremente él puede decidir cuando y como hace la monda de aquél o la limpieza de ésta. Y para el colectivo de vecinos tampoco creemos que sean indispensables, pues, tal y como hemos apuntado, si razones de salubridad exigen la monda de algún pozo negro o la limpieza de alguna calle particular, la Administración siempre podrá dictar la pertinente orden individual de ejecución.

En este marco, entendemos que, de prestarse por la entidad local los servicios referenciados, lo ordinario es que no concurra ninguna de las notas que imponga que la prestación haya de regularse necesariamente como tasa, y en la medida que ello sea así, perfectamente podrá regularla como precio público o como tarifa no coactiva (precio privado ordinario). Ante esta dicotomía, entendemos que lo más adienta sería el precio público, dado que no estaríamos ante una actividad de mercado, sino ante una actividad fuertemente impregnada de servicio público dada su íntima relación con la protección del medio ambiente urbano..

26 Vid. SSTSJ de Castilla y León —Valladolid— de 31 de enero de 1997 (*JT* 40), de 20 de mayo de 1997 (*Jurisprudencia Tributaria* – *JT* 516), de 10 de febrero de 1998 (*JT* 320), de 21 de enero de 2000 (en *El Consultor*, núm. 1, 2001, pp. 2.450 y 2.451).

En contra de esta línea jurisprudencial, encontramos otras Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que admitían someter la eliminación de residuos al gravamen de la tasa de basura. Vid. STSJ de Andalucía —Granada— de 26 de mayo de 1997 (*JT* 574).

27 J.M. LAGO MONTERO, 2010, p. 20.

28 En *Tributos Locales*, núm. 3, 2001. Esta Sentencia fue seguida por otras, como las SSTS de 27 de octubre de 2000 (en *El Consultor*, núm. 21, 2001, pp. 3.578 y 3.579), de 11 de julio de 2001 (en *El Consultor*, núm. 3, 2002, pp. 583 a 585), de 23 de mayo de 2002 (en *Tributos Locales*, núm. 23, 2002, pp. 46 a 48), de 10 de octubre de 2002 (en *El Consultor*, núm. 5, 2003, pp. 985 y 986), de 3 de febrero de 2003 (en *Tributos Locales*, núm. 31, 2003, pp. 31 a 34), de 11 de mayo de 2004 (en *Tributos Locales*, núm. 42, 2004, pp. 48 a 50; *El Consultor*, núm. 17, 2004, pp. 2.842 y 2.843), de 19 de abril de 2005 (en *El Consultor*, núm. 17, 2005, pp. 2.811 a 2.813).

Aclarado que los servicios de <tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos> eran susceptible de estar gravados con tasa, resulta preciso añadir que tan posible era que se arbitrara como una tasa distinta a la del servicio de recogida de basuras, como que se arbitrara una única tasa que englobara todos estos servicios.²⁹ De este modo, como también dijo LAGO MONTERO,³⁰ <Las ordenanzas fiscales pueden implantar uno o varios tributo(s) potestativo(s) a tal efecto, en una sola ordenanza o en varias de ellas, con un solo hecho imponible simple o complejo, o con varios desagregados>.

En este marco, se comprende la advertencia que realizó el mismo autor en el sentido que <Las Ordenanzas fiscales deben ser cuidadosas en la redacción de los hechos imponibles que se seleccionan, pues tratándose de un tributo potestativo, lo que no se recoja en el hecho imponible de la ordenanza queda sencillamente no sujeto al gravamen>.³¹ Es más, la relevancia del hecho imponible no

se agota en la sujeción tributaria, sino que alcanza a otros elementos del tributo, cual es el elemento cuantitativo, de tal manera que en el caso de las tasas sólo serán imputables los costes del servicio que se considere objeto del hecho imponible.

Sin embargo, pese a ser ello cierto, se ha de reconocer junto a LEAL BARROS, que de acuerdo con el TS, aun cuando la ordenanza solo hablase de recogida de basuras, se podía entender que ordinariamente también incluía los servicios de tratamiento y eliminación.³² Lo cual resulta trascendente, pues considerándose que estos servicios también forman parte del mismo hecho imponible de la tasa, se ha de concluir que los costes derivados de los mismos también se imputarán para la cuantificación de la tasa.³³

Finalmente, tan sólo añadir que estas consideraciones relativas al hecho imponible de las tasas son igualmente predicables del presupuesto de hecho de las tarifas coactivas

29 Vid. J. BERBEL y otros, 2000, p. 388,

30 J.M. LAGO MONTERO, 2010, p. 20. En el mismo sentido, J.M. LAGO MONTERO y M.A. GUERVÓS MAÍLLO, 2011, p. 1.099.

31 Y así, pone este ejemplo: <La Ordenanza de Madrid [de 2010] entiende iniciada la prestación del servicio cuando se concede la licencia de primera ocupación y funcionamiento, luego deja fuera de gravamen a los inmuebles carentes de ella, suponemos que deliberadamente, de la misma manera que establece un presupuesto de hecho específico para los grandes generadores de residuos>.

32 J. LEAL BARROS, 2011, p. 52, con cita de las SSTs de 29 de mayo de 2000, de 27 de octubre de 2000, de 2 de diciembre de 2000, de 3 de febrero de 2003, de 19 de abril de 2005.

33 Vid. en este sentido STS de 19 de enero de 2024 (rec. núm. 2865/2022) cuando en su FJ 10 dice: <[...] que el servicio de recogida de basuras comprende no sólo el concepto tradicional de éstas, sino el de su eliminación y tratamiento, incluido el de residuos sólidos, sin que quepa apreciar incompatibilidad alguna entre basura y residuos, sean estos sólidos o no, de modo que pretender que el cálculo de su coste hubiera de hacerse con referencia específica a cada actividad o a la naturaleza de los residuos a recoger, tratar o eliminar, conduciría al absurdo de haberse de establecer una organización de medios materiales y personales en función de cada una de esas actividades o de esos residuos, respecto de los cuales cupiera el cálculo, a su vez, de costes financieros, de amortización del inmovilizado, etc. para poder cumplir el mandato del artículo 24 TRHL [...] Desde una perspectiva, más específica, como expresa el auto de Admisión “[a]sí mismo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012 (casación 345/2010, ES:TS:2012:8480), se declara la legalidad de una ordenanza reguladora de la tasa por servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos urbanos fijada en función de los costes de “todos” los servicios integrados en la propia ordenanza fiscal y según suma calculada en función de lo que el ayuntamiento había de satisfacer a la entidad concesionaria por la prestación de dichos servicios, razonando que, según el informe técnico económico, se imputaba un 25% de esa cantidad a las actividades comerciales e industriales y un 75% a recogida de residuos en viviendas...>

derivadas de la LCSP de 2017, pues en nada afectan a su pretendida naturaleza extratributaria.

b) Ley de Residuos de 2022

Pues bien, el referido criterio jurisprudencial tendente a considerar incluidos en el servicio de recogida de basuras los servicios de tratamiento y eliminación de las mismas, se refuerza a nivel positivo tras la Ley de Residuos de 2022, cuando en su artículo 11.3, a la hora de regular la forma en que el productor de residuos debe satisfacer los costes de la recogida de residuos de competencia local (sean o no domésticos), utiliza el singular con la expresión *<una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria [...]>*.

Así lo explicamos en la primera parte de nuestro trabajo,³⁴ y así lo desarrollamos en la tercera parte,³⁵ de tal manera que, aun cuando cabe la posibilidad que las entidades locales establezcan una pluralidad de contraprestaciones económicas para la recuperación de los costes de la recogida de residuos, lo ordinario será el establecimiento de una *<única contraprestación económica>* que englobe los tres servicios relacionados con los residuos de competencia local: la recogida, el tratamiento y su eliminación.

Si tenemos en cuenta lo expuesto en el anterior punto a), se advertirá que ello resulta importante, porque, de seguirse este

criterio general, tendremos que a efectos del cálculo de la tasa o de la tarifa coactiva se computarán todos los costes directa o indirectamente imputables a los servicios de recogida, tratamiento y eliminación de residuos.

II.5. Utilización efectiva del servicio

a) Criterio general

Como explica ANDRÉS BLANCO,³⁶ *<Para la mayoría de la doctrina, tanto nacional como extranjera, la “prestación efectiva del servicio” constituye uno de los elementos esenciales para caracterizar la tasa. En pocas palabras, para este sector doctrinario es menester, para que un tributo pueda catalogarse dentro de las tasas, que su presupuesto de hecho esté constituido por la prestación real (no meramente posible o potencial) de un servicio público. Para decirlo de otro modo, este requisito consistiría en limitar las tasas a los ingresos devengados como consecuencia de la ejecución del servicio público respecto del contribuyente>*.

En este sentido, amén del citado autor uruguayo, se pronuncian otros destacados autores latinoamericanos, cual es el caso de VILLEGAS,³⁷ así como autores del Estado español, como MARTÍN FERNÁNDEZ.³⁸

Mención especial merece SIMÓN ACOSTA,³⁹ fundamental valedor del *<principio de subsidiariedad de la tasa respecto*

34 Publicada en *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, p. 55.

35 Publicada en *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, p. 58.

36 A. BLANCO, 2005, p.174,

37 H.B. VILLEGAS, 1998, pp. 90-91

38 J. MARTÍN FERNÁNDEZ, 1995, p. 67.

39 E. SIMÓN ACOSTA, 1988a, p. 2.253.

del servicio>, según el cual, la tasa no es un fin en sí mismo, pues su cobro tan sólo está justificado cuando el servicio se ha prestado de forma efectiva o se ha desarrollado la actividad con la que se satisface el interés público que justifica la intervención administrativa.

Nuestro derecho histórico recogía de forma indubitada este principio. Así, el último párrafo del artículo 360 del Estatuto municipal de 1924 establecía que: <La obligación de contribuir se funda en la utilización del servicio o la posibilidad del aprovechamiento. En consecuencia, la mera existencia del servicio o la posibilidad del aprovechamiento no faculta en ningún caso a los Ayuntamientos para la exacción de estos gravámenes>. Similar norma se recogía por el artículo 17 del Decreto de Haciendas Locales de 1946 y por el artículo 436 de la LRL de 1955.

Ciertamente, esta norma desapareció con el RD provisional de ingresos locales de 1976. Sin embargo, ello no es óbice para que no se considere aplicable, pues el hecho imponible de la tasa continúa siendo la prestación de servicios o la realización de actividades <[...] que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos> (cfr. art. 20.1, párrafo primero, TR de la LRHL). Y, por ende, como explica explica RUÍZ GARIJO,⁴⁰ por más que el sujeto pasivo pueda utilizar el servicio, tendremos que <[...] si dicho uso no se da efectivamente, no cabe apreciar referencia, afección o beneficio

particular alguno>. No se realiza, en consecuencia, el hecho imponible.

b) Regla especial respecto a los servicios de recepción obligatoria

Un supuesto particular representan los servicios de recepción obligatoria, respecto a los cuales cabe que se realice el hecho imponible aun cuando el sujeto pasivo no los utilice efectivamente. Se trata que la mera circunstancia de su propia existencia y su prestación generalizada ya justifican *per se* la exacción de la tasa, pues una cosa es que el servicio no se utilice y otra es que no se preste, siendo que en los servicios de recepción obligatoria lo determinante a efectos de la exacción de la tasa es su prestación.⁴¹ Y es que, de acuerdo con la STS de 7 de marzo de 2003,⁴² en estos casos se produce algo similar a la diferencia ontológica entre <potencia> y <acto>. A nuestro modo de ver, partiendo de esta Sentencia, puede sostenerse que la tasa por un servicio de recepción obligatoria se devenga, no sólo cuando el interesado recibe materialmente la prestación del servicio (<acto>), sino también cuando existe la posibilidad (<potencia>) de utilizar tal servicio, es decir, cuando la Administración pone todo de su parte para que el interesado pueda utilizar el servicio materialmente.

En este marco, estamos con MARTÍN FERNÁNDEZ y con RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁴³ cuando advierten que <Para que

40 M. RUÍZ GARIJO, 2000, p. 61.

41 En esta línea, J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, p. 275, dicen que <En determinados servicios de prestación obligatoria por los Entes públicos, la propia existencia del servicio y su prestación generalizada justifica la exacción de la tasa, con independencia de que el particular pueda utilizarlo en cualquier momento sin necesidad de instancia alguna, o no lo utilice de forma voluntaria>.

42 Comentada por J. LEAL BARROS, 2011, p. 53.

43 J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, pp. 275 y 276.

los particulares no puedan eludir el pago de la tasa con la simple afirmación de que no utilizan el servicio, y el Ente público no desnaturalice esta figura tributaria con su generalización, han de arbitrarse, en este tipo de servicios, una serie de requisitos formales (ejemplo: un padrón fiscal) lo suficientemente rigurosos para que no lesionen ninguno de los intereses públicos y privados que confluyan en las tasas>.

Ahora bien, como igualmente dicen estos autores, <Esta reflexión no puede llevarnos a convertir lo que, como su propio nombre indica, son simples normas procedimentales, en presupuesto de la tasa, que no es otro que la prestación del servicio>. De tal manera que la mera inclusión de un sujeto en un padrón no lo convierte en sujeto pasivo, pues para ello se precisa que el sujeto se encuentre dentro del ámbito de la prestación generalizada del servicio. Se trata, simplemente, que la existencia del servicio de recepción obligatoria no puede constituir una patente de corso que justifique cualquier exacción de la tasa cuando sea evidente que el servicio no afecta ni puede afectar en absoluto al interesado.

En este sentido, MARTÍNEZ SÁNCHEZ considera que debe operar el criterio de la normalidad de los casos, tantas veces invocado por el Tribunal Constitucional con referencia al principio de igualdad.⁴⁴ De ahí que, consideremos la necesidad de excluir de gravamen los supuestos genéricos en que no es previsible que el servicio les afecte, mientras que, por el mismo motivo, debe tenderse a considerar sujetos a gravamen los

supuestos genéricos en que sea previsible que el servicio les afecte.

Así mismo, debe caerse en la cuenta que el aspecto espacial también es importante para integrar el concepto de prestación efectiva del servicio. De ahí que la jurisprudencia tienda a poner límites espaciales para considerar que el servicio se presta de forma efectiva, tal y como veremos en el próximo punto relativo al servicio de recogida de basuras.

c) El servicio de recogida de basuras

Acabamos de explicar que el principio general consistente en que no basta para la exacción de las tasas el establecimiento del servicio, sino que resulta necesaria su prestación efectiva, se ve excepcionado cuando se trata de servicios de recepción obligatoria, en cuyo caso cabe que el sujeto pasivo no los utilice efectivamente. Pues bien, no otra cosa acontece con el servicio de recepción obligatoria de recogida de basuras, respecto al cual no es extraño que alguien no lo utilice por la sencilla razón de que tiene el inmueble desocupado o que tiene otras vías alternativas para deshacerse de la basura que produce, pero el mero hecho de la propia existencia del servicio y su prestación generalizada ya justifican *per se* la exacción de la tasa, pues una cosa es que el servicio no se utilice y otra es que no se preste, habida cuenta que en los servicios de recepción obligatoria lo determinante a efectos de la exacción de la tasa es su prestación.

En esta línea, el Tribunal Supremo ha sostenido que la simple existencia de basuras domiciliarias hace necesario el servicio y no

44 C. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, 2010, p. 79, quien cita las SSTC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5, y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4.

cabe, por tanto, aducir su no utilización para no pagar la tasa (STS de 2 de octubre de 1972, *Ar.* 3.827). Dicho de forma más clara: se da el hecho imponible de esta tasa aunque no exista utilización efectiva del servicio ni se haya provocado el mismo, pues la compensación económica que supone el cobro de la tasa no puede quedar al arbitrio de que los posibles beneficiarios quieran o no utilizarlo (SAT de Madrid de 4 de julio de 1972).⁴⁵ De ahí que se venga considerando la sujeción a la tasa de basuras las viviendas desocupadas y los establecimientos o locales cerrados.⁴⁶ Es más, precisamente por tratarse de un servicio de recepción obligatoria, se viene admitiendo la exacción de la tasa incluso en los supuestos en que el sujeto pasivo acredita que traslada él mismo los residuos a un vertedero.⁴⁷

La solidez de esta doctrina jurisprudencial es destacada por VILLENA CERÓN⁴⁸ cuando dice que <Por todas, basten las Sentencias [TS] de 18 de noviembre de 2003 (relativa a un centro de enseñanza) y de 24 de febrero de 2004, (en referencia a un despacho de abogados), en las que el Alto Tribunal ha declarado

que «...no es precisa la producción de tales residuos para que se genere la obligación de abonar la cuota tributaria de la misma, pues lo determinante de su hecho imponible es la posibilidad de hacer uso de tal servicio con abstracción de que circunstancialmente el interesado, sujeto pasivo del tributo, no haya contribuido o no haya podido contribuir a la formación de los residuos»>

Sin embargo, como ya hemos explicado en el anterior punto b), la existencia del servicio de recepción obligatoria no puede constituir una patente de corso que justifique cualquier exacción de la tasa de basuras cuando sea evidente que el servicio no afecta ni puede razonablemente afectar al interesado. Ésta es, a nuestro juicio, la explicación última de numerosas excepciones jurisprudenciales al criterio de la aplicación generalizada de la tasa de basuras, negando la exacción de la misma en varios supuestos. Se trata de supuestos:

(i) Donde es evidente que el servicio de recogida de basura no se presta, siquiera sea a nivel operativo por cuestiones espaciales.⁴⁹

45 Cit. por J. GONZÁLEZ PUEYO, 1988, p. 73. De forma no menos contundente, la STSJ de Catalunya de 29 de enero de 1999 (*JT* 76), ha sostenido que <al ser un servicio general y obligatorio no sólo afecta a los vecinos que lo utilicen, sino a todos los que se encuentra en disposición de poder utilizarlo>.

En esta misma línea J.M. LAGO MONTERO, 2010, p. 20, afirma que <En la generalidad de los casos, el servicio se presta si el camión pasa por el domicilio o establecimiento del sujeto pasivo, con la periodicidad establecida a recoger lo que se haya depositado en el lugar indicado en la ordenanza, sea mucho, poco o nada. El servicio se presta si el camión efectúa el recorrido de recogida, con independencia de que los usuarios depositen más o menos bolsas en más o menos contenedores en unos días del año o en otros>.

46 Contestación de la DGT de 26 de junio de 2023, Consulta vinculante VI1741-23 (en *Tributos Locales*, núm. 164, 2023, p. 112).

47 Así, M. RUÍZ GARIJO, 2000, p. 426, afirma que <el hecho de que el sujeto pasivo traslade él mismo el residuo a un vertedero no excluye la procedencia de la tasa girada>. Cfr. SSTJ de Canarias —Sta. Cruz de Tenerife— de 16 de julio de 1996 (*JT* 864) y de 8 de febrero de 1999 (*JT* 468).

48 M.R. VILLENA CERÓN, 2023, p. 114.

49 Partimos de la base que compete al Ayuntamiento determinar, entre otros aspectos, la ubicación de los contenedores. Esta competencia puede tener efectos puramente administrativos, cual es el caso de las molestias susceptibles de causar a los vecinos (cfr. *El Consultor*, núm. 7, 2000, pp. 1.133 y 1.134) pero también puede tener efectos tributarios en relación a la tasa de basuras.

En este marco, explica J. LEAL BARROS, 2011, pp. 52 y 53, que <Dado el carácter contraprestacional de esta tasa, un claro caso de no sujeción a la tasa, lo encontraríamos, cuando el servicio no se presta en las cercanías del domicilio del

(ii) O donde, en base al criterio de la normalidad de los casos, tantas veces utilizado por el TC, no es dable presumir que ciertos sujetos puedan verse afectados por el servicio.⁵⁰

De aquí que, una vez acreditado por el interesado que se inscribe dentro de alguno de estos supuestos genéricos, se ha de considerar no sujeto a la tasa a no ser que el Ayun-

obligado tributario, por no haber contenedor de basuras... Más complicado es establecer cual es la distancia máxima al contenedor, pasada la cual no sería susceptible de exigir la tasa, por no concurrir el requisito de la efectividad del servicio. Para corroborar este aserto basta con examinar los siguientes criterios utilizados por los Tribunales:

(i) La STSJ de Galicia, de 12 de marzo de 1996, entiende la efectividad en tanto que el servicio se presta a una distancia no superior a 100 metros del local del sujeto pasivo (*JT* 1996/351).

(ii) La STSJ de Castilla-La Mancha, de 25 de septiembre de 1997, considera la distancia de 300 metros, en los que no existen contenedores para la recogida de basuras, como no suficiente para el cobro de la tasa (*JT* 1997/1.335).

(iii) La STSJ de Madrid de 26 de mayo de 2002 (cit. por J. LEAL BARROS, 2011, p. 53), considera que el obligado tributario no está sujeto si se ha desplazar 500 metros para llegar al contenedor.

(iv) En otros casos, se apunta por el mismo autor que <la jurisprudencia [STSJ de Andalucía de 26 de marzo de 2001] ha optado por reducir el importe del recibo, en atención a la lejanía del lugar donde se presta el servicio>. Este criterio jurisprudencial se basa en que a mayor distancia menor será la intensidad con que se preste el servicio en relación al afectado, y como que ello implica una menor intensidad en la realización del hecho imponible, es lógico que se aplique alguna reducción que pondere esta circunstancia. Sin embargo, por el mismo motivo, se deberá de aceptar que llegará un punto en que la distancia entre el lugar donde se genera el residuo y el lugar donde se encuentra el contenedor es tan grande que, desde un punto de vista racional, ya no habrá prestación fáctica del servicio de recogida de basuras, y, por ende, la reducción en la tarifa se deberá de transformar en una auténtica no sujeción.

(v) Y, en fin, tampoco faltan casos en que los Tribunales entienden que, aun cuando el punto de recogida de basura se encuentre a una distancia considerable, si ello está justificado por las peculiaridades topográficas del municipio, es suficiente que el Ayuntamiento dé al administrado la posibilidad de alegar un punto alternativo de recogida para más facilidad suya, tal y como interpretó la STSJ de Galicia de 27 de diciembre de 1993 (*JT* 1997/1.593; en *El Consultor*, núm. 19, 1997, pp. 2.983 y 2.984.) donde el objeto del litigio consistía en la pretensión del contribuyente de que se le considerase no sujeto a la tasa de basura al tener su vivienda a más de 300 metros del punto de recogida. Este criterio jurisprudencial se basa en que las peculiaridades topográficas del municipio condicionan la prestación ordinaria del mismo, no pudiendo el contribuyente hacer variar el itinerario señalado por la Corporación si ello supone el establecimiento de un servicio más complejo y costoso que, por falta de medios materiales, no se puede cumplir por el Ayuntamiento. A nuestro modo de ver este criterio tan sólo puede aceptarse si se pondera debidamente, pues creemos que también habrá de aceptarse que cuando la distancia entre la vivienda y el punto de recogida deja de ser considerable para pasar a ser excesiva, el servicio no se prestará materialmente. Adviértase que la obligación de llevar la basura y depositarla al punto de recogida es una prestación personal de carácter público. Llegados al caso extremo, si a alguien se le obliga a depositar su basura en un punto de recogida extraordinariamente lejano, se le está imponiendo una prestación <personal> coactiva de carácter público que ya es suficientemente gravosa por sí misma, por lo que no parece justificado que, además, se le haga pagar una prestación <patrimonial> de carácter público, como es la tasa.

De lo anterior se desprende: a) La lejanía del domicilio del administrado respecto del lugar de la prestación del servicio de recogida de basuras es determinante para la sujeción a la tasa. b) Pero no existe una distancia concreta donde poder fijar de forma apriorística el límite espacial entre la sujeción y la no sujeción. c) De ahí que sean los Tribunales quienes lo vengán fijando atendiendo a las peculiares circunstancias de cada caso en concreto. Así, M. RUÍZ GARIJO, 2000, p. 424, nos dirá que <En muchos casos la efectividad dependerá del juicio de los Tribunales que fijen dicha distancia en atención al núcleo poblacional> Éste sería el caso de un edificio declarado en ruina. Como explica EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 1997b, pp. 620 y 621; 2004b, pp. 977 y 978, en semejante situación se puede acreditar que el inmueble no es utilizable, en cuyo caso no procedería la liquidación de la tasa de basuras. A nuestro modo de ver, aquí estamos ante una presunción *iuris tantum* que juega a favor de la no sujeción a la tasa de basuras, pues en la normalidad de los casos no es dable pensar que un edificio declarado administrativamente en ruinas pueda generar residuos sólidos urbanos habida cuenta que la propia Administración viene a reconocer que resulta inutilizable.

Pareja presunción *iuris tantum* de no sujeción cabe predicar de los supuestos de solares (cfr. STSJ de Castilla-La Mancha de 13 de febrero de 1998 —*JT* 380—), de viviendas inacabadas (cfr. STSJ de Madrid de 28 de enero de 1998 —*JT* 299—), de ausencia de primera ocupación o cédula de habitabilidad (cfr. EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 1997a, pp. 620 y 621).

tamiento demuestre que, a pesar de todo, el interesado se ha visto efectivamente afectado por el servicio.

A nuestro modo de ver, semejante criterio forjado en relación a la tasa de gestión de residuos resulta igualmente predicable de la paralela tarifa coactiva. La cuestión estriba en determinar hasta qué punto tal criterio se ha visto afectado por la Ley de Residuos de 2022.

d) El principio de pago por generación imputado por la Ley de Residuos de 2022

Dados los términos imperativos con que se pronuncia la Ley de Residuos de 2022 respecto al principio de pago por generación, estimamos pacífico sostener que el legislador pretende que la prestación económica que nos ocupe grave precisamente la utilización del servicio por la recogida de residuos efectivamente generados. De ahí podría interpre-

tarse que la utilización del servicio a raíz de la generación de residuos integra el elemento material del hecho imponible,⁵¹ de tal manera que para la sujeción a la tasa no basta con la mera afectación del administrado al servicio. Ello comportaría que los supuestos respecto a los cuales se acredite que el servicio no se ha utilizado por no haberse generado ningún residuo, cabría considerarlos de no sujeción y, por ende, no se devengaría tal prestación económica, lo cual supondría un cambio de la doctrina jurisprudencial imperante que hemos referenciado en el anterior punto c).

Este es el criterio defendido por HERRERA MOLINA, quien, sin embargo, ya nos advierte que ello es así respecto a la que denomina cuota por generación, pues debe matizarse respecto a la cuota básica.⁵² Se trata de un dato relevante pues, siguiendo con el mismo autor, y como veremos con mayor detenimiento en el apartado VI, <[...] la cuota

51 En este sentido G. PATÓN GARCÍA, 2023, p. 92, sostiene que <[...] dado que la LRSCEC [Ley de Residuos de 2022] exige configurar las tasas en atención a los residuos efectivamente generados que sean objetivo del servicio (tasas por generación), entendemos que tal circunstancia pasará a formar parte del hecho imponible (de modo explícito o implícito) e inequívocamente debe gravarse la fracción «resto», por ser la más difícil de reducir, de reciclar —suele estar mezclado con distintas sustancias— o ser objeto de valoración>

En la misma línea, M. RUÍZ GARIJO, 2023, p. 25, dice: <[...] la entrada en vigor de la LRSC deberá motivar un cambio de jurisprudencia de los tribunales, y especialmente de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. A partir de abril de 2025 deberá considerarse que la producción de las basuras o de los residuos —y la medida en que son producidos— es una condición sine qua non para la exigencia de la tasa o de la PPPNT no pudiendo ser exigidos los gravámenes en aquellos casos en los que no se haya hecho uso del servicio por no haberse generado residuo alguno [...]>

52 Concretamente, P.M. HERRERA MOLINA, 2021, pp. 25 y 29, con referencia al art. 11.3 del Proyecto de Ley, recogido en el mismo precepto de la vigente Ley de Residuos de 2022, dice:<[...] en la medida en que el Proyecto parece exigir (con los matices interpretativos antes señalados) que la tasa se configure mediante mecanismos de pago por generación, entendemos que este elemento formará parte también (de modo expreso o implícito) del aspecto material del hecho imponible. Es decir, en cierta medida la recepción efectiva del servicio formará parte también del hecho imponible y su ausencia determinará un supuesto de no sujeción (en el sentido de que quedaría fuera del ámbito del hecho imponible, con los matices que señalamos más adelante respecto de la llamada cuota básica).> De ahí que, el citado autor considere que con la nueva normativa de residuos se deberá modificar la doctrina jurisprudencial aplicable en 2007 consistente en justificar <[...] la exigencia a quienes no utilizan el servicio «a la imposibilidad de prestarlo si estuviera en función del volumen de residuos». Esta afirmación parece relevante, pues el Proyecto de Ley exige —aun con cierta ambigüedad y concediendo un período transitorio— que la cuantía de la tasa exigida a cada sujeto pasivo dependa de los residuos efectivamente generados (sistemas de pago por generación de residuos). Lo que en 2007 se consideraba imposible puede convertirse pronto en obligatorio.>

de la tasa por generación puede dividirse en una parte relacionada con los residuos efectivamente generados (cuota por generación) y otra que se cobraría a todos los usuarios potenciales (cuota básica).⁵³

A nuestro modo de ver, desde un punto de vista dogmático debemos partir de la premisa que el mecanismo cuantificador de la tasa es susceptible de integrar el aspecto material del hecho imponible, lo cual depende de cómo se regule en la ordenanza fiscal.⁵⁴ Centrándonos en la hipótesis que la ordenanza fiscal o tarifaria haya decidido ajustarse al principio de pago por generación, cabe distinguir entre estos dos supuestos:⁵⁵

1. Un primer supuesto, a la práctica muy excepcional, consiste en que la ordenanza fiscal o tarifaria opte por cuantificar la tasa de residuos atendiendo exclusivamente a los residuos generados. En tal supuesto estaremos ante un tarifa monomía de carácter variable, pero se ha de tener en cuenta que ésta admite dos modalidades atendiendo al tipo de parámetro utilizado para ponderar los residuos generados por cada sujeto pasivo. Concretamente deben distinguirse dentro de la cuota monomía, aquellas que tiene una variabilidad perfecta, frente a las que tienen una variabilidad imperfecta:

(i) La modalidad de cuota monomía con variabilidad perfecta viene caracterizada porque tan sólo se regula una única cuota, precisamente la cuota de uso (también denominada cuota por generación), tomando

como parámetro cuantificador los residuos <efectivamente> generados por cada sujeto pasivo. Se inscribe pues en el nivel avanzado del principio de pago por generación. En esta modalidad, la generación efectiva de residuos integrará el aspecto material del presupuesto de hecho de la tasa o de la tarifa coactiva, cosa por la cual, de no generarse residuos, tampoco se devengará la prestación económica.

(ii) La modalidad de cuota monomía con variabilidad imperfecta viene caracterizada porque tan sólo se regula una única cuota, precisamente la cuota de uso, tomando como parámetro cuantificador los residuos <presumiblemente> generados por cada sujeto pasivo. Se inscribe en el nivel medio del principio de pago por generación. En esta modalidad, la generación efectiva de residuos no integrará el aspecto material del presupuesto de hecho de la tasa o tarifa coactiva, pues al basarse en parámetros indiciarios o forfatorios puede suceder que se devengue la prestación económica aun cuando un sujeto no genere efectivamente residuos.

2. Un segundo supuesto, a la práctica el más común, consiste en que la ordenanza fiscal o tarifaria opte por cuantificar la tasa o la tarifa coactiva de residuos atendiendo tanto a los residuos generados como al uso potencial del servicio. En tal caso, tendremos pues dos subcuotas, una de la de uso, que coincide con la cuota de uso de la tarifa monomía acabada de comentar; y otra la de

53 P.M. HERRERA MOLINA, 2021, pp. 31.

54 Y es que, como explica H.W. KRUSE, 1978, p. 77, el hecho imponible de un tributo es susceptible de estar regulado, no sólo en el precepto legal dedicado precisamente al hecho imponible, sino en otros preceptos que vienen a completarlo o especificarlo.

55 En el apartado VI nos ocupamos de estudiar la cuota de la tasa o tarifa coactiva de residuos.

servicio (también denominada cuota básica) cuyo objeto se ciñe a ponderar los eventuales beneficios susceptibles de generarse para los interesados por el mero establecimiento del servicio. La suma de ambas subcuotas da lugar a la cuota total de la tasa o tarifa coactiva de residuos.

Lo más relevante es que la naturaleza propia de la subcuota de servicio comporta que se suela cuantificar atendiendo a parámetros ajenos a la generación efectiva de residuos e, incluso, no es extraño que se cuantifique de forma fija. En este caso, se pone de manifiesto que, sea cual sea la forma en que se configure la subcuota de uso, la mera generación de residuos no integrará el aspecto material del presupuesto de hecho de la tasa o tarifa coactiva, pues ésta será susceptible de devengarse incluso cuando no se genere residuo alguno. Y es que, insistimos, aquí la cuota por generación funcionará como una subcuota de uso que se suma a la subcuota de servicio, de tal manera que la circunstancia de que la subcuota de uso sea igual a cero, no impedirá que la tasa se cuantifique mediante el importe derivado de la subcuota de servicio.⁵⁶

En suma, a nuestro modo de ver, la efectiva generación de residuos por parte de los

usuarios tan sólo integrará el presupuesto de hecho de la tasa o tarifa coactiva cuando de aquella efectiva generación dependa la realización del presupuesto de hecho cosa que tan sólo se dará si se arbitra una tarifa monomía con cuota de uso de variabilidad perfecta, ajustada al nivel avanzado del principio de pago por generación

II.6. Prohibiciones para exigir la prestación económica: Limpieza de la vía pública

a) *Naturaleza jurídica*

Tradicionalmente el legislador ha señalado una serie de servicios por los que no se podrán exigir tasas. Ésto es lo que acontecía en el artículo 369 del Estatuto municipal de 1924, en el artículo 8 del Decreto de Haciendas Locales de 1946, en el artículo 441 de la LRL de 1955, en el artículo 20 del RD 3.250/1976 y en el artículo 213 del TRRL de 1986.

Parejo criterio se siguió por el artículo 21 de la redacción original de la LRHL de 1988, el cual se encuentra actualmente recogido en el apartado 1 del artículo 21 del TR de la LRHL.

El legislador considera que se trata de una norma donde se recogen supuestos de

56 R.M. VILLENA CERÓN, 2023, p. 115, considera <[...] que en la redacción que se efectúe del hecho imponible, si se quiere exigir una tarifa fija a toda vivienda o local, deberán utilizarse fórmulas genéricas que obvien la existencia de una generación de residuos>

Aún así cabe tener en cuenta que la redacción del hecho imponible puesto en relación con la redacción de la mecanismo cuantificador puede referirse a la generación de residuos potenciales, singularmente por lo que se refiere a la cuota de servicio, esto es la cuota básica o de funcionamiento del servicio.

Por su parte, J.I GOMAR SÁNCHEZ, 2024, p. 67, especifica <Que según la Ley 7/2002 la tasa deba «permitir implantar sistemas de pago por generación» no tiene porqué significar que toda ella deba responder estructuralmente y de modo necesario a tal principio, siempre que pueda afirmarse que lo cumpla. De hecho, en la citada norma no se ordena que la tasa «implante» sino de que «permita» implantar sistemas de P x G. La existencia de un componente fijo que financie la estricta existencia del servicio no excluye ni perjudica la operatividad del P x G en el componente variable. Este último no se exigirá si no se generan residuos, pero el primer podrá reclamarse a todos los titulares de inmuebles. A quien no genere residuos no se le exigirá la parte variable, aplicando el P x G; a quien los genere el P G se le aplicará en la parte variable.>

no sujeción. Calificación que es aceptada por MARTÍNEZ.ECHEVARRÍA,⁵⁷ si bien se ve obligado a precisar que esta norma de no sujeción no obedece <[...] a criterios de técnica tributaria, de delimitar el hecho imponible, que no lo delimita, sino a un criterio político: a que los costes de este grupo de servicios municipales no sean soportados por los vecinos>. Ello ya nos pone sobre la pista de que en sentido técnico es difícil admitir que se trate de auténticos supuestos de no sujeción, pues, como se deduce de la LGT,⁵⁸ la no sujeción sirve para delimitar el hecho imponible. Como explica FERREIRO,⁵⁹ los supuestos de no sujeción sirven <[...] para evitar dudas sobre hechos que pudieran plantearlas o para contribuir a aclarar los límites del hecho imponible>. Y, desde luego, nada de ello acontece en los supuestos enumerados en el artículo 21.1 del TR de la LRHL.

De ahí que consideremos mucho más precisa la interpretación de FERREIRO⁶⁰ cuando, con respecto a estos supuestos, dice que <En sentido técnico-jurídico estricto, no estamos en estos casos ni ante supuestos de no sujeción ni ante exenciones. La prohibición recorta el círculo de actuación válido de la Entidad local respecto al establecimiento

de tasas y actúa antes de que pueda establecerse una tasa sobre los hechos vetados>, aunque, <Naturalmente, una vez establecida una tasa sobre servicios similares, la correspondiente Ordenanza puede declarar no sujetos los supuestos contemplados en el artículo 21 de la LRHL. Como sucede siempre, y también en estos casos, la norma de no sujeción no añade nada a las normas que configuran el hecho imponible de la tasa, simplemente aclara los perfiles de este hecho y trata de evitar posibles confusiones>. Ahora bien, por el contrario, <[...] a Ordenanza no puede declarar exentos los hechos contemplados en el artículo 21 de la LRHL, pues la prohibición contenida en él impide que tales hechos se sitúen en el círculo de hechos sujetos, aunque la propia Ordenanza se disponga su exención>. Se trata, en suma, <[...] que las prohibiciones contenidas en el artículo 21 de la LRHL deben ser consideradas como tales y no, en sí mismas, como supuestos de no sujeción o exención>.⁶¹

b) Fundamento jurídico

Por lo que respecta al fundamento de semejante prohibición legal, la redacción de EL CONSULTOR,⁶² en comentario al artículo 8 del Decreto de Haciendas Locales de

57 R. MARTÍNEZ ECHEVARRÍA, 1992, p. 76. Vid. también J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, p. 252.

58 El art. 20.2 de la LGT dice <La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción>.

59 J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, p. 395.

60 J.J. FERREIRO LAPATZA, 1993, p. 432.

61 Cosa distinta acontece con la norma contenida en el art. 21.2 del TR de la LRHL, cuando establece que <El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales no estarán obligadas al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional>. Pues esta norma sí que establece un auténtico supuesto de exención a favor de determinados entes públicos sobre tasas por utilización del dominio público local.

62 EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 1946, p. 243.

25 de enero de 1946, consideró que <La prohibición de establecer tasas se refiere a usos o servicios que, como derechos o exigencias naturales, puede invocar todo ser humano sin otro título singular que esta condición>. Se trata de una fundamentación anclada en el iusnaturalismo que, a nuestro juicio, no presta la debida atención a la libertad de opción política del legislador para regular el ámbito de aplicación de las tasas.

Más precisa nos parece la opinión de ARNAL SURÍA y de GONZÁLEZ PUEYO,⁶³ para quienes el fundamento de semejante prohibición legal de establecer tasas en los supuestos indicados por el artículo 21.1 del TR de la LRHL radica en que <[...] en todos ellos el interés general es absolutamente prioritario sobre el particular>.⁶⁴ Criterio que compartimos, si bien creemos debe matizarse en el sentido que la prevalencia del interés general sobre el interés particular puede venir impuesta por cuestiones técnicas o por principios constitucionales o, simplemente, puede deberse a una mera opción política del legislador, en cuyo caso, perfectamente podría haber optado por hacer primar el interés particular sobre el general y, así, permitir que el servicio pudiera estar gravado con tasas.

c) Ámbito de aplicación: tasas, precios públicos y tarifas

En todo caso, ya sea por cuestiones técnicas o constitucionales predadas o por

cuestiones discrecionalmente adoptadas por el legislador, la primacía del interés público sobre el interés particular no comporta sólo la prohibición de establecer tasas, sino que comporta también la prohibición de establecer precios públicos. Concretamente, el artículo 42 del TR de la LRHL, contempla idéntica prohibición para establecer precios públicos al considerar excluidos del ámbito de aplicación de los precios público los servicios y actividades enumerados en el artículo 21 del TR de la LRHL.

Es más, un mínimo de congruencia sobre el fundamento de la prohibición, debería llevarnos a concluir que ésta no se reduce a las tasas y precios públicos, sino que también debería alcanzar a las tarifas coactivas y a las tarifas no coactivas. Si se considera que el interés general del servicio es absolutamente prioritario sobre el interés particular cuando se pretende exigir una tasa o un precio público, lo mismo debería acontecer cuando se pretenda exigir una tarifa, sea o no coactiva. De ahí que si la prevalencia del servicio induce al legislador a prohibir el establecimiento de una tasa o de un precio público, resulta lógico entender que semejante prohibición también debería alcanzar al establecimiento de tarifa, coactiva (prestación patrimonial de carácter público no tributario) o no coactiva (precio privado ordinario).⁶⁵

En apoyo de este criterio, cabe argumentar que, dado que el artículo 21.1 del TR de

63 S. ARNAL SURÍA y J.M. GONZÁLEZ PUEYO, 2005, p. 223.

64 En un sentido parecido, S. ANÍBARRO PÉREZ, 2008, p. 325, opina que se trata <de servicios en los que el componente beneficio para la colectividad en su conjunto es muy elevado y, por consiguiente, la individualización de unos beneficios concretos resulta prácticamente imposible, por lo que la financiación debe hacerse recaer sobre la generalidad de los ciudadanos>.

65 Sobre la distinción entre tasas, tarifas coactivas, precios públicos y tarifas no coactivas o precios privados ordinarios, nos remitimos al subapartado IX.3 de la parte primera del trabajo (en *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp. 97 a 100).

la LRHL no contempla ningún beneficio fiscal (y, ni mucho menos, una extensión del hecho imponible), tendremos que no resultará aplicable la prohibición de la analogía del artículo 14 de la LGT, y, por ende, salvo disposición legal en contrario, cabrá entender que la citada prohibición legal de establecer tasas y precios públicos respecto a los servicios enumerados en el artículo 21.1 del TR de la LRHL alcanza también a las tarifas, coactivas (íntimamente relacionadas con las tasas) y no coactivas (íntimamente relacionadas con los precios públicos).

De aceptarse este criterio, cabría asumir la conclusión de ARNAL SURÍA y GONZÁLEZ PUEYO,⁶⁶ consistente en que <la financiación o cobertura de tales servicios habrá de efectuarse por medio de los recursos generales de la Entidad [local], sin perjuicio de las subvenciones o ayudas de finalidad específica que el Estado o la Comunidad Autónoma puedan conceder para esas atenciones>.

Dicho ésto pasemos a ver el supuesto de prohibición legal contempla por el artículo 21.1 del TR de la LRHL que más afecta al servicio de recogida de residuos.

d) Limpieza viaria y recogida viaria de residuos

La letra e) del apartado 1 del artículo 21 del TR de la LRHL establece la prohibición

de exigir tasas por el servicio de <Limpieza de la vía pública>, el cual es considerado por el artículo 26.1.a) de la LBRL como de prestación obligatoria en todos los municipios.

El fundamento de esta prohibición legal es esencialmente técnico, pues no dejamos de estar ante un servicio indivisible,⁶⁷ y, por ende, difícilmente se podría gravar con una tasa o precio que, por definición, atiende a prestaciones individualizadas. De ahí que el legislador se vea forzado a hacer primar el interés general que para la colectividad en su conjunto presenta el servicio, sobre el interés particular que puede tener para unos usuarios individuales difícilmente determinables.

Históricamente se trata de una prohibición legal que ya aparecía en textos normativos precedentes, pero con una matización.

En efecto, el artículo 369.4º del Estatuto municipal de 1924, tras prohibir la exacción de tasas por la <Limpieza de la vía pública>, establecía la siguiente salvedad: <Esta prohibición no obstará a las prestaciones que para la limpieza de cada calle impongan a sus vecinos las Ordenanzas municipales>. Pareja salvedad se contenía en el artículo 8.d) del Decreto de Haciendas Locales de 1946 y en el artículo 441.d) de la LRL de 1955.

Fue el artículo 20.d) del RD 3.250/1976 el que hizo desaparecer esta salvedad, criterio que fue seguido por la normativa siguiente contenida en el artículo 20.d) del RD

⁶⁶ S. ARNAL SURÍA y J.M. GONZÁLEZ PUEYO, 2005, p. 344.

⁶⁷ Y, así, EL CONSULTOR, 1946, p. 213, entendió que la limpieza de la vía pública supone un <aprovechamiento no singular>.

Resulta indicativo que el TR de la Ley de Puertos y de la Marina Mercante, aprobado por RDL 2/2011, de 5 de septiembre, enumere entre los servicios generales <El servicio de limpieza habitual de las zonas comunes de tierra y de agua. No se incluyen en este servicio la limpieza de muelles y explanadas como consecuencia de las operaciones de depósito y manipulación de mercancías> [art. 106.f)].

3.250/1976, en el artículo 213.d) del TRRL de 1986, en el artículo 21.d) de la redacción original de la LRHL de 1998 y, finalmente, en el artículo 21.1.d) del TR de la LRHL.

A nuestro modo de ver, una interpretación literal de este precepto unida a su interpretación histórico-evolutiva, nos lleva a sostener que la prohibición legal de establecer tasas por la limpieza de la vía pública también impide la imposición de cualquier otra prestación para la limpieza de este tipo de vías, siempre y cuando no sea susceptible de reconducirse al concepto de recogida de residuos.

En efecto, partimos de la base que, en relación a la prohibición que nos ocupa, el concepto de <limpieza viaria> ha de interpretarse de forma amplia, pues como señala EL CONSULTOR,⁶⁸ <[...] la jurisprudencia ha interpretado ampliamente la prohibición de exigir este tipo de tasa, afirmando que no puede reducirse a la retirada de suciedad producida por el uso de las calles y plazas por los vecinos afirmando que, aunque la Ley de

Haciendas no define el concepto jurídico indeterminado de “limpieza viaria”, no cabe duda que comprende, en términos generales y en buena lógica, mantener las vías públicas en condiciones de practicabilidad para los peatones y vehículos con la retirada de obstáculos que puedan impedirla (Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de junio y 25 de septiembre de 2002 (Ponente: Sala Hernández)⁶⁹ y, del mismo año, las de 26 de septiembre (Ponente: Rodríguez Arribas), de 27 de septiembre (Ponente: Mateo Díaz) y 2 de octubre (Ponente: Pujalte Clariana)>⁷⁰

Ahora bien, por más ampliamente que se interprete el concepto de <limpieza viaria>, entendemos no puede alcanzar a la recogida viaria de residuos sólidos provocada de forma anormal por determinados sujetos, como es el caso de los residuos generados con motivo de la venta en mercadillos o de los quioscos. Como es fácil de advertir, en estos supuestos ya no estamos ante una limpieza derivada de factores ordinarios, de mero mantenimiento de la policía viaria, sino ante una limpieza

68 EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2005, p. 3.796.

69 Esta STS de 1 de junio de 2002 puede verse en *Tributos Locales*, núm. 23, 2002, pp. 40 a 43; en *Civitas-REDF*, núm. 116, 2002, pp. 730 y 731.

70 Y así, R. LOSADA ARMADÁ, 2008, p. 101, nos dice que la citada STS de 1 de junio de 2002 sostiene que el servicio de quitanieves ha de entenderse integrado en el de limpieza viaria, no siendo, por ende, susceptible de ser gravado con tasa. Es más, a juicio de F. LLISSET BORRELL, 1997, p. 377, ni tan siquiera será susceptible de una prestación personal obligatoria de las actualmente previstas en los arts. 128 y 129 del TR de la LRHL de 2004, pues <El servicio de limpieza viaria que antaño pudo constituir en los pequeños municipios una prestación personal obligatoria (p.e. obligación de los propietarios de las fincas urbanas de quitar la nieve de las aceras en la parte de vía forestal a cada propiedad) es hoy una función pública o servicio público *uti universi*>, tratándose de un servicio que <se suele prestar por gestión directa indiferenciada (brigada municipal de limpieza) o en conexión con el servicio de recogida de basuras>. En este sentido, la STSJ de Madrid de 17 de junio de 2010 (comentada por A. ALONSO CLEMENTE, 2010, pp. 3.256 a 3.258), declaró la nulidad, por carecer de la pertinente cobertura legal, del art. 10 de la Ordenanza de Limpieza de los Espacios Públicos y de Gestión de Residuos del Ayuntamiento de Madrid de 27 de febrero de 2009 (BOCM de 24 de marzo) donde se contemplaba el deber de colaboración de la ciudadanía en materia de limpieza, imponiendo la obligación de limpiar las aceras en una franja de dos metros, depositando los residuos en recipientes específicos, y de limpiar la nieve y el hielo de las aceras también en una franja de dos metros.

Por parejo motivo, por considerarse que se trata de un servicio general de limpieza viaria, también se ha sostenido que no procede la exacción de un recargo en la tasa por recogida de residuos a los propietarios de perros, tema del que nos ocuparemos en el subapartado VIII.3.

singular consistente en la recogida de los residuos sólidos motivada por quienes utilizan privativa o especialmente el dominio público, lo cual implica que sean susceptibles de gravarse con la tasa (o tarifa coactiva) por recogida de basuras.⁷¹

III. SUJETO ACTIVO

III.1. Criterio general

La expresión sujeto activo se utiliza en el ámbito tributario con varias acepciones que, a nuestro juicio, son extrapolables al ámbito tarifario.

a) *Sujeto activo creador*

(i) En primer lugar encontramos el <sujeto activo titular del poder tributario o tarifario>. Es un <sujeto activo creador>. Se trata del sujeto que crea el tributo o la tarifa coactiva. Lógicamente, el principio de legalidad impone que haya de ser el legislador, si bien, como sabemos, en el ámbito local se deja un considerable margen a los entes locales para que regulen y, en su caso, decidan la exacción de las diferentes figuras financieras.

Esto es lo que acontece con las tasas y tarifas coactivas locales, respecto a las cuales rige la regla general de que los entes locales pueden no sólo pueden regular la prestación económica, sino que también pueden decidir si la establecen o no.

71 En este sentido, J. LEAL BARROS, 2011, p. 52, dice con referencia a la tasa de basuras que: <en algunos casos, el hecho imponible de esta tasa no se vincula a la tenencia de un inmueble, sino a un servicio municipal, por ejemplo, la adjudicación de un espacio en la vía pública, con un quiosco o incluso el mero ejercicio de una actividad en suelo público, por ejemplo la venta en mercadillos. En estos caso, cobra especial relevancia, la diferencia entre recogida de residuos (susceptible de gravarse) y limpieza de la vía pública (actividad no sujeta). El obligado tributario que realiza una actividad en la vía pública, quedará gravado con la tasa, al considerarse que “indirectamente” ha motivado (en los términos del artículo 20.2 del TR 2/2004), a través de su utilización del dominio público, la prestación de un servicio de recogida de residuos en la vía pública>. El mismo autor explica que <Este tema fue abordado en la STSJ de Castilla y León (sede en Burgos) de 24 marzo 2006 y sentencia del TSJ Cataluña, de once de junio de dos mil siete y en la Sentencia del Tribunal Supremo de cuatro de Febrero de dos mil diez, en la que se dice “al igual que hicimos en las Sentencias 14 de marzo de 2006 y 12 de febrero de 2009, y confirmando el criterio recurrido... la tasa de recogida de basuras exigida con motivo de la utilización del dominio público en el mercado de los domingos responde a un servicio específicamente motivado y, por ello, no está afectada por la prohibición del artículo 21.1.e) de la Ley de Haciendas Locales, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en el que se establece que las Entidades locales no podrán exigir tasas, entre otros, por los servicios de limpieza en la vía pública>.

En la misma línea EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2012a, pp. 302 a 304, considera perfectamente lícita la exigencia de la tasa de recogida de basuras a titulares de espacios de mercado semanal de venta-ambulante, pues, amén de que ello sirve al principio comunitario de <quien contamina paga>, <la STS de 29 de mayo de 2000 (La Ley 9036/2000) razona que para la exigencia de la tasa basta con que la prestación del servicio tenga un destinatario singular, individualizado, no siendo necesario que el destinatario sea beneficiario del servicio, siendo suficiente con que su conducta haya motivado directa o indirectamente el servicio de recogida de basuras, como parece que es el caso>. Precizando que <el art. 21.1 TR LRHL establece que no se podrán exigir tasas por la limpieza de la vía pública; pero este supuesto de no exigencia de tasas es distinto del de recogida, tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos (basura), ya que en caso contrario no se explicaría que el legislador, después de no sujetarlo a la tasa, permitiera su exigencia en el art. 20.4.s TR LRHL>.

P or su parte, M. RUÍZ GARIJO (2011, p. 114), advierte que <Pueden existir actividades particulares, por ejemplo, un evento multitudinario, convocado en la vía pública por una asociación, que produzca numerosos residuos que motiven la prestación de oficio del servicio de limpieza de la vía pública. En este caso, considero que ni el fundamento de la tasa ni lo establecido en el TRLRHL deben impedir la exigencia de una tasa a los organizadores del citado evento>.

Por otra parte, conviene tener en cuenta que el artículo 2.1.b) del TR de la LRHL enumera las tasas entre los recursos constitutivos de las hacienda locales. De forma aún más concreta, el TR de la LRHL se ocupa de las tasas como recurso financiero de los siguientes entes locales: a) Municipios.⁷² b) Provincias.⁷³ c) Áreas metropolitanas, de conformidad con lo que se disponga en su ley autonómica de creación.⁷⁴ d) Mancomunidades y demás entidades municipales asociativas, de conformidad con lo que se disponga en sus estatutos de creación y la respectiva ley autonómica.⁷⁵ e) Comarcas y otras entidades supramunicipales, de conformidad con lo que se disponga en su ley autonómica de creación.⁷⁶ f) Entidades inframunicipales, de conformidad con lo que se disponga por la legislación autonómica de régimen local (art. 156).⁷⁷

A nuestro modo de ver, existe una perfecta sincronía entre los sujetos activos de las tasas locales y las entidades locales, de tal manera que bien podría afirmarse que todos los sujetos activos de las tasas locales son entidades locales y que sólo las entidades locales son sujetos activos de las tasas locales.

Así mismo, igual criterio creemos debe predicarse respecto a las tarifas coactivas, dada la íntima correlación que observan con las tasas.

El problema arriba cuando advertimos que las entidades inframunicipales de nueva creación han dejado de ser entes locales tras la reforma operada en el artículo 3 de la LBRL por la Ley 21/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local.

A nuestro modo de ver, la circunstancia que una entidad inframunicipal no tenga la condición de entidad local le priva, a su vez, de la posibilidad de ser sujeto activo de ingresos, pues carece de la personalidad jurídica necesaria para ello, lo cual implica que no podrá ser sujeto activo de tasas ni de precios, como son las tarifas coactivas.

Lo mismo cabe decir de las Entidades urbanísticas colaboradoras de conservación constituidas al amparo de lo dispuesto en el RGU,⁷⁸ pues al no tener la consideración de entidad local, tampoco podrán establecer tasas (ni tarifas coactivas) según la normativa reguladora de las haciendas locales.⁷⁹ De tal manera que si quieren financiar a través de

72 Art. 57. Vid. también art. 159 sobre Ceuta y Melilla; y arts. 160 y 162 sobre Madrid y Barcelona.

73 Art. 132. Vid. también arts. 157 y 158 sobre Baleares y Canarias Cfr. I. VALENZUELA VILLARRUBIA, 2008, p. 3.860.

74 Art. 152 en relación con el art. 153.2.

75 Art. 152 en relación con el art. 154.

76 Art. 152 en relación con el art. 155. Cfr. A. NIETO GARCÍA, 1984, p. 128.

77 Art. 156. Cfr. EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2004a, pp. 203 y 204; A. PALLARÈS SERRANO, 2009, p. 154; E. CORRAL GARCÍA, 2003, pp. 3.269 y 3.270; A.B. MARTÍNEZ y J.J. PEDREIRA, 2002, p. 3.509.

78 Reglamento de Gestión Urbanística, aprobado por RD 3.288/1978, de 25 de agosto.

79 Cfr. Contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) de 5 de julio de 2000, en *Tributos Locales*, núm. 9, 2001, pp. 124 a 127.

De tal manera que si las Entidades urbanísticas colaboradoras quieren financiar a través de tasas o tarifas coactivas los servicios y actividades que prestan, la única posibilidad que les resta es que sea el Ayuntamiento quien establezca las correspondientes tasas o tarifas y entregue su recaudación a la Entidad urbanística. Lo que sí pueden establecer las Entidades urbanísticas son las cuotas de conservación reguladas en la normativa urbanística, pero, de admitirse, como nosotros admitimos, la naturaleza tributaria de estas cuotas, se ha de reconocer que no son tasas, sino impuestos, y, más precisamente, impuestos parafiscales

tasas los servicios y actividades que prestan, la única posibilidad que les resta es que sea el Ayuntamiento quien establezca las correspondientes tasas o tarifas coactivas y, en su caso, entregue su recaudación a la Entidad urbanística. Lo que sí pueden establecer las Entidades urbanísticas son las cuotas de conservación reguladas en la normativa urbanística, pero, de admitirse, como nosotros admitimos, la naturaleza tributaria de estas cuotas, se ha de reconocer que no son tasas, sino impuestos, y, más precisamente, impuestos parafiscales.⁸⁰

En distinta situación se encuentran los consorcios, pues respecto a los cuales creemos cabe defender la posibilidad de que puedan establecer tasas y tarifas coactivas si así lo contemplan sus Estatutos y previa atribución de facultades por parte de los entes locales consorciados.⁸¹

b) Sujeto activo acreedor

En segundo lugar, encontramos el <sujeto activo titular del crédito tributario o tarifario>. Es un <sujeto activo acreedor>. Se trata del sujeto que materialmente se erige en el acreedor del tributo o de la tarifa coactiva al hacer suyo su importe. Aún así, es preciso diferenciar según se trate de tasas o de tarifas coactivas

En el caso de las tasas, este sujeto coincide con el ente local que las establece. Ciertamente es posible que se pacte que algún sujeto privado haga suyo el importe de la tasa, pero aquí lo único que acontecerá es que el

ente local tendrá un ingreso derivado de una tasa que paralelamente se transformará en una transferencia a favor del sujeto privado.

Por el contrario, en el caso de las tarifas coactivas entendemos que el sujeto activo ordinariamente coincidirá con el sujeto de derecho privado gestor del servicio. Como excepción a esta regla tenemos la posibilidad de que la Administración titular del servicio acuerde percibir directamente de los usuarios la tarifa como ingreso propio.

c) Sujeto activo gestor

Y, en tercer lugar, encontramos el <sujeto activo titular de la gestión tributaria o tarifaria>. Es un <sujeto activo gestor>. Se trata del sujeto que formalmente se ocupa de practicar los trámites preciso para el cobro de las liquidaciones tributarias o tarifarias. También aquí es preciso diferenciar según se trate de tasas o de tarifas coactivas

Cuando se trate de tasas, este sujeto coincide con el ente local que establece la tasa, si bien, no debe olvidarse que caben fórmulas de delegación de la gestión tributaria en otros entes específicamente reguladas por el artículo 7 del TR de la LRHL que desarrolla lo previsto por el artículo 106.3 de la LBRL, cabiendo también la posibilidad de suscribir convenios de colaboración en los términos previstos por el artículo 8 del RGR⁸² donde se enumera de forma explícita la celebración de convenios de colaboración con el Estado. E incluso cabe la posibilidad de que determinados aspectos de la gestión

80 Cfr. LL. PEÑUELAS REIXACH, 1993, p. 555; E. RIVAS NIETO, 2006 p. 82.

81 Cfr. EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, *El Consultor*, núm. 21, 2006, pp. 3449 y 3500; C. BLASCO y A. CORCUERA, 2010, p. 18

82 RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

tributaria se lleven a cabo por sujetos privados, pero en tanto en cuanto no se establezca legalmente lo contrario, ello no impide que la titularidad de la gestión competa siempre al ente local que establece la tasa.

Ahora bien, cuando se trata de tarifas coactivas, entendemos que la titularidad de la gestión tarifaria recae ordinariamente en el sujeto de derecho privado gestor del servicio. Como excepción a esta regla tenemos la posibilidad de que la Administración titular del servicio acuerde asumir tal gestión.

d) Corolario

Cabe, pues, concluir que el sujeto activo de las tasas, ya sea como creador, acreedor o gestor, siempre será un ente público; mientras que cuando se trate de las tarifas coactivas, entendemos que si bien el sujeto activo creador será un ente público, el sujeto activo acreedor y gestor será el sujeto de derecho privado que gestione el servicio, salvo que la Administración titular del mismo acuerde lo contrario.

III.2. Tasa o tarifa coactiva de residuos

a) Planteamiento

A pesar de que este criterio general acabado de exponer se reproduce miméticamente en la prestación económica por la gestión local de residuos, cabe hacer las siguientes observaciones:

b) Impulso a que los entes locales ejerzan la función de sujetos activos creadores

Como se ha indicado, rige respecto a las tasas y tarifas coactivas locales la regla general consistente en que los entes locales pueden, no sólo regular la prestación económica, sino además decidir si la establecen o no.

Ahora bien, se da la circunstancia que semejante regla general se ve matizada por la Ley de Residuos de 2022 cuando establece una singularidad tendente a considerar que la tasa o la tarifa por el servicio de gestión de residuos será de establecimiento obligatorio, siquiera sea de manera programática, cosa por la cual entendemos que el legislador de residuos impulsa a que los entes locales sean sujetos activos creadores de la tasa o tarifa coactiva.

Es importante, tener en cuenta que el mandato legal relativo al establecimiento de la tasa o tarifa coactiva de residuos es meramente programático, tema del que nos ocupamos acto seguido.

b) Carácter programático del mandato impuesto por la Ley de Residuos. Efectos de su incumplimiento. Intervención autonómica

En la tercera parte del trabajo⁸³ concluimos que:

1. El artículo 11.3 de la Ley de Residuos no sólo prohíbe la gratuidad del servicio de residuos para los usuarios, sino que además, exige que estos satisfagan la totalidad de los costes en base al principio de pago por generación. En este marco, se ordena a las entidades locales que antes del 10 de abril de 2025 establezcan una tasa o tarifa coactiva cuyo presupuesto de hecho se ciña exclusiva-

⁸³ En *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, p. 130.

mente al servicio de residuos y que la cuantía de la prestación económica se vincule a los residuos generados y garantice la autofinanciación del servicio.

Aun cuando técnicamente hubiera sido más adecuado arbitrar este mandato mediante la introducción de sendas disposiciones final y transitoria en el TR de la LRH, entendemos que el mandato del legislador de residuos es claro, significando que si una entidad local ya tiene establecida la tasa (tributo) o la tarifa coactiva (prestación patrimonial de carácter público no tributario) de manera que se adecúa a los términos previstos por la Ley de Residuos, no es necesario que apruebe una ordenanza nueva; mientras que, paralelamente, significa que si una entidad local no tiene establecida ninguna tasa o tarifa coactiva por el servicio de residuos o que, aún teniéndola, no se ajusta a lo previsto a la Ley de Residuos, deberá establecerla (o, en su caso, modificarla) en el plazo indicado.

2. Ahora bien, se da la circunstancia que, como el legislador sectorial de residuos no anuda al incumplimiento de este mandato ninguna consecuencia jurídica, resulta que estamos ante un mandato programático y, como tal, sin perjuicio de los efectos económicos, puede ser desatendido por las entidades locales, de tal manera que jurídicamente pueden decidir regular la tasa o tarifa coactiva de residuos sin ajustarse a los principios de autofinanciación del servicio y de pago

por generación e, incluso, pueden decidir no establecer tal tasa o tarifa optando porque el servicio sea de prestación gratuita para los usuarios.

En este marco cabe plantearse hasta qué punto las Comunidades autónomas son susceptibles de erigirse en guardianas del puntual cumplimiento del mandato regulado por el artículo 11.3 de la Ley de Residuos, pues en su artículo 11.5 se establece que *<Las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas.>*⁸⁴

PATÓN GARCÍA⁸⁵ considera que <[...] la Comunidad Autónoma debe procurar una vigilancia sobre los municipios para que éstos establezcan unas tasas por recogida de basuras que tienda a cubrir el montante de la gestión de residuos urbanos producidos para que el sistema funcione adecuada y eficazmente>. Basa este criterio en el transcrito artículo 11.5 de la Ley de Residuos de 2022, interpretándose que <De ello se presume que las Comunidades autónomas tendrán que regular las consecuencias de la no implantación de las tasas o prestaciones patrimoniales no deficitarias según el art. 11.3 [Ley de Residuos de 2022] y adoptar medidas ante posibles incumplimientos.>

Sin embargo, algunos autores ya han puesto de manifiesto el escaso recorrido que tiene el artículo 11.5 de la Ley de Residuos,

84 Aun cuando el art. 11.5 de la Ley de Residuos sólo se refiera a la tasa, S. ARANA LANDÍN, 2023, p. 101, explica que: <Entendemos que, en realidad, la previsión se refiere también a las prestaciones patrimoniales de carácter público, aunque en este apartado no se aluda a esta posibilidad. El hecho de que se opte por esta otra vía implicaría que no se han de respetar los principios tributarios, pero no las obligaciones de carácter general. De todos modos, sería deseable su inclusión [...]>

85 G. PATÓN GARCÍA, 2023, p. 91.

en cuanto se limita a establecer el deber de informar a la Comunidad autónoma, lo cual implica que el deber de informar surge una vez se haya aprobado la ordenanza.⁸⁶

Ciertamente ARANA LANDÍN⁸⁷ considera que el citado artículo 11.5 ha de interpretarse en el sentido que la información municipal debe remitirse tanto antes como después de la aprobación de la ordenanza a los efectos de que la Comunidad autónoma emita un informe, no vinculante, pero sí preceptivo. El problema que presenta esta interpretación es que el artículo 11.5 de la Ley de Residuos no impone explícitamente a la Comunidad autónoma la facultad de emitir un informe <preceptivo>, cosa por la cual entendemos que, por aplicación del criterio general contenido en el artículo 80.1 de la LPAC,⁸⁸ el informe que pueda emitir la Comunidad autónoma ha de ser considerado facultativo, de tal manera que su falta no podrá ser alegada ante los tribunales.

Ello nos reafirma en el criterio que hemos defendido en la tercera parte del trabajo,⁸⁹ consistente en que a nivel jurídico poco margen tienen el Estado y la Comunidad autónoma contra los entes locales que incumplan el mandato del artículo 11.3 de la Ley de Residuos, pues se trata de un mandato meramente programático. Y es que como advierte la propia ARANA LANDÍN⁹⁰ respecto a la infracción del artículo 11.5 de la Ley de Residuos, <[...] no hemos encontrado entre las sanciones ninguna correspondiente a la

infracción de este precepto, hecho que, por otra parte, ocurre con cierta frecuencia con los mandatos contenidos en esta Ley.>

De ahí que a la práctica el incumplimiento del mandato programático se reduzca a examinar sus consecuencias económicas.

Dejando a un lado la consecuencia económica obvia consistente en que el Ayuntamiento tendrá que soportar con recursos generales los costes del servicio que no traslade a los usuarios, DEL AMO GALÁN⁹¹ destaca dos efectos económicos de tipo sancionador:

(i) <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.>

(ii) Aún ser ello cierto, debe caerse en la cuenta que se deben cumplimentar una serie de requisitos para que el Ayuntamiento asuma la responsabilidad derivada del artículo 8 de la Ley orgánica 2/2012. En primer lugar

86 Viid. J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2023, p. 172; M RUÍZ GARIJO, 2023, pp. 19 y 20.

87 S. ARANA LANDÍN, 2023, p. 101.

88 El art. 80.1 de la LPAC, dice: <1. Salvo disposición expresa en contrario, los informes serán facultativos y no vinculantes>

89 En *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, pp. 65 a

90 S. ARANA LANDÍN, 2023, p. 101.

91 O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 187.

ha de quedar acreditado que el Estado español ha sido sancionado por incumplir un objetivo comunitario previsto en la Ley de Residuos. En segundo ha de acreditarse un nexo de causalidad entre el incumplimiento del objetivo comunitario y el incumplimiento municipal de los principios programáticos previstos en la Ley de Residuos de 2012. En tercer lugar, que se concrete en qué proporción la sanción comunitaria es repercutible al municipio. Y, en cuarto lugar, que se tramite un expediente en el que se garantice la audiencia al Ayuntamiento interesado.

(iii) <Adicionalmente, la existencia de dicha Tasa/PPPNT puede ser exigida como criterio condicionante para el acceso por parte de las entidades locales a los fondos comunitarios.>

Como bien advierte el citado autor, se trata de una posibilidad, lo cual implica que semejante exigencia ha de estar explícitamente prevista como requisito en la normativa reguladora de los fondos a distribuir. Caso contrario, el Ayuntamiento que no haya establecido la tasa o la tarifa coactiva de residuos, no podrá verse perjudicado en la distribución de fondos.

En suma, a nuestro modo de ver, cabe diferenciar dos aspectos del incumplimiento por parte del Ayuntamiento del mandato de establecer una tasa o tarifa coactiva ajustada a los criterios de la Ley de Residuos de 2022: (i) Jurídicamente, es un mandato meramente programático y, por ende, el Ayuntamiento no está obligado a seguirlo. (ii) Económicamente puede tener unos efectos, destacando

la asunción de la responsabilidad por la sanción comunitaria impuesta al Estado español, así como la imposibilidad del Ayuntamiento para acceder a fondos comunitarios. Sin embargo, ha de caerse en la cuenta que la citada asunción de responsabilidad ha de tramitarse en un expediente donde queden acreditados determinados requisitos, en tanto que la imposibilidad de acceder a los fondos comunitarios requiere que así conste explícitamente en su normativa reguladora.

c) Los consorcios y las mancomunidades como sujetos activos creadores

Respecto a las mancomunidades, no hay problema alguno en que puedan erigirse en sujeto activo creador y acreedor de la tasa de basuras siempre y cuando ello se contemple en su respectivo estatuto.

EL CONSULTOR⁹², tras advertir que que la mancomunidad puede tener como ingreso propio el producto de la tasa de basuras si así lo contemplan sus estatutos, especifica que las deudas pendientes que por tasa de basuras tenga la mancomunidad no se podrán exigir a los ayuntamientos, sino que la mancomunidad, como sujeto activo, deberá exigirlos a los sujetos pasivos de la tasa.

EL CONSULTOR⁹³ también analiza el supuesto en que una mancomunidad presta el servicio de recogida de residuos y, además el de tratamiento de los mismo a nombre de la Diputación al ser la propietaria de la planta de tratamiento de residuos. En este marco, se considera que la mancomunidad puede

92 EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2004c, pp. 3889 y 3890.

93 EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2016, pp. 475 a 477.

establecer una tasa a los ayuntamientos por el servicio de tratamiento de residuos

Por lo que respeta a los consorcios, aunque nada impide que presten el servicio de recogida domiciliaria de basuras, BLASCO y CORCUERA sostienen que, por regla general, el servicio prestado por el Consorcio se circunscribirá al tratamiento, vertido y transferencia de residuos sólidos urbanos.⁹⁴ Añadiendo que <El Consorcio, que tiene personalidad jurídica plena e independiente de las entidades que los constituyen (diputaciones, municipios, mancomunidades...) y sustituye a estas entidades en el cumplimiento de sus fines estatutarios; dicho de otra forma, los entes locales consorciados delegan en el Consorcio [quien] sustituye en las competencias municipales de tratamiento de residuos a los entes locales que voluntariamente se integran en él, y en la medida que se adhieren a él, delegan en el mismo las atribuciones necesarias para el ejercicio de estas competencias. Entre las mismas, interesa destacar que el Consorcio, a través de la Asamblea General u órgano correspondiente, podrá aprobar Ordenanzas, tasas y precios públicos para financiar el cos-

te que conlleva la prestación de este servicio, pasando estas cantidades a formar parte de su Hacienda>.

Igualmente, entendemos nosotros, pueden aprobar las ordenanzas de las tarifas coactivas.

En este marco, los mismos autores advierten que <[...] será preciso concretar en cada caso si el servicio será solicitado al Consorcio por los municipios que previamente han procedido a la recogida de basura y que tienen la obligación de eliminarlos o tratarlos, o bien, será un servicio de recepción obligatoria por parte de quienes directamente generen los residuos sólidos urbanos>.

Con la primera opción, serán los municipios quienes deberán satisfacer al Consorcio la prestación económica derivada del coste del servicio, sin perjuicio, de que éstos repercutan tal prestación a los generadores directos de residuos urbanos.⁹⁵ Mientras que con la segunda opción, serán tales generadores directos de residuos urbanos quienes deberán satisfacer al Consorcio la prestación derivada del coste del servicio.

94 C. BLASCO DELGADO y A. CORCUERA TORRES, 2010, p. 27. Para estos autores, <[...] la recogida de los residuos —recolección de los residuos para trasladarla a las plantas de tratamiento—, operación que también forma parte de la gestión de los residuos sólidos urbanos —entendida como el conjunto de operaciones que se realizan con ellos desde que se generan en los domicilios o servicios, hasta la última fase de su tratamiento—, inicialmente, y salvo que se solicite expresamente por el Ayuntamiento, no forma parte del servicio o servicios prestados por el Consorcio. Asimismo, hay que matizar que el transporte de los residuos de la Planta de Transferencia a la Clasificación y Tratamiento de los Residuos se prestará sólo a las Mancomunidades y Municipios que estén interesados // Por consiguiente, el Consorcio se encargaría fundamentalmente de las fases de la gestión de los residuos urbanos, posteriores a la recogida del residuo, esto es, la etapa del transporte de los residuos a las estaciones de transferencias, plantas de clasificación de reciclado, valoración energética o vertedero cuando el municipio esté interesado, así como, en todo caso, de la de tratamiento o etapa final del proceso, que consiste, según la naturaleza y estado de los residuos y modo de gestión implantado en su reciclado, valoración energética y vertido controlado>.

95 EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 1996a, pp. 1.776 y 1.777, también ha sostenido que el mero hecho de que un Ayuntamiento no tenga la obligación del tratamiento de residuos por contar con una población inferior a 5.000 habitantes, no impide que los residuos deban de ser tratados, ya por el propio Ayuntamiento, ya por una entidad supramunicipal. Caso de que sean tratados por una entidad supramunicipal (como puede ser un vertedero consorciado), el Ayuntamiento podrá ser obligado a satisfacer su coste, el cual podrá a su vez ser repercutido a través de la correspondiente tasa que gire el mismo Ayuntamiento a los productores de residuos.

Es en este segundo caso cuando el Consorcio puede tener más problemas de gestión, pues deberá exigir la prestación económica a todos los generadores directos de residuos urbanos. Ante ello, una solución para el Consorcio sería proceder a la delegación de competencias prevista en el artículo 7 del TR de la LRHL, sin embargo, a juicio de BLASCO y CORCUERA,⁹⁶ este expediente no puede aplicarse en el caso de los Consorcios, pues no se trata de entidades locales de base territorial; proponiendo que en vez de la delegación de competencias se utilice el convenio de colaboración previsto en artículo 27.2 del TR de la LRHL o la encomienda de gestión regulada en el artículo 15 de la LRJPAC (actualmente, en el art. 11 de la LPAC).

d) Función coordinadora de la Diputaciones provinciales

Así mismo conviene dejar constancia que, según GOMAR SÁNCHEZ,⁹⁷ la <[...] remisión del artículo 12 de la Ley 7/2022 a las bases de régimen local además de conllevar una actualización de la labor coordinadora de las diputaciones sobre ciertos municipios, también implica consecuencias financieras y tributarias, francamente complejas, aparentemente ignoradas por el legislador de la 7/2022>.

Y es que, de acuerdo con el citado autor, no debe olvidarse que la función coordinadora contenida en el artículo 26.2 de la LBRL, puesta en relación con el artículo 36.2 de la misma Ley, comporta que las Diputaciones

provinciales puedan formular la prestación unificada del servicio por cuestión de costes. Tema debatido incluso a nivel constitucional y que, a nuestro modo de ver, debe resolverse haciendo primar el principio de autonomía municipal, de tal manera que tan sólo en casos extremos donde, tras la tramitación del oportuno expediente, quede acreditado que el coste efectivo del servicio prestado por los municipios afectados es ostensiblemente superior al que pueda prestarse por la fórmula que arbitre la Diputación.

e) Corolario

Cuando se trate de la tasa o de la tarifa coactiva de residuos se aplican los criterios generales que rigen al sujeto activo de la prestación económica. Aún así, cabe precisar que: (i) El legislador de la Ley de Residuos de 2022 impulsa, siquiera sea de forma meramente programática, a que los entes locales establezcan la tasa o tarifa coactiva de residuos, de tal manera que también los impulsa a que se erijan en sujetos activos creadores de la misma, en tanto que, de prestarse el servicio en régimen de derecho privado, el sujeto activo gestor y acreedor será el sujeto de derecho privado que gestione el servicio, salvo que la Administración titular del mismo acuerde lo contrario. (ii) La mancomunidad también puede ser sujeto activo de la tasa o tarifa coactiva de residuos, si bien tan sólo podrá adquirir la condición de sujeto activo acreedor cuando así lo contemplen sus respectivos estatutos. (iii) Si el servicio municipal de gestión de residuos se presta mediante un consorcio, éste podrá ser sujeto activo creador

⁹⁶ C. BLASCO DELGADO y A. CORCUERA TORRES, 2010, pp. 30 a 32.

⁹⁷ J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2022, pp. 96 a 99.

aprobando la correspondiente ordenanza y, así mismo, también podrá ser sujeto activo gestor e incluso sujeto activo acreedor en los términos prefijados en el convenio de delegación o en la encomienda de gestión. (iv) Las Diputaciones provinciales pueden formular la prestación unificada del servicio de residuos siempre y cuando quede debidamente acreditado en el correspondiente expediente que el coste efectivo del servicio prestado por los municipios afectados es ostensiblemente superior al que pueda prestarse por la fórmula que arbitre la Diputación.

IV. SUJETO PASIVO

IV.1. Criterio general en las tasas

a) Planteamiento

Nuestro ordenamiento positivo jurídico-tributario conoce dos tipos de sujetos pasivos: el contribuyente y el sustituto. A ellos, entendemos nosotros, cabe añadir un tercer tipo de sujeto pasivo, cual es el responsable.

Con referencia a las tasas, el TR de la LRHL tan sólo se ocupa del contribuyente y del sustituto. Ninguna referencia encontramos al responsable, lo cual implica que deberemos de estar a la normativa general que sobre el responsable contiene la normativa supletoria, singularmente la LGT.

b) Contribuyente

Según el artículo 36.2 de la LGT, *<Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible>*. Por lo que respecta a la tasas locales, se encuentra regulado en el artículo 23.1 del TR de la LRHL.⁹⁸

Este precepto no hace más que replicar en relación al contribuyente lo que ya se deduce del hecho imponible de la tasa, pues si el sujeto pasivo contribuyente es el que realiza el hecho imponible (cfr. art. 36.2 LGT), y el hecho imponible de las tasas por servicios es la prestación de un servicio que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a un determinado sujeto [cfr. art. 20.1.B) TR de la LRHL], parece evidente que este sujeto será el contribuyente de la tasa, ya sea porque al solicitar un determinado servicio éste se referirá al solicitante, ya sea porque, aún no solicitándolo, se provoque —siquiera sea tácitamente o de forma involuntaria— su prestación por un sujeto que, en consecuencia, resultará beneficiado o afectado por el mismo.⁹⁹

Será la Ordenanza fiscal la que, de acuerdo con la naturaleza de cada tasa, deberá concretar cuando será contribuyente el solicitante del servicio y cuándo lo será aquel que, sin solicitarlo, resulte beneficiado o afectado por el mismo. En principio, parece congruente que cuando se trate de servicios prestados

98 Cuyo redactado referente al contribuyente por las tasas por servicios es el siguiente: *<Son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:*

a)...

b) *Que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.4 de esta Ley>*

99 Como explicó J. GONZÁLEZ PUEYO (1988, p. 37), siguiendo a E. SIMÓN ACOSTA (1975, p. 296), *<[...] el contribuyente ha de ser siempre la persona que provoque el gasto, o sea, el beneficiario, el solicitante o el afecto por la actividad administrativa>*. Posteriormente E. SIMÓN ACOSTA (1999, p. 33), ha vuelto a sostener que *<La razón de ser de la tasa es el principio de provocación de costes: quien provoca el gasto, paga>*.

a instancia de parte, el contribuyente sea el solicitante, mientras que en los demás casos se fije como contribuyente al que resulta beneficiado o afectado por el servicio.

Por otra parte, cabe destacar que el artículo 23.1 del TR de la LRHL considera que son sujetos pasivos contribuyentes de las tasas, amén de las personas físicas y jurídicas, los entes sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT. Lo cual, tiene una relevancia trascendental pues, del artículo 23.1.b) del TR de la LRHL se deduce que: (i) Serán sujetos pasivos contribuyentes de las tasas locales por servicios las personas físicas y jurídicas que realicen el hecho imponible; (ii), en tanto que son susceptibles de tener la consideración de contribuyentes, los entes sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT, en cuyo caso, cuando varias personas, físicas o jurídicas, realicen conjuntamente el hecho imponible como copartícipes o cotitulares de una unidad económica o un patrimonio separado que, aun carente de personalidad, goce de autonomía funcional y cierta estructura o gestión diferenciada, deben ser consideradas como un único sujeto pasivo contribuyente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.4 de la LGT.¹⁰⁰

c) *Sustituto*

Según el artículo 36.3, primer párrafo, de la LGT, el sustituto es el sujeto pasivo que se coloca por ley en lugar del contribuyente para cumplir sus obligaciones tributarias materiales y formales.¹⁰¹

Por lo que respecta a las tasas locales, la designación por ley del sustituto se hace en el artículo 23.2 del TR de la LRHL, identificándolo con: (i) los propietarios de inmuebles, caso de tasas por servicios que recaigan sobre los ocupantes de inmuebles; (ii) los constructores y contratistas de obras, caso de tasas por licencia urbanística; (iii) las empresas aseguradoras, caso de tasas por servicios y actividades de protección de personas y bienes; y, (iv) los propietarios de fincas donde se ubiquen entradas de vehículos, caso de tasas que recaigan sobre los que utilizan especialmente el dominio público mediante tales entradas de vehículo.

d) *Responsable*

Según el artículo 41.1 de la LGT, el responsable es el obligado tributario que, en virtud de la ley, se coloca junto al contribuyente o, en su caso, junto al sustituto.¹⁰²

100 De este modo, el art. 23.1 del TR de la LRHL cumplimenta respecto a las tasas locales el principio de legalidad predicable de los entes sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT, al prever explícitamente tales entes tienen la consideración de sujetos pasivos. Y es que como indica R. CALVO ORTEGA, 1999, p. 181, respecto a la consideración de sujetos pasivos de los entes sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT, <Será necesario que una ley así lo establezca expresamente>.

101 Art. 36.3, primer párrafo, de la LGT de 2.003: <Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma>.

102 Art. 41.1 de la LGT: <La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades [...]>

Se ha de reconocer que la consideración del responsable como sujeto pasivo es una cuestión debatida, pues el legislador de la LGT no parece otorgarle tal calificativo. Aún así entendemos que desde un punto de vista dogmático, sí que se trata de un sujeto pasivo en la medida que el responsable es susceptible de ser el deudor de la obligación tributaria (cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, p. 408).

Por lo que respecta a las tasas locales, el TR de la LRHL no contempla ningún supuesto de responsabilidad, lo cual, según FERREIRO,¹⁰³ implica que, en tanto en cuanto se mantenga la doctrina del TC sobre la reserva de ley tributaria en el ámbito local, <[...] las ordenanzas que establezcan y regulen cada tasa, no pueden fijar supuestos de responsabilidad, al no estar previstos en la LRHL>.

Ello es cierto, sin embargo hemos de tener en cuenta la eventual aplicación a las tasas locales de los supuestos de responsabilidad tributaria previstos en la normativa tributaria general de aplicación supletoria al ámbito local, cuales son los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42 y de responsabilidad subsidiaria del artículo 43 de la LGT.

IV.2. Criterio general en las tarifas coactivas

a) Concreción del obligado al pago

Por lo que respecta a las tarifas coactivas (prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario), el legislador no ha tratado de forma singular la figura del sujeto pasivo, esto es, del obligado al pago. Ahora bien, sabemos que se trata de una prestación

económica que el legislador considera contractual, dando lugar a un precio privado que, como tal tanto puede ser un ingreso público (de ente público) o un ingreso privado (de ente privado), y cuya principal peculiaridad estriba en que está sujeto a reserva de ley por tratarse de una prestación patrimonial de carácter público.

Teniendo, legalmente, la tarifa coactiva naturaleza de precio privado derivado de una obligación *ex contractu*, se habrá de estar a la teoría general de obligaciones.

Siguiendo a ALBALADEJO,¹⁰⁴ resulta pacífico sostener que el primer elemento de la obligación es el <vínculo>, que se identifica con <[...] el nexo que *liga* una persona a la otra> y engloba tanto <El *débito* (deuda o deber de prestación), frente al que existe el derecho (crédito) del acreedor a exigir su cumplimiento>, como <La *responsabilidad* del deudor, frente a la que existe el poder del acreedor, de dirigirse contra el patrimonio de aquél>.

Pues bien, el segundo elemento de la obligación se refiere a <los sujetos> que <[...] son las personas ligadas por el vínculo. Toda obligación requiere, por lo menos, un sujeto activo (acreedor) y otro pasivo (deudor).

En todo caso, el responsable está sujeto a reserva de ley. Si se considera como un auténtico sujeto pasivo, estará sometido a reserva de ley precisamente por ser sujeto pasivo de la obligación tributaria. Pero incluso en el caso de que se considerase como un obligado tributario secundario que no merece la categoría de sujeto pasivo, igualmente debería concluirse que está sometido a pareja reserva de ley, pues, por más que fuere de forma secundaria, el responsable continuaría estando obligado a la realización de una prestación patrimonial de carácter público y, por ende, su determinación también caería de lleno dentro del ámbito de la reserva de ley.

En este sentido, el artículo 8.c) de la LGT, no sólo entiende que están sujetos a reserva de ley los obligados tributarios previstos en su art. 35.2 (donde, entre otros, se incluyen el contribuyente y el sustituto), sino también los responsables. Una de las consecuencias que ello trae consigo, es que, en cuanto el legislador no prevea otra cosa, serán imperativamente aplicables al ámbito tributario local los supuestos genéricos de responsabilidad previstos en la legislación general (cfr. arts. 42 y 43 de la LGT).

103 J.J. FERREIRO LAPATZA, 1993, pp. 435 y 436.

104 M. ALBALADEJO, 1980, pp. 14 a 17.

Pero pueden ser más: así varios acreedores y un deudor, varios deudores y un acreedor, o varios deudores y varios acreedores. En suma, hay siempre *dos partes*: la deudora y la acreedora. Pero cada una de ellas puede estar ingregada por más de una persona>

Centrándonos ahora en los sujetos pasivos, se advierte que conceptualmente hablando el precio (sea público o privado y, en este segundo caso, sea una tarifa ordinaria o una tarifa coactiva) ha de tener necesariamente un deudor, y este deudor puede denominarse de muchas maneras, como puede ser el de obligado al pago, pero sea cual sea la terminología utilizada será el sujeto pasivo de la obligación de pago en que consiste el precio.

En lo que respecta a la determinación de obligado al pago se debe estar a las estipulaciones contractuales acordadas en el marco de la normativa rectora de las obligaciones y lo que, en su caso, se disponga por la normativa financiera. En todo caso, y a falta de normativa financiera específica de las tarifas coactivas, la lógica contractual impulsa a que el obligado al pago sea el contratante del servicio, el cual ordinariamente será el usuario o el beneficiario del mismo.

Este obligado al pago de la tarifa coactiva sería el equivalente del sujeto pasivo contribuyente de la tasa. Ahora bien, como sabemos, nuestro ordenamiento jurídico-tributario conoce dos tipos de sujetos pasivos: el contribuyente y el sustituto (cfr. art. 36 LGT); e incluso a ellos, entendemos nosotros, cabe añadir un tercer tipo de sujeto

pasivo, cual es el responsable (cfr. arts. 41 a 43).

b) Ausencia de sustitutos y responsables

A nuestro juicio es aquí donde media la principal diferencia entre los sujetos pasivos de las tasas y de los precios porque:

(i) En las tasas se parte de una obligación *ex lege* y, en este marco la ley arbitra diferentes formas de configurarse en sujeto pasivo de la obligación tributaria. Concretamente, por realizar el hecho imponible se es contribuyente debiendo cumplir la obligación principal y las obligaciones formales que le son inherentes; por realizar el presupuesto de hecho de la sustitución, se es sustituto debiendo ponerse en lugar del contribuyente; y, por realizar el presupuesto de hecho de la responsabilidad, se es responsable solidario o subsidiario debiendo ponerse junto al contribuyente o al sustituto.

(ii) Mientras que en los precios se parte de una relación contractual y, en este marco el legislador no contempla otro sujeto pasivo que el derivado del contrato y de la aplicación al mismo de la normativa general de obligaciones.

Ello encuentra su lógica en que a las tarifas coactivas (como precios que son) no les resultan connaturales las figuras tributarias del sustituto o del responsable, pues la obligación de pago de éstos sólo deriva de una imposición legal que pugna con la naturaleza contractual de los precios.¹⁰⁵

105 Así, en relación concreta a las tarifas coactivas, G. ORÓN MORATAL, 2024, p. 12, sostiene que <[...] los obligados al pago de estas contraprestaciones serán quien reciban o soliciten el servicio, no pudiendo aplicarse, en principio,

En suma, a nuestro modo de ver, en tanto en cuanto el legislador no disponga explícitamente lo contrario, no resultarán aplicables a las tarifas coactivas las figuras tributarias de la sustitución y de la responsabilidad, pues éstas atentan contra la naturaleza contractual y, por ende, extratributaria, predicable de las tarifas coactivas.¹⁰⁶

Con ello no se nos escapa que la inaplicación a las tarifas coactivas de las figuras tributarias del sustituto y de la responsabilidad puede dificultar su recaudación.¹⁰⁷ Sin embargo, ha de caerse en la cuenta que, si bien la ordenanza de las tarifas coactivas no puede importar del ámbito tributario tales figuras, sí que tiene un amplio margen de maniobra para regular la figura del obligado al pago dentro del marco contractual que rige la obligación.

Estamos, pues, ante un supuesto similar a lo que acontece con los precios públicos, respecto a los cuales se advierte que el legislador tampoco contempla las figuras del sustituto y del responsable, cabiendo tan sólo establecer quien es el obligado al pago de acuerdo con la definición amplia del mismo que nos da el artículo 43 del TR de la LRHL cuando

lo refiere a <[...] *quienes se benefician de los servicios o actividades por los que deban satisfacerse aquéllos*>.¹⁰⁸

c) *Los entes sin personalidad*

En el anterior subapartado IV.1.b) hemos visto que en relación a las tasas se admite la aplicación del artículo 35.4 de la LGT según el cual los entes sin personalidad que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición podrán ser considerados obligados tributarios. De tal manera que cuando la normativa tributaria atribuya a los entes sin personalidad la consideración de sujetos pasivos, quedan obligados al cumplimiento de las obligaciones para así facilitar la exacción del tributo y, caso de que se incumplan tales obligaciones serán los copartícipes quienes responderán solidariamente y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones de dichos entes.

En el caso de los precios (públicos o privados, sean estos últimos ordinarios o sean tarifas coactivas) no encontramos precepto alguno en similar sentido, cosa por la cual no les resultará directamente aplicable el citado

los supuestos de sustitución establecidos para las tasas [...], conforme también se reconoce en la consulta V3281-20 de 5 de noviembre de 20202, ni supuestos de responsabilidad tributaria>

106 Y es que, como explicamos en la parte segunda del trabajo (en *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, p. 100), la aplicación supletoria de la normativa tributaria a las tarifas coactivas, solo es susceptible de darse en tanto en cuanto <no atente contra la naturaleza extratributaria de las tarifas coactivas>

107 Así, destacando la importancia práctica que tiene la figura del sustituto en las tasas locales, G. ORÓN MORATAL, 2024, p. 3, siguiendo a A. MENÉNDEZ MORENO, 2023, p. 11, nos advierte que <[...] sin la previsión de sustitutos, habrá tasas cuya recaudación sería improbable, cuando no imposible [...]>

108 En este sentido, C. MARTÍNEZ GIMÉNEZ, 1993, p. 82, con relación a la regulación que de los precios públicos realizan la LTPP y la LRHL, ya advirtió que <[...] al atribuir a este inste instituto la naturaleza contractual —lo que sucede asimismo en ambas Leyes— no es posible el establecimiento y regulación de otras figuras, como la sustitución o la responsabilidad, porque las obligaciones que de ella se derivan sólo por la Ley puede venir impuestas a determinados sujetos y, como observa DE LA PEÑA VELASCO [1989, p. 24], ello implicaría reconocer que dichas obligaciones han de cumplirse en virtud de la Ley no de un contrato, pues de lo contrario, es decir, “para la imposición de dichas obligaciones a un sujeto distinto del ‘contratante’ habría que contar con su aquiescencia”>.

artículo 35.4 de la LGT relativo a los entes sin personalidad, debiéndose por ende estar a las normas jurídico-privadas que regulan las facultades de cada uno de estos entes en cada caso concreto.¹⁰⁹

Llegados a este punto, cabe plantearse la posibilidad de que la ordenanza reguladora de las tarifas coactivas considere como obligados al pago los entes sin personalidad en parejos términos a los previstos para el ámbito tributario.

A nuestro modo de ver, y según avanzamos en la parte segunda del trabajo¹¹⁰, la respuesta es afirmativa pues, a diferencia de lo que acontece con las figuras tributarias del sustituto y del responsable, el instituto de los entes sin personalidad no pugna con la naturaleza contractual de las tarifas coactivas, cosa por la cual cabe considerar de aplicación subsidiaria el artículo 35.4 de la LGT.

En efecto, adviértase que la figura de los entes sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT no altera la condición de sujeto pasivo predicable exclusivamente de las personas físicas o jurídicas. Lo único que acontece es que, cuando la normativa tributaria atribuye a los entes sin personalidad la consideración de sujetos pasivos, quedan obligados al cumplimiento de las obligaciones para así facilitar la exacción del tributo y, caso de que se incumplan tales obligaciones serán los copartícipes quienes responderán solidariamente y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones de dichos entes. Como explica FALCÓN:¹¹¹

<Lo que ocurre en los supuestos del art. 35.4 LGT es simplemente que no se trata de una persona “determinada” que responde del cumplimiento de la obligación con todos sus bienes presentes y futuros, sino que la titularidad pasiva de la obligación la asume [...]>, algunos de estos sujetos:

<a) o bien “varias personas” que dententan un “patrimonio común”, sobre el cual debe hacerse efectiva la obligación tributaria en un primer momento>.

De acuerdo con el citado autor, esto es lo que acontece con <Las comunidades de bienes (sociedades irregulares> y <Otros entes colectivos> que, de una u otra forma son reconducibles a la sociedad irregular, tales como comunidad hereditaria, condominio naval, cuenta en participación, agrupaciones de interés económico, uniones temporales de empresa, fondos de inversión mobiliaria e inmobiliaria o fondos de pensiones.

Continua explicando FALCÓN¹¹² que en el ámbito mercantil <Los acreedores de la sociedad pueden proceder contra cualquier socio, pero han de hacer exclusión del patrimonio social (art. 237 Ccom.)> En cambio, en el ámbito tributario, la LGT [art. 42.1.b)] contempla <[...] una responsabilidad solidaria respecto a la entidad (en el sentido de que no es preciso hacer excusión del patrimonio común para dirigirse contra los socios), pero mancomunada de los socios entre sí, pues los socios responden con todos sus bienes, pero solo de la parte de la deuda que corresponda a su participación en la entidad>.

109 Cfr. en este sentido respecto a los precios públicos, C. MARTÍNEZ GIMÉNEZ, 1993, p. 82.

110 Publicada en *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, p. 103.

111 R. FALCÓN y TELLA, 2015, p. 224,

112 R. FALCÓN y TELLA, 2015, p. 226

De este modo, siguiendo con el mismo autor, se da la paradoja que en el ámbito mercantil el régimen de responsabilidad es más simple y el acreedor goza de mayor protección que en el ámbito tributario. Y es que, según el criterio de la LGT, <[...] son necesarias tantas derivaciones de responsabilidad como comuneros existan; y además supone una menor garantía del crédito tributario pues, si algún comunero es insolvente, la parte de la deuda que le corresponda resultará fallida>.

Es más, según se destaca por CALVO ORTEGA,¹¹³ a nivel formal, con la figura tributaria de los entes sin personalidad, <Se respeta la voluntad de los titulares del patrimonio separado (puede actuar en su nombre el órgano individual o colegiado que ellos designen) y en caso de que no haya determinación alguna se establece una regla amplísima que garantiza el cumplimiento de obligaciones y derechos y la seguridad jurídica exigible a las relaciones tributarias: primero se atiende a la voluntad de los miembros de la organización, después a la apariencia en la gestión y cuando ésta no se da a la cotitularidad del patrimonio mismo>.

De ahí se deduce que: (i) La consideración como sujetos pasivos tributarios de los entes sin personalidad, está pensada para facilitar la gestión tributaria, respetando al máximo la autonomía de los titulares del patrimonio separado y sin alterar la naturaleza jurídica de los auténticos obligados materiales al pago que, en sentido estricto, siempre serán las personas físicas o jurídicas cotitulares. (ii) De ahí que cuando el ente sin personalidad

incumpla con la obligación de pago, quienes responderán serán los socios, comuneros o copartícipes. (iii) Y esto enlaza con la normativa mercantil, donde también se contempla la responsabilidad de los socios, dándose la peculiaridad que la responsabilidad prevista en la LGT resulta tendencialmente más benéfica para el obligado al pago.

En este marco, entendemos que la figura instrumental contemplada por el artículo 35.4 de la LGT que atribuye la consideración de sujetos pasivos a los entes sin personalidad, no pugna con la normativa de derecho privado, sino que supone una mera adaptación para la facilitar la gestión tributaria, cosa por la cual estimamos lícito que la ordenanza reguladora de la tarifa coactiva contemple su aplicación.

o bien una persona “transitoriamente indeterminada” titular de determinados bienes que conforman un “patrimonio separado” (precisamente porque no se sabe a quien pertenecen los bienes), en cuyo caso la obligación solo puede hacerse efectiva, mientras se mantenga esa indeterminación, sobre los bienes cuyo titular no se conoce>.

De acuerdo con FALCÓN, esto es lo que acontece con <La herencia yacente y otras situaciones jurídicas de pendencia>, tales como la herencia en favor del nasciturus, el patrimonio del ausente, y en general aquellos supuestos en que existe un patrimonio separado cuyo titular no se conoce.

En este punto, la LGT (art. 39.3) acoge plenamente la doctrina y jurisprudencia civil recaída sobre la herencia yacente como una situación jurídica de pendencia, en cuyo

113 R. CALVO ORTEGA, 1999, p.182.

caso, según el citado autor,¹¹⁴ <[...] las obligaciones que nazcan durante ese período sólo se pueden hacer efectivas sobre la masa hereditarias, pues a los llamados a la herencia no se les puede exigir pago alguno en tanto no acepten la herencia>.

De este modo, la figura tributaria de los entes sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT no hace más que recoger substancialmente el régimen jurídico que se deriva del derecho privado (ya mercantil, ya civil), cosa por la cual entendemos que no quiebra con la naturaleza contractual predicable de las tarifas coactivas.

d) Concurrencia de varias personas en el mismo presupuesto de hecho

Supuesto distinto al de los entes sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT, es el de la pluralidad de sujetos pasivos en la realización de un mismo presupuesto de hecho generador de la obligación de pago.

Como explica FALCÓN,¹¹⁵ <En el caso de pluralidad de obligados la regla general en el Derecho común es la mancomunidad, en virtud de la cual cada deudor responde por la parte que le corresponda. Sin embargo, en el ámbito tributario existe solidaridad en los siguientes supuestos [...] Concurrencia de varias personas en el mismo presupuesto de hecho (art. 35.7 LGT)>. Aún así, el mismo autor, destaca que la principal característica de la solidaridad centrada en que <[...] el acreedor puede exigir el pago íntegro de

la deuda a cualquiera de los coobligados al pago [...] se rompe por el artículo 35.7, tercer pfo, de la LGT [...] al establecer que el coobligado que recibe la notificación de la liquidación puede solicitar la “división”, siempre que facilite los datos personales y el domicilio de los restantes coobligados y su porcentaje de participación. Esta norma convierte la solidaridad en un supuesto de “mancomunidad opcional”, si bien con la carga de facilitar la mencionada información>.

Se advierte, pues, que en este punto la normativa tributaria tampoco quiebra con la normativa del derecho privado, pues el obligado al pago tributario en concurrencia con otros sujetos mantiene el derecho a optar por la mancomunidad propia del derecho privado.

De ahí que también entendamos que la división de cuotas del artículo 35.7 de la LGT por concurrencia de varias personas en el mismo presupuesto de hecho, no quiebra con la naturaleza contractual de las tarifas coactivas y, por ende, consideramos lícito que, si así lo acuerda el pleno, sea adoptado por su ordenanza reguladora.¹¹⁶

e) Corolario

En suma, entendemos que cuando se trate de tarifas coactivas, la ordenanza reguladora: (i) No puede contemplar las figuras tributarias del sustituto y del responsable, pues atentan contra la naturaleza contractual

114 R. FALCÓN y TELLA, 2015, p. 228.

115 R. FALCÓN y TELLA, 2015, p. 215.

116 En contra de este criterio se manifiesta G. ORÓN MORATAL, 2024, p. 12, para quien, no se puede, al menos en principio, aplicar a los obligados al pago de las tarifas coactivas <[...] los supuestos de división de cuotas del art. 35.7 LGT [...]>.

de la tarifas coactivas, debiéndose limitar su ordenanza a concretar quien es el obligado al pago en calidad de beneficiario de la relación contractual en que legalmente se erigen las tarifas coactivas. (ii) En cambio si puede contemplar la figura de los entes sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT, pues no creemos que su consideración como obligados al pago atente contra la naturaleza contractual de las tarifas coactivas. (iii) E igual criterio consideramos predicable del instituto contemplado por el artículo 35.7 de la LGT, referido a la concurrencia de varias personas en el mismo presupuesto de hecho, donde se regula una mancomunidad opcional.

IV.3. Tasa o tarifa coactiva de residuos

Este criterio general acabado de exponer para las tasas y las tarifas coactivas se reproduce miméticamente en la prestación económica por la gestión local de residuos. Aún así cabe hacer las siguientes observaciones:

a) El principio de pago por generación y la determinación del obligado al pago. El contribuyente de derecho y de hecho

Sabemos que una de las principales novedades de la Ley de Residuos de 2022 es el establecimiento del pago por generación (art. 11.3), el cual, a pesar de ser un mero principio general, ello no implica que sea inocuo, pues impone interpretar la vigente normativa de la manera que mejor se adecúe al mismo.¹¹⁷

De acuerdo con ello entendemos que el principio de pago por generación no predetermina quien ha de ser el obligado al pago de la prestación económica por el servicio de residuos, lo relevante a efectos de este principio es que quien acabe soportando económicamente dicha prestación económica sea el sujeto que ha generado el residuo, lo cual se puede conseguir mediante tres técnicas distintas:

(i) Una es la jurídica, que se da cuando la norma establece que quien soporte la carga de la tasa o de la tarifa coactiva será el generador del residuo. Esto es lo que en términos tributarios se denomina <contribuyente de derecho>, refiriéndose al sujeto que se ve obligado por la norma a soportar el coste de la prestación económica, ya como único sujeto pasivo en calidad de contribuyente, ya como contribuyente que se ve obligado a soportar la repercusión que le practica el sujeto pasivo sustituto.

(ii) Otra es la económica, que se da cuando la norma no prevé ninguna repercusión del coste de la tasa o de la tarifa coactiva al generador de residuos, produciéndose la traslación económica de una manera fáctica. Esto es lo que en términos tributarios se denomina <contribuyente de hecho>, refiriéndose al sujeto que, sin estar obligado jurídicamente, acaba soportando el tributo por las meras reglas del mercado.

(iii) La tercera es mixta, jurídico-económica, y se da cuando la norma contempla un contribuyente de derecho dotándolo jurídicamente de la facultad u obligación de reper-

117 Principio general examinado por nosotros en el subapartado III.3 de la parte segunda de nuestro trabajo publicada en *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, pp. 54 y ss.

cutir el importe de la prestación económica al contribuyente de hecho.¹¹⁸

Pues bien, aun cuando el principio de pago por generación puede verse cumplimentado por cualquiera de estas tres técnicas, creemos pacífico sostener que las técnicas citadas en primer y tercer lugar (la jurídica y la mixta), son las que más sirven a dicho principio, pues no dependen de las reglas del mercado, sino que vienen impuestas por el ordenamiento jurídico. De aceptarse este criterio deberá convenirse que la vigente normativa deberá interpretarse en el sentido que mejor se avenga a que el generador de residuos sea quien jurídicamente asuma el coste del servicio, ya sea porque se le considere obligado al pago frente al sujeto activo; ya sea porque, aún no debiendo ser él quien satisfaga la tasa o la tarifa coactiva, tenga el deber jurídico de soportar la repercusión que le practique el obligado al pago.

b) El productor del residuo como obligado al pago. El ocupante del inmueble

Partimos de la premisa que las ordenanzas fiscales pueden concretar el obligado al pago de las tasas dentro de los límites legales, de

entre los cuales destacamos que el contribuyente ha de ser el solicitante del servicio, su beneficiario o el afectado por el mismo. Parejo criterio entendemos cabe sostener respecto al obligado al pago de las tarifas coactivas, pues encaja perfectamente con su lógica contractual.

Por lo que se refiere al servicio de recogida de residuos, sabemos que el supuesto ordinario es que sea de recepción obligatoria.¹¹⁹ De ahí se deduce que, a falta de solicitante del servicio, el obligado al pago haya de ser el beneficiario o afectado por el mismo, lo cual nos conduce al ocupante del inmueble pues, también de forma ordinaria, tendremos que será el ocupante del inmueble quien generará los residuos, y, por ende, quien se verá singularmente beneficiado o afectado como usuario por el servicio de recogida.

Este criterio es el que, con relación a las tasas, se suele promulgar en los manuales de ordenanzas fiscales por ser el que más congruencia guarda con el hecho imponible de la tasa,¹²⁰ e incluso algún autor ha considerado que es el único ajustado a derecho.¹²¹ Además se aviene con normalidad al prin-

118 Para los conceptos de <contribuyente de derecho> y de <contribuyente de hecho>, vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, pp. 404 y 405.

119 Vid. subapartado II.2 de la parte primera del trabajo publicada en *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp.56 y ss.

120 En este sentido, J.I. RUBIO DE URQUÍA y otros, 1989, p. 167, proponen que, respecto a esta tasa, la condición de sujeto pasivo contribuyente recaiga en quienes <ocupen o utilicen las viviendas y locales ubicados en los lugares, plazas, calles o vías públicas en que se preste el servicio, ya sea a título de propietario o de usufructuario, habitacionista, arrendatario o, incluso de precario>.

Vid. también A. NAVARRO HERAS y otros, 2008, p.322, quienes explican que quienes ocupen o utilicen la vivienda <Son los que resultan beneficiados por la prestación del servicio>.

121 Así, J.M. LAGO MONTERO y M.A. GUERVÓS MAÍLLO, 2011, p. 1102, defienden que <Sujeto pasivo contribuyente no puede ser otro que el usuario del servicio, ocupante del inmueble [...] a la que se le preste el servicio efectivamente. Las ordenanzas no pueden escoger otro sujeto pasivo contribuyente distinto, predeterminado por el artículo 23 LHL. El poder de concreción de las ordenanzas es, en este punto, muy limitado, prácticamente nulo, pues no pueden fijar a su arbitrio quien es el destinatario del servicio>

cipio medioambiental de quien contamina paga.¹²²

Inciendo en esta línea, se da la circunstancia que el principio de pago por generación recogido por el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022¹²³ no hace más que reforzar el criterio acabado de exponer, de donde deducimos que, salvo excepciones debidamente justificadas, el obligado al pago no puede ser otro que el ocupante del inmueble en la medida que éste será quien genere el residuo objeto del servicio de recogida.

El problema que se plantea es que no siempre resulta fácil para la Administración saber quién es en cada momento el ocupante del inmueble, cuestión que, si bien ha sido resuelta por el legislador tributario gracias al instituto de la sustitución, no acontece lo mismo con el legislador de las tarifas coactivas.

c) Necesidad de buscar alternativa a la determinación del ocupante del inmueble como obligado al pago. El propietario del inmueble

En efecto, ha de tenerse en cuenta que no siempre será fácil para la Administración co-

nocer quien es el beneficiario o afectado por un servicio. Y así, cuando el beneficiario o afectado sea el ocupante del inmueble, cabe la posibilidad de que pueda haber varios ocupantes con distinto régimen jurídico (piénsese en el propietario de un inmueble que sólo utiliza una parte del inmueble porque ha alquilado la otra parte a un arrendatario, el cual, a su vez, subalquila una habitación a un subarrendatario). Además, no es descartable que al Ayuntamiento ni tan siquiera le conste que se haya producido un alquiler, subalquiler o cualquier otro tipo de cesión de uso (como puede ser el precario).

Ello explica que el legislador tributario opte por usar la figura de la sustitución cuando se trata de tasas por servicios que benefician o afectan a los ocupantes de viviendas o locales. Concretamente el artículo 23.2.a) del TR de la LRHL viene a establecer que respecto a estas tasas, será sustituto el propietario.¹²⁴

A nuestro modo de ver, este supuesto de sustitución está dirigido a las tasas por servicios inmediatamente destinados a facilitar la mera ocupación de los <inmuebles>,¹²⁵ cosa por la cual no resulta discutible su apli-

122 Así, G. PATÓN GARCÍA, 2011, p. 1226, quien defiende que la medioambientalización de la tasa por recogida de residuos exige que <[...] el coste de la financiación por la gestión del residuo sea asumido por el agente productor del mismo [...]>

123 Examinado por nosotros en el subapartado III.3 de la parte segunda de nuestro trabajo publicada en *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, pp. 54 y ss.

124 El art. 23.2.a) del TR de la LRHL, establece:

<2. Tendrán la condición de sustitutos del contribuyente:

a) En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que benefician o afectan a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.>

125 Reconocemos que resulta discutible el alcance que debe darse a los términos <vivienda o local> empleados por el supuesto legal de sustitución [art. 23.2.a) del TR de la LRHL]. A nuestro modo de ver estos términos han de interpretarse en sentido amplio, de tal manera que el supuesto de sustitución se aplica a cualquier tipo de inmueble.

En contra de este criterio se manifiesta G. ORÓN MORATAL, 2024, p. 7, según el cual <[...] tampoco existirá sustituto si afecta el servicio o actividad a terrenos o solares ocupados por quien no sea propietario (ej., cesión de terrenos para venta de productos, celebración de actos...), porque la sustitución se prevé para servicios a viviendas y locales, lo que

cación a la tasa por el servicio de recogida de basuras.¹²⁶

La cuestión que a nuestros efectos consideramos más relevante estriba en dilucidar si la Ordenanza fiscal puede hacer variar la

figura del sustituto. Nosotros creemos que la respuesta ha de ser negativa, pues al tratarse el sustituto de un sujeto pasivo y estar éste sometido a reserva de ley, la Ordenanza fiscal no puede hacer menos que respetar la regulación

no son los amarres y la entidad concesionaria que no es la propietaria, por lo que no se le consideró ni contribuyente, ni sustituto (STSJ Andalucía, Granada, 696/2000, de 15 de mayo, rec. 1043/1996).

Los motivos en base a los cuales nosotros defendemos una interpretación amplia de los términos <vivienda o local> empleados en el art. 23.1.b) del TR de la LRHL, son los siguientes:

En un sentido literal, según el *Diccionario de la Real Academia Española*, <vivienda> se define como <morada, habitación>, y <local> se define, en la acepción que aquí nos interesa, como <sitio cercado o cerrado y cubierto>. De ambas definiciones se deduce que restan fuera los inmuebles que no estén cercados o cerrados. Una interpretación histórico-evolutiva aboga por esta interpretación literal, pues los precedentes del artículo 23.1.a) TR de la LRHL, esto es, los artículos 10.2 del RD 3.250/1976 y 203.2 del TRRL de 1986, aludían a los <inmuebles> en general, mientras que la nueva normativa utiliza la expresión <viviendas o locales>, que, según se ha visto, literalmente tan sólo incluye los inmuebles que están cerrados.

En cambio, si estimamos análogicamente aplicable la definición de <local> que, a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, nos da la Regla 6ª.1.1 de la Instrucción de este impuesto (aprobada por RD Leg. 1.175/1990, de 28 de septiembre), tendremos que también cabrán las superficies con independencia de la estructura urbanística que presenten, de tal manera, que <vivienda o local> sería sinónimo de inmueble. En el mismo sentido, el artículo 17.2 de la LTPP, cuando, para las referidas tasas establece un supuesto de responsabilidad sobre los propietarios, alude a los ocupantes de <viviendas, naves, locales, o en general, de “inmuebles”>.

Imaginemos un solar no cercado ni cerrado que tan solo cuenta con una toma de agua a la red pública de abastecimiento y que, por tal motivo, se realice el hecho imponible de la tasa de distribución de agua. Si este solar está alquilado, tendremos que: a) En el supuesto de que se opte por la primera interpretación citada, el propietario no sería sujeto pasivo sustituto, y, por ende, la liquidación de la tasa se debería girar al inquilino en calidad de contribuyente. b) En cambio, en el supuesto de que se opte por la segunda interpretación citada, la liquidación de la tasa se debería girar al propietario en calidad de sustituto del contribuyente.

A nuestro modo de ver, una interpretación principalista hace primar esta segunda interpretación. No olvidemos que si el legislador contempla la figura del sustituto es para facilitar la gestión tributaria, esto es, procurar para la eficacia administrativa, la cual, no lo olvidemos, tiene rango de principio constitucional (cfr. art. 103.1 de la Constitución) y, desde luego, esta función se vería altamente mermada si la Administración local tuviera en cada caso que discriminar entre los inmuebles cerrados o cerrados y los no cerrados ni cercados a los efectos de exigir el pago a los propietarios cuando se trate de los primeros inmuebles citados y, por el contrario, exigir el pago a los ocupantes cuando se trate de inmuebles no cerrados ni cercados.

Ciertamente, podría objetarse que se está cayendo en la analogía prohibida por el art. 14 de la LGT. Sin embargo, adviértase que este precepto de la LGT lo que prohíbe es la analogía para extender, amén de los beneficios fiscales, el <hecho imponible>, en cambio en nuestro caso la analogía afecta al <presupuesto de hecho de la sustitución>, que, como se sabe, es una obligación distinta de la obligación principal nacida del hecho imponible. También es cierto que el principio de reserva de ley tributaria afecta igualmente a la figura del sustituto, pero no es menos cierto que cabiendo varias interpretaciones posibles de la regulación legal de la figura del sustituto, lo más congruente es optar por aquella que más se avenga a su función técnica y al principio constitucional de eficacia. Además, no olvidemos que el sustituto podrá resarcirse de la obligación de pago que surge a su cargo a raíz del presupuesto de hecho de la sustitución. Con lo cual, la capacidad económica efectivamente gravada no resulta alterada por la existencia de un sustituto.

Todo ello nos lleva a la conclusión de que cuando el artículo 23.1.a) del TR de la LRHL alude a las <viviendas o locales>, estos términos han de entenderse como sinónimos de <inmuebles>, siendo, por tanto, indiferente la estructura urbanística que presenten. Si en ellos se establece un servicio gravado con tasa que afecte a sus ocupantes, se estará en el ámbito de aplicación del supuesto de sustitución ahora comentado.

¹²⁶ En cambio, entendemos que no se aplicará este supuesto de sustitución cuando se trate de tasas por servicios o actividades cuya prestación no tenga ninguna relación con la propiedad, sino que tan sólo pueda estar atribuida a actos exclusivamente imputables al cesionario del inmueble, tal y como acontece con la tasa de vigilancia especial de establecimientos que se enumera en la letra f) del art. 20.4 del TR de la LRHL.

que al respecto verifica el legislador, de donde deducimos que el propietario será quien satisfará la tasa de residuos, ya como contribuyente, ya como sustituto del contribuyente.

De forma correlativa, el artículo 23.2.1.a) del TR de la LRHL concede explícitamente al propietario la posibilidad de repercutir a los ocupantes las cuotas que haya satisfecho en concepto de tasa. Se trata de una previsión tan evidente que no deja de ser superflua, pues el segundo párrafo del artículo 36.3 de la LGT ya contempla el derecho del sustituto a resarcirse del contribuyente.¹²⁷

En suma, aun cuando algunos autores se han mostrado reacios a la toma en consideración del propietario como sustituto de la tasa de recogida de basuras,¹²⁸ nosotros entendemos que se trata de un elemento que, amén de ser útil para la gestión del tributo, respeta los principios de la Ley de Residuos de 2022 en tanto en cuanto no impide que quien acabe soportando el coste del tributo sea el generador de los residuos, siquiera a través del mecanismo de la repercusión.¹²⁹

Esta cuestión adquiere singular relevancia cuando la ponemos en relación con la

127 El segundo pfo. del art. 36.3 de la LGT establece: <El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.>

128 Así P.M. HERRERA MOLINA, 2021, pp. 30 a 32, considera que <[...] el mecanismo de la sustitución puede perder parte de su sentido en un sistema de tasas de residuos por generación, pues estas requieren —con mayor o menor precisión según el mecanismo utilizado— «la identificación del generador» [...] en la medida en que sea necesario identificar al usuario para medir los residuos que efectivamente entrega, puede hacer innecesario (o incluso inconveniente) mantener la figura del propietario como sustituto>.

En esta línea, M. RUÍZ GARIJO, 2023, p. 26, sostiene que <[...] en la medida que la nueva tasa de residuos debe exigirse a partir de la cantidad generada y del tipo de residuo, no creemos que sea conveniente identificar el residuo generado con el inmueble, sino que la tasa debería tener carácter personal. Solamente así, en nuestra opinión, puede incentivarse el reciclado y la separación de residuos. En definitiva, tal y como ha señalado el profesor HERRERA MOLINA [2021, pp. 30 y 31] parece que lo más conveniente es que se reformase el TRLRHL, estableciendo el carácter facultativo de la sustitución tributaria regulada en su art. 23.2>

A nuestro juicio debe advertirse que se trata de una propuesta de estos autores es de *lege ferenda*, pues la vigente legislación contempla al propietario como sustituto del contribuyente sin hacer ninguna distinción según el grado de identificación del usuario. Además, la mera proclamación legal del principio de pago por generación no resuelve por sí misma la problemática que a la Administración le comporta la existencia de supuestos en los que le resultará difícil individualizar al usuario del servicio, cosa por la cual, creemos conveniente que se mantenga al propietario como sustituto del contribuyente, máxime si a través de la repercusión se consigue el objetivo final de la ley consistente en que quien soporte el tributo sea el generador del residuo.

129 Éste criterio es defendido por varios autores. Así, con anterioridad a la Ley de Residuos de 2002, J.M. LAGO MONTERO y M.A. GUERVÓS MAÍLLO, 2011 pp. 1103 y 1104, nos advirtieron de la lógica del legislador local de considerar al propietario del inmueble como sustituto del contribuyente en la tasa por residuos sólidos urbanos, haciendo mención expresa de <[...] los supuestos de arrendamiento, pues no es fácil saber quién es el arrendatario-usuario del servicio ni cuanto tiempo va permanecer en esta situación jurídica, lo que dificulta extraordinariamente la gestión directa del tributo con él>. Los mismos autores ponen de manifiesto que la previsión del sustituto contenida en la legislación local <[...] hace innecesaria que la ordenanza local la repita. Pero por razones de seguridad jurídica, y visto que algunos operadores confieren a la autonomía local una dimensión exorbitante, no está de más que se repita este mandato en la ordenanza reguladora de la tasa>.

Ya con la Ley de Residuos de 2002, igual criterio es defendido por M.R. VILLENA CERÓN, 2023, p. 124, quien respecto a la aplicación en la tasa de recogida de residuos del supuesto de sustitución contemplado por el artículo 23.2.a) del TR de la LRHL concluye diciendo: <[...] no es cuestionable que nos encontramos ante una tasa por prestación de servicios y que la tasa debe exigirse al propietario de la vivienda o local, como sustituto del contribuyente. Pensar lo contrario haría ingestionable la tasa. Recordemos cómo la figura de la sustitución surge para facilitar la gestión de los tributos para los que se prevé. En este caso, los Ayuntamientos desconocen si existen arrendatarios, usufructuarios u otros titulares de derechos reales sobre los inmuebles, de forma que, para una adecuada gestión de la tasa debe mantenerse la figura del sustituto del contribuyente.>

regulación legal de las tarifas coactivas. Nos explicamos.

Partimos de la base que existe el problema relativo a que los principios legales rectores de la prestación económica derivada del servicio de recogida de residuos imponen que el obligado al pago sea el productor de residuos, el cual suele coincidir con el ocupante. Dándose la circunstancia que ello puede generar serios problemas de gestión, pues el ocupante no siempre es fácil de concretar.

Este problema se resuelve en el ámbito de las tasas fijando legalmente como sustituto del contribuyente al propietario el cual, se-

gún nuestro criterio, ni tan siquiera la ordenanza fiscal puede modificar. En todo caso, lo que queremos destacar es que el sujeto activo acreedor de la tasa puede percibirla de un sujeto pasivo fácilmente identificable, cual es el propietario, el cual, de no ser el ocupante, tiene derecho a repercutir la cuota al sujeto que ocupe el inmueble.

Ahora bien, como también sabemos, en tanto en cuanto el legislador de las tarifas coactiva no establezca lo contrario, interpretamos que la ordenanza no puede establecer la figura del sustituto. Y es aquí donde se puede generar un grave problema de gestión

En parejo sentido, J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2024, p. 5, defiende considerar al propietario del inmueble como sustituto del contribuyente en la tasa de residuos, pues <[...] es el lugar de producción de residuos domésticos el aparece como punto de conexión razonable, individualizando en el titular de cada inmueble residencial la imputación de los residuos generados, lo que permite salvar la situación de los inmuebles en que residan otras personas, estén o no arrendados y/o empadronados, al atribuir la responsabilidad tributaria de la tasa a su titular, sin perjuicio de su derecho de repercusión [...] El P x G no operaría por tanto a nivel de cada productor de residuos sino del titular del lugar de su emisión. ¿Cumple esta posibilidad con la finalidad buscada por el P x G? Si se trata de reducir los residuos y facilitar su reciclado el objetivo puede conseguirse perfectamente reclamando la tasa del titular de inmueble, ya sea porque forme parte de los que allí generan residuos y pueda exigir de los demás residentes que se ajusten a dicho objetivo para ver él mismo reducida su carga fiscal o porque no siendo residente pueda repercutir su importe sobre el que lo sea, que por propio interés también se verá incentivado en su comportamiento>.

Por otra parte, reconocemos que podría discutirse hasta qué punto se ajustaría a Derecho que la Ordenanza fiscal previera que el contribuyente fuera el propietario del inmueble, habida cuenta de que éste no deja de verse afectado por el servicio. Sin embargo, lo ordinario y técnicamente más correcto es prever que el contribuyente sea aquél a cuyo favor se presta el servicio, el cual, desde un punto de vista material, no es otro que el ocupante del inmueble. En este caso, es evidente que cuando no coincida el ocupante del inmueble con el propietario del inmueble, tendremos que, mientras el primero será contribuyente, el segundo será sustituto.

Lo importante es que, en todo caso, habrá de ser el propietario quien satisfaga la tasa, ya sea en calidad de contribuyente, ya sea en calidad de sustituto del contribuyente.

De ahí que quepa dudar de la legalidad de aquellas Ordenanzas fiscales que prevén como único sujeto pasivo de la tasa al ocupante del inmueble, pues en la medida que éste no coincida con el propietario, resultará que se estará obviando la figura del sustituto que el legislador prevé en el artículo 23.2.a) del TR de la LRHL. Y es que, literalmente interpretado, este precepto no habilita a las Ordenanzas fiscales para que puedan regular discrecionalmente esta figura del sustituto, sino que, antes al contrario, parece obligar a que los contemplen: <“Tendrán” la condición de sustitutos del contribuyente...>, dice imperativamente la Ley.

Es más, a nuestro modo de ver, no sólo al Ayuntamiento le está vetado exigir la tasa al contribuyente cuando existe sustituto, sino que tiene la obligación de cambiar de oficio el obligado al pago cuando advierta que éste no coincide con el que legalmente ocupa la posición de sustituto, tal y como, por ejemplo, ocurriría si se comunicara por el particular al Ayuntamiento que el obligado al pago es una persona distinta al propietario de la finca. En este sentido, EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2008, p. 1603, advierte que <[...] si el Ayuntamiento a través de su actividad de comprobación e inspección de los hechos tributarios tiene conocimiento y constancia de que el obligado al pago de la tasa es otra persona distinta a la comunicada a instancia de parte, tiene plena competencia para actuar de oficio cambiando el obligado tributaria. Ahora bien, se trata en cualquier caso de un procedimiento tributario que entendemos debe ser objeto de resolución y notificación a las personas afectadas, otorgándoles la posibilidad de recurso>.

pues, insistimos, no siempre se tendrá constancia fehaciente de quien es el ocupante del inmueble.

A nuestro modo de ver, una vez el legislador ha negado formalmente la categoría tributaria a las tarifas coactivas y el TC ha interpretado que la sujeción de las mismas al principio de legalidad es más laxa, la respuesta pasa por reconocer a la ordenanza reguladora de las tarifas coactivas una mayor discrecionalidad a la hora de concretar el obligado al pago, de tal manera que éste no tiene que ser necesariamente el principal beneficiario o afectado por el servicio, sino que puede ser otro beneficiario o afectado a un nivel secundario. De este modo, cuando se trata de la tarifa coactiva por el servicio de residuos, entendemos que, aún reconociendo que el principal beneficiado o afectado sea el ocupante del inmueble, la ordenanza está legitimada para fijar como obligado al pago a un beneficiado o afectado secundario, cual puede ser el propietario no ocupante del inmueble.

Este criterio, amén de ser el que más cuadra con el principio de eficiencia administrativa, es susceptible de ajustarse al principio de pago por generación de la Ley de Residuos de 2022 en tanto en cuanto el propietario del inmueble pueda repercutir la

tarifa coactiva al ocupante del inmueble en los términos legales y convencionales, tal y como contempla la Ley de Arrendamientos Urbanos.¹³⁰ Tanto ello es así, que la STS (Sala primera de lo civil) 549/2015, de 30 de diciembre (rec. núm. 2164/2013),¹³¹ ha interpretado que la tasa de basuras satisfecha por el propietario del inmueble en su condición de sustituto debe considerarse como una cantidad asimilada a la renta arrendaticia a cargo del arrendatario, tanto por tratarse de un servicio en su beneficio, como por mandato legal de los artículos 23 y 20.4 del TR de la LRHL donde se establece que el sujeto pasivo contribuyente de la tasa por la recogida de residuos sólidos urbanos es quien resulta beneficiado por el referido servicio.

Y es aquí donde llegamos al núcleo de la cuestión. Adviértase que el principio de pago por generación impone que quien genere el residuo asuma el coste de la prestación económica correspondiente al servicio de residuos. A tales efectos da igual quien satisfaga la prestación económica al sujeto activo de la tasa o de la tarifa coactiva, siempre y cuando el obligado al pago tenga derecho de repercusión sobre el generador del residuo.

En este marco, el principio de pago por generación impulsa a que el derecho de repercusión por parte del obligado al pago

130 Así, el art. 20.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos dice:

<Las partes podrán pactar que los gastos generales para el adecuado sostenimiento del inmueble, sus servicios, tributos, cargas y responsabilidades que no sean susceptibles de individualización y que corresponda a la vivienda arrendada o a sus accesorios, sean a cargo del arrendatario.

En edificios en régimen de propiedad horizontal tales gastos serán los que correspondan a la finca arrendada en función de su cuota de participación.

En edificios que no se encuentren en régimen de propiedad horizontal, tales gastos serán los que se hayan asignado a la finca arrendada en función de su superficie.

Para su validez, este pacto deberá constar por escrito y determinar el importe anual de dichos gastos a la fecha del contrato. El pacto que se refiera a tributos no afectará a la Administración>.

131 En *El Consultor*, núm. 4, 2016, pp. 463 y 464, Vid. un comentario de esta Sentencia en B. MORENO SERRANO, 2016, pp. 543 a 548-

(normalmente el propietario del inmueble) se configure como preceptivo, en el sentido que forzosamente haya de ejercerlo para que así el generador del residuo (normalmente el ocupante del inmueble) asuma los costes.

d) Entes sin personalidad y comunidades en régimen de propiedad horizontal

Según vimos en el punto c) del anterior subapartado IV.2, el artículo 23.1 del TR de la LRHL admite que los entes sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT tengan la consideración de sujetos pasivos contribuyentes de las tasas.

Con ello se plantea la cuestión centrada en, si cuando existe una comunidad en régimen de propiedad horizontal, el contribuyente de la tasa de basuras es la comunidad o, por el contrario, son contribuyentes los ocupantes de las distintas viviendas o locales.

Aun cuando algunas resoluciones judiciales vienen a sostener que es la comunidad, y no los propietarios de las viviendas, quien tiene la condición de sujeto pasivo de la tasa de basura,¹³² nosotros creemos que, en la medida que la comunidad se distribuya en distintos inmuebles que cuenten con un titular perfectamente individualizado, no cabe considerar la existencia de un ente sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT, por lo que se deben girar tantas liquidaciones como titulares existan de viviendas o locales

en propiedad horizontal. De donde se deduce que quienes ostentarán la condición de contribuyentes serán los ocupantes de cada vivienda o local, siendo sustitutos los propietarios de cada vivienda o local.

En este sentido, explica LEAL BARROS que <[...] nos encontramos con objetos de titularidad colectiva, ejemplo comunidad de propietarios de plazas de garaje, en la que a pesar de prestarse un único servicio de recogida de basura, hay varias titularidades catastrales. En dicho caso, hay varias sentencias, que vienen estableciendo que ese tipo de comunidad como tal, no tiene una personalidad jurídica, de las previstas en la LGT, que le haga sujeto pasivo de la tasa. En este caso, la única opción es vincular la tasa a cada una de las plazas de garaje, y la comunidad de propietarios en ningún caso adquiriría la condición de obligado tributario>.¹³³

No se nos escapa que, según la manera como el Ayuntamiento organice la recogida de residuos, la consideración como sujeto pasivo contribuyente a la comunidad de propietarios puede suponer simplificar la gestión tributaria de la tasa. Sin embargo, como se desprende de VILLENA CERÓN, ni tan siquiera así entendemos que la comunidad de propietarios deba considerarse contribuyente de la tasa de residuos, pues quien generará el residuo será cada usuario y ello no depende de la manera en que el Ayuntamiento organice la recogida de residuos.¹³⁴

132 Cfr. SSTSJ de Andalucía —Málaga— de 3 de junio de 1997, JT1997/667; TSJ de Castilla y León —Valladolid— de 8 de octubre de 1999, en *El Consultor*, núm. 11, 2001, pp. 1916 y 1917.

133 J. LEAL BARROS, 2011, p. 55, con cita de la STS de 1 de octubre de 1994. Esta Sentencia se refiere a una comunidad en régimen de propiedad horizontal respecto a la tasa de alcantarillado, pero el mismo autor entiende que el mismo criterio es aplicable a un garaje comunitario respecto a la tasa de basuras.

134 Concretamente M.R. VILLENA CERÓN, 2023, pp. 121 y 122., se plantea la siguiente cuestión: <Es frecuente que en algunos Ayuntamientos se distribuyan entre determinadas comunidades de propietarios contenedores de residuos

Finalmente decir, que igual criterio creemos debe sostenerse cuando la prestación económica por el servicio de recogida de residuos tenga la consideración de tarifa coactiva, pues su pretendida naturaleza contractual no altera la situación jurídica de las comunidades en régimen de propiedad horizontal. De tal manera que si tales comunidades se componen de distintos inmuebles cuyos titulares están perfectamente individualizados, tampoco creemos justificado considerar que los obligados al pago sean las comunidades y no los distintos titulares de las viviendas o locales.

En todo caso, partiendo del criterio expuesto en el anterior punto a), lo fundamental a efectos del principio de pago por generación previsto en la Ley de Residuos, no es tanto quien deba satisfacer como obligado el pago la tasa o tarifa coactiva al sujeto activo, sino que quien acabe asumiendo su coste, siquiera sea vía repercusión.

e) Comunidades de plazas de garaje. Sujeción de los titulares

Acabamos de explicar los motivos que nos induce a sostener que en la medida que

la comunidad se distribuya en distintos inmuebles que cuenten con un titular perfectamente individualizado, no cabe considerar la existencia de un ente sin personalidad del artículo 35.4 LGT; cosa por la cual se deben girar tantas liquidaciones como titulares existan de viviendas o locales en propiedad horizontal. Criterio que, según se ha indicado, resulta perfectamente aplicable a las plazas de garaje.

Ahora bien, se ha sostenido por MARTÍNEZ SÁNCHEZ que los propietarios de meras plazas de garaje no deberían entenderse sujetos a la presente tasa, pues en la normalidad de los casos estos inmuebles no van a generar residuos susceptibles de ser recogidos por el servicio y por ende sus propietarios no se van a ver beneficiados por el mismo.¹³⁵

Por el contrario, nosotros creemos que precisamente el criterio de la normalidad de los casos impulsa a sostener la sujeción de las plazas de garaje a la tasa (o en su caso, tarifa coactiva) de basuras. Nos explicamos.

Nosotros también creemos que en las tasas (y tarifas coactivas) resulta aplicable

que luego recoge, podríamos decir, “puerta a puerta” (comunidad por comunidad). ¿Podríamos, en estos casos, atribuir la condición de sujeto pasivo a la citada comunidad de propietarios? Si así fuera, para tales supuestos la determinación de la cuota de generación podría resultar menos compleja y la gestión de la tasa podría simplificarse. Sin embargo, entiendo que no es así, pues cada sujeto genera sus residuos y existe un beneficio particular para cada ciudadano. Esto podría, además, generar distorsiones, porque en las comunidades de propietarios en las que no se gestiona así la recogida de residuos, los sujetos pasivos contribuyentes serían cada uno de los ocupantes de las viviendas o locales; y entiendo que no es posible hacer depender la condición de sujeto pasivo de la forma en que se gestionan los residuos>

- 135 C. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, 2010, pp. 78 y 79, explica que <[...] muchos propietarios de plazas de garaje han recurrido las liquidaciones girada por el Ayuntamiento de Madrid convencidos de que el uso normal de dichos bienes inmuebles, que la OFT [Ordenanza Fiscal reguladora de las Tasas por Servicios y Actividades relacionados con el Medio Ambiente de 9 de octubre de 2001] agrupa en su Anexo A bajo el epígrafe “Almacén-Estacionamiento”, no genera residuos susceptibles de ser recogidos por el servicio público en cuestión y, por ende, los propietarios de las plazas de garaje no deben estar obligados al pago de la tasa. Desde nuestro punto de vista, el criterio de la normalidad de los casos, tantas veces invocado por el Tribunal Constitucional, debe operar en este supuesto en el sentido de excluir a los propietarios de los bienes inmuebles dedicados al estacionamiento de vehículos del ámbito de los sujetos obligados al pago de la tasa, en tanto que no van a verse beneficiados, en cuanto propietarios de dichos bienes, por el servicio de recogida de basuras que da lugar a la exigencia del tributo>.

el criterio de la normalidad de los casos. Se trata de un criterio, que, como explica el citado autor, ha sido numerosas veces invocado por el TC sobre todo con referencia a la apreciación de la vulneración del principio de igualdad del artículo 14 CE.¹³⁶ A nuestro juicio este criterio se muestra especialmente eficaz para controlar la sujeción a la tasa (o tarifa coactiva) derivada por los servicios de recepción obligatoria, pues tiende a excluir de gravamen los supuestos genéricos en que no es previsible que el servicio les afecte, mientras que, por el mismo motivo, tiende a considerar sujetos los supuestos genéricos en que sea previsible que el servicio les afecte.

Pues bien, esto último es lo que creemos sucede con los locales destinados al aparcamiento de vehículos. Tales locales han de considerarse sujetos a la presente tasa (o tarifa coactiva) en la medida que sí son susceptibles de generar ordinariamente residuos objeto de la recogida propia del servicio, siquiera sean los derivados del simple acto de barrer el local con una escoba para mantenerlo en condiciones aceptables de salubridad. Y si el todo (el local en su conjunto) está sujeto a la tasa (o tarifa coactiva), es señal que también lo están las diferentes partes que necesariamente lo integran (las plazas de garaje), las cuales, lógicamente, contribuirán a generar los residuos de todo el garaje. De ahí que entendamos que los titulares de meras plazas de garaje también sean susceptibles de estar gravados por la presente tasa (o tarifa coactiva) en los términos arriba indicados.

Cuestión distinta es la de su cuantificación, pues también es dable presuponer que los residuos que se puedan generar en una plaza de garaje serán inferiores a los del local en su conjunto, pero éste es un tema que no afecta a la determinación del sujeto pasivo, sino al mecanismo cuantificador.

f) Concurrencia de varias personas en el mismo presupuesto de hecho de la tasa de recogida de residuos

Según vimos en el punto d) del anterior subapartado IV.2, el artículo 35.7 de la LGT se ocupa de la concurrencia de varias personas en el mismo hecho imponible, cosa por la cual resulta aplicable en las tasas.

Así, se pronuncia la Contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) de 4 de noviembre de 2020 (V3281-20)¹³⁷ con motivo de la cuestión consistente en <Si en caso de varios cotitulares de un inmueble, existe obligación por parte del Ayuntamiento de dividir el recibo de la tasa de recogida de residuos sólidos entre todos los copropietarios, de forma análoga al Impuesto sobre Bienes Inmuebles>. En esta Contestación, la DGT sostiene que, si la naturaleza de la prestación económica es de tasa, se aplica el régimen previsto por el artículo 35.7 de la LGT.

Más problemático es pronunciarse sobre si el régimen previsto por el artículo 35.7 de la LGT también se aplica cuando la prestación económica tiene la consideración de tarifa coactiva. Al respecto, la citada Contestación de la DGT sostiene que <[...] si se trata de una

136 C. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, 2010, p. 79, quien cita las SSTC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5, y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4.

137 En *Tributos Locales*, núm. 148, 2020, pp. 143 a 145.

prestación patrimonial de carácter público no tributario, al no tener la consideración de tributo, no le resulta de aplicación directamente lo dispuesto en el artículo 35.7 de la LGT antes señalado, por lo que, a efectos de la división de la liquidación entre los distintos obligados a satisfacerla, habrá que estar a lo dispuesto en la norma que regule dicha prestación patrimonial de carácter público no tributario.>

Aun cuando esta Contestación no se pronuncia de forma clara, se advierte que hace una remisión a la norma que regule la prestación patrimonial de carácter público no tributario. Y, refiriéndose semejante prestación patrimonial al servicio local de recogida de residuos, entendemos que, ante el silencio del legislador tarifario, esta norma no puede ser otra que la ordenanza reguladora de la tarifa coactiva.

En suma, a nuestro modo de ver: (i) Cuando la prestación económica por el servicio de recogida de residuos tenga la consideración de tasa, se aplicará directamente el régimen del artículo 35.7 de la LGT relativo a la concurrencia de varias personas en la realización del hecho imponible; (ii) en cambio, cuando tal prestación económica tenga la consideración de tarifa coactiva, la aplicación de este régimen dependerá de lo que establezca la ordenanza reguladora.

g) Titular único de varias viviendas o locales ubicados en el mismo edificio

De lo anteriormente expuesto, se deduce que el arquetipo que propugnamos estriba en diferenciar dos premisas: En términos económicos debe procurarse que quien acabe

asumiendo el coste del servicio sea el que ha generado los residuos, el cual, ordinariamente será el usuario del inmueble; mientras que en términos jurídicos, procede que quien deba satisfacer la tasa o tarifa coactiva en calidad de sujeto pasivo u obligado al pago sea el propietario del inmueble.

Si nos fijamos, la titularidad del inmueble se erige en elemento esencial para determinar el obligado al pago, lo cual plantea la cuestión de qué acontece cuando este obligado tiene en un mismo edificio varias unidades inmobiliarias.

A nuestro modo de ver, cabe examinar por separado los supuestos en que las unidades inmobiliarias son viviendas de que cuando son locales o asimilados.

(i) Principio de unidad individualizada de vivienda

Cuando se trata de una vivienda estimamos rige el <principio de unidad individualizada de vivienda>, de tal manera que por cada vivienda cabrá entender que se ha realizado un presupuesto de hecho distinto aun cuando el propietario fuera el mismo e incluso aun cuando el usuario de las viviendas también fuera el mismo sujeto. La explicación estriba en que el servicio de recogida domiciliaria de basuras afecta a los sujetos en cuanto son ocupantes de viviendas, y, por ende, afecta a cada domicilio en particular. De ahí que la tasa o tarifa coactiva de basura deba de girarse a cada uno de los domicilios.

La individualización de cada vivienda o domicilio es una cuestión de hecho, pero por aplicación del artículo 108.3 de la LGT¹³⁸

138 El art. 108.3 de la LGT, establece: <3. La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter

formalmente cabrá presumir que existe una vivienda individualizada cuando así conste en el catastro o en el registro de la propiedad. Criterio que igualmente consideramos aplicable a las tarifas coactivas, pues no contraviene su naturaleza contractual. Es más, el citado precepto de la LGT solamente viene a recoger el medio de prueba contemplado por el artículo 317.6º de la LEC (Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil).¹³⁹

Lógicamente, se trata de una presunción *iuris tantum*, cabiendo destacar que es una carga del interesado acreditar que se cumple el principio de unidad individualizada de vivienda. De ahí que la STSJ de Catalunya de 22 de marzo de 1993¹⁴⁰ entendiera que tan sólo procedía una sola liquidación de la tasa en el caso de un interesado que probó haber unificado arquitectónicamente dos viviendas para constituir con ambas un único domicilio.

(ii) Principio de unidad individualizada de local. Principios de unidad de sujeto y unidad de actividad

Si se trata de un local destinado al ejercicio de actividades económicas, podemos partir de parejo criterio que, en la presente hipótesis, sería el de <principio de unidad individualizada de local>, entendiendo que por cada local se ha de satisfacer la tasa de basura. En este sentido, cuando LEAL BARROS se plantea la

cuestión de <[...] un obligado tributario que tiene dos locales contiguos de un inmueble, con diferente referencia catastral, pero unidos entre sí y destinados a una única actividad>, sostiene que <En ese caso, a pesar de que se presta un único servicio de recogida de basuras procedería pagar una tasa por cada objeto tributario>.¹⁴¹

Sin embargo, adviértase que en un mismo local, tanto a nivel registral como catastral, pueden ejercerse diversos tipos de actividades económicas, ya por un único sujeto, ya por varios sujetos distintos, de donde resulta que en el mismo local se ejercerán tantas actividades económicas como tipos de actividades en él se desarrollen (principio de unidad de actividad). E incluso en el supuesto de que en el mismo local se ejerza un mismo tipo de actividad económica, también es posible que sea realizada por sujetos distintos, de donde resulta que en el mismo local se ejercerán tantas actividades económicas como sujetos realicen el tipo de actividad de que se trate (principio de unidad de sujeto).¹⁴²

De ahí que, siempre según nuestro parecer, cuando el hecho imponible de la tasa de recogida de basuras comerciales e industriales se conecte con el tipo de actividad económica, no sea descartable que la Ordenanza fiscal deba interpretarse partiendo de los

público, salvo prueba en contrario.>

139 El art. 317.6º de la LEC, establece: <A efectos de prueba en el proceso, se consideran documentos públicos: [...] 6º Los que, con referencia a archivos y registros de órganos del Estado, de las Administraciones públicas o de otras entidades de Derecho público, sean expedidos por funcionarios facultados para dar fe de disposiciones y actuaciones de aquellos órganos, Administraciones o entidades.>

140 En *Tribunal-Aranzadi*, ref. 1993/539.

141 J. LEAL BARRIOS, 2011, p. 54, con cita de las SSTSJ de Andalucía —Granada— de 28 de enero de 2002 y de 12 de mayo de 2003, que se han manifestado en el sentido de que <para que obre tal unificación era preciso que también la hubiera en el ámbito registral o catastral>, lo cual no deja de ser un reflejo de lo que establece el art. 108.3 LGT.

142 Piénsese, por ejemplo, en una única nave industrial donde dos sujetos ejerzan por separado su propio negocio de taller mecánico.

misimos criterios rectores del IAE (Impuesto sobre Actividades Económicas), esto es, interpretar que el principio de unidad individualizada de local se ve matizado por los principios de unidad de sujeto y de unidad de actividad.¹⁴³

De ser así, tendríamos que: (i) Por cada local individualizado destinado al ejercicio de actividades económicas se realizará el hecho imponible de la tasa de basura, aun cuando se ejerza el mismo tipo de actividad por el mismo sujeto. (ii) Por cada sujeto que ejerza una actividad económica se realizará el hecho imponible de la tasa, aun cuando se trate del ejercicio de la misma actividad económica en el mismo local. (iii) Y por cada actividad que se ejerza se realizará el hecho imponible de la tasa, aun cuando se trate del mismo sujeto y del mismo local.

Con lo anterior, lo único que pretendemos decir es algo tan simple como que el número de sujetos pasivos depende de la forma en que se configure el hecho imponible por la respectiva Ordenanza fiscal. De ahí que, como señala el TS,¹⁴⁴ el concepto de local dependa de la específica regulación de cada tributo, como puede ser el caso de la Ordenanza fiscal de la tasa de basura. De tal manera que si la Ordenanza fiscal no contiene una regulación específica del concepto de local, deba de integrarse, siendo aquí cuando, a falta de otro criterio que se considere de aplicación preferente, resulta lógico en términos jurídicos acudir a la normativa del IAE.

En la medida que no pugna con la naturaleza contractual de las tarifas coactivas, a igual conclusión entendemos debe llegarse cuando la prestación económica por el servicio de recogida de residuos tenga esta consideración

b) Albañiles sin local afecto a su actividad

La Redacción de la Revista TRIBUTOS LOCALES,¹⁴⁵ da cuenta de la Contestación de la DGT de 23 de abril de 2011 sobre un sujeto pasivo del IAE que realiza pequeñas obras de albañilería y que, a pesar de no tener local directa o indirectamente afecto a su actividad, está siendo considerado por el Ayuntamiento de su domicilio como sujeto pasivo de la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos en razón de su actividad de construcción.

Aun cuando esta Consulta no entra en el fondo de asunto y no responde a la cuestión planteada, lo cierto es que sí lo hace el, a nuestro juicio, certero comentario realizado por la citada Revista que acto seguido pasamos a transcribir:

<a) En primer lugar, es importante recordar que las obras de construcción se realizan en el lugar donde están ubicadas, sin que pueda entenderse que las mismas se ejecutan desde un domicilio, como puede ser el domicilio particular que el contribuyente en cuestión haya fijado en su declaración censal a efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria en el ámbito del IAE.

143 Con referencia al IAE, el principio de unidad individualizada de local se recoge en el primer inciso de la Regla 10ª.3 de la Instrucción del IAE aprobada por RD Leg. 1175/1990, de 28 de septiembre; el principio unidad de sujeto está recogido en el segundo inciso de la Regla 10ª.3; y, el principio de unidad de actividad está recogido en la Regla 14ª.1.F).f).

144 Cfr. STS de 12 de junio de 1996 (Ar. 4.592), con cita de la STS de 3 de enero de 1990 (Ar. 155).

145 TRIBUTOS LOCALES —REDACCIÓN—, 2001, pp. 127 a 129.

b) En segundo lugar, resulta difícil admitir que los residuos industriales generados por una actividad de pequeña albañilería puedan ser producidos desde el domicilio del albañil. Más bien, parece que tales residuos podrían, en su caso, ser imputados a los titulares de los inmuebles donde se realizan las obras.

Así las cosas, no parece, en función de la información disponible que al consultante se le pueda exigir el pago de la tasa en razón de su condición “empresarial”; lo cual no obsta para que le pueda ser exigida la tasa por razón de los residuos sólidos urbanos que genere en su vivienda habitual>.

En la medida que no pugna con la naturaleza contractual de las tarifas coactivas, estimamos que este criterio les resulta igualmente aplicable.

i) Empresa concesionaria del servicio de recogida de residuos de Ayuntamiento distinto al que presta el servicio de su eliminación

La STSJ de Murcia de 1 de junio de 1998 (Ar. 850)¹⁴⁶ enjuicia un caso en que existe una entidad mercantil concesionaria del servicio de recogida de basura de un Ayuntamiento. Esta empresa concesionaria lo que hace es verter los residuos a una planta de tratamiento de otro Ayuntamiento, planteándose aquí la cuestión de si la concesionaria ha de satisfacer al Ayuntamiento titular de la planta de tratamiento la correspondiente tasa de eliminación de residuos a pesar de que el Ayuntamiento titular del servicio de recogida de basura hubiera asumido contractualmente la obligación de pagar esta tasa.

La citada Sentencia considera que el servicio de tratamiento de residuos <[...] afecta directamente y beneficia a la entidad mercantil actora, concesionaria de este servicio [de recogida de residuos] que, como particular o empresa privada, puede eliminar dichos residuos en una planta de tratamiento del Ayuntamiento demandado>, lo cual la convierte en sujeto pasivo de la tasa de tratamiento de residuos.

La misma Sentencia añade que la cláusula contractual por la que el Ayuntamiento titular del servicio de recogida de basura asume el pago de esta tasa, no vincula al Ayuntamiento titular de la planta de tratamiento de residuos, quien, por tanto, <[...] puede exigir de la empresa recurrente como particular beneficiado por el servicio prestado, el tributo que el mismo devengue, sin perjuicio del derecho que pueda asistir a ésta para reclamar a la Administración contratante lo abonado por dicho concepto, en el ámbito de las relaciones contractuales existentes entre los mismos>.

En la medida que no pugna con la naturaleza contractual de las tarifas coactivas, estimamos que este criterio les resulta igualmente aplicable.

V. CUANTIFICACIÓN: ASPECTOS GENERALES

V.1. El principio de cobertura de costes

a) Límite cuantitativo y principio de autofinanciación del servicio

Según concluimos en la parte segunda del trabajo,¹⁴⁷ mientras que la regla general consiste en que el coste del servicio funciona

¹⁴⁶ En *El Consultor*, núm. 22, 1999, p. 3.507.

¹⁴⁷ En *Tributos Locales*, 2022, núm. 157, pp. 106 y 107.

como límite máximo de cuantificación de las tasas en la medida que se admite que puedan ser deficitarias; cuando se trata de la tasa o de la tarifa coactiva de recogida de residuos, el coste del servicio funciona como límite máximo y mínimo de cuantificación, es decir, se erige en el importe global a recaudar, pues el artículo 11.3 de la Ley de residuos de 2022 viene a establecer el principio de autofinanciación del servicio.

A tales efectos se parte del principio de cobertura de costes, enumerándose explícitamente por el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022 una serie de costes y de ingresos para calcular el concepto de coste real.

Por lo que respecta a los ingresos y a los costes, nos ocupamos acto seguido de los mismos. Antes sin embargo conviene especificar que;

(i) El principio de autofinanciación del servicio es meramente programático y, por

ende, sin perjuicio de los eventuales efectos económicos, su inobservancia no determina la nulidad de la ordenanza.¹⁴⁸ De tal manera que, si bien son susceptibles de anularse las ordenanzas de tasas y tarifas de residuos que excedan del coste del servicio, no creemos puedan ser anuladas cuando sean deficitarias.¹⁴⁹ Por tanto los efectos prácticos del principio de autofinanciación predicable de la tasa o tarifa coactiva de residuos se dan sobretudo en el ámbito de la ciencia política, al suponer una espléndida escusa para que las entidades locales puedan argumentar ante los ciudadanos el aumento de las cuotas de la tasa o tarifa coactiva de residuos y así obtener una mayor recaudación.¹⁵⁰

(ii) Aun cuando el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022 no mencione el principio remuneratorio de equivalencia, nosotros lo consideramos de aplicación subsidiaria en los términos de artículo 24.2 del TR de la

148 Téngase en cuenta que, sin perjuicio de lo que disponga el legislado de tasas, a nivel dogmático el principio de autofinanciación del servicio no se erige en su fundamento (cfr. C. RUÍZ HIDALGO, 2011, pág. 49). Criterio que, a nuestro juicio, debe extenderse a las tarifas coactivas, pues los ingresos que deba percibir el sujeto de derecho privado prestador del servicio no necesariamente han de venir de las tarifas que satisfagan los usuarios.

149 Cabe dejar constancia que algún autor sostiene que una tasa o tarifa deficitaria podría ser objeto de nulidad (cfr. J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2023, p. 163; M. RUÍZ GARJO, 2023, p. 21).

En contra de esta opinión se han manifestado otros autores. Así, O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 188, respecto a la previsión de la Ley de Residuos consistente en que la tasa de residuos no sea deficitaria, entiende que <[...] la previsión contenida en la Ley 7/2022 debe ser interpretada como el necesario cumplimiento de un principio y no como la imposición a los ayuntamientos de una absoluta precisión en la cobertura de los costes del servicio, es decir, que dicha cobertura se aproxime lo máximo posible al coste real del servicio, máxime teniendo en cuenta los posibles beneficios fiscales que [resulten aplicables]>.

En esta línea, respecto a la citada previsión, EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 20024a, p. 1, considera que <Dado que tal carácter, exigido por la Ley 7/2022, no deriva de exigencia constitucional sino meramente legal y que la citada Ley 7/2022 no establece las consecuencias de la vulneración de este principio, pronosticar el resultado de esta deficiencia es difícil aunque puede afirmarse que de la misma no se vulnerarán los derechos de los contribuyentes a los que al fin y al cabo se les estarán exigiendo menores importes, por eso se ocasiona el déficit. Es también por eso improbable que esos contribuyentes apelen dicho defecto. La única lesionada por ese defecto será la misma Hacienda municipal por lo que parece poco probable que las consecuencias que anuden los tribunales a ese déficit sea precisamente incrementarlo a través de la anulación de la ordenanza>.

150 M. PONS REBOLLO, 2024, p.16, también advierte que la aplicación del principio de autofinanciación del servicio contemplado por la Ley de Residuos de 2022 impulsará un incremento de la tasa. Además especifica que <Este incremento hemos estimado que al menos el 25% de los ayuntamientos debe ser superior al 75% y sobre un 10% de ayuntamientos que no la tiene implementada se deberá establecer>.

LRHL. Pero incluso que resulte aplicable el principio remuneratorio de equivalencia, se ha de tener en cuenta que, al ser subsidiario del de autofinanciación, se precisará conocer cuál es el coste del servicio.

b) Enumeración de costes. Costes por vigilancia de vertederos y por campañas de concienciación y comunicación

Según expusimos en la segunda parte del trabajo,¹⁵¹ el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022, enumera algunos costes que se consideran incluidos en el concepto de coste real de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de residuos, citando de forma explícita los derivados de <[...] la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación [...]>

Aun cuando estos costes explícitamente enunciados por el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022 no aparecen en la relación de costes que para las tasas nos da el párrafo segundo del artículo 24.2 del TR de la LRHL, entendemos que no suponen un aumento del número de costes a computar, pues todos ellos son reconducibles al concepto de coste que con carácter general nos da el citado precepto del TR de la LRHL.¹⁵²

En efecto, téngase en cuenta que, según explicamos en el anterior subapartado II.4, tanto el TR de la LRHL como la Ley de Residuos de 2022 tienden a considerar el servicio de residuos de forma unitaria, englobando la recogida, el tratamiento y la eliminación.

A nuestro modo de ver, la vigilancia de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de residuos, forman parte indisoluble de estos servicios. Así mismo, las campañas de concienciación y comunicación van dirigidas a mejorar la recogida de residuos, cosa por la cual se incluyen dentro del servicio de recogida; en tanto que el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, se integra dentro del servicio de tratamiento y eliminación de residuos. Se trata por tanto de costes que se refieren al mismo servicio y, por ende, han de ser computados.¹⁵³

Aún así, cabe que nos detengamos en el criterio defendido por GOMAR SÁNCHEZ respecto a las campañas de concienciación y comunicación y la vigilancia de vertederos que el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022 prevé explícitamente como coste del servicio de residuos

El citado autor critica negativamente la preceptiva toma en consideración de los cos-

¹⁵¹ En *Tributos Locales*, 2022, núm. 157, p. 60.

¹⁵² O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 191, recoge un esquema donde se enumeran los costes por la gestión del servicio de recogida de residuos adaptado a la nueva normativa derivada de la Ley de Residuos de 2022. Advertimos que se trata de un esquema perfectamente homologable con el que J.I. RUBIO DE URQUÍA y otros, 1989, pp. 180 a 183, propusieron con motivo de la redacción original de la LRHL de 1988.

¹⁵³ Ello ha diferencia de lo que acontece con costes derivados de servicios distintos al que nos ocupa, cual es el caso destacado del servicio de limpieza de la vía pública estudiado en el anterior subapartado II.6.. Así, EL CONSULTOR — REDACCIÓN—, 2017, p. 1, explica que <Lo que en ningún caso se puede incluir como coste en la tasa de basuras es el del personal que se ocupa de la limpieza viaria, ya que se trata de un servicio distinto. Además, se trata de un servicio por el cual el Ayuntamiento no puede cobrar tasas por la prestación del mismo, conforme a la prohibición establecida en el art. 21.1.e) del TRLRHL>.

tes por campañas de concienciación y comunicación en tanto en cuanto su cálculo puede ser complejo y, además, imposibilita su contratación separada en la medida que si el Ayuntamiento decide contratar la campaña con una empresa especializada difícilmente podrá incorporar su coste en el cálculo de la tasa o tarifa coactiva del servicio de recogida de residuos.¹⁵⁴ El mismo autor, también considera difícil incorporar como coste del servicio de residuos el derivado de la vigilancia posterior al cierre de los vertederos si el Ayuntamiento decide contratarla con una empresa diferente o bien utilizar otro modo de gestión distinto del utilizado para el servicio de recogida.¹⁵⁵ añadiéndose por RUÍZ

GARIJO¹⁵⁶ que una vez el vertedero ya está cerrado tampoco prestará ningún servicio a los beneficiarios del servicio de recogida, transporte o tratamiento de residuos.

Criterio que no compartimos pues, por un lado, el cálculo del coste derivado de las campañas de concienciación y comunicación, no tiene porqué ser más complejo que el de cualquier otro coste y, por supuesto, no vemos ningún problema jurídico ni técnico para computar al servicio de residuos el coste derivado de la campañas realizadas por empresas especializadas distintas a las prestadoras de tal servicio.¹⁵⁷ Y lo mismo cabe decir respecto a los gastos de vigilancia en vertederos pues, sea cual sea la modalidad

154 J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2022, pp. 105 y 107, concretamente dice: <Su incorporación entre los costes de la empresa/ entidad prestadora del servicio obliga a esta a tenerlos en cuenta al prever el gasto total de su actividad, tanto si está cualificada para desarrollarlos directamente como si tiene que subcontratarlos, lo que añade complejidad a su cálculo dado que la prestadora del servicio de residuos no tiene porqué conocerlos en profundidad al no formar parte del ámbito ordinario de su actividad empresarial (puede desconocer el sector). // Imposibilita además su contratación separada, es decir, si el municipio prefiere contratar las campañas de concienciación o comunicación con una empresa/entidad especializada en esta materia no puede incorporar su coste en la tasa/prestación, salvo que apruebe distintas tasas/prestaciones, con lo problemático que puede resultar. ¿Acaso podría el municipio legalmente incorporar en el coste de una sola tasa/prestación diferentes informes económicos sobre las prestaciones realizadas por diferentes empresas y percibir luego de los con-tribuyentes cantidades globales que distribuir entre las prestatarias? Si se trata de ganar en seguridad jurídica, y expuesto como es el proceloso mundo de los informes económico-financieros, no parece este en ningún caso el camino adecuado a seguir. Y menos aún para los pequeños municipios. Si se trata de favorecer a los grandes grupos empresariales, con raíces implantadas en todo tipo de actividades y sectores económicos, adelante.>

155 J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2022, pp. 105 y 107, concretamente dice: <Los gastos de vigilancia de vertederos, en cuanto se venga prestando el servicio de recogida, tratamiento y reciclaje, puede tener acomodo en la lógica y continuidad de prestación de la actividad, sin embargo, la vigilancia posterior al cierre de los vertederos vuelve a plantear la posible problemática de la diferenciación de actividades si el municipio decide contratarla con una empresa diferente o bien reservarla a otro modo de gestión distinto del utilizado para la recogida, tratamiento y reciclaje de residuos. De considerarla una actividad diferenciada su financiación debería dar lugar a otra tasa/prestación. Integrarlas en el mismo concepto tasa/prestación vuelve a ser extremadamente problemático desde el punto de vista del estudio económico, de dudosa legalidad y apuntaría a que la intención del legislador de la 7/2022 iba más encaminada a una figura tributaria global financiadora de las competencias municipales sobre residuos que a una tasa por actividades o servicios concretos.>

156 M. RUÍZ GARIJO, 2023, p. 21, concretamente dice: <La inclusión de los servicios de vigilancia y el mantenimiento posteriores al cierre del vertedero no guarda relación con la prestación del servicio habida cuenta de que tras dicho cierre no se estaría prestando ningún servicio de recogida, transporte o tratamiento de los residuos que sean imputables directamente al beneficiario de los servicios>.

157 G. PATÓN GARCÍA, 2023, p. 83, incide en la conveniencia de las campañas de concienciación ciudadana cuando nos advierte que <El éxito en la revisión de la fiscalidad municipal y la reconfiguración de la tasa se condicionará a las múltiples posibilidades de sinergia con las campañas de concienciación ciudadana y buenas prácticas ambientales que puedan desplegarse. Así, la justificación del mecanismo del pago por generación se asienta sobre la premisa del principio más genuino de «quien contamina paga», pero se requiere para su efectividad de labores de conscienciación social y un «marco normativo coordinado» entre los distintos niveles de gobierno.>

gestora elegida para la vigilancia posterior al cierre de los vertederos, su coste derivará de los residuos generados por los usuarios del servicio de recogida. Y es que no debemos olvidar que el servicio ha de ser considerado en su globalidad, lo cual implica que también se han de incluir los costes derivados del cierre de alguno de sus elementos, como pueden ser los vertederos.

En efecto, insistimos en que el servicio ha de ser considerado en su globalidad, abarcando todos los costes que deriven del mismo y sin que a los efectos de la cuantificación de la tasa o de la tarifa coactiva tenga relevancia alguna la circunstancia de que algunos aspectos accesorios del servicio sean prestados por distinta entidad y/o mediante un distinto régimen gestor.

De ahí que: (i) los costes a computar no han de estar explícitamente enumerados por el legislador, bastando que sean reconducibles al concepto genérico de coste que se desprende de la ley, tal y como acontece con el IVA no repercutible a terceros¹⁵⁸ o con el Impuesto sobre el depósito de residuos que comentare-

mos en el próximo punto c); y, (ii) que ni tan siquiera resulta relevante a los presentes efectos el presupuesto u organismo que satisfaga o soporte el coste, tal y como comentaremos en los próximos puntos d) y e)

c) El coste derivado del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos

La Ley de Residuos de 2022, en sus artículos 84 a 97, establece un nuevo tributo estatal denominado <Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos>.

La novedad de este impuesto es relativa, pues algunas comunidades autónomas (no todas) ya contemplaban un impuesto semejante si bien con elementos estructurales diversos.¹⁵⁹ De ahí que, como se deduce de la Exposición de motivos de la citada Ley (apartado IX, pfo. 10), se haya pretendido justificar las bondades del nuevo impuesto estatal argumentando que su finalidad es la de armonizar la dispersa normativa sobre la imposición de residuos con apoyo en el artículo 6.2 de la LOCA.¹⁶⁰ Ahora bien, según

158 Así, como advierte O. DEL AMO GALÁN, en el apartado <tributos> de <costes directos> de la tasa o tarifa coactiva por el servicio de residuos <[...] se incluirá el IVA soportado en cuanto que no sea repercutible a terceros>.

159 Un estudio de los mismos puede verse en B. GARCÍA CARRETERO, 2019, pp. 50 a 5; J.F. SEDEÑO LÓPEZ, 2022, pp. 189 a 195

Por otra parte, J.A. ROZAS VALDÉS (coord.), J.A. SÁNCHEZ, I. PUIG y, M.F. SANTANDER, 2024, pp. 117 a 120, advierten que el nuevo impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, pese a inspirarse en el modelo catalán de imposición sobre el depósito de residuos municipales, se aparta del mismo en algunos aspectos relativos a la afectación del impuesto, al órgano gestor, en la adecuación de los tipos impositivos al logro de los objetivos de reciclaje y valoración de residuos, así como en el sistema de retorno del impuesto a los municipios. A juicio de dichos autores convendría que estos aspectos del impuesto estatal se adecuaran al modelo catalán, dado el éxito que ha tenido.

160 El art 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, establece: <Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.>

Vid. sobre la armonización pretendida por este impuesto estatal: P.M. HERRERA MOLINA, 2021, p. 17; A. MENÉNDEZ MORENO, 2022, p. 3; E.M. CORDERO GONZÁLEZ, 2022, p. 328; J. CALVO VÉRGEZ, 2022, p. 17; J.F. SEDEÑO LÓPEZ, 2022, pp. 283 y 286; G. PATÓN GARCÍA, 2023, p. 118.

nuestro parecer, por más que se pretenda vestir el nuevo impuesto estatal como una medida justificada desde un punto de vista técnico, supone una vuelta de tuerca más a la recentralización de competencias que desde hace décadas se ejerce por el Estado central frente a las comunidades autónomas.¹⁶¹

Ciertamente, la Ley de Residuos de 2022 contempla determinadas normas que ponderan la preexistencia de impuestos autonómicos propios en la materia¹⁶² así como la previsión que se trate de un impuesto estatal cedido a las comunidades autónomas.¹⁶³ Sin embargo, ello no cambia el hecho irrefutable que se trata de un impuesto estatal y, por ende, si las comunidades autónomas hacen suyo su importe y gozan respecto al mismo al mismo de competencias gestoras y normativas será porque el Estado central graciosamente lo permite y aun así, siempre bajo los límites que discrecionalmente estime pertinente fijar. Por ello creemos hubiera sido mucho más respetuoso con las competencias autonómicas en la materia, que el Estado se limitara a establecer un impuesto estatal que tan sólo se aplicaría cuando las comunidades autónomas no establecieran un impuesto propio ajustado a los criterios mínimos exigidos por el Estado, lo cual permitiría que las comunidades autónomas pudieran tener un impuesto propio en vez de un mero impuesto estatal cedido.

Sobre este particular, explica CORDERO GONZÁLEZ,¹⁶⁴ que <[...] tanto en fase de información pública como vía en enmienda [del Proyecto de Ley de Residuos de 2002], diversas entidades catalanas solicitaron que el impuesto estatal actuara subsidiariamente, sólo para aquellas CCAA que no dispusieran de un tributo propio sobre el mismo hecho imponible, aplicaran tipos de gravamen inferiores al 50% a los establecidos en la Ley estatal u optaran voluntariamente por su aplicación. Se consideró, sin embargo, que la creación de un impuesto estatal cedido de carácter subsidiario, no se ajusta a lo previsto en el artículo 6.2 de la LOFCA, siendo imprescindible la sustitución de los impuestos autonómicos equivalentes para lograr el efecto armonizador deseado>.

Criterio éste que no compartimos, pues en la medida que el artículo 6.2 de la LOFCA atribuye al Estado la potestad originaria para establecer tributos asumiendo hechos imponibles ya gravados por las Comunidades autónomas, aún con mayor motivo debe interpretarse que el Estado tiene la potestad para establecer tributos cuyo hecho imponible se aplique exclusivamente en las comunidades autónomas que no hayan establecido un tributo propio que se ajuste a las bases o directrices dictadas por el el Estado. Se trata,

161 Esta tendencia centralizadora de la Ley de Residuos de 2002 también ha sido advertida por J.A. MARTÍNEZ NAVARRO, 2022, p. 214.,.

162 Vid. disp. adic. séptima y vigésimo primera de la Ley de Residuos de 2022.

163 Vid. dis. trans. octava de la Ley de Residuos de 2022.

Por lo que respecta a Catalunya, se ha producido la cesión del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, mediante Ley 34/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 28 de diciembre de 2022). As mismo, el D-ley catalan 17/2022, de 20 de diciembre (BOE de 23 de febrero de 2023), establece medidas de adaptación a dicho impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos

164 E.M CORDERO GONZÁLEZ, 2022, pp. 331 y 332,

sencillamente, de aplicar la máxima romana de que quien puede lo más, puede lo menos.

En todo caso, lo que a los presentes efectos resulta más relevante es que la puesta en relación del hecho imponible y del sujeto pasivo del nuevo impuesto estatal (arts. 88 y 91 de la Ley de Residuos de 2022) evidencia que, en la medida que las entidades locales prestan el servicio de recogida de residuos, realizarán el hecho imponible cuando entreguen los residuos en vertederos autorizados.¹⁶⁵ De ahí que, como advierte HERRERA MOLINA¹⁶⁶ <[...] las entidades locales serán el principal contribuyente del impuesto>. Y, como también explica el mismo autor, <Esto les supondrá un coste relevante [...]>

Pues bien, por más que este nuevo impuesto en concreto no figure de forma explícita en la enumeración de costes que nos ofrece el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022, habrá de computarse como tal al participar del concepto de coste que nos da el artículo 24.2 del TR de la LRHL. Concretamente, como explica DEL AMO GALÁN,¹⁶⁷ se ha de computar en el apartado <tributos> integrante de los <costes directos>.

La consideración de este impuesto como coste del servicio de recogida de residuos

lleva a HERRERA MOLINA¹⁶⁸ a sostener la necesidad, no sólo de su cómputo, sino incluso de su repercusión a los usuarios; cosa que a nuestro juicio, tan sólo será factible si la entidad local decide aplicar el principio de autofinanciación del servicio comentado por nosotros en el anterior punto a). Como sabemos se trata de un principio programático y, por ende, no se impone jurídicamente a las entidades locales, limitándose a servir de guía, de orientación, a la actuación de las entidades locales y de criterio interpretativo de la vigente normativa.

Por otra parte, RUÍZ GARIJO¹⁶⁹ nos advierte de la disfuncionalidad temporal entre la entrada en vigor de este impuesto (el 1 de enero de 2023, según la disp. fin. 13) y la fecha límite en que las entidades locales <deben> adaptar la tasa o la tarifa coactiva a la nueva Ley de Residuos (el 10 de abril de 2025, según el art. 11.3).¹⁷⁰ A nuestro modo de ver ello no supone ningún inconveniente práctico, pues desde el primer momento en que los entes locales estén obligados a satisfacer el nuevo impuesto a partir del 1 de enero de 2023, ya podrán computarlo como coste del servicio, sin necesidad de esperar al 10 de abril de 2025 y con independencia de que adapten o no la tasa o tarifa coactiva a

165 En este sentido, EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2023b, pp. 1 y 2, explica que <[...] será contribuyente el ente local titular de la gestión de los residuos [...]>. En el caso que este ente local sea a la vez el ente gestor de la instalación de vertederos, tendrá la obligación de presentar la autoliquidación por el impuesto en su condición de contribuyente. Ahora bien <[...] si el ente local no es el gestor de los vertederos o de las instalaciones de incineración o de coincineración donde se depositan los residuos, será sustituto del contribuyente el gestor de estas instalaciones>, en cuyo caso sería el ente gestor de la instalación el que tiene la obligación de presentar la autoliquidación trimestral del impuesto debiendo repercutir la cuota al contribuyente en los términos previstos por el art. 94 de la Ley de Residuos de 2022..

166 P.M. HERRERA MOLINA, 2021, p. 18. Vid. también en este sentido E.M. CORDERO GONZÁLEZ, 2022, p.32

167 O DEL AMO GALÁN, 2024, p. 191.

168 v.P.M. HERRERA MOLINA, 2021, p. 18.

169 M. RUÍZ GARIJO, 2023, p. 18,

170 Entrecorramos la forma verbal <deben> por el carácter meramente programático de los principios de la Ley de Residuos relativos a la tasa o tarifa coactiva.

los principios contemplados por la nueva Ley de Residuos.

d) Presupuesto u organismo que satisface o soporta el coste

El artículo 24.2, segundo pfo, del TR de la LRHL dice que el importe constitutivo del coste se computará <[...] *con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga.*> En parecidos términos se pronuncia el artículo 19.3 de la LTPP.

Con ello la ley pretende dejar en claro que resulta a tales efectos irrelevante la concurrencia de que los costes destinados a la prestación del servicio sean satisfechos por el mismo ente u organismo que lo presta o por un tercero, de tal forma que para la determinación del coste total del servicio se computarán, amen de los costes que por el mismo soporte la entidad prestadora del servicio, los costes que para su mantenimiento o desarrollo soporten otras entidades distintas, ya sea vía transferencias (esto es, subvenciones destinadas a la prestación del servicio), ya sea por realizar a su cargo ciertos actos precisos para el servicio (como evacuar informes, procurar el mantenimiento de vehículos o recaudar tasas o tarifas coactivas).

e) Subvención al ayuntamiento por el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos

La puesta en relación de los anteriores puntos c) y d) plantea la cuestión consistente en si resulta admisible que una entidad, cual puede ser una mancomunidad, subvencione a los ayuntamientos por los gastos que deben

soportar en concepto del Impuesto sobre el depósito de residuos.

A juicio de EL CONSULTOR¹⁷¹ la respuesta es negativa argumentado que <[...] siendo la finalidad del Impuesto el fomento de la prevención, la preparación para la reutilización y el reciclado de los residuos, con la fracción orgánica como fracción preferente y la educación ambiental, al objeto de desincentivar el depósito de residuos en vertedero, la incineración y su coincineración, subvencionar por parte de la Mancomunidad el impuesto iría en contra de la propia finalidad publica por la que se crea. Entendemos que sí sería posible subvencionar gastos dirigidos a reducir el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración // Téngase en cuenta que la Ley 38/2003, de 17 de noviembre (BOE del 18), General de Subvenciones (LGS 37/2003), en su art. 2, al delimitar el concepto de subvención, establece entre los requisitos que de be cumplir la subvención, el siguiente: // “c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública”>.

Por nuestra parte, compartimos este criterio pero creemos debe practicarse una importante matización consistente en que no necesariamente la subvención ha de interferir en la finalidad del impuesto. Así, por ejemplo, creemos acontecerá cuando el Ayuntamiento computa el impuesto como un coste de la tasa o tarifa coactiva a satisfacer por los usuarios del servicio de recogida de residuos. Adviértase que en nada afecta a la finalidad medioam-

171 EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2023a, p. 2.

biental del impuesto la circunstancia que sea inicialmente soportado por el presupuesto municipal o por el presupuesto de la mancomunidad, si quien finalmente acaba soportándolo son los usuarios a través del computo del impuesto entre los costes del servicio.

f) La tarifa coactiva: normativa contractual y memoria económico-financiera

Por otra parte, creemos conviene destacar que estos criterios no sólo son predicables de la tasa por recogida de residuos, sino también de la tarifa coactiva.

Decimos ésto porque algunos autores entienden que el coste del servicio no actúa como límite máximo de recaudación de las tarifas coactivas, ya alegando que así se desprende de la normativa contractual a la que están sujetas,¹⁷² ya alegando que sobre ellas no recae la obligación de ajustarse a una memoria económico-financiera.¹⁷³

Por lo que respecta a la relación entre las tarifas coactivas y la normativa contractual, nos remitimos a la parte tercera de nuestro trabajo,¹⁷⁴ donde advertimos que no cabe ol-

vidar que el importe que se deberá satisfacer al contratista también supone un coste del servicio, de tal manera pues que, aun cuando este elemento de coste venga regido por la normativa contractual, no deja de ser una partida del coste real del servicio. Se trata, en suma, que el coste del servicio continúa ejerciendo su función de límite económico, lo único que cuando se trata de la tarifa coactiva, un elemento de coste fundamental será la retribución del contratista que se determine por la normativa contractual.

Por lo que respecta a la obligación de redactarse una memoria económico-financiera para las tarifas coactiva, nos ocupamos de este tema en el subapartado V.3 tras examinar el principio de capacidad, pero antes practicaremos una breve referencia a los ingresos susceptibles de computarse junto a los costes.

g) Enumeración de ingresos: Responsabilidad ampliada del productor y venta de materiales y energía

El artículo 11.3 de la Ley de Residuos presenta como novedad que del coste total se han de reducir determinados ingresos¹⁷⁵

172 P.M. HERRERA MOLINA, 2021, p. 137, entiende que: <Debe tenerse en cuenta que en la cuantificación de las tarifas no existe el límite del coste del servicio, aunque deban respetarse los criterios de la Ley de Contratos del Sector Público y su desarrollo reglamentario>. J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2022, p. 105, tras referirse a la limitación económica que para la cuantificación de las tasas supone el coste del servicio, entiende que la prestación patrimonial de carácter público <[...] no se ve afectada por la limitación económica de las tasas>. Y, M.R. VILLENA CERÓN, 2023, p. 118, tras concluir que el coste del servicio supone para las tasas un límite máximo de cuantificación, añade que <Si nos vamos al ámbito de las prestaciones patrimoniales de carácter público, el importe aún puede superar el coste del servicio, pues nada dice la Ley al respecto.>

173 Así, O. DEL AMO GALÁN, 2019, p. 65, sostiene respecto al límite del coste del servicio previsto para las tasas que <[...] este límite no está previsto para las PPPNT, por lo que su importe no tiene el límite del coste del servicio.> D. ORTÍZ ESPEJO, 2020, p. 119, con referencia al coste del servicio, sostiene que <[...] este tope máximo estará presente en las tasas, pero no parece pueda extenderse, análogamente, a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, si bien, sería deseable su existencia>.

174 En *Tributos Locales*, núm. 158, pp. 104 a 110

175 Que el art. 11.3 de la Ley de Residuos, los refiere a <[...] los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.[...]> O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 192, recoge un esquema donde se enumeran estos ingresos.

Se trata de retornos que obtiene la entidad local por la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor¹⁷⁶ y por la venta de materiales y de energía.¹⁷⁷

Nosotros, en la segunda parte del trabajo,¹⁷⁸ ya explicamos los motivos por los que nos mostramos críticos con el cómputo de semejantes ingresos pues, amén de que entendemos se trata de una medida técnicamente errónea (al confundir coste total con coste neto), resulta contraproducente para el carácter ambiental de la tasa o tarifa coactiva de residuos.¹⁷⁹

V.2. El principio de capacidad económica

a) *Criterio general*

En el subapartado II.3.b) de la parte tercera del trabajo¹⁸⁰ ya vimos que las tasas se inspiran en el principio remuneratorio de provocación de costes, lo cual comporta que no siempre sea fácil combinarlo con el prin-

cipio contributivo de capacidad económica por más que éste sea el principio rector de nuestro sistema tributario (cfr. art. 31.3 de la Constitución).¹⁸¹ Tanto ello es así, que semejante principio constitucional tan sólo se ha traducido en una mera habilitación legal a las entidades locales para que adecúen la cuantificación de las tasas al principio de capacidad a través de criterios genéricos de la capacidad de los sujetos pasivos. Adviértase que tal adecuación no es obligatoria, sino potestativa (cfr. art. 24.4 del TR de la LRHL).¹⁸²

De ello se deduce que la aplicación a las tasas del principio de capacidad económica tiene un carácter secundario,¹⁸³ de tal manera que tan sólo en casos extremos cabrá anular la ordenanza fiscal de tasas en base al principio de capacidad.

Y si ello es así respecto a las tasas, aún con mayor motivo lo será respecto a las tarifas coactivas, pues según la STC 63/2019 <Al no tratarse de tributos, no les resultan de

176 O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 192, explica al respecto que <En algunos flujos de residuos (envases, aparatos eléctricos, etc.), los productores de producto tienen obligación de financiar el coste de la gestión de los residuos ocasionados por sus productos (es lo que se conoce como responsabilidad ampliada del productor). Dado que en algunos casos la gestión de esos residuos (recogida y/o tratamiento) es llevada a cabo por las entidades locales, estas deben ser compensadas económicamente por los productores de producto cuando aplica tal responsabilidad.>

177 O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 192, explica al respecto que <Por otra parte, hay que tener en cuenta que se recupera energía o materiales en los procesos de gestión de residuos que tienen valor positivo, por lo que suponen un ingreso para la entidad local, bien directa o indirectamente, para sus empresas concesionarias de tratamiento de residuos, lo que permite reducir los costes en los que incurre la entidad local.>

178 En *Tributos Locales*, 2022, núm. 157, pp. 60 y 61.

179 Por la doctrina también se ha destacado que la determinación de tales ingresos resulta extraordinariamente compleja siendo un error su toma en consideración (vid. J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2022, pp. 107 y 108; y, en parejo sentido, poniendo de manifiesto la elevada litigiosidad que puede generar, se manifiesta M. RUÍZ GARIJO, 2023, p. 21.

180 En *Tributos Locales*, núm. 157, pp. 41 a 44.

181 Además se ha de tener en cuenta la tensión entre el principio tributario de capacidad económica con los principios medioambientales., tema éste escrupulosamente expuesto por S. ARANA LANDÍN, 2021, p. 107 y ss,

182 Ya el art. 150 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955, dispone en su artículo 150.2 que, al regular las tarifas locales. <[...] podrán establecerse tarifas reducidas en beneficio de sectores personales económicamente débiles>

183 Vid. SSTC 296/1994 y 16/2003, donde se fija la doctrina constitucional consistente en que el principio de capacidad opera en las tasas de manera indirecta y remota. Un esquema claro y preciso de la doctrina jurisprudencial sobre este tema, nos lo ofrece M. ALONSO GIL, 2024, pp. 3 y 4.

aplicación los principios generales contenidos en el art. 31.1 CE [...]» (FJ sexto).

b) Tasa o tarifa coactiva de residuos

Como peculiaridades de la tasa o la tarifa coactiva de residuos, cabe destacar:

(i) Aun cuando la utilización del servicio de residuos, no sea, en sí misma considerada, una manifestación de capacidad económica, la toma en consideración de este principio sí que resulta fácil a la hora de regular la correspondiente ordenanza y puede compaginarse perfectamente con el principio de provocación de costes sin que ello suponga ningún detrimento al principio de autofinanciación del servicio.¹⁸⁴

(ii) Es más, según el EL CONSULTOR,¹⁸⁵ el propio legislador de la Ley de Residuos de 2022 incita a que las ordenanzas de las tasas o tarifas coactivas de residuos tengan en cuenta criterios genéricos de capacidad económica cuando en su artículo 11.4.d) prevé explícitamente la posibilidad de que en su regulación se tenga en cuenta *<La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.>*

De esta manera, aun cuando no resulte preceptivo, sí que con la normativa general de tasas y tarifas coactivas existe la posibilidad legal, incentivada por la Ley de Residuos de

2022, de que la ordenanza contemple criterios de capacidad económica.

V.3. Memoria económico-financiera

a) Criterio general

Según explicamos en la parte tercera del trabajo,¹⁸⁶ la memoria económico-financiera de una ordenanza de tasa o de tarifa coactiva tiene como finalidad justificar que la cuantía de la prestación económica exigida se ajusta a la normativa aplicable. La cuestión estriba en dilucidar qué efectos jurídicos tiene la falta o defectuosa redacción de la memoria económico-financiera. A nuestro modo de ver es preciso distinguir según la naturaleza de la prestación económica:

(i) Tasa. El artículo 25 del TR de la LRHL, puesto en relación con el artículo 20 de la LTPP, contempla la memoria económico-financiera como un informe previo y preceptivo a la aprobación de la ordenanza fiscal de tasas, cuya falta (o defectuosa redacción) determina su nulidad de pleno.¹⁸⁷

(ii) Tarifa coactiva. Más debate doctrinal genera la elaboración de pareja memoria respecto a las tarifas coactivas. A nuestro juicio, dado el silencio del legislador en este punto, creemos que lo que más se ajusta a su naturaleza es interpretar que el artículo 25 del TR de la LRHL se aplica supletoriamente a las tarifas coactivas sólo en lo que respecta a

184 En este sentido, P. CHICO DE LA CÁMARA, 2009, p. 14, ya explicó que «[...] el principio de capacidad económica preservará que paguen más, aquellos sujetos con un mayor poder adquisitivo compensando la menor contribución que puedan realizar aquellos que dispongan de menores recursos. De esta forma, la concurrencia de personas con menores recursos no ha de mermar el importe de recaudación que resulta necesario para financiar el coste del servicio».

185 EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2024.b), p. 1.

186 En *Tributos Locales*, núm. 157, pp. 94 a 98, 133 y 134.

187 Vid. el estudio de la doctrina jurisprudencial efectuado por A. MARTÍNEZ-ACÍN GONZÁLEZ y J.M. FARFÁN PÉREZ, 2024.

la necesidad y método de elaboración, pero no se aplica supletoriamente en cuanto a su carácter de informe preceptivo y previo al acuerdo de aprobación, de tal manera que la falta (o defectuosa redacción) de la memoria en el momento de la aprobación provisional de la ordenanza no determina *per se* su nulidad, pudiéndose emitir con posterioridad a la adopción de los acuerdos de aprobación de la ordenanza.¹⁸⁸

b) Ley de Residuos de 2022

Como hemos explicado en el anterior subapartado VI.1, el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022, excepción hecha del cómputo de determinadas partidas de ingresos, contempla pareja metodología para la elaboración de la memoria económico-financiera de la tasa o tarifa coactiva de residuos que la predica con carácter general por el artículo 25 del TR de la LRHL respecto a las tasas, el cual creemos de aplicación supletoria a las tarifas coactivas.

En efecto, según nuestro entender la enumeración explícita que de ciertos costos que prevé el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022, no supone un aumento de los mismos, pues todos ellos son reconducibles al concepto de coste total que nos da el artículo 25 del TR de la LRHL.

La única novedad que a tales efectos presenta el artículo 11.3 de la Ley Residuos de 2022, radica en que, junto a los costes,

impone computar también ciertos ingresos. Criterio que hemos criticado negativamente.

V.4. Mecanismo cuantificador

a) Discrecionalidad en la regulación del mecanismo cuantificador

(i) Criterio general

La interpretación literal del artículo 24.3 del TR de la LRHL da pie para sostener que el legislador se mantiene fiel al criterio tradicional por el que se concede una amplísima libertad a las ordenanzas fiscales a la hora de elegir el mecanismo cuantificador de las tasas, pudiendo optar en cada caso entre configurarlas como tributos de cuota fija, de cuota variable o de cuota mixta. Interpretación ésta que ha sido refrendada por el Tribunal Supremo.¹⁸⁹ Se trata de un criterio que entendemos igualmente aplicable a los tarifas coactivas, en tanto en cuenta no pugna con su naturaleza extratributaria.

A nivel doctrinal entendemos que las tasas o tarifas coactivas de cuota fija tan sólo están justificadas cuando el presupuesto de hecho no admita graduación alguna comparable entre sus eventuales presupuestos de hecho específicos o singulares. E incluso en estos supuestos debería de procurarse establecer un listado o tarifa de cuotas fijas en atención al tipo de uso del servicio genérico y al gasto público que denunciaran los eventuales dis-

188 Insistimos en que se trata de una cuestión que todavía hoy es muy debatida. Así, EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2024d, p. 1, tras reconocer las dudas existentes en la materia, se inclina por considerar que, a la vista de la jurisprudencia que ha recaído sobre la memoria económico-financiera de las tasas, <[...] es altamente probable que los informes sean también requeridos en un futuro inmediato al enjuiciar estas ordenanzas reguladoras [de prestaciones patrimoniales de carácter publico]. Si fuera así, su ausencia ocasionaría su anulación de plano>.

189 Cfr. STS de 1 de octubre de 1994, Ar. 7.557. Lo cual, sin embargo, ha sido objeto de crítica por parte de algunos autores (vid. I. JIMÉNEZ COMPAREID, 2005, p. 48; I. GIL RODRÍGUEZ, 2005, p. 31).

tintos presupuestos de hecho específicos de la tasa o de la tarifa coactiva.

En este marco se comprenderá que cuando el presupuesto de hecho de la tasa o de la tarifa coactiva sea susceptible de ser medido en relación al coste del servicio, o, en su caso, en relación a la utilidad percibida por la prestación del servicio, creamos deba optarse por establecer una tasa o tarifa de cuota variable, por ser la que más se ajusta al principio de igualdad al permitir tratar desigualmente situaciones desiguales.

Amén del coste del servicio, damos por descontado que la variabilidad de la cuota también puede ser utilizada para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos y para dotar a la tasa o tarifa de fines extrafiscales amparados constitucionalmente.

Finalmente, apuntar que la búsqueda del parámetro cuantificador más perfecto no debe conducir jamás a romper la razonable proporcionalidad entre el coste para la determinación de la base imponible y el coste mismo del servicio. Es decir, debe evitarse la utilización de parámetros que compliquen altamente la gestión del tributo por más que se trate de parámetros técnicamente adecuados. Frente a ello es mejor optar por parámetros técnicamente menos precisos pero más factibles de gestionar.¹⁹⁰

(ii) Tasa o tarifa coactiva de residuos

A nuestro modo de ver, la tasa o la tarifa coactiva de residuos constituye un claro ejemplo de prestación económica que cumple la premisa doctrinal indicada con-

sistente en que, al tener un presupuesto de hecho susceptible de modularse en su forma o intensidad, debería articularse como de cuota variable, tal y como explicaremos en los próximos puntos b) y c).

Además, se da la circunstancia que la nueva normativa constituida por la Ley de Residuos de 2022 viene a reforzar este criterio doctrinal al establecer en su artículo 11.3 el principio de pago por generación de residuos, tal y como explicaremos en el punto d).

b) Estimación directa y objetiva. Magnitudes forfatarias

(i) Criterio general

En los tributos variables, se ha de concretar por la norma cuál es la base y el tipo de gravamen, siendo que la magnitud elegida como base ha de ser objeto de medición cada vez que se realiza el hecho imponible.

La LGT (art. 50.2.) contempla tres métodos diferentes: a) la estimación directa; b) la estimación objetiva; y, c) la estimación indirecta. Como explica FERREIRO,¹⁹¹ <La estimación directa y la estimación objetiva son [...] los métodos principales y generales de determinación de la base. La estimación indirecta es de aplicación subsidiaria para los casos en que la Administración “no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación de la base” (art. 53 LGT) por estimación directa u objetiva>.

Siguiendo con el mismo autor, <En principio puede decirse que en la estimación

¹⁹⁰ Cfr. en este sentido, R. CALVO ORTEGA, 1999, p. 220.

¹⁹¹ J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, pp. 417 y 418.

directa (art. 51 LGT) la Ley ordena la medición directa e inmediata de la magnitud elegida como base y, por tanto, de la realidad o hecho que se mide (renta, valor de un bien, etc.)>, mientras <que con la estimación objetiva la medida de la base no se hace directamente sino utilizando índices, módulos o datos (art. 52 LGT) más “alejados” de la realidad o hecho que se trata de medir y, también más fáciles de conseguir, más evidentes, menos discutibles y, en este sentido, más “objetivos”: de aquí el nombre que se aplica al método. Y, en esta línea, puede decirse que la base a tener en cuenta en estos casos no es ya la medida cierta y directa de la magnitud elegida como tal, sino la medida que resulta de la aplicación y valoración de los índices, módulos o datos previstos por la Ley>.

A nuestro modo de ver, estas consideraciones resultan igualmente predicables de las tarifas coactivas, en tanto en cuanto no pugnan con su pretendida naturaleza extratributaria.

Dada la habilitación genérica que realiza el legislador a las ordenanzas reguladoras de las tasas y, por extensión a las reguladoras de tarifas coactivas, entendemos que también las habilita para medir la base imponible de la cuota variable atendiendo sólo al método de estimación directa o, además, establecer que la base también será susceptible de medirse atendiendo al método de estimación objetiva.¹⁹²

Ahora bien, es relevante tener en cuenta estas consideraciones dogmáticas: (i) En la estimación directa, basada en la medición

real de la magnitud constitutiva de la base imponible, se ha distinguir entre la variabilidad perfecta, que se da cuando la base imponible es una magnitud inmediatamente relacionada con el presupuesto de hecho; y la variabilidad imperfecta, que se da cuando la base imponible es una magnitud que, a lo sumo, sólo de forma mediata se relaciona con el presupuesto de hecho, apareciendo en este segundo supuesto la estimación directa mediante una magnitud forfataria. (ii) En cambio, cuando se trata de la estimación objetiva, la medición de la base imponible siempre es mediante una magnitud forfataria y, por ende, siempre se estará ante una variabilidad imperfecta. (iii) Cabe precisar que, en sentido estricto, tan sólo estaremos ante un método de estimación objetiva si la Ordenanza contempla como base imponible una magnitud que puede ser con carácter general medida directamente, atendiendo a la realidad (estimación directa), y, además, también pueda ser medida de atendiendo a los índices, módulos o datos forfatorios fijados por la propia Ordenanza (estimación objetiva). (iv) Cuando se trate de tasas, de conformidad con el artículo 49.3 de la LGT, la aplicación del método de estimación objetiva <[...] *tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios*>.¹⁹³ (v) Por nuestra parte creemos que resultan aplicables a las tarifas coactivas las anteriores consideraciones, incluido el derecho de opción que otorga el artículo 49.3 de la LGT, pues no atentan contra su pretendida naturaleza extratributaria.

192 Vdi. en este sentido M. CARROBÉ GENÉ, 1991, p. 294.

193 Así, por ejemplo, en la tasa por licencia de obras es muy usual que se configure como base imponible el coste de las obras proyectadas. Este coste puede ser medido directamente atendiendo al presupuesto de ejecución material, pero también puede ser medido objetivamente atendiendo a la superficie proyectada de las obras, lo cual será lícito siempre y cuando

(ii) Tasa o tarifa coactiva de residuos

Aplicando este criterio general a la tasa o tarifa coactiva de residuos, tenemos que, como que el presupuesto de hecho de esta tasa o tarifa es la prestación del servicio de recogida de residuos, deberemos de convenir que lo que más cuadra a la misma es que se configure como base imponible el coste de los residuos efectivamente generados por cada usuario del servicio, al ser una magnitud que guarda inmediata relación con el presupuesto de hecho de la tasa o tarifa.

Este coste puede ser medido directamente atendiendo precisamente a la tipología y cantidad de los residuos generados por cada usuario, pero también puede ser medido objetivamente atendiendo a otras magnitudes forfatorias como puede ser el volumen de agua consumida o el valor catastral del inmueble, lo cual será lícito siempre y cuando, entendemos nosotros, la ordenanza contemple que el método objetivo tan sólo se aplicará a petición del sujeto pasivo, a modo de economía de opción.

Ahora bien, también cabe que la ordenanza contemple como base imponible, no el coste de los residuos efectivamente generados por cada usuario del servicio, sino alguna magnitud forfatoria, como puede ser el volumen de agua consumida o el valor catastral del inmueble. En este supuesto, el volumen de agua o el valor catastral no se configuran como un módulo para la estimación objetiva

de la base imponible, sino que se configuran como la auténtica base imponible, de tal manera que midiendo el volumen de agua o el valor catastral se estará estimando directamente la base imponible de la tasa o tarifa.

Es precisamente este segundo supuesto acabado de indicar el que genera dudas sobre su legalidad

c) Congruencia entre el presupuesto de hecho y la base imponible. El consumo de agua y otras magnitudes forfatorias como parámetro de cuantificación

(i) Criterio general

En el anterior punto a), hemos explicado que a nivel doctrinal cabe sostener que la regla general debería ser establecer tasas o tarifas coactivas de cuota variable cuando su presupuesto de hecho se preste a ser medido en relación al coste del servicio, o, en su caso, en relación a la utilidad percibida por la prestación del servicio.

Y en el apartado b) también hemos explicado que la variabilidad de la cuota podría ser perfecta (cuando la base imponible es una magnitud inmediatamente relacionada con el presupuesto de hecho) o imperfecta (cuando la base imponible es una magnitud que, a lo sumo, sólo de forma mediata se relaciona con el presupuesto de hecho).

Pues bien, ante la dicotomía entre variabilidad perfecta o imperfecta, la lógica doctrinal

la Ordenanza contemple que el método objetivo tan sólo se aplicará a petición del sujeto pasivo, a modo de economía de opción.

Ahora bien, también cabe que la Ordenanza fiscal contemple como base imponible, no el coste de las obras, sino la superficie proyectada de las mismas. En este supuesto, la superficie no se configura como un módulo para la estimación objetiva de la base imponible, sino que se configura como la auténtica base imponible, de tal manera que midiendo la superficie se estará estimando directamente la base imponible de la tasa.

impulsa a sostener que debe tenderse a la variabilidad perfecta, en el sentido que la base imponible debería ponderar la forma o la intensidad con que se realiza el presupuesto de hecho, midiendo alguno de sus aspectos que sean relevantes para que, en unión con el tipo de gravamen, se cuantifique la porción del coste del servicio o de la utilidad derivada del mismo atribuida al sujeto pasivo y que constituirá la cuota de la tasa o de la tarifa coactiva.

Este esquema permite una armónica sincronía entre el objeto de la tasa o tarifa coactiva (que no es tanto gravar una riqueza, sino los costes o utilidades derivados de la prestación de servicios y actividades), el presupuesto de hecho (la provocación de costes o la obtención de utilidades derivados de la prestación de servicios y actividades) y la cuota a satisfacer (importe a pagar en relación a los costes provocados o a la utilidad obtenida por servicios y actividades). Todo ello, claro está, sin perjuicio de las correcciones al alza o a la baja derivadas de la toma en consideración de los principios constitucionales susceptibles de traer a colación, cual es el caso destacado de los principios de capacidad y de protección al medio ambiente. y sin perjuicio de que la estimación utilizada sea, o bien exclusivamente la directa. o bien la directa con opción del sujeto pasivo para elegir la estimación objetiva.

El caso es que la lógica vinculación de la base imponible al presupuesto de hecho no es un criterio meramente doctrinal, sino que ha sido ya positivizado por la actual LGT, en cuyo artículo 50.1 se establece que *<La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible>*.

Es más, la positivización de este criterio plantea la cuestión de hasta qué punto no resulta de preceptiva la aplicación en el ámbito de las tasas locales, pues si bien es cierto que este criterio de la LGT puede ser obviado por el legislador, no parece que pueda hacerlo la ordenanza fiscal sin previa habilitación legal. Habilitación legal que no parece encontrarse en ningún precepto de los que regulan las tasas locales.

A nuestro juicio, mientras no existía precepto legal alguno que impusiera que la base imponible fuera la medición del hecho imponible, cabía sostener la legalidad de las ordenanzas fiscales que establecieran bases imponible desconectadas con el hecho imponible, pues estaban dictadas al amparo de la amplísima libertad que el legislador local otorga a las entidades locales para regular el mecanismo cuantificador de las tasas. Sin embargo, tras la entrada en vigor de la nueva LGT de 2003 creemos que este criterio debe corregirse, en la medida que pugna con la definición que de base imponible nos da el citado artículo 50.1

Sin embargo, no es ésta la interpretación adoptada por la jurisprudencia, la cual ha admitido que la ordenanza fiscal configure las tasas locales con una variabilidad imperfecta, es decir, permitiendo que la base imponible venga constituida por magnitudes ajenas al hecho imponible. Y si ello es así, respecto a las tasas, aún con mayor motivo lo será respecto a las tarifas coactivas, dado su pretendido carácter extratributario.

(ii) Tasa o tarifa coactiva de residuos

Una vez más, la tasa o tarifa coactiva de residuos vuelve a ser un claro exponente de la idea acabada de exponer, pues respecto a ella

la jurisprudencia ha admitido una pluralidad de magnitudes forfatarias para configurar la base imponible en estimación directa.

Buena prueba de ello es la reciente STS 818/2024, de 13 de mayo (rec. núm. 7766/2022)¹⁹⁴ en la que admite el consumo de agua como parámetro cuantificador de la tasa de recogida de residuos.

Concretamente, como se expone en su FJ.tercero.1, <[...] la cuestión controvertida en el presente recurso se centra en determinar si es conforme a derecho que el cálculo de la cuota de la tasa de recogida de residuos municipales se fundamente en el informe técnico en función del volumen de agua consumida por los sujetos pasivos y, más en concreto, si es suficiente que la tarifa de la tasa se calcule atendiendo al caudal nominal atribuido a cada contrato de suministro de agua y el consumo de agua.>

El Tribunal deja en claro que, por cuestiones temporales, no le resulta de aplicación la Ley de Residuos de 2022, y que ya en la STS de 18 de noviembre de 2003 (rec. núm. 5947/1998) se fijó una doctrina favorable a la toma en consideración del consumo de agua como base imponible de la tasa de residuos.

En el FJ.tercero.5, la STS 818/2024, concluye que:

<Atendiendo, pues, a la normativa aplicable en el momento de los hechos, podemos colegir que, continuando con la jurisprudencia de esta Sala, el consumo de agua presenta una correlación positiva con la generación de residuos. Esta correlación se basa en que

el consumo de agua depende, entre otros factores, del número de personas que habitan en un domicilio y su nivel de renta, y ambos son indicios explicativos racionales y suficientes de la generación de residuos, tal como demanda el principio de quien contamina paga.

De aquí que resulte razonable que se atienda al consumo de agua como criterio válido en la identificación de la producción de los residuos.

Además, debemos tener presente que la tarifa se cuantifica en las presentes actuaciones no sólo teniendo en cuenta el consumo de agua, sino también según el caudal instalado en cada vivienda.

[...]

No resulta ilógico que una vivienda con un mayor caudal contratado y consumo genere un mayor volumen de residuos ante otra vivienda con menor caudal, sin que existan indicios que permitan refrendar una conclusión diferente. Esto es, la combinación de los criterios caudal nominal y consumo, permite que la cuantificación de la tasa atienda no sólo al consumo estricto de agua, sino también al volumen potencial de agua que tiene la vivienda, lo que refleja el número de personas que habitan en la vivienda y su renta o capacidad económica. La conjunción de ambos criterios permite presumir indiciariamente el volumen de residuos que pueden generar dichas viviendas.>

Asumiendo la premisa de esta Sentencia consistente en que al caso enjuiciado no le resulta de aplicación la Ley de Residuos de

¹⁹⁴ También en *Tributos Locales*, núm. 68. 2024, pp. 138 y 139.

2022 ni, por ende, el principio de pago por generación que recoge en su artículo 11.3, hemos de reconocer que a nivel doctrinal la cuestión es controvertida, pues encontramos tanto posturas favorables como posturas contrarias a la toma en consideración del agua consumida como parámetro cuantificador de la tasa de residuos.¹⁹⁵

A nuestro modo de ver, la correlación entre el presupuesto de hecho (el uso del servicio de recogida de residuos) y la base imponible (el consumo de agua) resulta extraordinariamente débil. Si nos fijamos, se pretende cuantificar una prestación económica derivada de un servicio (el de residuos) mediante el uso que se haga de otro servicio distinto (el de aguas). Servicios éstos que no tienen porqué estar interrelacionados, no siendo extraño en que la distancia entre el uso de ambos servicios sea abismal. Así, no es difícil imaginar inmuebles en que se consuma mucha agua suministrada por el servicio municipal y que, por el contrario, apenas se generen residuos. Piénsese, por ejemplo, en una casa con piscina de agua renovable automáticamente que tan sólo esté habitada los fines de semana. Como tampoco es difícil imaginar inmuebles en que se generen muchos residuos y que, por el contrario, apenas se consuma agua suministrada por el servicio municipal. Piénsese, por ejemplo,

en una casa habitada todo el año por una familia numerosa que la mayor parte del agua consumida provenga de fuentes propias de subministro, como puede ser un pozo o un aljibe donde se recogen las aguas pluviales.

En este marco, creemos que la magnitud forfataria constituida por el consumo de agua, podría servir para la estimación objetiva de la base imponible, pero no para la estimación directa.

Nos explicamos, según la interpretación que respecto a las ordenanzas fiscales o tarifarias hacemos del artículo 50.1 de la LGT, la magnitud elegida por la ordenanza como base imponible ha de tener una relación inmediata con el presupuesto de hecho, de tal manera que no puede ser una magnitud forfataria, como es el consumo de agua en la tasa o tarifa coactiva por el servicio de residuos. De ahí que si se quiere utilizar tal magnitud forfataria, la ordenanza ha de ceñirla a la estimación objetiva, lo cual implica que: (i) la base imponible siempre ha de ser susceptible de estimarse de forma directa mediante una magnitud inmediatamente relacionada con el presupuesto de hecho; (ii) tan sólo cumplimentado este requisito, cabe que la ordenanza dé opción al sujeto pasivo para que pueda estimarse la base imponible

195 Así, J.I. RUBIO DE URQUÍA y otros, 1989, p. 168, sostuvieron que <[...] la producción de residuos sólidos urbanos no guarda relación de causa a efecto con el consumo de agua>. T. ROSEMBUJ, 1995, p. 216, también manifiesta la clara disintonía que se da entre el hecho imponible y la base imponible de la tasa de basura cuando se toma como parámetro cuantificador el consumo de agua. En parejo sentido, J.A. ROZAS VALDES, 1997, p. 55, es otro de los autores que se ha mostrado muy crítico con las tasas de residuos cuantificadas en base al consumo de agua.

En cambio, C. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, 2010, p. 81, tras lamentarse que el Ayuntamiento de Madrid hubiese establecido la tasa de recogida de basuras cuantificándola en base al valor catastral en vez de sufragar el servicio de basuras utilizando la vía impositiva, sostuvo: <Subsidiariamente, en el caso de que, en contra de nuestro criterio, el Pleno decidiera decantarse por el uso de la tasa para la financiación del servicio, entendemos que habría sido deseable la cuantificación de la misma teniendo como referencia un índice, como puede ser el consumo de agua, que, aún indirectamente, estuviese relacionado con el uso del servicio>.

de forma objetiva mediante una magnitud forfataria.

Ahora bien, hemos de reconocer que no es ésta la opinión mantenida hasta la fecha por el TS, de cuya doctrina se puede deducir que considera el consumo de agua una magnitud adecuada para erigirse como la base imponible en estimación directa de la tasa de residuos. Criterio jurisprudencial que, aun cuando no lo compartimos, creemos igualmente predicable de las tarifas coactivas, pues sería absurdo pretender que, a pesar de su naturaleza extratributaria, se les aplicara una interpretación más rígida del artículo 50.1 de la LGT que la predicable de las tasas.

En suma, de la doctrina del TS creemos se desprende que la ordenanza está legitimada para erigir como base imponible de la tasa o tarifa coactiva de residuos una magnitud forfataria que solo de manera mediata sirva para modular la forma o intensidad con que se realice el presupuesto de hecho, tal y como acontece con el suministro de agua o con otras magnitudes igualmente forfatorias cuales son la superficie, el valor catastral, la ubicación o el tipo de uso del inmueble.¹⁹⁶

Llegados a este punto, surge la cuestión de si semejante doctrina jurisprudencial puede mantenerse tras la Ley de Residuos de 2022. Advertase que la citada STS 818/2024, deja en claro que su doctrina se

dicta al margen de lo que pueda resultar de la Ley de Residuos de 2022, diciendo en su FJ.tercero.⁴ que <[...] debemos reiterar que, ciertamente, en este momento no corresponde examinar la tasa bajo el parámetro de las nuevas exigencias introducidas a través de la Directiva 2018/851 y de la Ley 7/2022 en lo que atañe a la determinación previa del volumen de residuos generados —por generación— respecto a cada sujeto pasivo, pues aún no resulta exigible un sistema de pago por generación de residuos.>

Pasemos acto seguido a examinar los efectos que puede tener el principio de pago por generación en la cuantificación de la tasa o tarifa de residuos.

d) Principio de pago por generación. Distintos niveles

En la parte segunda del trabajo¹⁹⁷ ya expusimos que <La congruencia interna de la prestación económica conduce a que si se paga por la recepción del servicio de recogida de basuras, el importe a satisfacer esté en función del tipo y cantidad de residuos generados, apareciendo así el principio de pago por generación, el cual, *per se* ya implicaría guiar la conducta de los usuarios del servicio y, por ende, cabría calificar la prestación económica como de ambiental.>

196 Así, la STS de 4 de enero de 2013 (rec. núm. 940/2010), ha admitido la cuantificación de la tasa de residuos en función de la superficie y valor inmueble, partiendo de un estudio técnico donde se pretendía justificar la relación de estos parámetros con el uso del servicio de basuras. Y la STS de 19 de enero de 2024 (rec. núm. 2865/2022), sostiene respecto a la tasa de basuras enjuiciada que <[...] la delimitación por actividades, la superficie de los locales y su concreta ubicación, permiten una evaluación indirecta del volumen de residuos, pero no su determinación previa y exacta para cada actividad o contribuyente; no obstante, dicha circunstancia no determina la invalidez de la Ordenanza por cuanto no constituía una exigencia ni desde la perspectiva del principio de equivalencia ni a tenor de la legislación vigente en el momento en el que la tasa se devengó.> (FJ Cuarto.11).

197 En *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, pp. 54 a 57.

También expusimos que existían dos motivos por los que este principio no se adoptaba por la generalidad de ordenanzas de tasas y tarifas coactivas de residuos; uno formal, en tanto en cuanto el legislador no imponía el pago por generación; y, otro, material, centrado en las dificultades prácticas de su aplicación.

Centrándonos ahora en el motivo formal que explica la escasa incidencia que hasta el momento viene teniendo el principio de pago por generación, ya hemos visto en el anterior punto c) que la jurisprudencia ha venido a confirmar que la tradicional normativa de tasas no impone el principio de pago por generación, al menos en un sentido estricto, pues ha aceptado la cuantificación de la tasa de residuos mediante magnitudes forfatarias ajenas al servicio de residuos en sí mismo considerado.

Pues bien, como igualmente expusimos en la segunda parte del trabajo, el legislador de la Ley de Residuos de 2022 ha pretendido

remover semejante motivo formal estableciendo que la tasa o tarifa coactiva por el servicio de recogida de residuos ha de regularse de tal modo que <[...] permita implantar sistemas de pago por generación [...]>

De este modo, con la nueva Ley de Residuos la discusión se centra en si el establecimiento de magnitudes forfatarias puede ser adecuado al principio de pago por generación. Así, para ARANA LANDÍN,¹⁹⁸ el consumo de agua y otras magnitudes forfatarias similares no sirve al principio de pago por generación; criterio compartido por RUÍZ GARIJO.¹⁹⁹ Mientras que otros autores muestran una postura más matizada, cual es el caso de PATÓN GARCÍA²⁰⁰ cuando indica que, aun cuando el consumo de agua manifiesta una clara discordancia entre el hecho y la base imponible de la tasa de basuras, <[...] en la práctica puede detectarse una fuerte correlación entre consumo de agua y generación de residuos [...]>. Esta correlación se ha pretendido acreditar mediante estudios téc-

198 S. ARANA LANDÍN, 2023, p. 109, dice: <[...] hasta el momento, la tasa de basuras suele utilizar en cada municipio criterios diferentes, pero que los mismos en ningún caso se adecuan a los postulados de la EC. Por ejemplo, cuando se trata de residuos domésticos los criterios son tan variados como la localización de la vivienda de acuerdo con la tipología de la calle (30,4% de los municipios), el valor catastral (4,8%), el consumo de agua (4%) o la superficie de la vivienda (3,2%), que son los criterios más frecuentes. De este modo, podemos comprobar cómo, en la actualidad, la base imponible de la tasa de basuras utiliza muy diversos criterios, pero que no miden ni por asomo la generación de residuos en sí, que es lo que se trata de medir y la meta a la que debe llegar el proyectado gravamen junto a la toma en consideración de criterios de EC en cuanto a los posibles beneficios fiscales con la nueva Ley 7/2022.>

199 M. RUÍZ GARIJO, 2023, pp. 22 y 23, para quien <[...] el PxG en la nueva LRSC supone una profunda transformación obligará a los entes locales a cuantificar la tasa o la PPPNT según la cantidad y la clase de residuo generado poniendo fin a los métodos de cuantificación de las tasas y PPPNT existentes en la actualidad. // Así, en las tasas domésticas, muchos Ayuntamientos vienen utilizando un sistema de cuotas fijas, desvinculado de los residuos efectivamente generados [...] En otros casos, la definición de las cuotas depende de alguna variable que permite discriminar entre hogares"19. Se señala que en los municipios de la muestra los criterios más frecuentes son la localización de la vivienda de acuerdo con la tipología de la calle (33,9% de los municipios); el valor catastral (5,5%); el consumo de agua (3,9%)20; y la superficie de la vivienda (2,4%). // Todas estas modalidades tienen como resultado grandes diferencias cuantitativas entre los municipios. Y lo más importantes: son independientes de la generación de residuos y de la participación del hogar en su recogida selectiva. Con la nueva LRSC, sin embargo, los entes locales tendrán que reconfigurar sus ordenanzas fiscales para hacer depender, directamente, la cuantía de la tasa del volumen de residuos generados fomentando, además, las buenas prácticas medioambientales>

200 G. PATÓN GARCÍA, 2023, p. 94.

nicos,²⁰¹ lo cual justifica que VILLENA CERÓN²⁰² entienda que <Es evidente que este no es un sistema propiamente por generación, pero pretende aproximarse>; y que GOMAR SÁNCHEZ²⁰³ concluya diciendo que <Descartada la estimación exacta o precisa de los residuos domésticos a través del consumo de agua potable lo que parece posible es presumir que, a mayor consumo de agua más producción de residuos domésticos>.

A nuestro juicio, se ha de partir de la premisa que resulta difícil que una magnitud forfataria, como es el consumo de agua, ajena al presupuesto de hecho de la tasa o de la tarifa coactiva de residuos, pueda servir al principio de pago por generación en sentido estricto, esto es, en el sentido que cada usuario del servicio pague por el residuo que efectivamente él genere.

En este marco, tan sólo cabe aceptar el consumo de agua (u otras magnitudes forfatarias similares) si se adopta una acepción amplia del principio de pago por generación. Esto es una acepción laxa capaz de integrar en su seno magnitudes indiciarias que simplemente pretendan aproximarse al principio de pago por generación, bastando a tales efectos argumentar que objetivamente la magnitud forfataria elegida guarda alguna relación, siquiera sea mediata, con la producción de residuos.

Dado el carácter programático del principio de pago por generación que estimamos

se deduce de la normativa de la Ley de Residuos de 2022,²⁰⁴ está claro que en su acepción estricta puede ser desatendido por las entidades locales, las cuales pueden conformarse con adoptar una acepción amplia del mismo capaz de legitimar cualquier magnitud forfataria de alguna manera vinculada con la producción de residuos, bastando por ende que se trate de un vínculo indirecto. Es decir, no se requiere que la magnitud elegida como base imponible se integre en el presupuesto de hecho de la tasa o de la tarifa coactiva y ni tan siquiera se requiere que guarde alguna relación directa con la producción de residuos. La ordenanza cumplimentará con el principio de pago por generación en su acepción amplia si la magnitud elegida como base imponible guarda algún tipo de relación lógica presuntiva con la producción de residuos.

Pero, aún más relevante es que el carácter programático del principio de pago por generación nos lleva a concluir que tampoco es exigible en su acepción amplia, de tal manera que se deberá reputar legal cualquier tipo de magnitud elegida para la cuantificación de la tasa o tarifa coactiva por más que no guarde relación alguna con el principio de pago por generación.

En este sentido, DEL AMO GALÁN²⁰⁵ considera que <[...] la normativa no impone la obligación taxativa de exigir una tasa totalmente individualizada para cada sujeto

201 Vid. I. PUIG VENTOSA, 2000, p. 115; INSTITUT D'ESTUDIS REGIONALS I METROPOLITANS DE BARCELONA, 2016, p. 114;

202 M.R. VILLENA CERÓN, 2023, p. 120.

203 J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2024, p. 13.

204 Sobre el carácter programático del principio de pago por generación, nos remitimos a la tercera parte del trabajo (en *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, pp. 59 a 65).

205 O. DEL AMO GALÁN, 2024, pp. 187 y 188..

pasivo con efectos a partir del 10 de abril de 2024, sino que lo que pretende es que paulatinamente se incorporen estos sistemas [de pago por generación], en consonancia con el principio de jerarquía de residuos y de quien contamina paga que preside dicha regulación»

Para este autor, existen varios sistemas de pago por generación: (i) Uno <elemental>, consistente en el establecimiento de una cuota única a la que se le apliquen determinadas reducciones en función de comportamiento proambientales; (ii) otro <medio> consistente en que la cuota variable esté en función del comportamiento detectado según las zonas del municipio, como puede ser a partir de criterios técnicos y estadísticos que permitan estimarlo de acuerdo con datos reales de residuos generados y de calidad de separación en la totalidad del municipio; y, finalmente, (iii) un sistema <avanzado>, que esté en función del comportamiento del sujeto, como es la prestación del servicio puerta a puerta o con contenedores inteligentes que permitan identificar los residuos generados por cada ciudadano. Siendo este último sistema, el avanzado, al que deben tender a situarse en el tiempo las entidades locales.

A nuestro juicio, el denominado por el citado autor sistema <elemental> poco tiene que ver con el principio de pago por generación, pues ni siquiera pretende medir de forma indiciaria o presuntiva el uso individual del servicio, limitándose a recoger alguna reducción que incida en el medio ambiente; mientras que el sistema denominado <medio>

se inserta dentro de la acepción amplia del pago por generación, donde el uso individual del servicio se pretende medir mediante magnitudes forfatarias. De tal manera que tan sólo el sistema <avanzado> merece calificarse en sentido estricto como sistema de pago por generación, pues es el único capaz de ajustar la cuota del sujeto pasivo a la cantidad y tipo de residuos generados por el usuario.

Pero el aspecto que más nos interesa destacar es el temporal. Es decir, por más que estemos de acuerdo en que el principio legal del pago por generación tiende a que se vayan implantando modalidades inscribibles en el sistema que el citado autor califica de avanzado, adviértase que no existe para ello límite temporal alguno.

Como sabemos ésto formalmente es debido a que, si bien el art. 113 de la Ley de Residuos de 2022 ha previsto un plazo para adaptar las ordenanzas de tasas y tarifas coactivas al principio de pago por generación, legalmente se ha configurado como mero principio programático, cosa por la cual, en términos jurídicos, no existe plazo alguno para que los entes locales adapten sus ordenanzas a este principio y, ni mucho menos, en su nivel avanzado.²⁰⁶

El caso es que, aun cuando sea cierto que el legislador hubiera podido perfilar más el principio de pago por generación imponiendo una acepción estricta del mismo, no es menos cierto que el problema fáctico continuaría persistiendo.

206 Es decir, el art. 113 de la Ley de Residuos de 2022 ha previsto un plazo para adaptar las ordenanzas de tasas y tarifas coactivas a la nueva legislación, pero no ha previsto ningún plazo para que la aplicación del principio de pago por generación sea a nivel avanzado, pues lo ha configurado como un principio de carácter programático con carácter indefinido. De este plazo legal nos hemos ocupado en el subapartado II.4 de la tercera parte del trabajo (en *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, pp. 58 y 59).

En efecto, tal y como expusimos en la parte segunda del trabajo,²⁰⁷ la escasa aplicación que hasta la fecha ha tenido el principio de pago por generación no es solo imputable al legislador, <[...] pues, diga lo que diga el legislador, continuará siendo difícil de articularlo en la práctica. de tal manera que serán las distintas entidades locales quienes en el marco de su particular realidad territorial y social deberán buscar la formula que consideren más adecuada para arbitrar un sistema de pago por generación posible o, cuanto menos, posibilista.>

En suma, a nuestro modo de ver, las entidades locales no están jurídicamente obligadas a regular la tasa o tarifa coactiva de residuos cumplimentando el principio de pago por generación. Éste se configura legalmente con carácter programático y, por ende, cada ordenanza puede decidir discrecionalmente si lo aplica en sentido estricto, si se conforma con aplicarlo en sentido amplio o, simplemente, decide no aplicarlo en absoluto.

VI. CUANTIFICACIÓN: CUOTA

VI.1. Clases de tarifas según su estructura

Antes que nada conviene especificar que en este apartado utilizamos el término <tarifa> en su acepción de mecanismo cuantificador de una prestación económica, ya sea tributaria (cual es el caso de la tasa), ya

sea extratributaria (cual es el caso de la tarifa coactiva).

Atendiendo a los factores estructurales susceptibles de utilizarse para para cuantificar las tarifas así entendidas derivadas de la prestación de un servicio, podemos diferenciar entre tarifas de estructura monomía y tarifas de estructura plurinomía.²⁰⁸

VI.2. Tarifa monomía

a) Criterio general

La tarifa será monomía cuando esté integrada por un solo factor o concepto. A su vez, la tarifa monomía puede adoptar dos formas según su como se cuantifique la cuota:

1. Cuota fija. Consistente en una cantidad de dinero predeterminada por la norma, de tal manera que se tiende a que los sujetos pasivos paguen una cuota uniforme.

2. Cuota variable. Integrada, esencialmente, por una base imponible a la que se le aplica un tipo de gravamen. Dependiendo de la relación de la base imponible con el presupuesto de hecho tenemos:

- 2.1. Variabilidad perfecta: La base imponible es una magnitud directamente relacionada con el presupuesto de hecho.

207 En *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, p. 56.

208 En este sentido, el art. 300.1 ROAS cat. (Reglamento de Obras, Actividades y Servicios de las Entidades Locales de Catalunya, aprobado por D cat. 179/1995, de 13 de junio), dice: <Las tarifas podrán revestir, en su caso, la naturaleza de tarifa binomio que comprenderá una cantidad alzada uniforme o modulada con criterios objetivos y una parte variable en función de la intensidad del uso del servicio>. Se observa que este precepto tan sólo prevé la posibilidad de tarifas binomias (compuestas por dos factores), pero, lógicamente, entendemos nosotros, ello no puede impedir que se arbitren tarifas plurinomias compuestas por más de dos factores e incluso que se arbitren tarifas monomias (compuestas por un único factor). Vid. un análisis de esta materia relacionada con la tarifa del agua en J. PERDIGÓ i SOLÀ, 1997, pp. 581 i ss.

2.2. Variabilidad imperfecta. La base imponible es una magnitud forfataria que, o bien no guarda relación alguna con el presupuesto de hecho o, caso de guardarla, es tan sólo de una manera meramente presuntiva, indiciaria.

b) Tasa o tarifa de residuos

La única tarifa monomía susceptible de ajustarse al principio de pago por generación en sentido estricto es aquella cuya cuota es variable con variabilidad perfecta, pues al tomar como base imponible una magnitud que guarda relación con el presupuesto de hecho, es susceptible de cuantificar la tasa o tarifa coactiva en atención a los residuos generados por cada usuario.

VI.3. Tarifa plurinomía

a) Criterio general

La tarifa será plurinomía cuando esté integrada por dos o más factores a los efectos de desglosar los diferentes conceptos integrantes del coste del servicio por el que se exige la cuota. Usualmente estos factores serán dos, y, por ende, la cuota se denominará binomía:

(i) El primer factor da lugar a la denominada <cuota de servicio>. Se identifica con el importe básico y mínimo exigido por la mera afectación del servicio al usuario y tiene por objeto cubrir el coste destinado a garantizar su mantenimiento estructural.

(ii) El segundo factor da lugar a la denominada <cuota de uso>. Se identifica con el importe accesorio y contingente exigido por la forma o intensidad, real o presuntiva, en

que se utiliza el servicio por cada usuario y tiene por objeto cubrir el resto de costes.

Debe precisarse que, aun cuando se hable cuota de servicio y de cuota de uso, se trata en un sentido técnico de dos subcuotas, cuya suma da lugar a la cuota total.

b) Tasa o tarifa de residuos

Aun cuando cabe la posibilidad de que la tasa o tarifa coactiva de residuos se regule como una tarifa monomía, lo ordinario es que se regule como una tarifa plurinomía y más precisamente como tarifa binomía distinguiéndose entre una cuota de servicio y una cuota de uso.

VI.4. Cuota de servicio

La <cuota de servicio>, también denominada <cuota básica>, es dogmáticamente una <subcuota> que se identifica con el importe básico y mínimo exigido por la mera afectación del servicio al usuario y tiene por objeto cubrir el coste destinado a garantizar su mantenimiento estructural.

Se exige por la mera posibilidad de utilizar el servicio, lo cual pone de manifiesto su tendencia a desvincularse de la acepción estricta predicable del principio de pago por generación

De ahí que, sin forzar en absoluto su naturaleza, la cuota de servicio o básica suela cuantificarse:

(i) Como una cuota fija. Es decir, de una manera uniforme para todos los usuarios.

(ii) Como una cuota variable con variabilidad imperfecta. Es decir mediante una magnitud forfataria que, o bien no guarda relación alguna con el presupuesto de hecho

o, caso de guardarla, es tan sólo de una manera meramente presuntiva, indiciaria.

Para HERRERA MOLINA,²⁰⁹ deberían evitarse las magnitudes que, siquiera indiciaria o presuntivamente, pretenden medir los residuos efectivamente generados, cual es el caso del consumo de agua. La explicación radica en que, como los residuos efectivamente generados ya tendrían que ser gravados por la cuota de uso, no tiene sentido volverlos a gravar en la cuota de servicio o básica.

A nuestro modo de ver, lo que resulta técnicamente más relevante es que el mecanismo cuantificador elegido para la cuota de servicio o básica sea lo suficientemente objetivo para asegurar el importe mínimo de recaudación que se precisa para el mantenimiento estructural del servicio. De ahí que el motivo en virtud del cual resulta técnicamente desaconsejable cuantificar la cuota de servicio en base al consumo de agua, no es porque pueda suponer una medición indirecta o presuntiva de los residuos efectivamente generados, sino porque se trata de una magnitud susceptible de importantes oscilaciones y, por ende, poco fiable para garantizar una recaudación mínima.

En este marco, entendemos que, amén del recurso a la cuota fija, también es viable para cuantificar la cuota de servicio o básica el valor catastral o la superficie del inmueble, al tratarse de magnitudes que gozan de una considerable estabilidad cuantitativa.

VI.5. Cuota de uso

La <cuota de uso> es dogmáticamente una <subcuota> que se identifica con el im-

porte accesorio y contingente exigido por la forma o intensidad, real o presuntiva, en que se utiliza el servicio por cada usuario y tiene por objeto cubrir, total o parcialmente, el resto de costes no cubiertos por la cuota de servicio o básica.

A diferencia de lo que acontece con la cuota de servicio, la cuota de uso sí que técnicamente debería tender a vincularse con la acepción estricta predicable del principio de pago por generación, pues si se paga por el uso del servicio de recogida de residuos, lo lógico es que el importe a pagar dependa de los residuos generados por cada usuario.

Como sabemos esta lógica ha sido recogida por la Ley de Residuos de 2022 al establecer legalmente el principio de pago por generación como criterio rector de la tasa o tarifa coactiva de residuos.

De tal manera que lo más acorde con este principio legal es que se opte por una cuota variable cuya magnitud constitutiva de la base imponible tenga una relación inmediata con el presupuesto de hecho y sirva para medir la forma o la intensidad con que se presta el servicio a los efectos de que cada usuario pague según los residuos por él generados (cuota variable con variabilidad perfecta ajustada al principio de pago por generación).

Aquí es donde se insertarían los modelos de gestión de residuos con un nivel de cumplimiento avanzado del principio de pago por generación, como son los basados en la identificación del usuario mediante tarjeta magnética que permita concretar el tipo y el volumen de residuos generados, o

209 P.M. HERRERA MOLINA, 2021, p. 32.

la recogida puerta a puerta mediante el pago de bolsas de basuras que permitan también concretar el tipo y el volumen de residuos generados para cada usuario.²¹⁰

El problema es que estos modelos de gestión suponen una elevación de los costes del servicio y, además, fácilmente dan lugar al fraude, cosa que explica que el legislador haya dado al principio de pago por generación un carácter meramente programático, admitiendo de este modo otros niveles menos exigentes de cumplimiento ya vistos por nosotros en el subapartado V.4.d) y que, esencialmente consisten en magnitudes forfatorias que tan sólo indiciariamente pueden indicar los residuos generados por cada usuario, cuales son el consumo de agua, el número de ocupantes del inmueble, el callejero fiscal, tipo de uso, superficie, valor catastral o cuota del IBI (sería el modelo medio). Admitiéndose incluso mecanismos cuantificadores aún más rudimentarios, que poco tienen que ver con el principio de pago por generación, cual puede ser la cuota fija corregida mediante algunos factores medioambientales (sería el modelo elemental).

VI.6. Principios de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad

a) Planteamiento

Las amplias facultades que el legislador otorga a las entidades locales para regular las ordenanzas de tasas y de tarifas coactivas,

encuentran como límite fundamental los principios constitucionales.

De todos ellos, destacaremos los principios de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad al ser profusamente invocados antes los tribunales.

Dejamos constancia que, al tratarse de principios que exceden del ámbito tributario, también son predicables de las tarifas coactivas en parejos términos a los predicables de las tasas. De ahí que las consideraciones que practiquemos en este subapartado respecto a las tasas las estimamos parejamente predicables de las tarifas coactivas.

b) Discriminación por actividades

En la vigente legislación, el límite del coste del servicio se refiere al conjunto de la tasa, no a cada uno de los servicios o actividades considerados individualmente.

Contestes con este criterio, la STSJ de Balears de 26 de abril de 2002,²¹¹ con motivo de la tasa por recogida de basura, ha sostenido que <[...] es admisible un grado de progresividad conforme a la capacidad económica del sujeto pasivo, aunque ello suponga desproporcionar para su particular supuesto el equilibrio entre servicio recibido e importe de la tasa>.

Pero la licitud de semejante progresividad se encuentra limitada por los principios constitucionales, como es el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes. De ahí que

210 A ellos se refiere O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 188, cuando concreta los sistemas de pago por generación con nivel avanzado.

Por su parte, el art. 25.2, último pfo, de la Ley de Residuos de 2022, establece que: <Entre los modelos de recogida de las fracciones anteriores que establezcan las entidades locales se deberán priorizar los modelos de recogida más eficientes, como el puerta a puerta o el uso de contenedores cerrados o inteligentes que garanticen ratios de recogida similares.>

211 JT 752. También En *Tributos Locales*, núm. 24, 2002, pp. 54 a 58; *El Consultor*, núm. 4, 2003, pp. 669 y 670.

en el caso concreto enjuiciado por la referida Sentencia, concluya diciendo que <[...] lo que sería un admisible cierto grado de progresividad, deviene insostenible cuando este criterio se aplica a uno solo de los 41 epígrafes de conceptos tributarios, rechazándose injustificadamente para otros que analógicamente deberían recibir el mismo tratamiento>.

En parejo sentido encontramos otras resoluciones judiciales relativas a la tasa de basura, como:

(i) La STSJ de Canarias —Sta. Cruz de Tenerife— de 16 de noviembre de 2001,²¹² considerando que <[...] la tarifa aprobada por la Ordenanza es injustificadamente discriminatoria con relación a los hoteles de tres o más estrellas, por establecer diferencias de tributación desproporcionadas entre actividades que son muy similares>.

(ii) La STSJ de Murcia de 26 de mayo de 2008,²¹³ considerando que <[...] no se justifica ni en el informe técnico y en ningún otro soporte probatorio la desigualdad entre la cantidad que se exige a las oficinas bancarias [...] y el resto de los sujetos pasivos... cuando se supone que pueden tener más basuras que una entidad bancaria [...]>, no discutiéndose que las entidades bancarias puedan tener mayor capacidad económica, pero sí <[...] que la cuantía de la cuota se base única y exclusivamente en esa capacidad económica>. Produciéndose, en consecuen-

cia, <[...] una falta de motivación y posible trato discriminatorio>.

c) Discriminación según la ubicación geográfica de los usuarios en el término municipal

La STSJ de Murcia de 26 de mayo de 2008,²¹⁴ que se remite a la STS de 21 de noviembre de 2006,²¹⁵ afirma con relación a la tasa de basuras que <[...] lo que no es posible es establecer cuotas distintas para quienes viven en el casco antiguo, los del pueblo propiamente dicho, y quienes viven en el resto del término municipal, ya beneficien o perjudiquen a unos o a otros>. La explicación radica en que <[...] la discriminación entre los sujetos pasivos del casco del pueblo y del resto del término municipal contraria lo dispuesto en el artículo 14 en relación con el 31 de la Constitución española>.

Esto es, el Tribunal entiende que se trata de una discriminación atentatoria del principio de igualdad. Sin embargo, precisamente por ello, entendemos que frente al criterio mantenido por el Tribunal podría argumentarse que si se acredita que los usuarios de un determinado núcleo de población generan más costes que los ubicados en otro núcleo de población, lo equitativo es que sean sólo los primeros quienes asuman el plus de coste que les resulte imputable.

Por este motivo, para LAGO MONTERO²¹⁶ el citado criterio jurisprudencial es discutible, <[...] pues contra lo que sostiene

212 JT915.

213 En *Tributos Locales*, núm. 86, 2009, pp. 44 a 47.

214 En *Tributos Locales*, núm. 86, 2009, pp. 44 a 47.

215 En *El Consultor*, núm. 9, 2007, pp. 1.555 a 1.557.

216 J.M. LAGO MONTERO, 2010, p. 31.

esta sentencia, sí se puede tomar como justificación de la discriminación el mayor coste individual de prestación del servicio para los residentes más lejanos, siempre que su capacidad económica previa lo permita. La configuración de los pueblos y ciudades ha cambiado, y las urbanizaciones más o menos alejadas del centro urbano son de muy variados habitantes, no necesariamente los más pobres ni foráneos, como parece presumir la sentencia citada>.

En la misma línea se pronuncia LEAL BARROS, quien, en contra del citado criterio del TS que sólo permite el principio de equivalencia tomando globalmente el coste del servicio, entiende que <[...] se puede modular el principio de equivalencia, introduciendo elementos objetivables, en dicho sentido, también encontramos jurisprudencia, desde mi punto de vista más acertada, en la que se condiciona una diferencia de costes a que se justifique en el informe económico del expediente de aprobación de la tasa, en el cual se pueden establecer, como un elemento más, los elementos conmutativos. También hay casos en los que se puede justificar una mayor tarifa por unos mayores costes del transporte al vertedero>.²¹⁷

Sin embargo, pese a que compartimos el criterio de estos autores, debemos reconocer que no es ésta la opinión jurisprudencial mayoritaria, tendente a sostener que aun

cuando se acreditara que el coste para la prestación del servicio es superior en unos núcleos de población respecto a otros, ello no sería razón suficiente para que las tarifas de los primeros núcleos de población fueran superiores respecto a las tarifas de los segundos núcleos de población.

d) Discriminación por residencia o empadronamiento en el municipio

Existe una comprensible tendencia de los Ayuntamientos a utilizar el <empadronamiento> o la <residencia> como un criterio de discriminación positiva en determinadas tasas por servicios, procurándose así que los usuarios empadronados o residentes estén menor gravados.

Decimos que es una tendencia comprensible, porque los Ayuntamientos prestan servicios pensando singularmente en las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal (cfr. art. 25.1 LBRL), siendo que la comunidad vecinal está constituida por la suma de vecinos, esto es, por los sujetos empadronados en el Municipio (cfr. art. 16.2 LBRL). De ahí que la población de derecho del municipio sea determinante para la participación de los municipios en los tributos del Estado hasta el punto que las finanzas municipales dependen en buena medida del número de sus residentes.²¹⁸ Si ello es así, no nos debe de extrañar que el Ayuntamiento procure que los servicios

217 J. LEAL BARROS, 2011, p. 63, quien cita la STSJ de Aragón de 11 de febrero de 2008, según la cual la diferenciación por ubicación o actividad tiene como límite el art. 24.1 TR de la LRHL y ha de haber un mayor coste que se ha de justificar en el expediente. También adopta un criterio de equivalencia tasa-coste del servicio la STSJ de València de 10 de diciembre de 2008 en la que se da por buena una diferenciación de los presumibles costes en función de la distancia en varios kilómetros existente entre dos puntos de recogida de residuos, siempre claro está bajo la condición de que tales diferencias en las cuotas se hayan justificado en la memoria económica de la tasa.

218 En efecto, desde un punto de vista cualitativo, la población de derecho es uno de los factores que diferencian el régimen de <cesión de recaudación de impuestos del Estado> y el régimen de <Participación de los Municipios en los tributos del Estado>, pues el primer régimen se aplicará tan sólo a los municipios que, o bien sean capitales de Provincia o de

que presta a sus vecinos sean lo menos gravosos posibles para ellos, aun cuando ello signifique un mayor gravamen para los usuarios no empadronados.

El problema es que este criterio, por más razonable que entendamos sea, no parece tener por ahora demasiado respaldo doctrinal ni jurisprudencial.²¹⁹

Y así, con referencia a la tasa de basuras, LEAL BARROS²²⁰ sostiene que no está justificada la discriminación en función de ser o no residente y, por tanto, <[...] debería ser un supuesto de nulidad en esa tarifa de la ordenanza en todo caso>. En este sentido, con referencia a la tasa de basuras, la STSJ de Andalucía —Granada— de 1 de diciembre de 2003,²²¹ entiende que <[...] lo que una

Comunidad autónoma, o bien tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes (cfr. art. 111 TR de la LRHL).

Y desde un punto de vista cuantitativo, el régimen de <Participación de los Municipios en los tributos del Estado> se ve afectado por la población de derecho de cada Municipio: (i) Ya de forma indirecta en el caso de los municipios capitales de Provincia o de Comunidad autónoma y de otros municipios con población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes, pues se arbitra para ellos una participación consistente en un <Fondo complementario de financiación> que, al partir de su participación en los ingresos del Estado del 2004 también se ve afectada por la población de derecho, dado que se tenía en cuenta el número de habitantes de derecho de cada municipio (cfr. arts. 118 a 121 TR de la LRHL en relación con los arts. 112 a 117 de la LRHL de 1988, en la redacción dada por la Ley 50/1998). (ii) Para el resto de Municipios, la afectación de su respectiva población de derecho es directa, pues depende de ella el 75 por 100 del monto de la participación en los tributos del Estado [cfr. art. 124.1.) TR de la LRHL]. (iii) Y, en fin, para los municipios turísticos, amén de que la aplicación de su régimen especial también depende de su población de derecho, pues ésta ha de ser superior a los 20.000 habitantes, el importe de su participación en los tributos del Estado parte de parejo criterio que el régimen general, y, por ende, también resulta decididamente afectada por su población de derecho (cfr. art. 125 TR de la LRHL).

- 219 En este sentido, J.Q. MARAÑA SÁNCHEZ, 2013, pp. 2.287 a 2.293 sostiene que <En la fijación de los tributos y precios públicos municipales, no cabe discriminación por razón del empadronamiento, ya se concrete ésta en imponer un recargo porcentual o una cuota única más alta al no empadronado, ya se concrete en subvenciones o bonificaciones al residente empadronado, por ser tal práctica habitual contraria a derecho, al no ser acorde con los principios de constitucionales de igualdad, no discriminación, interdicción de la arbitrariedad, etc.> El mismo autor señala que esta práctica habitual se da sobretodo en <los impuestos (especialmente en el IBI), tasas como, por ejemplo, las de cementerio municipal y precios público como, por ejemplo, los de guardería infantil, escuela de música, polideportivo, piscinas, entre otros>.

A los efectos de justificar su postura doctrinal trae a colación la doctrina jurisprudencial tendente a negar que el empadronamiento sea causa suficiente para justificar que la Ordenanza fiscal establezca una discriminación en los tributos: la STS de 14 de noviembre de 2012 (subvención en el IBI para los empadronados), la STSJ de Andalucía —Granada— de 1 de diciembre de 2003; la STSJ de Asturias de 29 de abril de 2013 (beneficio fiscal para los empadronados respecto a la tasa por prestación de los servicios por el Patronato Deportivo Municipal y uso de las instalaciones municipales); la STSJ de Castilla-La Mancha, de 10 de abril de 1991 (discriminación en la tasa por el servicio de cementerio municipal según la condición de vecino); la STSJ de Catalunya de 15 de septiembre de 2006 (en la tarifa por la recogida de basuras en el mercado semanal se contempla una bonificación para los vendedores con domicilio en el Municipio).

El mismo autor también cita que en idéntica línea se encuentra el criterio defendido por el Defensor del Pueblo en el año 1998 y que recuerda de nuevo en su Informe de 1999 (sobre la exigencia en la tasa por servicios funerarios de un importe distinto según que el fallecido estuviera o no empadronado); la recomendación 810/1998 del Ararteko (precios públicos diferenciados por utilización de las piscinas municipales, según el usuario fuera o no residente del municipio); la resolución del Defensor del Pueblo Andalúz, formulada en queja 09/5662 (bonificación en el IBI para residentes empadronados).

B. MORENO SERRANO, 2022, p. 5, también expone el criterio del Defensor del Pueblo, contrario a que en las tasas se establezcan discriminaciones por razón de empadronamiento.

Por otra parte, apuntamos que tampoco parece ser aceptado como criterio de valoración en las licitaciones públicas la circunstancia consistente en que el licitador esté empadronado en el Municipio (cfr. EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2013, pp. 106 y 107).

- 220 J. LEAL BARROS, 2011, p. 63.

- 221 En *El Consultor*, núm. 11, 2004, pp. 1.987 a 1.990.

ley tributaria no puede permitir es que el de la residencia se utilice en una disposición general como criterio para gravar o atenuar la obligación tributaria de quienes están llamados al pago de una prestación de esa naturaleza>.

Igual criterio jurisprudencial se ha seguido por la STS de 12 de julio de 2006 (rec. núm. 3526/2001),²²² considerando respecto a las tarifas por el suministro de agua potable, que no resultaba fundado en un criterio objetivo y razonable establecer una discriminación en favor de los residentes en el municipio (FJ cuarto). Lo mismo acontece con la STS de 20 de julio de 2023 (rec. núm. 4638/2021), considerando que <Un ayuntamiento no puede establecer diferencias cuantitativas en una tasa por la utilización de frontones, piscinas e instalaciones polideportivas municipales, atendiendo a que los usuarios estén o no empadronados en el municipio, al no erigirse el empadronamiento, en este caso, en un criterio razonable y objetivo a los efectos de justificar aquellas.> (FJ sexto)²²³

De ahí que, al menos en principio, parece sea aconsejable fundamentar la discriminación de la que traemos causa en criterios que encuentren un respaldo constitucional más sólido que el del mero empadronamiento, como, por ejemplo, basar la discriminación, no en el empadronamiento, sino simplemente en la titularidad de una segunda residencia en el término municipal, la cual, amén de

tenerla los sujetos titulares de una vivienda no empadronados en el municipio de que se trate, también la pueden tener los sujetos que estando empadronados en el municipio tengan otra residencia en el mismo municipio. En este sentido, creemos perfectamente factible establecer un mayor gravamen para los sujetos que tengan en el municipio una vivienda que no constituya su residencia habitual, independientemente de donde estén empadronados.

Sin embargo, no ha sido éste el criterio sostenido por la STSJ de València de 9 de febrero de 2001 (*JT* 1.526), a cuyo juicio el criterio de la propiedad de una segunda residencia no es, por sí mismo y en la época actual, indicativo de una superior capacidad económica, hasta el punto que implica pagar por tasa de basura el doble —incluso más del triple, respecto de viviendas sitas en calles por las que no pase el camión— que los propietarios de primera residencia (lo que no quiere decir que no tengan otra u otras en el mismo o distinto municipio).²²⁴

e) Discriminación entre personas físicas y personas jurídicas

Según LEAL BARROS, la diferenciación entre personas físicas y personas jurídicas <[...] se da por ejemplo al gravar más los despachos profesionales que a las viviendas, pero que ha tenido muchos problemas al

222 Sentencia comentada por B. MORENO SERRANO, 2022, pp. 2 y 3; J.A. MONTERO FERNÁNDEZ, 2024, pp. 5 a 8.

223 Vid. un comentario de esta Sentencia en C. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, 2024, p. 10.

224 Sentencia comentada por M. AYUSO RUÍZ-TOLEDO, en *Tributos Locales*, núm. 15, 2002, p. 62. En parejo sentido, la STSJ de Catalunya de 10 de febrero de 2003 (*JUR* 2003/221955), con relación también a la cuantificación de la tasa de basura, considera que <En todo caso, habrá de huirse de criterios arbitrarios, cuales pueden ser, en ocasiones, los relativos a... segundas residencias>

ser analizados por la jurisprudencia, ya que rompe con el principio de capacidad».²²⁵

Así, la STSJ de Catalunya de 10 de febrero de 2003,²²⁶ con relación a la cuantificación de la tasa de basura, considera que <En todo caso, habrá de huirse de criterios arbitrarios, cuales pueden ser, en ocasiones, los relativos a personas jurídicas [...]>

VI.7. Discriminaciones explícitamente previstas por el art. 11.4 de la Ley de Residuos

a) Planteamiento

El artículo 11.4 de la Ley de Residuos de 2022,²²⁷ enumera, a título meramente enunciativo, algunas particularidades que podrán tenerse en cuenta a la hora de regular las tasas y las tarifas coactivas de residuos. Adviértase que es una mera posibilidad, por

lo que su toma en consideración será una facultad discrecional del ente local.²²⁸

En este marco, decir que se trata de supuestos que el legislador considera especialmente aptos para ser discriminados en la ordenanza reguladora de la tasa o tarifa, ya mediante reducciones que incentiven el propósito marcado, ya mediante incrementos que desincentiven actitudes contrapuestas a tal propósito.

b) *La recogida selectiva en viviendas de alquiler vacacional y similar*

Si tenemos en cuenta que la Ley de Residuos de 2022 pretende incentivar la recogida selectiva (cfr. art. 16.1 y conc.), se advertirá que este supuesto no hace más que aplicar fiscal y tarifariamente el criterio general de incentivo de la recogida selectiva para un

225 J. LEAL BARROS, 2011, p. 63, quien cita las SSTSJ de València de 19 de mayo de 2000 y de 10 de junio de 2008. En esta última se dice <el punto de partida es que existe una diferencia en la capacidad económica o en los costes causados>, en dicho sentido, <al tomar en consideración el tipo de actividad que se realiza en el inmueble, un despacho profesional, como único factor... en modo alguno justifica una mayor contribución a los costes>.

226 JUR 2003/221955

227 El redactado del artículo 11.4 de la Ley de Residuos, es:

<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.>

228 Así, I. BARBERENA BELZUNCE y P.M. HERRERA MOLINA, 2023, pp. 102 y 103, explican respecto a este artículo 11 que: <En cuanto al apartado 4º, parece una habilitación a las entidades locales para modular el gravamen atendiendo a diversos criterios, aunque su relevancia jurídica es limitada. En efecto, la norma se asemeja más un precepto didáctico que una efectiva habilitación. // Por una parte, la ley no precisa los «márgenes» de la «diferenciación». Es decir, no señala máximos y mínimos. Si estuviéramos ante beneficios fiscales, podría pensarse que se está erosionando el principio de reserva de ley pese a la mayor flexibilidad de este principio en el ámbito local. // Sin embargo, no estamos ante auténticos beneficios fiscales. Se trata más bien de consideraciones genéricas sobre el diseño del gravamen que —a nuestro entender— las entidades locales podrían aplicar, aunque no existiera el correspondiente precepto.> Por nuestra parte, tan sólo precisar que las entidades locales pueden reconducir estos supuestos a auténticos beneficios fiscales, respecto a los cuales, como veremos en el próximo subapartado VII.1, los entes locales gozan también de amplia libertad para su establecimiento y configuración.

supuesto concreto, cual es el de las viviendas de alquiler vacacional.

Su explicación radica en la mayor dificultad presentada por los alquileres vacacionales respecto a la recogida selectiva.²²⁹

c) Compostaje

Si tenemos en cuenta que la Ley de Residuos pretende incentivar el compostaje (cfr. art. 25), se advertirá que éste no hace más que aplicar al ámbito fiscal y tarifario el criterio general de incentivo medioambiental del compostaje.

Su explicación es meramente didáctica.²³⁰

d) Recogida selectiva en puntos limpios y similares

Este tercer supuesto también responde a la lógica medioambiental de residuos, pues con él se pretende incentivar la recogida selectiva que tenga como finalidad la reutilización y reciclado de los residuos a través de su depósito en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local.

Con ello no se hace más que coadyuvar fiscal y tarifariamente a la pretensión de la preparación para la reutilización y el reciclado de residuos contemplada por el artículo 8.b.) y c) de la Ley de Residuos.

e) Sujetos en situación de riesgo de exclusión social. Principio de capacidad económica

La lógica de este supuesto no es medioambiental, sino económica. Concretamente responde al principio de capacidad económica, pues cabe presumir que las personas o familias en situación de riesgo de exclusión social tienen una deficiente capacidad económica susceptible de ser tenida en cuenta a la hora de cuantificar la tasa o tarifa coactiva de residuos.

En todo caso, cabe tener en cuenta que el presente supuesto encaja perfectamente en el artículo 24.4 del TR de la LRHL, relativo a la toma en consideración del principio de capacidad económica en la cuantificación de las tasas,²³¹ el cual, como explica DEL AMO GALÁN,²³² también <[...] habilita, por ejemplo, para el reconocimiento de be-

229 Así, I. BARBERENA BELZUNCE y P.M. HERRERA MOLINA, 2023, p. 103, explican: <En la medida en que resulta más difícil garantizar la recogida separada en los supuestos de alquiler de temporada, este precepto no establece una excepción al sistema, sino que aplica la lógica de las tasas por generación a un supuesto concreto. Por otra parte, el precepto resulta tan genérico (no especifica en qué pueden consistir estos sistemas) que su utilidad resulta limitada.>

230 Así, para I. BARBERENA BELZUNCE y P.M. HERRERA MOLINA, 2023, p. 103, este supuesto <[...] responde al propio concepto de «tasas por generación» tal y como se definen en el art. V de la Ley, por tanto, no necesita una habilitación específica, aunque esta pueda tener cierta utilidad desde una perspectiva didáctica>.

231 En este sentido, J. CRESPO POVEDA, 2022, p. 11, advierte que la diferenciación o reducción para las personas o unidades familiares en riesgo de exclusión social, ya podía aplicarse con anterioridad a la Ley de Residuos de 2022, de conformidad con lo establecido por el art. 24.4 del TR de la LRHL.

Y para I. BARBERENA BELZUNCE y P.M. HERRERA MOLINA, 2023, p. 103, este supuesto es <[...] una mera consecuencia del principio de capacidad económica (que actúa como límite externo a la cuantía de las tasas) [...] El precepto puede aplicarse por analogía a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario (tarifas), puesto que el «riesgo de exclusión social» es idéntico —existe identidad de razón— cuando el servicio no dé lugar a la exigencia de tasas sino de tarifas.>

232 O DEL AMO GALÁN, 2024, p. 189.

neficios fiscales en favor de familias numerosas o monoparentales>.

f) *Corolario*

En suma, a nuestro modo de ver, el artículo 11.4 de la Ley de Residuos de 2022 es un precepto legal que no añade nada al ordenamiento jurídico, pues, por un lado, no obliga que la ordenanza de tasa o tarifa establezca los supuestos discriminatarios que enumera el citado precepto legal; y, por otro lado, ni tan siquiera puede decirse que sirva a los efectos de que la ordenanza de la tasa o tarifa esté habilitada para el establecimiento de tales supuestos, pues de la regulación general que de las tasas y tarifas coactivas contempla el TR de la LRHL, ya se deduce que los entes locales están habilitados para establecer éstos y otros supuestos de discriminación.

VI.8. Sujeción al IVA

Para determinar la sujeción al IVA de las prestaciones económicas por el servicio de residuos que nos ocupa, debemos partir de los artículos. 4.1, 5.2, 7.8º, 78.1 y 91.uno.2.6º de la LIVA.²³³ De todos ellos el que presenta mayor relevancia es el artículo 7.8º, del cual se desprende:

(i) Cuando la prestación económica tenga la naturaleza de tasa, estaremos ante un supuesto de no sujeción al IVA. y, por tanto, como dice la STSJ de Cantabria de 21 de marzo de 1997,²³⁴ su repercusión será ilegal.

(ii) Cuando la prestación económica tenga la naturaleza de tarifa coactiva, estaremos ante un supuesto de sujeción, si bien, advierte NAVARRO GARCÍA, por aplicación de los artículos 90 y 91 de la LIVA se aplicará el tipo reducido del 10 por 100.²³⁵

Según hemos concluido en la primera parte del trabajo,²³⁶ la prestación económica por el servicio de recogida de residuos:

Se configurará como tasa cuando el servicio público coactivo sea prestado en régimen de derecho público mediante gestión directa de forma indiferenciada o por organismo autónomo.

Así mismo, entendemos que la Administración puede configurar la contraprestación económica discrecionalmente como tasa o como tarifa coactiva cuando, siendo el servicio público coactivo prestado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, es percibida de los usuarios por la Administración titular del servicio.

Y se configurará como tarifa coactiva (esto es, una prestación patrimonial de carácter público no tributario) cuando el servicio público coactivo sea prestado en régimen de derecho privado mediante gestión directa por personificación privada (sociedad pública o entidad pública empresarial) o mediante gestión indirecta (concesionario, contratista de servicios o sociedad mixta).

²³³ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

²³⁴ En *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5, 1997, pp. 384 a 388, ref. 1997/163.

²³⁵ A. NAVARRO GARCÍA, 2022, p. 118, con cita de la Consulta Vinculante de la SG del Impuesto sobre el Consumo V2401-19, de 12 de septiembre de 2019.

²³⁶ En *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, p. 130.

Adviértase que según la estrambótica regulación que de las tasas y las tarifas coactivas practica la LCSP, avalada por el TC, la forma en que se preste el servicio será determinante para la sujeción al IVA, pues de ella dependerá la consideración de la prestación económica como tasa (no sujeta al IVA) o como tarifa coactiva (sí sujeta al IVA).

VII. CUANTIFICACIÓN: BENEFICIOS FISCALES Y TARIFARIOS

VII.1. Criterio general

Cuando se trata de tasas y, por ende, de tributos, nos referimos a los <beneficios fiscales>, los cuales son una medida desgravatoria²³⁷ que puede definirse como el elemento integrado en la estructura del tributo que tiene un efecto supresor o reductor del gravamen.

Dogmáticamente se trata de la exención tributaria (total o parcial)²³⁸ si bien se ha de reconocer que la terminología es muy variada.²³⁹ Lo que a nuestros efectos resulta más relevante es que: (i) Cuando la letra a) del artículo 16.1 del TR de la LRHL establece que las Ordenanzas fiscales de los tributos de exacción potestativa deberán contener las

exenciones, las reducciones y las bonificaciones, lo que pretende es que contengan los beneficios fiscales o exenciones sea cual sea la denominación que se les dé. (ii) Aun cuando el beneficio fiscal en su modalidad de exención total determine el no nacimiento de la obligación tributaria pese haberse realizado el hecho imponible, debe diferenciarse de la no sujeción, pues si en este último supuesto tampoco nace la obligación tributaria es porque no se ha realizado el hecho imponible..

Dicho ésto cabe especificar que, a diferencia de las subvenciones, los beneficios fiscales constituyen un elemento esencial sujeto al principio de reserva de ley tributaria, teniendo no obstante en cuenta que, en aras al principio de autonomía local, el legislador tiende a dejar un considerable margen de maniobra a las Entidades locales para que puedan decidir sobre la regulación de algunos aspectos configurativos del beneficio e, incluso, sobre su efectivo establecimiento.

En esta línea debe interpretarse el artículo 9.1 del TR de la LRHL. Ciertamente de su redactado se deduce claramente que fuera de los supuestos en que el establecimiento de un beneficio fiscal viene autorizado por el legislador, no cabe que la Corporación local

237 Es importante tener en cuenta que el beneficio fiscal es una especie del género constituido por las medidas desgravatorias. Así, siguiendo a M.S. VELARDE ARAMAYO, 1997, p. 29, entendemos que si bien todo <beneficio fiscal> es un <incentivo fiscal>, no acontece lo contrario, pues existen incentivos fiscales que no son beneficios fiscales. Y es que, como ya se ha ocupado de precisar la doctrina precedente, el incentivo no es una mecanismo jurídico sino un efecto, que en el terreno de la ordenación económica y social se procura conseguir utilizando diferentes modalidades desgravatorias (cfr. M.T. SOLER ROCH, 1983, p. 83; P.M. HERRERA MOLINA, 1990, p. 57; J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, 1999, p. 99)

238 Siguiendo a F. SAINZ DE BUJANDA, 1993, pp. 211 a 213, las exenciones pueden ser totales o parciales. <Se dice que una exención es total cuando los efectos de la norma de imposición quedan íntegramente enervados, de forma tal que la cuantía de la deuda tributaria es igual a cero. En cambio, una exención es parcial cuando sólo se produce un efecto relativo, de manera tal que la cuantía de la deuda tributaria queda reducida en una determinada parte (cincuenta por ciento, por ejemplo). Las exenciones parciales suelen denominarse, en nuestro ordenamiento jurídico, bonificaciones>.

239 Vid. F. ALONSO MURILLO, 1998; T. COBO OLVERA, 2000, p. 29; M. CASANELLAS CHUECOS, 2003, pp. 87 y 90; J.J. FERREIRO LAPITZA, 2.006, p. 397;

prevea en sus ordenanzas ningún tipo de beneficio fiscal.

Ahora bien, este aserto cuenta con una matización precisamente relativa a la tasas, pues tradicionalmente persiguen el principio constitucional de justicia tributaria fundamentándose, básicamente, en el principio de provocación de costes, y cuantificándose según el principio de cobertura de costes, del beneficio o de equivalencia, lo cual impulsa a interpretar que para la adecuación de las tasas al principio tributario por excelencia, como es el de capacidad económica, y a los otros principios susceptibles de traer a colación, el legislador puede y debe dejar a las Ordenanzas fiscales un amplio margen de maniobra para que establezcan y regulen libremente los beneficios fiscales capaces de auspiciar los principios constitucionales, tal y como, a nuestro modo de ver, se deduce

de la vigente regulación legal prevista en los artículos 24 y 25 del TR de la LRHL donde se permite que las ordenanzas fiscales cuantifiquen las tasas dentro de unos parámetros sumamente amplios sin prohibir que el importe que se deje de recaudar por tasa en virtud del beneficio fiscal no pueda repercutirse al resto de contribuyentes de la misma tasa si así viene justificado por la aplicación del principio de capacidad económica u otros principios constitucionales.²⁴⁰

Pues bien, si este es el criterio general predicable de las tasas, aún con mayor motivo lo será respecto a las tarifas coactivas pues, como vimos en la primera parte del trabajo,²⁴¹ la STC 63/2019 ha sostenido que el principio de legalidad tiene respecto a las tarifas coactivas un ámbito menos riguroso que el predicable de las tasas, de donde se deduce que la ordenanza reguladora de las

240 En este sentido, M.B. VILLAYERDE GÓMEZ, 2003, p. 37, explica que <[...] se admite con generalidad que el establecimiento de exenciones y bonificaciones en la regulación de las tasas es el ámbito adecuado para tomar en consideración el principio de capacidad económica, y ello a pesar de la genérica limitación de establecimiento de beneficios fiscales contenida en el art. 9 de la LRHL>. Así mismo, J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, p. 254, entienden que cuando el art. 24.4 del TR de la LRHL alude al principio de capacidad económica también está contemplando una norma de exención aplicable a las tasas. En parejo sentido, citando varios supuestos concretos en base a los cuales se puede articular el principio de capacidad económica en las tasas a través de beneficios fiscales, vid. P. CHICO DE LA CÁMARA, 2024, p. 3. Vid. un estudio de esta materia en C. MÁRTINEZ SÁNCHEZ, 2024, pp. 8 a 12.

Por el contrario, M.A. RODRÍGUEZ BUENO, 2000, p. 3.984, entiende que <Aunque el final sea el mismo deberíamos respetar lo preceptuado en el art. 9 LHL [que prohíbe el establecimiento vía reglamentaria de beneficios fiscales en los tributos locales], y concretar tarifas diferentes en función de la verdadera capacidad económica del contribuyente y no aplicar reducciones o bonificaciones>.

Pareja opinión se manifiesta por EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2019, p. 2, al considerar que el citado art. 24.4 del TR de la LRHL no habilita a las entidades locales para establecer beneficios fiscales en las tasas por razones de capacidad económica, sino para utilizar criterios de capacidad económica en la determinación de las tarifas. Sin embargo, este criterio no lo consideramos de recibo, pues si estas tarifas diferentes implican una menor tributación de la que resultaría de aplicar las tarifas generales, tendremos que desde un punto de vista dogmático igualmente estaremos ante un beneficio fiscal, pues igualmente tendrán como finalidad reducir o bonificar (e, incluso, eximir totalmente) la cuota a pagar en concepto de tributo. De ahí que la misma revista posteriormente [EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2024c, p. 1], haya advertido que cuando se toman parámetros medioambientales para reducir la cuota de las tasas <[...] existe el riesgo de que estos parámetros puedan ser interpretados como beneficios fiscales no expresamente previstos en la ley /art. 9.1 TRLRHL), lo que podría dar lugar a su anulación> Criterio que compartimos parcialmente en el sentido de que también entendemos que estos parámetros reductoras son reconducibles al concepto de beneficio fiscal. Ahora bien, disentimos en que ello suponga un infrigimiento legal, pues por los motivos explicados entendemos que las entidades locales están genéricamente habilitadas por el legislador para establecer beneficios fiscales en sus tasas,

241 En *Tributos Locales*, núm. 157, 2022, p. 113.

tarifas coactivas puede establecer los beneficios tarifarios que estime conveniente siempre y cuando no vulneren ningún precepto constitucional.

VII.2. Tasa o tarifa coactiva de residuos

De acuerdo con lo acabado de explicar, entendemos que, respetando las estipulaciones legal interpretadas a la luz de los principios constitucionales, las entidades locales están habilitadas para establecer los beneficios que estimen convenientes en las tasas y tarifas coactivas, sin necesidad de una habilitación legal expresa.

Aún así, el legislador puede regular determinados beneficios fiscales o tarifarios, ya considerándolos de establecimiento preceptivo, ya considerándolos de establecimiento potestativo.

En el primer caso, beneficios de establecimiento preceptivo, el legislador quiere que la entidad local aplique el beneficio de que se trate en los términos previstos legalmente. Ésto es lo que, por ejemplo, acontece con la exención total contemplada por el artículo 21.2 del TR de la LRHL²⁴².

Mientras que en el segundo caso, beneficios de establecimiento potestativo, el legislador simplemente contempla un supuesto específico de beneficio a los efectos de que la entidad local decida discrecionalmente si lo aplica o no. Su principal virtualidad, no es tanto la de habilitar a la entidad local para establecer el beneficio (pues dadas las

amplias facultades de que esta goza, igualmente lo podría establecer), sino incentivar a que la entidad local lo establezca y, además, que si decide establecerlo se ciña a los eventuales requisitos y límites previstos legalmente.

Pues bien, esto último es lo que acontece cuando el artículo 11.4 de la Ley de Residuos de 2022 enumera, a título meramente enunciativo, algunas particularidades que podrán tenerse en cuenta a la hora de regular las tasas y las tarifas coactivas de residuos. La toma en consideración de estas particularidades comporta necesariamente una discriminación en la cuantificación que, en tanto en cuanto se arbitre mediante un elemento integrado en la estructura del tributo o de la tarifa coactiva cuyo efecto sea suprimir o reducir el gravamen, deberá considerarse un beneficio fiscal. Se trata de un precepto legal que ya hemos analizado en el anterior subapartado VI.5.b), donde advertimos que su función se ciñe a incentivar a que la entidad local contemple semejantes discriminaciones, pero sin que el legislador establezca requisitos ni límites al respecto.

En situación distinta se encuentra la bonificación del artículo 24.6 del TR de la LRHL para reducir los residuos alimentarios. Como veremos acto seguido, aun cuando el legislador también la regula como de establecimiento potestativo por parte de la entidad local, sí que contempla determinados requisitos y límites.

²⁴² El art. 21.2 del TR de la LRHL, establece: <2. El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales no estarán obligados al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediateamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.>

VII.3. Bonificación del art. 24.6 TR de la LRHL para reducir los residuos alimentarios

a) Planteamiento

Nos referimos a la bonificación legalmente regulada por el nuevo apartado 6 del artículo 24 del TR de la LRHL, añadido por la disposición final primera de la Ley de Residuos de 2022,²⁴³ cuyos elementos estructurales pasamos a examinar.

b) Finalidad

ARANA LANDÍN,²⁴⁴ ya nos advierte que la lucha contra el desperdicio alimentario supone una exigencia comunitaria que ha llevado al Estado español a adoptar medidas tanto a través de la Ley de Residuos de 2022, como de la reforma de la Ley de mecenazgo y el proyecto de ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario.

Pues bien, como explica DEL AMO GALÁN²⁴⁵ en comentario a la bonificación que nos ocupa <[...] su finalidad es reducir el residuo alimentario>. Por su parte, MILLA IBÁÑEZ²⁴⁶ puntualiza diciendo que <El

objetivo implícito en el artículo 24.6 va más allá de incentivar prácticas empresariales sostenibles; busca fomentar la colaboración efectiva entre el sector empresarial y entidades de economía social; convergiendo hacia objetivos compartidos de responsabilidad social y medioambiental. Estas disposiciones, en su conjunto, reflejan una estrategia legislativa que entrelaza la eficacia operativa y la responsabilidad social, buscando un equilibrio entre las necesidades gubernamentales y la sostenibilidad empresarial>.

Se trata en suma, que con la presente bonificación se pretende coadyuvar a nivel fiscal y tarifario la reducción de residuos alimentarios por parte del sector empresarial de distribución alimentaria y de restauración.²⁴⁷

c) Naturaleza

Por un lado, es una bonificación susceptible de afectar tanto a la tasa como a la tarifa coactiva de residuos,²⁴⁸ de ahí que pueda calificarse, ora de bonificación fiscal (en cuanto a afecte a la tasa), ora de bonificación tarifaria (en cuanto afecta a la tarifa coactiva).

243 El redactado del apartado 6 del art. 24 TR de la LRHL es:

<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.>

244 S. ARANA LANDÍN, 2024, p. 15,

245 O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 190,

246 J.J. MILLA IBÁÑEZ, 2024, p.10.

247 Dejamos apuntado que, la Ley de Residuos de 2022 se ocupa profusamente de esta materia, partiendo de los criterios establecidos en su artículo 19 titulado <Reducción de residuos alimentarios>.

248 Advierte A. NAVARRO GARCIA, 2022, p. 117, que esta bonificación constituye la primera vez que el TR de la LRHL prevé explícitamente un beneficio fiscal (o, más precisamente, beneficio tarifario) que afecte a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario (esto es, las tarifas coactivas).

Por otro lado, es una bonificación de establecimiento facultativo, de tal manera que tan sólo se aplicará si así lo decide discrecionalmente la entidad local.

Además, en el supuesto que la entidad local decida establecerla, lo más acorde con su finalidad es que se arbitre como una bonificación de carácter rogado, aplicable tan sólo previa solicitud a la que se acompañaría la documentación acreditativa que se cumplimentan los distintos requisitos reclamados, siquiera sea para verificar que el sistema de gestión empleado reduce efectivamente los residuos alimentarios.

d) Aspecto subjetivo

El ámbito subjetivo de la bonificación que nos ocupa se limita a las empresas de distribución alimentaria y de restauración.

e) Aspecto objetivo

El ámbito objetivo de la bonificación viene configurado por cuatro requisitos: En primer lugar, que la empresa ha de tener establecidos sistemas de gestión que reduzcan los residuos alimentarios. En segundo lugar, que estos sistemas se hayan establecido con carácter prioritario en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro.²⁴⁹ En tercer lugar, que la reducción de los residuos por ellos provocada sea significativa y verificable. Y, en cuarto

lugar, que el funcionamiento de tales servicios haya sido previamente verificado por la entidad local.

Se advierte que el aspecto objetivo está plagado de conceptos jurídicos indeterminados, cosa por la cual, en aras al principio de seguridad jurídica, sería conveniente que fueran especificados por la ordenanza reguladora de la tasa o tarifa coactiva.

En todo caso, estamos con DEL AMO GALÁN,²⁵⁰ cuando advierte que <[...] 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>. La explicación de este criterio radica en que siendo la bonificación una medida de fomento para incentivar al sujeto pasivo a adoptar determinadas actuaciones acordes con la con la finalidad pretendida, carece de sentido aplicarla en aquellos supuestos en que el sujeto pasivo ya está obligado a adoptar tales actuaciones.²⁵¹

f) Aspecto temporal

Dada la finalidad de esta bonificación, lo más corriente será que se aplique como de aplicación temporalmente ilimitada, aunque, a nuestro modo de ver, nada impide que la ordenanza la regule como temporalmente limitada, esto es, que su vigencia sea por una lapso temporal delimitado ciñéndose a uno o a varios concretos ejercicios.

249 G. PATÓN GARCÍA, 2023, p. 103, entiende que con ello se diseña un modelo de colaboración público-privada en la gestión de residuos.

250 O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 190.

251 Se trata de parejo criterio que el defendido por F.J. CAÑAL GARCÍA, 2022, pp. 79 y 80, respecto al beneficio fiscal regulado a nivel legal por el art. 74.5 del TR de la LRHL, en cuya virtud las entidades locales pueden potestativamente establecer una bonificación en la cuota del IBI por la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía sola.

g) Aspecto cuantitativo

La ordenanza fijará la cuantía de la bonificación con el límite máximo del 95 por 100 de la <cuota íntegra>, la cual, según el artículo 56.1 de la LGT viene constituida por una cantidad fija (cuota fija) o viene determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable (cuota variable). A nuestro modo de ver, el concepto de cuota íntegra derivado de la LGT también resulta predicable de las tarifas coactivas en la medida que no pugna con su pretendida naturaleza extratributaria.

Por otro lado, entendemos que, siempre y cuando no se supere este límite máximo legal, la ordenanza es muy libre de optar por el sistema cuantificador que estime más adecuado. Así, por ejemplo, tan lícito es que se fije una alícuota fija de bonificación, como que se arbitre una escala progresiva de alícuotas que vayan incrementándose en porcentaje a medida que aumente el volumen verificado de reducción de los residuos alimentarios.

h) Aspecto procedimental

DEL AMO GALÁN²⁵² nos advierte que <[...] la aplicación de este beneficio fiscal habrá de acomodarse al modelo de ordenanza de gestión de servicios>

El caso es que a nivel interno también habrá de observar un mínimo de congruencia. Y así, ya hemos dicho que lo más acorde con la finalidad de la bonificación es que se arbitre como una bonificación rogada, siendo en este caso preceptivo que la ordenanza

establezca la documentación y trámites necesarios para valorar si procede su concesión.

VIII. CUANTIFICACIÓN: RECARGOS**VIII.1. Criterio general****a) Concepto y naturaleza**

Como explica RODRÍGUEZ MONTAÑÉS,²⁵³ <La expresión “recargo” en un sentido amplio viene hacer alusión a cualquier aumento producido en una cantidad fijada con anterioridad con fines diversos>. Bajo este punto de vista se considerarían recargos todos los conceptos que permiten el aumento de la cuota tributaria —o tarifaria— para determinar la deuda tributaria —o tarifaria—.

Centrándonos en la deuda tributaria, resulta muy importante tener en cuenta que los recargos iniciales enumerados en la letra d) del artículo 58.2 de la LGT tienen una naturaleza distinta a los intereses moratorios y recargos por extemporaneidad y ejecutividad enumerados en las letras a), b) y c) del mismo artículo, en la medida que aquéllos, los recargos iniciales, no obedecen a un presupuesto de hecho extraordinario derivado de alguna anomalía de gestión, sino que obedecen a un presupuesto de hecho tan ordinario como el hecho imponible que genera la obligación tributaria principal o el presupuesto de hecho que genera la obligación de realizar pagos a cuenta, lo único que acontece es que el presupuesto de hecho del recargo incluye algún factor singular, distintivo, capaz de aumentar el importe de

252 O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 190.

253 M.P. RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, 1991, p. 149.

la obligación tributaria principal o de la obligación derivada del pago a cuenta. El caso es que, como en seguida se verá, el recargo puede originar incluso una nueva obligación tributaria principal.

Por nuestra parte entendemos que en las tarifas coactivas también es dable diferenciar entre los recargos iniciales, derivados de la mera realización del presupuesto de hecho, de los recargos derivados de la concurrencia de alguna otra circunstancia anómala relacionada con el preciso cumplimiento de la obligación de pago en los términos establecidos.

b) Clases y función.

Según se ha dicho, el artículo 58.2.d) de la LGT se ocupa de la categoría que hemos denominado recargos iniciales. Pues bien, este mismo precepto diferencia entre los recargos a favor del Tesoro (del mismo ente acreedor de la cuota) y los recargos a favor de otros entes públicos.

Centrándonos en el ámbito de las tasas locales diremos que: 1. La entidad local está legitimada para establecer vía ordenanza fiscal recargos iniciales sobre la base o la cuota, pues su función es constituir un mero elemento cuantificador más de la obligación tributaria principal devengada por la tasa. 2. En cambio, en tanto no medie la previa habilitación legal, no está legitimada para establecer recargos sobre tasas cuyos sujetos activos sean entes distintos al ente local, pues en tal hipótesis el recargo tiene como función crear una nueva obligación tributaria principal.

A nuestro modo de ver, a la misma conclusión cabe arribar cuando se trate de tarifas coactivas en tanto en cuanto se trata de prestaciones económicas sujetas a reserva de ley.

VIII.2. Tasa y tarifa coactiva de residuos

Paralelamente a lo que en el subapartado VII.2 hemos visto acontece respecto a los beneficios fiscales y tarifarios, cabe entender que, respetando los principios legales y constitucionales, las entidades locales también están habilitadas para establecer los recargos <iniciales> que estimen convenientes en sus tasas y tarifas coactivas, sin necesidad de una habilitación legal expresa.

Aún así, el legislador puede regular determinados recargos fiscales o tarifarios, ya considerándolos de establecimiento preceptivo, ya considerándolos de establecimiento potestativo.

En el primer caso, recargos iniciales de establecimiento preceptivo, el legislador quiere que la entidad local aplique el recargo de que se trate en los términos previstos legalmente. En la vigente legislación de tasas y tarifas coactivas no encontramos ningún recargo susceptible de encajar en este supuesto.

Mientras que en el segundo caso, recargos iniciales de establecimiento potestativo, el legislador simplemente contempla un supuesto específico de recargo a los efectos de que la entidad local decida discrecionalmente si lo aplica o no. Su principal virtualidad, no es tanto la de habilitar a la entidad local para establecer el recargo (pues dadas las amplias facultades de que esta goza, igualmente lo podría establecer), sino incentivar a que la entidad local lo establezca y, además, que si decide establecerlo se ciña a los eventuales requisitos y límites previstos legalmente.

Pues bien, esto último es lo que acontece cuando el artículo 11.4 de la Ley de Residuos de 2022 enumera, a título meramente enunciativo, algunas particularidades que podrán

tenerse en cuenta a la hora de regular las tasas y las tarifas coactivas de residuos. En el anterior subapartado VI.7 hemos estudiado la función discriminatorio que tienen estas particularidades, y en el subapartado VII.2 hemos advertido que cuando tal discriminación se arbitre mediante un elemento integrado en la estructura del tributo o de la tarifa coactiva cuyo efecto sea suprimir o reducir el gravamen, deberá considerarse un beneficio fiscal.

Se da empero la circunstancia que la discriminación puede arbitrarse en sentido negativo, es decir, sobregabando aquellas actuaciones contrarias a la particularidades que se pretenden potenciar, siendo aquí cuando aparece el concepto de recargo que se dará cuando la discriminación en la cuantificación se arbitre mediante un elemento integrado en la estructura del tributo o de la tarifa coactiva cuyo efecto sea aumentar la cuota tributaria o tarifaria previamente determinada.

Por último, insistir en que la entidad local goza de amplias facultades discrecionales para regular el mecanismo cuantificador de las tasas y las tarifas coactivas pero, como no puede ser de otro modo, está sujeta a los principios legales y constitucionales. Así en aras del principio de primacía legal, las entidades locales no pueden exigir tasas (ni, estimamos nosotros, tarifas coactivas) en los supuestos contemplados por el artículo 21.1 del TR de la LRHL, lo cual también tiene incidencia en los recargos.

Acto seguido pasamos a ocuparnos de un caso concreto examinado por la doctrina.

VIII.3. Recargo a los propietarios de perros

Un servicio que se ha intentado relacionar con la presente tasa es el de recogida de excrementos de los perros a través de los contenedores especiales que instala el Ayuntamiento a los efectos que los dueños de perros recojan los excrementos y los depositen en los citados contenedores. En este marco se enjuicia si resulta posible exigir a los propietarios de perros un recargo sobre la tasa de recogida de basuras.

La revista EL CONSULTOR²⁵⁴ advierte que en esta actuación se pueden dar dos circunstancias:

- La primera, es que el dueño del perro recoja personalmente los excrementos de la vía pública y los deposite en el contenedor; con lo que, en este caso, entendemos que no cabría hablar de prestación de servicio de recogida de basura, porque el que lo recoge es el propio ciudadano.
- La otra opción es que sea el Ayuntamiento el que, a través de su propio servicio de limpieza viaria, recoja estos excrementos. Pero, en tal caso, entendemos que, precisamente se trataría de una servicio de limpieza viaria y no de recogida de residuos sólidos urbanos, por lo que, en el caso del consultante sería aplicable el art. 20.4.e) de la Norma Foral 11/1989, de 5 de julio (...) reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa, que, al igual que hace el art. 21.1.e) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas

254 EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2012, p. 1503.

Locales (...), establece que las entidades locales no podrán exigir tasas por la limpieza de la vía pública.²⁵⁵

Por tanto, el solo hecho de que el Ayuntamiento instale en la vía pública unos contenedores para que se depositen los excrementos de los perros, no supone que se produzca el hecho imponible de la tasa de recogida de basuras. Por ello, no cabría establecer el recargo que se propone a los poseedores de perros.²⁵⁶

Criterio éste que compartimos y consideramos extensible a la tarifa coactiva de residuos.

IX. DEVENGO

IX.1. Criterio general

a) *Concepto y funciones*

De acuerdo con ALONSO GONZÁLEZ,²⁵⁷ puede definirse el devengo del tributo como <[...] el momento en el cual la ley fiscal entiende realizado el hecho imponible del tributo con el efecto de hacer nacer la obligación tributaria>.²⁵⁸

Pero no nos pensemos que la función del devengo se agota fijando el momento

en que nace la obligación tributaria, sino que, además, también cumple con otras dos funciones no menos importantes pues, por un lado, los elementos determinantes de tal obligación son los predicables en el momento del devengo; y, por otro lado, la normativa aplicable será la vigente a la fecha del devengo a no ser que aquélla tenga efectos retroactivos.²⁵⁹

A nuestro modo de ver, aun cuando el término devengo tiene una clara connotación tributaria, su conceptualización material puede extenderse al momento del nacimiento de la obligación tarifaria. De ahí que, en la medida que no pugna con su pretendida naturaleza extratributaria, también creemos que el momento en que nace la obligación de pago de la tarifa coactiva, también sirve para determinar sus elementos estructurales y la normativa aplicable salvo, claro está, que medie retroactividad.

b) *Sujeción a reserva de ley*

Dado el carácter esencial que presenta el devengo, por su íntima relación con el hecho imponible, es evidente que está sujeto a reserva de ley tributaria. Criterio que, por

255 Sobre la prohibición de establecer tasas por limpieza de la vía pública, vid. subapartado II.6.

256 Cuestión distinta es la tasa de tenencia de perros (vid. L. RUBIAL PEREIRA, 2011, pp. 1283 y ss.; J.F. GARCÍA DE PABLOS, 2020, pp. 55 y ss.)

257 L.M. ALONSO GONZÁLEZ, 1997, pp. 442 a 446.

258 Éste es el concepto de devengo que se deduce de nuestro vigente Ordenamiento jurídico, el cual aparece explícitamente reconocido en el pfo. primero del art. 21.1 de la LGT cuyo redactado es el siguiente: <El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. >

259 Así, el pfo. segundo del art. 21 LGT dice: <La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa>

Como explican J. MARTÍN QUERALT y, otros, 2003, p. 257, <las circunstancias fácticas relevantes para aplicar el tributo serán las del momento del devengo (STS de 17-IV-1999), determinando éste también la normativa aplicable (SSTS de 5-III-2001 y de 5-IV-2001), entre muchas cosas>. Por su parte la STC de 19 de noviembre de 1992 indica que <la expresión devengo del impuesto es equivalente a la de momento de nacimiento de la obligación tributaria y la Ley aplicable ha de ser la vigente al tiempo de producirse el devengo del tributo>.

idéntico motivo, también creemos debe predicarse del período impositivo.²⁶⁰

Además, dados los términos imperativos con que se pronuncia el art. 16.1.a) TR de la LRH respecto al devengo y período impositivos de los tributos locales de establecimiento potestativo (cuales son las tasas), cabe sostener que en el supuesto de que la ordenanza fiscal guardara absoluto silencio sobre este elemento estructural, ello sería causa suficiente para declarar la nulidad de la ordenanza, a no ser que excepcionalmente se pudiera integrar este defecto de contenido.

Semejante sujeción al principio de legalidad también cabe predicarse del nacimiento de la obligación de pago de las tarifas coactivas, sin embargo, como sabemos, la doctrina del TC rebaja respecto a ellas las exigencias derivadas del principio de legalidad, de donde cabe deducir que, en comparación con la ordenanza fiscal de la tasa, la ordenanza tarifaria puede ser más flexible a la hora de regular el devengo.

c) Devengo y exigibilidad

Tanto la doctrina²⁶¹ como el legislador también se han ocupado de distinguir el devengo de la exigibilidad (o fecha en la se que se ha de satisfacer la obligación de pago). Así, del artículo 12 de la LGT se deduce que: (i)

Existe la presunción de que tras el devengo se produce inmediatamente la exigibilidad del tributo. (ii) Pero la ley puede establecer otra cosa distinta, de tal manera que cuando así lo prevea el legislador, cabe que la exigibilidad del tributo esté separada del devengo por un lapso de tiempo, como también cabe que la exigibilidad del tributo se anticipe al devengo.

Esta distinción entre devengo y exigibilidad también la consideramos predicable de las tarifas coactivas, pues no pugna en absoluto con su naturaleza extratributaria.

d) Clasificación del presupuesto de hecho según su devengo

Partiendo de la doctrina acabada de citar, podemos decir que, desde un punto de vista temporal, los hechos imponibles se clasifican según sean instantáneos o de duración prolongada,²⁶² criterio que también consideramos predicable del presupuesto de hecho de las tarifas coactivas:

(i) En un sentido estricto, los instantáneos consisten en presupuestos de hecho que se realizan en un brevísimo momento y su dimensión temporal queda agotada al tiempo de producirse el elemento objetivo en que el presupuesto consiste, sin que, por

260 Sobre este tema existe plena unanimidad doctrinal: cfr. R. FALCÓN y TELLA, 1991, p. 210; F. SAINZ DE BUJANDA, 1993, p. 205; L.M. ALONSO GONZÁLEZ, 1997, p. 90.. Por su parte, el art. 8.b) de la LGT también considera el devengo como un aspecto del tributo sujeto a reserva de ley tributaria

Además, dados los términos imperativos con que se pronuncia el art. 16.1.a) TR de la LRH respecto al devengo y período impositivos de los tributos locales de establecimiento potestativo, cuales son las tasas, cabe sostener que en el supuesto de que la Ordenanza fiscal guardara absoluto silencio sobre este elemento estructural, entendemos que ello sería causa suficiente para declarar la nulidad de la ordenanza, a no ser que excepcionalmente se pudiera integrar este defecto de contenido.

261 Cfr., L.M. ALONSO GONZÁLEZ, 1997, pp. 78 y ss; M. FUSTER GÓMEZ, 2009, pp. 627 y ss.

262 Esta clasificación entre hechos imponibles instantáneos y duraderos también ha sido recogida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 197/1992, de 19 de noviembre.

tanto, tiendan a reiterarse o a reproducirse. Su devengo es, por ende, instantáneo.

(ii) Los de duración prolongada consisten en presupuestos de hecho que se realizan durante un período de tiempo y su dimensión temporal se dilata de forma definida o indefinida. Caso de dilatarse de forma definida, su devengo será también instantáneo, mientras que si se dilata de forma indefinida su devengo será periódico.

IX.2. Tasa o tarifa coactiva de residuos

a) *Devengo periódico*

El devengo de cualquier tributo y, por ende, de las tasas y, por extensión, de las tarifas coactivas, será periódico cuando la dimensión temporal del presupuesto de hecho se dilata en el tiempo de forma indefinida por tender a reiterarse o a reproducirse. Tratándose de tasas por servicios o actividades, nos estamos refiriendo a los servicios o actividades que son de prestación continua para cada sujeto pasivo.

En este supuesto lo lógico es que la norma configure el presupuesto de hecho de forma dividida en el tiempo, surgiendo así el concepto de <período impositivo>, pues se fracciona el presupuesto de hecho, en su duración, en períodos impositivos, correspondiendo a cada uno de los cuales un devengo distinto —que puede situarse al inicio o al final de cada período o, incluso, en un momento intermedio— y, por ende, un nuevo nacimiento de la obligación tributaria

o tarifaria. Por este motivo, cabe calificarlos como tributos o tarifas coactivas periódicos.

Esto es precisamente lo que, salvando excepciones muy puntuales, acontece con la tasa o tarifa coactiva por recogida de basuras, cuyo servicio tiende a ser continuo en el tiempo en la medida que la recogida no suele ser un acto aislado, sino reiterado en el tiempo.²⁶³ De ahí que, en la normalidad de los casos, no tenga sentido que la tasa o tarifa coactiva se devengue cada día en que se produce un acto de recogida de basuras, sino que lo lógico es que se devengue por un período de tiempo capaz de englobar todos los actos de recogida de basuras que en él se realizan. Este período de tiempo es el período impositivo.

b) *Período impositivo y fecha del devengo*

El artículo 26.2 del TR de la LRHL se ocupa del devengo de las tasas periódicas, diciendo:

<2. 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, salvo en los supuestos de inicio o cese en la utilización privativa, el aprovechamiento especial o el uso del servicio o actividad, en cuyo caso el período impositivo se ajustará a esa circunstancia con el consiguiente prorrateo de la cuota, en los términos que se establezcan en la correspondiente ordenanza fiscal.>

A nuestro modo de ver, en tanto en cuanto no pugna con la naturaleza extratributaria

263 R.A. NAVARRO HERAS, 2011, p. 277, considera que, junto a la tasa de extinción de incendios, la tasa de gestión de residuos es uno de los ejemplos más representativos de las tasas de devengo periódico.

de las tarifas coactivas, este precepto les resulta de aplicación supletoria.

El problema es que el transcrito precepto admite dos interpretaciones distintas:

1.^a Una interpretación literal nos llevaría a sostener que forzosamente el devengo tendrá lugar el 1 de enero de cada año y el período impositivo comprenderá el año natural. Consecuentemente, dejando a salvo aquellos supuestos especiales de inicio o de cese en el uso del servicio, la ley impediría que por la ordenanza fiscal o tarifaria se fijara el devengo de las tasas y tarifas periódicas en un momento distinto al del inicio del período y/o que se estableciera un período impositivo distinto al año natural.

2.^a Una interpretación principalista nos llevaría a sostener que el devengo tendrá lugar en la fecha en que se determine por la ordenanza correspondiendo también a la ordenanza determinar qué lapso temporal abarca el período impositivo. Consecuentemente, y al margen de aquellos supuestos especiales de inicio o de cese en el uso del servicio, la ley permitiría la configuración de tasas periódicas que se devengasen en un momento distinto al del inicio del período y/o que sus períodos impositivos fuesen distintos al año natural, como podrían ser la semana, el mes, el trimestre, el cuatrimestre o el semestre.

No hace falta decir que este tema presenta mucha relevancia práctica. Así, por ejemplo, en el supuesto de que la tasa o

tarifa coactiva se devengare el 1 de enero de cada año tendríamos que las modificaciones que se aprobaran en la ordenanza durante el año, solamente se podrían aplicar en el año siguiente, a no ser, claro está, que se aceptase su carácter retroactivo, cosa que, como ya hemos visto en el subapartado IV.8 de la tercera parte del trabajo,²⁶⁴ viene siendo negada por la jurisprudencia. Por el contrario, en el supuesto de que la tasa o tarifa coactiva se devengare, pongamos por caso, cada trimestre, tendríamos que las modificaciones que se aprobaran en la ordenanza durante el año se podrían aplicar en el siguiente trimestre, sin necesidad de esperar a que comenzase el nuevo año.²⁶⁵

Buena parte de la doctrina se manifiesta a favor de la primera interpretación citada, considerando que cuando se trate de una tasa (o tarifa coactiva) periódica, el período impositivo ordinario será el año natural, devengándose el 1 de enero de cada año. Y como que la normativa de residuos no contempla ninguna regla especial, este es el criterio que ha de aplicar en la tasa o tarifa coactiva de residuos.

Así, respecto a la tasa de residuos, DEL AMO GALÁN²⁶⁶ sostiene que <De acuerdo con la previsto en el artículo 26 del TRLRHL, la tasa se devenga el 1 de cada año natural y su período impositivo comprende el año natural>.

Idéntico criterio es defendido por EL CONSULTOR²⁶⁷ cuando se plantea la siguiente cuestión: <Si se aprueba la tasa

264 En *Tributos Locales*, núm. 158, 2022, p. 116 a 128-

265 Cfr. EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, núm. 23, 2000, pp. 3.800 y 3.801.

266 O. DEL AMO GALÁN, 2024, pp. 193 y 194.

267 EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2024c, pp. 1 a 3.

de residuos prevista en la Ley 7/2022 con posterioridad al 1 de enero de 2025, ¿sería posible girar en el primer ejercicio liquidaciones correspondientes sólo al segundo semestre de 2025?>. Trayendo a colación las SSTSJ de Castilla y León 1445/2013, de 6 de septiembre de 2013 y 574/2018, de 14 de junio de 2018, relativas a la tasa por los servicios del agua y alcantarillado, se concluye que <[...] el carácter periódico de la tasa de residuos determina su devengo el 1 de enero y el período impositivo el año natural. Por lo que se debe aplicar durante todo el ejercicio 2025 la ordenanza en vigor el 1 de enero de 2025. Si a uno de enero no está vigente esta tasa que tiene carácter periódico entendemos que no es posible realizar liquidaciones de esta en 2025>

Y en fin, en este sector doctrinal también se ubica VILLENA CERÓN, a pesar de que considera que lo lógico sería fijar el devengo al final del período impositivo, que es cuando se puede saber el volumen de residuos generados.²⁶⁸

Por nuestra parte, creemos que existen sobrados argumentos para defender la segunda interpretación citada, esto es, la que sostiene que cada ordenanza es libre para delimitar el período impositivo de las tasas y tarifas coactivas periódicas, así como para concretar si el devengo se produce al inicio, al final o en un momento intermedio de tal período.

Esta interpretación es la que técnicamente nos parece más correcta, pues hay supuestos de tasas periódicas en los que fijar el devengo

al día 1 de enero de cada año natural genera problemas de encaje con la cuantificación tributaria, como es el caso destacado de las tasas por prestación de servicios que toman como parámetro de cuantificación la intensidad del uso. En tales supuestos, técnicamente parece más correcto fijar el devengo al final del período impositivo, cuando ya se sabrá la intensidad del uso verificado. El ejemplo paradigmático nos lo ofrece la tasa o tarifa coactiva por servicio de suministro de agua, pues ordinariamente se cuantifica partiendo del volumen de agua consumida, en cuyo caso tan sólo al finalizar el período impositivo se sabrá con exactitud cuál ha sido este volumen. Pues bien, no otra cosa acontece con la tasa o tarifa coactiva de residuos si se regula de acuerdo con el principio de pago por generación en sentido estricto, en cuyo caso tan solo al finalizar el período impositivo se podrá saber con exactitud cuál ha sido este volumen.

Por supuesto que caben soluciones para paliar semejante disfuncionalidad, pero son a costa de forzar la lógica interna de la tasa o de la tarifa coactiva. Así entendemos acontece con la posibilidad de utilizar la técnica de la liquidación provisional según datos de uso estimados seguida de liquidación definitiva en base a datos reales, y así creemos también acontece con la técnica de utilizar los datos disponibles del propio período.

Por lo que respecta a la técnica de la liquidación provisional, entendemos que choca

268 M.R. VILLENA CERÓN, 2023, p. 116, dice: <[...] si se trata de una tasa o prestación por generación, lo normal sería que el devengo se produjera al final del período impositivo, esto es, el 31 de diciembre. Como sucede, por ejemplo, con los tributos estatales que gravan la renta generada en un período de tiempo (así, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).>

con el instituto de la notificación edictal predicable de las tasas periódicas.²⁶⁹

Y por lo que respecta a la técnica de utilizar los datos disponibles del propio período, cabe destacar que se encuentra recogida en la propuesta que hace DEL AMO GALÁN²⁷⁰ respecto a la cuota de uso de la tasa de residuos respecto a la que se requiera tener en cuenta la generación de residuos experimentada. Según este autor: <En estos supuestos, la cuota básica se exigirá durante el período impositivo correspondiente y la parte variable podrá exigirse en el mismo período o en

el siguiente, en función de la disponibilidad temporal de los datos de generación de los residuos, datos que podrán ser los del propio período o los anteriores, según establezca la correspondiente ordenanza. Ambas cuotas podrán exigirse en un único recibo o en dos diferentes>.

Adviértase que, desde un punto de vista fáctico, resulta imposible que antes de finalizar el período se tengan todos los datos disponibles para cuantificar la tasa o tarifa coactiva en atención a los residuos efectivamente generados en tal período. De tal

269 Ciertamente, respecto al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el legislador (art. 103.1 TR de la LRHL) establece que se devengue al inicio de las obras, momento en el que todavía no se sabrá cuál será la base imponible del Impuesto al coincidir ésta con el importe de las obras realizadas. Sin embargo, el mismo legislador distingue entre una liquidación provisional del impuesto en el momento de la obtención de licencia —o, en defecto de licencia, del inicio de las obras— y una liquidación definitiva en el momento del final de las obras, lo cual palía los efectos negativos que se pudieran derivar de fijar el devengo al inicio de las obras.

El caso es que el legislador de las tasas no contempla semejante régimen de liquidación, pues no distingue entre una liquidación provisional al inicio del período impositivo que ponderara el uso previsto del servicio, y una liquidación definitiva al final de este período que ponderara el uso efectivamente realizado del servicio. Esto comporta que los efectos negativos que pudieran derivarse de fijar el devengo al inicio del período impositivo puedan ser insuperables.

Tanto ello es así, que en relación al sistema que contempla el art. 26.2 del TR de la LRHL, consistente en fijar el devengo el 1 de enero de cada año, T. COBO OLVERA, 1998, p. 122, sostiene que <No será posible fijar este sistema [...] cuando se trate de tasas por la prestación de servicios en los que la intensidad, utilización o consumo sea un dato necesario para la cuantificación, por ejemplo, el servicio de suministro de agua a domicilio>.

Sin embargo, a nuestro juicio, procede admitir este sistema si, previamente, se admite que en los supuestos en que en el momento del devengo no sea posible contar con todos los elementos definitivos para cuantificar la tasa, cabe que la liquidación o autoliquidación que se practique tenga la consideración de provisional, generando un pago a cuenta del que resulte la liquidación definitiva. Así lo ha manifestado la STS de 29 de noviembre de 1993 (Ar. 8.478), en relación a la tasa por licencia de obras, y así creemos nosotros debe interpretarse respecto al resto de tasas, sean de devengo instantáneo o periódico.

Aún así, hemos de reconocer, que esta solución puede ser lógica cuando se trate de tasas de devengo instantáneo, donde a una liquidación provisional unívoca procedería una liquidación definitiva. Pero no parece que sea práctica en las tasas de devengo periódico, donde el inicio de cada período impositivo generaría para cada usuario una liquidación provisional que posteriormente se deberá de rectificar de forma sistemática por la respectiva liquidación definitiva.

De acuerdo con lo anterior, cabe a nuestro juicio concluir que, aun cuando legalmente siempre sea posible fijar el devengo de las tasas periódicas en el inicio del período impositivo, entendemos que, ni tan siquiera utilizando la técnica de la liquidación provisional, ello resulta nada aconsejable cuando se trate de tasas por prestación de servicios que tomen como parámetro de cuantificación la intensidad del uso. Adviértase que en este caso, la liquidación provisional dictada antes de que finalizara el período impositivo, se vería corregida por la liquidación definitiva dictada tras finalizar el período impositivo. A nuestro modo de ver, ello privaría de sentido la utilidad que representa para la Administración la posibilidad de notificar edictalmente las tasas periódicas, pues, en verdad que no tiene ningún sentido primero notificar edictalmente una liquidación a sabiendas que con posterioridad se deberá de modificar a través de otra liquidación notificada individualmente en la que se tome en consideración la intensidad del uso del servicio realizada por el sujeto pasivo.

270 O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 194.

modo que, si se pretende girar la liquidación en atención a los datos de un período, lo más razonable es que se trate de un período ya concluido, pues si se trata de un período que aún esté en curso, la liquidación no podrá contemplar todos los residuos efectivamente generados en el mismo, lo que viene a reforzar el criterio que propugnamos consistente en que la solución técnicamente más ajustada a la naturaleza de la tasa o tarifa coactiva de residuos es fijar el devengo al final del período impositivo.

Criterio que estimamos ajustado a derecho en tanto en cuanto la vigente normativa da pie para interpretar que, a pesar del redactado literal del artículo 26.2 del TR de la LRHL, el legislador habilita a las ordenanzas para fijar tanto el período impositivo como la fecha del devengo.

En efecto, si bien la literalidad del artículo 26.2 del TR de la LRHL fija indudablemente el devengo de las tasas periódicas en el 1 de enero de cada año, señalando el año natural como su período impositivo, no es menos cierto que en el mismo precepto figura un inciso que encierra la siguiente frase condicional: “[...] y así se determine en la correspondiente ordenanza fiscal [...]”.

A nuestro juicio, no tiene demasiado sentido entender que con este inciso el legislador lo

que pretende es otorgar a las Entidades locales la facultad para configurar las tasas como de devengo periódico, pues esta facultad ya se sobreentiende, sobretodo cuando se trata de tasas cuya naturaleza material <exija> su devengo periódico. Por el contrario, sí que tiene sentido entender que con este inciso el legislador pretende otorgar a las Entidades locales la facultad para fijar la fecha del devengo de las tasas (o tarifas coactivas) periódicas el 1 de enero de cada período impositivo coincidente con el año natural o bien fijar el devengo en otro momento distinto al 1 de enero y/o fijar el período impositivo en otro lapso temporal distinto al año natural.²⁷¹

En suma, pues, la ordenanza fiscal (o tarifaria) puede hacer coincidir el período impositivo de las tasas (o tarifas coactivas) con el año natural, como también puede hacerlo coincidir con otro lapso de tiempo distinto, cual puede ser el semestre, el cuatrimestre, el trimestre, el mes, etc. Y, en todo caso, la ordenanza fiscal puede hacer coincidir el devengo con el inicio del período impositivo (el primer día del año, del semestre...), como también puede hacerlo coincidir con el último día del período impositivo o en un día intermedio.

De acuerdo con esta interpretación, la regla que contempla el primer inciso del ar-

271 De este modo compartimos el criterio sostenido por EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, núm. 23, 2000, pp. 3.800 y 3.801, según la cual: <Si la Ordenanza Fiscal así lo determina, el devengo, en el caso de tasas de carácter periódico, se producirá el primero de enero de cada año y el período impositivo comprenderá el año natural. Por el contrario, si la determinación de la Ordenanza es en otro sentido, tal como está redactado el precepto cabe la posibilidad de devengo trimestral, semestral, mensual, o como quiera regularlo la Corporación a través del instrumento de la Ordenanza>. En esta línea, aunque de forma menos contundente, también parecen pronunciarse J. ZORNOZA PÉREZ y E. ORTÍZ LACALLE, 2005, p. 780, cuando afirman que el citado precepto legal <[...] permite, a nuestro entender, que las Ordenanzas fiscales, al regular las tasas cuyo presupuesto de hecho sea duradero, configuren auténticos períodos de imposición o de la base, esto es, que no se trate de meros períodos de liquidación, de manera que se tomen en consideración determinadas modificaciones que durante el año afectan a elementos subjetivos u objetivos del hecho imponible y que repercuten finalmente en la cuantía de la obligación, en forma de prorrateos en la cuota>.

título 26.2 del TR de la LRHL consistente en fijar el devengo el 1 de enero de cada año, y en hacer coincidir el período impositivo con el año natural, no es una norma de aplicación imperativa, pues la ordenanza puede fijar otra fecha del devengo y otro período impositivo. Ni tan siquiera creemos se trate de una norma de aplicación supletoria, pues el legislador no establece que será aplicable caso de que la ordenanza fiscal guarde silencio al respecto. Por tanto, entendemos que estamos ante una norma indicativa, cuya única función es indicar el criterio ordinario para la fijación del devengo y del período impositivo, respecto al cual, la Ordenanza fiscal o tarifaria deberá pronunciarse si lo sigue o, por el contrario, adopta otro criterio distinto.²⁷²

De aceptarse esta interpretación, estimamos que en el caso concreto de la tasa o tarifa coactiva de residuos, lo más acorde con el principio de pago por generación sería fijar su devengo en el último día de su período impositivo, el cual podría ser anual o infraanual.

Ni que decir tiene, la fecha del devengo y el período impositivo, a pesar de formar parte del derecho tributario o tarifario material, también afectan al derecho formal y, por ende, a la gestión. Así CARRETERO LESTON,²⁷³ ya advirtió que cuanto más corto sea el período de liquidación de la tasa de basuras, más justa será la fijación de la cuota para los ocupantes de cortos espacios

de tiempo, pero más complicaciones de gestión acarreará.

Pasemos acto seguido a examinar la gestión.

X. GESTIÓN

X.1. Criterio general en las tasas

a) Gestión de las tasas periódicas: el padrón

Las tasas periódicas son aptas para gestionarse mediante el denominado sistema de padrón. Éste resulta sumamente práctico, sobretudo a la Administración gestora. De ahí que ÁNGELA ACÍN²⁷⁴ sostenga que <[...] en todos los supuestos en que sea posible establecer obligaciones continuadas de recibir los servicios ofrecidos por el ayuntamiento convendrá elaborar un padrón, porque la gestión de los valores-recibo incorporados en el mismo es mucho más fácil y económico que otro procedimiento de declaración y posterior liquidación>.

b) Notificación de la liquidación tributaria

Huelga decir que las tasas, en su condición de tributo, estarán sujetas al régimen de notificación de las liquidaciones tributarias que se prevé en la LGT.

La regla general es que las notificaciones sean personales, sin embargo se contemplan excepciones, cabiendo destacar la notifica-

272 Comentando esta regla legal sobre el devengo de las tasas periódicas, T. COBO OLVERA, 1998, p. 122 entiende que <[...] como en relación a este elemento tributario la Ley deja libertad a las Entidades locales para que lo contemplen o no, y además para que lo recojan para unas tasas determinadas y no para otras, es imprescindible que las Ordenanzas fiscales lleven a cabo una concreta y debida regulación de la materia>.

273 J.L. CARRETERO LESTON, 1987, p. 200.

274 A. ACÍN FERRER, 2011, pp. 1.195 y 1.196.

ción edictal de los tributos periódicos regulada por el artículo 102.3 de la LGT.²⁷⁵

Según dicho precepto, para que sea factible este tipo de notificación han de concurrir los siguientes requisitos:

(i) En primer lugar, ha de tratarse de liquidaciones por <tributos de cobro periódico por recibo>, dentro de cuya categoría entran las tasas de devengo periódico.

(ii) En segundo lugar, ha de existir una previa notificación personal de <la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula>.²⁷⁶

(iii) En tercer lugar, como explica ALIAGA AGULLÓ,²⁷⁷ la jurisprudencia reclama que las posteriores liquidaciones a notificar por edictos han de mantener una <identidad total y absoluta> con la primera liquidación objeto de notificación personal, si bien, esta misma autora reconoce que la jurisprudencia viene mostrándose flexible exigiendo que basta con una <identidad sustancial>.

En todo caso, el artículo 102.3 de la LGT impone que <El aumento de base imponible

sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven>.

Como explica aquella autora, la jurisprudencia exige que esta identidad ha de darse no sólo en los elementos esenciales, lugar, tiempo y forma de cumplimiento, sino también en los medios de impugnación.²⁷⁸

De ahí que, según explica LEAL BARROS,²⁷⁹ <[...] cuando se aprueba o modifica una ordenanza, al modificarse las tarifas, ello genera una modificación en el fichero y en el padrón, por lo que de conformidad con lo que establece el artículo 102.1 de la LGT 58/2003, ha de ser notificada la primera liquidación a los obligados tributarios a los que les afecte el cambio de tarifas individualmente. Solamente, para las siguientes liquidaciones operará el apartado 3 de dicho artículo, que admite la notificación edictal>.

La única excepción que el legislador admite de forma explícita estriba en que la modificación de la base imponible <provenga de revalorizaciones de carácter general auto-

275 El art. 102.3 de la LGT dice:

<En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las Leyes>.

276 En este sentido A. ACÍN FERRER, 2011, p. 1.195, partiendo del supuesto más ordinario, indica que <En el momento del inicio de los servicios se practicará una liquidación por los trimestres que resten hasta la conclusión del ejercicio y se comunicará al interesado el alta en el padrón, así como el hecho de que las sucesivas cuotas de la tasa se devengarán el día 1 de enero de cada ejercicio y se notificarán colectivamente mediante exposición pública del padrón. Esta notificación colectiva está amparada en el art. 102.3 de la LGT.> Se trata de una materia que se inserta dentro del prorrateo de cuotas previsto para las tasas en el art. 26.2 del TR de la LRHL.

277 E. ALIAGA AGULLÓ, 1997, p. 98. En el mismo sentido, se pronuncian J.J. FERNÁNDEZ e I.C. DEL CASTILLO, 2002, p. 436.

278 Recuérdese que el propio TC ha venido a considerar que si se cambian los plazos de ingreso de la deuda de un tributo periódico, deberá realizarse la notificación individual (vid. P. PADILLA RUÍZ, 2009, p. 3.332, con cita de la STC 122/2003, de 16 de junio, FJ 3º).

279 J. LEAL BARROS, 2011, p. 65.

rizadas por las leyes», criterio que, a nuestro modo de ver, también debe extenderse al aumento de otros elementos cuantificados (como puede ser el tipo de gravamen) siempre y cuando vengan autorizados por las leyes, e, incluso, entendemos nosotros, por normas reglamentarias que tengan la pertinente habilitación legal, como acontece con las ordenanzas fiscales, siendo el caso típico la revaloración de sus tarifas con la aplicación del índice de precios al consumo.

Así mismo, ALIAGA AGULLÓ explica que la jurisprudencia también ha admitido la notificación edictal de las variaciones que benefician al obligado, como sería el caso de una disminución o reducción de las cuotas.

c) *Vía de apremio*

Tal y como explicamos en la primera parte del trabajo,²⁸⁰ resulta pacífico que la tasa es un ingreso de derecho público y, por ende, exigible por la vía de apremio (cfr. art. 2.2 del TR de la LRHL).

X.2. Criterio general en las tarifas coactivas

En la medida que el legislador no se ocupe específicamente de regular la gestión de las tarifas coactivas, entendemos que, resultará de aplicación supletoria la normativa de las tasas siempre y cuando no atente contra

la pretendida naturaleza extratributaria de tales tarifas.

Por lo que respecta a la gestión por padrón de las tarifas coactivas periódicas, creemos es un sistema que debe admitirse sin duda alguna, pues se aviene a su naturaleza extratributaria. De hecho, ya el propio legislador contempla la posibilidad de que los precios públicos (ingreso extratributario) sean gestionados mediante padrón.²⁸¹

De este modo, entendemos cabe la notificación edictal de las liquidaciones tarifarias mediante la publicación del padrón.

Cuestión distinta es que a las tarifas coactivas les resulte de aplicación el régimen de notificaciones individuales que la LGT contempla como excepción a la notificación edictal. Concretamente nos referimos a la necesidad de que se notifique individualmente tanto en el supuesto en que se produce el alta en el padrón como en el supuesto en que se se produce una variación substancial al alza de la cuota tributaria no derivada de revalorización general autorizada por la ley.

En estos supuestos entendemos que no se precisa una notificación individual de la liquidación tarifaria con los requisitos del artículo 102.1 y concordantes de la LGT, siendo aceptable un sistema alternativo más laxo siempre y cuando no cause indefensión al interesado, de tal manera que, a nuestro

280 En *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, p. 107.

281 En efecto, la disp. adic. 2ª TR de la LRHL contempla una regla especial de notificación relativa a los supuestos en que, por mor de la variación de las circunstancias en que se esté prestando un servicio, la prestación pase de ser precio público de carácter periódico a tasa de carácter periódico.

En este supuesto no será preciso realizar la notificación individual para incluir al sujeto pasivo en el padrón de la nueva tasa siempre y cuando haya una coincidencia entre los obligados tributarios y la cuantía a pagar del precio público y de la nueva tasa. Especificándose que si media un incremento de la cuota de la tasa respecto del importe del precio público al que sustituye, también se aplicará dicha regla siempre que tal incremento se corresponda con una actualización de carácter general.

juicio, basta con que el sujeto gestor pueda acreditar que se ha puesto en conocimiento del sujeto pasivo el alta o la variación sustancial de la cuota tarifaria.

Por último recordar que la posibilidad de utilizar la vía de apremio en las tarifas coactivas es una cuestión muy debatida. En la primera parte del trabajo²⁸² concluimos que «aun cuando desde nuestras posiciones doctrinales las tarifas coactivas siempre deberían tener la consideración de ingresos de derecho privado, la vigente regulación obliga a matizar este criterio en el sentido que cuando las tarifas coactivas son percibidas por la Administración titular del servicio, tienen la consideración de ingresos de derecho público, pudiendo ser exaccionadas por la vía de apremio; en cambio, si son percibidas por el gestor de derecho privado, tienen la consideración de ingresos de derecho privado y, por ende, no pueden ser exaccionadas por la vía de apremio. Este es el criterio que entendemos resulta predicable de la normativa local común, cabiendo precisar que la normativa

local navarra se aparta del mismo al permitir que las tarifas coactivas sean en todo caso exaccionables por la vía de apremio.»²⁸³

X.3. Tasa o tarifa coactiva de residuos

a) Pago por generación

La nueva normativa de residuos derivada de la Ley de Residuos de 2022, no contempla ninguna novedad en materia de gestión tributaria o tarifaria. Ciertamente, esta normativa contempla el principio de pago por generación, el cual podría condicionar la gestión de la tasa o tarifa coactiva a los efectos de que el ente gestor pudiese comprobar el volumen y tipo de residuos generados por cada sujeto pasivo. Sin embargo, como ya hemos explicado, este principio es de naturaleza programática y, por ende, admite distintos niveles de aplicación:

(i) Por supuesto admite el nivel avanzado, que se dará cuando se identifiquen los residuos efectivamente generados por cada sujeto pasivo;

282 En *Tributos Locales*, núm. 145, 2022, p. 117.

283 Criterio distinto es defendido por S. MARTÍNEZ DE TRENCHERÍA, 2022, p. 56; EL CONSULTOR —REDACCIÓN—, 2022, p. 2; M.C. GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, 2024, p. 14; O DEL AMO GALÁN, 2024, p. 193; A. MENÉNDEZ MORENO, 2024, p. 4. Para estos autores, las tarifas coactivas son ingresos de derecho público y, por ende, siempre pueden ser exigibles por la vía de apremio. Criterio que por las razones expuestas en la primera parte del trabajo, no compartimos.

Un criterio singular defiende D. GONZÁLEZ ORTÍZ, 2024, pp. 223 a 227. Si no erramos en la interpretación, el autor parece partir de la premisa consistente en que tanto el artículo 10 de la LGP como el art. 2.2 del TR de la LRH, tan sólo habilitan la vía de apremio para las exacciones de derecho público cuya titularidad sea de la Administración General del Estado, de las entidades locales o sus organismos autónomos. A partir de esta premisa, el autor sostiene que cuando la titularidad de una prestación patrimonial de carácter público no tributario recae en la Administración General del Estado, de las entidades locales o sus organismos autónomos, participa del concepto de tributo definido en el artículo 2 de la LGT. De tal manera que si esta prestación resulta exigible por la vía de apremio es porque se trata de un tributo. De ahí concluye que cuando se trate de auténticas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario (esto es, las exigidas por entes distintos a la Administración pública y sus organismos autónomas) no resulta exaccionable por la vía de apremio.

Ni que decir tiene, se trata ésta de una tesis jurídicamente coherente, sin embargo, aún así, no la compartimos porque entendemos que las Administraciones públicas y sus organismos autónomos pueden ser titulares (sujetos activos) de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, sin que ello suponga su reconversión automática en prestaciones tributarias.

(ii) también admite un nivel medio, cuando los residuos generados por cada sujeto pasivo se calculan mediante índices forfentarios;

(iii) e incluso admite un nivel elemental en el que, pese abandonarse la pretensión de medir los residuos generados por cada sujeto pasivo siquiera sea indiciariamente, se establecen determinados elementos destinados a favorecer la medioambientalidad de la prestación económica.

A nuestro modo de ver, el nivel avanzado es el único capaz de cumplimentar las exigencias del principio de pago por generación en sentido estricto. El nivel medio tan sólo da lugar a sistemas sucedáneos, en tanto que el nivel elemental supone sustituir la aplicación del principio por unas medidas medioambientales que tan sólo tangencialmente tendrán alguna relación con el pago por generación.

En todo caso, como explica PATÓN GARCÍA,²⁸⁴ <El modelo de gestión tributaria en las tasas de pago por generación viene condicionado decisivamente por los elementos de cuantificación que conformen la estructura jurídica de la tasa [...]> Igual condicionadamente entendemos debe predicarse de la tarifa coactiva de pago por generación.

Pasemos a examinar los modelos de gestión de la tasa o tarifa coactiva de residuos.

b) Supuesto ordinario: gestión por padrón y esquema del régimen de notificación

En el subapartado IX.2 hemos visto que la naturaleza del servicio de recogida de residuos como servicio de prestación continuada, impulsa a que ordinariamente se configure la tasa o tarifa coactiva como de devengo periódico, lo cual comporta que se tienda a gestionarla mediante padrón, sistema caracterizado porque permite la notificación edictal de las liquidaciones.²⁸⁵

Ahora bien, como igualmente hemos visto, la notificación edictal tiene dos excepciones que requieren la notificación individual: En primer lugar, cuando se trata del alta en el padrón; y, en segundo lugar, cuando se produce una variación substancial al alza de la cuota tributaria no derivada de revalorización general autorizada por la ley.²⁸⁶

En el caso de las tasas, la notificación individual ha de ajustarse a los estrictos requisitos reclamados por el artículo 102 y concordantes de la LGT, mientras que en el caso de las tarifas coactivas, entendemos que cabe arbitrar un sistema alternativo más laxo siempre y cuando permita acreditar que se ha puesto en conocimiento del sujeto pasivo

284 G. PATÓN GARCÍA, 2023, p. 100.

285 En este sentido F.J. MAGRANER MORENO, 2024, p. 4, indica que la forma de gestión por padrón es la que se aplica en la tasa por la prestación de servicios de gestión de residuos urbanos (tasa de basura).

Aún así, insistimos en que caben excepciones, incluso cuando se trate del servicio ordinario de recogida de basuras. Un ejemplo claro sería el sistema de pago de la tasa o tarifa coactiva de residuos mediante la adquisición de bolsas de basuras habilitadas al efecto. Vid. próximo punto e).

286 En este sentido, se pronuncia la STSJ de Balears núm. 329/2002, de 2 de abril (en *Tributos Locales*, núm. 24, 2022, pp. 60 a 62), exigiendo la notificación individual de la liquidación por tasa de basuras cuando las tarifas experimenten un sustancial incremento, pues de otro modo quedaría comprometida la garantía de conocimiento de su contenido y la posibilidad de impugnación.

el alta o la variación sustancial de la cuota, pues de otro modo se correría el riesgo de dejarle en indefensión.

Llegados a este punto es relevante tener en cuenta que el establecimiento *ex novo* de una tarifa periódica gestionada por padrón siempre supondrá la necesidad de notificar el alta en el padrón, salvo que el legislador establezca alguna excepción²⁸⁷

Una vez producida el alta en el padrón, ya se podrán notificar edictalmente las sucesivas liquidaciones siempre y cuando se cumplimiento el requisito consistente en que medie una <identidad sustancial> entre la última liquidación notificada individualmente (que, normalmente, será la del alta en el padrón) y las ulteriores.

A nuestro modo de ver, centrándonos en el servicio de recogida de residuos, la correspondiente tasa o tarifa coactiva únicamente cumplimentará este requisito si se cuantifica de una de estas dos maneras: (i) mediante una cuota fija; o, (ii) mediante una cuota variable que atienda a factores de importe estable, cuales pueden ser la superficie del inmueble o su valor catastral.

En cambio, si se cuantifica de forma variable mediante un factor de importe inestable, ya no se cumplimentará este requisito y, por ende, será preciso la notificación individual de las liquidaciones, ya con los requisitos de la LGT si se trata de una tasa, ya mediante un sistema alternativo si se trata de una tarifa coactiva. Singularmente, nos referimos a los supuestos en que la tasa o tarifa coactiva se cuantifica tomando como parámetro: (i) El

volumen real de los residuos generados por el sujeto pasivo (nivel elevado del principio de pago por generación); o, (ii) el volumen real de otros parámetros de importe voluble, cual puede ser el consumo de agua, que sirvan indiciariamente para estimar el volumen forfatorio de los residuos generados por el sujeto pasivo (nivel medio del principio de pago por generación).

En este marco, conviene tener en cuenta que, según ya hemos explicado, ordinariamente la cuota de la tasa o tarifa coactiva de residuos será binomia, distinguiéndose entre; (i) la subcuota de servicio, que por su naturaleza suele ser ajena al principio de pago por generación, cosa por la cual tiende a arbitrarse como una cuota fija o como una cuota variable cuya base imponible sea una magnitud cuantitativamente estable —v.gr: la superficie o el valor catastral del inmueble—; y, (ii) la subcuota de uso que, aun pudiendo ser fija o variable, lo que más cuadra con el principio de pago por generación es que se arbitre como una cuota variable cuya base imponible sea una magnitud cuantitativamente inestable, ya por medir el volumen efectivo de residuos generados individualmente por el usuario (nivel elevado del principio de pago por generación), ya por medir este volumen de residuos de manera forfataria —v.gr: el consumo de agua del inmueble— (nivel medio de este principio).

De este modo, a la práctica, el problema consistente en la necesidad de notificar individualmente las liquidaciones se centrará en la subcuota de uso, pues, a diferencia de la subcuota de servicio, es la que suele cuantificarse

287 Tal y como acontece con la la disp. adic. 2ª TR de la LRHL, relativa a los precios públicos, ya comentada por nosotros en el anterior punto X.2.c)

de manera variable mediante magnitudes cuantitativamente inestables a los efectos de ajustarse al principio de pago por generación (a nivel elevado o a nivel medio).

c) Notificación edictal y personal en la tasa de residuos

En este sentido, respecto a la tasa de residuos, HERRERA MOLINA²⁸⁸ considera que <Cuando la cuota de generación dependa del volumen o peso de residuos efectivamente generado será necesaria liquidación administrativa notificada de modo individual>.

De este modo, según el citado autor, será preceptiva la notificación individual de las liquidaciones tributarias, cuando estemos ante un nivel elevado del principio de pago por generación en cuya virtud la prestación económica se cuantifique mediante una magnitud tan inestable como son los residuos efectivamente generados por el sujeto pasivo. El caso es que semejante criterio doctrinal, tendente a reclamar la notificación personal de las liquidaciones tributarias, resulta igualmente predicable cuando estemos ante un nivel medio del principio de pago por generación en cuya virtud la prestación económica se cuantifique según unos índices forfarios inestables, como puede ser el volumen de agua consumido en los inmuebles.

Sin embargo, se ha de reconocer que este criterio viene siendo discutido por un importante sector doctrinal que tiende a no exigir la notificación personal cuando el

importe de las liquidaciones por servicios de prestación continuada depende de factores relacionados con el uso del servicio.

Así, respecto a la tasa por el servicio de abastecimiento de agua cuantificada según el consumo de cada sujeto pasivo, EL CONSULTOR²⁸⁹ ha sostenido que un cuando el interesado no conozca la deuda que tiene, <[...] la puede conocer mediante una simple operación aritmética, siempre que no exista variación en las tarifas aplicables, y puede comprobar el consumo de su contador. Por ello, entendemos que no es exigible la notificación individual de la liquidación>.

Y por lo que respecta a la tasa de residuos cuantificada en atención al principio de pago por generación en sentido estricto (nivel avanzado), DEL AMO GALÁN²⁹⁰ sostiene 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 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.>

Por nuestra parte decir que estos argumentos no los consideramos jurídicamente convincentes.

288 P.M. HERRERA MOLINA, 2021, p. 34.

289 REDACCIÓN —EL CONSULTOR—, núm. 17, 1996, pp. 2.447 y 2.448. En el mismo sentido se pronuncia en el núm. 22, 2003, p. 3.625. Sin embargo, dejamos constancia, que esta misma Revista parece haber cambiado de criterio en el núm. 14, 2008b, pp. 2.447 y 2.448.

290 O. DEL AMO GALÁN, 2024, p. 194.

Empezando por el argumento defendido por EL CONSULTOR, cabe destacar que difícilmente encontraremos algún tributo cuya cuota no pueda previamente conocerse por el sujeto pasivo mediante la simple operación aritmética de aplicar el mecanismo cuantificador del tributo previsto legalmente a los datos fácticos que resulten relevantes para la cuantificación tributaria, los cuales, como es natural, serán de sobras conocidos por el sujeto pasivo.

Lo relevante para que proceda la notificación edictal, no es que el sujeto pasivo pueda conocer de antemano la cuota tributaria a través de la aplicación del mecanismo cuantificador del tributo, sino que exista una substancial identidad entre la cuota tributaria derivada del alta en el padrón y las ulteriores cuotas tributarias. Y, damos por descontado, que si la cuota tributaria se hace depender de factores tan volátiles como el consumo del agua (o la generación efectiva de residuos), aquélla será susceptible de variar substancialmente de período en período de liquidación.

Por tanto, siempre según nuestro parecer, en tales casos resulta preceptivo que la liquidación de la tasa de agua, al igual que la de residuos, se haga de forma personal.

Huelga decir que este criterio no se aviene con la práctica habitual consistente en publicar por edictos las liquidaciones correspondientes a los distintos períodos de facturación, lo cual creemos que choca abiertamente contra letra de la Ley y contra la doctrina del TC.

Choca contra la letra de la Ley porque, según ya hemos dicho, el legislador establece que el aumento de la base imponible no derivado de la aplicación de revalorizaciones de

carácter general autorizadas por la ley, determinará la imposibilidad de notificar edictalmente las liquidaciones tributarias (cfr. art. 102.3 de la LGT). Y choca con la doctrina sentada por el TC, porque, según la STC 73/1996, de 20 de abril, el presupuesto de la inmutabilidad entre la liquidación inicial y las posteriores no constituye una circunstancia indiferente a la hora de valorar la comparabilidad de las notificaciones colectivas con el principio de interdicción de la indefensión del artículo 24.1 de la CE, lo cual le lleva a concluir que las notificaciones edictales a que se refiere el artículo 124.3 de la LGT de 1963 (actualmente recogido en el art. 102.3 de la LGT de 2003) <[...] se refieren a liquidaciones de tributo de cobro periódico por recibo que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación o modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente.>

Resulta evidente que si la tasa por el servicio de suministro de agua se cuantifica tomando como referencia el volumen de agua consumida, este volumen se erige en la base imponible del tributo y, desde luego, de un período de liquidación a otro pueden haber aumentos más que substanciales, pues, esencialmente, dependerá de algo tan volátil como la necesidad de consumo de agua que en cada período pueda tener el usuario. Y lo mismo cabe decir de la tasa por el servicio de residuos cuantificada tomando como referencia la generación efectiva de residuos o algún otro factor tan volátil como puede ser precisamente el consumo de agua.

Estas consideraciones nos llevan a concluir que las liquidaciones por las tasas del servicio de agua y de residuos no pueden no-

tificarse colectivamente cuando su importe depende de factores cuyos importes varían de liquidación a liquidación, lo cual, impone que tales liquidaciones han de ser objeto de notificación personal, a no ser que se opte por el sistema de autoliquidación. Tema éste del que nos ocupamos acto seguido con motivo de comentar el argumento de DEL AMO GALÁN.

En efecto, por lo que respecta al argumento de este autor, entendemos que los principios de eficiencia y limitación de costes indirectos no suponen un límite infranqueable para reinterpretar *contra legem* el mandato del artículo 102.3 de la LGT. Concretamente nos referimos al mandato consistente en exigir la notificación personal de la liquidación tributaria cuando se produce una variación substancial al alza de la cuota tributaria no derivada de revalorización general autorizada por la ley.

Decimos esto porque existen mecanismos que permiten ajustar de forma simple la práctica gestora de esta tasa a la normativa tributaria en vigor. Así, entendemos bastaría que la ordenanza fiscal estableciera, al amparo del artículo 27.1 del TR de la LRHL, el sistema de autoliquidación, especificando que los sujetos pasivos están obligados a presentarla en el plazo de “x” días a contar desde que finalice el período de liquidación previsto reglamentariamente (el cual, lógicamente, coincidiría con el período de facturación),²⁹¹ donde se comunicaría el volumen de residuos y la subsiguiente cuota a satisfacer.²⁹²

Es más, de tener constancia la entidad gestora del volumen de residuos (o de cualquier otra magnitud inestable elegida como base, cual puede ser el agua consumida), sería perfectamente viable dar a los sujetos pasivos la opción de domiciliar bancariamente el pago de la tasa, en cuyo caso se podría eximir a los sujetos pasivos de presentar el modelo ordinario de autoliquidación.²⁹³

291 Recuérdese que, según el artículo 62.1 LGT, *<Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa propia de cada tributo>*. Lógicamente, tratándose de tasas locales, la normativa propia cada tributo es la correspondiente ordenanza fiscal.

292 Al articularse la gestión cobratoria de la tasa por el sistema de autoliquidación, el período ejecutivo se iniciaría al día siguiente de la finalización del plazo para hacer el ingreso o, si éste ya hubiese concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación (cfr. art. 161.b) LGT). Además, debe tenerse en cuenta que dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa tributaria del tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, es susceptible de constituir la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 de la LGT.

293 Podría pensarse que otra solución más simple consistiría en utilizar la vía de la notificación tácita regulada en el artículo 102.4 de la LGT, en cuya virtud: *<Reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante>*.

Y así, partiendo de este precepto, la ordenanza fiscal podría establecer que, una vez notificado por escrito al interesado que las liquidaciones por la tasa del servicio de residuos no serán notificadas expresamente, estas liquidaciones se entenderán notificadas tácitamente con un simple recibo o factura.

Sin embargo, la doctrina ya nos tiene advertidos que *<[...] la notificación tácita permitida para el régimen tributario, nada tiene que ver con la falta de notificación. Enlaza, por el contrario, con la idea de una notificación “avisada” de antemano y que, en pro de una mejor eficacia administrativa, se concluye de actos previos>* (J.J. FERNÁNDEZ e I.C. DEL CASTILLO, 2002, p. 402).

A nuestro modo de ver, cuando la tasa se cuantifica en función de elementos tan inestables como el volumen de residuos efectivamente generados o el agua consumida, difícilmente puede avisarse de una liquidación futura cuando aún no se sabe, porque no se puede saber, cual será su importe, lo cual torna difícilmente aplicable la vía que nos ofrece el art. 102.4 de la LGT.

En suma, si la prestación económica por el servicio de residuos tiene la consideración de tasa: (i) Es extendida la práctica según la cual la notificación de las liquidaciones tributarias se produce de forma edictal mediante la publicación del padrón. (ii) Esta práctica nos parece ajustada a derecho cuando las liquidaciones se cuantifican de forma fija o mediante parámetros estables, cuales pueden ser la superficie del inmueble o su valor catastral. (iii) Sin embargo no la consideramos ajustada a derecho cuando las liquidaciones se cuantifican mediante parámetros inestables, cuales pueden ser el volumen de residuos efectivamente generados o el volumen de agua consumido. Aquí entendemos que procede la notificación individual de las liquidaciones, aunque como alternativa se nos aparece la posibilidad de gestionar la tasa mediante autoliquidación, sistema que, previa aceptación del sujeto pasivo, permite eximirle de presentar el correspondiente modelo ordinario de autoliquidación cuando la Administración gestora ya conozca el importe de la base imponible.

d) Notificación edictal y personal en la tarifa coactiva

En situación distinta nos encontramos cuando la prestación económica por el servicio de residuos tiene la consideración de tarifa coactiva pues, según hemos explicado en el subapartado X.2, entendemos que no se precisa una notificación individual de la liquidación tarifaria con los requisitos del artículo 102.1 y concordantes de la LGT, siendo aceptable un sistema alternativo más laxo siempre y cuando no cause indefensión

al interesado, de tal manera que, a nuestro juicio, basta con que el sujeto gestor pueda acreditar que se ha puesto en conocimiento del sujeto pasivo, amén del alta, la variación sustancial de la cuota.

Centrándonos en el supuesto más conflictivo consistente en que la tarifa se cuantifica mediante un elemento inestable, cual puede ser el volumen de residuos efectivamente generados o el volumen de agua consumida, entendemos viable que en la ordenanza de la tarifa coactiva se indique que una vez publicado el padrón donde consten los elementos determinantes de la cuota, se remitirá de forma ordinaria a cada sujeto pasivo una carta de pago donde se especifique el importe a satisfacer.

e) Sistemas alternativos a la gestión por padrón: pago por bolsa o por adhesivo

Una vez examinado el supuesto ordinario consistente en que la tasa o tarifa coactiva de residuos se gestiona por padrón, es preciso señalar que caben sistemas alternativos en que, aun cuando la prestación del servicio de recogida de residuos siga siendo continuada, la tasa o la tarifa coactiva se gestione mediante sistemas en que se prescinde de padrón.

Ésto es lo que acontece cuando se utilizan sistemas tales como el de pago por bolsa o el de pago por adhesivo, ambos inscribibles en el nivel avanzado del principio de pago por generación.

Según explica PUIG VENTOSA,²⁹⁴ el primer sistema citado, el pago por bolsa (*pay-per bag*), <Consiste en que el Ayuntamiento homologa las bolsas de basura i establece su uso

294 I. PUIG VENTOSA, 2004, pp. 89 y 91.

obligatorio: el servicio de basuras solo recoge estas bolsas estandarizadas. El coste del servicio de recogida y tratamiento se incorpora al precio de las bolsas, de manera que la base imponible de la tasa de basuras es el número de bolsa de basuras homologadas utilizadas. De esta forma aquellos hogares que generan más basura necesitan más bolsas y el total a pagar es aproximadamente proporcional a las basuras generadas. Se trata de un sistema de pago por volumen». En tanto que en el segundo sistema citado, el de pago por adhesivo (*paper tag*), <[...] no son las bolsas de basuras lo que está homologado por el Ayuntamiento sino unos adhesivos (preferiblemente nominales o con código de barras) que deben engancharse a las bolsa de basuras o a cubos de tamaño estandarizado. En este caso la tasa tendría com basa imponible el consumo de adhesivos homologados, estableciéndose de nuevo una proporción aproximada entre la generación de basuras y el pago. Se trataría también de un caso de pago por volumen.>

Se advierte que en estos sistema no es necesario el uso del padrón, pues el importe de la cuota depende de las bolsa o adhesivos que se adquieran, en tanto que es precisamente su pago lo que extingue la obligación tributaria o tarifaria. De ahí que, a nuestro modo de ver, estemos ante un supuesto incardinable en el pago mediante efectos timbrados, pues a esta naturaleza responden las bolsas y los adhesivos homologados por el ente local.

De aceptarse este criterio, tendremos que cuando se trate de una tasa, la licitud de este sistema se encuentra en el primer párrafo del artículo 60.1 de la LGT según el cual:

<1. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente>.

Este precepto legal ha sido desarrollado por el 59 del RGR²⁹⁵ que en su apartado 3 establece: *<3. La creación y modificación de efectos timbrados se hará por orden del Ministerio de Economía y Hacienda, que se publicará en el «Boletín Oficial del Estado»>*

Una interpretación literal de este precepto reglamentario podría dar lugar a entender que que necesariamente habrá de ser el Ministerio de Economía y Hacienda quien establezca la creación y modificación de efectos timbrados. Sin embargo, a nuestro modo de ver, habida cuenta que el legislador no impone que la creación y modificación de efectos timbrados en el ámbito local deba de efectuarse por la administración estatal, entendemos que perfectamente puede ser verificada por la administración local.

Semejante criterio lo consideramos igualmente predicable de la tarifa coactiva, pues en nada empece a su naturaleza extratributaria que pueda satisfacerse mediante la adquisiciones de bolsas o adhesivos específicamente homologados a tales efectos por la administración local.

f) Colaboración ciudadana y fraude

La colaboración ciudadana en la gestión tributaria y tarifaria puede analizarse desde diversos puntos de vista. Así, a nivel subjetivo, puede analizarse atendiendo a la conveniencia de que en la gestión partici-

295 RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación

pen sujetos coadyuvantes del sujeto activo, como también puede analizarse atendiendo al grado de concienciación que se requiere del sujeto pasivo.

Respecto a la participación de sujetos coadyuvantes con el gestor de la tasa o de la tarifa coactiva de residuos, destaca el sistema de <pago por bolsas>, respecto al cual HERRERA MOLINA²⁹⁶ ya nos indica que <[...] será conveniente la firma de convenios de colaboración [ex art 27.2 del TR de la LRHL] con los comercios que vayan a distribuir las> Como se advierte, se trate de supuestos específicos en que determinados actores sociales pueden erigirse en pieza clave para que funcione correctamente un concreto sistema gestor.

En distinta situación nos encontramos cuando la colaboración ciudadana se analiza atendiendo al grado de concienciación social que se requiere del conjunto de sujetos pasivos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o tarifarias.

La literatura jurídica ya nos ilustra sobre las razones que impulsan a los sujetos pasivos a colaborar activamente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Razones que van desde la <moral de pago de los impuestos> predicable del conjunto de los contribu-

yentes de un ente público, al <grado de equidad> con que se perciba por éstos un determinado tributo.²⁹⁷

En el caso que nos ocupa de las tasas o tarifas coactivas ajustadas al principio de pago por generación, la doctrina ha puesto de manifiesto que las <peculiaridades sociológicas> del Estado español no son las mismas que la de los países nórdicos y centro europeos y, por ende, en tanto en cuanto no cambie la actitud colectiva de los usuarios del servicio de residuos difícilmente se puede esperar que se dé el grado mínimo de colaboración para la aplicación exitosa de sistemas ajustados al principio de pago por generación en sentido estricto.²⁹⁸

Ello explica que se haya acusado a los sistemas basados en el principio de pago por generación en sentido estricto (es decir, en el nivel avanzado) de ser propensos al fraude.²⁹⁹ PUIG VENTOSA, ya nos alerta que en la modalidad de pago por adhesivo (*pay-per tag*) cabe la falsificación de los adhesivos. Pero, desde luego, también caben otros fraudes más burdos y probablemente más efectivos, como el denominado <turismo de basuras> que, como explica VILLENA CERÓN,³⁰⁰ <[...] consiste en tirar las bolsa [de basura] en otras localidades para evitar el pago del tributo correspondiente>.³⁰¹ Y,

296 P.M HERRERA MOLINA, 2022, p. 34.

297 Así, K. TIPKE, 2002, pp. 109 y 121, expone la diferente moral de pago de los impuestos que existe según los países, y la tendencia a adoptar actitudes fraudulentas cuando la normativa no refleja un modelo ético, es objeto de continuos cambios o da la impresión de responder a caprichos legislativos.

298 Así, J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2024, pp. 3 y 4, nos advierte de las peculiaridades sociológicas de la población del Estado español frente a la de los países nórdicos y centro europeos, advirtiendo también que tales diferencias sociológicas son susceptible de darse según se trate de municipios pequeños o grandes y, dentro de éstos, según sea la zona de una misma ciudad.

299 Así, G. PATÓN GARCÍA, 2023, p. 95, nos advierte que estos sistemas tienen como problema <[...] la propensión al fraude [...]>

300 M.R VILLENA CERÓN, 2023, p. 118.

301 Varios autores también advierten sobre el problema de <turismo de basuras> centrándose en el nuevo impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos (vid. J.J. MILLA IBÁÑEZ, 2022, p.242; J.A. ROZAS VALDÉS (coord.),

añadimos nosotros, eso sería quizá en el mejor de los casos, pues no es descartable que el interesado optara por algo aún más simple como la denominada <basura dispersa> (*littering*), consistente en deshacerse de los residuos en un lugar inapropiado cual puede ser una cuneta, acera, solar o descampado.

Ciertamente, como también advierte esta autora, siempre se podrá aumentar el control frente al fraude.³⁰² Pero, según nuestro entender, en tanto en cuanto no se consiga un alto grado de concienciación social,³⁰³ tendremos que el problema del fraude no se solucionará mediante un aumento del control, pues éste comportaría automáticamente un considerable aumento del coste del servicio que, al unísono implicaría un aumento de la tasa o tarifa coactiva,³⁰⁴ lo que, a la par incentivaría aún más la búsqueda de alternativas para cometer fraude.

XI. EL COBRO POR RECICLAJE

En el anterior punto X.3.f) hemos explicado la dificultad que presenta la implantación de sistemas elevados del principio de pago por generación. De ahí que, salvando

municipios en los que se advierta una clara colaboración ciudadana en apoyo de estos sistemas, lo más recomendable es optar por un sistema medio, basado en índices forfentarios fácilmente controlables. Se ha de reconocer que con ello se desvirtúa la efectividad del principio de pago por generación pero, desde un punto de vista fáctico, presentan la ventaja de que son más asumibles por los entes gestores. De ahí que el legislador haya considerado el pago por generación como un principio de carácter meramente programático, en cuya virtud sirve de orientación al ente local, pero no supone ninguna imposición legal.

A partir de que aquí procede, desde luego, intensificar las campañas de concienciación social, pues no en vano el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022 se ocupa de citar expresamente <las campañas de concienciación y comunicación> entre los costes a computar para la cuantificación de la tasa o tarifa coactiva de residuos.

Ahora bien, creemos ello no empece a que también se articule un sistema alternativo al de pago por generación, como el de co-

J.A. SÁNCHEZ, J. PUIG y, M.F. SANTANDER, 2024, p. 122). Impuesto éste que, según hemos visto en el punto VI.1.c), constituye un elemento de coste de la tasa o tarifa coactiva de residuos)

Por otra parte, además de las cuestiones administrativas y tributarias que puede deparar este «turismo de basuras», no deben obviarse las cuestiones individuales a nivel personal, pues como advierte J.A. ROZAS VALDÉS, 2010, p. 59, <En el caso de los residuos municipales la distancia entre quienes creamos el problema ambiental —los ciudadanos que nos desprendemos de los desperdicios— y quienes los sufren de forma directa es la que separa su lugar de origen de aquél en el que se depositan para su almacenamiento, destrucción o valoración.»

302 Así, P. BAUDINO, 2022, pág. 235, opina que <[...] se requerirán acciones coordinadas por parte de los municipios vecinos para lograr una armonización en ellas, específicamente en lo que respecta a la fracción de residuos a gravar y a su cuantificación, ello para evitar el turismo de residuos o existencia de basura dispersa (*littering*).>

303 P. BAUDINO, 2022, pág. 235, también opina al respecto que una de las medidas a adoptar será la de <[...] informar y sensibilizar a la población para generar progresivamente cambios de hábitos [...]>

304 En este sentido, J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2024, p. 9, nos advierte respecto a las modalidades que más se ajustan al principio de pago por generación <[...] que el propio entramado que se precisa para la correcta gestión de la tasa/prestación puede incurrir, en algunas de las modalidades citadas, en gastos exagerados de control/gestión ajenos a la producción de los residuos, en beneficio del encargado de gestionarlos, pero no de los contribuyentes, de los ayuntamientos o del medio ambiente>.

bro por reciclaje en cuya virtud el interesado cobraría por reciclar determinados residuos.

La ventaja que presenta este sistema es que ya ha sido aplicado en numerosos lugares y la doctrina ha destacado su efectividad a la hora de potenciar el reciclaje o reutilización de residuos, frente a su eliminación.³⁰⁵

La modalidad más estudiada es la del <depósito-reembolso>,³⁰⁶ respecto a la cual se destaca que no es necesario esperar una alta concienciación social de los generadores de residuos, pues se premia económicamente su participación en el sistema en la medida que se les retribuye por la devolución que hagan del residuo, reembolsándoles el depósito que se haya satisfecho al adquirir la botella, lata o cualquier otro elemento que se considere apto a tales efectos.

Pero, como explica ROZAS VALDÉS,³⁰⁷ esta modalidad (que el denomina <depósitos reembolsables>), tiene sus límites por <[...] Su complejidad y razón de ser>. De ahí que, según nuestro parecer, cuando no sea factible exigir al usuario que pague por el futuro residuo un depósito bajo la expectativa que le será reembolsado cuando lo devuelva, proceda optar por otros métodos, cual puede ser el de la <retribución por entrega de residuos> consistente en que, una vez la Administración gestora comprase la cualidad y cantidad del residuo entregado por el interesado, se le libraría una carta de cobro cuyo importe podría percibirlo al momento e incluso en metálico.

En suma, la idea es que, en vez de castigar fiscalmente al que menos recicla, premiar patrimonialmente al que más recicla.

XII. CONCLUSIONES

1. Presupuesto hecho

(i) El núcleo del presupuesto de hecho de la tasa o tarifa coactiva de residuos radica en el servicio de recogida de residuos pero, técnicamente resulta congruente que también incluya los servicios de **tratamiento y eliminación**, en cuyo caso se computarán todos los costes derivados de dichas facetas del servicio considerado en su conjunto. Éste es el criterio que auspicia el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022, si bien, al ser programático, no lo estimamos preceptivo acatamiento por las entidades locales. Y es que si las entidades locales pueden decidir discrecionalmente no establecer ningún gravamen sobre la recogida de residuos, aún con mayor motivo podrán optar entre establecer una tasa o tarifa unitaria que englobe a dichos servicios, como cabe establecer tasas o tarifas singulares que alcancen tan sólo a alguno de ellos.

(ii) En cambio, no puede formar parte del presupuesto de hecho el servicio de **limpieza viaria**, pues está excluido del ámbito de aplicación de las tasas (y, entendemos nosotros, de las tarifas coactivas) por el art. 21.1.d) TR de la LRHL. Ello implica que los costes de este servicio tampoco puedan computarse en el de recogida de residuos.

(iii) La **efectiva generación de residuos** por parte de los usuarios tan sólo integrará el presupuesto de hecho de la tasa o tarifa coactiva cuando de aquella efectiva generación dependa la realización del presupuesto de

305 Vid. M. BUÑUEL GONZÁLEZ, 2004, pp. 443 a 447.

306 También denominado <depósito, devolución y retorno> (cfr. I. JIMÉNEZ COMPAREID, 2007, p. 67).

307 J.A. ROZAS VALDÉS, 1997, p. 49.

hecho, cosa que tan sólo se dará si se arbitra una tarifa monomía con cuota de uso de variabilidad perfecta, ajustada al nivel avanzado del principio de pago por generación (es decir, donde se mida el volumen de residuos efectivamente generado por cada usuario).

2. Sujeto activo

(i) El legislador de la Ley de Residuos de 2022 impulsa, siquiera sea de forma meramente programática, a que los entes locales establezcan la tasa o tarifa coactiva de residuos, de tal manera que también los impulsa a que se erijan en **sujetos activos creadores** de la misma, esto es, quienes tienen el poder de establecer y regular la tasa o tarifa coactiva,

(ii) Cuando se trate de una tasa, el **sujeto activo gestor**, esto es, el sujeto que formalmente se ocupa de practicar los trámites preciso para el cobro de las liquidaciones de la prestación económica, coincidirá, salvado delegación, con el sujeto activo creador; mientras que cuando se trate de una tarifa coactiva será el sujeto de derecho privado que gestione el servicio, salvo que la Administración titular del mismo acuerde lo contrario.

(iii) El **sujeto activo acreedor**, esto es, el sujeto que materialmente se erige en el acreedor de la prestación económica, será en todo caso el sujeto activo creador cuando se trate de una tasa; mientras que cuando se trate de una tarifa coactiva será el sujeto de derecho privado que gestione el servicio, salvo que la Administración titular del mismo acuerde lo contrario.

(iv) La **mancomunidad** también puede ser sujeto activo creador y acreedor de la tasa

o tarifa coactiva de residuos cuando así lo contemplen sus respectivos estatutos.

(v) Si el servicio municipal de gestión de residuos se presta mediante un **consorcio**, éste podrá ser sujeto activo creador aprobando la correspondiente ordenanza y, así mismo, también podrá ser sujeto activo gestor e incluso sujeto activo acreedor en los términos prefijados en el convenio de delegación o en la encomienda de gestión.

(vi) Las **Diputaciones provinciales** pueden formular la prestación unificada del servicio de residuos siempre y cuando quede debidamente acreditado en el correspondiente expediente que el coste efectivo del servicio prestado por los municipios afectados es ostensiblemente superior al que pueda prestarse por la fórmula que arbitre la Diputación.

3. Sujeto pasivo

(i) La lógica interna de la tasa o tarifa coactiva de residuos, impulsada por el principio de pago por generación, reclama que el **obligado al pago** sea quien genere los residuos, el cual ordinariamente coincidirá con el ocupante del inmueble. Estimamos que resulta indiferente que se trate de un obligado al pago de derecho o de hecho, lo relevante es que sea él quien acabe económicamente soportando el coste del servicio.

El problema es que no siempre resulta fácil que la Administración conozca en cada momento quien es el ocupante del inmueble.

(ii) En el ámbito tributario este problema se resuelve distinguiendo entre el **contribuyente y el sustituto**. El contribuyente será el ocupante del inmueble que, como generador de los residuos, es quien resulta especial-

mente beneficiado o afectado por el servicio; mientras que el sustituto será el propietario del inmueble por imperativo del artículo 23.2.a) del TR de la LRHL y, por ende, se coloca en lugar del contribuyente y tiene derecho a repercutirle la cuota tributaria.

Ahora bien, según nuestro parecer, mientras el legislador tarifario no establezca lo contrario, la figura del sustituto no puede aplicarse ni tan siquiera de forma subsidiaria al ámbito de las tarifas coactivas, pues pugna con su pretendida naturaleza extratributaria. Pero precisamente esta naturaleza extratributaria es la que permite que la ordenanza fije como obligado al pago a un beneficiario o afectado secundario, cual puede ser el propietario no ocupante del inmueble, en tanto en cuanto este propietario puede repercutir la tarifa coactiva al ocupante del inmueble en los términos legales y convencionales.

(iii) Por el mismo motivo, las ordenanzas reguladoras de la tarifa coactiva no pueden contemplar la figura del **responsable** tributario aplicable en las tasas, debiéndose por ende limitar a concretar quien es el obligado al pago en calidad de beneficiario de la relación contractual en que legalmente se erigen las tarifas coactivas.

(iv) En cambio si estimamos que las ordenanzas tarifarias pueden contemplar la figura tributaria de los **entes sin personalidad** del artículo 35.4 de la LGT, pues no creemos que su consideración como obligados al pago atente contra la pretendida naturaleza contractual de las tarifas coactivas.

En este marco, una cuestión debatida es si en las **comunidades de plazas de garaje**, el obligado al pago es la comunidad como ente sin personalidad del artículo 35.4. de

la LGT, o cada uno de los titulares de las distintas plazas. Nosotros creemos que esta segunda opción es la más ajustada a derecho. Decimos ésto porque, en la medida que la comunidad se distribuya en distintos inmuebles que cuenten con un titular perfectamente individualizado, no cabe considerar la existencia de un ente sin personalidad del artículo 35.4 LGT; cosa por la cual se deben girar tantas liquidaciones como titulares existan de viviendas o locales en propiedad horizontal.

(v) El artículo 35.7 de la LGT se ocupa de la **conurrencia de varias personas en el mismo hecho imponible**, cosa por la cual resulta aplicable en las tributos, de tal manera que el régimen contemplado por este precepto legal se aplicará directamente cuando la prestación económica por el servicio de recogida de residuos tenga la consideración de tasa.

Más complejo es pronunciarse cuando tal prestación económica tenga la consideración de tarifa coactiva. A nuestro modo de ver, en la medida que el régimen contemplado por el artículo 35.7 de la LGT no atenta contra la naturaleza extratributaria de las tarifas coactivas, entendemos que las ordenanzas tarifarias están habilitadas para contemplarlo.

(vi) La circunstancia de que el titular del inmueble tienda a erigirse en elemento fundamental para determinar el obligado al pago, plantea la cuestión de qué acontece cuando este **obligado tiene en un mismo edificio varias unidades inmobiliarias**. Cuando se trata de tasas, entendemos que cabe integrar la ordenanza fiscal aplicando los principios de unidad individualizada de vivienda catastral en base al artículo 108.3

de la LGT y de los principios de principios de unidad de local, de sujeto y de actividad predicables de los locales en base a la normativa del IAE. El caso es que semejantes principios tributarios los estimamos también predicables para integrar la ordenanza reguladora de las tarifas coactivas en la medida que no pugnan con su pretendida naturaleza extratributaria.

4. Cuantificación: aspectos generales

(i) El artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022, establece el **principio de autofinanciación** del servicio con carácter meramente programático y, por ende, sin perjuicio de los eventuales efectos económicos, su inobservancia no determina la nulidad de la ordenanza. De tal manera que, si bien son susceptibles de anularse las tasas y tarifas coactivas por residuos que excedan del coste del servicio, no creemos puedan ser anuladas cuando sean deficitarias.

(ii) En la **relación de costes** que contempla este mismo precepto legal se encuentran algunos que no aparecen en la relación de costes que para las tasas nos da el párrafo segundo del artículo 24.2 del TR de la LRHL. A nuestro modo de ver, ello no supone un aumento del número de costes a computar para las tasas o tarifas coactivas de residuos, pues todos ellos son reconducibles al concepto de coste que con carácter general nos da el citado precepto del TR de la LRHL

Entre estos costes destaca el derivado del nuevo **Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos** creado por la Ley de Residuos de 2022. Se trata de un impuesto que, bajo el paraguas de la armonización, supone un avance en la recentralización estatal de competencias autonómicas que,

entendemos, se hubiera podido paliar si se hubiese arbitrado como un impuesto estatal de aplicación subsidiaria en las comunidades autónomas que establecieran un impuesto propio ajustado a los criterios mínimos exigidos por el Estado.

En todo caso, respecto a la tasa o tarifa coactiva, el nuevo impuesto estatal es un coste a computar desde que se devenga a partir de la entrada de su entrada en vigor el 1 de enero de 2023 y con independencia de que se adapte o no la tasa o tarifa coactiva a los principios contemplados por la nueva Ley de Residuos.

(iii) El artículo 11.3 de la Ley de Residuos presenta como novedad que del coste total se han de reducir determinados **ingresos**. Entendemos que, amén de tratarse de una medida técnicamente errónea (al confundir coste total con coste neto), resulta contraproducente para el carácter ambiental de la tasa o tarifa coactiva de residuos.

(iv) Aun cuando no resulte preceptivo, sí que existe la posibilidad legal incentivada por la Ley de Residuos de que la ordenanza contemple criterios de **capacidad económica** en la cuantificación de la tasa o de la tarifa coactiva.

(v) La **memoria económico-financiera** destinada a justificar que la cuantificación de la prestación económica derivada del servicio de residuos se ajusta a derecho resulta necesaria tanto para la tasa como para la tarifa coactiva, si bien, los efectos de la falta de la memoria son distintos pues, mientras en la tasa la impugnación de tal defecto determinará que se declare nulidad de pleno derecho por vicio en la tramitación de la ordenanza fiscal, en la tarifa coactiva cabrá redactar la

memoria *a posteriori* y si en su virtud se acredita que la ordenanza tarifaria cumplimenta los requisitos materiales de cuantificación, no procederá declarar su nulidad.

(vi) Las entidades locales tienen un amplísimo margen de maniobra para regular el **mecanismo cuantificador** de la tasa o tarifa coactiva. Ciertamente, la Ley de Residuos de 2022 establece el principio de pago por generación, pero éste se configura legalmente con carácter programático y, por ende, cada ordenanza puede decidir discrecionalmente si lo aplica en sentido estricto, si se conforma con aplicarlo en sentido amplio o, simplemente, decide no aplicarlo en absoluto.

5. Cuantificación: cuota

(i) Una opción será regular la cuota como una **tarifa monomía**, es decir, integrada por un solo factor o concepto.

Si la entidad local decide ajustarla al principio programático de pago por generación en sentido estricto, deberá regular una cuota variable con variabilidad perfecta, tomando como base imponible los residuos generados por cada individuo.

(ii) Otra opción será regularla como una **tarifa plurinomía**, es decir, integrada por dos o más factores a los efectos de desglosar los diferentes conceptos integrantes del coste del servicio por el que se exige la cuota.

En el caso de la tasa o tarifa coactiva de residuos, usualmente estos factores serán dos, y, por ende, la cuota se denominará binomía: El primer factor da lugar a la denominada <cuota de servicio>, y el segundo factor da lugar a la denominada <cuota de uso>. En realidad se trata de dos subcuotas, cuya suma nos da la cuota total.

(iii) La **cuota de servicio**, se identifica con el importe básico y mínimo exigido por la mera afectación del servicio al usuario y tiene por objeto cubrir el coste destinado a garantizar su mantenimiento estructural.

En el caso de la tasa o tarifa coactiva de residuos, tiende a desvincularse de factores volubles como puede ser la generación efectiva de residuos. De ahí que, amén del recurso a la cuota fija, también es viable para cuantificar la cuota de servicio el valor catastral o la superficie del inmueble, al tratarse de magnitudes que gozan de una considerable estabilidad cuantitativa.

(iv) La **cuota de uso** se identifica con el importe accesorio y contingente exigido por la forma o intensidad, real o presuntiva, en que se utiliza el servicio por cada usuario y tiene por objeto cubrir, total o parcialmente, el resto de costes no cubiertos por la cuota de servicio o de uso.

En el caso de la tasa o tarifa coactiva de residuos, debería tenderse a vincular la cuota de uso con la acepción estricta predicable del principio de pago por generación regulándose sistemas propios del modelo avanzado de este principio, pues si se paga por el uso del servicio de recogida de residuos, lo lógico es que el importe a pagar dependa de los residuos generados por cada usuario. Sin embargo, dadas las dificultades prácticas que ello comporta, el legislador admite otros niveles menos exigentes inscribibles en el modelo medio del principio de pago por generación y que, esencialmente consisten en utilizar magnitudes forfatorias para medir los residuos generados por cada individuo. E incluso, entendemos nosotros, se admiten mecanismos cuantificadores aún más rudi-

mentarios, inscribibles en el modelo elemental, que poco tienen que ver con el principio de pago por generación, cual puede ser la cuota fija corregida mediante algunos factores medioambientales.

(v) Las amplias facultades que el legislador otorga a las entidades locales para regular las ordenanzas de tasas y de tarifas coactivas, encuentran como límite fundamental los principios constitucionales. De todos ellos, destacaremos los **principios de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad** al ser profusamente invocados antes los tribunales.

En el caso de la tasa o tarifa coactiva de residuos, los tribunales han sostenido que estos principios suponen un límite a la progresividad de las tarifas que discriminan según las actividades y se han mostrado reacios a admitir discriminaciones según la ubicación geográfica de los usuarios en el término municipal o su residencia o empadronamiento en el municipio, así como la discriminación según se trate de personas físicas o jurídicas

(vi) El **artículo 11.4 de la Ley de Residuos de 2022** es un precepto legal que no añade nada al ordenamiento jurídico pues, por un lado, no obliga que la ordenanza de tasa o tarifa establezca los supuestos discriminatorios que enumera el citado precepto legal; y, por otro lado, ni tan siquiera puede decirse que sirva a los efectos de que la ordenanza de la tasa o tarifa esté habilitada para el establecimientos de tales supuestos, pues de la regulación general que de las tasas y tarifas coactivas contempla el TR de la LRHL, ya se deduce que los entes locales están habilitados para establecer éstos y otros supuestos de discriminación siempre y cuando se respeten los principios legales y constitucionales.

En atención a sus efectos reductores o incrementadores de la tasa o tarifa coactiva tendrán, respectivamente, la naturaleza de beneficios o de recargos de establecimiento potestativo.

(vii) Según la estrambótica regulación que de las tasas y las tarifas coactivas practica la LCSP de 2017, avalada por el TC, la forma en que se preste el servicio será determinante para la sujeción al IVA, pues de ella dependerá la consideración de la prestación económica como tasa (no sujeta al IVA) o como tarifa coactiva (sí sujeta al IVA).

6. Cuantificación: beneficios y recargos

(i) Respetando los principios legales y constitucionales, las entidades locales están **habilitadas para establecer los beneficios fiscales o tarifarios así como los recargos iniciales** que estimen convenientes en sus tasas y tarifas coactivas, sin necesidad de una habilitación legal expresa.

Ello no empece a que el legislador regule explícitamente algún beneficio o recargo específico respecto a las tasas o tarifas coactivas. Pero debe advertirse que tal regulación específica no tiene como finalidad habilitar a la entidad local para su establecimiento (pues la entidad local ya goza de una habilitación genérica), sino con la finalidad de que el beneficio o el recargo se establezca forzosamente (beneficios o recargos de establecimiento imperativo) o con la finalidad de incentivar a que la entidad local lo establezca y, además, que si decide establecerlo se ciña a los eventuales requisitos y límites previstos legalmente (beneficios o recargos de establecimiento potestativo)

(ii) La **bonificación del art. 24.6 TR de la LRHL** para reducir los residuos alimentarios, se inserta en la categoría de beneficios de establecimiento potestativo.

(iii) En aras del principio de primacía legal, las entidades locales no pueden exigir tasas (ni, estimamos nosotros, tarifas coactivas) en los supuestos contemplados por el artículo 21.1 del TR de la LRHL. Se trata de prohibiciones legales que entendemos alcanzan, no sólo al establecimiento de la tasa o de la tarifa coactiva, sino también a su cuantificación. De ahí que no resulta posible establecer sobre la tasa o tarifa coactiva de residuos un **recargo a los propietarios de perros**.

7. Devengo

(i) Ordinariamente el servicio de residuos es continuo en el tiempo en la medida que la recogida no suele ser un acto aislado, sino reiterado en el tiempo. De ahí que, en la normalidad de los casos, la tasa o tarifa coactiva se configura como de **devengo periódico**.

(ii) Aun cuando la mayoría doctrinal, con apoyo de varias resoluciones judiciales, se muestra favorable a una interpretación literal del artículo 26.2 del TR de la LRHL en cuya virtud se sostiene que forzosamente el devengo tendrá lugar el 1 de enero de cada año y el período impositivo comprenderá el año natural; por nuestra parte entendemos debe primar la **interpretación principialista** de este precepto, en cuya virtud cabe sostener que el devengo tendrá lugar en la fecha en que se determine por la ordenanza correspondiendo también a la ordenanza determinar qué lapso temporal abarca el período impositivo.

(iii) Además, esta interpretación principialista del devengo y período impositivo es la que técnicamente se muestra más acorde

con el **principio de pago por generación**, pues permitiría fijar el devengo de la tasa o tarifa coactiva de residuos en el último día del período impositivo (fecha en la que ya se sabrá el volumen y tipo de residuos efectivamente generados), como también permitiría que la ordenanza determinara el lapso temporal ((anual o infranual) constitutivo del período impositivo que se estimara más acorde con el modelo de gestión del servicio de residuos prestado por cada entidad local

9. Gestión

(i) La entidad local cuenta con un **amplio margen de maniobra** para regular el modelo de gestión de la tasa o de la tarifa coactiva, si bien este modelo se verá condicionado por cómo se haya materialmente configurado la prestación económica.

(ii) Si nos atenemos al supuesto ordinario, consistente en que se configura la tasa o tarifa coactiva de residuos como de devengo periódico, tendremos que el modelo de gestión más acorde es el del **padrón**, caracterizado por permitir la notificación edictal de las liquidaciones.

(iii) El problema radica en el alcance que pueden tener las **limitaciones que a la notificación edictal** establece el artículo 102.3 de la LGT, consistentes en que deberá emitirse una notificación personal cuando se trate del alta en el padrón o cuando se produzca una variación substancial al alza de la cuota no derivada de revalorización general autorizada por la ley.

(iv) Ello plantea la disyuntiva entre **la notificación edictal y la notificación personal**

Cuando se trata de la tasa de recogida de residuos, entendemos se aplica directamente

el régimen tributario de las notificaciones previsto en la LGT, cosa por la cual, siempre se requerirá la notificación personal (con los requisitos del artículo 102.1 y concordantes de la LGT) para el alta en el padrón. Se da empero la circunstancia que una vez producida el alta en el padrón tan sólo procede la notificación edictal cuando no se produzca una variación substancial al alza de la cuota no derivada de revalorización general autorizada por la ley. Por tal motivo, la gestión mediante padrón con notificación edictal de las liquidaciones tributarias nos parece ajustada a derecho cuando las liquidaciones se cuantifican de forma fija o mediante parámetros estables, cuales pueden ser la superficie del inmueble o su valor catastral. Sin embargo, en contra de lo que suele acontecer en la práctica, no la consideramos ajustada a derecho cuando las liquidaciones se cuantifican mediante parámetros inestables, cuales pueden ser el volumen de residuos efectivamente generados o el volumen de agua consumido. Aquí entendemos que procede la notificación individual de las liquidaciones, aunque como alternativa se nos aparece la posibilidad de gestionar la tasa mediante autoliquidación, sistema que, previa aceptación del sujeto pasivo, permite eximirle de presentar el correspondiente modelo ordinario de autoliquidación cuando la Administración gestora ya conozca el importe de la base imponible.

En situación distinta nos encontramos cuando la prestación económica por el servicio de residuos tiene la consideración de tarifa coactiva pues entendemos que no se precisa una notificación individual de la liquidación tarifaria con los requisitos del artículo 102.1 y concordantes de la LGT, siendo aceptable un sistema alternativo más laxo siempre y cuan-

do no cause indefensión al interesado, de tal manera que, a nuestro juicio, basta con que el sujeto gestor pueda acreditar que se ha puesto en conocimiento del sujeto pasivo, amén del alta, la variación sustancial de la cuota.

(v) Por otra parte, cabe tener en cuenta que la gestión por padrón resulta inapropiada cuando se utilizan sistemas tales como el de **pago por bolsa** o el de **pago por adhesivo**, ambos inscribibles en el nivel avanzado del principio de pago por generación y en cuya virtud el importe de la cuota depende de las bolsa o adhesivos homologados que se adquieran a modo de efectos timbrados, en tanto que es precisamente su pago lo que extingue la obligación tributaria o tarifaria.

(vi) En lo que se refiere a la posibilidad de utilizar la **vía de apremio**, ésta resulta innegable en el supuesto de que estemos ante una tasa. Ahora bien, si estamos ante una tarifa coactiva, la cuestión ya es más polémica. Por nuestra parte interpretamos que cuando las tarifas coactivas son percibidas por la Administración titular del servicio, tienen la consideración de ingresos de derecho público, pudiendo ser exaccionadas por la vía de apremio; en cambio, si son percibidas por el gestor de derecho privado, tienen la consideración de ingresos de derecho privado y, por ende, no pueden ser exaccionadas por la vía de apremio. Este es el criterio que entendemos resulta predicable de la normativa local común, cabiendo precisar que la normativa local navarra se aparta del mismo al permitir que las tarifas coactivas sean en todo caso exaccionables por la vía de apremio.

(vii) Se da la paradoja que cuanto la ordenanza fiscal o tarifaria más se ajuste al principio de pago por generación en sentido

estricto, más costosa será la gestión del sistema y más se acentuará el riesgo de **fraude**.

De ahí que, en tanto en cuanto, no se alcance un mínimo de **concienciación social** en materia de residuos, lo más recomendable sea regular la tasa o tarifa coactiva según un nivel medio en virtud del cual solo se aspire a cuantificar la cuota a través de magnitudes forfatorias que, si bien solo son capaces de medir el volumen de residuos individuales de manera indiciaria, presentan la ventaja que son fácilmente gestionables a un coste ajustado y con un mínimo riesgo de fraude.

10. El cobro por reciclaje

(i) Si se asume que el principio de pago por generación en sentido estricto difícilmente se va implantar a corto plazo mediante **instrumentos fiscales o parafiscales**, cuales son las tasas o las tarifas coactivas, también deberá asumirse que deben buscarse alternativas más factibles para conseguir el mismo objetivo fundamental buscado por dicho principio, esto es, la reducción de residuos, singularmente los desechables propios del llamado contenedor gris.

(ii) En este marco, estimamos que el pago por generación debería estar complementado por el cobro por reciclaje, en cuya virtud el interesado cobraría por reciclar determinados residuos. Ésto es lo que acontece con el **sistema de depósito-reembolso**, pero también se da en otros sistemas centrados escuetamente en la compra de los residuos.

11. Conclusión final

(i) La conclusión final a la que arribamos es que la regulación practicada por la Ley de Residuos de 2022 respecto a la prestación económica por el servicio de residuos resul-

tará de **escasa utilidad** para el fin último que se propone consistente en que paguen los usuarios del servicio por los residuos que efectivamente generen de forma individual. Ésto, a corto plazo, no se va a conseguir de forma generalizada por cuestiones fácticas.

(ii) De ahí que el principio de pago por generación sea meramente programático a nivel legal, lo cual no deja de poner de manifiesto que estamos ante una **norma propaganda** que sirve para publicar cuál es el deseo político del legislador, pero que a nivel estrictamente jurídico, a fin de cuentas, se queda en ésto, en un mero desideratum orientativo, dejando a cada ente local amplísima libertad para establecer y, eventualmente, regular la tasa o tarifa en un marco parejo al preexistente.

A la práctica, será el principio de autofinanciación del servicio contemplado por la Ley de Residuos de 2022 el que deparará más utilidad a las entidades locales pues, a pesar de ser también un mero principio programático, les ofrece una **espléndida excusa para aumentar las cuotas** de la tasa o tarifa coactiva de residuos y así obtener una mayor recaudación. Pero, a nuestro juicio, con ello no se avanza significativamente en la medioambientalización de la prestación económica exigida por el servicio de residuos.

(iii) Ante el decepcionante resultado medioambiental que me temo dará la nueva normativa sobre la tasa y la tarifa coactiva de residuos, estimo que convendría buscar alternativas al pago por generación, cual puede ser la de potenciar el pago por reciclaje, de tal manera que, **en vez de castigar fiscalmente al que menos recicla, se premie patrimonialmente al que más recicla**.

XIII. BIBLIOGRAFÍA

- ACÍN FERRER, A. (2011): <Tasa por el servicio de matadero, lonjas y mercados, así como por el acarreo de carnes si hubiera de utilizarse de un modo obligatorio; y servicios de inspección en materia de abastos, incluida la utilización de medios de pesar y medir>, en la obra colectiva *Las tasas locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.
- ALBALADEJO, M. (1980): *Derecho civil*, t. II, vol. primero, Librería Bosch, Barcelona.
- ALIAGA AGULLÓ, E. (1997): *Notificaciones en Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- ALONSO CLEMENTE, A. (2010): <Sentencia del TSJ de Madrid de 17 de junio de 2010, acerca de la Ordenanza de Limpieza de los Espacios Públicos y de Gestión de Residuos del Ayuntamiento de Madrid>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 22.
- ALONSO GIL, M. (2024): <La aplicación de la reciente jurisprudencia revitalizadora del principio de capacidad económica a las tasas locales>, en *El Consultor*, legalteca, núm. 1.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1997): *Devengo del tributo y período impositivo*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- ALONSO MURILLO, F. (1998): *El tipo cero en el sistema impositivo español*, Ed. McGraw-Hill, Aravaca.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. (2008): <Problemas actuales de la financiación de los servicios públicos locales>, en *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 138.
- ARANA LANDÍN, S. (2021): *Sostenibilidad y fiscalidad*, Ed. Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- ARANA LANDÍN, S. (2023): <Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación con la Agenda 2023>, en *Tributos Locales*, núm. 163.
- ARANA LANDÍN, S. (2024): <Las medidas fiscales adoptadas en España para la reducción de las pérdidas y el desperdicio alimentario: un análisis sistemático>, en *Quincena Fiscal*, BIB 2024/494, núm. 8.
- ARNAL SURÍA, S.; y, GONZÁLEZ PUEYO, J.M. (2005): *Comentario al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Ed. El Cosultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Las Rozas.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (1999):: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- BARBERENA BELZUNCE, I.; y, HERRERA MOLINA, PM. (2023): <La tarifa por el servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona a la luz de las exigencias derivadas de la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular>, en *Tributos locales*, núm. 162.
- BAUDINO, P. (2022): <El rol de la inteligencia artificial en la gestión de los residuos municipales>, en la obra colectiva *Retos actuales del Derecho Financiero y Tributario VII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Doc. de Trabajo 8/2022.
- BLANCO, A. (2005): *Tributos y precios públicos*, Ed. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo.
- BLASCO DELGADO, C.; y, CORCUERA TORRES, A. (2010): <El establecimiento de tasas por los consorcios locales: en especial para financiar el servicio de tratamiento, ver-

- tido y transferencia de residuos urbanos>, en *Tributos Locales*, núm. 94.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M. (2004): <Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales con fines medioambientales: una propuesta preliminar para España en el ámbito estatal>, en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Ed. Thomson-Civitas-Deloitte, Madrid.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2022): <La nueva fiscalidad de residuos>, en *Quincena Fiscal*, BIB 2002/2022, núm. 10.
- CALVO ORTEGA, R. (1999): *Derecho Tributario. Parte General*, t. I, Ed. Civitas, Madrid.
- CAÑAL GARCÍA, F.J. (2022): <Beneficios fiscales para la transición energética>, en *Tributos Locales*, núm. 159.
- CARRETERO LESTON, J.L. (1987): *La tasa por recogida domiciliaria de basura*, Universidad de Málaga.
- CASANELLAS CHUECOS, M. (2003): *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid.
- CASTÁN TOBEÑAS, J. (1978): *Derecho Civil Español, común y foral*, t. I, vol. 1º, Instituto Editorial Reus, Madrid.
- COBO OLVERA, T. (1998): *Régimen de las Tasas y Precios Públicos de las Entidades Locales en la Ley 25/1998, de 13 de julio*, Pb. Abella, Madrid.
- CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (2022): <Un nuevo impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas: el impuesto sobre el depósito de residuos>, en la obra colectiva *Las relaciones entre el derecho y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)*, Ed. Civitas – Thomson Reuters, Cizur Menor.
- CORRAL GARCÍA, E. (2003): <Las Entidades Locales Menores. Sus orígenes, desarrollo y competencias>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 19.
- CARROBÉ GENÉ, M. (1991): <La base imponible en las tasas y precios públicos>, en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- COBO OLVERA, T. (2000): <Imposición y ordenación de los tributos locales>, en la obra colectiva *Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales XII. Gestión financiera y tributaria*, Ed. Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional, Granada.
- CRESPO POVEDA, J. (2022): <Nueva Ley de Residuos: efectos sobre la Administración Local>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, samarteca, núm. 7.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2009): <La Tasa: cuestiones problemáticas>, en *Tributos Locales*, núm. 86.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2024): <Propuestas en materia de tasas para una reforma de la tributación local>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, samarteca, legalteca, núm. 1.
- DEL AMO GALÁN, O. (2019): <Las prestaciones patrimoniales de carácter público. Aspectos prácticos>, en *Carta Tributaria*, núm. 46.
- DEL AMO GALÁN, O. (2024): <Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos>, en *Tributos Locales*, núm. 168.
- DE LA PEÑA VELASCO, G. (1989): <Las tasas y precios públicos: su proyección en la Hacienda Local>, en *Palau 14*, núm. 8.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (1946): *Haciendas Locales*, Publicaciones Abella, Madrid.

- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (1996a): <Tratamiento de residuos y consorcios>, en *El Consultor*, núm. 12.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (1996b): <Notificación tasas del agua>, en *El Consultor*, núm. 17.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (1997a): <La licencia de primera ocupación o cédula de habitabilidad y la tasa de basuras>, en *El Consultor*, núm. 5.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (1997b): <La declaración de ruina y la tasa de basuras>, en *El Consultor*, núm. 22.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2000): <Devengo de las tasas periódicas>, en *El Consultor*, núm. 23.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2004a): <Entidades inframunicipales>, en *El Consultor*, núm. 2.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2004b): <La declaración de ruina y la tasa de basuras>, en *El Consultor*, núm. 6.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2004c): <Mancomunidades y la tasa de basuras>, en *El Consultor*, núm. 23.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2005): <Prohibiciones para establecer tasas>, en *El Consultor*, núm. 23.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2006): <Entidades urbanísticas de colaboradoras de conservación>, en *El Consultor*, núm. 21.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2008): <Sustitución en las tasas>, en *El Consultor*, núm. 9.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2008b): <Notificación tasas del agua>, en *El Consultor*, núm. 14.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2012a): <Utilización de mercados y tasa de recogida de residuos>, en *El Consultor*, núm. 3.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2012b). <Recargo en las tasas a los propietarios de perros>, en *El Consultor*, núm. 13. CALVO VÉRGEZ, J. (2022); <La nueva fiscalidad de residuos>, en *Quincena Fiscal*, BIB 2002/2022, núm. 10.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2013): <Empadronamiento y licitación pública>, en *El Consultor*, núm. 2.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2016): <Es posible que la mancomunidad cobre una tasa a los Ayuntamientos por el servicio de tratamiento de residuos prestado>, en *El Consultor*, núm. 5.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2017): <En ningún caso se puede incluir como coste, en la tasa de basuras, el del persona que se ocupa de la limpieza viaria>, en *El Consultor*, smarteca, núm. 24.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN—

- CIÓN— (2019): <Bonificaciones por discapacidad en las tasas locales>, en *El Consultor*, smarteca, núm. 12.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2022): <Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias son un ingreso de derecho público no tributario>, en *El Consultor*, smarteca, núm. 11.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2023a): <Subvencionar el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, sería in en contra de su finalidad>, en *El Consultor*, smateca, núm. 2.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2023b): <Sujeto pasivo en el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y co-incineración>, en *El Consultor*, smarteca, núm. 10.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2024a): <¿Qué puede ocurrir si un Ayuntamiento aprueba la tasa/prestación de residuos domésticos prevista por la Ley 7/2022 y resulta ser deficitaria?>, en *El Consultor*, legalteca, núm. 1.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2024b): <Deben aplicarse criterios de capacidad económica en la tasa por la prestación de los servicios de gestión de residuos prevista en la Ley 7/2002?>, en *El Consultor*, legalteca, núm. 1.
- REDACCIÓN (2024c): <¿Se pueden tener en cuenta criterios medioambientales en la cuantificación de las tasas por la prestación de servicios públicos?>, en *El Consultor*, legalteca, núm. 1.
- EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS —REDACCIÓN— (2024c): <Devengo de la tasa de residuos de la Ley 7/2022, de 8 de abril, con ordenanza aprobada en 2025>, en *El Consultor*, smarteca, núm. 8.
- FALCÓN y TELLA, R. (1991): <La Ley como fuente del Ordenamiento tributario>, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- FALCÓN y TELLA, R. (2015): *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.I.; y, DEL CASTILLO VÁZQUEZ, I.C. (2002): *Manual de las notificaciones administrativas*, Ed. Civitas, Madrid, 2002.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (1993): <Tasas y precios públicos>, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons – Diputació de Barcelona, Madrid,.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (2006): *Curso de derecho tributario español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid.
- FUSTER GÓMEZ, M. (2009): <¿Exigibilidad vs. devengo?: un necesario debate terminológico a la luz de la LGT/2003 y del ordenamiento jurídico comunitario?>, en *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 143.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2019): <La fiscalidad ambiental en materia de residuos en nuevo marco de la economía circular>, en *Crónica Tributaria*, núm. 170.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F. (2020): <¿Ahora, una tasa perruna?>, en *Tributos Locales*, núm. 143.

- GIL RODRÍGUEZ, I. (2005): <Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas>, en *Tributos Locales*, núm. 50.
- GIMÉNEZ COMPAREID, I. (2007): <El papel de las Corporaciones Locales en el régimen económico-financiero de la gestión de los residuos sólidos>, en *Tributos Locales*, núm. 74.
- GOMAR SÁNCHEZ, J.I. (2022): <La tasa de residuos locales: observaciones y problemática>, en *Tributos Locales*, núm. 159.
- GOMAR SÁNCHEZ, J.I. (2023): *La tasa de reciclaje de residuos urbanos: ajuste al Derecho local español y a la realidad tributaria municipal*, Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 3.
- GOMAR SÁNCHEZ, J.I. (2024): <El pago por generación en la tasa/prestación local de residuos>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 1.
- GÓMEZ DE LA TORRE ROCA, M.C. (2024): <Las tasas locales en contraposición con otras figuras afines>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, legalteca, núm. 1.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. (2024): *Prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario: análisis desde la perspectiva constitucional y legal*, Ed. Aranzadi – Generalitat Valenciana, Las Rozas.
- GONZÁLEZ PUEYO, J. (1988): *Las tasas*, Banco de Crédito Local, Madrid.
- GRANIZO LABRANDERO, J.J.; y otros [NAVARRO HERAS, R.A.; y, NAVARRO HERAS, B.] (1999): *Manual de Ordenanzas Fiscales*, Ed. Ciss, València.
- HERRERA MOLINA, P.M. (1990): *La exención tributaria*, Ed. Colex, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P.M. (2021): <Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales>, en *Tributos Locales*, núm. 152.
- INSTITUT D'ESTUDIS REGIONALS I METROPOLITANS DE BARCELONA (2016): <El funcionamiento del metabolismo urbano metropolitano: Indicadores de eficiencia territorial>, Actuación 3.1.3, diciembre de 2016.
- JIMÉNEZ COMPAREID, I. (2005): <Tasas y contribuciones especiales>, en *Tributos Locales*, núm. 49.
- KRUSE, H.W. (1978): *Derecho Tributario*, EDE, Madrid.
- LAGO MONTERO, J.M. (2010): <Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental>, en *Tributos Locales*, núm. 96.
- LAGO MONTERO, J.M.; y, GUERVÓS MAILLO, M.A. (2011): <La tasa de residuos sólidos urbanos>, en la obra colectiva *Las tasas locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.
- LEAL BARROS, J. (2011): <La determinación del hecho imponible y su cuantificación, en la tasa de recogida de residuos, desde una perspectiva jurisprudencial>, en *Tributos Locales*, núm. 100.
- LOSADA ARMADÁ, R. (2008): <Últimas novedades jurisprudenciales en materia de tasas y contribuciones especiales>, en la obra colectiva *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid.
- LLISET BORRELL, F. (1997): <Residuos sólidos urbanos. Los servicios de limpieza>, en la obra colectiva *Derecho Local Especial*, t. I, Publicaciones Abella, Madrid.
- MAGRANER MORENO, F.J. (2024): <Formas de gestión de las tasas locales>, en *El Con-*

- sultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, legalteca, núm. 1.
- MARAÑA SÁNCHEZ, J.Q. (2013): <En clave constitucional: Hacienda Local y empadronamiento>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 23.
- MARTÍNEZ ECHEVARRÍA, R. (1992): *Los nuevos tributos municipales*, Ed. Dykinson, Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (1995): *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Ed. Marcial Pons-IEF, Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; y, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2009): *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid-Buenos Aires.
- MARTÍN QUERALT, J.; y otros [LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; y, TEJERIZO LÓPEZ, J.M]. (2003): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid.
- MARTÍNEZ-ACÍN GONZÁLEZ, A.; y, FARFÁN PÉREZ, J.M. (2024): <Informes económico-financieros de las tasas locales>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, legalteca, núm. 1.
- MARTÍNEZ DE TRENCHERÍA, S. (2022): <La recaudación de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias en el ámbito local: especial atención a las cuotas urbanísticas>, en la obra colectiva *La financiación de los servicios públicos en las áreas urbanas*, Ed. Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor.
- MARTÍNEZ ECHEVARRÍA, R. (1992): *Los nuevos tributos municipales*, Ed. Dykinson, Madrid.
- MARTÍNEZ GIMÉNEZ, C. (1993): *Los precios públicos*, Ed. Civitas-Universidad de Murcia, Madrid.
- MARTÍNEZ MANOVEL, A.B.; y, PEDREIRA GARCÍA, J.J. (2002): <Las Entidades Locales Menores, pasado, presente y futuro>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 21.
- MARTÍNEZ NAVARRO, J.A. (2022): <La gestión de los residuos municipales al amparo del nuevo modelo de economía circular. A propósito del Proyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados>, en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 17.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2010): <La financiación de los servicios públicos mediante tasas: el ejemplo de la tasa de basuras>, en *Tributos Locales*, núm. 94.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2024): <Las dificultades legales para aplicar criterios medioambientales a las tasas locales>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, smarteca, núm. 1.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2022): <¡Marchando: otra de tributos ecológicos! A propósito de los tributos que contempla la ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular>, en *Quincena Fiscal*, BIB 2022/3062, núm. 15.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2023): <El alcance de la reserva de Ley en los tributos locales (I). A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 1005/2023, de 4 de julio>, en *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2024): <Sobre el régimen jurídico de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario>, en *Quincena Fiscal*, BIB 2024/866, núm. 13.
- MILLA IBÁÑEZ, J.J. (2022): <La fiscalidad como instrumento de fomento de la economía circular>, en la obra colectiva *Retos actuales del Derecho Financiero y Tributario VII Reunión de profesores de Derecho Financiero y*

- Tributario*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Doc. de Trabajo 8/2022.
- MILLA IBÁÑEZ, J.J. (2024): <Beneficios fiscales en las tasas locales>, en *El Consultor*, legalteca, núm. 1.
- MONTERO FERNÁNDEZ, J.A. (2024): <Última jurisprudencia del TS en relación con las tasas locales>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, legalteca, núm. 1.
- MORENO SERRANO, B. (2016): <Impago de la tasa de recogida de basuras. Comentario a la STS de 30 de diciembre de 2015>, en *El Consultor*, núm. 5.
- MORENO SERRANO, B. (2022). <Se puede establecer una diferenciación, por razón de empadronamiento, en las tasas por prestación de servicios no obligatorios>, en *El Consultor*, smarteca, núm. 9.
- NAVARRO GARCÍA, A. (2022): <La financiación de la gestión local de residuos a partir de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular>, en la ob. col. *La financiación de servicios públicos en las áreas urbanas*, Ed. Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- NAVARRO HERAS, R.A (2011): <La recaudación de las tasas locales>, en la obra colectiva *Las tasas locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.
- NAVARRO HERAS, R.A.; y otros [NAVARRO HERAS, B.; ÁLVAREZ DUMONT, A.; y, PARRONDO AYMERICH, J.] (2008): *Manual de Ordenanzas fiscales e informes económico-financieros*, Ed. Ciss, València.
- ORÓN MORATAL, G. (2024): <Sujetos pasivos de las tasas locales>, en *El Consultor de los Ayuntamientos*, smarteca, núm. I.
- ORTÍZ ESPEJO, D. (2020): <Algunas reflexiones sobre la nueva categoría “prestaciones patrimoniales públicas no tributarias” introducida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público>, en *Tributos Locales*, núm. 146.
- PADILLA RUÍZ, P. (2009): <Los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de gestión tributaria>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 22.
- PAGÈS i GALTÉS, J. (1999): *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Ed. Escola d'Administració Pública de Catalunya – Marcial Pons, Barcelona-Madrid.
- PAGÈS i GALTÉS, J. (2015): *Manual de tasas y precios por servicios municipales*, Ed. El Consultor, Las Rozas.
- PAGÈS i GALTÉS, J. (2019): <Las subtasas derivadas de la paraфiscalidad reinstaurada por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017>, en *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 181.
- PALLARÈS SERRANO, A. (2009): <Aproximación al régimen jurídico de las entidades de ámbito territorial inferior al municipio de Cataluña>, en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 309.
- PATÓN GARCÍA, G. (2011): <Tasa sobre residuos de pago por generación>, en la obra colectiva *Las tasas locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.
- PATÓN GARCÍA, G. (2023): *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular*, Ed. Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- PEÑUELAS REIXACH, LL. (1993): <Paraфiscalidad urbanística en el Ordenamiento jurídico estatal>., en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid.
- PERDIGÓ i SOLÀ, J. (1997): <Les tarifes dels serveis locals>, en la ob. col. *Dret Local*, Marcial Pons-UAB, Barcelona-Madrid.

- PONS REBOLLO, M. (2024): <Estudio cuantitativo sobre el capítulo tercero de ingresos en España, análisis sobre las tasas>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, legalteca, núm. 1.
- PUIG VENTOSA, I. (2000): <Definición de tasas municipales de gestión de residuos para incidir en la reducción y el reciclaje>, Ponencia en las Jornadas <Instrumentos económicos para la prevención y reciclaje de los residuos urbanos>, Fundación Ecología y Democracia.
- PUIG VENTOSA, I. (2004): *Polítiques locals per a la reducció dels residus municipals*, Ed. Fundació Pi i Sunyer d'Estudis Autònomic i Locals – Diputació de Barcelona, Barcelona.
- RIVAS NIETO, E. (2006): *Los tributos atípicos*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid.
- RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M.P. (1991): *Los recargos como ingresos tributarios de los entes públicos territoriales*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- ROSEMBUJ, T. (1995): *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- RODRÍGUEZ BUENO, M.A. (2000): <Algunas consideraciones sobre la cuota tributaria: el caso de las Tasas Locales>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 24.
- ROZAS VALDÉS, J.A. (1997): <Haciendas Locales y Medio Ambiente>, en *Impuestos*, núm. 20.
- ROZAS VALDÉS, J.A. (2010): <El régimen financiero de la gestión de los residuos en Cataluña>, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308.
- ROZAS VALDÉS, J.A. (coord.); SÁNCHEZ, J.A.; PUIG, I.; y, SANTANDER, M.F. (2024): <Impuesto sobre el Depósito de residuos en depósitos controlados, la incineración y la co-incineración>, en la obra colectiva *Libro verde sobre la fiscalidad de Catalunya*, Foment del Treball Nacional, Barcelona.
- RUBIAL PEREIRA, L. (2011): <La tasa de tenencia de animales domésticos y de animales potencialmente peligrosos>, en la obra colectiva *Las Tasas Locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.
- RUBIO DE URQUÍA, J.I.; y, otros [TANCO MARTÍNEZ-CRIADO, J.; TREBOLLE FERNÁNDEZ, J.; PADRÓN CABRERA, G.; MONTERO LUNA, J.L.; CORDERO LÓPEZ, J.; y, VALERO RODRÍGUEZ, L.] (1989): *Manual de Ordenanza Fiscales*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- RUÍZ GARIJO, M.: (2000): <La decadencia de la tasa por recogida de basuras>, en *Revista de Hacienda Local*, núm. 89.
- RUÍZ GARIJO, M.: (2002): *Tasas locales (municipales y provinciales)*, Edersa, Madrid.
- RUÍZ GARIJO, M. (2011): <Concepto de tasa y delimitación con otros ingresos de derecho público y privado>, en la obra colectiva *Las tasas locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.
- RUÍZ GARIJO, M. (2023): <Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw)>, en *Tributos Locales*, núm. 165.
- RUÍZ HIDALGO, C.: <Una reflexión acerca del principio de autosuficiencia económica como fundamento de las tasas y de la potestad tarifaria: La nueva Ley 33/2010 de modificación del régimen económico y de la prestación de servicios en los puertos de interés general>, en *Crónica Tributaria*, núm. 9, 2011
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1976): *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 2º, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

- SAINZ DE BUJANDA, F. (1993): *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid.
- SEDEÑO LÓPEZ, J.F. (2022): *Fiscalidad de la economía circular*, Ed. Tirant lo blanch, València.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1975): <Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales>, en *Hacienda Pública Española*, núm. 35.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1988): <Tributos locales>, en *Tratado de Derecho Municipal*, t. II, Ed. Civitas, Madrid.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1999): *Las Tasas de las Entidades Locales (El Hecho Imponible)*, Ed. Aranzadi, Elcano.
- SOLER ROCH, M.T. (1983): *Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria*, Ed. Civitas, Madrid.
- TIPKE, K. (2002): *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes* (traducción. HERRERA MOLINA, P.M.), Ed Marcial Pons, Barcelona-Madrid.
- TRIBUTOS LOCALES —REDACCIÓN— (2001); Comentario a la <Contestación de la Dirección General de Tributos de 23 de abril de 2001>, en *Tributos Locales*, núm. 10.
- VALENZUELA VILLARRUBIA, I. (2008): <La Hacienda Provincial: una institución esencialmente dependiente>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 23.
- VELARDE ARAMAYO, M.S. (1997): *Beneficios y minoraciones en Derecho tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- VILLAVERDE GÓMEZ, M.B. (2023): <La privatización de la prestación de servicios públicos locales: ¿Las contraprestaciones son tasas o precios? Estado de la cuestión>, en la obra colectiva *Hacienda autonómica y local*, Tórculo Edicions, Santiago de Compostela.
- VILLEGAS, H.B. (1997): *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires (Argentina).
- VILLENA CERÓN, M.R. (2023): <Principales problemas prácticos derivados de la nueva tasa de residuos por generación>, en *Tributos Locales*, núm. 165,
- ZORNOZA PÉREZ, J.; y, ORTÍZ LACALLE, E. (2005): <Las tasas>, en la obra colectiva *Los tributos locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.

COMENTARIO AL INFORME CONSENSUADO SOBRE LAS TASAS Y TARIFAS DE RESIDUOS

*En memoria del Profesor Tulio Rósembuj,
pionero en el estudio de la fiscalidad ambiental*

Pedro Manuel Herrera Molina¹

Ada Violeta Tandazo Rodríguez²

I. PLANTEAMIENTO Y ENTRADA EN VIGOR DE LAS FUTURAS TASAS Y TARIFAS. II. NATURALEZA Y VALOR JURÍDICO DEL DOCUMENTO. III. MBITO DE APLICACIÓN (Y CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO). IV. SISTEMAS DE PAGO POR GENERACIÓN. V. CARÁCTER NO DEFICITARIO. VI. REDUCCIONES Y BONIFICACIONES. VII. DETERMINACIÓN DE LOS COSTES NETOS DEL SERVICIO. VIII. PECULIARIDADES DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO. IX. DEVENGO Y EXIGIBILIDAD. X. NOTIFICACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES. XI. PRESTACIÓN DEL SERVICIO POR UN ENTE SUPRAMUNICIPAL. XII. CONCLUSIONES .BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN: la Ley de Residuos obliga a que las entidades locales implanten, antes del 10 de abril de 2025, tasas o tarifas de residuos no deficitarias que permitan aplicar sistemas de pago por generación. Un grupo de trabajo integrado por representantes del Ministerio de Hacienda, del Ministerio de Transición Ecológica y de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) ha elaborado un documento de consenso con la finalidad de orientar a los entes locales en esta compleja labor. Este trabajo analiza en detalle la naturaleza y el contenido de dicho informe.

Palabras clave: fiscalidad ambiental, tasas y tarifas de residuos, pago por generación, entidades locales

ABSTRACT: *The Spanish Waste Act requires local entities to implement non-deficit waste fees or tariffs that allow the application of pay-as-you-throw systems before April 10, 2025. A working group composed of representatives of the Ministry of Finance, the Ministry of Ecological Transition, and the Spanish Federation of Municipalities and Provinces has prepared a consensus document to guide local authorities in this complex task. This paper analyses in detail the nature and content of this report.*

Keywords: *environmental taxation, waste fees and charges, pay-as-you-throw, local authorities.*

1 Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UNED, ORCID iD: 0000-0001-9911-6326.

2 Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Alfonso X el Sabio y Tutora del Centro Ramón Areces de la UNED, ORCID iD: 0009-0001-7530-4098. Pedro Herrera ha redactado los epígrafes I a V y Ada Tandazo los epígrafes VI a XII. Ambos autores han realizado aportaciones al conjunto del trabajo.

I. PLANTEAMIENTO Y ENTRADA EN VIGOR DE LAS FUTURAS TASAS Y TARIFAS

Según la ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (art. 11.3) los entes locales deben exigir tasas o tarifas por la prestación de los servicios de gestión de residuos de su competencia. Dichas prestaciones no pueden ser deficitarias (debiendo cubrir también los costes de campañas publicitarias o los originados por el cierre de los vertederos) ni exceder del coste del servicio (al menos en el caso de las tasas)³.

El plazo de que disponen las entidades locales para ejecutar dicho mandato concluye el 10 de abril del 2025. Dado que dicha fecha no coincide con el inicio del ejercicio presupuestario algunas voces del ámbito local han defendido que la obligación no operaría hasta el 1 de enero de 2026⁴.

Quizá podría buscarse un apoyo indirecto a esta tesis en el art. 10.2 LGT, según el cual, “[s]alvo 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” [subrayado nuestro]. Puesto que la tasa de residuos presenta un carácter periódico y el devengo se producirá, en principio, el primer día del período impositivo, parecería posible concluir que la norma resultará apli-

cable a partir del primer período iniciado después del 10 de abril de 2025 (es decir el 1 de enero de 2026).

Pensamos, sin embargo, que este precepto no resulta aplicable a nuestro caso, pues el art. 11.3 de la Ley de Residuos obliga a las entidades locales a establecer la tasa o tarifa en el plazo de tres años a partir de su entrada en vigor, es decir, el 10 de abril de 2025. Este mandato quedaría burlado si la aplicación efectiva del gravamen se pospusiera al ejercicio 2026.

Al mismo tiempo, debe reconocerse que la técnica de la ley resulta defectuosa, pues la obligación de que las entidades locales establezcan la prestación debería coincidir con el inicio del año natural.

En teoría, el devengo de la tasa podría situarse en el 10 de abril de 2025, estableciéndose un período impositivo corto desde esa fecha hasta el 31 de diciembre de dicho año. Con anterioridad, podrían seguirse aplicando las anteriores tasas o tarifas, en el caso de que ya estuvieran previstas por la entidad local.

Ahora bien, desde el punto de vista práctico esta solución resulta desaconsejable, pues complicaría la gestión y obligaría a realizar dos cálculos distintos para determinar el importe de la prestación (del 1 de enero hasta el 9 de abril y del 10 de abril al 31 de diciembre).

3 M.R. Villena Cerón considera que las tarifas de residuos podrían superar los costes del servicio (2023: 118).

4 Así lo indicaron participantes del ámbito local en la jornada “Los ayuntamientos ante el desafío de la nueva tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario por la generación de residuos” organizada por la Fundación Espublico con la colaboración de la Asociación nacional de Inspectores de Hacienda Pública Local en Madrid el 31 de mayo de 2024.

Por este motivo, parece lógico que las entidades locales intenten aprobar y publicar sus nuevas ordenanzas antes del 1 de enero de 2025. Se ha planteado si, en previsión de algún retraso en la publicación de las normas definitivas, las ordenanzas provisionales podrían intentar prever efectos retroactivos a partir de la citada fecha.

Si atendemos a la jurisprudencia constitucional, en particular a la STC 126/1987, de 16 de julio (ECLI:ES:TC:1987:126), puede sostenerse que estaríamos ante una retroactividad de grado medio, justificable por razones de interés general.

Como recuerda el *informe consensuado*, la tasa de residuos se rige por el art. 26.2 TR-LHL, según el cual:

“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, salvo en los supuestos de inicio o cese en (...) el uso del servicio o actividad, en cuyo caso el período impositivo se ajustará a esa circunstancia con el consiguiente prorrateo de la cuota, en los términos que se establezcan en la correspondiente ordenanza fiscal”.

Dado que el importe de la tasa (o tarifa) debe estar relacionado, de algún modo, con los residuos producidos, y que, además, se exige en determinados casos el prorrateo de la cuota, estamos ante un hecho imponible “de duración prolongada”. Por tanto, aunque la LHL ordene que el devengo se produzca, con carácter general, el 1 de enero, una modificación normativa posterior a esta fecha

no tendría el carácter de retroactividad *de grado máximo*, sino, tan solo, de *grado medio*⁵.

En cuanto a los criterios que deben ponderarse para determinar si la retroactividad de grado medio resulta admisible, debe atenderse al “objetivo que pretende el legislador al aplicar la norma retroactivamente”, al “alcance cuantitativo de la medida” y a “la previsibilidad de la reforma” [Sanz Gómez (2024: 140)].

Comenzando por el último criterio, la modificación resultará previsible en la medida en que así lo advierta la ordenanza provisional, publicada antes del 1 de enero. El “alcance cuantitativo” será reducido, en la medida en que transcurran pocos días desde el inicio del año hasta la publicación de la ordenanza definitiva. En cuanto a la finalidad, estaría en evitar una excesiva complejidad en la elaboración de la memoria técnico-económica y la cuantificación de la tasa o tarifa.

De todos modos, la cuestión resulta compleja, por lo que sería recomendable que las ordenanzas se hubiesen publicado y entrado en vigor antes del 1 de enero de 2025.

II. NATURALEZA Y VALOR JURÍDICO DEL DOCUMENTO

El documento se presenta como una “guía que facilite a las entidades locales la regulación, gestión y aplicación de la tasa o la prestación patrimonial de carácter público no tributario (en adelante Tasa/PPPNT) por el servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos”. Está firmado electrónicamente por don Oscar del Amo Galán, Subdirector

5 Cfr. la citada STC 126/1987, FJ 12.º *in fine*, sobre el gravamen complementario de la tasa de juego.

General de Tributos Locales en la Dirección General de Tributos y ha sido publicado en la página web de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP).

Según su introducción:

Para facilitar a las entidades locales la implantación y aplicación de la tasa o, su alternativa, la prestación patrimonial de carácter público no tributaria (...) se constituyó un Grupo de Trabajo integrado por representantes del Ministerio de Hacienda (Secretaría General de Financiación Autonómica y Local y Dirección General de Tributos), del Ministerio de Transición Ecológica y el Reto Demográfico (Dirección General de Calidad y Evaluación Ambiental) y de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP)⁶.

El documento refleja un “consenso” entre los integrantes del grupo de trabajo. No se precisa quién ordenó la constitución de tal grupo, aunque pueda intuirse que en la decisión hayan intervenido la Ministra de Hacienda, la Ministra para la Transición Ecológica y la Presidenta de la FEMP. Tampoco se indica quiénes han sido sus integrantes (a excepción de don Oscar del Amo) sino, tan solo, los organismos a que pertenecen.

Para determinar la naturaleza jurídica del documento comenzaremos con una delimitación negativa:

Parece claro que no se trata de una disposición interpretativa de las previstas en el art. 12.3 LGT. Es cierto que la Dirección General de Tributos puede dictar disposiciones interpretativas (art. 88.5 LGT) que

“tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos”. Sin embargo, dichas disposiciones “se publicarán en el boletín oficial que corresponda”, lo que no ha sucedido en este caso.

Es cierto que la Dirección General de Tributos es también competente para realizar los “estudios, económicos y jurídicos, necesarios” para la interpretación de la normativa tributaria [art. 5.1.b) del Real Decreto 206/2024, de 27 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda]. Esta competencia se atribuye específicamente a la Subdirección General de Tributos Locales [art. 5.2.i) del citado RD] en las materias propias de su ámbito.

Además, es frecuente que dicha Subdirección General realice informes a petición de los entes locales. Tales informes tienen un carácter interno y, habitualmente, no son objeto de publicación.

El documento que aquí analizamos se asemeja a uno de estos informes, pero presenta algunas peculiaridades: en cuanto a su destinatario, no es un municipio concreto, sino la totalidad de entidades locales con competencias en materia de gestión de residuos. La autoría no se limita a la Subdirección General de Tributos, sino que presenta la colaboración de otros centros directivos del Ministerio de Hacienda y del Ministerio para la Transición Ecológica, además de la FEMP (que constituye una asociación de entidades locales establecida al amparo de la

6 <https://www.femp.es/comunicacion/noticias/la-femp-hacienda-y-el-miteco-responden-las-dudas-que-plantea-la-aplicacion-de>

DA 5ª de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local).⁷

El documento advierte su naturaleza “consensuada”. El consenso suele suponer un acuerdo de mínimos que suscriben todos los miembros de un grupo. Cabe considerar que este consenso implica una aprobación tácita de las Ministras de Hacienda, de Transición Ecológica y de los órganos de gobierno de la FEMP, pues de otro modo no se habría hecho público (aunque dicha publicidad no se haya realizado a través de los canales oficiales de los ministerios competentes).

Así pues, podemos concluir que el documento refleja una interpretación consensuada entre los dos ministerios competentes y la asociación de entidades locales que ostenta la representación institucional de la Administración local en sus relaciones con la Administración General del Estado.

Dicho esto ¿cuál es su valor jurídico? Desde luego, carece de efectos vinculantes para las administraciones locales, para los particulares e incluso para la Administración del Estado (pues no es una auténtica disposición interpretativa). Al mismo tiempo, con arreglo al principio de buena administración, no parece que las actuaciones de los ministerios

implicados puedan separarse de los criterios reflejados en este informe sin una adecuada motivación.

¿Y qué relevancia puede tener este documento para los jueces y tribunales? Esta se limita a la consistencia (mayor o menor) de los argumentos jurídicos que se han formulado.

Así pues, se trata de un instrumento “útil” para las entidades locales (dada la excesiva ambigüedad de la Ley de Residuos), que —al mismo tiempo— ofrece un nivel de seguridad jurídica muy limitado⁸.

III. ÁMBITO DE APLICACIÓN (Y CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO)

El informe advierte claramente que el establecimiento de la tasa o tarifa contemplada en el art. 11.3 de la Ley 7/2022:

*obliga a todos los municipios, incluyendo aquellos con una población de hasta 5.000 habitantes. Ello es consecuencia de la ampliación que hace a dichos municipios la citada ley en su artículo 12.5 sobre la obligatoriedad de la prestación del servicio de tratamiento de residuos establecida en el artículo 26.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (pág. 3)*⁹.

7 Según dicho precepto, “1. Las Entidades Locales pueden constituir asociaciones, de ámbito estatal o autonómico, para la protección y promoción de sus intereses comunes, a las que se les aplicará su normativa específica y, en lo no previsto en él, la legislación del Estado en materia de asociaciones.— (...) 4. Las asociaciones de Entidades Locales de ámbito estatal con mayor implantación en todo el territorio ostentarán la representación institucional de la Administración local en sus relaciones con la Administración General del Estado”.

8 J.I. Gomar Sánchez (2024b, ap. II) ha destacado que “la incertidumbre de estas figuras [tasas y tarifas] y la inseguridad jurídica que las rodea puede plantear problemas económicos de extraordinario calado en caso de anulación judicial, posibilidad no desdeñable a tenor del panorama que ofrece la realidad, que facilita poco cualquier ambicioso proyecto de gestión de residuos. Imagínese en este sentido una gestión que implique en una gran ciudad cientos de millones de euros anuales sujeta a la posibilidad de su completa anulación dos, tres o cuatro años después de su establecimiento e imposición”.

9 Debe tenerse en cuenta que la obligación no se limita a los residuos domésticos, sino a todos los residuos de competencia local entre los que se encuentra la gestión de residuos comerciales cuando el ayuntamiento decida ejercitar tal competencia [art. 12.5.e) 2.º]. Cfr. E. Álvarez Menéndez (2024: 164).

El informe no se limita a recordar el ámbito de aplicación, sino que advierte de posibles medidas coercitivas en caso de incumplimiento de la obligación (págs. 3-4):

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 por parte de las entidades locales a los fondos comunitarios.

El informe viene a suplir así una laguna, pues la Ley de Residuos no prevé consecuencia alguna en caso de incumplimiento. Así, aunque contempla la aplicación subsidiaria de la normativa autonómica en el caso de que los entes locales no hayan aprobado las necesarias ordenanzas de gestión de residuos, no contiene un mandato parecido sobre las normas reguladoras de las correspondientes

tasas y tarifas. Por el contrario, la norma se limita a indicar que “las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas” (art. 11.5)¹⁰.

Tampoco se contempla expresamente la posibilidad de que el Estado o las Comunidades Autónomas reduzcan la financiación de aquellas entidades locales incumplidoras. Tan solo encontramos una referencia a la facultad de las autoridades autonómicas de suscribir “los correspondientes convenios de colaboración para la implementación de inversiones o gastos de las comunidades autónomas en los servicios de gestión de las entidades locales, cuando proceda” [art. 12.4.g) de la Ley de Residuos]. Quizá estos convenios podrían diseñarse de modo que incentiven a las entidades locales a un correcto diseño de las prestaciones por residuos.

Tan solo en el caso de Cataluña se prevén diversas subvenciones autonómicas destinadas a mejorar la recogida y tratamiento de residuos, cuya concesión exige que se implanten auténticas “tasas justas” por las autoridades municipales¹¹.

Por otra parte, Joan Pagès i Galtés ha examinado la posibilidad de aplicar el art. 60 de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local¹²:

10 Según J. Pagès i Galtés (2022: 67), esta norma “pone de manifiesto que se les otorga [a las Comunidades Autónomas] competencia de supervisión en materia de la tasa municipal de residuos”. J.I. Gomar Sánchez considera inútil una remisión a posteriori de las ordenanzas (2022: 159).

11 *Nota interpretativa de la Agencia de Residuos de Cataluña sobre los aspectos técnicos de la regulación relativa a las tasas de residuos como tasas justas*, ap. 3, en

https://residus.gencat.cat/web/.content/home/ambits_dactuacio/tipus_de_residu/residus_municipals/taxes_justes/nota_interpretativa_ARC_taxes_residus_2024.pdf (consultado por última vez el 5 de octubre de 2024).

12 J. Pagès i Galtés (2022: 68).

Cuando una Entidad local incumpliera las obligaciones impuestas directamente por la Ley de forma que tal incumplimiento afectará al ejercicio de competencias de la Administración del Estado o de la Comunidad Autónoma, y cuya cobertura económica estuviere legalmente o presupuestariamente garantizada [la Comunidad] deberá recordarle su cumplimiento concediendo al efecto el plazo que fuere necesario. Si, transcurrido dicho plazo, nunca inferior a un mes, el incumplimiento persistiera, se procederá a adoptar las medidas necesarias para el cumplimiento de la obligación a costa y en sustitución de la Entidad local.

Si prosperara la aplicación de esta norma, el mecanismo de “sustitución” podría operar del siguiente modo: según la Ley de residuos “Las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas” (art. 12.5). Es de suponer que este mandato se extiende también a las tarifas¹³. Pues bien, si la correspondiente Comunidad Autónoma detectara un incumplimiento, requeriría a la entidad local y le otorgaría un plazo —que debería

ser suficientemente amplio— para aprobar las correspondientes ordenanzas. Ante la persistencia en el incumplimiento, la Comunidad Autónoma podría asumir el servicio estableciendo las correspondientes tasas o tarifas a cargo de los usuarios, sin que las entidades locales pudieran exigir ya gravamen alguno en este concepto.

En la práctica, como advierte con acierto Joan Pagès, “semejante posibilidad de actuación subsidiaria estatal o autonómica resulta muy difícil que se materialice pues, amén de que el principio de pago por generación no está suficientemente concretado por el legislador sectorial de residuos, el establecimiento de la tasa o tarifa coactiva ajustada al principio de autofinanciación requiere la singular colaboración de cada entidad local consistente en elaborar y suministrar la contabilidad analítica del servicio”¹⁴.

Ante todas estas dificultades, el informe advierte de otro mecanismo de control previsto, de modo genérico, en el artículo 8¹⁵ y en la disposición adicional segunda¹⁶ de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad

13 S. Arana Landín entiende que el precepto se aplica también a las ordenanzas reguladoras de las tarifas (2023: 101).

14 J. Pagès i Galtés (2022: 68).

15 Artículo 8. “Principio de responsabilidad.

1. Las Administraciones Públicas que incumplan las obligaciones contenidas en esta Ley, así como las que provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de los compromisos asumidos por España de acuerdo con la normativa europea o las disposiciones contenidas en tratados o convenios internacionales de los que España sea parte, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado.

En el proceso de asunción de responsabilidad a que se refiere el párrafo anterior se garantizará, en todo caso, la audiencia de la administración o entidad afectada.

2. El Estado no asumirá ni responderá de los compromisos de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y de los entes previstos en el artículo 2.2 de esta Ley vinculados o dependientes de aquellas, sin perjuicio de las garantías financieras mutuas para la realización conjunta de proyectos específicos.

Las Comunidades Autónomas no asumirán ni responderán de los compromisos de las Corporaciones Locales ni de los entes vinculados o dependientes de estas, sin perjuicio de las garantías financieras mutuas para la realización conjunta de proyectos específicos”.

16 Disposición adicional segunda. “Responsabilidad por incumplimiento de normas de Derecho de la Unión Europea o de tratados o de convenios internacionales de los que España sea parte.

Financiera: en el caso de que la Unión Europea imponga sanciones a España por el incumplimiento de sus objetivos en materia de gestión de residuos, estas podrían repercutirse a aquellas entidades locales que no hubieran aprobado correctamente las correspondientes tasas y tarifas de residuos.

Además, el informe advierte de la posibilidad de privar de fondos europeos a aquellas entidades locales que no aprueben las tasas y tarifas adecuadas.

Quizá estas *advertencias* sean más retóricas que reales: los dos ministerios implicados parecen ser conscientes de la ambigüedad con que se establece el pago por generación y de la dificultad práctica para cubrir de modo preciso la totalidad de los costes netos previstos en la ley.

Por este motivo, los representantes del grupo de trabajo han *consensuado* una postura *amable y comprensiva* para las entidades locales: basta con introducir algún pequeño *guiño* al pago por generación para que se entienda cumplida la ley; la exigencia de cubrir todos los costes se entiende con flexibilidad y la pérdida de recaudación derivada de las diversas bonificaciones no debe repercutirse sobre el resto de los usuarios.

Desde luego, no está claro que los jueces y tribunales acepten una visión tan laxa. En cambio, si la Comisión Europea sancionase a España, parece muy difícil que las multas puedan derivarse a aquellas entidades locales que hayan cumplido con los mínimos aceptados por el *informe de consenso*.

Quizá por este motivo el informe ha seguido la curiosa sistemática de *acomodar* las posibles sanciones en el apartado sobre el “ámbito de aplicación” en lugar de dedicar un epígrafe específico y destacado a las “consecuencias del incumplimiento”.

IV. SISTEMAS DE PAGO POR GENERACIÓN

A juicio del *informe* el art. 11.3 de la Ley de Residuos (pág. 3):

no impone la obligación taxativa de exigir una tasa totalmente individualizada para cada sujeto pasivo con efectos a partir del 10 de abril de 2025, sino que lo que pretende es que paulatinamente se incorporen estos sistemas, en consonancia con el principio de jerarquía de residuos y de quien contamina paga que preside dicha regulación.

1. Las Administraciones Públicas y cualesquiera otras entidades mencionadas en el apartado 2 del artículo 2 de esta Ley que, en el ejercicio de sus competencias, incumplieran obligaciones derivadas de normas del derecho de la Unión Europea o de tratados o convenios internacionales en los que España sea parte, dando lugar a que el Reino de España sea sancionado por las instituciones europeas, o condenado por tribunales internacionales o por órganos arbitrales, asumirán, en la parte que les sea imputable, las responsabilidades que se devenguen de tal incumplimiento, de conformidad con lo previsto en esta disposición y en las de carácter reglamentario que, en desarrollo y ejecución de la misma, se dicten.

2. El Consejo de Ministros, previa audiencia de las Administraciones o entidades afectadas, será el órgano competente para declarar las responsabilidades previstas en los apartados anteriores y acordar, en su caso, la compensación o retención de dichas deudas con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto, presupuestario y no presupuestario. En dicha declaración se tendrán en cuenta los hechos y fundamentos contenidos en la resolución de las instituciones europeas, de los tribunales internacionales o de los órganos arbitrales y se recogerán los criterios de imputación tenidos en cuenta para declarar la responsabilidad. El acuerdo se publicará en el «Boletín Oficial del Estado».

Ahora bien, las entidades locales sí deberán incorporar gradualmente elementos que tengan en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos, siendo admisibles junto a los sistemas que ya permitan una individualización de la cuota, otros que contemplen reducciones o incentivos a determinados comportamientos.

El informe continúa ofreciendo ejemplos de sistemas de pago por generación que serían admisibles (pág. 4):

- *Elemental: Reducciones sobre una cuota única en función de determinados comportamientos (por ejemplo, por aportaciones a puntos limpios, participación en la separación de las nuevas fracciones de recogida separada obligatoria, adhesión a programas voluntarios de compostaje doméstico, etc.).*
- *Medio: Cuota básica y cuota variable en función del comportamiento detectado según las zonas del municipio (por ejemplo, a partir de criterios técnicos y estadísticos que permitan estimarlo de acuerdo con los datos reales de residuos generados y de calidad de separación en la totalidad del municipio).*
- *Avanzado: Cuota básica y cuota variable individualizada en función del comportamiento del sujeto (por ejemplo, en los casos de prestación del servicio puerta a puerta o con contenedores inteligentes que permiten identificar*

los residuos generados por cada ciudadano).

A juicio de Ignasi Puig (2024), reconocido experto en la materia:

...se trata de una clasificación errónea. Por ejemplo, un sistema basado en cuota única y descuentos por uso de punto limpio o por compostaje doméstico nunca ha sido considerado PxG (ni en España —la propia definición del Anexo V de la Ley— ni fuera de ella —véase por ejemplo la definición de pay-as-you-throw de la European Environment Agency (2023)¹⁷ o la ingente literatura al respecto—) [...]

El sistema referido como ‘medio’ es lo que el Plan de residuos de Catalunya (PRECAT 2013-2020) llamaba PxG indirecto, un concepto que ha sido poco implantado y que tampoco se acoge a lo que internacionalmente se conoce como por PxG¹⁸.

La inclusión errónea dentro de lo que se considera PxG de sistemas que ciertamente no lo son tiene varias consecuencias negativas, a saber: a) municipios que implantarán sistemas menos ambiciosos de lo que podrían, sin que por tanto se deriven los beneficios ambientales de aplicar realmente PxG; b) España va a contar como PxG algo que internacionalmente no va a ser reconocido como tal, con la consiguiente dificultad de abandonar el grupo de países en los que estas tasas brillan por su ausencia (EEA, 2023). En suma, esta clasificación no era necesaria y va a traer más inconvenientes que ventajas.

17 En efecto, según la EEA, “Los sistemas de pago por generación (que siguen el principio de «quien contamina paga») consisten en cobrar a los productores de residuos una tarifa por los servicios de recogida, proporcional a la cantidad de residuos municipales mezclados que generan. Las tarifas son menores o nulas para los materiales reciclables separados en origen” [European Environmental Agency (2023: 4)].

18 E. Álvarez Menéndez (2024: 180-181) también se muestra contraria a la aplicación de mecanismos objetivos de cuantificación de los residuos, aunque considera que los tribunales serán flexibles a la hora de enjuiciarlos.

Coincidimos con esta crítica. La ley debía haber precisado con mayor detalle qué medidas debían implantarse (distinguiendo según varias tipologías de municipios) y estableciendo plazos concretos para adoptarlas. Desarrollaremos esta idea al final de este apartado.

Como respuesta al *informe consensuado*, la Agencia de Residuos de Cataluña ha elaborado una “Nota interpretativa sobre los aspectos técnicos de la regulación relativa a las tasas [y tarifas] de residuos como tasas justas”¹⁹.

Tras resumir el marco normativo y el *informe consensuado*, la nota se centra en explicar el modelo de tasa o tarifa local que, según la Agencia, debe implantarse en Cataluña. Se trata de la llamada “tasa justa”. Pensamos que, hubiera sido mejor designarla como auténtica *tasa por generación*.

La *nota* considera que “tanto el sistema llamado elemental en el documento mencionado como el llamado medio son considerados sistemas de incentivos, pero no sistemas de tasa justa [por generación], dado que no son sistemas reconocidos por la Directiva como sistemas que incentiven la separación en origen y la reducción de los residuos mezclados, hasta niveles necesarios para el cumplimiento de los objetivos” (ap. 2).

Respecto del *sistema elemental*, la Agencia advierte que “la reducción sobre la cuota

única en función de aportaciones al punto limpio o la adhesión a programas voluntarios de autocompostaje, son sistemas que afectan a una parte, a menudo pequeña, de los ciudadanos y a una parte, también limitada, de los residuos y no tienen en cuenta en absoluto la limitación de la fracción resto”, por lo que no constituyen sistemas de pago por generación [no suponen una *tasa justa* en la terminología de la *Nota*].

Por lo que se refiere al sistema *medio* la Agencia considera que “si bien hay cuota general y cuota variable, la variación no depende del comportamiento individual sino del agregado en las distintas zonas del municipio. Esta definición podría corresponder al sistema de pago por generación indirecto recogido en el PRECAT 2020²⁰. Sin embargo, este sistema indirecto ha sido superado y en la actualidad no se considera tampoco un sistema de tasa justa”.

La *nota* concluye que una auténtica tasa por generación (“tasa justa”) requiere “disponer de modelos de identificación de los usuarios, es decir, de modelos eficientes de recogida selectiva, como ... el modelo puerta a puerta o los contenedores con control de acceso” (ap. 2).

Atendiendo a las vagas expresiones utilizadas por la Ley de Residuos, a la tramitación parlamentaria²¹, a la doctrina científica²² y al propio *documento consensuado*, puede llegarse a la conclusión de que la norma no exige

19 https://residus.gencat.cat/web/.content/home/ambits_dactuacio/tipus_de_residu/residus_municipals/taxes_justes/nota_interpretativa_ARC_taxes_residus_2024.pdf

20 Real Decreto 210/2018, de 6 de abril, por el que se aprueba el Programa de Prevención y Gestión de Residuos y Recursos de Cataluña (PRECAT20).

21 Así, fue rechazada la enmienda núm. 297 del Grupo Parlamentario Republicano que exigía claramente el pago por generación.

22 Cfr. J. Pagès i Galtés (2022: 60), I. Puig Ventosa (2024: 60) y ss.

la implantación generalizada de un auténtico mecanismo de pago por generación.

Ahora bien, dado que no se establece un calendario concreto integrado por objetivos precisos, no es satisfactorio afirmar —como hace el informe— que las entidades locales “sí deberán incorporar gradualmente elementos que tengan en cuenta el comportamiento de los ciudadanos en la generación de residuos” y que “deberían tender a situarse con el tiempo en el sistema avanzado”.

Si —como interpreta el *informe consensuado*— es suficiente para cumplir la obligación que se establezcan bonificaciones por la entrega de residuos en puntos limpios, la ley debía haberlo establecido expresamente, sin pretender que estemos ante un auténtico sistema de pago por generación y estableciendo un plazo límite para pasar a una nueva fase. Lo mismo cabría decir del llamado sistema “medio” dándole una denominación más precisa que no lleve a confundirlo con el verdadero pago por generación (quizá podría denominarse *pago por generación indirecto*, siguiendo la terminología de la Agencia Catalana de Residuos).

En cuanto al auténtico pago por generación, su establecimiento podría adelantarse mediante el establecimiento de incentivos económicos precisos a favor de los entes locales, teniendo en cuenta, además, las características de los municipios y las peculiaridades de los residuos domésticos frente a los comerciales e industriales.

Esta forma de proceder evitaría, además, el riesgo de que los jueces y tribunales inter-

preten de modo más severo la exigencia del pago por generación y procedan a anular las ordenanzas menos ambiciosas.

Dos recientes sentencias del Tribunal Supremo advierten de que *aún no es exigible el pago por generación* puesto que todavía no es aplicable el mandato del art. 11.3 de la Ley de Residuos²³. Es posible que la futura jurisprudencia acepte la interpretación del documento de consenso, pero el riesgo para las entidades locales es notable.

V. CARÁCTER NO DEFICITARIO

La ley señala que la tasa o tarifa no puede ser deficitaria y precisa con todo detalle los gastos e ingresos que deben tenerse en cuenta. No obstante, a juicio del informe, esta exigencia:

debe ser interpretada como el necesario cumplimiento de un principio y no como la imposición a los ayuntamientos de una absoluta precisión en la cobertura de los costes del servicio, es decir, que dicha cobertura se aproxime lo máximo posible al coste real del servicio, máxime teniendo en cuenta los posibles beneficios fiscales (pág. 5).

En contra, advierte Ignasi Puig que:

una cosa es cubrir costes y otra aproximarse. Esta interpretación no era necesaria e inducirá a algunos Ayuntamientos a no cubrir costes, alejándose de lo que la Ley mandata.

Coincidimos con Ignasi Puig en que este punto puede desorientar a los ayuntamientos, haciéndoles pensar que basta una cierta aproximación a los costes. No obstante

23 STS de 19 de enero de 2024 sobre la tasa de residuos del Ayuntamiento de Algeciras (ECLI:ES:TS:2024:427) y STS de 13 de mayo de 2024 sobre la tasa de residuos del Ayuntamiento de Barcelona (ECLI:ES:TS:2024:2668).

—prescindiendo de la referencia a los beneficios fiscales— cabe otra interpretación: la cuantificación de la tasa o tarifa debe basarse en un informe técnico-económico que contemple rigurosamente todos los gastos (e ingresos) previstos en el art. 11.3 de la Ley de Residuos.

Tales cálculos se basan necesariamente en previsiones económicas formuladas antes del inicio del ejercicio. Por consiguiente, será inevitable que se produzca una cierta desviación, en más o en menos. Siempre que la memoria técnico-económica esté bien fundada, dicha desviación no supondrá un incumplimiento de la ley.

De todos modos, debe reconocerse que el documento apunta a una excesiva flexibilidad, difícilmente compatible con la ley. Por un lado, se señala que, como regla general, no es necesario revisar los costes e ingresos anualmente (pág. 7). Por otro, se admite reducir la cobertura de costes en el importe de los beneficios fiscales (pág. 5). Como veremos, ambas cuestiones ofrecen flancos a la crítica.

VI. REDUCCIONES Y BONIFICACIONES

Bajo la rúbrica de “beneficios fiscales: reducciones y bonificaciones”, el informe enumera las diversas medidas previstas en el art. 11.4 y en la DA 1ª de la Ley de Residuos y concluye que (pág. 6):

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 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.

Por ello, el establecimiento de reducciones en esta Tasa PPPNT debe ser para supuestos concretos, objetivos, motivados y limitados, para no poner en riesgo el principio de que la tasa debe ser “no deficitaria”.

Sobre este punto, ha manifestado su discrepancia Ignasi Puig, advirtiendo que el criterio del informe lleva a generar un déficit, por lo que tal interpretación “es innecesaria y (...) se aleja del espíritu de la norma. En parecidos términos se pronuncian Juan Ignacio Gomar²⁴, Mercedes Ruiz Garijo²⁵ y Álvaro Luis Santodomingo²⁶.

Coincidimos con estos autores: ni la Ley de Residuos ni la Ley de Haciendas Locales contienen elemento alguno que permita el carácter deficitario de las tasas o tarifas como consecuencia de la aplicación de beneficios fiscales.

De todos modos, el término “beneficios fiscales” no resulta adecuado para designar todas las reducciones de gravamen previstas en el art. 11.4 de la Ley de Residuos²⁷:

24 Cfr. J.I. Gomar Sánchez (2024a, ap. I).

25 Cfr. M. Ruiz Garijo (2023: 28-29).

26 Cfr. A.L. Santodomingo González (2024: 180).

27 A ellas hay que añadir la bonificación prevista en la DF 1ª de la citada ley “Se modifica el artículo 24 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al que se le añade un apartado 6 con la siguiente redacción: «6. Las en-

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”.

Entendemos que la reducción para personas y familias en riesgo de exclusión social (letra d) es una exigencia del principio de capacidad económica, que deriva tanto del

art. 31.1 CE como (aun en términos poco precisos) del art. 24.4 TR-LHL²⁸.

La necesidad de prestar un servicio esencial a personas en riesgo de exclusión social supone una reducción de ingresos que debe repercutirse sobre el resto de los usuarios si se quiere —como ordena la ley— que el servicio no sea deficitario.

Además, el Tribunal Supremo ha considerado correcta esta repercusión de costes en su sentencia de 31 de enero de 2019, rec. núm. 1898/2017 (ECLI: ES:TS:2019:190) relativa a una tasa de suministro de agua. En este caso, los menores ingresos por reducciones otorgadas a personas con menor capacidad económica, se compensaban mediante una mayor carga tributaria soportada por los grandes consumidores²⁹.

En cuanto a las reducciones por *compostaje doméstico* y *entrega en puntos limpios* (letras b y c), tienen una naturaleza distinta, puesto que las actividades bonificadas van

tidades 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.»

28 “Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”.

29 Según el FJ 6º.2: “a) No hay una desviada aplicación del principio de capacidad económica, como tampoco el improcedente establecimiento de un impuesto autónomo que prescinda del coste del servicio que la aquí polémica tasa está llamada a retribuir; y esto porque, en la tasa aquí controvertida, su devengo requiere inexcusablemente la utilización del servicio de abastecimiento del agua y la capacidad económica sólo opera para cuantificar el reparto individual de los costes de ese servicio.— b) Tampoco se incumple el principio de equivalencia por la sentencia recurrida, porque esta declara que tal equivalencia se cumple en términos generales.— c) Carecen igualmente de fundamento las vulneraciones que pretenden sostenerse de los principios de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad, porque los hechos que se consideran para reducir o dispensar de la tasa son expresivas de situaciones individuales de necesidad o vulnerabilidad bien visibles; y, en consecuencia, no hay razón para reprochar falta de objetividad o razonabilidad a esos beneficios que para la tasa establece la Ordenanza litigiosa.— d) Es igualmente injustificada la falta de proporcionalidad que también viene a apuntarse, pues el umbral de consumo que se establece, para que resulte exigible el discutido bloque 4 aplicable a la cuota por usos no domésticos, revela que para ese superior importe se toma también en consideración un nivel superior de utilización del servicio”.

a suponer una reducción en el coste de los servicios de recogida y tratamiento³⁰. En la medida en que este ahorro se cuantifique en la memoria técnico-económica y no supere el importe agregado del beneficio fiscal, no procederá repercutir dicha cuantía sobre los demás usuarios.

Mayores dudas pueden presentar los beneficios fiscales “para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar”. Si se reconducen a bonificaciones por compostaje y entrega en puntos limpios, resultarían aplicables las anteriores consideraciones.

Por último, debemos examinar la bonificación de hasta el 95 por 100 prevista para ciertas empresas con determinados “sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios”³¹. En este caso, habría que calcular la reducción del coste del servicio que implican estas medidas. El exceso de la bonificación sobre tal ahorro debería repercutirse sobre el resto de los usuarios.

VII. DETERMINACIÓN DE LOS COSTES NETOS DEL SERVICIO

En este punto, el informe enumera, a título de ejemplo, los costes directos³² e indirectos³³ que deben tenerse en cuenta, así como los correspondientes ingresos³⁴. Esta detallada enumeración demuestra la necesidad de reflejar todos los costes (y los ingresos mencionados en la ley) en el informe técnico-económico y de tenerlos en cuenta *de modo preciso* para calcular el coste del servicio, de manera que la tasa o tarifa no sea deficitaria³⁵. No basta, por tanto, con una mera “aproximación”³⁶.

Ahora bien, en su afán por flexibilizar las exigencias para las entidades locales, el documento añade que no es obligatorio “actualizar cada año el informe económico-financiero ni las tarifas correspondientes, salvo que exista una variación sustancial en el coste neto del servicio o en el régimen de prestación del servicio en cualquiera de sus operaciones, que así lo exija”.

30 Cfr. Municipio de Zamudio (2020: 4).

31 DA 1ª de la Ley de Residuos, que añade un apartado 6 al art. 24 del TR-LHL.

32 Gastos de personal, contrato de recogida residuos, mantenimiento y reparaciones maquinaria y vehículos, seguros de bienes destinados al servicio de gestión de residuos, tributos, de transporte, alquileres de terrenos, construcciones, maquinaria, suministros de energía eléctrica, agua, gas, combustibles, coste total del tratamiento diferentes fracciones de residuos, costes de amortización (de inmuebles, vehículos, contenedores, software de identificación de usuarios, campañas de concienciación sensibilización ciudadana susceptibles de producir efectos en diversos ejercicios), costes financieros (incluyendo los intereses de los préstamos formalizados para financiar gastos de inversión relacionados con el servicio de gestión de residuos).

33 Porcentajes de los costes de personal de los servicios municipales, de control de calidad, de campañas de publicidad, etc.

34 Retornos por la venta de materiales (compost, digerido y material bioestabilizado, papel y cartón, plásticos, metales), retornos por la venta de energía, retornos por la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor (de residuos de envases, de aparatos eléctricos y electrónicos), otros retornos.

35 A.L. Santodomingo González (2024: 151 y ss.) ha realizado un detallado análisis de las exigencias a que ha de someterse el informe económico financiero de las tasas y tarifas de residuos.

36 M. Ruiz Garijo (2023: 20) considera que el informe técnico económico en el que se refleje la total cobertura de costes es exigible también de las tarifas. En cambio, en opinión de J. Pagès i Galtés (2022: 133-134) “la falta de la memoria en el momento de la aprobación provisional de la ordenanza [reguladora de una tarifa] no determina per se su nulidad, pudiéndose emitir con posterioridad a la adopción de los acuerdos de aprobación de la ordenanza”.

Es cierto que no parece necesaria una revisión si no se han producido variaciones entre los costes e ingresos estimados en la memoria técnico-económica y la realidad, siempre que tampoco sean previsibles cambios en el próximo ejercicio. Ahora bien, lo normal es que sí se produzcan diferencias y que, además, sean previsibles otros cambios, como los causados por la inflación.

Según el informe, solo será necesario realizar nuevos cálculos y modificar las tarifas cuando exista una “variación sustancial”. Podríamos preguntarnos qué porcentaje representa para los autores del informe un carácter *sustancial*. ¿El veinte por ciento? ¿El diez? ¿El cinco? ¿No se quebrará el principio de cobertura íntegra si el ente local no realiza cada año un esfuerzo documentado para ajustar las tarifas a la realidad o, al menos, para justificar mediante un estudio riguroso que no se producirán cambios relevantes?

VIII. PECULIARIDADES DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO

En cuanto a estas prestaciones, además de recordar su definición en el art. 20.6 TR-LHL, el informe señala que:

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 (pág. 10).

El informe respalda esta afirmación en el art. 2.2 TR-LHL, en el art. 10 de la Ley General Presupuestaria (LGP), así como en la consulta vinculante de la DGT V1758-20, de 3 de junio de 2020.

En la citada consulta se precisa que:

Dicha vía de apremio solo podrá ser efectuada por alguna de las entidades, entes y organismos a los que hace referencia el artículo 8 del RGR. Es decir, el cobro de las PPPNT mediante el procedimiento de apremio no puede llevarse a cabo por la sociedad municipal, sino por el propio Ayuntamiento o por el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria competente para la recaudación en período voluntario y en período ejecutivo de los tributos y demás ingresos de derecho público.

Pese a la clara postura de la Dirección General, pensamos que la posibilidad de acudir a la vía de apremio para recaudar las “tarifas” ofrece ciertas dudas, en particular en el caso de que el servicio se preste por un concesionario a quien corresponda el cobro de la prestación.

El citado art. 2.2 de la Ley de Haciendas Locales dispone que:

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 de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes.

Por una parte, debe tenerse en cuenta que el concepto de “prestaciones patrimoniales públicas no tributarias” ofrece perfiles algo difusos y se presenta en dos modalidades

(retributivas y no retributivas)³⁷. Además, la versión actual del art. 2.2. LHL es anterior a la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público y a la correspondiente modificación de la DA 1ª LGT, relativa a las prestaciones patrimoniales de carácter público *de naturaleza retributiva*.

Por otra, el citado precepto se refiere, de modo tajante, a las cantidades que “debe percibir *la hacienda de las entidades locales*” y las tarifas de residuos, por definición, serán percibidas por sociedades de Derecho privado con participación municipal, o bien por empresas privadas a título de concesionarios³⁸.

Quizá podría aceptarse que las “sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de derecho privado” de titularidad local formen parte de la “hacienda de las entidades locales”, pero este no es el caso de los terceros concesionarios.

La citada consulta vinculante también invoca el art. 10 de la Ley General Presupuestaria, según el cual, “los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal (...) gozará[n] de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General

Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación”. Alejandro Menéndez considera que este precepto resulta aplicable a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias³⁹.

Ahora bien, aunque el citado precepto se considere aplicable a las tarifas locales, debemos recordar que el sector público estatal (sometido a la LGP) incluye las entidades públicas empresariales (entre ellas, las sociedades mercantiles estatales), pero no las empresas privadas que prestan servicios públicos a los ciudadanos en régimen de concesión administrativa.

Por tanto, aunque quepa admitir que los entes locales recauden por vía de apremio las tarifas correspondientes a las sociedades mercantiles municipales, no parece que puedan hacerlo con las tarifas de los concesionarios privados.

La consulta de la DGT señala algo obvio: el procedimiento de apremio no puede ser utilizado directamente por las entidades de carácter privado (aunque su titularidad corresponda al ayuntamiento), pero parece admitir, de modo implícito, que los concesionarios también podrían solicitar al ente local la recaudación por vía de apremio de las tarifas impagadas.

37 Cfr. C. Palao Taboada (2023: 11 y ss.).

38 Tras una amplia y matizada argumentación, D. González Ortiz concluye lo siguiente: como “ni la LGT ni la Ley General Presupuestaria autorizan a la Administración pública a la cobranza por la vía de apremio de las denominadas legalmente como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, tampoco las entidades locales, en virtud de la remisión del art. 2.2. de la cobranza por vía de apremio de las denominadas legalmente como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, tampoco las entidades locales, en virtud de la remisión del art. 2.2 del TR-LHL a la normativa estatal, gozarán de tal prerrogativa” [D. González Ortiz (2024: cap. IV. ep. 3.2)].

39 A. Menéndez Moreno (2024: 5). El autor precisa que las “normas especiales” mencionadas en el art. 4 apartado 2, entre las que se encuentra “el régimen jurídico general de las Haciendas locales no son aplicables a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias”. Como señala el propio autor, “es apasionante esclarecer el régimen jurídico” de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, y esta labor [añadimos nosotros] es particularmente compleja en el caso de las Haciendas Locales.

En cambio, la Cámara de Cuentas de Andalucía “considera que esta posibilidad está vedada para el cobro de PPPNT [Prestaciones Patrimoniales Públicas no Tributarias] en supuestos de gestión indirecta en la prestación de servicios”⁴⁰.

El informe precisa lo siguiente:

Según la “STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 29 de enero de 1998 (FJ 3º) (...) [e]stos ingresos son recursos propios de una entidad privada no integrada en el sector público, percibidos en contraprestación a un servicio prestado, que tiene su fundamento y soporte jurídico en la relación contractual formalizada con la Corporación. 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 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, 13 de 13 de diciembre), lo que obliga a regularlas mediante ordenanza municipal (artículo 20.6 TRLRHL).

Es cierto que el artículo 130 RSCL [Reglamento de Servicios de las Entidades Locales]⁴¹ 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 [Ley de Contratos del Sector Público]; de cualquier modo, esta facultad ha de estar expresamente reconocida, circunstancia que no se verifica en este caso”.

Aunque el citado precepto no haya sido derogado expresamente, entendemos que carece de vigencia, como lo demuestra la referencia a los “Agentes ejecutivos particulares”.

Además, aun en el caso de que la vía de apremio se admita para recaudar las tarifas correspondientes a las entidades privadas de titularidad local, nos encontramos con otro problema. En efecto, no parece suficiente que dichas entidades certifiquen el importe de la deuda y el retraso en el pago para que el ayuntamiento inicie la vía de apremio. A nuestro entender, sería preciso un precepto legal que permitiera partir de dicho

40 Resolución de 27 de junio de 2022, de la Cámara de Cuentas de Andalucía, por la que se ordena la publicación del Informe de 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, núm. 54.

41 Según este precepto: “1. Si la Corporación otorgare al concesionario la utilización de la vía de apremio para percibir las prestaciones económicas de los usuarios derivadas de la concesión, concretará el concepto o conceptos a los que sea aplicable la ejecución.

2. También determinará si la substanciación del procedimiento ejecutivo ha de estar a cargo de los Agentes ejecutivos de la Corporación o si comprende la posibilidad de que el concesionario proponga Agentes ejecutivos particulares, los cuales deberán reunir los requisitos de capacidad e idoneidad exigibles, para los de la Corporación local concedente, que deberá aprobar los nombramientos y tendrá facultad de revocarlos, en cualquier momento, si se extralimitaren en sus funciones...”.

documento (que no es una liquidación administrativa) para dictar la providencia de apremio.

El Ayuntamiento de La Coruña ha establecido que el pago de las facturas emitidas por una sociedad anónima de titularidad municipal equivale a una autoliquidación, de modo que, ante el impago, resulta aplicable el art. 62.1 LGT: “las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo”.

Pues bien, según el art. 15 de la ordenanza:

*“transcurrido el plazo de doce meses desde la fecha de emisión de la factura, sin que ésta fuese abonada, la entidad suministradora trasladará al Ayuntamiento las deudas pendientes de pago para que este inicie los correspondientes procedimientos de recaudación”*⁴².

Pensamos que esta regulación requeriría de un expreso apoyo legal, sin que pueda asumirse por una norma reglamentaria con el dudoso respaldo del art. 62.1 LGT.

IX. DEVENGO Y EXIGIBILIDAD

Partiendo del art. 26.2 TR-LHL⁴³, el informe considera que:

En el caso de sistemas de pago por generación de grado medio y avanzado, en que se exige una cuota básica por los costes estructurales

del servicio y una cuota variable en función de la generación de residuos, la determinación de la cuota variable requiere tener en cuenta la generación de residuos experimentada.

En estos supuestos, la cuota básica se exigirá durante el período impositivo correspondiente y la parte variable podrá exigirse en el mismo período o en el siguiente, en función de la disponibilidad temporal de los datos de generación de los residuos, datos que podrán ser los del propio período o los del anterior, según establezca la correspondiente ordenanza. Ambas cuotas podrán exigirse en un único recibo o en dos diferentes”.

El documento se refiere a los mal llamados “sistemas medio y avanzado”. Debe tenerse presente que los datos necesarios para calcular la cuota no tienen por objeto las variaciones en el coste del servicio, sino el volumen y características de los residuos generados.

Ahora bien, en el caso del “sistema elemental” (cuota única y bonificaciones por compostaje o entregas en puntos limpios), también será necesario tener en cuenta la actividad de los usuarios durante el período, para calcular el pago. Si la cuota se exigiera de modo anticipado, el ayuntamiento debería practicar las correspondientes devoluciones al término del ejercicio.

Además, si la tasa o tarifa entra en vigor el 1 de enero de 2025, la cuota correspon-

42 Ordenanza reguladora da prestación patrimonial de carácter público non tributaria pola subministración e utilización de auga potable e servizos auxiliares <https://www.coruna.gal/descarga/1453752728843/PRESTACION-PATRIMONIAL--AUGA.pdf> (consultada el 27 de septiembre de 2024).

43 “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, salvo en los supuestos de inicio o cese en la utilización privativa, el aprovechamiento especial o el uso del servicio o actividad, en cuyo caso el período impositivo se ajustará a esa circunstancia con el consiguiente prorrateo de la cuota, en los términos que se establezcan en la correspondiente ordenanza fiscal”.

diente a dicho año debería basarse en los propios datos del ejercicio, pues —por regla general— no será posible contar con otros anteriores⁴⁴. Por consiguiente, la parte de la tasa correspondiente a la cuota variable solo podría liquidarse una vez concluido el año. Por esta razón, nos ofrece dudas que en el segundo año puedan tenerse en cuenta los datos del primero, en lugar de calcularse la tasa según los datos reales de ese segundo año.

X. NOTIFICACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES

Según el informe resulta “inviabile” la notificación individual de las liquidaciones de la tasa correspondientes a cada período⁴⁵, por ello:

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 LGT⁴⁶.

Según este precepto:

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto

cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.

Nos parece dudoso que la variación en el importe de la tasa de un municipio concreto, derivada de la modificación de los costes o bien del volumen de residuos, tenga la naturaleza de “revalorización de carácter general autorizada por la ley”. Desde un punto de vista práctico, resultaría recomendable que tales variaciones pudieran notificarse de forma colectiva, pero pensamos que para ello sería necesaria una modificación del art. 102.3 LGT o bien, una autorización expresa en otra ley (por ejemplo, la que regula la tasa).

Además, en el caso de que un municipio gestione la tasa mediante la venta de bolsas de basura especialmente identificadas, no sería necesaria la notificación (ni individual ni colectiva).

XI. PRESTACIÓN DEL SERVICIO POR UN ENTE SUPRAMUNICIPAL

Muchos municipios de carácter pequeño o mediano no podrán prestar por sí solos el servicio, por lo que acudirán a entes supramunicipales. Pues bien, el informe señala que:

Si el servicio lo presta un ente supramunicipal que tenga la condición de entidad local de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 7/1985, la tasa la podrá establecer y exigir dicho ente

44 Los datos sobre los residuos solo existirían si el ayuntamiento ya tuviera implantado el mecanismo de pago por generación.

45 El informe se basa en “los principios de eficiencia y limitación de costes indirectos” (ap. 8).

46 Según este precepto: “En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes”.

supramunicipal, en consonancia con lo que prevé el artículo 11.3 de la ley 7/2022, normativa que tiene carácter especial en materia de residuos.

Además, parece conveniente que las Diputaciones elaboren modelos de ordenanzas de tasas y tarifas atendiendo a las características de los correspondientes municipios. Así lo ha hecho, por ejemplo, la Diputación de Barcelona, que ofrece en su página web modelos de ordenanzas de tasas por generación de residuos correspondientes a los sistemas elemental⁴⁷ y avanzado⁴⁸, así como los correspondientes modelos de informe técnico-económico⁴⁹. A ello se añade un modelo de ordenanza reguladora de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario⁵⁰. También ha elaborado un modelo de ordenanza fiscal el Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación de Badajoz⁵¹.

XII. CONCLUSIONES

1. Las entidades locales están obligadas a exigir tasas o tarifas por los servicios de gestión de residuos no más tarde del 10 de abril de 2025. Dichas prestaciones deben “permitir implantar sistemas de pago por generación”. La referencia al pago por generación resulta ambigua (parece bastar con una mera aproximación) y el objetivo de que la tasa cubra todos los costes netos señalados en

la ley exige la elaboración de una compleja memoria técnico-económica.

2. La ley presenta un defecto de técnica normativa al no hacer coincidir el plazo máximo con el inicio del año natural. Esto ha llevado a sugerir que la obligación podría posponerse hasta el 1 de enero de 2026 (con un supuesto apoyo en el art. 10.2 LGT). No obstante, esta interpretación parece incompatible con el tenor literal de la ley.

3. Aunque el primer devengo de la prestación podría tener lugar el 10 de abril de 2025, parece más adecuado que los entes locales lo anticipen al 1 de enero. Consideramos posible mantener dicho devengo aun cuando la publicación de las ordenanzas definitivas se demore algún tiempo. En efecto, estamos ante un tributo *con período impositivo*, de modo que resultaría compatible con la Constitución una retroactividad de grado medio. Claro que sería más prudente que las ordenanzas definitivas se publicaran y entraran en vigor no más tarde del 1 de enero de 2025.

4. Diversos organismos del Ministerio de Hacienda, junto al Ministerio de Transición Ecológica y a la FEMP han elaborado una guía consensuada para orientar a los entes locales sobre el diseño de las nuevas tasas y tarifas de residuos. El documento aparece firmado por el Subdirector General de

47 <https://www.diba.cat/documents/d/normativa/of-28-a-taxa-per-prestacio-del-servei-de-gestio-de-residus-municipals-elemental-2025>

48 <https://www.diba.cat/documents/d/normativa/of-28-b-taxa-per-prestacio-del-servei-de-gestio-de-residus-municipals-avancat-2025>

49 <https://www.diba.cat/documents/d/normativa/informe-tecnicoeconomic-taxa-gestio-residuos-sistema-elemental-2025> y <https://www.diba.cat/documents/d/normativa/informe-tecnicoeconomic-taxa-gestio-residuos-sistema-avancat-2025>

50 <https://www.diba.cat/documents/d/normativa/o-42-ordenanca-reguladora-de-la-ppnt-pel-servei-de-gestio-de-residus-2025>

51 <https://oar.dip-badajoz.es/file/get/537>

Haciendas Locales y se ha publicado en la página web de la FEMP.

5. No se trata de una norma interpretativa, ni tampoco de un informe oficial de la Dirección General de Tributos, sino de unas meras recomendaciones, fruto de un consenso, para orientar a las entidades locales. No tiene carácter vinculante, pero sí el respaldo implícito de los ministerios que han participado en su elaboración. Su valor ante los jueces y tribunales se limita al peso de los argumentos jurídicos utilizados. Desde esta perspectiva ofrece una seguridad jurídica limitada a los entes locales.

6. El documento advierte de dos posibles consecuencias en el caso de que los entes locales no diseñen correctamente las tasas o tarifas: la repercusión de las eventuales sanciones impuestas a España por la Unión Europea (por incumplir sus objetivos en materia de residuos) y la imposibilidad de acceder a fondos europeos (siempre que así se prevea en la normativa específica). Estas advertencias parecen más retóricas que reales, pues es difícil que el Estado tome estas medidas frente a aquellos entes locales que hayan seguido las laxas directrices del informe consensuado.

7. El informe admite como modalidades de pago por generación un *sistema elemental* (cuota fija y bonificaciones por entrega a puntos limpios), uno *medio* (estimación objetiva de los residuos atendiendo a las zonas en que se producen) y otro avanzado (recogida puerta a puerta o contenedores con sistemas de acceso). Solo el tercero supone un auténtico pago por generación. Puede admitirse que la ley no exige taxativamente la implantación inicial del pago por gene-

ración, pero la terminología del informe resulta confusa y, además, no garantiza que los jueces y tribunales adopten el mismo planteamiento.

8. El documento considera que no es exigible la exactitud en la cobertura de costes, sino que basta con una aproximación. En la medida en que la memoria técnico-económica se basa en diversas previsiones, no parece problemático que se produzcan desviaciones como consecuencia de circunstancias sobrevenidas. El problema está en que el *informe consensuado* va más allá, no exigiendo una revisión anual de los costes y permitiendo un déficit ocasionado por las reducciones y bonificaciones. Estos últimos puntos resultan criticables.

9. Según el informe, la pérdida de recaudación derivada de las reducciones y bonificaciones previstas en la Ley de Residuos no deben repercutirse sobre los demás usuarios. Esta conclusión nos parece inadecuada. De todos modos, pensamos que debe distinguirse atendiendo a la naturaleza de cada reducción. Si el destinatario del servicio —que tiene carácter esencial— carece de capacidad económica, los menores ingresos deben compensarse con un incremento del gravamen para los demás usuarios. De otro modo se incumple la prohibición de déficit establecido en la ley.

10. Otras bonificaciones incentivan conductas de los usuarios que pueden reducir el coste del servicio (compostaje doméstico, entrega en puntos limpios, reducción de residuos alimentarios). En la medida en que el importe del beneficio fiscal no exceda de tal ahorro, resulta adecuado no repercutirlo sobre los demás usuarios.

11. El documento consensuado detalla los costes directos e indirectos y los ingresos que deben detallarse en el informe técnico-económico. Sin embargo, afirma que no es necesario ajustar los cálculos cada año, si no se ha producido una *variación sustancial*. Se intenta facilitar así la tarea de los municipios. El inconveniente está en el carácter impreciso del término “variación sustancial” y en los mecanismos para poder determinar si esta se ha producido. Entendemos que el ente local debería documentar cada año las posibles variaciones antes de decidir si procede o no modificar la memoria y las tarifas.

12. El informe considera posible que los entes locales recauden en vía de apremio las deudas correspondientes a las tarifas impagadas. Para ello se basa principalmente en el art. 2.2 TR-LHL que remite al procedimiento de apremio para recaudar las prestaciones patrimoniales de carácter público que perciba la Hacienda de las Entidades Locales. Tal vez podrían invocarse los art. 3.2 y 10.1 LGP para entender que forman parte de dicha Hacienda las tarifas correspondientes a las entidades empresariales de carácter local. En cambio, las tarifas que perciban los concesionarios no pueden formar parte de la Hacienda Pública local ni, por tanto, ser recaudadas en vía de apremio.

13. En todo caso para recaudar por vía de apremio las tarifas de los entes privados de capital municipal sería necesaria una modificación de la Ley General Tributaria que permitiera dictar una providencia de apremio a partir de una certificación emitida por la sociedad municipal.

14. Según el informe, si la tasa se estructura en una cuota fija y otra variable, esta

última deberá tener en cuenta los residuos generados. El documento parece indicar que dicho cálculo podrá basarse en los datos del propio ejercicio o del anterior. A nuestro entender sería necesario tener en cuenta los datos del propio ejercicio. Algo parecido sucederá en el caso de que se establezca una cuota fija y bonificaciones por la entrega de residuos en puntos limpios.

15. El informe descarta radicalmente la posibilidad de realizar notificaciones individuales, admitiendo la notificación colectiva después del alta en el padrón. A nuestro entender esto es dudoso cuando se produzca un incremento de la cuantía como consecuencia de la variación de los costes o de la cantidad de residuos generados. Sugerimos una modificación legal para hacer posible tales notificaciones colectivas.

16. El informe señala, con acierto, la posibilidad de que el servicio se preste por entes supramunicipales y que las tasas correspondientes se establezcan por los citados entes. Además, parece recomendable que las Diputaciones elaboren modelos de ordenanzas de tasas y tarifas atendiendo a las características de los correspondientes municipios.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Menéndez, E. (2024) “El nuevo régimen jurídico de las tasas en materia de residuos”, en *Cuadernos de derecho local*, núm. 65, págs. 159-197,
- Arana Landín, S. (2023) “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la agenda 2030”, en *Tributos Locales*, núm. 163, págs. 96-122.

- European Environment Agency (2023) Economic instruments and separate collection systems. Key strategies to increase recycling. Disponible en <https://www.eea.europa.eu/publications/economic-instruments-and-separate-collection> (Consultado el 26 de septiembre de 2024).
- Gomar Sánchez, J.I. (2022) “La tasa de residuos locales: observaciones y problemática”, en *Tributos Locales*, núm. 159, págs. 91-117.
- Gomar Sánchez, J.I. (2024a) “El pago por generación en la tasa/prestación local de residuos”, en *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. I, Sección a Fondo, Marzo 2024.
- Gomar Sánchez, J.I. (2024b) “Los problemas de la tasa local de residuos en una gran ciudad”, en *Tributus. Revista de la Agencia Tributaria Madrid*, núm. 5.
- González Ortiz, D. (2024) *Prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Análisis desde la perspectiva constitucional y legal*, Generalitat Valenciana-Aranzadi, Las Rozas, 2024.
- Menéndez Moreno, A. (2024) “Sobre el régimen jurídico de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario”, en *Quincena Fiscal*, núm. 13, págs. 1 a 10 (en la versión electrónica).
- Municipio de Zamudio (2020) *Pago por generación y guía para la correcta clasificación de residuos*, en https://www.zamudio.eus/es-ES/Servicios/Medio-Ambiente/Documents/GUIA_CORRECTA_CLASIFICACION_RESIDUOS_es.pdf Página consultada el 27 de septiembre de 2024.
- Pagès i Galtés, J. (2022) “La prestación económica por la gestión local de residuos (tercera parte): Establecimiento y tramitación”, en *Tributos locales*, núm. 158, págs. 53-143.
- Palao Taboada, C. (2023) “Prestaciones patrimoniales de carácter público”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 481, págs. 5-58.
- Puig Ventosa, I. (2024) “Sobre el documento del Ministerio de Hacienda en materia de tasas de residuos”, en *Equipamiento y servicios municipales*, núm. 208, págs. 60 y ss.
- Ruiz Garijo, M. (2023) “Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw)”, en *Tributos Locales*, núm. 165, págs. 11-34.
- Sanz Gómez, R. (2024) “Aplicación de las normas tributarias”, en la obra colectiva coordinada por Pedro Manuel Herrera Molina, *Manual de Derecho Tributario*, 3ª ed., Dykinson, Madrid, págs. 131-156.
- Santodomingo González, A.L. (2024) “El informe económico-financiero en la Ley de Residuos”, en *Crónica Tributaria*, núm. 192, págs. 151-183.
- Villena Cerón, M.R. (2023) “Principales problemas prácticos derivados de la nueva tasa de residuos por generación”, en *Tributos Locales*, núm. 165, págs. 107 a 125.

ANÁLISIS DE LOS MODELOS DE DETERMINACIÓN DE LA CUOTA EN LA TASA LOCAL SOBRE RESIDUOS: HACIA UNA EVALUACIÓN DE LOS CONSUMOS RESPONSABLES¹

Gemma Patón García

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha – Centro Internacional de Estudios Fiscales
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-2480-6717>

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LOS ELEMENTOS DE DETERMINACIÓN DE LA TASA LOCAL SOBRE RESIDUOS. 2.1. Consideraciones generales. 2.2. Calificación jurídica del gravamen y delimitación del hecho imponible. 2.3. Elementos de cuantificación. 2.4. Análisis de los criterios de cuantificación de la tasa utilizados. 2.4.1. El criterio de evaluación de consumos responsables al hilo de la STS 818/2024, de 13 de mayo. 2.4.1.1. Antecedentes del asunto y doctrina del Alto Tribunal. 2.4.1.1. Comentario crítico. 3. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN: La aplicación del artículo 11.3 de la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular ha abierto un intenso debate en todos los municipios a quienes afecta la obligación de articular un gravamen sobre residuos que cubra los costes de gestión y con elementos que incorporen el pago por generación. La transición hacia estos modelos de cuantificación abre camino a la discusión acerca de los criterios que permitirían admitir una conexión con la generación de los residuos. Por ello, este estudio obedece a la necesidad de analizar estas cuestiones que precisan de una doctrina jurisprudencial a partir de la nueva LRSCEC de 2022 y ofrecemos atención especial a la reciente STS 818/2024, de 13 de mayo con el propósito de formular una propuesta de cuantificación que pueda considerarse con una motivación y justificación razonada en conexión con la generación de los residuos.

Palabras clave: Tasa, Residuos, Economía Circular, Pago por Generación

ABSTRACT: *The application of article 11.3 of the Law on Waste and Contaminated Lands for a Circular Economy has opened an intense debate in all municipalities affected by the obligation to establish a tax on waste that covers management costs and with elements that incorporate payment for generation. The transition to these quantification models opens the way to discussion about the criteria that would allow a connection with the generation of waste. Therefore, this study responds to the need to analyze these issues that require a jurisprudential doctrine based on the new LRSCEC of 2022 and we pay special attention to the recent STS 818/2024, of May 13, with the purpose of formulating a quantification proposal that can be considered with a reasoned motivation and justification in connection with the generation of waste.*

Keywords: *Tax, Waste, Circular Economy, Pay as you throw*

1 Este estudio constituye una contribución desarrollada en el marco de los proyectos de investigación “Estrategias fiscales aplicadas al territorio en la transición hacia una economía circular” (CIRCULECON II) Ref: TED2021-131369B-100, financiado por MCIN/AEI/NextGenerationEU/PRTR y “Reforma fiscal y economía circular: factores claves para la transición ecológica para el cumplimiento de los objetivos ambientales” (CIRCULECON III), Ref. PID2022-138149NB-100, financiado por MCIN/FEDER/AEI.

1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido el artículo 11.3 LRSCEC introduce una trascendental obligación para los entes locales de establecer un instrumento económico para la contención y reducción en la generación de residuos como se ha dicho por la doctrina con ciertas dosis de indeterminación. En efecto, el marco legal amplio que se establece ha generado incógnitas e incertidumbres en cuanto al alcance y exigencias para su aplicación práctica. No obstante, lo que es indudable es que el artículo 11.3 LRSCEC tiene un ámbito de aplicación subjetiva que se despliega al conjunto de todos los entes locales y la pretensión del legislador queda circunscrita a marcar el camino a seguir en cuanto al instrumento económico al servicio del cumplimiento de los objetivos ambientales.

El texto del artículo 11.3 LRSCEC prevé expresamente que *“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”*.

Por tanto, la exigencia legal se traduce en la *modulación de la cuantificación* del instrumento financiero atendiendo a *criterios de economía circular* al incorporar la necesidad de establecer sistemas de pago por generación, que lleva a pensar en una desvinculación respecto de la posibilidad efectiva de utilización del servicio público de recogida y tratamiento de residuos, al situarse su enfoque en la *asunción necesaria del uso* y una *calidad en la prestación del servicio* y la *internalización de los costes financieros y ambientales* que se producen.

No obstante, en el panorama municipal actual existe una gran heterogeneidad en la regulación de las tasas sobre residuos dentro de la flexibilidad que ofrece la potestad tributaria local². En todo caso, el artículo 11.3 LRSCEC exige a los EELL *obligatoriedad* en el establecimiento de la tasa o PPCPNT y la asunción de la *totalidad de los costes de gestión* de los residuos como exigencia del principio “quien contamina paga” en su vertiente subjetiva. La falta de vinculación actual entre el coste real del servicio de recogida de basuras en el cálculo de la cuota en la tasa ha sido lo más habitual hasta el momento e, incluso, no hay presencia de “conceptos como el de recogida efectiva del residuo desde el contenedor, el transporte del residuo hasta el lugar de categorización, su almacenaje en las bolsas de basura y la separación y clasificación para el posterior reciclaje o tratamiento”³.

Sin perjuicio de lo anterior, el ejercicio de la autonomía local atendiendo a las particula-

2 Vid. PUIG VENTOSA, I., “Situación y potencial de las tasas de residuos en España”, en *Desarrollo urbano sostenible y economía circular en perspectiva jurídica* (Dir. GARCÍA CALVENTE, Y., Coord. SEDEÑO LÓPEZ, J.F.), Aranzadi, Cizur Menor, 2021, p. 190.

3 Vid. SERRALLÉ MALLO, C., “A vueltas con la tasa municipal de basuras”, en *La reforma ambiental de las Haciendas Locales* (Coord. GARCÍA CARRETERO, B.), *Documentos de trabajo*, IEF, nº 7/2021, p. 294.

ridades de cada municipio exige tener presente no sólo los condicionantes derivados de la aproximación a un gravamen que respete los principios de justicia tributaria y que incluya criterios ambientales, sino también los condicionamientos de la realidad local en que pretenda aplicarse. El objetivo primordial es el cambio de comportamiento tanto en actores públicos como privados que han de asumir su responsabilidad en coherencia con la generación y gestión del residuo. En este modelo instaurado por la LRSCEC de colaboración público-privada, el reparto de costes entre entes locales, productores, consumidores y ciudadanos se traduce en la exigencia de responsabilidad económica que han de asumir de manera plena y absoluta los entes locales. En términos generales, los entes locales han sido valedores del ejercicio de sus competencias locales en materia de gestión de residuos, sin embargo, tienen que sortear el desafío de la escasa trayectoria en la planificación de residuos.

Una de las críticas reiteradas a la configuración de esta obligación legal de establecer un gravamen sobre residuos ha sido la falta de previsión de consecuencias legales en caso de incumplimiento por parte de los entes locales. Sin embargo, nos parece que el efecto práctico será la incidencia que tiene la no autofinanciación del servicio público de gestión de residuos mediante la tasa/PPCPNT en el equilibrio financiero de la entidad local. Hemos de destacar al respecto que, en especial, el efecto puede agravarse dado el contexto actual de aumento de costes en

el ámbito local fundamentalmente concatenado por la LRSCEC: primero, debido a la entrada en vigor del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (IEDVIR) a partir de 2023 —v.gr. arts. 84 y ss— y, segundo, la implementación de la recogida separada de la fracción de biorresiduos —v.gr. art. 25⁴. Aquellos municipios que en abril de 2025 no consigan ofrecer una cobertura total a los costes de gestión de residuos mediante el gravamen del art. 11.3 LRSCEC tendrán que financiarlos con cargo a recursos financieros con ingresos corrientes y, por tanto, se restarán ingresos que se dedican a otras actividades o servicios públicos.

De aquí la relevancia de establecer un modelo de contabilidad de costes que permita cuantificar los costes derivados de la gestión de los residuos, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía —v.g. art. 11.3 LRSCEC—, para, a renglón seguido, estudiar cuáles son los factores que cada ente local aplicará para individualizar los costes a la población. Recuérdese que la implementación de tales factores ha de ser lo suficientemente practicable para el ente local e incluir algún elemento que permita considerar el comportamiento del ciudadano con la finalidad de reducir la generación de los residuos. Estos son los ingredientes básicos para lograr que el diseño de la tasa local sobre residuos exigida se adecue a las finalidades perseguidas por la LRSCEC.

4 El artículo 25.2 LRSCEC dispone que *“las entidades locales establecerán la recogida separada de, al menos, las siguientes fracciones de residuos de competencia local:*
b) los biorresiduos de origen doméstico antes del 30 de junio de 2022 para las entidades locales con población de derecho superior a cinco mil habitantes, y antes del 31 de diciembre para el resto. Se entenderá también como recogida separada de biorresiduos la separación y reciclado en origen mediante compostaje doméstico o comunitario”.

No obstante, la realidad práctica y atención a la diversidad local deja entrever la necesidad de una interpretación flexible en la aplicación del principio de cobertura financiera al momento de cuantificar los costes de gestión de los residuos, tanto desde la perspectiva administrativa como jurisprudencial. Así, debe entenderse el margen interpretativo que proporciona la STS de 27 de mayo de 2024 que enjuicia la OF del Ayuntamiento de Barcelona que alude a “costes reales o previsibles” —“no exactos”— que “globalmente” pueda representar para cada Corporación la prestación de esos servicios o la realización de esas actividades”. Parece que en esta línea pueden tener cabida los términos del documento consensuado por la DGT con el MITECO y la FEMP que deja ciertos resquicios a una eventual interpretación que permita una contabilidad de costes aproximada y no rigorista. Así, si bien el art. 11.3 es meridianamente claro en cuanto a la precisión de abarcar el conjunto de costes recogidos de forma pormenorizada en el texto legal⁵, la cuestión crucial para la eficiencia será el modelo de cuantificación adoptado para la autofinanciación de los servicios de gestión de residuos. En otras palabras, el legislador ha planteado un modelo común de cobertura financiera de todos la tipología de costes de gestión, dejando discrecionalidad a los entes locales en cuanto al modelo de cuantificación adoptado que permita atender a sus peculiaridades locales⁶.

Por tanto, el escenario que podemos predecir para los próximos años será un aumento cuantitativo en la cuota de las tasas locales por recogida y tratamiento de los residuos, llamada a convertirse en un instrumento muy relevante para paliar el desequilibrio financiero que conlleva para las haciendas locales la falta de cobertura actual del servicio público mediante el tributo establecido.

La adopción de criterios cuantitativos del pago por generación introduce la consecuencia lógica de exigir que los ciudadanos que utilizan el servicio público prestado sean quien contribuyan al pago. En estos términos, las tasas son figuras tributarias basadas en el principio del beneficio que han configurarse con elementos de cuantificación que permitan la identificación individual para establecer una cuota en función del beneficio directo que reciben por la prestación pública.

Sentadas estas premisas, veamos con mayor detenimiento las cuestiones que condicionan la configuración jurídica de la tasa local sobre residuos.

2. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LOS ELEMENTOS DE DETERMINACIÓN DE LA TASA LOCAL SOBRE RESIDUOS

2.1. Consideraciones generales

La conciliación de las exigencias de la Ley 7/2022, norma eminentemente sectorial, no

5 Recordemos los términos legales del art. 11.3 LRSCEC “*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*”.

6 Cfr. PATÓN GARCÍA, G., “Estrategia de los entes locales ante el rediseño del gravamen sobre residuos domésticos”, en *Estrategias fiscales sobre residuos y economía circular* (Dir. Patón García, G., Luchena Mozo, G.M., Coord. Salassa Boix, R.), Atelier, Barcelona, 2024.

tributaria, pero que marca las directrices para el establecimiento obligatorio del gravamen local sobre residuos, con lo dispuesto en el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RDL 2/2004) no se plantea como tarea fácil. Más bien, en el horizonte se otea la posibilidad del recurso directo contra la ordenanza fiscal o no fiscal que, una vez aprobada definitivamente, o después, con la eventual interposición de recursos indirectos contra la ordenanza que se puedan plantear al impugnar las futuras liquidaciones.

Estamos inmersos en un proceso de elaboración y modificación de las Ordenanzas fiscales o no fiscales, en función del instrumento financiador —tasa o PPCPNT, respectivamente— que ha de configurar la exacción cuyos retos son la individualización de cuotas con simulación de un escenario que cumpla la cobertura total de los costes por la gestión o que, al menos, se aproxime a la realidad de los mismos, y que, además, tenga presente un modelo que cuantifique la generación diferenciada de los residuos, por lo que se debe contar con un padrón fiscal actualizado⁷.

El punto de partida ha de ser elaborar el estudio técnico-económico adaptado a las prescripciones del artículo 11.3 de la Ley 7/2022, teniendo en cuenta 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, lo cual supone un salto cualitativo de carácter técnico con respecto al estudio técnico-económico de ejercicios precedentes.

El estudio de la AIREF de Julio de 2023 muestra el siguiente panorama en la ordenación local de los instrumentos financiadores de la gestión de residuos:

“Los instrumentos con los que obtener recursos para financiar los servicios se articulan mediante ordenanzas u ordenanzas fiscales, según corresponda. Estos instrumentos son, entre otros, los tributos propios, entre los que se incluyen las tasas, así como otras prestaciones de derecho público, entre las que se encuentran las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias y, en su caso, los precios públicos.

De los cuestionarios remitidos a una muestra representativa de municipios se han obtenido los siguientes hallazgos de carácter general:

El 93 % de las entidades locales disponen de una ordenanza fiscal u otra ordenanza reguladora de costes específica sobre residuos³⁵, que obliga a los residentes y/o actividades comerciales a contribuir a la financiación del servicio.

La mayoría de las entidades locales (un 65 %) no modificaron la fórmula de financiación de los costes de gestión de los residuos de su competencia durante el periodo 2010-2019.

7 Por supuesto, los modelos de pago por generación requieren de la identificación del usuario y son los que se ajustan a las exigencias del art. 11.3 LRSCEC en su interpretación estricta. Así, el importe de la cuota se calculará a medida en cada caso y el sistema de cálculo tendrá que ser seleccionado entre distintas soluciones tecnológicas disponibles en el mercado que pueden ayudar a automatizar este proceso y calcular la tasa correspondiente según el nivel de generación y hábitos.

La aprobación de estas ordenanzas recae sobre una entidad supramunicipal en un 10,7 % de los casos, para el resto son los propios municipios quienes las aprueban.

El instrumento mayoritario como figura recaudatoria es el de las tasas. De los municipios con una figura recaudatoria específica para residuos, un 88 % tiene tasas, un 6 % precios públicos y un 5 % prestaciones de carácter público no tributario.

Una mayoría muy amplia de las entidades locales con ordenanza específica para financiar el servicio de residuos (89 %) reúne en la misma ordenanza a los sujetos pasivos domésticos y comerciales, mientras que un 6,5 % separa ambos sujetos en distintas ordenanzas; el resto solo dispone de ordenanza para uno u otro sujeto pasivo.

Asimismo, para un 35,6 % el hecho imponible es tanto la recogida como el tratamiento, para un 31,6 % es recogida, mientras que para un 2,5 % es solo el tratamiento⁸.

Pues bien, el contexto de establecimiento de la financiación de los costes de gestión de los residuos mediante una tasa local obligatoria específica, diferenciada y no deficitaria viene acompañada por un cuerpo legal en la LRSCEC por la necesidad de cumplimiento de una serie de obligaciones ambientales y de gestión de residuos un tanto rigurosas⁹: en especial, el art. 24 “Preparación para la reutilización, reciclado y valorización de residuos”; el art. 25 Obligaciones de “Recogida

separada de residuos para valorización; el art. 26 “objetivos de preparación para la realización, reciclado y valorización” y el artículo 27 “Eliminación de residuos”. Junto a ello hemos de tener presente que todo ello viene precedido por la tibia implicación de los entes locales en la planificación de residuos y las políticas de inversión.

A nuestro parecer, este escenario introduce un salto cualitativo para los entes locales, convertidos ahora en las “autoridades competentes” y “en sus respectivos ámbitos” —al decir de la LRSCEC— de la gestión integral de los residuos, instituyendo a tenor del art. 12.5 a) a las entidades locales como responsables del “servicio obligatorio” de “la recogida, el transporte y el tratamiento¹⁰ de los residuos domésticos en la forma en que establezcan sus respectivas ordenanzas”.

Si ponemos en conexión las obligaciones ambientales establecidas y las competencias administrativas señaladas, todo ello aboca a enfocar el instrumento financiero local con un palpable aumento de costes derivados de la gestión de los residuos en tanto que ha de ofrecerse una priorización a la fase de preparación para el tratamiento y reciclaje. En especial, nos parece que adquiere una extrema relevancia la fase de “preparación para la reutilización” dentro del principio de jerarquía de residuos en tanto que influye decisivamente en la disminución de los costes de gestión.

8 AIReF, Estudio: Gestión de los residuos municipales, Junio 2023, pp. 120-121.

9 En este sentido SANZ RUBIO, E. destaca la incidencia que estas obligaciones tienen a la hora de proteger el equilibrio financiero de los entes locales, “Elementos de análisis sobre el impacto financiero y aplicación práctica del artículo 11 de la ley 7/2022 de residuos para la economía circular. la prestación patrimonial de carácter público por la prestación de servicio de gestión de residuos de competencia municipal”, *Revista de Estudios Locales, CUNAL*, Junio 2024, p. 7.

10 Nótese que en la ley actual dota de competencia administrativas en el tratamiento de residuos a todos los entes locales.



Fuente: AIREF, Estudio: Gestión de los residuos municipales, p. 26.

Desde luego este escenario de exigencias legales se antoja ciertamente complejo para numerosos municipios de pequeña dimensión con recursos limitados, pero también es cierto que la interpretación del principio quien contamina paga que ha realizado el Tribunal Supremo en su último pronunciamiento en esta materia deja entrever cierta laxitud. Si bien es cierto que el TS se acoge a la normativa anterior de la Ley de residuos de 2011 para dirimir el asunto planteado sobre la tasa de residuos del Ayuntamiento de Barcelona en la Sentencia 818/2024, de 13 de mayo de 2024, afirma que el principio de quien contamina paga “*no exige la determinación previa e individualizada del volumen de residuos generados por cada individuo sujeto a la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos sólidos urbanos a los efectos del cálculo de la cuota tributaria*”. La cuestión es si el alto Tribunal continuará manteniendo esta postura a la luz de la legislación actual y los asuntos que haya que dilucidar aplicando la LRSCEC de 2022. Añade, asimismo, que “*resulta suficiente que el informe técnico económico de la tasa de recogida de residuos se fundamente en informes que vinculen el valor de dicho servicio con el volumen de agua consumida y el caudal nominal de cada vivienda*” (FJ 4º).

Si bien, nos adentramos con mayor detalle más adelante en este pronunciamiento, nos parece muy relevante destacar que, si tenemos en cuenta la flexibilidad mencionada del Documento DGT-FEMP-MITECO, lo cual, a nuestro entender, introduce un criterio que podrá ser desarrollado en el futuro para su aplicación práctica en la regulación local como es el criterio de la evaluación de consumos responsables. En consecuencia, la configuración jurídica de la tasa debería plasmar el rol del consumidor genérico potencial usuario del servicio público de gestión de residuos municipales y el ciudadano responsable cuyo comportamiento se pretende implicar en la reducción de la generación de residuos y facilitador de una disminución de los costes colaborando en la preparación para la reutilización, reciclado y valorización que ha de servir como núcleo de la graduación o modulación de la carga tributaria en la tasa local.

2.2. Calificación jurídica del gravamen y delimitación del hecho imponible

En principio, la calificación jurídica como tasa, lleva a integrar las exigencias de la normativa ambiental establecidas por la LR-

SCEC —no sólo del art. 11.3, sino del conjunto de esta norma sectorial y los objetivos específicos perseguidos— con la normativa tributaria general y, especial, a nivel local, por tanto, respetando la LGT y reglamentos de desarrollo, así como el TRLHL. En especial, la configuración jurídica de la tasa ha de tener presente el art. 20.6 TRLHL. En el supuesto de una PPCPNT, estamos ante una figura financiadora cuyo régimen jurídico que fue establecido por 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) y que incorporó esta figura al ordenamiento jurídico como una modalidad del concepto más amplio de prestaciones patrimoniales públicas (PPP) previstas en el artículo 31.3 CE.

La diferencia entre ambas figuras viene determinada por la forma jurídica-operacional de la gestión del servicio de residuos y la exacción tendrá la consideración de tasa o prestación patrimonial no tributaria a la luz de la Disposición Adicional Primera de la LGT. 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 los servicios locales obligatorios ha de depender de la *forma de gestión* de los mismos. El artículo 312 LCSP no contempla expresamente la calificación de las tarifas que se puedan establecer como PPCPNT, a diferencia de lo previsto para la concesión de servicios (art. 289.2 LCSP). Sin embargo, la Disposición Adicional cuadragésima tercera y las previsiones de la norma tributaria se

refieren en términos generales a la prestación de servicios públicos mediante gestión indirecta, donde se comprenden también los contratos de servicios con prestaciones directas a favor de la ciudadanía. Así el art. 20.6) TRLRHL dispone que “*Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos (...), realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución*”.

Con todo, el criterio administrativo para la aplicación de las PPCPNT ha venido a ser clarificado por distintas consultas que se han ido sucediendo a los últimos tiempos. En principio, la consideración del servicio de gestión de los residuos sólidos urbanos como competencia municipal y de prestación obligatoria para todos los municipios (arts. 25 y 26 LBRL) ha sido el requisito indispensable para mantener la necesidad del establecimiento de la figura de la tasa, conforme a la naturaleza del servicio prestado que se trata de una prestación pública coactiva y de recepción obligatoria para los ciudadanos. Cuestión que, en la actualidad viene auspiciada por el art. 12.5 LRSCEC y el art. 20.4 TRLRHL. No obstante, las Consultas vinculantes DGT 1758/2020, de 3 de junio y 2289/2022, de 31 de octubre, han aportado nuevos requisitos que giran en torno a la modalidad de gestión y, en particular, la prestación del servicio, de manera que el criterio del riesgo operacional y la relación “integral” con los usuarios determinaría la existencia de una PPCPNT. Así, el criterio definitorio sería “que una entidad (ya sea pública o pri-

vada) la que “presta el servicio público” (...) siendo dicha *entidad quien asume el riesgo de la actividad y quien se relaciona con los usuarios, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación* que estos satisfacen, como para cualquier asunto relativo al propio servicio”. Hay que citar al respecto el art. 15.4 LCSP que alude al riesgo operacional de la empresa que presta el servicio en una situación en que no pueda garantizarse la recuperación de las inversiones realizadas ni la cobertura de coste “en condiciones normales de funcionamiento”.

En consecuencia, la teoría administrativa del riesgo operacional conduce a la *tasa*, cuando el servicio se presta de forma directa, ya sea con medios propios de la entidad local o mediante personificación privada, pero conservando siempre la Entidad el «*riesgo operacional*». En cambio, en la PPCPNT el servicio se presta de forma directa mediante personificación privada (sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público) o mediante gestión indirecta [en régimen de concesión y demás fórmulas de Derecho privado] y siempre asumiendo el tercero ese «*riesgo operacional*». Por lo demás, la Ordenanza reguladora tendrá naturaleza fiscal en el caso de la tasa y se estará a las previsiones establecidas en los arts. 15 a 21 del TRLRHL, mientras que las PPCPNT serán reguladas por una Ordenanza no fiscal y conforme al art. 49 LBRL.

En cuanto a la delimitación del hecho imponible parece no caber duda de la pertinencia de que ha de configurarse en torno a “la prestación efectiva del servicio 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”, lo cual supone una referencia conjunta a las tareas que se engloban dentro del concepto de “*gestión de residuos domésticos*” y que alude a los residuos originados en el ámbito “domiciliario” en un ámbito territorio que se circunscribe al municipio. Ello debe inescindiblemente seguirse por la referencia a la “*competencia municipal*” que determina la obligatoriedad y la coactividad en la prestación del servicio público. Para concretar el ámbito objetivo del hecho imponible es fundamental que se circunscriban los tipos de residuos a gestionar y que son, en definitiva, el objeto material a ser financiado. A estos efectos, el Informe técnico-económico ha de ser fiel reflejo y congruente de los tipos de residuos gestionados y financiados por la tasa.

Partimos de dos categorías diferenciadas en la propia LRSCEC:

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 (art. 2.at)).

b) y los *propriadamente comerciales* (art. 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.

Conforme a esta clasificación, y en función de que opere la *obligatoriedad o no* prevista en el artículo 12.5 LRSCEC, respecto a estos últimos —supuesto de solicitud voluntaria del servicio— podrán tener la calificación de precios públicos o precios privados/

tarifa, también por la forma de gestión de la financiación del servicio.

Al respecto, el artículo 12.5.c) 2.º determina que las entidades locales 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”.

En cuanto al ámbito subjetivo de la tasa, los sujetos pasivos serían los receptores coactivos del servicio público local de recogida, transporte y tratamiento de los residuos y conforme al art. 23.2a) TRLRHL ha de regularse imperativamente la figura del sustituto del contribuyente “*en las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales (que tendrán la condición de sustituto) los propietarios de dichos inmuebles*”.

2.3. Modelos de cuantificación

A grandes rasgos, la tasa local de residuos conforme a la actual LRSCEC ya no puede articularse únicamente mediante una cuota fija que en la mayor parte de los casos arroja un déficit financiero, fruto de la asunción de los costes derivados de la generación de residuos por los entes locales, sin traslado económico completo al ciudadano, que era absorbido al menos en parte por el presupuesto municipal. Ahora la tasa *no puede*

ser deficitaria y por tanto ha de aproximarse a la cobertura del coste real del servicio y *específica y diferenciada*, lo cual exige la individualización haciendo responsable a cada ciudadano de la financiación por la prestación global del servicio público de la gestión de los residuos.

Desde luego, la aproximación al coste real del servicio conlleva un alto grado de incertidumbre para los entes locales y deja al albur de la interpretación jurisprudencial en qué supuestos podrá considerarse que se produce tal ajuste o no por parte del legislador local. Algo de claridad al respecto intentaremos desentrañar a la luz de los últimos pronunciamientos jurisprudenciales.

Ahora bien, lo que parece haber dejado claro el Documento DGT-FEMP-MITECO es la imposibilidad de que pueda argumentarse la impugnación de una Ordenanza reguladora del gravamen local sobre residuos en razón de que no existe una coincidencia absoluta entre la cuantificación del instrumento financiero y los costes distribuidos a todos los ciudadanos, sino que sólo serán impugnables aquellas Ordenanzas por tal motivo los supuestos en que no se hayan tenido presentes todos los ingresos señalados por el art. 11.3 LRSCEC o no se haya trasladado algún concepto de los costes relativos a la gestión de los residuos y ello, sin perjuicio de las posibles actualizaciones que haya que acometer en la contabilidad de costes debidas a la eventual implantación de nuevos modelos de gestión de los residuos que se realicen por los entes locales.

Conforme a la doctrina del TS “el informe es la *garantía del principio de equivalencia* entre importe previsible de la tasa y coste

previsible del servicio, y, por ello, su *carácter esencial* (ajeno a su virtualidad vinculante o no) es condición del contenido de la Ordenanza litigiosa, sin perjuicio de que no determine taxativamente los elementos del tributo (porque sólo establece los límites económicos que ha de respetar la imposición y la definición general de sus diferentes elementos)”¹¹. Incidiendo en ello, además es conocida la postura del TS interpretando que el *principio de equivalencia* en la tasa ha de interpretarse de modo *flexible*, habiendo matizado la necesaria correlación que debe existir entre el coste previsible del servicio y los ingresos que proporcione la tasa¹². La STS de 20 de febrero de 2009 formula sintéticamente el principio de equivalencia relativo afirmando que “*la equivalencia no debe ser total en cada ejercicio, sino razonablemente fundada en el conjunto de lo previsible*”¹³. Además, la misma función garantista respecto al informe económico-financiero en las tasas locales serían trasladables también a la PPCPNT como una tipología más dentro de los recursos locales, ya que la LRSCEC no distingue sus exigencias entre ambas figuras e, igualmente, se ha de justificar el importe de la prestación y se ha de establecer una correlación equivalente entre el coste de prestación del servicio y la cuantía de la prestación pública coactiva no tributaria exigible¹⁴.

En cualquier caso, entendemos que no puede llevarse a una interpretación estricta la regla de cuantificación que impida cierto margen de déficit, ya que ello llevaría adicionalmente a determinar la casi imposibilidad de introducción de cualquier beneficio fiscal que por su propia naturaleza conlleva un cálculo estimativo a nivel presupuestario. De aquí la importancia de recoger el Informe técnico-económico tanto la descripción de los costes, como la metodología seguida en la fórmula de cálculo de la cuota para evitar cualquier resquicio a cuestionamientos jurisprudenciales que pudieran dar al traste con la regulación de la tasa.

Los entes locales gozan de discrecionalidad para la configuración jurídica en función de sus características socioeconómicas y urbanísticas concretas en aras del principio de autonomía tributaria local siempre que tengan un impacto en los costes de gestión del servicio de residuos. En efecto, la LRS-CEC introduce ciertos criterios unificadores, pero éstos están relacionados sobre todo en el grado de cobertura de costes. No obstante, ello no obsta a que el establecimiento de tasas se vincule a variables independientes de la generación y gestión de residuos, lo cual supone un alejamiento de la vocación ambiental de la tasa al no contener ningún

11 STS 1125/2016 de 18 de mayo, Rec. nº 1999/2914.

12 Entre otras la STS 12 de marzo de 1998, Rec. nº 3161/1992, ha sostenido que “la equivalencia entre el coste del servicio y la tasa no tiene necesariamente que ser total en cada ejercicio, sino razonablemente fundada en el conjunto de lo previsible”.

13 Añade el TS que sólo una demasía arbitraria y carente de justificación podría dar lugar a la lesión del principio de equivalencia; no se vulneraría el mismo por el hecho de que en un determinado ejercicio las previsiones de recaudación excedan notablemente el coste si en ejercicios siguientes se invierte la relación; y exige prueba de la existencia de un claro exceso o desproporción entre la tasa girada y la actividad desplegada. Rec. 5110/2006.

14 En este sentido, la STS de 26 de abril de 2017 (Rec. nº 167/2016) señala que, aunque referidas a recursos contra tasas, la fundamentación jurídica “es trasladable a estos efectos a los precios públicos, al cumplir la misma función de garantía de equilibrio financiero en un caso y en otro”.

incentivo para implementar la jerarquía de residuos establecida en la normativa europea y estatal.

La entidad ENT ha puesto de manifiesto la heterogeneidad existente en las tasas de residuos actuales y los distintos factores que han influido en este panorama tan variopinto, si bien el elemento clave es el hecho de que entidades locales decidan la mayoría de los aspectos estructurales relativos a las tasas. En efecto, como bien señalan la LRSCEC ha contribuido a introducir criterios unificados no obstante su directa correspondencia con el grado de cobertura de costes e instrumentados en forma de incentivos fiscales¹⁵.

El art. 11.4 LRSCEC propone varias posibilidades de modulación ambiental en la configuración jurídica del instrumento financiero local:

- *Prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable.*
- *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.

Estas opciones resultarían, en principio, adecuadas desde la perspectiva de una justa tributación, en tanto que, si no existe diferenciación de trato jurídico-fiscal ante comportamientos responsables, aquellos que generan más residuos contribuirían igual que los que generan menos residuos que, a la postre, acaban subvencionando el servicio a quienes generan más. Ello puede representar una opción regresiva respecto de la manifestación de renta que pudiera corregirse con algún tipo de “*diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social*” [art. 11.4, letra d)].

Además de la heterogeneidad aludida en la ordenación del gravamen local sobre residuos por distintos factores y la configuración de los elementos esenciales que cada ente local definirá en conforme a las exigencias legales mencionadas, la exacción vendrá diferenciada por la naturaleza del instrumento financiero a implantar, dado que la LRSCEC habla de manera generalizada de

15 Según ENT, existen otros factores causantes de dicha heterogeneidad como es “La tipología de urbanización predominante (compacta o dispersa). Una configuración urbanística compacta ahorra tiempo y costes, aunque también implica a menudo la necesidad de circuitos de recogida diferenciados para comercios por evitar la saturación de los contenedores de uso doméstico. En los municipios con alta diversidad en el tipo de hogares existente, se tiende a articular una tasa que se adapte a esta realidad, lo que también aporta heterogeneidad. Lo mismo ocurre con la diversidad del tejido comercial, que a medida que aumenta tiende a tener su equivalente en la articulación de las cuotas. El número de habitantes. La prestación del servicio a un mayor número de habitantes favorece la aparición de economías de escala, y además, el tamaño de la población condiciona la capacidad gestora y de recursos humanos, tanto a la hora de diseñar las TR como en lo que se refiere a su gestión. La situación geográfica. En lugares donde el tipo de urbanismo o el propio entorno presenta posibilidades de autogestión de la materia orgánica, junto con la voluntad política de los municipios para favorecerlo, justifican la aparición de beneficios fiscales relacionados con el compostaje doméstico. La voluntad política. La incorporación de determinados beneficios fiscales sociales o ambientales viene determinada por la voluntad política de los respectivos consistorios. Disponibilidad de datos y los recursos administrativos disponibles. La disponibilidad de datos y la capacidad para asumir costes administrativos adicionales relacionados con su obtención y procesamiento, limitan las posibilidades de diseño del sistema tarifario. Especialmente en municipios pequeños donde la capacidad administrativa suele ser menor. Vid. ENT, *Informe tènic, Les taxes de residus de Catalunya 2023*, Diciembre 2023, pp. 39 y ss.

“tasa”, aunque también existirán supuestos como hemos visto en que se pueda optar por “una prestación patrimonial de carácter público no tributaria”. Las exigencias legales del art. 11.3 son idénticas en ambos casos y las posibilidades de configuración del art. 11.4 o incluso del art. 19.4¹⁶ de la LRSCEC también son aptas para ser incorporadas en los elementos jurídicos de cualquiera de los casos.

La ordenanza —fiscal o no fiscal— reguladora debe plasmar algún criterio que vincule el gravamen con la generación de los residuos (a tenor de la interpretación conjunta de los arts. 25.2 y 9 LRSC). El gravamen debería gravar con mayor intensidad la “fracción resto” (residuos domésticos mezclados). Además, llamemos la atención sobre el art. 11.4 LRSCEC donde se refiere a la posibilidad de “diferenciación”, esto es, a otorgar un tratamiento fiscal diferenciado conforme a criterios relacionados con el comportamiento responsable de los sujetos pasivos relacionado con la eficiencia en la gestión de los residuos.

Según el Documento DGT-MITERD-FEMP, los modelos de tasa o PPCPNT que han de aprobarse en el marco del art. 11.3 LRSCEC pueden ser de tres tipos:

- Básico (conservador): cambios de conducta más sostenibles (Prudencia en beneficios fiscales)
- Mixto (parte fija y parte variable): municipios con variabilidad agresiva

en costes (población flotante, incrementos estacionales, etc.)

— Cualificado (PxG puro)

No obstante, si atendemos al modelo de gravamen en función de los elementos de cuantificación del gravamen, los modelos se reconducen a dos:

A) Modelo de tasa modulada con criterios ambientales vinculados a los costes de gestión de los residuos:

- Tipo Básico: modulación de la tasa con incentivos fiscales en función de las buenas prácticas y/o la conducta sostenible del sujeto pasivo.
- Tipo Mixto (cuota básica y cuota por generación): criterios utilizados comúnmente en municipios con una variación relevante en los costes financieros de la gestión de los residuos (p.ej. población laboral flotante, incrementos estacionales por segundas residencias, etc.).

El fundamento de una cuota básica es financiar los costes fijos del servicio de recogida de residuos, independientemente del uso efectivo que se haga de él. Esta configuración debería incluir criterios para tener en cuenta el principio de capacidad económica en el caso de la tasa por tratarse de un tributo. Los criterios específicos más utilizados han sido establecer una parte fija o bien en función de criterios específicos como localización, superficie, valor catastral o consumo de agua.

16 Artículo 19.4 LRSCEC: “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 graven la prestación de dichos servicios de recogida, en los términos previstos en la disposición final primera”.

La cuota por generación no grava todo tipo de residuo generado, sino sólo aquellas fracciones de residuos orgánicos que no hayan sido entregados selectivamente para su tratamiento y recuperación. En este modelo es preciso contar con un sistema de recogida de residuos que permita cuantificar los residuos depositados e identificar al usuario. En otro caso, a falta de un sistema de identificación individualizada habría de acudirse a métodos de estimación objetiva cuya correlación con la cantidad de residuo generado.

B) Modelo de tasa de pago por generación (PxG):

- Identificación por recipiente: pago por cubo con conteo individual; pago por cubo con frecuencia predefinida; identificación y pesaje del cubo; pago por bolsa.
- Identificación por usuario: mediante contenedores automatizados. Vinculada al volumen o al peso del residuo.
- Pago por participación: tarjeta ambiental (sistema por puntos que se traduce en bonificaciones aplicables sobre la cuantía de la tasa).

2.4. Análisis de los criterios de cuantificación de la tasa utilizados

Como decimos, el diseño de la configuración del instrumento financiero ha de relevar la *capacidad de incidencia ambiental en estructura jurídica de la tasa* y en particular ha de comportarse como un incentivo para la reducción en la generación de residuos y la adopción de buenas prácticas en el cumplimiento de las obligaciones de separación de residuos de la LRSCEC.

La regulación jurídica del gravamen local, en tanto se trate de una tasa que posee la naturaleza jurídica de un tributo, ha de orientarse por los principios de *capacidad económica y equivalencia* en el momento de articular los elementos de cuantificación del mismo, garantizando *la suficiencia financiera del modelo de gestión de residuos* implantado, pero, a su vez, *la equidad y justicia social*. De este modo, la tasa local sobre residuos no sólo ha de ser justa ambientalmente, sino también socialmente, aspectos que han de desprejarse en los distintos elementos esenciales.

La *aplicación del principio de pago por generación*, en puridad, implica cuantificar el gravamen en función de cada tipología de residuo y de la cantidad generada y de los residuos impropios separadamente. Si en un territorio no hay modelo de gestión de residuos de alta eficiencia, la opción legal para individualizar el gravamen podría comenzar por configurar un tratamiento fiscal diferenciador de la conducta mediante incentivos o bonificaciones tributarias. Al menos se cuenta en este sentido con la experiencia recogida en el Estudio de la AIReF en que se ha concluido que los municipios con bonificaciones ambientales en la tasa doméstica muestran un mayor porcentaje de recogida separada.

El funcionamiento del modelo contemplaría la división de la tasa local de residuos en una *parte fija* y otra *parte variable*, vinculada a la generación (al menos la recogida selectiva debería estar incluida en la cuota de generación —número de recogidas PaP o quinto contenedor restringido—) y/o buenas prácticas (programas de compostaje o registro en contenedor restringido). La ciudadanía obtendría una bonificación positiva en la parte variable por el uso de los puntos

limpios, por participar en los sistemas de recogida separada de la fracción orgánica, tanto puerta a puerta como en contenedores en recintos, o por unirse a los programas de compostaje. La existencia de una cuota de cuantificación mixta permite la asunción de responsabilidad por el coste de prestación del servicio público (parte variable) y el cobro a usuarios de inmuebles con uso no periódico o más ocasional del servicio (parte fija).

Prioritariamente, los elementos de cuantificación han de estar directamente relacionados con la cantidad y el tipo de residuos generados y depositados, si bien la diversidad municipal y la atención a las circunstancias propias que la gestión de residuos conlleva en cada ente local no puede excluir a priori la utilización de criterios adicionales como métodos de cuantificación de la cuota tributaria que, en todo caso, deberían estar vinculados con un mayor o menor coste en la prestación del servicio público de recogida y tratamiento de los residuos. A estos efectos, la clase de residuo es relevante para la modalidad de gestión y el tratamiento ofrecido en cada caso.

Es posible que en la base imponible no haya de estar presente todo tipo de residuo generado, sino sólo aquellas fracciones de residuos orgánicos no entregados selectivamente para tratamiento y recuperación. La idea es incentivar el reciclaje, incidir en el comportamiento y actuar así en origen en la generación de residuo. En cuanto al volumen de residuo producido debe asegurarse el máximo ajuste posible a la realidad, de acuerdo con la finalidad ínsita del instrumento financiero que gira sobre la reducción de residuos e incentivo del reciclado.

Otro aspecto fundamental con el fin de salvaguardar criterios de economía circular es la asunción de *responsabilidad por el coste de prestación del servicio público* y que habría de permitir la exacción a los usuarios de inmuebles como segunda residencia con menor generación. Esta cuestión aboca a establecer una parte fija en todo caso y una parte variable en la cuantificación del gravamen, sin perjuicio de “la inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar” (art. 11.4a) LRSCEC. Además, la tarifa podría admitir cierta progresividad siempre que se relacionase con el coste del servicio. De esta manera, la verdadera apuesta por la incentivación de la reducción y el reciclaje debe implicar el reflejo en la cuantificación del gravamen de la tasa/PPNT.

No obstante, debe existir margen financiero en la individualización de las cuotas a cada ciudadano que no ponga en riesgo la cobertura financiera de la prestación del servicio de gestión de los residuos, pero además que permita introducir medidas de discriminación fiscal por razón social o de fomento de buenas prácticas. El gasto fiscal generado debe calcularse en el informe técnico-económico y repartirse entre los demás contribuyentes (cumplimiento del carácter de gravamen no deficitario). Además de los beneficios potestativos señalados por el art. 11.4 LRSCEC, el ente local puede diseñar otros con una evaluación de los *consumos responsables de los ciudadanos* (compra en comercio justo y sostenible, energético, agua, etc.) ya que este precepto no es un listado cerrado, sino posibilidades de diseño jurídico “entre otras” que faciliten la “diferenciación o reducción” en los elementos de cuantificación de la tasa.

2.4.1. *El criterio de evaluación de consumos responsables al hilo de la sts 818/2024, de 13 de mayo*

2.4.1.1. Antecedentes del caso y doctrina del Alto Tribunal

Esta sentencia resuelve el recurso de casación nº 7766/2022 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Sec. 2ª que se pronuncia en relación al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Barcelona contra la sentencia número 2609/2022 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, la cual anuló la Ordenanza Fiscal 3.18 que regulaba la “*Tasa para el servicio de recogida de residuos municipales generados en los domicilios particulares para 2020 y ejercicios sucesivos*”, siendo la parte recurrida Aguas de Barcelona, Empresa Metropolitana de Gestión del Ciclo Integral del Agua, S.A.

La controversia trae causa en la aprobación por el Consell Municipal del Ayuntamiento de Barcelona de la Ordenanza Fiscal 3.18, mediante la cual se imponía una tasa para el servicio de recogida de residuos municipales generados en los domicilios particulares. Aguas de Barcelona impugnó esta ordenanza, alegando que contenía vicios de legalidad tanto en su procedimiento de aprobación como en su contenido sustantivo. El TSJ de Cataluña falló a favor de Aguas de Barcelona, declarando la nulidad de la ordenanza, lo que llevó al Ayuntamiento a interponer el

recurso de casación mencionado con carácter precedente ante el Tribunal Supremo.

El recurso de casación se funda como aleaciones fundamentales en entender que: «[...] la sentencia considera erróneamente que *Aguas de Barcelona es sujeto pasivo de la tasa y por otra parte, entiende (de forma injustificada) que el informe económico financiero que da soporte a la ordenanza, resulta insuficiente, extremo que no es cierto, máximo si tenemos en cuenta el informe de alegaciones que obra en las actuaciones y que ya dio respuesta a las cuestiones (estas sí, excesivamente genéricas) que se plantea superficialmente la Sentencia que recurrimos. Estas dos erróneas apreciaciones arrojan como resultado, una ordenanza declarada íntegramente nula motivada por el recurso interpuesto por una entidad carente de legitimación y a pesar de existir informe técnico económico suficiente*»¹⁷.

De igual modo, la parte recurrente señala que la regulación incluida en el TRLHL no concreta cómo debe confeccionarse el informe técnico económico y pone de relieve la vaguedad de la normativa. Asimismo, defiende que el informe justifica adecuadamente el coste del servicio y los ingresos previstos, y, en lo que atañe a los costes, menciona que el apartado III del informe los razona en base a conceptos como: recogida domiciliaria, limpieza de contenedores de recogida domiciliaria, recogida de voluminosos, recogida neumática por sistema fijo...¹⁸.

17 En este sentido, *vid.* en relación; art. 36 LGT, 23-25 TRLHL, doctrina jurisprudencial sobre sujeción pasiva de la tasa y doctrina jurisprudencial sobre el parámetro del consumo de agua para la cuantificación de la tasa.

18 Añade, asimismo: “Costes ciertos que son proyectados al año 2020 e incrementados con el IPC salvo en aquellos conceptos considerados como «no revisables» entre los que incluye amortizaciones fijas iniciales, amortización de vehículos de personal indirecto, financiación y gastos financieros etc.”

En el mismo sentido, sostiene que el informe justifica adecuadamente la determinación de la tarifa, al contrario de lo que señala la sentencia¹⁹, y que el volumen de agua consumida es un parámetro objetivo, razonable y proporcional para determinar la base del tributo.

En último lugar, se refiere al criterio del tipo de contador y el caudal nominal atribuido a cada suministro, considerándolo igualmente óptimo. Afirma que el caudal nominal depende lógicamente del tipo de contador contratado por cada particular. Defiende que los 12 tramos de tributación, basados en el tipo de vivienda, caudal nominal y consumo de agua, son adecuados y justificados. Finalmente, concluye que el informe técnico es suficiente y que la tasa cumple con los principios de equivalencia y aprovechamiento.

Por ello, no sólo solicita que se estime el recurso de casación, anulando la sentencia recurrida, sino que también se fije doctrina jurisprudencial casacional por la que se establezca, en relación con la tasa de recogida de residuos prevista en el art. 20.4.s) del TRLHL: a) Que resulta suficiente el informe técnico económico que, para el cálculo de la cuota de la tasa de recogida de residuos municipales se fundamente en informes que vinculen el valor de dicho servicio con el volumen de agua consumida por los sujetos pasivos. b) Que resulta válido, como criterio para fijar la tarifa de la tasa, el tipo de con-

tador y el caudal nominal atribuido a cada contrato de suministro.

Por otro lado, la parte recurrida formula oposición poniendo de manifiesto que falta una motivación que explique que los criterios objetivos utilizados son razonables y responden al principio de proporcionalidad, pues el establecimiento de una tasa de residuos que calcula la cuota en base al consumo de agua no resulta jurídicamente aceptable, no ya por la vulneración del “principio de proporcionalidad que tenga en cuanto al grado de utilización del servicio” sino porque contraviene directamente el principio básico del pago por generación de residuos establecido en la Directiva 2008/98/CE y en la legislación española. Así las cosas, afirma que no puede ser útil para determinar la cuota de la tasa de residuos el tipo de contador de agua y el caudal nominal atribuido a cada contrato de suministro de agua y “[...] mucho menos sin una explicación que lo justifique”, y ello lo fundamenta principalmente:

a) Debería justificar la relación existente entre el consumo de agua y la producción de residuos; y, b) explicar cómo pretenden lograrse, por medio de una tasa de residuos incluida en la tarifa del agua, los objetivos de la legislación aplicable; especialmente el mandato del art. 11.3 de la Ley de Residuos 7/2022 que exige que la tasa local de residuos sea específica, diferenciada y no deficitaria, y que permita implantar un sistema de pago por generación.²⁰

19 Dispone la parte recurrente que: Dicha tarifa se referencia al tipo de contador de agua y a su consumo, segmentando a los contribuyentes.

20 En este sentido, *vid.* STS de 20 de julio de 2023 a la que hace referencia la parte recurrida: “La validez de un informe técnico económico que, para el cálculo de la cuota de la tasa de recogida de residuos, se fundamente en informes que vinculen el valor de dicho servicio con el volumen de agua consumida por los sujetos pasivos dependerá de si su motivación (directa o in aliunde) permite entender que la utilización de ese criterio es razonable y que respeta el principio de equivalencia y de proporcionalidad en relación con el grado de utilización del servicio.

El objeto del recurso de casación, en términos de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, es determinar si, según la doctrina del Tribunal Supremo y conforme a los arts. 24.2 y 25 TRLHL, en relación con la tasa de recogida de residuos del art. 20.4.s) TRLHL, es suficiente un informe técnico económico que, para calcular la cuota de la tasa de recogida de residuos municipales, vincule el valor del servicio con el volumen de agua consumida por los sujetos pasivos, y si es válido, como criterio para fijar la tarifa de la tasa, el tipo de contador y el caudal nominal atribuido a cada contrato de suministro. En esencia, el recurso se centra en discernir si la tarifa de la tasa de recogida de residuos puede calcularse en el informe técnico conforme al volumen de agua consumida y el caudal nominal atribuido a la vivienda por el contrato de suministro.

El TS hace referencia en el FJ 1º a la *ratio decidendi* de la sentencia del TSJ de Cataluña, que se contiene en el fundamento de derecho segundo y se centra básicamente en afirmar que el informe técnico económico presentado no es suficiente. Es decir, que se limita a fijar el coste del servicio para comprobar que los ingresos previstos son inferiores a aquél. Sin embargo, sostiene la sentencia de instancia que es preciso *que se justifique cada coste y que se explique el criterio utilizado para determinar la cuota*, de manera

que permita *verificar la razonabilidad del reparto del coste del servicio entre sus usuarios*. Así, el TSJ previamente pone de manifiesto que se trata de un informe excesivamente genérico en el que no se justifica el porcentaje seleccionado, no permite entender en que categoría será incluido el sujeto pasivo de la tasa y, en definitiva, se desconoce cuál es el criterio seguido para calcular el importe de las cuotas correspondientes a las distintas categorías.

Por lo que respecta a la relevancia de la memoria económico-financiera para el establecimiento de una tasa el TS ha citado entre sus sentencias, la más reciente de núm. 82/2024, de 19 de enero de 2024²¹ en la que se declara que “La Memoria económico-financiera ha de contener todas las precisiones y justificaciones del desarrollo articulado de la Ordenanza Fiscal, de modo que de su lectura *se desprenda no sólo cual es el coste real o previsible del servicio en su conjunto, o, en su defecto, el valor de la prestación recibida, sino además la justificación razonada que ha llevado a la determinación, en su caso, de los criterios de cuantificación de la cuota para la elaboración de las liquidaciones*, debiendo contener la explicación procedente que *justifique el cumplimiento de los principios tributarios* a los que hace referencia el art. 31.1 de la CE y al resto del ordenamiento jurídico”²².

21 Rec. cas. 2865/2022.

22 Seguidamente, dispone el Tribunal que “Esos requisitos de contenido de la Memoria justificativa del acuerdo de imposición y de la Ordenanza Fiscal, tienen como finalidad establecer la motivación que llevó a la Entidad Local a ejercer la potestad reconocida en los arts. 15 y 20.1 del TRLHL, en cuanto al establecimiento de tasas, para tratar de asegurar que se ajustan, no solamente a los parámetros del art. 24 del TRLHL, sino también al resto del ordenamiento jurídico y, por tanto, se ha de justificar, aunque sea de modo aproximado, que la fijación de los elementos para la determinación de la cuota tributaria, en el caso de que se establezcan, resultan respetuosos con los principios de igualdad, justicia tributaria y, en su caso, capacidad contributiva. Con ello se trata de impedir que el establecimiento de las tasas y, por ende, el ejercicio de la potestad de establecerlos y regularlos resulte arbitrario o, lo que es lo mismo, inmotivado”.

El TS, tras sentar su precedente en base a la reciente sentencia ya mencionada, pone de manifiesto que en este momento no corresponde examinar la tasa bajo el parámetro de las nuevas exigencias introducidas a través de la Directiva 2018/851 y de la Ley 7/2022 en lo que atañe a la determinación previa del volumen de residuos generados —por generación— respecto a cada sujeto pasivo, pues aún no resulta exigible un sistema de pago por generación de residuos. Para afianzar tal afirmación hace referencia a la propia exposición de motivos, indicando que la propia tasa lo tiene en cuenta, ya que su introducción y configuración atenderá a dos momentos diferentes:

- En un primer tiempo y con carácter transitorio, la estructura de la tarifa de la tasa se fija según el tipo de vivienda receptora del servicio de suministro de agua, atendiendo a su caudal nominal y los tramos de consumo definido en el Reglamento del servicio metropolitano del ciclo integral del agua.
- En un segundo tiempo, esta tasación de carácter transitorio será revisada por una estructura tarifaria dependiente directamente del comportamiento individual de la ciudadanía a la generación y separación de residuos.

El TS se remite al art. 7 de la Ordenanza, que dispone que se procederá a calcular la tarifa según el tipo de vivienda receptora del servicio de suministro domiciliario del

agua atendiendo a su caudal nominal y los tramos de consumo clasificados en el apartado segundo del mismo precepto²³. En relación con este extremo, el informe técnico económico señala a los efectos de calcular la estimación de ingresos que la tarifa básica de la tasa depende del tipo de contador de agua y de su consumo.

Precisamente, el propio Tribunal acude a una de sus Sentencias, concretamente, la de 18 de noviembre de 2003, en orden a tratar la interpretación del criterio de consumo de agua:

“Por lo que respecta a la Tasa por Eliminación de Residuos Sólidos, hemos declarado, asimismo, con asiduidad, que no es precisa la producción de tales residuos para que se genere la obligación de abonar la cuota tributaria de la misma, pues lo determinante de su hecho imponible es la posibilidad de hacer uso de tal Servicio, con abstracción de que circunstancialmente el interesado, sujeto pasivo del tributo, no haya contribuido o no haya podido contribuir a la formación de los residuos. Residuos que, ante la aleatoriedad de su cantidad, han sido correctamente cuantificados, en el presente supuesto, mediante la utilización de un factor objetivo, como es el volumen del agua consumida, que permite deducir, proporcionalmente, la cantidad de basura que el destino dado a esa agua puede, por término medio, producir”.

En suma, según el criterio de nuestro Alto Tribunal, *el consumo de agua presenta una correlación positiva con la generación de residuos*. En efecto, esta correlación se basa en que el

23 Nótese que si bien el Auto de admisión hace referencia a que la tarifa se calcula teniendo en cuenta el tipo de contador y el caudal nominal atribuido a cada contrato de suministro, sin embargo, en sentido estricto, procede remitirnos al caudal nominal y a los tramos de consumo, que es lo que recoge la Ordenanza que se examina.

consumo de agua depende, entre otros factores, del *número de personas que habitan en un domicilio y su nivel de renta*, y ambos son indicios explicativos racionales y suficientes de la generación de residuos, tal como demanda el principio de quien contamina paga (FJ 3º.5). Inclusive, pone de manifiesto que debemos tener presente que la tarifa se cuantifica en las presentes actuaciones no sólo teniendo en cuenta el consumo de agua, sino también según el caudal instalado en cada vivienda.

Por todo ello, el TS recuerda cómo se clasifican las viviendas según el Reglamento del servicio metropolitano del ciclo integral del agua, basado en su caudal nominal y las instalaciones de suministro de agua, conforme a la normativa aprobada en 1975 y sus modificaciones. La tipología de las viviendas depende del número de estancias higiénicas y fuentes de agua, con categorías que van desde la tipo A hasta la tipo I, que incluyen diversas instalaciones como sanitarios, lavadoras, lavavajillas, jardines, terrazas y piscinas. La Ordenanza calcula las tarifas del servicio entre 27,65 y 216,38 euros, basadas en el tamaño de la vivienda y su consumo de agua.

Así, dispone *“No resulta ilógico que una vivienda con un mayor caudal contratado y consumo genere un mayor volumen de residuos ante otra vivienda con menor caudal, sin que existan indicios que permitan refrendar una conclusión diferente. Esto es, la combinación de los criterios caudal nominal y consumo, permite que la cuantificación de la tasa atienda no sólo al consumo estricto de agua, sino también al*

*volumen potencial de agua que tiene la vivienda, lo que refleja el número de personas que habitan en la vivienda y su renta o capacidad económica. La conjunción de ambos criterios permite presumir indiciariamente el volumen de residuos que pueden generar dichas viviendas”*²⁴.

Concluye el Tribunal indicando que, en definitiva, atendiendo a la normativa aplicable en el momento de la aprobación de la tasa, *“el principio de “quien contamina paga” no exige la determinación previa e individualizada del volumen de residuos generados por cada individuo sujeto a la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos sólidos urbanos a los efectos del cálculo de la cuota tributaria. En este sentido, resulta suficiente que el informe técnico económico de la tasa de recogida de residuos se fundamente en informes que vinculen el valor de dicho servicio con el volumen de agua consumida y el caudal nominal de cada vivienda”*.

En virtud de todo lo anterior, cabe deducir que el criterio seguido por el TSJ de Cataluña, es decir, por la Sala de instancia, es del todo contradictorio a la interpretación dada por el TS, lo que conlleva necesariamente a que éste último falle en favor de la parte recurrente, Ayuntamiento de Barcelona, procediendo a desestimar pues el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Aguas de Barcelona, Empresa Metropolitana de Gestión del Ciclo Integral del Agua, SA, contra el Acuerdo del Consell Municipal del Ayuntamiento de Barcelona de fecha 28 de febrero de 2020 por el que se aprobó definitivamente

24 En suma, la tarifa recoge las diversas combinaciones posibles entre caudales nominales y consumo, pues aborda desde viviendas pequeñas con un mínimo consumo hasta viviendas más grandes con amplios niveles de consumo.

te la Ordenanza fiscal 3.18 ya mencionada reguladora de la “*Tasa para el servicio de recogida de residuos municipales generados en los domicilios particulares para 2020 y ejercicios sucesivos*”.

2.4.1.2. Comentario crítico

Si reparamos en la *ratio decidendi* del alto Tribunal, conviene hacer especial énfasis en que la sentencia ofrece carta de naturaleza a la correlación del coste del servicio de recogida de residuos con el volumen de agua consumida por los contribuyentes es suficiente para justificar la tasa a efectos del contenido del informe técnico-económico, y, en definitiva, sienta doctrina en el sentido de dar validez al consumo de agua como un parámetro objetivo y proporcional para calcular la tasa. Dicho de otro modo, el *consumo de agua y el caudal nominal* son *criterios válidos para estimar el volumen de residuos* y, en consecuencia, ello supone la aceptación de *una estimación objetiva como método para la determinación de la cuota*.

Aún así, nos parece de suma relevancia la afirmación del TS en tanto que señala que del principio “quien contamina paga” no ha de sucederse automáticamente una exigencia de determinación previa e individualizada del volumen de residuos generados. Por tanto, a la luz del art. 11.3 LRSCEC puede interpretarse que la exigencia de la tasa diferenciada y, en consecuencia, que exige individualización, ha de colegirse que tan

sólo puede ser llevada a efecto tras la implantación de un sistema de pago por generación que son los que permiten exclusivamente individualizar el coste de la prestación del servicio en función el volumen de residuos generados. De este modo, la tasa local del art. 11.3 LRSCEC se pone al servicio del principio de cobertura financiera de costes.

La especificidad de las operaciones concretas insertas en el concepto de gestión de residuos que han de cubrirse financieramente y la diferenciación deben permitir calcular cualquier déficit financiero que se derive de la aplicación de los métodos de cuantificación del tributo. Ello nos lleva a otra derivada y es la importancia que ha de adjudicarse a la imputación diferenciada de costes²⁵ para lograr que la tasa no sea deficitaria tal y como exige el art. 11.3 LRSCEC.

Sin embargo, el requisito de cobertura financiera de los costes en materia de residuos es un fin en sí mismo o que, a nuestro entender, pueda ser recogido por la LRSCEC a efectos del principio de equivalencia que rige en las tasas, sino que el traslado al ciudadano de manera individualizada ha de servir como un mecanismo para lograr resultados de alta eficiencia y la consecución de los objetivos ambientales europeos primordialmente mediante sistemas de pago por generación.

Si bien, en aplicación de la normativa vigente previa a 2022, la STS 818/2024 ha avalado como “indicios explicativos racionales

25 El Estudio de la AIREF citado arrojaba un hallazgo al respecto, concluyendo que “el registro de las transferencias de los municipios a entidades supramunicipales no permite la correcta trazabilidad de los costes, ya que muchas veces se agregan al programa 94, junto con las demás transferencias a otras AA.PP”, p. 58. Por tanto, primero ha de ser la secuenciación de una contabilidad de costes de programas y subprogramas en materia de costes los distintos conceptos que se engloban en el más amplio de “gestión de residuos”: “recogida”, “transporte” y “tratamiento” para después poder cuantificar con especificidad e individualización los mismos y ser trasladados a los ciudadanos mediante la tasa.

les y suficientes de la generación de residuos” determinados factores como “el número de personas que habitan en un domicilio y su nivel de renta”, y explicita su encaje dentro del contenido exigible por el *principio de quien contamina paga* en su STS 818/2024. Entendemos, pues, que éstos son criterios objetivos que pueden tener efectos no directamente proporcionales al incremento en el volumen de los residuos, al constatarse una conducta responsable en la reducción y/o separación de aquéllos. Por tanto, se hace preciso corregir el sesgo social en los casos en que pueda probarse tal comportamiento sostenible.

En definitiva, la interpretación conjunta de los términos del art. 11.3 LRSCEC y este pronunciamiento jurisprudencial podemos concluir tres argumentos que nos parecen fundamentales en un intento de arrojar algo de luz en la tarea de implementación obligatoria de la tasa local de residuos:

1.º El legislador estatal plantea el establecimiento de la tasa sobre residuos en un escenario de progresiva implantación de los sistemas de pago por generación que se encuentra en proceso y cuya culminación sólo se logrará de manera paulatina²⁶. Esta circunstancia se extrae de la expresión “que permita implantar”, de tal manera que los sistemas de pago por generación suponen el método de estimación directa idóneo para el cumplimiento de los objetivos ambientales, al cual deben tender de forma generalizada todos los municipios, siempre en la medida en que su capacidad técnica, recursos humanos y financiera lo permita.

2.º Entre tanto, esta transición hacia los modelos de cuantificación de pago por generación PxG admitirá la configuración jurídica de tasas con *criterios estimativos* de cuantificación que tendrán que valorarse de acuerdo a la correlación directa de la generación de los residuos —al modo y manera que se produce en la STS 818/2024 con el consumo de agua— y acompañados de una motivación y justificación razonable de dicha conexión. Una interpretación extensiva de la sentencia puede ofrecer como método de modulación de la cuantificación de la tasa *la evaluación de los consumos responsables*. Una vez aceptada la vinculación del consumo de agua con la generación de los residuos y asumido por la doctrina del TS como método de estimación objetiva de la cuantificación de la tasa local de residuos, podría llevar a los entes locales a introducir otros elementos de cuantificación o modulación de la cuota en función de consumos responsables (energético, eléctrico, en establecimientos sostenibles, etc.).

3.º Finalmente, consideramos pertinente subrayar la importancia y transcendencia del fallo de esta sentencia, en tanto que manifiesta expresamente la relación indirecta con la generación de residuos que tienen los factores del “*número de personas que habitan en un domicilio*” y el “*nivel de renta*”. Si bien ambos criterios se correlacionan con el consumo de agua, el TS sostiene que son “indicios explicativos racionales y suficientes de la generación de residuos” y, a nuestro entender, acoge de este modo estos criterios como *métodos indiciarios o indirectos* para la determinar la tasa de residuos. En todo caso,

26 FALTA TEXTO NOTA

a falta de mayor desarrollo jurisprudencial de esta teoría, en nuestra opinión, el ajuste al principio quien contamina paga no podría interpretarse cumplido con la única y exclusiva aplicación de un método indiciario, sino que, dada su naturaleza, precisaría ser acompañado por otros criterios conectados directamente con la generación de los residuos.

3. CONCLUSIONES

El estudio realizado nos permite afirmar que nos situamos en un proceso de transición en la aprobación de tasas locales de residuos por los entes locales que de manera progresiva han de cuantificarse en función de la generación de los residuos que realice cada ciudadano.

Sin embargo, no ha de olvidarse que la premisa inicial sobre la que el legislador asienta el rediseño y ordenación reguladora de estas tasas gira en torno al cumplimiento del principio de cobertura financiera *total* de los *costes reales directos e indirectos* de gestión de los residuos. Asimismo, la implantación *ex novo* de los sistemas de pago por generación vendrá condicionada por el relevante impacto financiero que contrae para las haciendas locales, ya sea una modalidad u otra. Y a ello se adiciona, como hemos mencionado *ut supra*, el contexto de aumento de costes que han asumido los entes locales fruto de las nuevas obligaciones de recogida separada de fracciones y impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, no parece tarea fácil para los gestores municipales que pueden verse abocados a la búsqueda de nuevos recursos financieros para adecuarse a las exigencias de la LRSCEC —bien mediante incrementos de la carga tributaria en

otros tributos, tasas o exacciones locales o bien acudiendo a otros recursos financieros locales.

Nos queda mucho camino por recorrer dado que, según los datos aportados por la AIREF se destaca que en el año 2022 sólo un 1% de los municipios españoles había implantado un modelo de tasa de pago por generación, lo cual nos reafirma en la idea de que estamos ante un escenario de transición hacia la configuración de tasas de residuos en función de la generación de los residuos y, en el entretiem po, ha de darse cabida a una interpretación flexible del art. 11.3 LRSCEC que preconice la admisibilidad de fórmulas de cuantificación objetiva en las tasas sobre residuos reguladas en las Ordenanzas locales, siempre contando con el beneplácito y aval de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo.

BIBLIOGRAFÍA

- AIREF, Estudio: Gestión de los residuos municipales, Junio 2023.
- ENT, *Informe tècnic, Les taxes de residus de Catalunya 2023*, Diciembre 2023.
- PATÓN GARCÍA, G., *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2022.
- PATÓN GARCÍA, G., “Estrategia de los entes locales ante el rediseño del gravamen sobre residuos domésticos”, en *Estrategias fiscales sobre residuos y economía circular* (Dir. Patón García, G., Luchena Mozo, G.M., Coord. Salassa Boix, R.), Atelier, Barcelona, 2024.
- PUIG VENTOSA, I., “Situación y potencial de las tasas de residuos en España”, en *Desarrollo urbano sostenible y economía circular en pers-*

pectiva jurídica (Dir. GARCÍA CALVENTE, Y., Coord. SEDEÑO LÓPEZ, J.F.), Aranzadi, Cizur Menor, 2021.

SANZ RUBIO, E., “Elementos de análisis sobre el impacto financiero y aplicación práctica del artículo 11 de la ley 7/2022 de residuos para la economía circular. la prestación patrimonial de carácter público por la prestación

de servicio de gestión de residuos de competencia municipal”, *Revista de Estudios Locales, CUNAL*, Junio 2024.

SERRALLÉ MALLO, C., “A vueltas con la tasa municipal de basuras”, en *La reforma ambiental de las Haciendas Locales* (Coord. GARCÍA CARRETERO, B.), *Documentos de trabajo*, IEF, nº 7/2021.

ALGUNOS FACTORES SINGULARES QUE INCIDEN EN LA TASA DE RESIDUOS DOMÉSTICOS Y LO QUE SE DEDUCE DE ELLOS

Juan Ignacio Gomar Sánchez

Técnico de Administración General, rama jurídica,
del Ayuntamiento de Madrid

I. LA TASA/PPPNT DE RESIDUOS DOMÉSTICOS: REFERENCIA A SU MARCO NORMATIVO. II. EL FACTOR POLÍTICO. III. EL FACTOR URBANÍSTICO Y TERRITORIAL. IV. EL FACTOR POBLACIÓN. V. EL FACTOR AMBICIÓN Y OBJETIVOS UE (¿QUE RIESGO ASUMIR?). VI. EL FACTOR "YA TENGO ORGANIZADO EL SERVICIO". VII. EL FACTOR SOCIAL (PERSONAS EN RIESGO DE EXCLUSIÓN SOCIAL). VIII. CONCLUSIONES: UN ENFOQUE OBTUSO DE LA AUTONOMÍA LOCAL.

RESUMEN: La tasa/prestación local que contempla la Ley 7/2022, de 8 de abril, sobre residuos y suelos contaminados para financiar el ciclo completo de la gestión de los residuos domésticos debe amoldarse a la realidad de cada municipio, y son muchos los factores complejos que debe tener en cuenta. Aquí se exponen algunos de ellos.

Palabras clave: Tasa, residuos domésticos, territorio, población, medio ambiente.

ABSTRACT: *The local tax contemplated by Spanish Law 7/2022, of April 8, on waste and contaminated soils to finance the complete cycle of domestic waste management must adapt to the reality of each municipality, and there are many complex factors that must take into account.*

Keywords: *Tax, municipality, domestic waste, territory, population, environment.*

I. LA TASA/PPPNT DE RESIDUOS DOMÉSTICOS: REFERENCIA A SU MARCO NORMATIVO

La Directiva UE 2018/851, de 30 de mayo, por la que se modifica la 2008/98/CE sobre residuos, dice claramente en el punto sexto de su exposición inicial que los residuos municipales se encuentran “entre los de gestión más compleja”. Según este documento “los retos que plantea la gestión de los residuos municipales radican en la gran diversidad y complejidad de su composición, en su proximidad directa a los ciudadanos, en su muy marcada visibilidad pública y en su repercusión en el medio ambiente y la salud humana” por lo que requieren “un sistema de gestión de residuos muy complejo que comprenda un régimen eficiente de recogida, un sistema eficaz de clasificación de residuos y una trazabilidad adecuada de los flujos de residuos, el compromiso activo de los ciudadanos y las empresas, unas infraestructuras adaptadas a la composición específica de los residuos y un sistema de financiación elaborado”.

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que transpone al ordenamiento jurídico español la Directiva 2018/851, expone en su artículo 11.3 que los entes locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de la misma, una tasa o 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.

A todos estos efectos se consideran residuos domésticos, según el artículo 2.at) de la citada ley 7/2022, “los generados en los hogares como consecuencia de las actividades domésticas”, incluyendo expresamente, entre otros, los “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”. Son análogos a los “residuos peligrosos o no peligrosos generados en los hogares como consecuencia de las actividades domésticas” los “similares en composición y cantidad a los anteriores generados en servicios e industrias, que no se generen como consecuencia de la actividad propia del servicio o industria”.

Como la ley no dispone nada más, podemos concluir que esto es todo lo que nuestro legislador considera un “sistema de financiación elaborado” con el que afrontar los retos económicos que para los entes local exigirá la implantación de las políticas europeas en materia de residuos y reciclaje. Un marco muy parco y austero que se remite a los desarrollos que efectúen los ayuntamientos y entes locales españoles, caracterizados por su elevado **número**, heterogeneidad y escasez de medios humanos y materiales.

Pues bien, al margen de las múltiples y discutibles cuestiones de tipo jurídico que la

redacción de la ley 7/2022 plantea¹, son muchos los factores presentes en la realidad municipal que ponen de relieve la notable complejidad que implica para los municipios la aprobación de una tasa/PPPNT de residuos domésticos. Si el Derecho debe amoldarse a la realidad para intentar ordenarla razonablemente y la desconoce desde un principio, como aquí ocurre con el artículo 11.3 de la ley de residuos, mal encaminado va.

Un pequeño repaso, aunque sea superficial, a algunos de estos factores, servirá para mostrar esa muy compleja realidad que el legislador ha decidido ignorar y existe tras la gestión de los residuos domésticos locales. A esa realidad se tienen que enfrentar los municipios para ordenar unas tasas/PPPNT que hagan efectivo el pago por generación y no sean deficitarias, sufragando el gasto que se origine con cargo a quienes generen los residuos. Y ni siquiera esto **último** es sencillo de determinar.

II. EL FACTOR POLÍTICO

Mercedes Ruiz Garijo ya advirtió, sobre las ordenanzas fiscales de residuos aprobadas por los principales ayuntamientos españoles antes de la ley 7/2022, que se estaban “desaprovechando las potencialidades de la tasa por recogida y gestión de basuras”, tasas que ya podían aplicar sin inconveniente legal el

principio “quien contamina paga” y que podrían por tanto desempeñar una importante función medio ambiental que desincentivase la producción de residuos².

En el mismo sentido Sofía Arana Landín apunta que, dada la libertad otorgada para su configuración, la actualidad lo que muestra es “una gran heterogeneidad de ordenanzas fiscales que, en la mayoría de las ocasiones, salvo contadas excepciones, no han sabido incorporar en sus regulaciones incentivos a la economía circular de forma que los ciudadanos rechacen, reduzcan, reparen, reutilicen o reciclen conforme a la economía circular. En la mayoría de los casos ni siquiera la recogida selectiva, clave para el posterior reciclaje, resulta ser todo lo efectiva que pudiera ser, ya que faltan campañas de información y concienciación. Tampoco, por lo general, se puede hablar de sistemas de pago por generación”³.

Porqué la mayoría de esos ayuntamientos no desarrollaron las posibilidades de esta tasa/PPPNT es muy claro para cualquiera menos para el legislador de residuos, ya actúe con torpeza... o no. Pocos políticos municipales quisieron afrontar el coste político de incrementar la carga fiscal de sus conciudadanos con una tasa que repercutiera el coste completo del ciclo integral de la gestión de los residuos domésticos, extraordinariamente

1 “La prestación económica por la gestión local de residuos”, Joan Pagès i Galtés, *Tributos locales*, Nº. 156, 157 y 158/2022. “La tasa de residuos locales: Observaciones y problemática”, Juan Ignacio Gomar Sánchez, *Tributos locales*, Nº. 159/2022. “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la agenda 2030”, Sofía Arana Landín, *Tributos locales*, Nº. 163/2023. “Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw)”, Mercedes Ruiz Garijo, *Tributos locales*, Nº. 165/2023.

2 Mercedes Ruiz Garijo en la obra colectiva “Los tributos locales y el régimen fiscal de los Ayuntamientos”, *Lex Nova* 2014, página 543.

3 Sofía Arana Landín, “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la Agenda 2030”, *Tributos Locales*, nº 163, 2023, página 105.

te oneroso como luego observaremos. De hecho, hay municipios en los que a día de hoy ni siquiera existe una tasa de residuos domésticos o solo existe en su modalidad de “tasa de residuos de actividades”. En estas realidades locales ya no se trataría de incrementar o actualizar la tasa doméstica en 2025 sino de establecerla.

Era posible incurrir en esta omisión dado que ninguna norma, ni tampoco el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establecía la obligación de financiar la gestión de los residuos domésticos mediante tasas, o que en su caso tales tasas financiaran preceptivamente la totalidad de su coste. De hecho se podía financiar este servicio con los ingresos obtenidos de otros tributos municipales.

La ley 7/2022 opera un giro radical en esta materia al disponer que la gestión de los residuos debe financiarse con una tasa/PPPNT que, además, no puede ser deficitaria. Ordena por tanto el establecimiento de esta figura y exige que financie en su totalidad (de ahí que deba ser no deficitaria) su gasto. Ahora bien, solo establece una regulación genérica y poco precisa por lo que su desarrollo queda al arbitrio de cada alcalde y su equipo de gobierno.

Como es bajo la dirección y criterio de estos como deberá elaborarse el correspondiente estudio económico y ordenanza, su presentación, discusión y defensa en el pleno municipal señalará a esos políticos ante la opinión pública como responsables del establecimiento de un nuevo tributo o de su incremento, y desde luego la parquedad de la ley 7/2022 en el detalle no les ayudará en nada. Proclamar que es una obligación

derivada de las exigencias del derecho de la Unión Europea (lo que es relativo, como veremos) tendrá, muy probablemente, escaso eco político entre sus votantes. Menos aún si el votante, en la mayoría de los municipios españoles, es el vecino de al lado o el de la casa de la esquina. Será por eso por lo que dicen de las administraciones locales que son las más próximas al ciudadano.

¿Hasta qué punto las obligaciones impuestas por la ley 7/2022 afectan a la autonomía local de decisión sobre cómo financiar sus servicios, es decir, a la capacidad de sus alcaldes y concejales de decidir políticamente como modular, en cuantía y forma, sus tributos y la carga fiscal local que soportan sus ciudadanos? Este no es asunto baladí, las tendencias ideológicas de los distintos partidos españoles están muy marcadas por sus diferentes ideas sobre la carga fiscal y la orientación del gasto público, también a nivel local.

¿No sería perfectamente compatible la obligación municipal de desarrollar los objetivos de la UE en materia de residuos con la capacidad local de decidir cómo hacerlo? Si un municipio obtiene suficientes recursos, por ejemplo, de las miles de liquidaciones del IBI que percibe de los apartamentos turísticos que permanecen nueve meses al año vacíos en sus playas ¿por qué no puede decidir financiar la gestión de sus residuos totalmente por esa vía, o combinadamente por esta y por una tasa de importe inferior al coste?

Frente a la afirmación de que es el principio “quien contamina paga” el que impone una tasa/PPPNT como instrumento de financiación cabe apuntar que ni este princi-

pio exige que la totalidad de dicha financiación tenga que obtenerse de su aplicación ni es imprescindible la utilización de la figura tasa/PPPNT, pues a través de otras figuras tributarias es también posible su implementación. El asunto es que esas otras figuras, los impuestos, exigirían una regulación que solo competiría al legislador estatal y en tal caso la responsabilidad y el coste político del tributo ya no recaería sobre los políticos locales sino sobre los del Estado. No parece probable que el legislador haya ignorado este aspecto al remitir a los entes locales el desarrollo prácticamente total de la tasa, sin dar además las aclaraciones legales precisas, para mayor desconcierto de ayuntamientos y diputaciones y también para quienes tengan que enjuiciar más adelante su establecimiento y regulación.

Echando la vista atrás podemos recordar como durante un tiempo hubo municipios que sostuvieron el argumento teórico de que el gasto de gestionar los residuos se financiaba con cargo al IBI, aunque en ninguna parte constase formalmente una integración conceptual de esa naturaleza. En este sentido, el 19 de febrero de 2007, en la edición digital del diario *Expansión* podía leerse: “los grandes municipios han decidido aunar sus políticas. Así, los ayuntamientos de Barcelona, Madrid, Valencia, Málaga y Valladolid han optado por aumentar el tipo impositivo del IBI para poder eliminar la tasa de basu-

ras, según concluye un estudio publicado por la organización de consumidores Eroski. De esta forma, parte del total del impuesto recaudado se destina al pago del servicio de recogida de residuos con el fin de reducir los costes de gestión al tiempo que se mantiene el volumen de ingresos”⁴.

Sin llegar a afirmar esa asociación entre IBI y tasa, algo hay de ella en que Ayuntamientos como el de Vila-real anuncien ahora que bajarán el IBI un 2% en 2025 para “compensar la nueva tasa de residuos”⁵.

Cuando el Ayuntamiento de Valencia anuncia en 2023⁶ que pone en marcha el contrato de recogida de residuos y limpieza urbana más ambicioso de su historia, ya sabe que en 2025 debe tener una tasa/PPPNT que “refleje los costes reales de la gestión de residuos, y que deberá estar separada del resto de impuestos y recibos que los contribuyentes abonan en sus hogares o negocios”, pero reconoce que esta “directriz no sentó bien en el seno del gobierno local, con una clara política de bajar impuestos a los valencianos”⁷.

¿Hasta qué punto podríamos sostener que la ley 7/2022, al establecer que el ciclo completo de la gestión de los residuos domésticos deba sufragarse obligatoriamente mediante tasas/PPPNT vulnera la autonomía municipal?

4 <https://www.expansion.com/2007/02/19/economia-politica/economia/958241.html>

5 <https://www.elperiodicomediterraneo.com/vilareal/2024/09/17/bajara-vila-real-castellon-impuestos-tasa-ibi-castellon-residuos-basuras-108246181.html>

6 <https://www.abc.es/espana/comunidad-valenciana/valencia-pone-marcha-contrato-recogida-residuos-limpieza-20231120174705-nt.html>

7 <https://www.levante-emv.com/comunitat-valenciana/camp-de-turia/2024/05/06/municipios-recogida-tasa-basuras-nueva-2025-101986776.html>

La Constitución contempla el principio de autonomía local pero no hace referencia específica a la capacidad de los entes locales de decidir cómo se financia un servicio público. Sin embargo, si lo hace una norma integrada en su bloque de constitucionalidad, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Esta norma no dispone ninguna obligación de que un servicio público se deba financiar de una forma u otra, atribuyendo a los municipios la libertad de decidirlo.

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de dicha Ley Reguladora establece en su artículo 1.1 que “tienen la consideración de bases del régimen jurídico financiero de la Administración local, dictadas al amparo del artículo 149.1.18.^a de la Constitución, los preceptos contenidos en esta ley, con excepción de los apartados 2 y 3 del artículo 186, salvo los que regulan el sistema tributario local, dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución...”.

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, es una norma medio ambiental, sin embargo afecta a un aspecto fundamental de la autonomía local en materia de ingresos, al condicionar el instrumento por el que financiar la gestión de residuos. Este condicionamiento, que podría tener sentido para ayuntamientos de deficiente gestión en situación económica precaria, resulta absurdo en consistorios de presupuestos equilibrados

y situación razonablemente saneada, consistorios que financiando correctamente su gestión de residuos se ven ahora obligados a establecer una tasa/PPPNT que tal vez no tuvieran, o a ajustar al alza aquella de la que dispusieran. La situación de los primeros ¿autoriza a vulnerar la autonomía de los segundos?

Joan Pages i Galtés considera que el principio de autonomía local puede excepcionarse por el legislador en base a otros principios, como es el principio de protección al medio ambiente recogido en el artículo 45 de la Constitución⁸, aunque concuerda con Pedro Herrera Molina en que técnicamente hubiera sido más correcto introducir esta excepción de alguna manera en la LHL. En este sentido una técnica defectuosa, apunta, no sería causa de inconstitucionalidad.

No obstante, cuando la LHL, que desarrolla la CE, considera que la autonomía local en materia de ingresos debe permitir a los ayuntamientos decidir a través de qué instrumentos de los que contempla quiere financiarse y cómo, actúa expresamente habilitada por el artículo 133 de la CE. Puede por tanto decidir que el IBI sea obligatorio y el IIVTNU potestativo, o que el ayuntamiento pueda escoger si impone o no, una u otra tasa.

La ley 7/2022 no parece que este habilitada en este sentido. Podemos considerar que la falta de mención de ese título habilitante

8 “Pues bien, precisamente el principio de protección al medio ambiente es el que, a nuestro juicio, justifica que el artículo 11.3 de la Ley de Residuos disponga que las entidades locales <establecerán> la tasa o la tarifa coactiva por el servicio de recogida de residuos, significando así que deja de ser de establecimiento potestativo para ser de establecimiento preceptivo. en el sentido que las entidades locales competentes en la materia estarán obligadas a exigir la prestación económica, llegándose al extremo de prohibir que el servicio sea, total o parcialmente, gratuito para los usuarios al sujetarlas al principio de autofinanciación del servicio”, Tributos Locales nº 158, página 56.

en el propio texto de la norma es irrelevante, pero tal vez no lo sea.

Para quien sostenga que en realidad es la normativa de la Unión Europea la que establece la obligatoriedad de establecer tasas cabe indicar que la alerta que en 2018 elaboró la Comisión Europea sobre el riesgo del incumplimiento por España de los objetivos de reciclado para 2020 en su versión en español⁹ solo “recomendaba” la introducción de impuestos sobre los residuos municipales obligatorios para los hogares, sin hacer mayor condicionamiento del instrumento concreto que dentro de las figuras tributarias de nuestro ordenamiento pudiera utilizarse.

De hecho, puesto que el legislador no ha dado más pautas que las que ya se han señalado, remitiéndose por completo a la ordenación de cada ente local ¿qué ocurre si el juego de equilibrios políticos de un ayuntamiento, la composición de su Pleno impide la aprobación de la nueva tasa o la actualización de la ya existente a la ley 7/2022? Pues que la tasa no podrá exigirse, sin previsión legal al respecto.

Para este último caso, al igual que si el Pleno local decidiera intencionadamente ignorar la ley de residuos, cabe apuntar que Joan Pages considera que “como el legislador sectorial de residuos no anuda al incumplimiento de este mandato ninguna consecuencia jurídica, resulta que estamos ante un mandato programático y, como tal, sin perjuicio de los efectos económicos, puede ser

desatendido por las entidades locales, de tal manera que jurídicamente pueden decidir regular la tasa o tarifa coactiva de residuos sin ajustarse a los principios de autofinanciación del servicio y de pago por generación e, incluso, pueden decidir no establecer tal tasa o tarifa optando porque el servicio sea de prestación gratuita para los usuarios”¹⁰.

En el ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz el concejal responsable no es de esta opinión y ha advertido recientemente que la no aprobación para 2025 de la modificación de la ordenanza fiscal (que incrementa la tasa de residuos) podría tener graves consecuencias para el Ayuntamiento. “Según un informe del interventor municipal, el incumplimiento de las normas de financiación del servicio de basuras puede resultar en sanciones de la Unión Europea, afectando directamente a las finanzas municipales. No solo eso: el acceso a fondos europeos podría estar en riesgo si las tasas no se ajustan a lo establecido por la Ley de Residuos”¹¹.

III. EL FACTOR URBANÍSTICO Y TERRITORIAL.

La extensión del casco urbano del municipio, las características de sus edificaciones, su complejidad viaria, la anchura de sus calles y aceras, su orografía y otros factores semejantes condicionan dos aspectos relacionados con la gestión de los residuos domésticos que tienen incidencia directa en el cálculo de la tasa, su recogida y la identificación de sus

9 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0425&from=es>

10 Joan Pages i Galtés, “La prestación económica por la gestión local de residuos (tercera parte): establecimiento y tramitación” *Tributos Locales* n.º 158, página 130.

11 Publicado el 23 de septiembre de 2024: <https://gasteizberri.com/2024/09/vitoria-podria-ser-multada-y-perder-fondos-europeos-si-no-suben-las-tasas/>

generadores. Estos aspectos dificultan o facilitan según el caso la aplicación del pago por generación y, por ende, el tributo mismo. Estos factores afectan a la tasa cualitativamente y también cuantitativamente. En este último caso al incrementar el coste de la gestión y hacerla más gravosa para los vecinos.

La existencia de edificación en altura implica una mayor densidad de población y por tanto un mayor número de generadores de residuos en un menor espacio, lo que complica la singularización de los producidos por cada uno.

En una gran ciudad como Madrid el Censo de Viviendas de 2021 refleja la existencia de 1.533.221 viviendas familiares convencionales en la ciudad. De estas, 1.322.855 se consideran viviendas principales y 210.366 no principales. En cuanto a las “Viviendas familiares convencionales según Número de plantas sobre rasante por Distrito”, se indica que solo el 10% corresponde a edificaciones de una a tres plantas”. La dificultad de la recogida puerta a puerta es por tanto muy notable.

En esta línea la fisonomía de calles y aceras es también relevante pues puede facilitar la utilización de ciertos medios o dificultarlos. Calles amplias posibilitan el uso de grandes camiones con clasificación incorporada. Aceras anchas posibilitan grandes contenedores de recogida y clasificación. En desarrollos urbanísticos nuevos o recientes se posibilita la implantación de sistemas de recogida neumática por canalización subterránea.

Una ciudad como Toledo presenta para la recogida de los residuos en su casco histórico una gran complejidad que obliga a combinar diferentes alternativas según las zonas y sus características, exigiendo para la instalación de contenedores que no se altere el entorno artístico, monumental o vecinal. Para favorecer el reciclaje en esa zona el ayuntamiento ha tenido que implantar dos ecopuntos en locales cerrados del casco histórico y crear cuatro “islas ecológicas” integradas en el entorno urbano con revestimientos estudiados para reducir su impacto visual¹².

Santiago de Compostela, también con un relevante y singular casco histórico, ha optado por un sistema de recogida selectiva de basura con diez islas de “quita y pon” que se colocarán de 19.00h a 23.00h, con el doble objetivo de incorporar la franja orgánica y eliminar las bolsas de basura en las puertas. Además se están repartiendo cubos para los diferentes tipos de residuos al efecto de su recogida puerta a puerta en los establecimientos hosteleros del casco histórico, así como para los vecinos que lo deseen, que se hacen responsables de sacar y meter cada día los contenedores en su edificio¹³.

En municipios como Alcobendas o Majadahonda, dada su fisonomía, características orográficas y moderno urbanismo se ha podido implantar en parte de su término municipal un sistema neumático de recogida de residuos por canalizaciones subterráneas. Este sistema es totalmente estanco. Los ciudadanos introducen las bolsas de basura

12 <https://www.eysmunicipales.es/actualidad/toledo-estrena-nuevo-servicio-de-limpieza-viaria-y-recogida-de-residuos-solidos-urbanos>

13 <https://galiambiental.aproema.com/comienza-a-funcionar-el-novedoso-sistema-de-recogida-selectiva-de-basura-en-el-casco-historico-de-santiago-de-compostela-con-islas-de-quita-y-pon/>

a través de las compuertas de vertido instaladas en la vía pública, repartidas por la ciudad, en las que hay diversos puntos para cada tipo de residuo. Las bolsas se almacenan temporalmente en las bajantes de estos puntos que son vaciados automáticamente gracias al accionamiento de los turbo extractores, situados en la central de recogida, que generan la corriente de aire que permite transportarlos por la red subterránea de tuberías hasta la central, donde se agrupan y compactan para facilitar su posterior traslado hasta el destino final¹⁴.

La estructura del gasto, las inversiones a realizar (por ejemplo la construcción de esas canalizaciones), su amortización y otros aspectos serán bastante diferentes en Toledo, Santiago, Alcobendas o Majadahonda, aun tratándose de la misma fase de la cadena de gestión de residuos, su recogida. Sin embargo, la fisonomía urbana de la zona histórica de Toledo parece imposibilitar el establecimiento de un sistema neumático que en Majadahonda era una opción entre varias.

La mayor extensión del casco urbano en el que sea precisa la recogida de residuos parecería apuntar también a un mayor gasto. Sin embargo algún autor ha analizado municipios de distintos tamaños para concluir que el coste económico del desplazamiento no es

tan relevante en desarrollos urbanos dispersos como para suponer un incremento significativo del gasto del servicio¹⁵. Su estudio se efectuó sobre ayuntamientos de la provincia de Valencia de renta significativa, por lo que es muy posible que sus conclusiones no sean aplicables a las reducidas y muy diseminadas poblaciones de Soria, Teruel o Galicia.

“Debido a la dispersión poblacional, en muchas zonas de España es realmente complicado realizar una gestión adecuada de los residuos; las grandes distancias junto con la baja densidad de población hacen que las políticas medioambientales sean más caras y muchas veces ineficientes. En zonas como la provincia de León, es ciertamente complicado llevar la basura a reciclar si se habita en un pueblo pequeño y, puesto que es una de las provincias con más entidades locales y superficie, reciclar es un trabajo para especialistas”, indican en la FVS (Fundación Vida Sostenible)¹⁶.

El fenómeno insular es también un factor territorial relevante, por el aislamiento que implica, más agudo en el caso de las islas Canarias dada la distancia que las separa de la península. De hecho, la ley 7/2022 hace referencia a este problema en su disposición adicional tercera sobre “Residuos de las Illes Balears, Canarias, Ceuta y Melilla”¹⁷.

14 <https://www.alcobendas.org/es/temas/ciudad-sostenible/medio-ambiente/residuos/recogida-neumatica>

15 “Coste de la recogida de residuos sólidos urbanos domésticos. Relación entre la tasa de basuras y la dispersión urbana”, Ángel Luis Elices Pérez, página 120, Universidad Politécnica de Valencia.

16 Los residuos y las zonas rurales: problemas y soluciones (FVS Fundación Vida Sostenible) <https://www.vidasostenible.org/los-residuos-y-las-zonas-rurales-problemas-y-soluciones/>

17 “A la entrada en vigor de esta ley la Administración General del Estado establecerá medidas para financiar el coste adicional que implica la valorización de los residuos generados en las Illes Balears, Canarias, Ceuta y Melilla que no hayan podido valorizarse in situ y que sean transportados por mar a la Península o a otra isla. Esta financiación estará condicionada a la existencia de programas de prevención y planes de gestión de residuos vigentes, adoptados conforme a lo establecido en esta ley, que demuestre que se están adoptando las medidas necesarias para minimizar la cantidad objeto de transporte”.

El “Estudio sobre modelos de gestión de residuos en zonas insulares”, realizado por ENT¹⁸ en 2011, ya apuntaba que las particularidades en la materia de este tipo de zonas derivaban, principalmente, de la menor presencia de instalaciones de tratamiento o disposición final, de la importancia del sector turístico y de la dificultad para conseguir economías de escala.

La falta o saturación de instalaciones, indica el informe, puede obligar a costosos transportes de los residuos. Es además característica la importancia de las actividades vinculadas al turismo (sectores hotelero, de la restauración y de ocio), que implican la presencia de una población equivalente muy superior a la censada, con el posible inconveniente añadido de su estacionalidad, lo que obliga en algunos casos a sobredimensionar los servicios de gestión de los residuos urbanos.

En el documento “España Circular 2030. Estrategia Española de Economía Circular”¹⁹

se hace referencia a esta problemática al indicar que “los fondos de la política de cohesión dedicarán recursos a potenciar la Economía Circular a nivel regional, especialmente, en los territorios insulares y regiones ultraperiféricas debido a la cuantía de los residuos generados por el sector turismo y la necesidad de exportar residuos”²⁰.

Cómo pueden incidir estos fondos en la determinación de la cuantía de las tasas de residuos domésticos a cargo de los ciudadanos de los ayuntamientos o entidades que los perciban y su incorporación o plasmación en los estudios económico financieros de las mismas quedaría para otro análisis.

IV. EL FACTOR POBLACIÓN

El artículo 2.ab) de la Ley 7/2022 define como «productor de residuos», básicamente, a “cualquier persona física o jurídica cuya actividad produzca residuos”, sujetos a los que la norma asimila otros que en este momento no nos interesan²¹.

18 https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/publicaciones/estudio_modelos_gestion_residuos_entornos_insulares.html

19 Ver página 15.

https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/economia-circular/espana-circular2030_def1_tcm30-509532_mod_tcm30-509532.pdf

20 Que nadie se escandalice por la exportación de residuos (o hagámoslo todos) por que la UE también exporta parte de sus residuos. En 2022, estas las exportaciones a países no comunitarios alcanzaron los 32,1 millones de toneladas. Esto supone un ligero descenso del 3 % respecto a 2021. La mayor parte (55 %) de los residuos exportados fuera de la UE es chatarra de metales ferrosos (hierro y acero), que van a parar sobre todo a Turquía. La UE también exportó muchos residuos de papel (15%), sobre todo a India. En 2022, el 39 % de los residuos de la UE se destinaron a Turquía (12,5 millones de toneladas), seguida de India (3,5 millones de toneladas), Reino Unido (2,0 millones de toneladas), Suiza (1,6 millones de toneladas) y Noruega (1,6 millones de toneladas).
<https://www.europarl.europa.eu/topics/es/article/20180328STO00751/el-trabajo-de-la-ue-para-la-gestion-sostenible-de-residuos>

21 Artículo 2. ab): “Productor de residuos: cualquier persona física o jurídica cuya actividad produzca residuos (productor inicial de residuos) o cualquier persona que efectúe operaciones de tratamiento previo, de mezcla o de otro tipo que ocasionen un cambio de naturaleza o de composición de esos residuos. En el caso de las mercancías retiradas por los servicios de control e inspección en las instalaciones fronterizas, se considerará productor de residuos al titular de la mercancía o bien al importador o exportador de la misma según se define en la legislación aduanera. En el caso de las mercancías retiradas por las autoridades policiales en actos de decomisos o incautaciones efectuadas bajo mandato judicial, se considerará productor de residuos al titular de la mercancía”.

Dado que los ayuntamientos ejercen su competencia en el ámbito de su término municipal son los residuos domésticos que se depositan en su territorio los que cada ente local debe gestionar. Estos son los que cada uno de esos productores, básicamente personas físicas, generen y entreguen, ya habiten en el municipio o se encuentren en el en un determinado momento. La aplicación completa del pago por generación exigiría que todas contribuyeran a la financiación de su recogida, gestión, reciclaje y eliminación aunque es obvio que entre las últimas una parte será difícil de identificar.

Para poder reclamar adecuadamente la tasa necesitaríamos por tanto conocer a las personas que viven en la localidad y a las que, no permaneciendo de modo continuo en ella, se encuentran en la misma accidentalmente en un grado de permanencia tal que se considere suficiente para entender que deben contribuir a la financiación del servicio.

Además, aunque todas las personas físicas produzcan residuos domésticos, como ya se ha expuesto, tendremos que conformarnos con que colaboren en la financiación de su gestión las que sean susceptibles de identificación. Podemos en este sentido diferenciar, por una parte a los habitantes empadro-

nados, y por otra a los que constituyen su “población flotante”.

El padrón municipal de habitantes (PMH) es el registro administrativo que recoge la población residente en el municipio²². En Madrid había 3.166.130 residentes a 1 de enero de 2021, según el Padrón municipal.

Desde el punto de vista de la tasa/PPPNT de residuos el padrón es un documento clave, ya que si fuera completo y perfecto identificaría a todos y cada uno de los productores de residuos personas físicas que por vivir permanentemente en la localidad estarían destinadas a financiar la mayor parte del gasto de gestión de sus residuos domésticos.

El inconveniente es que la atribución automática de la condición de sujeto pasivo de la tasa a quien tenga la condición de residente en el padrón, además de incluir a todo tipo de sujetos, generará tantos errores como imprecisiones o inexactitudes tenga el mismo padrón. Y es que muchos movimientos de población dejan de ser comunicados al PMH en tiempo y forma. De hecho, las administraciones locales precisan de la utilización sistemática de mecanismos de control para poder realizar los ajustes administrativos necesarios que mantengan actualizados esos padrones²³.

22 Padrón Municipal de Habitantes de la Ciudad de Madrid, explotación estadística de 2021, página 31. (Elaborado por los servicios estadísticos del Ayuntamiento de la capital).

<https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/El-Ayuntamiento/Estadistica/Areas-de-informacion-estadistica/Demografia-y-poblacion/Cifras-de-poblacion/Padron-Municipal-de-Habitantes-explotacion-estadistica-/?vgnnextfmt=default&vgnextoid=e5613f8b73639210VgnVCM1000000b205a0aRCRD&vgnnextchannel=a4eba53620e1a210VgnVCM1000000b205a0aRCRD>

23 Durante 2020 el ayuntamiento de Madrid efectuó 20.748 altas de empadronados por omisión. Hubo “bajas por inscripción indebida” que sumaron 35.701, entre las que se cuentan las bajas por ‘no confirmación de la inscripción de extranjeros comunitarios’ y las “bajas dadas de oficio referidas a ciudadanos españoles y no españoles”. Las ‘bajas por caducidad de la inscripción de extranjeros no comunitarios sin autorización de residencia permanente’ alcanzaron los 4.444, y “si agregamos todas las bajas de ciudadanos extranjeros, ya sean estas por inscripción indebida o por caducidad

Más relevante y problemática es la cuestión de la población flotante. El Barómetro sobre Economía de la Ciudad de Madrid de 2015²⁴ define esa población como el “contingente demográfico de personas que, no estando empadronadas en un municipio, transitan por éste por diversos motivos, ya sean laborales, culturales, de ocio, o por cualesquiera otras cuestiones”. Eso incluye todas las personas que sin ser oficialmente residentes en un municipio se desplazan frecuentemente al mismo por trabajo, estudios, gestiones, compras, ocio u otros motivos; las que se encuentran en el municipio de vacaciones; pasan ciertos períodos de tiempo del año en el municipio (por ejemplo, jornaleros y trabajadores de temporada); están en tránsito hacia otras localidades (aeropuertos, estaciones, puertos, etc.) o son inmigrantes en situación administrativa irregular. En Madrid, dicho Barómetro (página 96) cifró la población flotante de la capital en 1.453.620 personas en 2015²⁵.

Cabe observar que dentro de ese concepto de población flotante hay distintos supuestos a la hora de valorar su incidencia en la producción de residuos domésticos. La población en tránsito probablemente muy escasa o ninguna; quienes se desplacen a la misma varias horas al día y regresen a sus poblaciones poca; los de temporada solo durante esta (y

en ella como cualquier residente); los inmigrantes irregulares como cualquier residente.

Si en una gran ciudad como Madrid había tres millones de pobladores residentes en 2021 y, utilizando los datos de 2015, un millón y medio de pobladores flotantes, y estos ofrecen a su vez una muy diferente casuística en la producción de residuos, que apenas se ha esbozado, el traslado de esta información a la identificación de los sujetos pasivos de la tasa ofrecerá, como parece patente, una gran prolijidad de problemas, muchos de imposible solución. No obstante, en un mundo ideal, todos esos sujetos, que generan residuos domésticos en menor o mayor grado, deberían colaborar proporcionalmente en la financiación de su gestión.

Extraordinaria relevancia tiene además en nuestro país, en relación con la tasa/PPPNT, la problemática derivada del turismo, especialmente en los municipios calificables de “turísticos”, es decir, aquellos que durante todo o parte del año tienen tantos visitantes como residentes o incluso más.

Los turistas se sitúan conceptualmente en la población flotante y serán nominalmente desconocidos para el ayuntamiento, con la salvedad de los que sean también propietarios de inmuebles (por ejemplo de apartamentos de temporada). De hecho, no solo serán des-

o no confirmación de la inscripción, la cifra total alcanza 40.145, un 68,6 % de las bajas no comunicadas por los ciudadanos. Esto es consecuencia de que los ciudadanos extranjeros raras veces avisan a su Ayuntamiento cuando abandonan el país”.

24 Monográfico del número 45, julio de 2015

<https://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/UDCObservEconomico/BarometroEconomia/2015/Tercer%20trimestre/Ficheros/BAROMETRO%2045%20final.pdf>

25 En Madrid, según este Barómetro (página 89), trabajaban en 2015 un total de 709.563 cotizantes a la Seguridad Social que no residían en la misma, estimando el total de la población flotante en aquel momento en 1.453.620 personas. Siendo de 3.166.130 el número de residentes según el Padrón y sumadas ambas cifras “obtenemos un total de 4.619.750 personas vinculadas a la ciudad de Madrid por motivos de residencia, trabajo, estudios, ocio u otros”. Se calculaban también 150.384 pernoctaciones diarias de turistas o 61.550 pasajeros diarios atravesando la ciudad en ruta a otros destinos.

conocidos, sino en continua variación, pues van cambiando, yendo y viniendo. El municipio podría investigar su número a través de los proveedores de servicios turísticos, como los de alojamiento, pero sería absurdo que pidiese sus nombres ¿acaso va a enviar a cada uno a su domicilio la cuota tributaria de los días que estuvieron de vacaciones?

Cómo reclamar directamente a estos turistas, en tanto que productores de residuos, el gasto que generen solo parece posible a través de una tasa turística específica. No estaríamos haciendo referencia ahora a la tasa turística general que determinados sectores solicitan para compensar el gasto público de los servicios que prestan administraciones locales y autonómicas, aunque estas bien podrían englobar la de residuos, sino a una tasa/PPPNT municipal específica (la ley exige que la tasa de residuos domésticos sea “diferenciada”). Esta tasa la abonarían en los establecimientos hosteleros los turistas en tanto que productores de residuos²⁶.

Cabría también entender que son los establecimientos turísticos los que producen los residuos (la ley considera “productor de residuos”, como se ha visto, a cualquier persona física o jurídica cuya actividad produzca residuos). En tal caso podría ser más práctico establecer una tasa de residuos urbanos de actividades que recayera sobre los mismos establecimientos turísticos, principalmente

los hoteleros²⁷, que la podrían repercutir económicamente sobre sus clientes, sin olvidar otro tipo de alojamientos como los muy discutidos apartamentos turísticos. En este sentido Cesar García Novoa apunta, con carácter general que “la única manera de gravar el turismo de manera razonable y sin causar problemas irresolubles de dogmática fiscal, es vincularlo a la presencia del turista en un espacio físico de la ciudad distinto de la vía pública”²⁸.

En los municipios que tengan esta problemática tendría por tanto especial utilidad para sufragar el gasto de la gestión de los residuos domésticos la coexistencia de una tasa a cargo de la población residente y de otra específica destinada a la población flotante de tipo turístico que se configuraría como una tasa por la actividad desarrollada, de modo que si la primera se dirigiría directamente a los productores de residuos o a los titulares de los inmuebles donde residan, la segunda se encaminaría a los establecimientos turísticos por los residuos generados por sus clientes.

Por otra parte sería preciso analizar técnicamente en cada municipio en el que el turismo fuera relevante cual es la trascendencia real que este tipo de población tiene en la generación de residuos, pues faltan estudios adecuados. Así por ejemplo, en el trabajo sobre “Generación de residuos derivados del

26 “Las llamadas tasas turísticas y la hacienda municipal”, César García Novoa, *Tributos Locales* nº 164, 2023.

27 En Madrid existe una tasa por la prestación del servicio de gestión de residuos urbanos de actividades, incardinada en la ordenanza fiscal reguladora de las tasas por servicios y actividades relacionados con el medio ambiente, que contempla diversas cuotas en función de varios tipos de actividad, entre las que no se encuentra individualizada la turística, pero si la comercial y la de ocio y hostelería.
<https://sede.madrid.es/sites/v/index.jsp?vgnextfmt=default&vgnextchannel=6b3d814231ede410Vgn-VCM1000000b205a0aRCRD&vgnextoid=1c7abd81877fc810VgnVCM2000001f4a900aRCRD&titulo1=1&titulo2-=12&target=texto&version=true>

28 “Las llamadas tasas turísticas y la hacienda municipal”, *Tributos Locales* nº 164, página 23.

turismo receptor en Galicia” (el que realizan los visitantes no residentes), tras apuntar las “enormes dificultades para obtener información adecuada”, Carrascal Incera, Melchor Fernández y Jesús Pereira, concluyeron que en 2013 en esa comunidad el turismo representó “aproximadamente un 1,18% del total de los residuos, con un desigual reparto por tipo de residuo (un 3,58% de vidrio, un 2,32% de papel y cartón, un 2,34% de plástico, un 2,78% de animales y vegetales o un 3,34% de los residuos corrientes mezclados)”²⁹.

Resulta también singular en algunos municipios muy concretos la relevancia de la población universitaria. En Santiago de Compostela hay 25.000 estudiantes matriculados en su universidad entre estudios de Grado, Másteres, Programas de Doctorado, cursos de especialización y cursos de formación continua y 98.687 habitantes censados en 2023³⁰.

Por tanto, de los 125.000 habitantes de la ciudad, uno de cada cinco es universitario, y genera residuos similares a los domésticos en sus actividades cotidianas. También pueden generar residuos específicos en su actividad académica y docente, como los que puedan producirse en las facultades de medicina y hospitales universitarios, pero estos deberán

quedar sujetos a otro tipo de tratamiento al no tratarse de residuos domésticos.

Algunas universidades tienen su propio plan general de residuos, como la de Valladolid³¹.

En los términos expuestos la población resulta un elemento fundamental para la determinación de la tasa y su modulación, pero la singularización de quienes la constituyen a efectos de su consideración como sujetos pasivos es sumamente compleja e imposible en algunos de los colectivos que integran la población flotante. La titularidad de los inmuebles se ofrece como solución, identificándose así a una parte considerable de generadores de residuos como sujetos pasivos (cuando residen en los mismos inmuebles) y a unos muy aptos sustitutos tributarios, si no lo hacen.

V. EL FACTOR AMBICIÓN Y OBJETIVOS UE (¿QUE RIESGO ASUMIR?)

El artículo 26.1 de la ley 7/2022 indica que, con objeto de cumplir los objetivos de la UE y de contribuir hacia una economía circular europea, las autoridades competentes deberán adoptar las medidas necesarias, para garantizar que la cantidad de residuos domésticos y comerciales destinados a la preparación para la reutilización y el reciclado

29 Revista Gallega de Economía, vol. 22, núm. 1 (junio 2013), página 48.

30 <https://www.usc.gal/es/usc/en-cifras/estudiantes> (web de la universidad de Santiago de Compostela) y <https://www.ine.es/nomen2/index.do?accion=busquedaRapida&subaccion=&numPag=0&ordenAnios=ASC&nombrePoblacion=santiago+de+compostela&xbotonBusquedaRapida=Consultar+selecci%C3%B3n> (datos del padrón).

31 “Es responsabilidad de la Universidad de Valladolid cumplir con la legislación vigente en materia de residuos. Para ello, y debido a la magnitud de la Universidad, es conveniente elaborar unas normas o reglamento internos, que indiquen el protocolo a seguir por toda la comunidad universitaria al respecto. El presente documento, responde a este compromiso, iniciando las actuaciones destinadas a lograr en un futuro próximo, una gestión integral de la totalidad de los residuos generados en la Uva” https://www.uva.es/export/sites/uva/7.comunidaduniversitaria/7.09.oficinacalidadambiental/_documentos/1241607314333_plan_general_residuos.pdf

alcancen en conjunto de modo inmediato un mínimo del 50 % en peso. Para 2025 ese mínimo debería ser del 55%, para 2030 del 60% y para 2035 del 65%.

España no supera a día de hoy el reciclado del 48% del total de residuos, frente a la media EU-27 que alcanza el 58%. Nuestra tasa de uso circular de materiales ha empeorado al reducirse 3,3 puntos desde el 10,4% de 2010 hasta el 7,1% de 2022³². Es decir, nuestro país cumple mal sus obligaciones en la materia³³.

¿Cómo de ambiciosos serán los objetivos de cada ayuntamiento en la gestión completa de sus residuos? ¿y el importe que deberá cargar sobre la cartera de sus ciudadanos para sufragarlos?

Al configurar una tasa/PPPNT preceptiva e indicar que no puede ser deficitaria el legislador de la ley 7/2022 puede haber cometido un error estratégico por dos razones.

La primera es la elección de un instrumento tributario de gran incertidumbre jurídica y elevado riesgo contencioso, cuestión a la que ya se viene haciendo referencia en otros estudios que ya se han mencionado³⁴. La segunda es cargar directamente sobre los productores de residuos, de modo inmediato, el gasto íntegro de cualquier programa

dirigido a su gestión, lo que dificulta la introducción o actualización de proyectos relevantes.

Al margen del factor político, al que ya se ha hecho referencia, un súbito incremento de la carga fiscal es el mejor camino para generar el rechazo de la población ante una tasa que, en la mayoría de los casos, subirá su importe de modo relevante cuando no drástico, sobre todo de implementarse un ambicioso (y normalmente caro) plan de residuos,

Si España se encuentra retrasada en el cumplimiento de sus obligaciones en esta materia, los errores anteriormente apuntados no invitan a que los entes locales tracen, en general (siempre hay excepciones), ambiciosos planes con los que obtener buenos resultados. Si los ciudadanos van apreciando más limpia y cuidada la ciudad es muy probable que vean el incremento progresivo de sus cuotas tributarias de manera más comprensiva que si estas se introducen de golpe o con fuertes subidas de las preexistentes aun con promesas de limpieza, reciclaje y mejora medio ambiental. Lo que no quita que haya ejemplos de consistorios que han puesto en marcha muy recientemente ambiciosos planes de residuos³⁵, como el Ayuntamiento de Valencia, al que ya se ha hecho referencia

32 Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas (IVIE). https://www.ivie.es/es_ES/espaa-reduce-325-los-residuos-urbanos-per-capita-la-tasa-reciclaje-se-situa-12-puntos-de-bajo-la-media-europea-empeora-uso-circular-materiales/

33 “De los 467 kilogramos de basura que genera cada español anualmente, solo el 38,6% adquiere una segunda vida. El resto, más de 13 millones y medio de toneladas de desechos al año, va directo a la incineradora o, en su mayoría, al vertedero. España se sitúa a la cola de los grandes países europeos en términos de reciclaje de residuos sólidos urbanos (RSU): 10 puntos por debajo de la media de los veintisiete y lejos del 69% de desechos que se reutiliza en Alemania, el 58% de Países Bajos o el 52% de Italia”, EL MUNDO, miércoles, 21 de febrero 2024, página 28.

34 Ver nota a pie de página 1.

35 Un servicio de recogida de residuos y de limpieza de la ciudad con 1.192 trabajadores, 508 vehículos, prácticamente en su totalidad eléctricos o de bajas emisiones, y la renovación total de la mayoría de los contenedores de la ciudad, que se ubicarán en islas ecológicas, cada 150 metros, para facilitar la separación en origen a la ciudadanía. Limpieza de la ciu-

Se priva además a los alcaldes, como ya se ha expuesto con anterioridad, de la posibilidad de dirigir y modular la introducción de ese gasto en función de las políticas que hayan prometido a sus votantes, es decir, en virtud de la autonomía local. Cabe recordar sobre este punto que hay consistorios como el Ayuntamiento de Madrid que suprimieron la tasa de residuos domésticos (tasa de basuras) en 2015, aunque mantuvieron la de residuos por actividades, lo que no ha impedido como es obvio que el servicio siga prestándose.

El instrumento técnico en el que debe reflejarse la ambición municipal en materia de residuos y su estrategia para cumplir los objetivos UE es el denominado “plan de residuos”. Tenerlo sería el requisito lógico previo al del establecimiento de la tasa/PPPNT. Ahora bien ¿realmente debe acomodarse la tasa al plan, o es posible actuar al revés?

Si la consecución de los objetivos de la UE se considera absolutamente prioritaria la tasa debería acomodarse al plan con el objetivo de proporcionar su financiación de forma completa. La realidad muestra sin embargo que son numerosos y en ocasiones muy

graves los problemas a los que tienen que enfrentarse los entes locales, no solo los vinculados a los residuos. El posible incremento de la carga fiscal de los ciudadanos tiene a su vez determinadas limitaciones sociales y políticas. Por tanto muchos municipios actuarán al revés, es decir, ajustarán la tasa de residuos domésticos al gasto que ya tengan previsto o comprometido para su gestión, dejando para más adelante (si es posible) la aprobación o modificación de un plan que sirva para alcanzar los ambiciosos objetivos de la UE³⁶.

En esta línea se explican algunos anuncios (a los que ya se ha hecho referencia) de ayuntamientos que anuncian para 2025 la reducción de otros impuestos municipales para “absorber” el “golpe” que implica el “tasazo” de residuos.

En todo caso, la ley 7/2022 no deja de indicar en su artículo 12 que corresponde a las entidades locales aprobar programas de gestión de residuos cuando su población de derecho sea superior a 5.000 habitantes, de conformidad con los planes autonómicos y estatales de gestión de residuos así como elaborar estrategias de economía circular, programas de prevención y, para las entida-

dad con agua regenerada con olor a azahar, aumento de más de un 50% en las frecuencias de limpieza con agua reutilizada, aumento significativo de la limpieza de los restos depositados alrededor de los contenedores, nuevas tecnologías y maquinaria para reducir el tiempo de resolución de incidencias y adaptación de equipos, operativa y frecuencias a las singularidades y necesidades de cada uno de los barrios o distritos de la ciudad. Más contenedores de papel y más islas ecológicas, plataformas móviles de separación selectiva, y sistemas de identificación de usuario para disminuir la producción de residuos de resto, y aumentar la recogida de residuos orgánicos mediante incentivos, además de otras mejoras y de innovadoras y permanentes campañas de sensibilización ciudadana.

36 Sofía Arana Landín los resume en Tributos Locales, nº 163, 2023, página 100. Los objetivos marcados por la Ley 7/2022 para el 2030 son los siguientes:

- Reducir en un 30% el consumo nacional de materiales en relación con el PIB, tomando como año de referencia el 2010.
- Reducir la generación de residuos un 15% respecto de lo generado en 2010.
- Reducir la generación residuos de alimentos en toda cadena alimentaria: 50% de reducción per cápita a nivel de hogar y consumo minorista y un 20% en las cadenas de producción y suministro a partir del año 2020.
- Incrementar la reutilización y preparación para la reutilización hasta llegar al 10% de los residuos municipales generados.
- Mejorar un 10% la eficiencia en el uso del agua.
- Reducir la emisión de gases de efecto invernadero por debajo de los 10 millones de toneladas de CO2 equivalente.

des locales con una población de derecho inferior a 5.000 habitantes, programas de gestión de los residuos de su competencia.

En la capital del Estado la Junta de Gobierno aprobó inicialmente, en su sesión de 27 de julio de 2023, y sometió a información pública, el documento sobre “Estrategia de Prevención y Gestión de Residuos Domésticos y Comerciales de la Ciudad de Madrid-2030”, disponible en la web municipal³⁷. En esta línea las comunidades autónomas y numerosos entes locales están aprobando sus propios planes de estrategia y gestión.

De todo lo expuesto, junto a lo ya indicado sobre la relevancia del factor político en el establecimiento y aprobación de la tasa/PPPNT, se deduce que la relación directa entre el alcance y ambiciones que, según su programa de gestión de residuos, se proponga un ente local y la cuantía de la misma, al implicar un mayor gasto, no debe dejarse en una obviedad simplona. La consecución de los objetivos UE no exigía forzosamente que su financiación tuviera lugar vía tasa/PPPNT, o íntegramente por esta vía, como también se ha puesto de referencia.

Parece probable que hubiera resultado más incentivador para los entes locales, a los efectos de que establecieran planes de residuos más ambiciosos, la configuración

de tasas más flexibles, y no forzosamente no deficitarias, que hubieran podido complementarse a través de otros instrumentos de financiación, precedidas por las imprescindibles campañas de concienciación social que abonen el terreno a su completa implantación.

Cabe finalmente apuntar un aspecto relacionado con el riesgo que la entidad local quiera asumir, que no es de menor importancia, el del temor/respeto a la posibilidad de que la nueva tasa o prestación que se apruebe pueda ser anulada por los tribunales, dado el elevado número de incertidumbres que la afectan, con las potencialmente desastrosas consecuencias que para las cuentas municipales podrían acarrear. Debe recordarse al respecto que, en los términos de la ley, toda la financiación del servicio debe provenir de esta tasa/prestación.

Puede parecer así poco convencional afirmar que a la fecha de redacción de este trabajo existe una profunda desazón en numerosos municipios que no saben cómo proceder con esta tasa llena de preguntas que nadie tiene claro como contestar, o para la que se proponen soluciones que suscitan tantas dudas como resuelven³⁸. Hasta el Tribunal Supremo, en una de sus últimas sentencias sobre una tasa de residuos do-

37 <https://www.madrid.es/UnidadWeb/Ficheros/20230720ProyectoEstrategia.pdf>

38 Un grupo de técnicos de la FEMP y de los Ministerios de Hacienda y de Transición Ecológica y Reto Demográfico, constituido específicamente para dar solución a las dificultades de los Ayuntamientos para la imposición de la tasa por el servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos, elaboraron un documento denominado “Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos” en el que “se analiza e intenta dar respuesta a cuestiones contenidas en la Ley 7/2022, tan específicas como el ámbito subjetivo de aplicación, las sanciones por el incumplimiento de los objetivos comunitarios, la obligatoriedad de que la tasa que se exija se fije teniendo en cuenta sistemas de pago por generación, la exigencia de que la tasa no sea deficitaria, los beneficios fiscales (reducciones y bonificaciones), la determinación de los costes netos del servicio, la Prestación Patrimonial de Carácter Público no tributario, el devengo y exigibilidad de la tasa, la prestación del servicio por un ente supramunicipal y la notificación de las liquidaciones, entre otras”.

mésticos, la 427/2024, de 19 de enero, se apresura en indicar que “conviene insistir que, en este momento, no corresponde evaluar la tasa bajo el parámetro de las nuevas exigencias introducidas a través de la Directiva 2018/851 y de la Ley 7/2022 en lo que atañe a la determinación previa del volumen de residuos generados —por generación— respecto de cada actividad individualmente considerada...”³⁹. Vamos, que considera necesario advertir que nada de lo que dice en esa resolución tiene porqué ser aplicable a lo que enjuicie más adelante bajo la vigencia de una nueva norma, como si fuera necesario indicarlo.

Podemos finalizar apuntando sobre esta cuestión algunas cifras reveladoras de la enti-

dad del problema. El Observatorio Sectorial DBK sobre servicios urbanos calculó que en 2019 el coste de la gestión de los residuos que se generaron en España ascendió a 3.740 millones de euros, incluyendo su recogida, tratamiento y eliminación, pero no su reciclado⁴⁰. Este gasto se calcula actualmente en 3.800 millones de euros anuales según la Fundación ENT⁴¹.

La Fundación para la Economía Circular⁴² entiende que este concepto crecerá un 28%, desde los 2.896 millones de 2021 (1.885 millones de recogida y 1.011 millones de tratamiento) hasta los 3.705 millones en 2035, con 2.487 millones de recogida y 1.217 millones de tratamiento⁴³, excluyendo igualmente el reciclado.

<https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>

39 Concretamente el fallo indica que procede declarar la siguiente doctrina: “el volumen de residuos y el coste de su eliminación o tratamiento constituyen elementos básicos de la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos, de manera que deben tener el oportuno reflejo en la memoria financiera, a los efectos de garantizar no solo la determinación del coste, sino los criterios de imputación y distribución entre los contribuyentes sobre la base de los principios de capacidad económica, equivalencia y proporcionalidad. No obstante, atendiendo a la normativa aplicable en el momento del devengo de la tasa, el principio de equivalencia no exige la determinación previa e individualizada del volumen de residuos generados por cada actividad sujeta a la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos sólidos urbanos a los efectos del cálculo de la cuota tributaria”.

40 <https://reducereutilizarecicla.org/coste-gestion-de-residuos/>

41 “En España, en 2021, incluyendo todas las entidades locales municipales y supramunicipales que presentan datos, el ingreso por tasas asociadas al concepto de recogida de residuos municipales fue de 1.678 millones de euros, mientras que 573 millones de euros se asociaron al concepto de tratamiento, sumando un total de 2.251. Por otro lado, los gastos totales reportados del servicio serían de 3.828 millones de euros”, “Las tasas de residuos en España 2023”, Fundación ENT, página 4.

ECOEMBES por su parte se remite al Observatorio Sectorial DBK sobre servicios urbanos para indicar que en 2019 el coste de la gestión de los residuos generados en nuestro país era de 3.740 millones de euros. sin el reciclado. La Fundación para la Economía Circular, en su informe de diagnóstico y escenarios de cumplimiento de los objetivos de residuos municipales 2025-2030-2035 concluyó que el coste total crecería un 28%, desde los 2.896 millones de 2021 (1.885 millones de recogida y 1.011 millones de tratamiento) hasta los 3.705 millones en 2035, con 2.487 millones de recogida y 1.217 millones de tratamiento.

<https://reducereutilizarecicla.org/coste-gestion-de-residuos/>

<https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/11008598/01/21/La-basura-subira-casi-un-30-para-cumplir-con-la-nueva-Ley-de-residuos.html#:~:text=Los%20servicios%20de%20basuras%20municipales,residuos%2C%20que%20traspone%20normativa%20comunitaria>

<https://tinyurl.com/km6p6ht2>

42 Informe de diagnóstico y escenarios de cumplimiento de los objetivos de residuos municipales 2025-2030-2035.

43 <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/11008598/01/21/La-basura-subira-casi-un-30-para-cumplir-con-la-nueva-Ley-de-residuos.html#:~:text=Los%20servicios%20de%20basuras%20municipales,residuos%2C%20que%20traspone%20normativa%20comunitaria>

Estas cifras, de enorme importancia, no animan a lanzarse a planes ambiciosos dadas las incertidumbres señaladas. El riesgo económico y presupuestario es grande. Los ayuntamientos ya saben lo que ocurrió con la plusvalía municipal y la especial diligencia mostrada por el Estado. Como indicó cierta ministra, ella resolvía el problema en una semana. No especificó, eso sí, que esa semana ponía fin a cuatro años y medio de negligencia de distintos gobiernos de distintos colores (no solo del suyo) que han costado cientos de millones de euros a los ayuntamientos españoles.

VI. EL FACTOR “YA TENGO ORGANIZADO EL SERVICIO”.

La ley 7/2022 incide en la financiación de los residuos domésticos como si antes de la misma no hubiera nada, y no tiene en cuenta los problemas que pueden suscitarse según cómo tuvieran ya organizada los entes locales la gestión de sus residuos y su financiación.

En sus disposiciones transitorias la norma se preocupa de loables cuestiones de tipo medio ambiental como el compost inscrito en el registro de productos fertilizantes (transitoria quinta) o la reglamentación en materia de envases y residuos de envases (transitoria undécima), pero no regula adecuadamente ni los aspectos transitorios de tipo tributario ni los contractuales relacionados con las posibles modificaciones que pudiera acarrear su entrada en vigor en los servicios vigentes.

La disposición final octava indica que las entidades locales aprobarán las ordenanzas previstas en la ley a partir de su entrada en vigor de manera que se garantice el cumplimiento de las nuevas obligaciones relativas

a la recogida y gestión de los residuos de su competencia, y señala que “en ausencia de las mismas, se aplicarán las normas que aprueben las comunidades autónomas”. Esta última previsión, la aplicación de la normativa autonómica, puede tener sentido en lo que a la gestión técnica de los residuos se refiere si es que tal normativa autonómica existe, pero no desde luego en materia tributaria en la que ninguna competencia tienen las autonomías en la imposición y aprobación de las tasas locales.

La disposición adicional undécima por su parte se limita a indicar que las entidades locales adaptarán los contratos de prestación de servicios, concesión de obras, concesión de obra y servicio o de otro tipo, para los servicios de recogida y tratamiento de residuos de competencia local al objeto de dar cumplimiento a las nuevas obligaciones de recogida y tratamiento establecidas en esta ley en los plazos fijados, “siempre que ello resulte posible en virtud de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público”.

No dispone nada más, ni contempla previsión alguna ante la posibilidad de que los contratistas se opongan a la modificación, ni que alcance pueda tener sobre la tasa/prestación la imposibilidad técnica de dicha modificación en casos concretos, tampoco tiene en cuenta que este tipo de concesiones o contratos suelen tener plazos muy amplios por la lenta amortización de las cuantiosas inversiones en material e instalaciones que suelen requerir.

Que el establecimiento de tasas o precios diferenciados, no deficitarios y preceptivos puede obligar a la modificación de las orde-

nanzas locales que hubieran sido aprobadas pensando en el régimen anterior a la misma es evidente. Hay múltiples ejemplos.

Un ayuntamiento pudo lanzarse a un proyecto de gestión de residuos domésticos de elevado coste financiándolo en parte con la tasa y en el resto con endeudamiento, con el objetivo de que sus vecinos no lo rechazasen por su elevado importe, y ahora debería integrar todo ese gasto en una tasa de impopularidad garantizada.

Otro ayuntamiento podía tener aprobada una ordenanza vinculada a la gestión de un servicio contratado hace años en unas determinadas condiciones técnicas en las que no se hubieran tenido en cuenta algunos de los aspectos que la ley exige ahora considerar, convirtiendo esos aspectos que en su momento se omitieron o no tuvieron en cuenta en asuntos potencialmente conflictivos. Pudo no tener en cuenta, por ejemplo, los ingresos derivados de la responsabilidad ampliada del productor o el coste de las campañas de concienciación. O más simplemente, no haber contratado el reciclaje, sino la recogida y transporte de los residuos a un vertedero o incineradora que no es suya.

En un tercer ejemplo un ente local que desarrollaba parte del ciclo de gestión de residuos directamente con una tasa y que contrató una empresa para el reciclaje o la valorización con cargo a su presupuesto debe ahora afrontar la modificación de la correspondiente ordenanza para integrar ese gasto, sin siquiera tener claro si lo que debe aprobar

ahora es una tasa o una PPPNT. Y eso que tampoco esta última cuestión es pacífica después de decenios de discusiones académicas y cambios legales. Solo así se entiende la especial relevancia de consultas como la V2401-19, de 12 de septiembre de 2019, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, que afirma sobre un servicio de recogida de residuos sólidos urbanos prestado por una sociedad mercantil que, como las contraprestaciones económicas que abonan los usuarios se satisfacen a la sociedad, se está en presencia de una prestación patrimonial de carácter público no tributario⁴⁴. O la Consulta Vinculante V1577-22, de 30 de junio que concluye que si la prestación del servicio se realiza efectivamente por una sociedad mercantil que asume el riesgo de la actividad y se relaciona directamente con los usuarios estaremos en presencia de una PPPNT, mientras que si es el Ayuntamiento quien se relaciona con los usuarios para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación la sociedad mercantil será considerada un mero instrumento y la contraprestación tendrá la naturaleza de tasa⁴⁵. Todo es que el ayuntamiento que tiene dudas solicite una consulta vinculante, actúe como le diga el Estado, y si luego le anulan la ordenanza los tribunales reclame la responsabilidad patrimonial de aquel.

Un ámbito en el que ha sido especialmente intensa en los últimos tiempos la actuación sinérgica de los pequeños ayuntamientos y diputaciones es el de la valorización y eliminación de los residuos domésticos.

44 <https://www.gtt.es/boletinjuridico/prestaciones-patrimoniales-de-caracter-publico-no-tributarias-consulta-vinculante-v2401-19-de-12-de-septiembre-de-2019-sg-de-impuestos-sobre-el-consumo/>

45 <https://www.gtt.es/boletinjuridico/ppcpnt-servicio-publico-de-transporte-tratamiento-y-depuracion-de-aguas-residuales-tasas-o-prestaciones-patrimoniales-de-caracter-publico-no-tributarias/>

Como resultado se han creado numerosos vertederos e incineradoras, dependientes en ocasiones de entidades supra municipales como la Mancomunidad del Sur, que agrupa a 71 ayuntamientos de la Comunidad de Madrid y de la que depende el vertedero más grande de España⁴⁶. El Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico tiene a su vez localizados 111 vertederos activos en nuestro país⁴⁷.

Muchos municipios podían tener ya organizadas esas últimas fases de la gestión de sus residuos cuando el artículo 11.3 de la ley 7/2022 incorpora en la tasa/PPPNT el coste de las operaciones de mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos.

En la comunidad gallega la Sociedade Galega do Medio Ambiente (SOGAMA) es una empresa pública autonómica, creada en el año 1992, adscrita a la Consejería de Medio Ambiente, Territorio y Vivienda, que se concibe como un instrumento operativo al servicio de la política ambiental de Galicia. Se ocupa de la gestión y tratamiento de los residuos urbanos producidos en el territorio gallego. Numerosos municipios simplemente le entregan los residuos. Esos ayuntamientos, que tienen contratada solo la recogida y transporte, carecen y van a carecer de los datos necesarios para la aprobación de las tasas que prevé la ley 7/2022, en tanto no modifiquen de forma sustancial sus contratos. Además, parte de la información que precisan deberá a su vez facilitársela

SOGAMA, pues nadie más dispone de la misma en lo relacionado concretamente con aspectos como el reciclado, valorización y eliminación de sus residuos.

Si bien la modalidad de eliminación de residuos que tengan organizada los entes locales no tiene por qué variar por la nueva ley, esta si puede incidir en la cuantificación de otros aspectos de las tasas/PPPNT o en el modo de su financiación. Así, en otro ejemplo, como la ley ordena incorporar los costes directos e indirectos del ciclo completo, permite también incluir el nuevo impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, creado por la misma norma 7/2022. El sujeto pasivo a título de contribuyente es quien realiza la entrega de residuos en vertederos o instalaciones de incineración o co-incineración y suelen ser los municipios los que los depositan. Ese gasto municipal debería integrarse por tanto en el coste de la tasa, que a su vez debe trasladarse (como ya se ha expuesto) a los generadores de residuos, y por ende al contribuyente, con la finalidad y objetivo UE de intentar reducir los residuos e incrementar el reciclado.

Ignasi Puig Ventura advierte que en gran parte del país los municipios no abonan ese impuesto sobre el depósito, ya sea porque la aportación a vertedero proviene de plantas de tratamiento de la fracción resto que son gestionadas por empresas que no pueden repercutirlo a los entes locales usuarios, o

46 El de Pinto, que funciona desde 1987 y acumula vertidos de municipios equivalentes a 1.965.312 ciudadanos, un 30% de la población de toda la región. Recibe 800.000 toneladas de residuos anuales.

47 Memoria anual de generación y gestión de residuos de competencia municipal del año 2021, página 9: <https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/sgecocr/residuos-municipales/Memoria%20anual%20de%20generaci%C3%B3n%20y%20gesti%C3%B3n%20de%20residuos.%20Residuos%20de%20Competencia%20Municipal%202021.pdf>

porque las instalaciones de pretratamiento de fracción resto son de titularidad pública, en cuyo caso, el impuesto es pagado por la correspondiente Diputación⁴⁸.

Por otra parte, en caso de que el ayuntamiento tenga establecida o pretenda establecer una PPPNT, la exigencia de la ley 7/2022 de que sea no deficitaria hace más patente la necesidad de que, incluso para la aprobación de una ordenanza de este tipo, no tributaria, se deba elaborar un estudio económico financiero. Como indica Mercedes Ruiz Garijo, “la LRSC, además de establecer un gravamen obligatorio sobre la gestión de residuos ordena que no sea deficitario y que cubra el total del coste del servicio. Ciertamente, la única forma de controlar el cumplimiento de estos requisitos es a través de la existencia del correspondiente informe técnico-económico”⁴⁹. De lo contrario no solo se desconocerá si la prestación supera el coste del servicio, contrariando la LHL, sino también si no respeta, siendo deficitaria, la ley de residuos.

Así pues, solo desde el punto de vista tributario y en función de cómo tuviera organizada la gestión de sus recursos un ayuntamiento puede resultar de la ley 7/2022 la necesidad de reajustar su financiación y marco normativo, incluido un nuevo estudio económico que tenga en cuenta los aspectos señalados. Una complejidad más que añadir a las ya expuestas, sin contar con las de tipo

contractual que apenas se han mencionado pero se intuyen profundamente difíciles y relevantes.

VII. EL FACTOR SOCIAL (PERSONAS EN RIESGO DE EXCLUSIÓN SOCIAL)

Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular dispone en su artículo 11.4 que las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán tener en cuenta, entre otras particularidades, la “diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social”.

La norma contiene esta diferenciación o reducción como una posibilidad, la establece para las personas o unidades familiares, no define qué pueda o deba entenderse como “riesgo de exclusión social” y admite la posibilidad de que existan “otras particularidades”.

Que la norma hable de “entre otras particularidades” permite solventar la falta de mención a colectivos que también son dignos de protección como algunas familias numerosas, los jubilados de bajos recursos o las organizaciones no gubernamentales que prestan ayuda social, que por tanto también podrían ser tenidas en cuenta en el diseño de la tasa o prestación.

48 Ignasi Puig Ventura, “El impuesto al vertido y la incineración de residuos: llega tarde y se aplica mal” (Revista Técnica de Medio Ambiente). <https://www.retema.es/actualidad/el-impuesto-al-vertido-y-la-incineracion-de-residuos-llega-tarde-y-se-aplica-mal>

49 Recuerda además la autora sobre este informe que el TS ha advertido “que no se puede considerar como tal el estudio de viabilidad económico-financiera del contrato de gestión del servicio público elaborado por la empresa beneficiaria de la concesión (al respecto, puede verse la Sentencia del TS de 24 de junio de 2021). Mercedes Ruiz Garijo, “Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw)”, Tributos Locales, nº 165, 2023, página 20.

En cuanto a la mención a personas o unidades familiares apunta al concepto de generador de residuos domésticos entendido como toda persona que los produce pero no debe olvidarse, ya se ha mencionado, que lo más probable es que los ayuntamientos tengan que vincular las tasas a los inmuebles en los que esos se producen como única opción para poder gestionarlas y, concretamente, a sus titulares. En este sentido, por muchos residuos que pueda generar un sintecho en situación de completa exclusión social es completamente ridículo plantearse siquiera su posible condición de obligado tributario de la tasa, por más que luego le otorguemos todos los beneficios fiscales posibles.

Determinar los sujetos pasivos que pueden beneficiarse de esta diferenciación o reducción y trasladarla al inmueble concreto donde habita es más complejo de lo que parece, salvo que coincidan ambas condiciones. En los frecuentes casos en que no lo sea tal vez pudiera negarse al propietario del inmueble la posibilidad de repercutir la tasa sobre la persona en riesgo de exclusión, más que atribuirle a su inquilino un beneficio fiscal. Sin embargo, esta opción es también absurda, pues traslada el problema a las relaciones entre propietario y persona en riesgo, lo que no es nada razonable dada la condición de esta última.

En cuanto al mismo concepto de persona “en riesgo de exclusión social” cabe apuntar que según la Estrategia Europa 2020 se con-

sideran en riesgo de pobreza y/o exclusión social a las personas cuyos ingresos por unidad de consumo son inferiores al 60% de la renta mediana disponible equivalente (después de transferencias sociales), y/o tienen una carencia material severa, y/o personas de 0 a 59 años que viven en hogares en los que sus miembros en edad de trabajar lo hicieron menos del 20% de su potencial total de trabajo en el año anterior al del periodo de referencia de sus ingresos⁵⁰. En 2022 en Europa, según el INE, el 27,1% de las mujeres cumplen alguna de esas tres situaciones y están en situación de riesgo de pobreza o exclusión social, así como el 25,4% de los hombres. Eso significa que una de cuatro personas se encuentra en ese riesgo potencial en nuestro país, básicamente por problemas relacionados con el acceso a la vivienda y con el desempleo.

Por tanto, el ámbito de posible exclusión, diferenciación o reducción de la tasa o prestación por esta razón es enormemente amplio. Resulta además que los certificados o informes de exclusión social que sirven para acreditar esta condición no están regulados a nivel nacional y dependen de los servicios sociales de ayuntamientos y comunidades autónomas, teniendo una vigencia temporal limitada (en gran parte de España cuatro meses), lo que dificulta notablemente la gestión de las situaciones que se puedan plantear con relación a cada tasa/prestación concreta. En las web de numerosos ayunta-

50 INE. Riesgo de pobreza y/o exclusión social (estrategia Europa 2020). Indicador AROPE. https://www.ine.es/ss/Satellite?L=es_ES&c=INESeccion_C&cid=1259941637944&p=%5C&pagename=ProductosYServicios%2FPYSLayou-t¶m1=PYSDetalle¶m3=1259924822888

mientos se informa sobre cómo obtener este tipo de informe⁵¹.

El legislador ha introducido así en esta tasa/PPPNT un posible beneficio fiscal que se asemeja, a la inversa, al recargo que ya lleva años pretendiendo introducir en el IBI para las viviendas desocupadas. Meros ejercicios de retórica político-tributaria que pueden estar bienintencionados pero carecen del rigor técnico mínimo necesario para posibilitar su aplicación.

VIII. CONCLUSIONES: UN ENFOQUE OBTUSO DE LA AUTONOMÍA LOCAL

Como bien indica Pablo Chico de la Cámara, la tasa constituye el tributo en la esfera local donde el principio de legalidad ostenta una mayor elasticidad por cuanto una vez definidos sus elementos configuradores a través de una norma con rango de ley se habilita a que cada Ayuntamiento pueda concretar, conforme a su idiosincrasia, los parámetros en particular que resultarán aplicables en su demarcación municipal, vigorizando con ello el principio de autonomía local⁵². El problema radica cuando la autonomía local se utiliza como excusa, y cuando los intereses y bienes jurídicos en liza son supramunicipales.

Se ha querido exponer en estas líneas la extraordinaria heterogeneidad de circunstancias fácticas que condiciona la gestión de los

residuos domésticos locales, las dificultades de identificar a los generadores de residuos y algunos de los aspectos físicos, geográficos, políticos, sociológicos y jurídicos que dificultan el diseño de una tasa o prestación municipal que financie esa gestión. Estos factores, diferentes en cada ente local, muestran la enorme complejidad de trazar fórmulas a través de las cuales trasladar a los contribuyentes una cuota tributaria concreta, máxime si debe estar inspirada en el pago por generación. Además, la suma de todas esas cuotas no debe generar déficit en la prestación del servicio.

El solo análisis, que no la mera cita, de esos factores, escapa de las capacidades técnicas y medios disponibles de la mayoría de los ayuntamientos españoles, que no son Madrid, Barcelona, Valencia o las grandes ciudades. Basta con sentarse con los funcionarios de esa mayoría de pequeños ayuntamientos para descubrir que ni siquiera tienen a su disposición los datos que necesitarían para poder trazar correctamente el diseño de la tasa o prestación. De facto, son muchos los que se limitan a recoger su basura y trasladarla a otro sujeto, público o privado, que la incinera o deja en un vertedero, con un mayor o menor nivel de reciclado y valorización que solo este último conoce.

En tales términos, cuando el legislador estatal se remite a la autonomía local para justificar el desarrollo normativo municipal de esta tasa/prestación sin facilitar unas re-

51 Ayto. de Girona (https://seu.girona.cat/portal/girona_es/serveis/e-registre/AaZ/1471.html)

Ayto de Alicante <https://www.alicante.es/es/tramites/solicitud-informe-exclusion-social-vulnerabilidad>).

Ayto. de Oviedo: (<https://sede.oviedo.es/tramites/atencion-ciudadana.-tramites-generales/solicitud-de-informe-de-situacion-de-exclusion-social?inheritRedirect=true>)

52 “Propuestas en materia de tasas para una reforma de la tributación local”, El Consultor de los Ayuntamientos Nº I, Marzo 2024, página 4.

glas completas y concisas, debería saber (a no más que actuase con una mínima diligencia) que está encomendando a la mayoría de los municipios una misión imposible de cumplir satisfactoriamente. Baste señalar que en España hay 8.132 municipios, de los que 6.827 no superan los 5.000 habitantes y unos 5.000 tienen menos de 1.000 habitantes. Si se les hubiera encargado elaborar una tasa por el uso de su dominio público espacial local (si es que este existiera), a pagar por las empresas prestadoras de servicios de satélites y otros objetos celestes emisores de señales de geoubicación no hubiera sido una tarea más compleja.

Además, resulta que esa tasa o prestación es el “sistema de financiación elaborado” con el cual los ayuntamientos deben obtener los recursos con los que cumplir la misión encomendada por la Unión Europea de alcanzar una completa batería de ambiciosos objetivos destinados a proteger el medio ambiente, bien jurídico a salvaguardar que supera en mucho el mero interés local.

Es necesario insistir en que, por mucho que se atribuyan a los entes locales las competencias de gestión de los residuos domésticos, el interés jurídico a proteger excede completamente su ámbito y por tanto debe ser el Estado el que al menos garantice directamente los recursos económicos necesarios para su consecución, siendo desde todo punto de vista improcedente que se quite la responsabilidad de encima encargando a cada ayuntamiento que desarrolle su propia tasa o prestación con la excusa de la autonomía local. Esta autonomía existe para el ámbito de intereses propios del ente local, no para los *ámbitos* que le superan. El legislador tenía que haber establecido un impuesto o

desarrollar legalmente los elementos de la tasa con *precisión*, pero no ha hecho ni lo uno ni lo otro.

Si los tribunales de justicia deciden exigir estrictamente las exigencias de la normativa UE, que algunos TSJ lo harán, puede vaticinarse la debacle de muchos presupuestos locales en dos o tres años. Da pues la sensación de que al legislador nacional de residuos no le importa lo más mínimo la consecución de los objetivos UE, por más declaraciones que haga al efecto. O puede que piense (está de moda) que lo importante es el relato. Lo cierto es que sin los medios económicos adecuados no se van a alcanzar esos objetivos.

Todas estas circunstancias y otras análogas explican porque algunos ayuntamientos han optado por la política del avestruz, dejando sus ordenanzas fiscales de residuos como están o introduciendo pequeños elementos de puro maquillaje. Puede que no parezca una estrategia inteligente pero si la tasa o prestación que ya tienen establecida es pacífica y su importe no varía, o lo hace de modo asumible para satisfacción de los vecinos, orillando así cualquier elemento litigioso, puede que se ahorren problemas. Y en tal caso nos dirán, como en el dicho popular, que lo mejor es enemigo de lo bueno. Eso sí, las innovaciones en la gestión de sus residuos y el favorecimiento de la economía circular llegarán lentamente, cuando les toque.

Dado que el Estado no hizo caso al Tribunal Constitucional sobre la plusvalía municipal ni en mayo de 2017, ni en octubre de 2019, y solo reaccionó cuando en octubre de 2021 se anuló definitivamente la fórmula de cálculo del tributo, ocasionando con su negligencia daños multimillonarios a los

municipios, no podemos pretender que haga caso a los frikis, estudiosos de la fiscalidad local, que le estamos advirtiendo sobre la muy defectuosa regulación de la tasa/prestación de residuos. Probablemente seamos hipocondriacos tributarios y terraplanistas de dudosa reputación. Y seguro que también feos.

IX. BIBLIOGRAFÍA

- Joan Pagès i Galtés, “La prestación económica por la gestión local de residuos”, *Tributos locales*, N.º. 156, 157 y 158/2022.
- Sofía Arana Landín, “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la agenda 2030”, *Tributos locales*, N.º. 163/2023.
- Mercedes Ruiz Garijo “Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw)”, *Tributos locales*, N.º. 165/2023.
- Mercedes Ruiz Garijo en la obra colectiva “Los tributos locales y el régimen fiscal de los Ayuntamientos”, *Lex Nova* 2014.
- Ángel Luis Elices Pérez “Coste de la recogida de residuos sólidos urbanos domésticos. Relación entre la tasa de basuras y la dispersión urbana”, *Universidad Politécnica de Valencia*.
- César García Novoa “Las llamadas tasas turísticas y la hacienda municipal”, *Tributos Locales* n.º 164, 2023.
- Ignasi Puig Ventura, “El impuesto al vertido y la incineración de residuos: llega tarde y se aplica mal” (*Revista Técnica de Medio Ambiente* 29/11/2023)
- Pablo Chico de la Cámara, “Propuestas en materia de tasas para una reforma de la tributación local”, *El Consultor de los Ayuntamientos* N.º I, Marzo 2024.
- Carrascal Incera, Melchor Fernández y Jesús Pereira, “Generación de residuos derivados del turismo receptor en Galicia”, *Revista Gallega de Economía*, núm. 1, 2013.
- Juan Ignacio Gomar Sánchez “La tasa de residuos locales: Observaciones y problemática”, *Tributos locales*, N.º. 159/2022.
- Estudio sobre modelos de gestión de residuos en zonas insulares. Fundación ENT, 15 de abril de 2011.
- “España Circular: Estrategia Española de Economía Circular”, Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (MITERD)
- “Memoria anual de generación y gestión de residuos de competencia municipal del año 2021”, Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (MITERD)
- Padrón Municipal de Habitantes de la Ciudad de Madrid, explotación estadística de 2021
- Barómetro sobre Economía de la Ciudad de Madrid de 2015, monográfico sobre población flotante, n.º 45 de julio de 2015

ASPECTOS PRÁCTICOS EN LA ORDENACIÓN DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO. ESPECIAL MENCIÓN A LA CONTRAPRESTACIÓN A EXIGIR TRAS LA LEY 7/2022, DE 8 DE ABRIL, DE RESIDUOS Y SUELOS CONTAMINADOS PARA UNA ECONOMÍA CIRCULAR.

Almudena Clavijo Parra

Funcionaria de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional,
Interventora-Tesorera, y Secretaria-Interventora.

I. INTRODUCCIÓN. II. CALIFICACIÓN DE LA CONTRAPRESTACIÓN. III. EL PROCEDIMIENTO DE APROBACIÓN Y ORDENACIÓN. IV. EL IMPORTE DE LA CONTRAPRESTACIÓN. V. EL TERRENO DE LA RECAUDACIÓN. VI. CONTENIDO DE LA ORDENANZA. VII. ESPECIAL REFERENCIA A LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS DE CARÁCTER NO TRIBUTARIO DERIVADAS DE LA LEY 7/2022, DE 8 DE ABRIL, DE RESIDUOS Y SUELOS CONTAMINADOS PARA UNA ECONOMÍA CIRCULAR. VIII. CONCLUSIONES. IX. BIBLIOGRAFIA

RESUMEN: Ante el planteamiento de una contraprestación a percibir por el servicio a prestar por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado, hemos de iniciar un trabajo de calificación que ampare la exigencia de la misma y las normas y el procedimiento que le serán de aplicación. Una vez calificada como prestación patrimonial de carácter público no tributario, es preciso determinar qué contendrá nuestro expediente, y afinar en el contenido de la ordenanza reguladora, cuestión que nos evitará “vacíos” e incertidumbres en el futuro, y una mejor labor de gestión y recaudación. Especial mención a la contraprestación a exigir tras la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, y a los costes que habrán de tenerse en cuenta para su cálculo.

Palabras clave: Prestación Patrimonial de carácter público no tributario, ordenanza, recaudación, sociedad pública, servicio, contraprestación, residuos, contaminación, economía circular.

ABSTRACT: *Given the proposal of a consideration to be received for the service to be provided for the exploitation of works or the provision of services, under a concession regime, mixed economy companies, public business entities, companies with wholly public capital and other private law formulas, We must begin a qualification work that covers its requirements and the standards and procedures that will apply to it. Once qualified as a non-tax public property benefit, it is necessary to determine what our file will contain, and refine the content of the regulatory ordinance, an issue that will avoid “gaps” and uncertainties in the future, and better management and collection. Special mention of the amount to be demanded following Law 7/2022, of April 8, on waste and contaminated soils for a circular economy, and the costs that must be taken into account for its calculation.*

Keywords: *Non-tax public property benefit, ordinance, collection, public company, service, compensation, waste, pollution, circular economy.*

I. INTRODUCCIÓN

A raíz de que el artículo 20.6 del 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, tras su reforma por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público vino a regular que las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciben por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 del mismo artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrían la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución, y en concreto, tendrían tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado, es necesario abordar el proceso de establecimiento y regulación de esta contraprestación económica.

En este contexto, será este proceso el que se desarrollará a lo largo de la presente obra, con la particularidad de que en los capítulos 1 a 5 de la misma la casuística se centrará en el caso de una Administración Local con una sociedad de capital íntegramente público creada al efecto para la prestación de un servicio encuadrado dentro de la normativa citada.

Por último, se hará especial mención a la contraprestación a exigir tras la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, y a los

costes que habrán de tenerse en cuenta para su cálculo.

II. CALIFICACIÓN DE LA CONTRAPRESTACIÓN

Sin perder de vista el artículo 20.6 del 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 TRLRHL) citado en la introducción, imaginemos que somos una Administración Local con una sociedad de capital íntegramente público, y que nos planteamos qué contraprestación se puede exigir por la prestación por dicha sociedad de un determinado servicio.

A tal efecto, es útil acudir a la Consulta vinculante de la Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos, n.º V1758-20 de 03 de junio de 2020:

“(…) Por tanto, en la prestación de un servicio público puede resultar que:

— Si la prestación de este servicio como competencia del Ayuntamiento es de carácter coactivo para los ciudadanos, es decir, cumple los requisitos del artículo 20, apartados 1 y 2 del TRLRHL (no es de solicitud o recepción voluntaria para los administrados o dicho servicio no se presta por el sector privado), la prestación patrimonial que se establezca deberá configurarse como:

- Tasa: si se presta directamente por el propio Ayuntamiento por sus propios medios, sin personificación diferenciada.
- Prestación patrimonial de carácter público no tributario: si se presta mediante alguna de las formas de

gestión directa con personificación diferenciada (como es la sociedad mercantil local o entidad pública empresarial) o mediante gestión indirecta a través de las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos (como es la concesión administrativa).

— Si la prestación del servicio no cumple ninguno de los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 del artículo 20 del TRLRHL para su configuración como tasa (el servicio tiene carácter voluntario y se presta también por el sector privado), en este caso, la prestación patrimonial que se establezca se configurará como:

- Precio público: si se presta directamente por el Ayuntamiento.
- Precio privado: si se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada o mediante gestión indirecta.

Vista la consulta vinculante anterior, para saber si por el servicio que se pretende prestar por nuestra sociedad es posible exigir una prestación patrimonial pública no tributaria, habríamos de seguir los siguientes pasos:

1º. En primer lugar es preciso saber si estamos en el ámbito del artículo 20.4 del TRLRHL. Obsérvese el término con el que se enumeran las actividades y servicios en el artículo (“en particular”), lo que quiere decir que puede que no encontremos nuestro servicio en dicho texto, lo que no obsta para seguir con el análisis, en el punto siguiente.

2º. Chequeado el punto anterior, es preciso analizar la coactividad del servicio, es decir, si cumple con los requisitos de la Consulta vin-

culante de la Dirección General de Tributos, n.º V1758-20 de 3 de junio de 2020 (no es de solicitud o recepción voluntaria para los administrados o dicho servicio no se presta por el sector privado):

A tal efecto, dicha Consulta recoge:

- Que la prestación del servicio venga impuesta por disposición legal o reglamentaria. Así, siempre que se preste un servicio por imposición de una norma legal o reglamentaria, implica que no existe voluntariedad en la solicitud o recepción de este servicio por parte del sujeto pasivo. Por ello, con independencia de cualquiera otra circunstancia, la prestación patrimonial que se establezca ha de configurarse como una tasa y no como un precio público.
- Que el servicio requerido sea imprescindible para la vida social o privada del solicitante. Este requisito es un concepto jurídico indeterminado, que debe valorarse en cada caso concreto.

Desde el punto de vista estático, puede ocurrir que un determinado servicio sea imprescindible para la vida privada o social de un ciudadano y no serlo para la de otro, o puede ser imprescindible en un municipio y no serlo en otro. Desde el punto de vista temporal, puede perfectamente ocurrir que lo que hoy no sea imprescindible, en el futuro pueda llegar a serlo y viceversa.

- Que el servicio no sea prestado o realizado por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sec-

tor público conforme a la normativa vigente; es decir, que no exista un monopolio de hecho o de derecho a favor de los Entes Públicos. Este requisito también hay que valorarlo en cada caso concreto, para determinar si existe o no concurrencia efectiva con el sector privado. Así, si en un municipio, un determinado servicio solo se presta por el Ayuntamiento, la prestación patrimonial que se establezca habrá que configurarse como una tasa, por el contrario, si ese mismo servicio además de ser prestado por el Ayuntamiento, también se presta por el sector privado, en ese caso, la prestación patrimonial se configurará como un precio público.

El requisito de obligatoriedad del servicio público no se refiere a la obligación desde el punto de vista del prestador, es decir, que exista una obligación de prestar el mismo por parte de la Entidad Local, sino desde el punto de vista del prestatario, es decir, que no sea de solicitud o recepción voluntaria por los administrados.”

3º. Salvados los puntos anteriores, habremos de valorar si la prestación se realiza de forma real y efectiva por nuestra sociedad, siendo dicha entidad quien asume el riesgo de la actividad, y quien se relaciona con los usuarios. En este último aspecto, la consulta matiza que dicha relación no obsta que pueda delegarse la gestión recaudatoria de la contraprestación.

“Ahora bien, a efectos de todo lo anterior, se entiende que una entidad (ya sea pública o privada) presta el servicio público cuando tal prestación se realiza de forma real y efectiva por la misma siendo dicha entidad quien

asume el riesgo de la actividad y quien se relaciona con los usuarios, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación que estos satisfacen, como para cualquier asunto relativo al propio servicio: tramitación de altas, variaciones o bajas en el suministro, resolución de incidencias, asistencia e información a los usuarios, responsabilidad en caso de suspensión del suministro, etc. (...)”

En la segunda de las alternativas, el caso de que el servicio lo preste realmente la sociedad mercantil, que podría encargar al Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento la gestión recaudatoria, tanto en período voluntario como ejecutivo, de la prestación patrimonial que deben pagar los usuarios, siendo la citada sociedad quien se relaciona con los usuarios en lo relativo a la gestión del servicio (altas, bajas, resolución de quejas, incidencias, etc.) y quien percibe en última instancia la prestación patrimonial de los usuarios.” (...)”

Véase en este mismo contexto la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo (BOE del día 10 de junio de 2019) que recoge el artículo de la revista de estudios locales n.º 263: “La financiación de las prestaciones patrimoniales de carácter público: tasas, precios públicos y tarifas. Las prestaciones patrimoniales públicas patrimoniales de carácter no tributario y los precios privados”, de Jesús Mozo Amo, Magistrado del orden jurisdiccional contencioso-administrativo. Funcionario de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional en excedencia, citando dicho artículo:

“7º. La prestación patrimonial de carácter público no tributario no es, en sentido estricto,

un ingreso público. Así lo señala el Tribunal Constitucional en el último párrafo del fundamento jurídico séptimo de la sentencia a la que se está haciendo referencia, lo que implica que no figure en el estado de ingresos de los presupuestos públicos (de la Administración) sin que ello suponga una falta de control y supervisión por parte de ella Administración titular del servicio, que se llevará a cabo mediante la comprobación del sistema contable aplicado por el sujeto que lo gestiona.

Completando lo señalado en el párrafo precedente, podría decirse que la prestación patrimonial de carácter público no tributario es un ingreso de naturaleza pública pero no de titularidad pública o, si se quiere, de la Administración titular del servicio. Es un ingreso de naturaleza pública porque su establecimiento y regulación se lleva a cabo, atendiendo a lo dispuesto en la Ley, por la Administración titular del servicio al aprobar el reglamento que lo regula y, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 20.6 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobando la correspondiente ordenanza de establecimiento y regulación y se destina a financiar una actividad o servicio de naturaleza pública a lo que hay que añadir, a mayor abundamiento que, desde el punto de vista de la Administración, no cumple los requisitos establecidos en los artículos 3 y siguientes e la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

No es un ingreso de la Administración titular del servicio dado que no estamos ante una nueva fuente de ingresos públicos pues con ella, en palabras del Tribunal Constitucional, “no se persigue derechamente buscar una nueva fórmula de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público aunque

tenga como efecto económico indirecto el de servir a dicha financiación” sino que, por ejemplo, se pretende “una asignación de los recursos públicos que responda a criterios de eficiencia y economía (art. 31.2 CE)”. Hay que tener en cuenta, como ya se ha dicho, que el artículo 2.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales considera, en lo que ahora importa, ingresos de derecho público las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que deba “percibir la hacienda de las entidades locales” de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del propio artículo 2. La contraprestación del usuario del servicio no la percibe la hacienda local sino el sujeto que presta el servicio porque es a él al que se le ingresa ese usuario sin que esa conclusión venga modificada por el hecho de que, en algunos supuestos, la contraprestación la pueda percibir directamente la Administración titular del servicio siempre que ocurra de manera instrumental, es decir como mera gestión de esa contraprestación, y con la finalidad de entregar el importe percibido al sujeto gestor del servicio en su condición de titular de ese ingreso.”

En relación a la configuración de la contraprestación, se manifiesta en términos similares la Consulta vinculante de la Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos, n.º V2240-22 de 26 de octubre de 2022.

III. EL PROCEDIMIENTO DE APROBACIÓN Y ORDENACIÓN

Establece el último párrafo del apartado 6 del artículo 20 del TRLRHL que sin perjuicio de lo establecido en el artículo 103 de 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, las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, definidas y encuadradas conforme a lo desarrollado en el capítulo anterior, se regularán mediante ordenanza.

Téngase en cuenta que tal norma reglamentaria no será una ordenanza fiscal, sino una ordenanza general. Véase en este sentido la exclusión del artículo 2 letra c) de la Ley 8/1989, de 13 de abril, del régimen jurídico de las tasas y los precios públicos: “(...) las tarifas que abonen los usuarios por la utilización de la obra o por la prestación del servicio a los concesionarios de obras y de servicios conforme a la legislación de contratos del sector público, que son prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias”.

Será por tanto la tramitación adecuada la regulada en el artículo 49 de ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

Por su parte, y si fuera necesaria autorización de la CCAA (cuestión que habrá de dilucidarse previamente), en base a lo regulado en el apartado 6 del artículo 20 del TRLRHL, es preciso solicitar informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico atribuya alguna facultad de intervención. Véase en este sentido, en el ámbito de la Comunidad Autónoma Andaluza, el Decreto 365/2009, de 3 de noviembre, por el que se regulan los procedimientos administrativos en materia de precios autorizados de ámbito local en Andalucía (BOJA 23-11-2009), regulador

de las autorizaciones de precios en servicios municipales. Véase la necesidad de memoria económica en la que consten las tarifas vigentes y las nuevas tarifas solicitadas, indicando el porcentaje de incremento; y en la que se justifiquen las razones que motivan el establecimiento o la modificación de la tarifa, entre la documentación a acompañar a la solicitud, según se establece en el artículo 5.e) del citado Decreto 365/2009.

Conforme al artículo 70.2 de la ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, las ordenanzas, así como los acuerdos correspondientes a éstos cuya aprobación definitiva sea competencia de los entes locales, se publicarán en el “Boletín Oficial” de la provincia y no entrarán en vigor hasta que se haya publicado completamente su texto y haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 65.2 de la misma ley.

Por su parte, y dado que no tiene naturaleza fiscal, durante la tramitación de la ordenanza, deberían cumplirse los trámites de consulta previa, información y audiencia pública previstos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno.

IV. EL IMPORTE DE LA CONTRA- PRESTACIÓN

En este ámbito, es conveniente acudir al artículo 107 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local:

“1. La determinación de las tarifas de los servicios que, con arreglo a la legislación sobre política general de precios, deban ser autorizadas por las Comunidades Autónomas u otra Administración competente, deberá ir precedida del oportuno estudio económico. Transcurridos tres meses desde la fecha de entrada del expediente en la Administración autorizante sin que haya recaído resolución, las tarifas se entenderán aprobadas.

2. Las tarifas deberán ser suficientes para la autofinanciación del servicio de que se trate. No obstante cuando las circunstancias aconsejaren mantener la cuantía de las tarifas con módulos inferiores a los exigidos por la referida autofinanciación, la Comunidad Autónoma o Administración competente podrá acordarlo así, autorizando simultáneamente las compensaciones económicas pertinentes.”.

Por su parte, la Consulta vinculante de la Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos V1024-19 de 09 de mayo de 2019 se pronuncia en el siguiente sentido:

“Esta limitación legal para la fijación del importe de las tasas no está prevista para la determinación del importe de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, por lo que el importe de las mismas no tiene el límite del coste del servicio. Ahora bien, estas prestaciones tienen unos precios intervenidos, cuya determinación corresponde a las Comisiones Autonómicas de Precios. A estos efectos, el último inciso del artículo 20.6 del TRLRHL establece que “Durante el procedimiento de aprobación de dicha ordenanza las entidades locales solicitarán informe preceptivo de aquellas

Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas.”. Por lo que, el importe de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario no se determina libremente por la entidad prestadora del servicio, sino que está sometido a un control administrativo.”

En conclusión, será necesario, bajo mi punto de vista, que en el expediente se justifiquen los importes propuestos, que deberían ser suficientes para la cobertura de los costes previsibles del servicio, considerándose en este sentido los costes directos, los costes indirectos, los gastos financieros, las amortizaciones del inmovilizado y los costes necesarios por el mantenimiento del servicio. Por su parte, en el ámbito de la Comunidad Autónoma Andaluza, caso de ser precisa la autorización por parte de esta, como se ha explicado en el punto anterior, véase la necesidad de memoria económica en la que consten las tarifas vigentes y las nuevas tarifas solicitadas, indicando el porcentaje de incremento; y en la que se justifiquen las razones que motivan el establecimiento o la modificación de la tarifa, entre la documentación a acompañar a la solicitud.

V. EL TERRENO DE LA RECAUDACIÓN

La Consulta vinculante de la Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos, n.º V1758-20 de 03 de junio de 2020, citada anteriormente también se pronuncia sobre este aspecto:

“(…) Si la sociedad municipal presta el servicio y a cambio exige una contraprestación económica deberá ser la misma la que perciba dicha contraprestación. El cobro en período voluntario lo podrá realizar la pro-

pia sociedad municipal, bien directamente o bien, encomendando su gestión al Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento, que una vez recaudado el importe, se lo transferirá.

Pero no dejan de ser prestaciones patrimoniales públicas que se exigen de forma coactiva y responden a fines de interés general (disposición adicional 1ª LGT). El pago de la prestación es de exigencia obligatoria.

(...)

Por su parte, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) establece en sus artículos 5, 9, 10 y 12:

“(...). Artículo 10. Prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal.

1. Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación. (...)”

(...) Por otro lado, el artículo 163.1 de la LGT dispone que:

“1. El procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria.”.

Asimismo, el artículo 8 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en adelante RGR, establece que:

“Artículo 8. Recaudación de la Hacienda pública de las entidades locales y de sus organismos autónomos.

Corresponde a las entidades locales y a sus organismos autónomos la recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida y se llevará a cabo:

- a) Directamente por las entidades locales y sus organismos autónomos, de acuerdo con lo establecido en sus normas de atribución de competencias.
- b) Por otros entes territoriales a cuyo ámbito pertenezcan cuando así se haya establecido legalmente, cuando con ellos se haya formalizado el correspondiente convenio o cuando se haya delegado esta facultad en ellos, con la distribución de competencias que en su caso se haya establecido entre la entidad local titular del crédito y el ente territorial que desarrolle la gestión recaudatoria.
- c) Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación.”.

De acuerdo con lo anterior, los municipios tienen las preferencias, prelación y prerrogativas reconocidas a la Hacienda Pública Estatal. Las PPPNT son ingresos de derecho público de las Haciendas Locales, por lo que, en virtud de lo dispuesto en los artículos transcritos de la LGP, la cobranza de tales derechos gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la LGT y,

en consecuencia, podrán ser exigidas por el procedimiento de apremio en el caso de que no se ingresen en los plazos establecidos en la ordenanza.

Dicha vía de apremio solo podrá ser efectuada por alguna de las entidades, entes y organismos a los que hace referencia el artículo 8 del RGR. Es decir, el cobro de las PPPNT mediante el procedimiento de apremio no puede llevarse a cabo por la sociedad municipal, sino por el propio Ayuntamiento o por el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria competente para la recaudación en período voluntario y en período ejecutivo de los tributos y demás ingresos de derecho público.

Ahora bien, el artículo 161 de la LGT determina que:

“1. El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta Ley. (...)

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

(...).”.

Asimismo, el artículo 102 de la LGT dispone en sus apartados 1 y 2 que:

“1. Las liquidaciones deberán ser notificadas a los obligados tributarios en los términos previstos en la sección 3ª del capítulo II del título III de esta Ley.

2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

a) La identificación del obligado tributario.

b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.

d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.

e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

f) Su carácter de provisional o definitiva.”.

Conforme con lo anterior, el inicio del procedimiento de apremio en el supuesto de las PPPNT deberá estar precedido del transcurso del período voluntario de pago de las mismas, previa notificación de la correspondiente liquidación al obligado al pago, notificación que deberá efectuarse de forma fehaciente.

La ordenanza municipal que regule la PPPNT por el servicio de recogida de basuras debe regular el período voluntario de pago de la misma.

Transcurrido el período 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 o al Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del mismo, a los efectos de que por estos últimos se proceda a practicar la correspondiente liquida-

ción 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.

A estos efectos, el artículo 70 del RGR señala en su apartado 1:

“La providencia de apremio es el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago.”.

La sociedad mercantil puede encomendar la gestión y la recaudación de la PPPNT en vía voluntaria y, necesariamente, en vía ejecutiva, al órgano del Ayuntamiento competente para la gestión, inspección y recaudación de los ingresos de derecho público, en este caso, el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria.

Es posible el establecimiento de la gestión de la PPPNT como deuda de notificación colectiva y periódica, siempre que así se establezca en la correspondiente ordenanza reguladora de la misma.”

Por su parte, citar el artículo de la revista digital CEMCI Número 58: abril a junio de 2023: “procedimiento de recaudación de los ingresos locales de Derecho público no tributario. El papel de la tesorería local, elaborado por Jesús-Eladio Matesanz Matesanz y Diego Mozo Medina:

“(…) El acto administrativo se define en el artículo 34 de la Ley de Procedimiento Administrativo común que dice:

“Artículo 34 Producción y contenido

1. Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose a los requisitos y al procedimiento establecido.

2. El contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquéllos.”

(…)

La capacidad de auto ejecución vía de apremio prevista en el artículo 99 (y desarrollada en el 100-1-a) de la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas *sólo cabe respecto de actos administrativos.*

Véanse:

Artículo 99. Ejecución forzosa.

Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa *de los actos administrativos*, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la Ley, o cuando la Constitución o la Ley exijan la intervención de un órgano judicial.

Artículo 100. Medios de ejecución forzosa.

1. La ejecución forzosa por las Administraciones Públicas se efectuará respetando siempre el principio de proporcionalidad, por los siguientes medios:

a) Apremio sobre el patrimonio.”

Luego, quien no es administración pública, no podrá dictar actos administrativos y los actos de quien no es administración no serán actos administrativos y no tienen por tanto privilegio de auto ejecución forzosa.”

(…)”

Por último, aludir al Dictamen de la Universidad de Sevilla sobre la ordenanza regula-

dora de la prestación patrimonial de carácter público no tributario por distribución de agua de la Mancomunidad de servicios de la provincia de Huelva, de 18 de diciembre de 2018, a raíz de solicitud de dictamen de La Mancomunidad de Servicios de la provincia de Huelva sobre diversas cuestiones concretas suscitadas con ocasión de la tramitación del Proyecto de Ordenanza reguladora de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario por distribución de agua, incluidos los derechos enganche y de colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas.

“(…);Se considera ajustado a derecho la introducción de un nuevo “período ordinario” de pago previo al período voluntario en los términos en los que figura en el Proyecto de Ordenanza?

El Proyecto de Ordenanza reguladora de la prestación patrimonial de carácter público no tributario por distribución de agua objeto de este Informe regula en el apartado 3 de su artículo 8 una suerte de “período ordinario” de pago adicional y previo al período voluntario de pago. Dicho período tendrá una duración de un mes contado a partir de la emisión de los correspondientes recibos.

La notificación de dicho “período ordinario” se realizará a través de “*la simple remisión por correo y sin acuse de recibo de los avisos de pago correspondiente*”, en el que se comunicará al usuario la “*fecha límite de pago en período voluntario*”. En coherencia con el carácter simplemente informativo de esta comunicación se indica en dicho precepto que esa fecha límite “*operará con independencia de que el aviso de pago efectivamente llegue a poder de su destinatario*”.

Desde una perspectiva tributaria no existe ningún impedimento a la posibilidad de que se establezca una suerte de período de pago previo al período voluntario que además puede servir para mejorar la gestión del cobro de esta prestación patrimonial pública no tributaria. Lo que se prevé en el Proyecto de Ordenanza es un mecanismo a modo de recordatorio al usuario con el fin de que una vez que éste sea informado proceda al pago, sin necesidad de tener que proceder en todos los casos en que así ocurra a una notificación en forma a los interesados. Sólo para los usuarios que pudiéramos calificar como recalcitrantes que no hayan pagado en ese “período ordinario” se utilizarían el período de pago en voluntaria y en caso de falta de pago en el mismo el inicio del período ejecutivo y todo ello se añade “*sin perjuicio de las actuaciones que procedan respecto a la suspensión del suministro*”. “

A raíz de la consulta, el artículo y el dictamen citados anteriormente, la opción que se propone en la presente obra para llevar a cabo la recaudación de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias sería recoger en las ordenanzas reguladoras un primer plazo de pago voluntario a gestionar por la sociedad (“primera fase”), cuestión que dará agilidad y liquidez a la misma en una primera toma, y que finalizado este plazo, la recaudación de las deudas impagadas se lleve a cabo por los procedimientos de gestión y recaudación correspondientes (“segunda fase”), conforme a las prescripciones establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y demás normativa tributaria de desarrollo aplicable, por el ente Matriz (que será una Administración Pública), a través de órganos y funcionarios competentes.

Un texto que podría regularse en un artículo de la ordenanza a modo de ejemplo podría ser el siguiente:

“Artículo xxx. Normas de gestión y recaudación.

La Sociedad XXX podrá acudir al procedimiento administrativo de apremio para aquellas cantidades facturadas con incumplimiento de la obligación de pago en el plazo voluntario xxxxx (*establecer aquí primer periodo de pago voluntario a recaudar por la Sociedad, y la forma de notificarlo/publicarlo*). Para garantía de dicho procedimiento de apremio, será requisito previo, en todo caso, que la Sociedad XXX proponga al Sr./Sra. Alcalde/sa/Presidente/a del Ente Matriz (*Ayuntamiento/Mancomunidad/etc...*) la aprobación de las liquidaciones correspondientes, siempre que no haya operado el instituto de la prescripción (*referido a la prescripción del derecho a liquidar*), certificando además de este hecho, que no existe causa de suspensión. Dichas liquidaciones se notificarán fehacientemente otorgándoles el plazo de pago del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y serán gestionadas y recaudadas por los funcionarios y órganos competentes del Ente Matriz (*Ayuntamiento/Mancomunidad/etc...*). Conforme a lo dispuesto en el art. 108 de la ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, los interesados podrán formular el recurso de reposición previsto en el artículo 14.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.”

VI. CONTENIDO DE LA ORDENANZA

Llegados a este punto, y teniendo ya una orientación sobre cuándo la contraprestación

que pretendemos exigir es una prestación patrimonial pública no tributaria, la necesidad de justificar el importe de la misma en el expediente, y las normas de gestión y recaudación que podríamos recoger en nuestra ordenanza, es interesante analizar que más aspectos podríamos contemplar en ella.

Dada la escasa regulación actual de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, me remito de nuevo al artículo de la revista de estudios locales n.º 263: “La financiación de los servicios locales por los usuarios. Las prestaciones patrimoniales de carácter público: tasas, precios públicos y tarifas. Las prestaciones públicas patrimoniales de carácter no tributario y los precios privados”, de Jesús Mozo Amo, Magistrado del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, y Funcionario de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional en excedencia:

“(…) La ordenanza deberá determinar todo lo referido a: los sujetos obligados al pago; el presupuesto necesario para que surja la obligación de pagar; el momento de realizar el pago; y las consecuencias de que el obligado al pago no lo realice en el momento establecido.

De manera específica se deberá determinar:

- El sujeto titular de la contraprestación exigible, que será el que gestiona o presta el servicio y no la Administración titular del mismo.
- La posibilidad de que la contraprestación pueda exigirse por la vía de apremio y lo que es exigible al sujeto que gestiona el servicio para poder utilizar ese vía ejecutiva determinan-

do los costes y el sujeto que va a percibir los recargos aplicables en esa vía ejecutiva y, en su caso, los intereses por mora.

- Posibilidad de que la contraprestación a percibir pueda gestionarse e, incluso, recaudarse por la propia Administración en beneficio del sujeto que gestiona el servicio estableciendo la forma de articularla.
- Reclamaciones o, incluso, recursos frente a la determinación concreta de la contraprestación a pagar en cada periodo.
- Importe de las contraprestaciones exigibles y que los usuarios del servicio tienen que pagar. (...).

Además de lo anterior, considero útil, tener en cuenta considerar la inclusión de los siguientes aspectos, que pueden facilitar la tarea de recaudación tanto en “primera fase”, como en “segunda fase”, y teniendo en cuenta en todo caso que el artículo 2.2 del TRLRHL establece que 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 de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes:

- *Normas relativas a aplazamientos y fraccionamientos en “primera fase” de recaudación.*

Es preciso delimitar las reglas que operarán en la “primera fase” de recaudación, que se describía en el capítulo anterior. Podríamos regularla en la ordenanza de cada contraprestación, o bien regularlo en una ordenanza genérica, dictada al amparo de los artículos 2.2, 12.2 y 15.3 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el TRLRHL y la Disposición adicional cuarta apartado 3º de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria.

Un ejemplo de redacción podría ser:

“A las Prestaciones Patrimoniales Públicas no Tributarias de la Sociedad XXX les será de aplicación en el primer periodo voluntario, con anterioridad a ser enviadas al ente Matriz, para aprobación por el/la Sr./Sra. Alcalde/sa/Presidente/a, así como para su gestión y recaudación, las normas siguientes: ... (pueden ponerse las mismas normas que regulan los aplazamientos y fraccionamientos de los ingresos de derecho público de la Corporación, que podrán igualmente estar regulados en una ordenanza genérica de recaudación.)”

- *Servicios que afecten a ocupantes de viviendas o locales.*

Dado que es bastante útil en la labor recaudatoria (en “segunda fase”) tener la figura del sustituto del obligado al pago, en todas aquellas contraprestaciones por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, en el contexto del artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por ejemplo, podría regularse:

“Serán sustitutos del obligado al pago los propietarios de los inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.”

— *Delimitación de la fecha de nacimiento de la obligación.*

Es preciso delimitar en la ordenanza la fecha de nacimiento de la obligación, cuando esta es periódica, dada la estrecha relación de este concepto con el instituto de la prescripción, y con el concepto de revocación:

Ténganse en cuenta en este sentido, en relación a la prescripción, los artículos siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

Artículo 66:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.(...)”

Artículo 67:

“1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, *el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.*”

En relación a la revocación, téngase en cuenta el siguiente artículo:

Artículo 219:

“1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.”

Un ejemplo de regulación podría ser el siguiente:

“La fecha del nacimiento de la obligación (devengo) será el primer día del periodo de facturación.”

— *Posibilidad de bonificaciones.*

Es preciso volver a acudir a la Consulta vinculante de la Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos, n.º V1758-20 de 03 de junio de 2020:

“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, (...).

En el específico supuesto 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, (...)

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, (...), lo que exige que sea una norma legal la que establezca los criterios a partir de los cuáles deben cualificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial en la que en cada caso se inserte.

Por tanto, en el caso de PPPNT la correspondiente ordenanza (...) podrá regular aquellos beneficios, exenciones o reducciones previstos en la Ley o aquellos para los que la Ley le habilite. Dado que el TRLRHL en la regulación que hace de las PPPNT no establece ningún beneficio específico para las mismas ni habilita para su establecimiento mediante ordenanza fiscal, no es posible el establecimiento de la exención o reducción propuesta.”

Como vemos, sólo podrán regularse aquellas bonificaciones habilitadas por Ley.

— *Normas relativas a la primera facturación del servicio con posterioridad a la entrada en vigor de la contraprestación.*

Esta regulación resulta bastante útil para abordar la primera aplicación de la contraprestación que se apruebe o modifique.

Podría regularse en disposición adicional, por ejemplo:

“Una vez aprobada (*o modificada, en su caso*) la ordenanza reguladora de la prestación patrimonial pública no tributaria, y publicada en el Boletín Oficial de la Provincia, esta entrará en vigor transcurrido el plazo de 15 días hábiles desde la recepción de la comunicación del acuerdo por parte de la Administración del Estado y de la Comunidad Autónoma (arts. 70.2 y 65.2 de la ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local). A estos efectos, en relación a la primera facturación posterior a la entrada en vigor de la Ordenanza que se aprueba (*o modifica, en su caso*)...

...se aplicarán los importes recogidos en la misma prorrateando el consumo total facturable en proporción a los días que, en el periodo, cada importe haya estado vigente”.

Ó bien recoger:

... se aplicarán los importes recogidos en la misma a partir del periodo facturable siguiente a su entrada en vigor, al objeto de evitar prorrateos por aplicación parcial de importes”.

VII. ESPECIAL REFERENCIA A LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS DE CARÁCTER NO TRIBUTARIO DERIVADAS DE LA LEY 7/2022, DE 8 DE ABRIL, DE RESIDUOS Y SUELOS CONTAMINADOS PARA UNA ECONOMÍA CIRCULAR.

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía

circular, tiene como finalidad la prevención y la reducción de la generación de residuos y de los impactos adversos de su generación y gestión, la reducción del impacto global del uso de los recursos y la mejora de la eficiencia de dicho uso, con el objeto de, en última instancia, proteger el medio ambiente y la salud humana, y efectuar la transición a una economía circular y baja en carbono con modelos empresariales, productos y materiales innovadores y sostenibles para garantizar el funcionamiento eficiente del mercado interior y la competitividad de España a largo plazo. Asimismo, tiene por finalidad prevenir y reducir el impacto de determinados productos de plástico en la salud humana y en el medio ambiente, con especial atención al medio acuático.

En el contexto de la presente obra, es de especial atención remitirnos al artículo 11.3 de la citada Ley:

“() 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.”

Vemos como de esta normativa se extraen cuestiones concretas, no sólo de la obligatoriedad de la contraprestación a exigir, de darse el caso de que estemos prestando los servicios que se recogen en la misma, sino también sobre los elementos necesarios a tener en cuenta en su cuantificación.

Esta contraprestación será tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario en función del contexto en el que nos encontremos.

mos, cuestión que podemos dilucidar con ayuda del capítulo 1 de la presente obra.

Una vez concretada la figura, habremos de determinar su importe y tramitar su ordenación conforme a la normativa aplicable en cada caso. Para ello, si concluimos que la figura que corresponde es una prestación patrimonial de carácter público no tributario, podemos aplicar lo expuesto en los capítulos anteriores.

En cuanto a la cuantificación del importe, es preciso afinar y tener en cuenta los siguientes costes:

1. La inclusión dentro de los costes a tener en cuenta para determinar el importe de la prestación patrimonial pública de carácter no tributario, *del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos que introduce la propia Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, en los artículos 84 a 97.*

Para dilucidar las dudas que puedan surgir en torno a la configuración de este impuesto es bastante útil acudir al documento “preguntas y respuestas en relación con el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos”, que puede hallarse en la sede de la Agencia Tributaria:

“Sujetos pasivos: contribuyentes y sustitutos (artículo 91)

—¿Quiénes son los contribuyentes del impuesto en los supuestos de residuos municipales y de rechazos de residuos municipales depositados en vertederos?

En relación con los contribuyentes, el artículo 91 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, señala que, *son contribuyentes del impuesto,*

las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que realicen el hecho imponible; y que son sujetos pasivos, como *sustitutos del contribuyente del impuesto*, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT, que sean gestores de los vertederos, o de las instalaciones de incineración, o de co-incineración de residuos cuando sean distintas de quienes realicen el hecho imponible.

Respecto del hecho imponible, el artículo 88 de la citada Ley 7/2022, de 8 de abril, dispone:

“Constituye el hecho imponible del impuesto:

a) La entrega de residuos para su eliminación en vertederos autorizados, de titularidad pública o privada, situados en el territorio de aplicación del impuesto.

b) La entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.

c) La entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de co-incineración de residuos autorizadas, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto.”.

Por otra parte, tienen la consideración de residuos municipales conforme al artículo 2.av) de la Ley 7/2022, de 8 de abril:

“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.

La presente definición se introduce a efectos de determinar el ámbito de aplicación de los objetivos en materia de preparación para la reutilización y de reciclado y sus normas de cálculo establecidos en esta ley y se entiende sin perjuicio de la distribución de responsabilidades para la gestión de residuos entre los agentes públicos y privados a la luz de la distribución de competencias establecida en el artículo 12.5.”.

Asimismo, tienen la consideración de domésticos, conforme a lo establecido en la letra at) del artículo 2 de la Ley 7/2022, de 8 de abril:

“Los residuos peligrosos o no peligrosos generados en los hogares como consecuencia de las actividades domésticas. Se consideran también residuos domésticos los similares en composición y cantidad a los anteriores

generados en servicios e industrias, que no se generen como

consecuencia de la actividad propia del servicio o industria.

Se incluyen también en esta categoría los residuos que se generan en los hogares de, entre otros, 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.

Tendrán la consideración de residuos domésticos, los residuos procedentes de la limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas, los animales domésticos muertos y los vehículos abandonados.”.

Hay que tener también en cuenta que, a partir de lo establecido en el apartado 5 del artículo 12 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, corresponde a las entidades locales, a las ciudades de Ceuta y Melilla o, cuando proceda, a las diputaciones forales, como servicio obligatorio, en todo su ámbito territorial, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos en la forma en que establezcan sus respectivas ordenanzas, de conformidad con el marco jurídico establecido en esta ley, en las leyes e instrumentos de planificación que, en su caso, aprueben las comunidades autónomas y en la normativa sectorial en materia de responsabilidad ampliada del productor.

Sentado lo anterior, cabe señalar que, respecto de los residuos municipales, son contribuyentes del impuesto los entes locales titulares del servicio de su gestión y, si procede, los que tengan la competencia delegada, así como los productores de los residuos municipales

que no son objeto del servicio municipal de recogida.

Por tanto, en el supuesto planteado será contribuyente del impuesto el ente local titular de la gestión de los residuos, aunque dicha gestión la realice a través de un concesionario, puesto que es a quien le compete adoptar la decisión sobre la forma de gestión de esos residuos.

En esta línea el Real Decreto 553/2020, de 2 de junio, por el que se regula el traslado de residuos en el interior del territorio del Estado (BOE de 19 de junio), señala que, en los residuos de competencia municipal, el operador del traslado será la entidad local. En el caso en que dicha competencia se lleve a cabo de manera indirecta a través de cualquiera de las formas previstas en la legislación sobre régimen local, la entidad local podrá autorizar por escrito a la empresa que presta dicho servicio para que actúe en su nombre como operador del traslado.

Por otro lado, en cuanto a los sustitutos del contribuyente, el apartado 2 del artículo 91 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, establece que:

“2. Son sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente del impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean gestores de los vertederos, o de las instalaciones de incineración, o de co-incineración de residuos cuando sean distintas de quienes realicen el hecho imponible.”

Por consiguiente, si el ente local no es el gestor de los vertederos o de las instalaciones de incineración o de co-incineración donde se depositan los residuos, será sustituto del contribuyente el gestor de estas instalaciones.

Conforme al artículo 94 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, *los sustitutos del contribuyente deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los contribuyentes del impuesto, quedando estos obligados a soportarlas.* No será exigible la repercusión en los supuestos de liquidaciones practicadas por la Administración y en los casos en los que el propio contribuyente deba presentar la correspondiente autoliquidación.

La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella.

No obstante lo anterior, *respecto de los rechazos de los residuos municipales*, cabe señalar que tienen dicha consideración los residuos resultantes de los tratamientos de residuos municipales mencionados en las letras d), e) y g) del apartado 1 del anexo IV del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio. Asimismo, tienen la consideración de rechazos los combustibles sólidos recuperados y combustibles derivados de residuos municipales.

Por consiguiente, puesto que se trata de residuos resultantes de determinados tratamientos, con un cambio en su naturaleza o composición, es el nuevo productor del residuo, conforme a lo dispuesto en el artículo 2 ab) de la Ley 7/2022, de 8 de abril y en el artículo 2.a).2º del Real Decreto 553/2020, de 2 de junio, el gestor de la planta de tratamiento intermedio, que será también quien entregue para su depósito en el vertedero y quien ostentará la condición de contribuyente a efectos del impuesto.

Si quien entrega en el vertedero los rechazos de los residuos municipales no es el gestor del vertedero, será sustituto del contribuyente el gestor dicho vertedero.

Por consiguiente, puesto que se trata de residuos resultantes de determinados tratamientos, el contribuyente será quien deposite en el vertedero dichos residuos, que será el gestor de la planta de tratamiento que genera el rechazo y lo deposita en un vertedero.

Y si quien deposita en el vertedero los rechazos de los residuos municipales no es el gestor de dicha instalación, será sustituto del contribuyente el gestor del vertedero.”

2. Por su parte, téngase en cuenta la disposición final tercera del Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, que señala que en el plazo de dos años desde la entrada en vigor de dicho real decreto, previa consulta a la Comisión de coordinación en materia de residuos, se establecerá por orden ministerial el método para el cálculo de *los costes de emisión de gases de efecto invernadero producidos en los vertederos en los que se depositan residuos biodegradables*, tal y como contempla el artículo 9.1.e). Estos costes se incluirán en el precio que los vertederos cobran por admitir estos residuos en sus instalaciones. A tal efecto, véase la Orden TED/789/2023, de 7 de julio, por la que se establece el método de cálculo del coste de emisión de gases de efecto invernadero en vertedero, que viene a desarrollar el mencionado real decreto, *costes que habrán de tenerse en cuenta en el expediente de ordenación de la prestación patrimonial pública de carácter no tributario, para el cálculo de su importe.*

VIII. CONCLUSIONES

- Cuando nos encontramos *ante el planteamiento de una contraprestación a percibir por el servicio a prestar por una sociedad de capital íntegramente*

público que depende de nuestra Administración, hemos de iniciar un trabajo de calificación que ampare la exigencia de la misma y las normas y el procedimiento que le serán de aplicación. Si concluimos que el servicio por el que queremos exigir la contraprestación es un servicio coactivo, y dicha prestación se realiza de forma real y efectiva por nuestra sociedad, siendo dicha entidad quien asume el riesgo de la actividad, y quien se relaciona con los usuarios, estamos ante una prestación patrimonial de carácter público no tributario.

- Encuadrada nuestra contraprestación, *hemos de aprobar la misma, y tramitar al efecto expediente de ordenación*, siendo de aplicación el artículo 49 de la ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

Por su parte, y si fuera necesaria autorización de la CCAA (cuestión que habrá de dilucidarse previamente), en base a lo regulado en el apartado 6 del artículo 20 del TRLRHL, será preciso solicitar informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico atribuya alguna facultad de intervención.

Conforme al artículo 70.2 de la ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, dicha ordenanza se publicará en el boletín oficial de la provincia y no entrará en vigor hasta que se haya publicado completamente su texto y haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 65.2 de la misma ley.

Durante la tramitación de la ordenanza, deberían cumplirse los trámites de consulta previa, información y audiencia pública previstos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno.

- *En la tramitación del expediente ha de justificarse el importe de la contraprestación que queremos exigir, y el grado de cobertura de los costes que conlleva la prestación del servicio.* En caso de que sea precisa la autorización de la CCAA correspondiente, en el caso de Andalucía, es preciso una memoria económica en la que consten las tarifas vigentes y las nuevas tarifas solicitadas, indicando el porcentaje de incremento, y en la que se justifiquen las razones que motivan el establecimiento o la modificación de la tarifa, entre la documentación a acompañar a la solicitud.
- *Es preciso definir en la ordenanza las normas relativas a la gestión y la recaudación de la contraprestación.* Podría resultar ágil diferenciar dos fases, una “primera fase” en la que solo intervenga la sociedad que presta el servicio, y una “segunda fase” para los impagados en la fase anterior, en la que se lleven a cabo los procedimientos de gestión y recaudación por la Administración Pública matriz, conforme a la normativa tributaria vigente.
- *Afinar en el contenido de la ordenanza reguladora de la prestación patrimonial de*

carácter público no tributario nos evitará “vacíos” e incertidumbres en el futuro, y una mejor labor de gestión y recaudación. Algunos aspectos a tener en cuenta, además de los habituales, podrían ser:

- * Normas relativas a aplazamientos y fraccionamientos en “primera fase” de recaudación.
 - * La figura del sustituto del obligado al pago en servicios que afecten a ocupantes de viviendas o locales.
 - * Delimitación de la fecha de nacimiento de la obligación.
 - * Posibilidad de bonificaciones.
 - * Normas relativas a la primera facturación del servicio con posterioridad a la entrada en vigor de la contraprestación.
- Especial mención a la contraprestación a exigir, que introduce el artículo 11.3 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Si clasificamos esta contraprestación como prestación patrimonial de carácter público no tributario exigida, conforme a lo expuesto en el capítulo 1 de la presente obra, habremos de determinar su importe y tramitar su ordenación. Especial referencia a los costes que habrán de tenerse en cuenta para su cálculo.

IX. BIBLIOGRAFÍA

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, n.º V1758-20, de 3 de junio de 2020.

MOZO AMO, J. A, “La financiación de los servicios locales por los usuarios. Las prestaciones patrimoniales de carácter público: tasas, precios públicos y tarifas. Las prestaciones públicas patrimoniales de carácter no tributario y los precios públicos”, *Revista de Estudios Locales*, 263, 2023.

Consulta vinculante de la Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos, n.º V2240-22, de 26 de octubre de 2022.

Consulta vinculante de la Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos V1024-19, de 09 de mayo de 2019.

MATESANZ MATESANZ, J.E. y MOZO MEDINA, “Procedimiento de recaudación de los

ingresos locales de Derecho Público no tributario. El papel de la tesorería local” *Revista CEMCI*, nº 58, 2023.

Dictamen de la Universidad de Sevilla sobre la ordenanza reguladora de la prestación patrimonial de carácter público no tributario por distribución de agua de la Mancomunidad de servicios de la provincia de Huelva, de 18 de diciembre de 2018.

Preguntas y respuestas en relación con el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos. La incineración y la co-incineración de residuos. Sede electrónica de la Agencia Tributaria.

TENDENCIAS EN LAS TASAS DE RESIDUOS POR GENERACIÓN

Ignasi Puig Ventosa y Maria Calaf Forn

ENT Environment & management

I. INTRODUCCIÓN. II. MARCO NORMATIVO. III. ESTRUCTURA DE LA TASA DE RESIDUOS DE PAGO POR GENERACIÓN: PARTE GENERAL VS. PARTE VARIABLE Y PESOS RELATIVOS A AMBAS PARTES. IV. POTENCIALES MODELOS DE PxG PARA LA PARTE VARIABLE: PARA CONTRIBUYENTES DOMÉSTICOS Y COMERCIALES. V. DISCUSIÓN DE LAS FRACCIONES A GRAVAR O BONIFICAR. VI. REQUERIMIENTOS EN CUANTO A NORMATIVA SOBRE PROTECCIÓN DE DATOS. VII. SITUACIÓN DE LA IMPLANTACIÓN DE PAGO POR COGENERACIÓN EN ESPAÑA. VIII. TENDENCIAS OBSERVADAS Y REFLEXIONES FINALES. IX. REFERENCIAS

RESUMEN: Las tasas de residuos de pago por generación se encuentran en España en una fase muy temprana de desarrollo, actualmente presentes en menos del 1% de los municipios. Sin embargo, la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular ha definido pago por generación y lo ha señalado como el camino a seguir en materia de tasas de residuos, aunque sin mandato obligatorio ni fecha concreta. Aun así, es esperable que se vuelvan más comunes, en paralelo a la creciente adopción de sistemas de recogida de residuos de alta eficiencia, como la recogida selectiva puerta a puerta o los contenedores inteligentes, que la ley prioriza. También se identifican oportunidades para la adopción de sistemas de pago por generación de residuos comerciales.

Palabras clave: tasas de residuos, pago por generación.

ABSTRACT: *Pay-as-you-throw waste charges in Spain are at a very early stage of development, currently present at less than 1% of Spanish municipalities. Nevertheless, the national law on waste and circular economy (Ley 7/2022) has defined them and signalled them as the way forward for waste charges, although without a compulsory mandate nor a concrete date. However, they will likely become more common in parallel to the adoption of highly efficient waste collection systems, such as door-to-door separate collection or the use of smart containers, which are prioritised by the law. Opportunities are also identified for the adoption of pay-as-you-throw schemes for commercial waste.*

Keywords: *waste charges, pay-as-you-throw schemes*

I. INTRODUCCIÓN

El concepto de pago por generación (PxG) —o pay-as-you-throw (PAYT)— representa la traslación del principio “quien contamina, paga” al ámbito de las tasas¹ de residuos. Supone medir la generación real de residuos de cada hogar o comercio para calcular la cuota de la tasa en función de la cantidad y tipo de residuos generados.

Vinculando de forma directa la generación de residuos con el pago se crea un incentivo económico para reducir la generación de residuos. Y estableciendo un vínculo entre el importe de la tasa y el tipo de residuos generados, se promueve la participación de los ciudadanos y comercios en la recogida separada de las fracciones reciclables.

El incentivo creado dependerá de dos factores principales: 1) la estructura de la tasa (apartado 3), normalmente compuesta de una parte general que no depende de la generación de residuos y de una parte variable dependiente de la generación real de residuos del contribuyente y 2) las fracciones gravadas o incentivadas. Decidir qué fracciones se gravan y cuáles no se gravan es clave, tal como se discute en mayor detalle en el apartado 5.

En los sistemas de pago por generación, como su nombre indica, el importe de la tasa aumenta con la generación de residuos, por tanto, la parte variable es siempre adicional a la parte general de la cuota. Sin embargo, existe una variante que se conoce como bonificación por participación (BxP) o pago por participación (PPP) —o save-as-you-throw (SAYT) o reward-as-you-throw (RAYT), en

inglés—, que consiste en que el pago sea menor conforme mayor sea la participación en la recogida separada de ciertas fracciones cuya selección se desea estimular. A su vez, este esquema puede adoptar dos formas:

- establecer una tasa general elevada sobre la que ir descontando en función de la generación o de la cantidad de veces que se participe en la recogida separada de determinadas fracciones reciclables. En este caso, la parte variable restaría a la parte general.
- establecer una tasa variable adicional a la parte general, pero cuyo importe sea menor conforme mayor sea la participación en la recogida separada de las fracciones reciclables que se determinen.

También existe la posibilidad de articular un sistema que combine pago por generación de algunas fracciones con reducciones por la participación en la recogida separada de otras.

II. MARCO NORMATIVO

El principal instrumento de financiación local en materia de residuos municipales es la tasa de residuos que establecen las entidades locales y cuya principal regulación hasta 2022 era 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. Las tasas de residuos tenían la misma regulación que el resto de las tasas, sin provisiones específicas.

1 Nos referiremos genéricamente a tasas, si bien lo que afirme podría ser igualmente válido para prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias.

La normativa estatal sobre residuos tampoco había incluido nunca disposiciones específicas sobre la financiación del servicio local de gestión. Así, por ejemplo, la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados (antecesora de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular) no mencionaba la palabra tasa, ni mucho menos el concepto de pago por generación.

Sin embargo, Ley 7/2022 sí incluyó novedades importantes sobre tasas de residuos y, en particular, introdujo por primera vez en la normativa estatal el concepto de pago por generación, que es el foco de este artículo.

Concretamente, en su art. 11.3, indica que “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 (...)”. El subsiguiente art. 11.4 enumera diversas particularidades que las entidades locales podrán tener en cuenta en su definición.

Además, el Anexo V (“Ejemplos de instrumentos económicos y otras medidas para incentivar la aplicación de la jerarquía de residuos”) incluye los “Sistemas de pago por generación de residuos («pay-as-you-throw») que impongan tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados y proporcionen incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos

mezclados”. Esta definición es una adopción literal del Anexo IV bis de la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos. La Directiva 2018/851 fue transpuesta al ordenamiento nacional por la Ley 7/2022.

Mientras que la Ley estatal es clara en relación con la obligación de cobertura de costes por parte de la tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributaria (PPPNT), y establece un plazo concreto para ello (tres años desde la entrada en vigor de la Ley), la referencia de la normativa a una tasa o PPPNT “que permita implantar sistemas de pago por generación” es ambigua: no hay una obligación clara ni está acotada en el tiempo.

En este contexto de urgencias y ambigüedades, apareció el documento “Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos” (Ministerio de Hacienda, 2024), que lleva la firma del Subdirector General de Tributos Locales, pero es el resultado de un Grupo de Trabajo integrado por representantes del Ministerio de Hacienda, del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (MITERD) y de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP). Dicho documento pretende facilitar a las entidades locales la interpretación de la nueva normativa sobre tasas o PPPNT en materia de residuos, pero no es un texto vinculante.

La nota interpretativa tiene diversos aspectos positivos (Puig, 2024). Sobre la supuesta obligatoriedad o no de establecer ta-

sas o PPPNT de pago por generación, la nota interpreta que “la norma no impone la obligación taxativa de exigir una tasa totalmente individualizada para cada sujeto pasivo con efectos a partir del 10 de abril de 2025, sino que lo que pretende es que paulatinamente se incorporen estos sistemas, en consonancia con el principio de jerarquía de residuos y de quien contamina paga”. El fragmento “que permita implantar sistemas de pago por generación” (art. 11.3) ha generado dudas y esta parece la interpretación correcta. Si el legislador hubiera deseado la obligatoriedad de implantar pago por generación pudiera haber optado por fórmulas mucho más claras de redacción. Además, hay que señalar que lo que *permite implantar* sistemas de pago por generación no es solo la ordenanza reguladora de la tasa o PPPNT, sino que se disponga de un sistema individualizado de recogida, inexistente en la gran mayoría de municipios españoles, por lo que pretender aplicar esta medida a inicios de 2025 hubiese sido desconocer la retrasada situación de la gestión de los residuos por parte de la gran mayoría de los municipios españoles.

No obstante, el documento contiene un error importante en la interpretación de qué es pago por generación y que tememos que vaya a tener un efecto contrario a los objetivos de la Ley. Primeramente, indica (p. 4) que “serían admisibles los siguientes sistemas de pago por generación:

- Elemental: Reducciones sobre una cuota única en función de determinados comportamientos (por ejemplo, por aportaciones a puntos limpios, participación en la separación de las nuevas fracciones de recogida separada obligatoria, adhesión a pro-

gramas voluntarios de compostaje doméstico, etc.).

- Medio: Cuota básica y cuota variable en función del comportamiento detectado según las zonas del municipio (...).
- Avanzado: Cuota básica y cuota variable individualizada en función del comportamiento del sujeto (por ejemplo, en los casos de prestación del servicio puerta a puerta o con contenedores inteligentes que permiten identificar los residuos generados por cada ciudadano).”

Se trata de una clasificación equivocada pues incluye tipos de tasa que nunca han sido ni deberían ser consideradas de pago por generación, p.ej. un sistema basado en cuota única y descuentos por uso de punto limpio o por compostaje doméstico. La definición de PxG ni en España (la propia definición del Anexo V de la Ley 7/2022), ni fuera de ella (véase por ejemplo la definición de *pay-as-you-throw* de la European Environment Agency (2023) o la literatura especializada, p.ej. Elia et al. (2015)) admite algunas de las opciones que la nota interpretativa, de forma errónea, ha decidido incluir dentro de una categoría ‘elemental’.

Además, de forma contradictoria, se considera ‘elemental’ la reducción por la participación en la separación de ciertas fracciones (lo que se conoce como *save-as-you-throw*, y que tiene pleno encaje dentro de las opciones previstas en el artículo 11.4 de la Ley 7/2022), pero que por lo general exige una monitorización individual de la conducta que sería más propia del llamado sistema ‘avanzado’.

El sistema referido como ‘medio’ tampoco se acoge a lo que internacionalmente se conoce como por PxG.

Esta clasificación equivocada va a conllevar que municipios crean estar implantando sistemas de PxG que ciertamente no lo son y que a nivel internacional no serán considerados como tales. Adoptar estos sistemas no le valdrá a España para salir de la lista de países donde el PxG está menos implantado (EEA, 2023). De hecho, la clasificación de la Agencia Europea del Medio Ambiente entre sistemas de PxG avanzados y básicos colisiona completamente con la presentada en la nota interpretativa.

Pero lo que es peor es que tememos que algunos municipios optarán por sistemas menos ambiciosos de lo que podrían, y que no alcanzarán los beneficios ambientales que comportaría una aplicación más decidida de PxG (Messina et al., 2023, Skumatz, 2008).

En este sentido, cabe valorar positivamente la nota publicada por la Agència de Residus de Catalunya (2024) como reacción al citado documento interpretativo del Ministerio de Hacienda. En ella se dice:

“es necesario aclarar que tanto el sistema llamado elemental (...) como el llamado medio son considerados sistemas de incentivos, pero no sistemas de tasa justa,² dado que no son sistemas reconocidos por la Directiva como sistemas que incentiven la separación en origen y la reducción de los residuos

mezclados, hasta niveles necesarios para el cumplimiento de los objetivos.

Los sistemas de incentivos recogidos en el nivel llamado elemental, tales como la reducción sobre la cuota única en función de aportaciones al punto limpio o la adhesión a programas voluntarios de autocompostaje, son sistemas que afectan a una parte, a menudo pequeña, de los ciudadanos y a una parte, también limitada, de los residuos y no tienen en cuenta en absoluto la limitación de la fracción resto. Por este motivo, los sistemas de incentivos no se consideran sistemas de tasa justa.”

Y prosigue: “El sistema llamado medio (...) la variación no depende del comportamiento individual sino del agregado en las distintas zonas del municipio. Esta definición podría corresponder al sistema de pago por generación indirecto recogido en el PRECAT 2020. Sin embargo, este sistema indirecto ha sido superado y en la actualidad no se considera tampoco un sistema de tasa justa.”

Para concluir que:

“El sistema llamado avanzado es el único considerado tasa justa por la Agència de Residus de Catalunya, ya que es el único que da cumplimiento a lo establecido en la Directiva como sistema de pago por generación de residuos («pay as you throw», PAYT) que imponga tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados

2 En Catalunya se conoce como “tasa justa” a las tasas de residuos basadas en pago por generación (traslación directa del principio de quien contamina paga) o en pago por participación (también conocido como bonificación por participación) en las que se establecen reducciones por la participación en las recogidas selectivas. https://residus.gencat.cat/es/ambits_dactuacio/tipus_de_residu/residus_municipals/taxa_justa/index.html
Cabe señalar, sin embargo, que los términos “tasa justa”, “pago por participación” o “bonificación por participación” no están, por el momento, recogidos en la normativa estatal ni en la catalana.

y proporcione incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados. En consecuencia, para establecer un sistema de tasa justa es un requisito imprescindible disponer de modelos de identificación de los usuarios, es decir, de modelos eficientes de recogida selectiva, como por ejemplo el modelo puerta a puerta o los contenedores con control de acceso.”

Esta interpretación de la Agència de Residus de Catalunya parece mucho más ajustada a la común interpretación de lo que se conoce como pago por generación a nivel europeo e internacional.

En este sentido nuestra recomendación a los responsables municipales es que, si desean aplicar realmente un pago por generación, atiendan al literal de la Ley, a las guías existentes (p.ej. Reichenbach, 2004 o Puig *et al.*, 2010) y especialmente a la multitud de experiencias existentes —especialmente en otros países— y recogidas en la literatura especializada.

III. ESTRUCTURA DE LA TASA DE RESIDUOS DE PAGO POR GENERACIÓN: PARTE GENERAL VS PARTE VARIABLE Y PESOS RELATIVOS DE AMBAS PARTES

En los sistemas de pago por generación prácticamente nunca la tasa es completamente variable, sino que existe una parte general independiente de la generación y una parte variable dependiente de la misma. El peso establecido para cada parte dependerá de varios aspectos, como por ejemplo de la certeza que se desee sobre la cuantía a recaudar, del incentivo que se quiera crear, de la voluntad

de prevenir conductas irregulares, del peso de los costes fijos y de la correspondencia que se desee entre estos y la parte general de la tasa, entre otros.

Normalmente la parte general o básica recauda entre el 50% y el 90% del total. En la parte variable están incluidos los importes que suman (para las fracciones gravadas, PxG) y los importes que restan (para las fracciones bonificadas, BxP).

Por otro lado, la parte general podría dar derecho a un número mínimo de entregas de las fracciones sujetas a gravamen, aunque el usuario no las acabe realizando. Con ello se aseguraría una cierta contribución económica de todos los usuarios. Cuanto mayor sea el umbral de entregas incluidas, menor incentivo al fraude, pero también menor incentivo a las buenas prácticas en materia de prevención y separación de residuos.

IV. POTENCIALES MODELOS DE PxG PARA LA PARTE VARIABLE: PARA CONTRIBUYENTES DOMÉSTICOS Y COMERCIALES

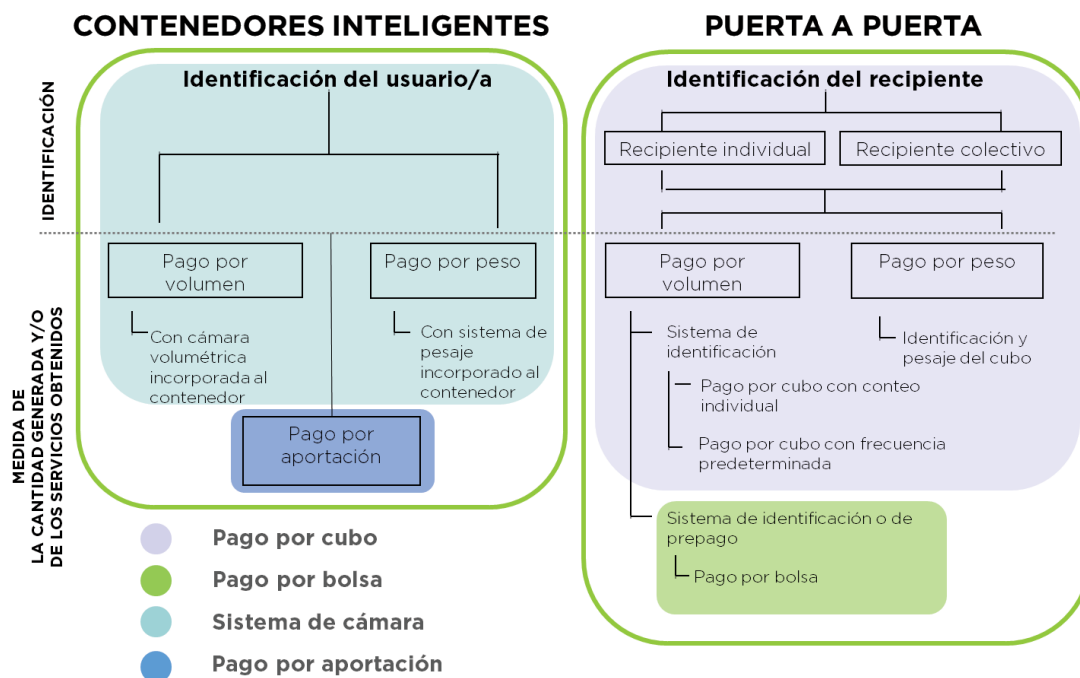
La implantación de un sistema de pago por generación implica, necesariamente, la aplicación de sistemas de recogida de residuos individualizados —los llamados sistemas de recogida de elevada eficiencia—, como la recogida puerta a puerta o los contenedores inteligentes con identificación del usuario, que permiten medir la cantidad y tipología de residuos que genera cada ciudadano. De hecho, la Ley 7/2022 (art. 25.2) establece que “se deberán priorizar los modelos de recogida más eficientes, como el puerta a puerta o el uso de contenedores

cerrados o inteligentes que garanticen ratios de recogida similares”.

En todo caso, la modalidad de recogida condiciona las dos categorías principales de pago por generación: 1) los sistemas que se basan en

la identificación del recipiente (asociados a sistemas de recogida selectiva puerta a puerta) y 2) los sistemas que se basan en la identificación del usuario (asociados principalmente a sistemas de identificación en contenedores):

Figura 1. Clasificación de los sistemas de pago por generación



Fuente: Elaboración propia basada en Reichenbach (2004).

La categoría de identificación del recipiente presenta básicamente cuatro modelos (ENT y ARC, 2010):

- Pago por cubo con contaje individual: Cada usuario o comunidad de usuarios dispone de un recipiente de volumen conocido y con un dispositivo de identificación (generalmente un chip o tag), que es leído por el servicio de recogida al ser vaciado. El pago depende del volumen del recipiente y del número de vaciados.

- Pago por cubo con frecuencia predeterminada: Los usuarios deben elegir de antemano el volumen del contenedor y/o la periodicidad de recogida que prefieren entre las diferentes opciones que ofrece el Ayuntamiento, hecho que determina el importe a pagar. El cubo asignado se recoge siguiendo un calendario prefijado.
- Identificación y pesaje del cubo: La tasa se calcula en base al peso de los residuos en el recipiente entregado, que dispone de chip o tag, y que es

leído por el camión, que debe disponer de instrumentos de pesaje.

- **Pago por bolsa:** El usuario paga la parte variable de la tasa por adelantado mediante la compra de bolsas de basuras estandarizadas por el Ayuntamiento, que son las únicas aceptadas por el servicio de recogida. Las bolsas son distribuidas por el propio Ayuntamiento o bien mediante comercios colaboradores y suelen ser diferentes según la fracción a recoger. Por lo general, las bolsas no están vinculadas a cada usuario, si bien también existe esta opción, utilizando bolsas con un tag, que identifica al usuario que las ha pagado.

Solamente el tercer modelo es basado en el peso, los otros se basan en la medición del volumen.

En el caso de los sistemas de identificación del usuario, los contenedores deben contar con un sistema de identificación (generalmente mediante una tarjeta, móvil o llavero) que permite su registro y la apertura de la tapa. Encontramos dos modelos diferenciados:

- **Sistema de cámara (chamber system):** El contenedor dispone de una cámara en la que se depositan los residuos. Por lo general solamente se consideran los usos de la cámara, asumiendo que se usa el volumen máximo disponible, si bien algunos contenedores incorporan sistemas de pesaje.
- **Pago por aportación:** Esta opción permite contar el número de entregas que realizan los usuarios al contenedor directamente, sin límite en la cantidad depositada.

Aún hay una tercera variante que consiste en la identificación voluntaria (y, por tanto, no necesaria para abrir el contenedor), lo que hace que a nivel de tasa solamente se pueda utilizar para articular descuentos a los usuarios.

V. DISCUSIÓN DE LAS FRACCIONES A GRAVAR O BONIFICAR

La determinación de las fracciones a gravar o a bonificar es clave en la definición del modelo de PxG y de hecho no es completamente independiente de la elección de los modelos presentados en el apartado anterior.

Gravando la fracción resto se crea un incentivo tanto para reducir los residuos como para participar en la recogida selectiva. Por otra parte, es importante no disuadir la recogida separada de fracciones reciclables, las cuales pueden gravarse pero menos cuando la fracción dispone de un potencial de reducción alto mediante el cambio de hábitos de compra por parte del usuario (como podría ser la fracción envases ligeros), no gravarse o incluso ser sujetas a reducciones, como podría ser el caso de la fracción biorresiduos de origen domiciliario. El papel y cartón y el vidrio son fracciones que generalmente no afectan el importe de la tasa domiciliaria puesto que no suponen un coste neto importante para el Ayuntamiento debido a los ingresos que ocasionan y puesto que son las recogidas selectivas más consolidadas.

Las fracciones gravadas o bonificadas a nivel doméstico y comercial no tienen necesariamente que ser las mismas, por un lado, porque los modelos de recogida pueden ser diferentes (por ejemplo, existencia de recogidas específicas a grandes productores) y, por otro, porque la generación comercial es mucho más heterogénea que la domiciliaria y fracciones

que raramente se gravan o incluso se bonifican a nivel domiciliario puede tener sentido que sean **gravadas a nivel comercial** (p.ej., biorresiduos). También por el hecho que el número de generadores comerciales es mucho menor y, por tanto, también lo es el coste de monitorear su generación de residuos. La parte general de las tasas comerciales también es por lo general diferente de la de las tasas domiciliarias, lo que obliga a que sea consistente con la parte variable (Llabrés, Puig, 2022).

VI. REQUERIMIENTOS EN CUANTO A NORMATIVA SOBRE PROTECCIÓN DE DATOS

Uno de los elementos a tener en cuenta en la implantación de un sistema de PxG o BxP es la protección de datos personales.

El marco normativo del derecho fundamental a la protección de datos personales está encabezado por el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que se refiere al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos; conocido también como Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE. El RGPD es de obligado cumplimiento en todos los estados de la Unión Europea desde mayo de 2018 y se ha complementado con la Ley orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales (LOPDGDD), que desarrolla el Reglamento Europeo.

En relación con el ámbito de aplicación, el RGPD se aplica al tratamiento total o parcialmente automatizado de datos personales a empresas y organizaciones que tratan datos perso-

nales de personas en la UE. Este reglamento no es aplicable a personas jurídicas, como actividades comerciales u asociaciones, etc.

A la hora de implantar sistemas de pago por generación y sistemas de recogida de residuos con identificación, las principales obligaciones derivadas del RGPD se exponen a continuación (Agència de Residus de Catalunya, 2023):

- El tratamiento de datos personales debe ser lícito, lo que significa que debe fundamentarse en alguna de las bases jurídicas que indica el artículo 6.1 del Reglamento General de Protección de Datos (RGPD), donde se establece que “El tratamiento solo será lícito si se cumple al menos una de las siguientes condiciones”; y cabe destacar el punto “6.1.e) el tratamiento es necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento”.
- Cuando se recogen datos personales se debe informar a las personas afectadas sobre determinados extremos referentes al tratamiento de los mismos. En concreto, es necesario facilitar la información descrita en los apartados 1 y 2 del artículo 13 del RGPD. Además, de acuerdo con los artículos 13 y 14 del RGPD en el mismo documento/formulario que se le entrega al interesado cuando recoge el material para la individualización de la recogida (p.ej. cubo o tarjeta) habría que indicar los siguientes elementos: responsable del tratamiento, delegado de protección de datos, fi-

nalidad del tratamiento, base jurídica, categorías y procedencia de los datos³, elaboración de perfiles (ver punto siguiente), destinatarios, derechos de las personas, plazo de conservación de los datos y posibilidad de reclamación.

- La gestión de la tasa de pago por generación puede comportar la elaboración de perfiles de las personas usuarias del servicio de recogida de residuos, que tiene efectos jurídicos sobre las mismas (p.ej. determinar la aplicación o no de una reducción o de un gravamen según el número y tipo de aportaciones al sistema de recogida selectiva). Esta elaboración de perfiles ahora ya está amparada y se puede efectuar sin el consentimiento explícito del interesado, gracias a la cobertura jurídica que provee la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (Agència de Residus de Catalunya, 2023).
- Si se contrata a una empresa que accede a datos, y realiza tareas de inspección y comunicación de las personas usuarias para gestionar el servicio de recogida de residuos o la tasa de pago por generación, es necesario suscribir por escrito un contrato de encargado (o, en su caso, contrato de subencargado entre empresa de servicios y empresa tecnológica) regulando las obligaciones que el encargado debe cumplir según la normativa de protección de datos (el contenido

mínimo de este contrato se establece en el artículo 122 de la Ley 92/2017 de Contratos del Sector Público).

- Antes de implantar un sistema de recogida individualizado con identificación de los usuarios y de sus aportaciones es necesario efectuar una evaluación de impacto relativa a la protección de datos (EIPD) (según art. 35.3 del RGPD). En el momento de implantar una tasa de pago por generación es necesario realizar una nueva evaluación de impacto. Esta obligación recae sobre el ente local responsable del tratamiento.
- Hay que garantizar la seguridad de los datos tratados, con la implementación de las medidas que se deriven del análisis de los riesgos existentes.

VII. SITUACIÓN DE LA IMPLANTACIÓN DE PAGO POR GENERACIÓN EN ESPAÑA

Son diversos los países de la OCDE (OECD, 2019) y de la Unión Europea (EEA, 2023) en los que hay un uso muy extendido de los sistemas de pago por generación (p.ej., Estados Unidos, Bélgica, Italia, etc.).

La Agencia Europea del Medio Ambiente (EEA, 2023) clasifica los sistemas de PxG entre avanzados y básicos, siendo avanzados los que proveen un incentivo directo y visible en el momento que el residuo se genera (p.ej., pesaje o contaje del número de entregas) y básicos los que se basan en el tamaño

3 Indicar si son: datos del padrón de residuos, datos facilitados directamente por el usuario, datos de las lecturas de aperturas de los contenedores o aportaciones vía puerta a puerta, etc. Cuando la información no se obtenga directamente de la persona interesada, se debe especificar la categoría y procedencia.

del recipiente y en ocasión también toman en cuenta la frecuencia de recogida. Catorce Estados Miembros usan una combinación de sistemas avanzados y básicos, y seis usan solamente sistemas básicos. España aparece en la clasificación como país donde se hace un uso bajo de sistemas básicos.

La realidad es que el uso es muy bajo, por debajo del 1% de los municipios (Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos, 2023), y que la mayoría de las pocas experiencias

existentes en España no son de modelos básicos, sino avanzados (Tabla 1).

A continuación, se presenta un listado con los municipios españoles que se ha podido identificar que han implantado hasta la fecha un sistema de pago por generación o de bonificación por participación sobre la totalidad de los residuos, tanto domésticos como comerciales (algunos otros aplican pago por generación solamente sobre los residuos comerciales, p.ej., Canet de Mar o Barcelona):

Tabla 1. Municipios con implantación de sistemas de pago por generación y bonificación por participación, especificación del modelo domestico implantado

Municipio (Por CCAA y por orden de implantación)	CCAA	Modelos domésticos
Esporles, Maria de la Salut, Binissalem, Porreres, Mancomunitat Es Raiguer (5 municipios) (9 municipios)	Illes Balears	Pago por bolsa (F. Resto) (9)
Torrelles de Llobregat*, Argentonà, Miravet*, Rasquera, Vilablareix, Riudecanyes*, Palau Solità i Plegamans, Bellvei, Ripollet, Breda, Riudellots de la Selva, Barcelona (barrios de Sant Andreu de Palomar i Sarrià), Porqueres, Vilobí d'Onyar, La Garriga, Manlleu, Lleida (barrios de Ciutat Jardí i Vila Montcada), Sallent, Fonollosa, Montmeló, La Seu d'Urgell, Premià de Mar, Mataró, C.C. Anoia (Jorba, Carme, Castellolí i Sant Martí de Tous), CC Conca de Barberà (Barberà de la Conca i Senan). (29 municipios)	Catalunya	PxG Resto con bolsa estandarizada (4) BxP todas fracciones con e-contenedores abiertos (1) BxP de FORM con cubo con tag PaP (6) BxP de FORM con uso e-contenedores cerrados (2) PxG Resto con cubo con tag + BxP FORM con cubo con tag (4) PxG Resto con cubo con tag + BxP FORM y Envases con cubo con tag (1) BxP de FORM y Envases según tramos de uso de los cubos con tag (4) PxG Resto y Envases con cubo con tag + BxP FORM con cubo con tag (4) BxP de FORM y Resto con e-contenedores cerrados (2) PxG Resto con bolsa estandarizada + BxP FORM con cubo con tag (1) PxG de resto y BxP de FORM con e-contenedores cerrados (1)
Usurbil, Zaldibia, San Sebastián (3 municipios)	País Vasco	Pago por cubo con identificación (F. Resto) (1) BxP de FORM y Resto según tramos (1) BxP de FORM (1)
Ubrique (1 municipio)	Andalucía	BxP de FORM y envases con cubo con tag (y contenedores cerrados) (1)

* Los municipios con este símbolo retiraron el sistema de pago por generación.
Fuente: elaboración propia.

VIII. TENDENCIAS OBSERVADAS Y REFLEXIONES FINALES

La adopción de tasas de pago por generación en España es incipiente, pero claramente creciente. Esta tendencia ya empezó hace años (desde la primera experiencia en 2003 en Torrelles de Llobregat, Barcelona), pero se consolida claramente con la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que introduce por primera vez el concepto en un texto legal español (apartado 2).

Para permitir la implantación de sistemas de pago por generación hace falta, como se ha mencionado, disponer de sistemas de recogida individualizada. La tendencia en los últimos años también ha sido la de ir extendiendo estos sistemas. Las experiencias de recogida selectiva puerta a puerta empezaron en España en el año 2000 (Colomer *et al.*, 2010), y se han ido consolidando, con ya más de 400 municipios en el estado español, la mayoría en Catalunya (unos 350). Se ha demostrado una relación causal entre la implantación de este sistema y el incremento en los resultados de recogida separada (AIREF, 2023). Más recientemente, ha empezado el despliegue de contenedores con identificación de usuario (ya con más de 100 experiencias, la mayoría parciales), si bien es necesario más tiempo para contrastar sus resultados. En todo caso, es la consolidación y extensión de estos sistemas de recogida individualizada, también llamados de alta eficiencia en el art. 25.2 de la Ley 7/2022, lo que permitirá subsiguientemente implantar tasas de pago por generación. Dado que la Ley 7/2022 prioriza estos sistemas es previsible que esto arrastre la implantación de sistemas de pago por generación.

Además, los sistemas de recogida individualizada están incorporando un mayor uso de tecnología. Anteriormente, la única manera de establecer sistemas de pago por generación era mediante prepago —en el caso del uso de bolsas estandarizadas o incluso de adhesivos, ya prácticamente en desuso— o con sistemas de pago por volumen y frecuencia predeterminada en el caso del uso de cubos y contenedores. Por el contrario, el uso de tecnologías de lectura e identificación ha permitido nuevos modelos basados en contaje electrónico o pesaje. Aun así, esto también conlleva mayores costes, así como mayores necesidades de procesamiento de información y de protección de datos.

Otra tendencia es el avance hacia estructuras de parte variable que se establecen por tramos de número de aportaciones de las diferentes fracciones gravadas o bonificaciones, en lugar de un pago/descuento según un importe unitario por aportación o entrega. Esta tendencia se ha dado para conseguir una mayor robustez ante errores más o menos puntuales de lectura por parte de los sistemas tecnológicos de identificación, que podrían dar lugar a más quejas por parte de los usuarios. Aun así, el incentivo creado en la parte variable suele ser mayor si se establece un precio unitario por aportación. En todo caso, si se opta por un modelo con tramos de aportación, el incentivo creado será mayor cuantos más tramos se establezcan.

Recientemente, también se está observando el establecimiento de mínimos de participación a partir de los cuales se empieza a activar la parte variable, p.ej., que la parte general incluya un cierto número de entregas de fracción resto o que las reducciones en la parte variable por entregas de fracción orgánica

nica solo apliquen a partir de un cierto número de usos. También la creación de tramos de no participación con cuotas disuasorias, exceptuando viviendas vacías.

Otra tendencia que se observa es la de empezar por incentivos modestos, por ejemplo, en los que sea fácil acceder a los tramos reducidos de la tasa o en los que la parte variable de la tasa sea moderada, con la idea de aumentar el nivel de exigencia subsiguientemente. Por un lado, tiene sentido para asegurar la aceptación inicial de la figura, pero por otro, demora el alcance de los resultados ambientales que se pueden derivar de la implantación de pago por generación, dado que las reformas en el mejor de los casos solo se dan de año en año.

En este mismo sentido de buscar una mayor aceptación del instrumento debe entenderse la preponderancia creciente de los sistemas de bonificación por participación (que tienden a premiar las buenas conductas) a costa de los sistemas más clásicos de pago por generación (que mediante la aplicación del principio ‘quien contamina, paga’, castigan las malas conductas). Establecer reducciones por el uso de las recogidas selectivas tiene la ventaja respecto P_xG de fracción resto de no incentivar algunos usos fraudulentos del sistema (p.ej. *turismo* de residuos), pero puede inducir entregas incorrectas o un número excesivo de entregas, que en el caso del sistema puerta a puerta haga más lenta la recogida. Un aspecto negativo de B_xP es que no incentiva la prevención de las fracciones sujetas a reducción, mientras que un aspecto positivo frente a P_xG es que penaliza aquellas viviendas no vacías que no utilizan el sistema. Las diferentes ventajas e inconvenientes dibujan la posibilidad de una

combinación de modelos que aprovechen lo mejor de cada sistema.

Una cuestión que sorprende no observar con mayor frecuencia es la implantación de sistemas de pago por generación solamente a nivel comercial. Sorprende por varias razones: a) se trata un número mucho más reducido de sujetos pasivos que los domicilios, b) se trata de producciones de residuos mucho más desiguales que las domiciliarias con lo que la tributación variable podría ofrecer grandes ventajas frente a las bienintencionadas pero toscas estimaciones indiciarias utilizadas actualmente y, finalmente, c) se trata de grandes producciones concentradas que pueden generar subidas notables de los índices de recogida separada que tanto necesitan aumentar los municipios españoles. Los sistemas segregados de recogida comercial son por su naturaleza individualizados y por tanto permiten la adopción de sistemas de pago por generación, especialmente diferentes modalidades de pago por cubo o pago por bolsa. Lógicamente, la facilidad de aplicación es mayor si las recogidas domiciliarias también están individualizadas, puesto que esto minimiza los puntos de fuga de residuos a los contenedores de la vía pública. Pero aun cuando no es el caso, las recogidas comerciales segregadas combinadas con pago por generación ofrecen una oportunidad clara para mejorar los resultados.

Por otro lado, cabe señalar la mayor importancia que están adquiriendo los informes técnico-económicos (ITE) que acompañan la aprobación de las ordenanzas fiscales (OF), puesto que su arbitrariedad (real o supuesta) ha sido motivo de anulación de algunas de ellas (p.ej., Barcelona). La nota interpretativa del Ministerio de Hacienda (2024) aportó luz

sobre lo que se espera de los los ITE, particularmente en cuanto al balance económico detallado del servicio, que debe marcar el objetivo de recaudación de las tasas. Aunque estos informes son relevantes con o sin pago por generación, dado que la parte variable de la tasa en un sistema de PxG se basa en la generación efectiva de residuos, en tales casos el ITE debe contener una estimación detallada de la generación esperada de los diferentes usuarios y de cómo la estructura de la tasa correspondiente a esta generación asegurará la recaudación variable de la tasa que se haya establecido como objetivo.

Los sistemas de pago por generación y bonificación por participación han venido para quedarse. Existe y existirá una gran diversidad de modelos y tendencias a la hora de diseñar e implantar estos sistemas, fruto de las diferentes realidades geográficas y de las diferentes soluciones disponibles. Deberá hacerse un seguimiento detallado de los procesos de implantación y de sus resultados, para identificar aquellos modelos más adecuados para cada contexto. En todo caso, su presencia aumentará en nuestros pueblos y ciudades de la mano de los sistemas de recogida de elevada eficiencia, y entre ambos contribuirán notablemente a incrementar los niveles de recogida separada, hoy tan lejanos de los objetivos legalmente establecidos.

IX. REFERENCIAS

- Agència de Residus de Catalunya (2023) Guia per a la protecció de dades personals en sistemes de recollida de residus amb identificació i de taxes justes. https://residus.gencat.cat/web/.content/home/ambits_dactuacio/recol·lida_selectiva/eines_recursos/12_Guia_proteccio_dades_personals_recol·lides.pdf
- Agència de Residus de Catalunya (2024) Nota interpretativa de l'Agència de Residus de Catalunya sobre els aspectes tècnics de la regulació relativa a les taxes de residus com a taxes justes. https://residus.gencat.cat/web/.content/home/ambits_dactuacio/tipus_de_residu/residu_municipals/taxes_justes/nota_interpretativa_ARC_taxes_residus_2024.pdf
- Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal-AIREF (2023) Gestión de los residuos municipales. <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2023/10/EVALUACION%20Gestio%20de-los-Residuos-Municipales-WEB.pdf>
- Colomer, J. (Coord.), Alvarez, L., Aymemí, A., Codina, E., Coll, E., Gijón, R., Llopart, S., Martín, P., Puig, I., Salvans, C. (2010) Manual de recogida selectiva puerta a puerta. Associació de Municipis Catalans per a la recollida selectiva porta a porta. https://portaaporta.cat/_documents/CMS/docs/arxiuContingutCMS_15_211.pdf
- Elia, V., Gnoni, M.G., Tornese, F. (2015) Designing Pay-As-You-Throw schemes in municipal waste management services: A holistic approach, Waste Management, Volume 44: 188-195. <https://doi.org/10.1016/j.wasman.2015.07.040>.
- ENT Environment and Management y Agència de Residus de Catalunya (ARC) (2010) *Guia para la implementación de sistemas de pago por generación de residuos municipales*. Agència de Residus de Catalunya. <https://www20.gencat.cat/docs/arc/Home/LAgencia/Publicacions/Centre%20catala%20del%20reciclatge%20%28CCR%29/Guia%20PXG%20ES.pdf>
- European Environment Agency (2023) "Economic instruments and separate collection systems — key strategies to increase recycling" <https://www.eea.europa.eu/publications/economic-instruments-and-separate-collection>

- Llabrés Payeras, A., Puig Ventosa, I. (2022) Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales. Documentos-Instituto de Estudios Fiscales, N°. 3. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2022_03.pdf
- Messina, G., Tomasi, A., Ivaldi, G., Vidoli, F. (2023) 'Pay as you own' or 'pay as you throw'? A counterfactual evaluation of alternative financing schemes for waste services, *Journal of Cleaner Production*, Volume 412, 137363. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2023.137363>.
- Ministerio de Hacienda. Dirección General de Tributos (2024) "Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos" <https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>
- Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (2023) Las tasas de residuos en España 2023. Fundació ENT. https://www.fiscalidadresiduos.org/wp-content/uploads/2023/11/Tasas_2023.pdf
- OECD (2019) Waste management and the circular economy in selected OECD countries: evidence from environmental performance reviews, OECD Environmental Performance Reviews, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264309395-en>
- Puig Ventosa, I. (2024) Sobre el documento del Ministerio de Hacienda en materia de tasas de residuos. Equipamientos y Servicios Municipales, 208: 60-63. <https://www.eysmunicipales.es/actualidad/sobre-el-documento-del-ministerio-de-hacienda-en-materia-de-tasas-de-residuos>
- Puig Ventosa, I., Calaf Forn, M., Mestre Montserrat, M. (2010) "Guía para la implementación de sistemas de pago por generación de residuos municipales", Agència de Residus de Catalunya. <https://www20.gencat.cat/docs/arc/Home/LAgencia/Publicacions/Centre%20cata%20del%20reciclatge%20%28CCR%29/Guia%20PXG%20ES.pdf>
- Reichenbach, J. (ed.) (2004) *Handbook on the implementation of Pay-As-You-Throw as a tool for urban waste management*, Proyecto de R-D-I financiado por la Comisión Europea (contrato num. EVK4-CT-2000-00021)
- Skumatz, L. A. (2008) Pay as you throw in the US: Implementation, impacts, and experience, *Waste Management*, Volume 28 (12): 2778-2785, <https://doi.org/10.1016/j.wasman.2008.03.033>.

LA TASA POR LA RECOGIDA DE RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS EN ITALIA

Andrés García Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad Autónoma de Madrid
<https://orcid.org/0000-0002-4499-5340>

I. INTRODUCCIÓN. II. LA OPCIÓN ENTRE LA TASA DE RESIDUOS Y LA TARIFA DEL SERVICIO DE GESTIÓN DE RESIDUOS COMO FORMAS DE FINANCIACIÓN DEL SERVICIO. III. CONFIGURACIÓN Y ESTRUCTURA GENERAL DE LA TASA SOBRE RESIDUOS URBANOS (*TARI*) Y DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL NO TRIBUTARIA (*TARIFFA CORRISPETTIVA*). 1. Configuración como instrumentos para la financiación del coste íntegro de prestación del servicio de gestión de residuos urbanos. 2. El sujeto activo de la tasa y el de la prestación patrimonial no tributaria. 3. El hecho imponible de la *TARI* y el presupuesto de hecho de la prestación patrimonial no tributaria. 4. El obligado al pago de la *TARI* y de la prestación patrimonial no tributaria. 5. La cuota fija y la cuota variable. 6. Reducciones y otros beneficios fiscales aplicables a la tasa de residuos y a la prestación patrimonial no tributaria. IV. LA EXTENSIÓN EN ITALIA DE LA TASA O DE LA TARIFA QUE TIENE EN CUENTA EL PAGO POR GENERACIÓN DE RESIDUOS (*TARIFFAZIONE PUNTUALE*). V. EL ESTABLECIMIENTO DE LA TASA O LA TARIFA CON SISTEMA DE PAGO POR GENERACIÓN DE RESIDUOS Y EL FENÓMENO DEL ABANDONO ILÍCITO O DEL TURISMO DE RESIDUOS. VI. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: La normativa europea en materia de residuos establece la adopción de las medidas necesarias que favorezcan la jerarquía de residuos en orden a la reducción de la producción de los mismos y a priorizar el reciclaje y recuperación de los residuos. Entre esas medidas, destaca el establecimiento de tasas o de otro tipo de prestaciones patrimoniales como forma de financiación del servicio público de recogida de residuos sólidos urbanos que respondan al principio de pago por generación de residuos y al principio de financiación íntegra del coste de prestación de este servicio, trasunto del principio quien contamina paga. En Italia el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos se financia bien a través de una tasa o bien a través de una prestación patrimonial coactiva no tributaria. En ambos casos, es posible que una parte de la cuota de las mismas, la llamada parte variable, se determine en función de los residuos efectivamente conferidos por el usuario al servicio público. En este trabajo estudiamos estas formas de financiación del servicio, prestando una especial atención a los sistemas que permiten el pago por generación de residuos y su extensión entre los municipios italianos.

Palabras clave: tasa de basuras, prestación patrimonial no tributaria, servicio de recogida de residuos, pago por generación, economía circular, hacienda local.

ABSTRACT: *European waste regulations provide for the adoption of the necessary measures to promote the waste hierarchy in order to reduce waste production and to prioritise recycling and waste recovery. Among these measures, the establishment of fees or other types of financial contributions as a way of financing the public service of urban solid waste collection, which respond to the principle of payment for waste generation and the principle of full financing of the cost of providing this service, a reflection of the principle of the polluter pays. In Italy, the urban solid waste collection service is financed either through a fee or through a non-tax coercive financial contribution. In both cases, it is possible that a part of the fee, the so-called variable part, is determined according to the waste actually provided by the user to the public service. In this paper we study these forms of financing the service, paying particular attention to the systems that allow payment for waste generation and their extension among Italian municipalities.*

Keywords: *waste tax, non-taxable patrimonial benefit, waste collection service, pay as you throw, circular economy, local finance.*

I. INTRODUCCIÓN

En un momento como el actual en el que los municipios españoles se enfrentan al reto de configurar la nueva tasa por el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos o, en su caso, la correspondiente prestación patrimonial pública no tributaria, de acuerdo al principio de pago por generación de residuos y de que los ingresos que proporcionen cubran el coste total de prestación de este servicio, resulta interesante volver la mirada hacia otros Ordenamientos de nuestro entorno que han afrontado ya ese reto o, al menos, están en vías de hacerlo, pues dichas exigencias derivan de la propia normativa europea sobre la materia¹. Por ello, hemos considerado que el caso de Italia puede tener interés para España, ya que el país transalpino hace ya algunos años que ha incorporado a su normativa interna sobre la financiación del servicio de gestión de residuos sólidos urbanos estos principios, concretizados en unos recursos financieros, bien de naturaleza tributaria, —esto es, una tasa sobre residuos—, bien de naturaleza patrimonial no tributaria, —esto es, una tarifa por el servicio prestado—, en los que el denominador común es que toda o una parte del importe para el contribuyente se va

a determinar en función de la medición de los residuos producidos, al tiempo que se va a permitir incentivar la separación y reciclaje llevados a cabo por el propio usuario del servicio en el proceso de recogida de residuos. Esto es, Italia ha puesto en marcha mecanismos para implantar en la determinación del importe de la tasa o de la tarifa a satisfacer por el usuario del servicio de gestión de residuos urbanos sistemas de medición real de la cantidad de residuos producidos, así como, en su caso, de la cantidad y calidad del servicio de recogida y transporte de residuos sólidos urbanos prestado. Es lo que en italiano se denomina “*tariffazione puntuale*”, y que, desde nuestro punto de vista, constituye una tarificación incitativa, que obedece al principio de pago por generación de residuos. La misma tiene un marcado carácter medioambiental ya que trata de potenciar en los ciudadanos una conducta virtuosa tendente a una menor producción de residuos y a la separación para su reciclaje de las distintas fracciones de los mismos². Sin embargo, el panorama italiano sobre la financiación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos no es tan sencillo, pues junto a estos instrumentos de tarificación incitativa o tarificación puntual, coexisten también otros mecanismos de ca-

- 1 Recordemos que la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE de 9 de abril de 2022) establece en el artículo 11.3) que “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.”
- 2 Como destaca DEL CORONA, De Lavinia, “La Tari: natura, evoluzione e funzione ambientale”, *Federalismi.it. Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo*, núm. 8/2023, p. 4, el gravamen del servicio de gestión de residuos puede desarrollar una relevante función ambiental y constituye un instrumento a través del cual el Estado puede incrementar el nivel de tutela ambiental sobre su territorio.

rácter presuntivo para la determinación de la cuantía de la tasa a satisfacer por el usuario del servicio, presunciones que se van a basar en elementos objetivos, como la superficie del inmueble que es objeto de gravamen por la tasa, el número de personas que residen en el mismo o, en el caso de ejercicio de una actividad económica en el inmueble en cuestión, el tipo de actividad económica desarrollada. En estos casos se prescinde de cual sea la producción puntual o real de residuos producidos por cada usuario, para basar la determinación de la cuantía de la tasa en el valor presuntivo asignado a los distintos elementos tomados en cuenta. Y aunque dichos elementos, de una forma indiciaria al menos, apunten a la mayor o menor capacidad de producción de residuos (por ejemplo, en el caso de que se tenga en cuenta el número de personas que habita en un determinado inmueble), para ofrecer un valor mayor o menor de la cuota a satisfacer por la tasa, lo cierto es que se prescinde de una medición real de los residuos producidos por cada contribuyente³.

De ahí que la doctrina haya apuntado que dado el papel relevante que la superficie de los inmuebles tiene en la determinación de

la cuantía a satisfacer por la tasa de residuos, ésta tenga un marcado carácter de tributo que recae sobre el patrimonio inmobiliario, alejándola en parte del principio de equivalencia que debe regir la exigencia de un tributo por la prestación de un determinado servicio público a los ciudadanos⁴. Desde un punto de vista económico, la tasa de residuos constituye un recurso financiero importante para los municipios italianos, ya que el producto de su recaudación constituye una quinta parte de los ingresos totales de los mismos⁵.

II. LA OPCIÓN ENTRE LA TASA DE RESIDUOS Y LA TARIFA DEL SERVICIO DE GESTIÓN DE RESIDUOS COMO FORMAS DE FINANCIACIÓN DEL SERVICIO

Los municipios italianos tienen la opción de establecer o una tasa o una prestación patrimonial coactiva (*prestazione patrimoniale imposta*), que no tiene naturaleza tributaria, como instrumento para financiar el coste total de prestación del servicio de gestión de los residuos sólidos urbanos⁶. El párrafo 668 del artículo 1 de la Ley número 147,

3 Al respecto, señala DEL CORONA, De Lavinia, “La Tari: natura, evoluzione...”, ci., p. 116, que el principio del pago por generación de residuos no resulta satisfecho en la tasa presuntiva, cuya cuantía no es calculada en función de la cantidad de residuos producidos por el concreto usuario del servicio, mientras que dicho principio puede tener virtualidad a través de mecanismos de medición puntual, que caracterizan mayormente el sentido tarifario de la TARI, a través de su adecuación al servicio que el usuario efectivamente utiliza.

4 En este sentido, MESSINA, Giovanna; SAVEGNAGO, Marco; SECHI, Andrea, “Il prelievo locale sui rifiuti in Italia: benefit tax o imposta patrimoniale (occulta)?” *Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)*, núm. 474, 2018, p. 13, consideran que la tasa sobre residuos (TARI) tiene una cierta naturaleza patrimonial que deriva de la circunstancia de que la superficie de la vivienda, utilizada como elemento para determinar la producción de residuos, es de hecho un indicador de la riqueza asociada con la propiedad de la casa. El papel de la TARI como “impuesto” patrimonial resulta amplificado por la actual estructura de la Hacienda local, que desde el año 2016 excluye otras formas de gravamen sobre la propiedad de la vivienda utilizada como residencia habitual.

5 Así lo destacan MESSINA, Giovanna; SAVEGNAGO, Marco; SECHI, Andrea, “Il prelievo locale...”, cit., p. 10, que cuantifican en cerca de diez mil millones de euros el producto anual de la TARI para los municipios italianos.

6 El término “*prestazione patrimoniale imposta*” deriva de lo dispuesto en el artículo 23 de la Constitución de la República Italiana, según el cual “no se podrá imponer prestación personal o patrimonial alguna sino en virtud de lo dispues-

de 27 de diciembre de 2013, (en adelante, ley 147/2013), establece que los municipios que hayan aplicado sistemas de medición puntual de la cantidad de residuos entregados al servicio público podrán prever la aplicación de una tarifa que tenga naturaleza “*corrispettiva*”, esto es, de contraprestación o precio por el servicio recibido, “*in luogo della TARF*”, esto es, en lugar de la tasa de residuos urbanos. Por tanto, los municipios podrán elegir financiar el servicio de recogida, transporte, tratamiento y eliminación de los residuos sólidos urbanos con un tributo (tasa) o con una prestación patrimonial pública no tributaria (tarifa). Ahora bien, para que los municipios puedan establecer la *tariffa corrispettiva* en lugar de la tasa es necesario que se cumplan dos presupuestos previstos en el precepto anteriormente citado. El primero de ellos es un presupuesto material consistente en que los municipios hayan puesto en marcha, esto es, hayan aplicado o estén aplicando, un sistema de medición puntual de los residuos entregados o

conferidos al servicio de gestión de residuos sólidos urbanos. El segundo presupuesto tiene carácter formal y es que el municipio adopte la decisión de establecer la tarifa en lugar de la tasa, para lo cual, como se indica también en el precepto citado, debe aprobar el correspondiente reglamento al amparo de lo dispuesto en el artículo 52 del Decreto Legislativo número 446 de 1997⁷.

Por lo tanto, habida cuenta de ese presupuesto material de que los municipios hayan aplicado un sistema de medición puntual de los residuos conferidos al sistema público de recogida de los mismos para que puedan pasar a establecer la tarifa o precio por el servicio prestado en lugar de la tasa, la normativa está estableciendo una ruta a seguir, una evolución paso a paso que implica la experimentación previa de sistemas de medición real de los residuos. No es necesario que el sistema previo de medición puntual de los residuos conferidos al servicio de recogida aplicado en la cuantificación de la tasa se refiera a todos

to por la ley”. En la doctrina, MANZONI, Ignazio; VANZ, Giuseppe, *Diritto Tributario. Profili teorici e sistematici*, Giappichelli Editore, Torino, 2008, p. 17, han destacado que las prestaciones patrimoniales impuestas constituyen, bajo el perfil constitucional, una categoría de prestaciones que, aunque comprendiendo también a los tributos, están destinadas a integrar una más amplia realidad, en la que el carácter de la coactividad puede asumir una connotación más difuminada e indirecta que en los tributos, pero siempre tal como para justificar la operatividad del principio de legalidad respecto a las mismas. En la *Enciclopedia juridica* (<http://www.enciclopedia-juridica.com/it/d/prestazioni-patrimoniali-imposte/prestazioni-patrimoniali-imposte.htm>), se señala que la categoría de las prestaciones patrimoniales impuestas, mencionada en el art. 23 de la Constitución, comprende todos los tributos (impuestos, tasas, etc) y los ingresos que no tienen carácter tributario en los que se aprecia su carácter coactivo. La coactividad puede estar referida a la fuente de la prestación (por ejemplo, prestaciones impuestas por la ley o por un acto autorizado en los que la obligación de utilizar un determinado servicio prestado por el ente público va acompañada de una cierta posibilidad del privado de disciplinar sus relaciones con el ente público mismo) o por la regulación y contenido de la prestación (por ejemplo, prestación solicitada por un ente privado pero cuya disciplina y contenido corresponde establecerlo al ente público).

- 7 El Decreto Legislativo de 15 de diciembre de 1997, número 446, que lleva por título *Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali* (publicado en la Gazzetta Ufficiale de 23 de diciembre de 1997), establece en el artículo 52 la potestad reglamentaria general de las provincias y de los municipios en materia tributaria, señalando en su párrafo 1 que las provincias y los municipios pueden disciplinar con un reglamento los ingresos propios, incluidos los tributarios, salvo por lo que respecta a la individualización y definición del hecho imponible, de los sujetos pasivos y del tipo de gravamen máximo de cada tributo, respetando las exigencias de simplificación en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

los tipos o fracciones de residuos que son objeto de recogida y transporte por el servicio público. Basta, a efectos de cumplimiento del presupuesto material exigido por la norma, al que nos venimos refiriendo, con que alguna fracción de los residuos sea objeto de medición puntual. Lo habitual es que el sistema de medición puntual en el ámbito de la tasa de residuos se aplique a la fracción resto, esto es, a aquellos residuos que son objeto de recogida indiferenciada, mientras que no se suele aplicar a las fracciones que son objeto de recogida diferenciada y que implican una acción previa de separación por parte del productor de los residuos de cara a la posible reutilización o reciclado de los mismos, por ejemplo, la fracción vidrio, la fracción papel y cartón, etc. No obstante, si en algún caso el sistema de medición puntual se estuviese aplicando a alguna de estas fracciones de recogida diferenciada también se cumpliría con ello el presupuesto exigido por la norma para poder pasar a establecer la prestación patrimonial no tributaria.

En definitiva, lo que el Legislador pretende al exigir este presupuesto material para que los municipios puedan pasar de un sistema de financiación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos basado en un tributo a un sistema tarifario basado en el pago por generación de residuos es que los mismos hayan hecho la inversión necesaria para que la medición de la cantidad de residuos para los diferentes usuarios del servicio sea posible. Y ello porque en muchos

casos, el establecimiento de un sistema de medición eficaz puede requerir un cambio en la forma de recogida de los residuos, ya que la recogida puerta a puerta, por ejemplo, resulta más idónea para el establecimiento de sistemas de medición puntual de los residuos generados por los usuarios que la recogida a través de contenedores colectivos situados en las calles. Y, sobre todo, el sistema basado en la medición de los residuos generados por cada usuario del servicio requiere dotar al servicio público de recogida de residuos de unos medios técnicos, por ejemplo, contenedores dotados de la tecnología necesaria para la identificación del usuario y la medición o cómputo de los residuos depositados, que implica, nuevamente, la realización de la necesaria inversión por parte del municipio o, en su caso, de la entidad concesionaria de la prestación del mismo⁸.

En este sentido, una cuestión muy interesante del estudio del caso italiano es la del papel que las Regiones han cumplido y cumplen ayudando financieramente a aquellos municipios de su ámbito territorial que desean establecer sistemas de medición de los residuos generados por cada usuario, esto es, que desean establecer un sistema de tarificación puntual, bien sea en el ámbito de la tasa o de la prestación patrimonial no tributaria. Así, en desarrollo de la propia normativa regional sobre residuos, las Regiones aprueban los planes regionales de gestión de residuos, donde, entre las distintas actuaciones a desarrollar

8 Destacan MESSINA, Giovanna; TOMASI, Antonella, “Chi Sporca paga. La <<tariffazione puntuale>> nei comuni italiani” en ALPINO, Matteo; CITINO, Luca; DEBLASIO, Guido, ZENI, Federica (editores), *Gli effetti del cambiamento climatico sull'economia italiana. Un progetto di ricerca della Banca d'Italia, Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)* núm. 728, 2022, p. 96, que algunos factores, como la necesidad de realizar ingentes inversiones iniciales, además de los costes administrativos y de gestión de la tecnología para la medición o cálculo de los residuos producidos, podrían obstaculizar la adopción de sistemas de pago por generación de residuos.

para la reducción de los residuos producidos y para fomentar la recuperación y el reciclaje de los mismos, se contemplan incentivos financieros para aquellos municipios que decidan establecer los referidos sistemas de tarificación puntual, al considerar que esta medida contribuye a aquellos objetivos⁹. Además de ello, varias regiones han aprobado directrices en una especie de guías para el establecimiento de la *tariffa corrispettiva*, acompañadas de un reglamento tipo que puede ser utilizado como modelo por los municipios que decidan dar el paso hacia el establecimiento de la misma en su territorio¹⁰.

La opción municipal por el tributo (tasa sobre residuos) o por la prestación patrimonial no tributaria (*tariffa corrispettiva*) va a tener algunas consecuencias en el régimen jurídico aplicable a una y otra figura. Así, la tasa tiene que ser establecida y exigida por la pro-

pia administración municipal, lo que implica que su regulación, aplicación y recaudación corresponde al municipio¹¹. En cambio, en el caso de la tarifa, su exigencia y recaudación se atribuye a la entidad concesionaria del servicio de gestión de residuos sólidos urbanos. Esto implica que en el caso de la tasa las funciones de comprobación respecto al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes serán desarrolladas por la administración municipal, así como las facultades necesarias para la recaudación del tributo. En cambio, en el caso de la tarifa será la propia entidad concesionaria del servicio de gestión de residuos la que desarrolle las funciones de gestión, liquidación y recaudación en orden a la adecuada aplicación de esta prestación patrimonial no tributaria, reservándose el municipio únicamente la regulación y algunas funciones de control¹².

9 Así, por ejemplo, en la Región del Lacio se ha aprobado el Plan de Gestión de los Residuos de la Región mediante resolución del Consejo Regional (*Deliberazione del Consiglio Regionale* núm. 4 del 5 de agosto de 2020). Entre las iniciativas dirigidas al cumplimiento de los objetivos de la recogida diferenciada de los residuos y de la extensión de la tecnología y de los métodos que permiten reducir la producción de residuos urbanos y reutilizar y recuperar los mismos, se prevé, entre otras, la extensión en 2025 a todos los municipios de la Región de la tarifa puntual, “un mecanismo que permitirá al usuario pagar en base a los residuos indiferenciados producidos según el principio de que <<quien menos residuos produce, menos paga>>”. En ejecución de estas medidas se ha aprobado la resolución número G16459 del 30/12/2020 por la que se ha aprobado la convocatoria a favor de los municipios del Lacio para la concesión de las contribuciones o ayudas financieras para la realización de proyectos relativos a la recogida diferenciada y, en particular, a la tarificación puntual. La cantidad aprobada inicialmente para conceder estas ayudas financieras a los municipios de la Región del Lacio que pongan en marcha el paso a la tarificación puntual es de 2 millones de euros. En la Región de Umbría se ha aprobado un específico Programa Regional para la promoción del paso al sistema de tarificación puntual (*Programma Regionale per la promozione del passaggio al sistema di tariffazione puntuale*) a través de la Resolución de la Junta Regional núm. 34/2016 y núm. 690/2016, así como de la *Determinazione Dirigenziale* núm. 9130 del 28/9/2016. El punto 2.1 de este Programa señala que el mismo promueve y sostiene el paso a la tarificación puntual, que debe de concluir antes del 30 de noviembre de 2017, a través de la concesión de contribuciones o ayudas financieras a favor de las administraciones municipales, dirigidas a mitigar o compensar los mayores costes debidos a la activación y puesta en marcha del sistema que, estando a cargo del servicio de gestión de residuos, necesariamente gravará a los usuarios.

10 Así, por ejemplo, DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, aprobadas por la *Deliberazione della Giunta Regionale* núm. 824, de 25 de noviembre de 2021.

11 Se señala en DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 10, que el municipio puede delegar la facturación y recaudación de la tasa en terceros inscritos en el registro de recaudadores.

12 Como se señala en DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 11, en el caso de la tarifa es el sujeto gestor el que aplica y recauda la tarifa en el sentido del artículo 1, párrafo 668 de la Ley 147/2013 en su condición de concesionario del servicio de higiene ur-

Sobre la tasa no se aplicará el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), dada la naturaleza tributaria de la misma, mientras que sobre la tarifa sí que se aplicará el IVA, habida cuenta del carácter de precio o contraprestación por el servicio recibido que ésta tiene¹³. De los litigios que se promuevan contra los actos de aplicación de la tasa conocerá la jurisdicción tributaria (*Commissione Tributaria Provinciale*) mientras que de aquéllos que se promuevan en relación con la tarifa conocerá la jurisdicción ordinaria.

Además de ello, cabe destacar que en el caso de la tasa puntual, en el que la parte variable de la cuota es calculada en función de la cantidad de residuos conferidos al servicio público de recogida de residuos, la aplicación de los sistemas de medición o cálculo de la cantidad de los residuos entregados por cada usuario previstos en el *Decreto Ministeriale* de 20 de abril de 2017 es facultativa y no obligatoria¹⁴. En cambio, en el caso de la tarifa, la aplicación de los sistemas de medición de

la cantidad de residuos conferidos al servicio por cada usuario previstos en el mencionado *Decreto Ministeriale* es obligatoria¹⁵.

Ahora bien, señaladas estas diferencias entre una y otra figura, lo cierto es que las semejanzas de ambos instrumentos desde el punto de vista del cumplimiento de la función medioambiental y de financiación del servicio público de gestión de residuos sólidos urbanos son evidentes. Especialmente en relación con lo que hemos llamado tarificación puntual (*tariffazione puntuale*), ya que la misma puede conseguirse tanto con el establecimiento de la tasa sobre residuos puntual (*TARI puntuale* o *TARIP*) como con el establecimiento de la *tariffa corrispettiva* o *tariffa puntuale*. En este sentido, el adjetivo de puntual (*puntuale*) referido a la tasa o a la tarifa no tiene que ver con la naturaleza tributaria o no de la respectiva figura, sino exclusivamente con la circunstancia de que, sea en la tasa o en la tarifa, se están empleando mecanismos o sistemas para una medición real o puntual de los residuos gene-

ba. La condición del gestor de concesionario *ex lege* autoriza al mismo incluso a la aplicación de sanciones directamente a los usuarios del servicio.

13 En este sentido, la reciente Contestación (*Risposta*) de la Agencia Tributaria Italiana (*Agenzia delle Entrate*), núm. 183/2024, señala, ante la pregunta formulada por un concesionario del servicio público de recogida de basuras respecto a si a la *tariffa corrispettiva* le es aplicable también el IVA respecto a dos componentes recientemente aprobados, cuya finalidad no es retribuir el servicio efectivamente prestado al usuario, sino hacer frente a gastos generales de gestión del servicio, que de acuerdo con el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA), por la cesión de bienes y la prestación de servicios la base imponible comprende todo aquello que constituye la contraprestación satisfecha o a satisfacer a la persona que entrega los bienes o que presta el servicio por parte del adquirente de tales bienes o servicios, del destinatario o de un terceros, comprendiendo las subvenciones directamente conectadas con el precio de tales operaciones. Por lo tanto, las cargas generales del sistema, a que obedecen los componentes UR1a y UR2a recientemente aprobados por l'*Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente* (ARERA), por resolución de 3 de agosto de 2023, núm. 386, conforman también la base imponible del IVA junto con el resto de componentes de la prestación patrimonial no tributaria por el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos.

14 Se trata del Decreto del Ministerio del Ambiente y de la Tutela del Territorio y del Mar, de 20 de abril de 2017, por el que se establecen criterios para la aplicación por parte de los municipios de sistemas de medición puntual de la cantidad de residuos conferidos al servicio público o de sistemas de gestión caracterizados por la utilización de correctivos a los criterios de repartición del coste del servicio, dirigidos a implementar un efectivo modelo de tarifa acorde al servicio prestado con cobertura total de los costes relativos al servicio de gestión de los residuos urbanos y de los residuos asimilados (publicado en la *Gazzetta Ufficiale* del 22 de mayo de 2017).

15 Vid., DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 106.

rados y conferidos al servicio por los usuarios y, consecuentemente, ello tiene transcendencia en la determinación de la cuota variable de una u otra figura¹⁶.

Recordemos, al respecto, que la jurisprudencia del TJUE ha establecido, por ejemplo, en la STJUE de 30 de marzo de 2017, asunto C-335/16, caso *Duro Vladika*, que “en el Estado actual del Derecho de la Unión, no existe ninguna normativa adoptada sobre la base del artículo 192 del TFUE que imponga a los Estados miembros un método concreto en cuanto a la financiación del coste de la eliminación de los residuos urbanos, de modo que dicha financiación puede garantizarse, a elección del Estado miembro de que se trate, indistintamente mediante una tasa, un canon o cualquier otra modalidad”¹⁷. Lo fundamental, a estos efectos, es que de acuerdo con el principio de quien contamina paga, los costes relativos a la gestión de los residuos sean satisfechos por el productor inicial de los residuos o por el poseedor de los mismos y ello por haber contribuido a la generación de tales residuos¹⁸. Esta financiación del coste de gestión y de la eliminación de los residuos urbanos, en la medida en que se trata de un servicio que se presta colectivamente a un conjunto

de “poseedores” de tales residuos, obliga a los Estados miembros a cerciorarse de que, en principio, todos los usuarios de dicho servicio soporten colectivamente el coste global de la eliminación de los residuos¹⁹.

En el ámbito de la fiscalidad ambiental la tributación que recae sobre los residuos cobra cada vez un papel más importante tanto en los ordenamientos internos de los países miembros de la Unión Europea como, destacadamente, también en la propia política fiscal desarrollada por la Unión Europea sobre la materia. Las exacciones fiscales que recaen sobre los residuos tratan de conseguir dos objetivos primordiales:

a) La contención de la producción de residuos y de la emisión de las sustancias contaminantes que contienen los residuos urbanos o los residuos especiales.

b) La adquisición de los recursos necesarios para financiar la gestión del servicio público de recogida de residuos, que se articula bien en lo que constituye la recogida y la eliminación a través de su valorización de los residuos que no son recuperables, bien a través del reciclaje de los materiales que sean reutilizables.

16 Se señala, en este sentido, en DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 106, que los términos *tariffa puntuale* y *tariffazione puntuale*, se utilizan para indicar que el reparto del coste del servicio de gestión de los residuos entre los usuarios obligados a su financiación se realiza a través de la medición de la cantidad de residuos conferidos por cada uno de ellos; prescindiendo de la naturaleza tributaria o no tributaria del ingreso, el término es utilizado tanto en el ámbito del tributo puntual como en el de la tarifa (patrimonial) puntual.

17 Esta Sentencia reitera en este punto lo que ya señalaron la STJUE de 16 de julio de 2009, asunto C-254/08, caso *Futura Immobiliare* y otros y en la STJUE de 18 de diciembre de 2014, asunto C-551/13, caso *Setar*.

18 En este sentido, STJUE de 30 de marzo de 2017, asunto C-335/16, caso *Duro Vladika* y otras sentencias anteriores como la STJUE de 24 de junio de 2008, asunto C-188/07, caso *Commune de Mesquer* y la STJUE de 16 de julio de 2009, asunto C-254/08, caso *Futura Immobiliare* y otros.

19 Vid., STJUE de 30 de marzo de 2017, asunto C-335/16, caso *Duro Vladika* y otras sentencias anteriores como la STJUE de 16 de julio de 2009, asunto C-254/08, caso *Futura Immobiliare* y otros.

La Directiva de la Unión Europea 2018/851, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE, sobre los residuos, establece en su considerando número 15 que “a fin de contribuir a alcanzar los objetivos establecidos en la Directiva 2008/98/CE, los Estados miembros deben recurrir a instrumentos económicos y otras medidas a fin de proporcionar incentivos para la aplicación de la jerarquía de residuos, como los instrumentos económicos y otras medidas indicados en el anexo IV *bis* que incluye, entre otros, tasas de vertedero y de incineración, sistemas de pago por generación de residuos («pay-as-you-throw»), regímenes de responsabilidad ampliada del productor, facilitación de la donación de alimentos e incentivos para las autoridades locales, u otros instrumentos y medidas apropiados”.

A los efectos que ahora nos interesan, el Anexo IV *bis* de la mencionada Directiva indica que para incentivar la aplicación de la jerarquía de residuos, entre otros instrumentos económicos, los Estados miembros de la UE deberán establecer, por ejemplo, tasas y restricciones aplicables a las operaciones de depósito en vertederos e incineración de residuos que incentiven la prevención y el reciclado de residuos, manteniendo el depósito en vertederos como la opción de gestión de residuos menos deseable. Asimismo, deberán establecer sistemas de pago por generación

de residuos (*pay as you throw*) que impongan tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados y proporcionen incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados o indiferenciados²⁰.

Tanto la tasa sobre residuos (TARI) como la prestación patrimonial pública no tributaria (*tariffa corrispettiva*), cuando se articulan en cuanto a la determinación de la parte variable de la cuota en torno a un sistema que permita la medición real o puntual de los residuos producidos y conferidos al servicio público de recogida, al menos por lo que respecta a la fracción resto o indiferenciada, cumplen con estas exigencias derivadas del Derecho de la Unión Europea y ambas, tasa y tarifa, cumplen no sólo una función financiera, en cuanto van a contribuir a sufragar el coste total de prestación del servicio de gestión de residuos, sino también y de forma fundamental una función medioambiental que se va a concretar en una mejor selección y separación de los residuos de cara a su entrega al servicio público de recogida, lo que redundará en una conducta responsable con el reciclaje y recuperación de los residuos sólidos urbanos por parte de las economías domésticas y las empresas, así como en una conducta tendente a producir en general menos residuos²¹.

20 Como destacan MESSINA, Giovanna; TOMASI, Antonella, “Chi sporca paga. La <<tariffazione puntuale>>...”, cit., p. 95, la tarificación puntual es uno de los elementos cardinales de la estrategia europea de la economía circular y constituye una de las prioridades de los fondos *NexGeneration EU*, que establecen objetivos ambiciosos en términos de tasa de recogida diferenciada y de recuperación de materiales, así como límites estrictos a la eliminación de los residuos en depósito.

21 Señalan MESSINA, Giovanna; TOMASI, Antonella, “Chi sporca paga...”, cit., p. 95, que la tarifa puntual asume un papel de señal similar a aquel de un precio de mercado, incentivando, del lado de la demanda, a los usuarios a solicitar

La estructura esencial de la tasa y de la tarifa en su modalidad puntual es similar, esto es, ambas constituyen dos instrumentos de tarificación incitativa o tarificación en función del pago por generación de residuos. Por ello, estudiaremos la tasa de residuos (TARI), en el bien entendido de que el hecho imponible, los sujetos obligados a su pago, su estructura binomia, etc., son coincidentes tanto en la tasa como en la prestación patrimonial no tributaria. Desde el punto de vista estructural pueden existir diferencias (aunque no necesariamente) en el sistema utilizado en una y otra figura para la medición o determinación de los residuos producidos, ya que respecto a la tasa la aplicación de los sistemas previstos en el Decreto Ministerial de 20 de abril de 2017, al que hemos hecho referencia anteriormente, es facultativa para los municipios, mientras que respecto a la tarifa (patrimonial) es obligatoria.

III. CONFIGURACIÓN Y ESTRUCTURA GENERAL DE LA TASA SOBRE RESIDUOS URBANOS (*TARI*) Y DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL NO TRIBUTARIA (*TARIFFA CORRISPETTIVA*)

1. Configuración como instrumentos para la financiación del coste íntegro de prestación del servicio de gestión de residuos urbanos

La tasa sobre residuos urbanos (*tassa sui rifiuti urbani*, *TARI*), al igual que la previsión de establecimiento por parte de los municipios de una prestación patrimonial de naturaleza no tributaria en su lugar, ha sido introducida en el Ordenamiento italiano por la Ley número 147, de 27 de diciembre de 2013, (Ley 147/2013) que estableció la entrada en vigor de la misma el 1 de enero de 2014²². El párrafo 639 del artículo 1 de esta Ley 147/2013 crea, entre otros tributos locales, la llamada tasa sobre residuos urbanos (TARI, por sus siglas en italiano), “destinada a financiar los costes del servicio de recogida y eliminación de residuos, a cargo del usuario”.

En la definición de esta nueva tasa sobre residuos urbanos, el Legislador italiano pone el acento en la garantía de un principio fundamental como es el de la cobertura integral de los costes del servicio, trasunto, no obstante, del principio comunitario de “quien contamina paga”²³. En efecto, el párrafo 654 del artículo 1 de la Ley 147/2013 señala que en todo caso debe asegurarse la cobertura integral de los costes de inversión y de la gestión relativa al servicio, con exclusión de los costes relativos a los residuos especiales a cuya eliminación se comprometa el propio productor de los mismos a su costa de acuerdo con la normativa vigente.

la cantidad optima de servicio público y, del lado de la oferta, a las administraciones locales a utilizar del mejor modo posible los recursos públicos.

22 Legge del 27 dicembre 2013, n.147, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2014)*. Se trata de la llamada “Ley de estabilidad para 2014” que establece una serie de disposiciones para la elaboración del presupuesto anual y plurianual del Estado.

23 Cfr., SGUOTTI, Marco, *L'evoluzione storica della fiscalità ambientale e analisi sull'imposizione tributaria in materia di rifiuti*, Tesi di Laurea (relatore, prof. Ernesto Marco Bargarotto), Corso di Laurea Magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo, Università Ca'Foscari Venezia, Curso 2020-2021, p. 77.

Esta finalidad financiera de que la tasa o, en su caso, la prestación patrimonial no tributaria, cubra el coste total de la prestación del servicio de gestión de residuos sólidos urbanos va a determinar que tanto una como otra figura se estructuren en dos partes diferenciadas, una parte fija y una parte variable. La parte fija de la tarifa tanto en una como en otra figura, insistimos, está orientada a financiar los gastos de inversión, incluidas las amortizaciones de los inmuebles, vehículos y demás maquinaria y elementos afectos a la prestación del servicio, entre los que se incluyen en algunos casos una parte del coste del personal, así como los costes financieros anudados a la financiación de los gastos de inversión. La parte variable de la tarifa o de la cuota está orientada a satisfacer los gastos de gestión del servicio, esto es, los gastos que implica la recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos, lógicamente, los propios gastos de gestión de la aplicación de la tasa o, en su caso, de la prestación patrimonial no tributaria. Por ello, anualmente se elaborará por el ente gestor del servicio o por la administración municipal un plan económico financiero que debe ser aprobado por el municipio. En el mismo se detallarán los costes de prestación del servicio y servirá para determinar los parámetros en los que ha de moverse la tasa o, en su caso, la prestación patrimonial no tributaria para que puedan cubrir dichos costes anuales.

2. El sujeto activo de la tasa y el de la prestación patrimonial no tributaria

En cuanto al sujeto activo de la tasa, aunque la Ley 147/2013 no lo señala ex-

presamente, está claro que es el municipio, pues de conformidad con lo señalado en el artículo 52.1) del Decreto Legislativo núm. 446/1997, corresponde al mismo aprobar el Reglamento de la tasa sobre residuos (*TARI*). En el respectivo reglamento el municipio deberá establecer las tarifas o tipos de la tasa, así como establecer las reducciones o beneficios fiscales en la misma. Igualmente, corresponderán al municipio las competencias administrativas necesarias para la exacción del tributo, esto es, la comprobación, liquidación y recaudación del mismo, así como, en su caso, la imposición de las correspondientes sanciones²⁴.

En cambio, como ya hemos dicho más atrás, en el caso de la prestación patrimonial no tributaria, el sujeto activo será el ente o entidad concesionaria del servicio de gestión de residuos, de forma que le corresponderá ejercer las competencias necesarias para la exacción de la prestación, reservándose el municipio las competencias de regulación de la misma y algunas competencias de control.

3. El hecho imponible de la TARI y el presupuesto de hecho de la prestación patrimonial no tributaria

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1, párrafo 641 de la Ley 147/2013, el hecho imponible de la TARI estaría constituido por “la posesión o detentación, por cualquier título, de edificaciones o de áreas descubiertas destinadas a cualquier uso, susceptibles de producir residuos urbanos”. Con el término “*possession*” utilizado por el precepto se hace referencia al derecho de propiedad o a la ti-

24 Vid., SGUOTTI, Marco, *L'evoluzione storica della fiscalità ambientale...*, cit., p. 78.

tularidad de derechos reales (usufructo, uso, habitación y superficie) sobre el inmueble, mientras que con el término “*detenzione*” se alude a la existencia de derechos personales u obligacionales sobre el inmueble derivados de contratos como el arrendamiento o el comodato, así como a las situaciones de posesión u ocupación de hecho que se produzcan sobre el inmueble, esto es, sin un título jurídico que ampare tal situación.

La condición fundamental, por lo tanto, para que se produzca el presupuesto de hecho generador de la tasa o, en su caso, de la prestación patrimonial no tributaria, es que los inmuebles (bien se trate de locales en el sentido de inmuebles edificados o bien de áreas o espacios descubiertos o al aire libre) sean susceptibles de producir residuos urbanos. No es necesario para la exigencia de la tasa que en los inmuebles en cuestión se produzcan de manera efectiva residuos urbanos, sino que es suficiente una abstracta idoneidad o potencialidad de que en dichos inmuebles se puedan producir tales residuos para que se verifique el presupuesto de hecho de la misma y ello, lógicamente, hay que ponerlo en relación con el hecho de que tales inmuebles son propiamente los que pueden obtener un beneficio o ventaja de disponer de un servicio público de recogida y eliminación de tales residuos urbanos.

Como ha destacado el Tribunal Supremo italiano (*Corte di Cassazione*), por ejemplo, en la Sentencia de 7 de agosto de 2008 número 213337, la potencialidad para la producción de residuos de una superficie deriva, como una presunción legal relativa, de la

utilización de la misma por parte del hombre²⁵. De ahí que si un inmueble reúne unas condiciones objetivas que lo hacen inutilizable, el mismo no sea idóneo o susceptible de producir residuos urbanos, por lo que el mismo quedaría excluido de la aplicación de la TARI o, en su caso, de la prestación patrimonial no tributaria.

A efectos de aplicación de la TARI o, en su caso, de la prestación patrimonial no tributaria, es importante la distinción entre el uso doméstico de los inmuebles sujetos (*utenza domestiche*), que comprendería las superficies destinadas a un uso residencial y sus accesorios y el uso no doméstico de los mismos (*utenza non domestiche*), que comprendería las restantes superficies, incluyendo edificios de uso público y aquellos en los que se desarrollan actividades económicas en general.

Esta categorización entre inmuebles que tienen un uso doméstico e inmuebles que tienen un uso no doméstico es fundamental en la configuración y estructura de la tasa y, en su caso, de la prestación patrimonial no tributaria. El servicio público de recogida de residuos sólidos urbanos va dirigido fundamentalmente a la recogida, transporte y tratamiento de los residuos que producen las economías domésticas, los particulares, en los inmuebles que están a su disposición. Asimismo, dentro del servicio se incluye también la limpieza y la recogida de residuos de los espacios públicos (calles y plazas públicas). Respecto a los inmuebles en los que se ejerce una actividad económica, sea ésta artesanal, comercial, industrial o de

25 SGUOTTI, Marco, *L'evoluzione storica della fiscalità ambientale...*, cit., p. 79.

cualquier otro tipo, si se producen residuos especiales, es decir, residuos que por su naturaleza o composición no pueden ser asimilados o comparables con los residuos domésticos, los mismos han de ser objeto de una recogida y transporte hasta los centros habilitados para su tratamiento a cargo del productor de los mismos, es decir, no son objeto del servicio público de recogida de residuos sólidos urbanos. Ahora bien, en la medida en que en los inmuebles destinados al ejercicio de una actividad económica se produzcan residuos que por su composición y naturaleza sean iguales que los residuos domésticos, por ejemplo, en un local en el que se ejerce la actividad de bar y cafetería se producirán normalmente una gran cantidad de residuos orgánicos (desperdicios de comida) de la misma naturaleza y composición que los que se pueden producir en una vivienda familiar, tales residuos sí son objeto de recogida, transporte y tratamiento por el servicio público de gestión de los residuos urbanos²⁶. De ahí el sentido de esa dualidad en la categorización de los inmuebles entre los que están destinados a un uso doméstico y entre los que están destinados a un uso no doméstico. En ambos casos, para la determinación de la parte fija de la cuota

se partirá de la superficie de los inmuebles en cuestión, pero en el supuesto de inmuebles de uso doméstico se tendrá en cuenta, además, el número de personas que habitan en el inmueble y, tratándose de inmuebles de uso no doméstico, se tendrá en cuenta el tipo de actividad desarrollada en el mismo.

4. El obligado al pago de la TARI y de la prestación patrimonial no tributaria

En cuanto al sujeto pasivo de la TARI, el párrafo 642 del artículo 1 de la Ley 147/2013 establece que la tasa es debida por todo el que posea o detente por cualquier título los inmuebles (construcciones y áreas descubiertas), destinados a cualquier uso, susceptibles de producir residuos urbanos. El precepto establece la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria para el supuesto de que exista una pluralidad de sujetos en la posición pasiva de la misma. La normativa reguladora de la TARI, por tanto, a la hora de establecer el sujeto pasivo de la obligación tributaria remarca la relación del mismo con el inmueble como una circunstancia de hecho que prescinde de una específica connotación jurídica, así como de la formalización que se haya establecido en la relación de uso²⁷.

26 Como se explica en DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 33, el Decreto Legislativo 116/2020, sobre aplicación de la Directiva (UE) 2018/851 que modifica la Directiva 2008/98 / CE sobre residuos y aplicación de la Directiva (UE) 2018/852 que modifica la Directiva 1994/62 / CE sobre envases y residuos de envases, que ha modificado el Texto Único Ambiental (aprobado por el Decreto Legislativo 152/2006), ha introducido significativos cambios que afectan a la potestad que tenían los municipios de decretar la asimilación a los residuos sólidos urbanos de determinados residuos especiales producidos en inmuebles en los que se desarrollaba una actividad económica, estableciendo ahora que son residuos urbanos todos los residuos domésticos y todos aquellos procedentes de otras fuentes que sean similares por composición y naturaleza a los residuos domésticos.

27 Vid. SGUOTTI, Marco, *L'evoluzione storica della fiscalità ambientale...*, cit., pp. 85 y 86. Señala este autor que, en este sentido, la situación de posesión o detentación del inmueble podrá ampararse en un idóneo y válido título jurídico, constituido por un derecho real (propiedad, superficie, usufructo, uso, etc), o bien en un derecho personal u obligatorio (por ejemplo, arrendamiento, comodato, etc). Pero también podrá ampararse en una situación de hecho, incluso aunque

5. La cuota fija y la cuota variable

Tanto la tasa como la prestación patrimonial no tributaria en cuanto a la determinación de la cuota a satisfacer por el usuario del servicio suelen responder a una estructura binomia, esto es, la cuota se divide en dos partes, una parte fija, normalmente determinada en función de la superficie del inmueble y una parte variable que estará en función de otros parámetros como puede ser el número de habitantes de la vivienda, para los inmuebles de uso doméstico, o el tipo de actividad desarrollada, en el caso de los inmuebles que no tienen ese uso doméstico. En el caso de la tasa en su modalidad puntual o incitativa, la parte variable de la cuota estará en función de la medición de los residuos efectivamente conferidos al sistema de recogida, lo cual es propio, como hemos adelantado anteriormente, en el caso de la prestación patrimonial no tributaria. La cuota fija se asocia con la financiación de los costes indivisibles del servicio de gestión de residuos sólidos urbanos, como las inversiones y las amortizaciones de los inmuebles y demás elementos dispuestos para la prestación del mismo, mientras que la cuota variable atiende a la financiación de los gastos de gestión del servicio de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, por lo que tiene mucho que ver con los residuos producidos y conferidos a dicho servicio para su gestión.

La tasa sobre residuos se puede establecer y exigir en una modalidad no puntual, esto es, donde no se lleva a cabo para la determinación de la cuota variable una medición de los residuos conferidos al sistema público de recogida. En este caso se acude a la utilización de un método normalizado o presuntivo para la determinación de la cuota variable de la tarifa, previsto en el Decreto del Presidente de la República 158/1999, de 27 de abril de 1999, sobre la elaboración del método normalizado para la determinación de la tarifa sobre residuos (*“Elaborazione del metodo normalizzato per la definizione della tariffa rifiuti”*).

De acuerdo con lo previsto en el artículo 4.1 del Anexo 1 del mencionado DPR 158/1999, para los inmuebles de uso doméstico, la cuota fija de la tarifa es el resultado del producto de la cuota unitaria expresado en euros por metro cuadrado (eur/m²) multiplicado por la superficie del inmueble expresada en metros cuadrados y corregida por un coeficiente de adaptación llamado Ka²⁸. Este coeficiente de adaptación llamado Ka está en función del número de integrantes del núcleo familiar, de que el número de habitantes del municipio en el que está ubicado el inmueble en cuestión tenga más o menos de 5.000 habitantes y, finalmente, de que el municipio esté integrado en alguna Región del Norte, del Centro o del Sur del País. De esos tres elementos, lo que más influye en la determinación del coeficiente

la misma tenga un carácter abusivo, que implique una relación directa con el inmueble que tenga un mínimo de estabilidad y que no sea meramente precaria y ocasional, como el alojamiento en un albergue o el hospedaje temporal.

28 La cuota unitaria expresada en euros por metro cuadrado se determina por la relación entre los costes fijos atribuidos al conjunto de usuarios del servicio por los inmuebles de uso doméstico y la superficie total de las residencias ocupadas por los mismos, corregida por el coeficiente de adaptación Ka.

Ka y en su incremento o disminución es el número de integrantes del núcleo familiar²⁹. Por tanto, los dos elementos decisivos para la determinación de la parte fija de la cuota son la superficie del inmueble de uso doméstico y el número de integrantes del núcleo familiar.

Respecto al cálculo de la cuota variable de la tarifa para los inmuebles de uso doméstico, la misma es el resultado del multiplicar la cuota unitaria por un coeficiente de adaptación llamado Kb y por el coste unitario (expresado en euros por kilogramo de residuos)³⁰. Este coste unitario (euros/Kg) se determina por la relación entre los costes variables de prestación del servicio atribuibles a los usuarios domésticos y la cantidad total de residuos producidos por los mismos³¹.

En definitiva, el método normalizado previsto en el DPR 158/1999 para los usuarios domésticos se basa en elementos presuntivos (los coeficientes Ka y Kb), por lo que a la TARI calculada conforme a los mismos se la suele denominar TARI presuntiva o normalizada.

Algo similar sucede respecto a la determinación de la cuota fija y de la cuota variable de acuerdo con lo previsto en el DPR 158/1999 para los usuarios no domésticos del servicio, en relación con los inmuebles que no están destinados a un uso residencial.

La cuota fija de la tasa para los usuarios no domésticos es el resultado del producto de la cuota unitaria (euros/metro cuadrado) por la superficie del inmueble (metros cuadrados) y por el coeficiente potencial de producción de residuos llamado Kc³². Ese coeficiente está contemplado en la tabla 3^a y en la 3B del Anexo 1 del DPR 158/1999 y está en función del tipo de actividad económica desarrollada en el inmueble de uso no doméstico, de la población del municipio (que tenga más o menos de 5.000 habitantes) y de la Región en la que esté situado el municipio (Norte, Centro o Sur de Italia)³³.

En cuanto al cálculo de la cuota variable para los usuarios no domésticos, es el producto del coste unitario (euros/Kg) por la superficie del inmueble de uso no doméstico y

29 Así, por ejemplo, en la tabla recogida en el Anexo 1 del DPR 158/1999 para municipios con población superior a 5.000 habitantes, el coeficiente Ka en un municipio situado en alguna Región del Norte de Italia para 1 integrante del núcleo familiar es de 0,84, mientras que si el municipio pertenece a alguna Región del Centro es de 0,82 y si es de las Regiones del Sur, es de 0,75. El coeficiente aumenta cuando se incrementa el número de integrantes del núcleo familiar, así para 2 integrantes en el Norte es de 0,98, en el Centro de 0,92 y en el Sur de 0,88.

30 La cuota unitaria se determina por la relación entre la cantidad total de residuos producidos por los usuarios domésticos y el número total de usuarios domésticos del servicio en función del número de componentes del núcleo familiar de tales usuarios, corregida por el coeficiente proporcional de productividad de residuos (Kb).

31 Así, el coeficiente proporcional de productividad por número de componentes del núcleo familiar (Kb) para 1 sólo integrante del mismo oscila entre un mínimo de 0,6, un máximo de 1 y un medio de 0,8. Los municipios en sus respectivos reglamentos deberán elegir alguno de esos parámetros (mínimo, máximo o medio). Este coeficiente Kb aumenta conforme aumenta el número de integrantes del núcleo familiar, así para dos integrantes el coeficiente mínimo es 1,4, el máximo 1,8 y el medio 1,6.

32 La cuota unitaria (euros/metro cuadrado) se determina por la relación entre los costes fijos atribuibles a los usuarios no domésticos y la superficie total de los locales ocupados por los mismos, corregida por el coeficiente potencial de producción de residuos Kc.

33 Así, por ejemplo, para municipios de más de 5.000 habitantes, la actividad de bar, cafetería y pastelería, el coeficiente Kc en el Norte de Italia es de un mínimo de 3,64 y un máximo de 6,28, mientras que en el Centro de Italia es de 3,83–7,33 y en el Sur de 4,38–6,12.

por el coeficiente de producción de residuos llamado K_d ³⁴. Este coeficiente K_d es el coeficiente potencial de producción de residuos expresado en Kg por metro cuadrado al año que tiene en cuenta la cantidad de residuos mínima y máxima de cada tipo de actividad.

La STJUE de 16 de julio de 2009, asunto C-258/08, caso *Futura Immobiliare*, ha considerado acorde con el principio de quién contamina paga (*chi inquina paga*) la tasa de residuos determinada con el método presuntivo del DPR 158/1999, pues, como se destaca en la Sentencia, “a menudo resulta difícil, incluso oneroso, determinar el volumen exacto de residuos urbanos entregados para su recogida por cada <<poseedor>>”. De ahí que se considere que “recurrir a criterios basados, por un lado, en la capacidad productiva de los poseedores, calculada en función de la superficie de los bienes inmuebles que ocupan y de su afectación, y/o, por otro, en la naturaleza de los residuos producidos, puede permitir calcular los costes de la eliminación de dichos residuos y repartirlos entre los distintos <<poseedores>>, en la medida en que estos dos parámetros pueden influir directamente en el importe de tales costes.” Es por ello que el Tribunal considera que no es contrario al Derecho de la Unión “una normativa nacional que establece, a efectos de la financiación de la gestión y eliminación de los residuos urbanos, una tasa calculada sobre la base de una evaluación del volumen de residuos generado y no sobre la base de la

cantidad de residuos realmente generada y entregada para su recogida.”

No obstante, este sistema de determinación presuntiva de la tasa de residuos no es conforme al principio de pago por generación (*pay as you throw*) porque no permite diferenciar el importe que cada usuario debe satisfacer para la financiación del servicio atendiendo al comportamiento que cada uno de ellos tenga en orden a la contención en la producción de residuos y a la separación para su reciclaje o recuperación de las distintas fracciones de residuos³⁵. Es por ello que un sistema totalmente presuntivo para la determinación de la tasa de residuos es neutro o inerte de cara a una conducta más o menos virtuosa del usuario, por ejemplo, en términos de cantidad de la fracción resto producida en un año, o de la cantidad y cualidad del servicio de recogida recibido. Por el contrario, los sistemas de determinación de la tasa que aplican el principio de pago por generación de residuos implican la cuantificación de los costes imputables a los usuarios en relación con su comportamiento o con determinados comportamientos, lógicamente de contención en la producción de residuos y de separación para el reciclaje de los mismos, de forma que se produce un *feedback* que orienta a los propios usuarios del servicio hacia la cuantía de la tasa (o de la prestación patrimonial no tributaria) que consideran deseable³⁶.

34 El coste unitario (euros/Kg) se determina por la relación entre los costes variables atribuibles a los usuarios no domésticos y la cantidad total de residuos producidos por los usuarios no domésticos.

35 En este sentido, IFEL, *Guida alla tariffazione puntuale dei rifiuti urbani*, edición de 2019, p. 25. (accesible en: https://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/download/3423_9fe2c7cce1a8c1b6bbffab9ed4dca50f)

36 En este sentido, IFEL, *Guida a tariffazione...*, cit., p. 25 y 26.

En el caso de la *TARI puntuale* (TARIP) y de la *tariffa corrispettiva*, la parte fija se determinará conforme a los parámetros del DPR 158/1999, pero la parte variable ha de responder a una medición real de los residuos producidos por cada usuario del servicio. Al respecto, el reglamento que apruebe el municipio estableciendo la tasa en su modalidad puntual o la prestación patrimonial no tributaria deberá establecer el sistema de cálculo o medición de los residuos realmente producidos por cada usuario del servicio público de recogida de residuos. Para ello, el Decreto del Ministerio del Ambiente y de la Tutela del Territorio y del Mar de 20 de abril de 2017 establece los criterios a tener en cuenta por los municipios a la hora de establecer el correspondiente sistema de determinación de los residuos producidos por cada usuario, si bien, como ya hemos dicho anteriormente, la aplicación de estos criterios es obligatoria en el caso de que el municipio decida establecer la prestación patrimonial no tributaria, pero sólo es facultativa u opcional si decide establecer la tasa en su modalidad puntual. Aunque lo lógico sería que los municipios se acogieran también a estos criterios en el caso de que decidan establecer la tasa de residuos en su modalidad puntual, no cabe descartar que establezcan cualesquiera otros criterios no previstos en el referido Decreto Ministerial para la cuantificación de los residuos producidos por cada usuario del servicio.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 4.1 del referido Decreto Ministerial de 20 de abril de 2017, la medición puntual (real) de los residuos conferidos al sistema de recogida de residuos se va a obtener determinando, como mínimo, el peso o el volumen de la fracción resto entregada por cada uno de

los usuarios al sistema público de recogida de residuos. Además de ello, como prevé el artículo 4.2 del Decreto, también pueden ser objeto de cuantificación o medida otras fracciones de residuos de recogida diferenciada, por ejemplo, la fracción residuos orgánicos o el llamado residuo verde (procedente de la limpieza de jardines, árboles, etc).

De acuerdo con lo señalado por el artículo 6 del Decreto Ministerial, la determinación o cuantificación de los residuos conferidos por cada usuario al servicio de recogida se puede efectuar de forma directa o de forma indirecta. La forma directa supone pesar los residuos entregados. La forma indirecta supone detectar el volumen de residuos conferido por cada usuario al servicio. En este caso, el volumen vendrá determinado por la capacidad asignada a las bolsas o a los contenedores entregados a los usuarios y vendrá expresado en litros (por ejemplo, un contenedor de 60 litros o de 125 litros). Habrá que ir computando las veces que cada contenedor es vaciado o las veces que cada bolsa es entregada al sistema (en el caso de bolsas desechables) o que es vaciada en el sistema si la bolsa es reutilizable. Como la cantidad de residuos ha de computarse en kilogramos, se establecerá un peso medio por cada litro de capacidad, de forma que los datos computados respecto a las entregas de bolsas y contenedores al sistema puedan traducirse con sencillez en kilogramos de residuos conferidos.

Lógicamente, la puesta en práctica de estos sistemas de medición de los residuos producidos por cada usuario implica la utilización de la tecnología necesaria para identificar a cada usuario del servicio y establecer la respectiva conexión del mismo con la bolsa o contenedor que va a entregar o vaciar, así

como para detectar estas entregas de residuos al servicio y poder transmitir todos esos datos al sistema informático central para que, a partir de los mismos, se pueda llevar a cabo la gestión de la tasa o, en su caso, de la prestación patrimonial no tributaria.

6. Reducciones y otros beneficios fiscales aplicables a la tasa de residuos y a la prestación patrimonial no tributaria

Los párrafos 655 a 660 del artículo 1 de la Ley 147/2013 prevén la aplicación de reducciones y otros beneficios fiscales aplicables a la tasa de residuos, que, lógicamente, son extensibles también a la prestación patrimonial no tributaria. Especialmente, los párrafos 659 y 660 habilitan un amplio margen de discrecionalidad a los municipios para que a través de la aprobación del correspondiente reglamento regulador de la tasa o de la prestación patrimonial no tributaria establezcan beneficios fiscales que obedezcan a determinados objetivos mínimamente prefigurados por la ley. Así, por ejemplo, el párrafo 659 prevé que los municipios pueden establecer reducciones tarifarias y exenciones (totales o parciales), entre otros supuestos, en el caso de inmuebles de uso residencial con un solo ocupante; en el caso de residencias a disposición de su titular para un uso estacional (por ejemplo, segundas residencias de uso vacacional) u otro uso limitado y discontinuo.

El elenco de reducciones y otros beneficios fiscales que pueden aprobar los municipios puede llegar a ser muy amplio, como ponen de manifiesto las Directrices y los Reglamentos tipo aprobados por algunas Regiones, por lo que, dadas las dimensiones

de este trabajo, no podemos entrar en un análisis mínimo de las mismas.

Consideramos que en este punto el caso italiano proporciona un buen ejemplo para el establecimiento de la tasa por generación de residuos española, ya que ese amplio elenco de beneficios fiscales atiende a diversos objetivos, que o bien tratan de premiar las conductas virtuosas de los ciudadanos y las empresas, por ejemplo, en el caso de los beneficios fiscales ligados a la actividad de compostaje doméstico de los residuos urbanos o el de los beneficios fiscales aplicables a las empresas que cedan gratuitamente la comida o los productos alimenticios sobrantes a colectivos especialmente vulnerables (por ejemplo, a través de la donación a bancos de alimentos) o, en su caso, también para la alimentación de los animales. En otros casos, tratan de acomodar el gravamen a determinadas circunstancias concurrentes en los usuarios del servicio dignas de tomarse en consideración desde el punto de vista de la producción de residuos, como es el caso, por ejemplo, de los beneficios fiscales previstos para el caso de que entre los residuos generados se encuentren pañales de niños pequeños, por concurrir en el núcleo familiar alguno de estos pequeños, o bien porque se encuentren pañales de los que usan las personas ancianas que pueden padecer incontinencia. Está claro que este tipo de residuos puede aumentar sustancialmente el número de veces que se entrega la bolsa o se vacía el contenedor en el servicio de recogida, incrementando con ello la cuota a pagar por la tasa o la prestación patrimonial. Por ello se puede establecer la correspondiente bonificación que acomode el gravamen a esta circunstancia personal o familiar.

IV. LA EXTENSIÓN EN ITALIA DE LA TASA O DE LA TARIFA QUE TIENE EN CUENTA EL PAGO POR GENERACIÓN DE RESIDUOS (*TARIFFAZIONE PUNTUALE*)

En Italia el avance de la tarificación incitativa basada en el pago por la generación de residuos en relación con la financiación del servicio de recogida, transporte y depósito de residuos sólidos urbanos es significativo en los últimos años. Lo que allí denominan “tariffazione puntuale”, que comprendería tanto la tasa sobre residuos en su modalidad de tributo puntual (TARIP) como la “tariffa corrispettiva” (TARIC), que constituye una prestación patrimonial coactiva no tributaria, ha experimentado una extensión considerable, sobre todo, como veremos, en municipios del Norte y del Centro del País³⁷. La Fundación IFEL (*Istituto per la Finanza e l'Economia Locale*)³⁸ viene desde 2018 realizando un seguimiento de los municipios italianos que implantan la tarificación puntual, bien sea a través de la tasa sobre residuos o de la llamada “tariffa corrispettiva”, esa tarifa o precio exigido por el ente o

entidad concesionaria prestadora del servicio que califican como prestación patrimonial coactiva (*prestazione patrimoniale imposta*). La citada Fundación publicó en 2019 una *Guía* sobre la implantación de la tarifa puntual en la que incluyó, con datos referidos al año 2018, los municipios que habían establecido ya este sistema para la financiación del servicio público de recogida, transporte, tratamiento y depósito o eliminación de residuos urbanos³⁹. Posteriormente IFEL publicó un informe sobre la difusión de la tarificación puntual en Italia con datos de 2019⁴⁰. Recientemente IFEL ha anunciado la elaboración de un nuevo Informe sobre el tema, con datos relativos al año 2022, cuya publicación está previsto que se produzca en 2024, sin que hasta el día en que se escriben estas páginas se haya producido tal publicación. No obstante, IFEL ha publicado una nota explicativa en la que adelanta los principales resultados de este nuevo *Informe*⁴¹. En la misma se destaca que en 2022 el número de municipios italianos acogido a este sistema de tarificación puntual se eleva a 1.117, con una población total residente en los mis-

37 El término *tariffa puntuale*/ *tariffazione puntuale* (tarifa puntual/tarificación puntual) ha sido codificado por la fundación IFEL en la *Guida alla tariffazione puntuale dei rifiuti urbani*, edición de 2019, que, por ejemplo, señala en el glosario de la misma, p. 461, que es un “término utilizado para indicar que el reparto del coste del servicio de recogida de residuos entre los usuarios obligados a su financiación se realizará mediante la medición de la cantidad de residuos recogidos a cada uno de ellos; prescindiendo de la naturaleza tributaria o no tributaria del ingreso, el término está siendo utilizado tanto en el ámbito del tributo puntual como en el de la tarifa (patrimonial) puntual.”

38 *L'Istituto per la Finanza e l'Economia Locale* (Instituto para la Finanza y la Economía Local) es una fundación creada en 2006 por la Asociación Nacional de Municipios Italianos (ANCI), que realiza, destacadamente, estudios e investigaciones en el ámbito de la tributación local y de la economía local.

39 Vid., IFEL, *Guida alla tariffazione puntuale dei rifiuti urbani*, edición de 2019, Torino. Los datos referidos a 2018 en los que se incluyen los municipios que aplican la tarificación puntual se contemplan en el capítulo II de la misma.

40 Vid., IFEL, *La diffusione della tariffazione puntuale in Italia nell 2019*, Rapporto IFEL 2021 (accesible en: https://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/download/4926_f53d9de8d74dbae98987e48bb9b670c)

41 IFEL, *III Rapporto IFEL sui sistemi di tariffazione puntuale dei rifiuti urbani (dati 2022)*. *Anticipazione dei primi risultati*, 19 de diciembre de 2023 (accesible en: https://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/download/5971_8f8259ed0a05e9359f13a3994e443514).

mos de 8.145.205 habitantes⁴². En términos porcentuales ello supone que un 14,1% de los municipios italianos tiene implantado este sistema de tarificación incitativa o tarificación puntual como la llaman en Italia y que el 13,8% de la población residente en Italia está sujeta a este sistema en cuanto a la financiación del servicio público de recogida y eliminación de los residuos urbanos.

De los dos sistemas de tarificación puntual, la tasa y la prestación patrimonial coactivamente impuesta, la gran mayoría de los municipios que están en tarificación puntual aplican la prestación patrimonial coactiva, esto es, la *tariffa corrispettiva*. En efecto, el 71% de los municipios en tarificación puntual aplican la prestación patrimonial no tributaria y el 29% restante aplica la tasa sobre residuos puntual, que sí tiene naturaleza tributaria. Los datos adelantados por IFEL confirman la elevada territorialidad de la extensión e implantación de la tarificación puntual en Italia, ya que la inmensa mayoría de los municipios que han acogido este sistema de tarificación puntual, en cualquiera de sus dos modalidades, pertenecen a las regiones del norte de Italia, mientras que el porcentaje se reduce sustancialmente respecto a las regiones del centro del país y es muy reducido en las regiones del sur. El dato es muy gráfico en este sentido, ya que el 94% de los municipios en tarificación puntual pertenecen a las regiones del norte del país, mientras que en el sur y las islas apenas 5 municipios están en este sistema.

Desde mi punto de vista, el dato más destacable anticipado por IFEL en su nota explicativa respecto al informe 2022 es el de la evolución en los últimos tres años (2020, 2021 y 2022) del número de municipios que han puesto en marcha un sistema de determinación de la tasa o de la tarifa por el servicio de recogida de residuos que atienda al pago por generación, esto es, que han implantado un sistema de tarificación puntual como forma de financiación de dicho servicio. Así, según los datos anticipados, en el año 2020 había 977 municipios en este sistema, con un total de 7.188.999 habitantes a los que se aplicaba, pasando en el año 2021 a 1.050 municipios y 7.754.337 habitantes cubiertos por el mismo y, finalmente, en el año 2022 los municipios son 1.117 y el número de habitantes 8.145.205. La tendencia, pues, cada año es a una extensión mayor del sistema de tarificación puntual y a que cada vez más municipios pongan en marcha y apliquen este sistema tarifario y, consecuentemente, más habitantes del país queden sujetos a este sistema de pago del servicio público de recogida de residuos urbanos que, como hemos señalado, concretiza el principio del pago por generación de residuos (en inglés, “*pay as you throw*”).

Aunque esta evolución hacia los sistemas de pago por generación es positiva, la realidad es que la mayor parte de los municipios italianos (más del 80 por 100 del total) continúan cobrando la tasa sobre residuos (TARI) en su modalidad presuntiva. Para

42 Recordemos que en 2022, año al que se refieren los datos del informe, el número de municipios en Italia era de 7.904, según los datos de ISTAT, *Codice statistichi delle unità amministrative territoriali. Novità per l'anno 2024*, 22 de enero de 2024, si bien, en enero de 2024 debido a diversas fusiones de municipios su número es de 7.896 (consultable en: <https://www.istat.it/storage/codici-unita-amministrative/Novita-2024-2017.pdf>). En cuanto al número de habitantes, en 2022 era de 59.030.133 habitantes, según los datos del Instituto Nacional de Estadística italiano (ISTAT).

algunos autores el carácter meramente facultativo que tiene para los municipios acoger el sistema de la tarificación puntual (bien sea a través de la tasa sobre residuos puntual o de la *tariffa corrispettiva*), hace que la extensión de la tarificación incitativa o puntual sea muy lenta⁴³.

V. EL ESTABLECIMIENTO DE LA TASA O LA TARIFA CON SISTEMA DE PAGO POR GENERACIÓN DE RESIDUOS Y EL FENÓMENO DEL ABANDONO ILÍCITO O DEL TURISMO DE RESIDUOS

Un problema ligado al establecimiento de sistemas de tarificación del servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos sólidos urbanos que tenga en cuenta para la determinación de la cuantía de la correspondiente tasa o, en su caso, de la prestación patrimonial no tributaria (tarifa), la cantidad de los residuos producidos y conferidos al servicio público es que los usuarios de dicho servicio, esto es, los obligados a pagar la correspondiente tasa o tarifa, pueden desarrollar comportamientos incívicos tendentes a evitar o, en su caso, a reducir el importe de la cantidad que tienen que satisfacer al ente público o, en su caso, a la entidad gestora del servicio. Es conocido, en este sentido, el fenómeno del abandono incontrolado de los residuos o el denominado gráficamente como “turismo de residuos” en el que el

productor de los residuos se desplaza a otro municipio cercano que no tenga establecido un sistema de tarificación basado en el pago por generación para depositar o deshacerse de sus residuos.

Un primer problema, en este sentido, se ha observado cuando concurren en el tiempo sistemas de recogida de residuos sólidos urbanos mixtos, esto es, un sistema de recogida puerta a puerta, donde las bolsas o los contenedores son individuales y están debidamente identificados, y un sistema de recogida a través de contenedores de uso colectivo situados en la vía pública. En estos casos se ha observado el fenómeno de abandono de residuos cerca o al lado mismo de los contenedores colectivos, donde resulta menos eficaz el control por parte del prestador del servicio⁴⁴.

Respecto a la correlación existente entre el establecimiento por primera vez de un sistema de tarificación incitativa que atienda al pago por generación de residuos y la aparición o intensificación del fenómeno del abandono de residuos, se ha observado, efectivamente, un aumento del fenómeno respecto al existente antes de la implantación del nuevo sistema de tarificación incitativa o puntual, pero tal intensificación del fenómeno se circunscribe a las primeras fases desde un punto de vista temporal de aplicación del nuevo sistema tarifario, reconduciéndose progresivamente a los niveles existentes

43 Vid., en este sentido, DEL CORONA, De Lavinia, “La Tari: natura, evoluzione...”, cit., p. 16.

44 Señala en este sentido DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, pp. 55 y ss., que el análisis de la mayor parte de las experiencias europeas ha demostrado que con sistemas mixtos (aquellos en los que convive la recogida con contenedores de uso colectivo apostados en las calles con el sistema de recogida puerta a puerta) se generan una serie de problemas relativos al abandono de los residuos en los contenedores que están en las calles, donde resulta menos eficaz el control. Este problema se ha observado, sobre todo, en Francia, Suiza, Italia y España y en las ciudades más grandes.

antes de la introducción del nuevo sistema tarifario⁴⁵.

La constatación de este hecho, no obstante, no debe hacer bajar la guardia al ente público prestador del servicio sobre el control y la monitorización del adecuado cumplimiento de las obligaciones de entrega de los residuos por parte de los usuarios del servicio para tratar de evitar o, en su caso, para corregir o hacer disminuir el fenómeno del abandono incontrolado de los residuos en lugares no habilitados para ello, así como para conseguir una mayor implicación de los usuarios del servicio con la implantación del nuevo sistema de tarificación puntual o incitativa⁴⁶.

El uso de nuevas tecnologías como el transpondedor de radio frecuencia incorporadas a las bolsas y a los contenedores utilizados en la recogida de los residuos sólidos urbanos va a permitir, a través del análisis de datos e, incluso, de la inteligencia artificial, un mejor y más eficaz control respecto al correcto cumplimiento de las obligaciones que el servicio de recogida de residuos impone al usuario⁴⁷. Y ello porque esta tecnología

permite identificar fácilmente a los sujetos que efectúan un número de entregas de bolsas o contenedores al servicio de recogida de residuos que está fuera de los parámetros normales, esto es, que resulta anormalmente bajo, llegando, incluso, en el peor de los casos, a ser nulo. Esto permitiría orientar las actuaciones de control hacia estos usuarios del servicio, solicitándoles una explicación que justifique el número tan bajo de entregas de residuos al servicio de recogida, de manera que si tal explicación no se ofrece o la misma es incongruente, se podría desarrollar un control más específico respecto a estos usuarios que monitorice la utilización que efectúan del servicio. Con ello, se pondrían de manifiesto las conductas presumiblemente incívicas de abandono incontrolado de residuos o de incineración de algún tipo de residuo en lugares no habilitados para ello⁴⁸.

La experiencia italiana pone de manifiesto que en aquellos casos en los que se ha puesto en marcha un sistema de tarificación puntual bien planificado y desarrollado, los casos de abandono ilícito de residuos

45 Vid., en este sentido, DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 56.

46 Así lo recomienda la DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 56.

47 Como se indica en DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p.105, el identificador de radio frecuencia, conocido por su acrónimo en inglés RFId (*Radio Frequency Identification*) es una tecnología de identificación automática basada en la propagación de ondas electromagnéticas, que permite la detección a distancia de objetos, animales o personas, estén estáticas o en movimiento. El sistema RFId se compone de un transpondedor (Tag) cuyo chip contiene los datos; una antena para comunicar con el Tag que es gestionada por el controlador o receptor y un controlador o lector que, a través de la señal de radio lee la identificación del Tag y puede escribir en la memoria, transmitiendo las señales al servicio de procesado.

48 Como se indica por la DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 56, la comunicación a los usuarios del servicio para que justifiquen la entrega anormalmente baja de residuos, antes de proceder a un control exhaustivo de la situación, produce el efecto de reducir de modo significativo el comportamiento anómalo de los usuarios del servicio, pues éstos perciben que con el sistema de recogida adoptado resulta sencillo detectar estas anomalías para el Ente prestador del servicio, lo que podría traducirse, al constatar las situaciones de abandono ilícito de los residuos, en la imposición de sanciones por parte del municipio.

resultan muy reducidos y se mantienen más o menos en los mismos niveles que con el sistema precedente de recogida de residuos y su tarificación. Así, las Directrices (*Linee Guida*) aprobadas en una especie de Guía por la Región del *Lazio* para la aplicación de la tarificación puntual en el servicio de recogida de residuos recogen algunos ejemplos, de entre los cuales destacamos el del *Consorzio Priula*, por representar una “*best practice*” en la gestión del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos y en la óptima aplicación de la tarificación puntual o incitativa, reconocida incluso a nivel europeo, que cuantifica el porcentaje actual de abandono abusivo o ilícito de residuos en el territorio en el que opera el Consorzio en un 0,3% de los residuos totales recogidos por el servicio. Y este es el mismo nivel de abandono de residuos que se registraba en el territorio en el que opera el Consorzio antes de que se introdujese la tarificación puntual⁴⁹.

Similar conclusión aporta la experiencia del *Consorzio Chierese*, cuyo Director, Davide Pavan, pone de manifiesto que el abandono de residuos en el campo o en las zanjas se ha mantenido en términos generales constante tras la puesta en marcha de la tarifa puntual. Si bien, el abandono de residuos al lado de los contenedores situados en la vía pública, que se producía antes de establecer el sistema de recogida puerta a puerta, se ha reiniciado, observándose ahora que se depositan bolsas

de basura en las papeleras públicas, a lo que se está poniendo remedio utilizando cámaras-trampa de grabación (cámaras de vigilancia), tele-cámaras móviles y con la utilización de papeleras de boca estrecha⁵⁰.

En el caso italiano se propone para la cuantificación de la parte variable de la cuota de la tasa o de la tarifa puntual el establecimiento de un número mínimo de recogidas o vaciamientos de los contenedores o bolsas puestos a disposición de los usuarios del servicio y, con ello, el consecuente cómputo de un volumen de residuos preasignado, que se tendrá en cuenta con independencia de que se hayan utilizado o no por parte del usuario o de que los contenedores o las bolsas estén o no llenos en el momento de estas recogidas mínimas por parte del servicio. Con ello se entiende que se desincentiva el comportamiento incívico del abandono de residuos o la migración o traslado de los mismos hacia otros municipios. No obstante se advierte que se debe calibrar adecuadamente el establecimiento de este número mínimo de recogidas de los residuos y la consiguiente volumetría de residuos preasignada, dado que si el mismo se establece en una cifra demasiado elevada, el usuario del servicio perderá el incentivo para efectuar una adecuada separación de las distintas fracciones de residuos. En cambio, si el número mínimo de recogidas es excesivamente pequeño, se corre el riesgo de estimular comportamientos irresponsables de los usuarios como este que

49 Vid., DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 56. Se recogen ahí unas palabras del Director del *Consorzio Priula*, Paolo Contó, que señala que los abandonos de residuos han ido decreciendo en el tiempo, apenas iniciado el sistema de tarificación puntual aumentaron, pero luego han tendido a descender.

50 Vid., DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 56.

estamos comentando del abandono ilícito de los residuos⁵¹.

En el caso italiano se ha confirmado que la introducción de la recogida domiciliaria (puerta a puerta) y en algunos casos también la introducción de la tarifa puntual ha podido influir en la aparición del fenómeno del turismo o migración de residuos, con el consiguiente depósito de los residuos en los contenedores colectivos situados en las vías públicas de los municipios vecinos. No obstante, la aparición de este fenómeno de turismo de residuos contribuye a difundir la recogida domiciliaria y el establecimiento de la tarificación puntual, ya que los municipios limítrofes con aquellos que ya hayan establecido estos sistemas tendrán un incentivo también para implantar los mismos en su territorio, evitando así este fenómeno que sobrecarga con residuos procedentes de otros municipios a su propio servicio de gestión de residuos sólidos urbanos, encareciendo, consecuentemente, la prestación del mismo. Asimismo, en aquellos casos en los que se mantenga un sistema de recogida de residuos con contenedores situados en las calles dotados de tapaderas cerradas con sistemas de identificación del usuario a través de instrumentos portátiles (llaves, tarjetas magnéticas, código fiscal) en un intento de aplicar la tarificación puntual sin necesidad de modificar el sistema precedente de recogida de residuos a través de los contenedores situados en la vía pública, se ha observado en países como Italia, Francia o España el fenómeno del abandono de los residuos al lado de los contenedores dotados de estos sistemas

de identificación. Y ello se asocia no sólo al comportamiento de ciudadanos negligentes y poco respetuosos con el sistema establecido de recogida de los residuos, sino también a personas que no aciertan a accionar el sistema de apertura de la tapa o boca del contenedor para depositar correctamente los residuos en su interior, como puede ser el caso, por ejemplo, de personas ancianas o de personas que tienen alguna discapacidad. También se ha debido al comportamiento de personas que no aceptan de buen grado “la pérdida de tiempo” que supone el laborioso proceso de identificarse para depositar los residuos en el contenedor; de personas que no han retirado del prestador del servicio o que no tienen en su poder el sistema de identificación (la llave, la tarjeta electrónica); de personas no habilitadas para hacer uso del sistema, como el caso de los turistas que están de paso; de personas mal informadas sobre la mecánica aplicativa del sistema o, en fin, de personas mal dispuestas a prestar su colaboración para el normal funcionamiento de este sistema⁵².

Para evitar esta situación de abandono de los residuos en torno a los contenedores dotados de sistemas de identificación para su apertura, se podrían adoptar sistemas de prevención como la realización de campañas informativas de concienciación sobre el problema, así como actuaciones de control, a través de la instalación de cámaras de vigilancia que puedan captar estas acciones de depósito de los residuos fuera del contenedor habilitado, acompañadas incluso de un sistema sancionador para los ciudadanos

51 Vid., DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 58.

52 Vid., DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 58.

incívicos que incumplan con el adecuado depósito de los residuos. No obstante, como se reconoce en algunas de las Directrices aprobadas por alguna de las regiones, en el caso de los medianos y grandes municipios italianos este problema es difícil de atajar, incluso con la puesta en práctica de ese tipo de medidas, que no parecen haber tenido la eficacia disuasoria deseada⁵³.

Asimismo, en las Directrices aprobadas por la Región del *Lazio* se indica que los gestores del servicio público de recogida de residuos han puesto de manifiesto que en los casos en los que se utilizan contenedores apostados en la vía pública con tapadera cerrada y sistemas electrónicos de apertura y control de acceso a los mismos se produce un empeoramiento cualitativo de la fracción de recogida diferenciada (vidrio, cartón, etc) que se deposita en contenedores con libre acceso situados cerca del contenedor para la recogida de la fracción resto o indiferenciada que sí dispone del referido control de acceso. Esto es, se tiende a depositar en los contenedores abiertos elementos que no se corresponden con la fracción de recogida diferenciada, empeorando con ello la calidad de la fracción correspondiente de cara al reciclaje y recuperación de la misma. Además, en el caso de los contenedores de tapa cerrada con control electrónico de identificación y acceso se han observado actos de vandalismo que han dejado inservible el mismo durante un

tiempo hasta su reparación o su sustitución por otro, así como averías en los sistemas de control que han impedido durante un tiempo la recogida de los datos necesarios para la medición del depósito de los residuos en los mismos de cara a la correcta determinación de la tasa o de la tarifa puntual⁵⁴.

El sistema informático utilizado para la gestión de la tasa o de la tarifa, que recibe los datos de la recogida de los contenedores y bolsas, debe verificar la existencia de una asociación entre el contenedor y el concreto usuario por cada vaciado detectado. Al respecto, el sistema debe detectar de manera clara e inmediata los casos en los que el código electrónico del contenedor (transpondedor) no esté asociado a un determinado usuario o inmueble sujeto a la tasa o a la tarifa. Si se produce la recogida de los residuos sólidos urbanos de estos contenedores y no se traslada la correspondiente tasa o, en su caso, la tarifa a través de la factura remitida al usuario, se puede producir un déficit económico en la prestación del servicio que desequilibre el plan económico-financiero aprobado para la fijación de la cuantía de la tasa o de la tarifa correspondiente. Ello, además, es reflejo de la existencia de usuarios que evaden de esta manera el pago del correspondiente tributo o de la tarifa. Por ello es importante que se detecten rápidamente este tipo de contenedores por parte del ente que gestiona el servicio de recogida de residuos, para lo que el sistema informático debe estar

53 Vid., REGIONE PIEMONTE, *Linee Guida per la tariffazione puntuale dei rifiuti in Regione Piemonte*, aprobada por el acuerdo de la Junta Regional de 30 de noviembre de 2018, núm. 46-7978, p. 7; DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 58.

54 De ahí que como se indica en DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 58, algunas administraciones municipales que habían puesto en marcha la recogida de residuos sólidos urbanos a través de estos sistemas de contenedores callejeros con identificación electrónica de acceso hayan decidido dar un paso atrás ante la persistencia de estos problemas, como, por ejemplo, ha sido el caso del municipio de Bolzano, del de Alessandria y el de Spilamberto.

programado para elaborar una lista negra (*black list*) con este tipo de contenedores, a fin de que el prestador del servicio pueda intentar asociar los contenedores con los respectivos usuarios o, en caso de no poder hacerlo, pueda retirar inmediatamente tales contenedores del servicio de recogida. Asimismo, el sistema informático debe elaborar una lista roja (*red list*) respecto a aquellos usuarios que estadísticamente realizan una aportación de residuos al sistema anormalmente baja, a fin de que, como hemos dicho anteriormente, se puedan realizar actuaciones preventivas (solicitud de información al respecto) o de control y sancionadoras ante la posible constatación de abandono ilícito de residuos⁵⁵.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- DEL CORONA, De Lavinia, “La Tari: natura, evoluzione e funzione ambientale”, *Federalismi.it. Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo*, núm. 8/2023.
- DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, aprobadas por la *Deliberazione della Giunta Regionale* núm. 824, de 25 de noviembre de 2021.
- Enciclopedia jurídica* (<http://www.enciclopedia-juridica.com/it/d/prestazioni-patrimoniali-imposte/prestazioni-patrimoniali-imposte.htm>).
- IFEL, *Guida alla tariffazione puntuale dei rifiuti urbani*, edición de 2019, p. 25. (accesible en: https://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/download/3423_9fe2c7cce1a8c1b6bbffab9ed4dca50f)
- IFEL, *La diffusione della tariffazione puntuale in Italia nell 2019*, Rapporto IFEL 2021 (accesible en: https://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/download/4926_f53d9de8d74dbae98987e48bb9b670c).
- IFEL, *III Rapporto IFEL sui sistemi di tariffazione puntuale dei rifiuti urbani (dati 2022). Anticipazione dei primi risultati*, 19 de diciembre de 2023 (accesible en: https://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/download/5971_8f8259ed0a05e9359f13a3994e443514)
- ISTAT, *Codice statistico delle unità amministrative territoriali. Novità per l'anno 2024*, 22 de enero de 2024, consultable en: <https://www.istat.it/storage/codici-unita-amministrative/Novita-2024-2017.pdf>).
- MANZONI, Ignazio; VANZ, Giuseppe, *Diritto Tributario. Profili teorici e sistematici*, Giappichelli Editore, Torino, 2008.
- MESSINA, Giovanna; SAVEGNAGO, Marco; SECHI, Andrea, “Il prelievo locale sui rifiuti in Italia: benefit tax o imposta patrimoniale (occulta)?” *Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)*, núm. 474, 2018.
- MESSINA, Giovanna; TOMASI, Antonella, “Chi Sporca paga. La <<tariffazione puntuale>> nei comuni italiane” en ALPINO, Matteo; CITINO, Luca; DEBLASIO, Guido, ZENI, Federica (editores), *Gli effetti del cambiamento climatico sull'economia italiana. Un progetto di ricerca della Banca d'Italia, Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)* núm. 728, 2022.
- REGIONE PIEMONTE, *Linee Guida per la tariffazione puntuale dei rifiuti in Regione Piemonte*, aprobada por el acuerdo de la Junta

55 Vid., DIREZIONE REGIONALE CICLO DEI RIFIUTI DE LA REGIONE LAZIO, *Linee Guida per l'applicazione della tariffa puntuale*, cit., p. 63.

TRIBUTOS LOCALES es una publicación de Editorial Tirant lo Blanch, dirigida al personal de las distintas Administraciones Públicas, así como profesores en materia tributaria y profesionales en ejercicio, configurándose como una publicación científica de periodicidad bimestral.

Es una revista electrónica indexada en RESH (cumple con 9 criterios de calidad editorial exigidos por el CNEAI, y 11 de los exigidos por la ANECA). Su impacto en el periodo 2004-2008 fue de 0.232.

Catálogo LATINDEX cumple 30/33, v1.0 (2002-2017), indexada en IndDICEs-CSIC, Latindex, MIAR. Journal Scholar Metrics; H5-Index: 3, H5-Median: 3, H Citations: 9. Posición 669/885, Q4. Indizada en DIALNET, evaluada en CARHUS Plus+ 2018, Antigüedad = 21 años, pervivencia $\log_{10}(21) = +1.3$, ICDS = 3.8. Cat. D CIRC, Cat. C CARHUS 2014. Según WorlCat la revista está disponible en la Biblioteca Nacional de España, Universidad de Valencia, Universidad de Deusto, Universidad de Granada, Universidad Autónoma de Barcelona, entre otras.



Regional de 30 de noviembre de 2018, núm.

46-7978.

SGUOTTI, Marco, *L'evoluzione storica della*

fiscalità ambientale e analisi sull'imposizione

tributaria in materia di rifiuti, Tesi di Laurea

(relatore, prof. Ernesto Marco Bargarotto),

Corso di Laurea Magistrale in Amminis-

trazione, Finanza e Controllo, Università

Ca'Foscari Venezia, Corso 2020-2021.