



PONENCIA 2

LAS TASAS, EL COSTE DE LOS
SERVICIOS Y EL VALOR DE LOS
APROVECHAMIENTOS DEL DOMINIO
PÚBLICO. LOS PRECIOS PÚBLICOS. LAS
CONTRIBUCIONES ESPECIALES



ÍNDICE:

1. Introducción.....	2
2. Las tasas.....	4
2.1. Principios generales a considerar.....	4
2.2. La importancia de las ordenanzas fiscales para la regulación de las distintas tasas locales.....	11
2.3. El informe técnico-económico.....	15
2.4. Clases de tasas en el texto refundido de la LRHL.....	18
a) Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.....	18
- Caso de la Tasa por Recogida de Actividades Económicas.....	22
b) Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local....	24
- Caso de la Tasa por Entrada y Salida de Vehículos.....	29
- Caso de las empresas suministradoras de servicios de carácter general.....	31
- Un caso particular: la telefonía móvil.....	35
3. Contribuciones especiales municipales.....	37
4. Precios públicos.....	40
5. Precios Privados.....	51
Anexo I: Algunas consideraciones sobre la utilización de la contabilidad como instrumento para el control de eficiencia y el cálculo del coste de los servicios.....	52



1. Introducción.

Esta Ponencia, centrará sus esfuerzos en analizar **“Las tasas, el coste de los servicios y el valor de los aprovechamientos del dominio público. Los precios públicos. Las contribuciones especiales”**. El objetivo será la redacción de un informe a fin de formular propuestas de mejora del ordenamiento tributario local, propuestas para mejorar nuestros procedimientos tributarios, así como realizar cuantas sugerencias y recomendaciones se consideren oportunas en el ámbito fiscal municipal.

La actual situación de crisis económica generalizada ha provocado que estas cuestiones resulten de rabiosa actualidad, potenciados, además, por el hecho de que la Administración Pública, en general y por pura necesidad, haya tenido que replantearse la gestión de todos sus servicios y sus correspondientes mecanismos de financiación para garantizar su adecuada sostenibilidad.

En la Exposición de Motivos de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos se reconoce que “mientras que la tasa y el precio son figuras prácticamente residuales en la financiación del Estado, su importancia es evidente en los presupuestos de las Corporaciones Locales, donde han alcanzado notable desarrollo. De aquí que la promulgación de la Ley de financiación de las haciendas locales haga necesario unificar las soluciones normativas de ordenación de las tasas y los precios públicos contenidas en el sistema tributario del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales, para garantizar la máxima coherencia en la técnica Fiscal de los tres niveles territoriales de organización del Estado”.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre, dictada en el recurso 1405/1989 contiene las reflexiones y los argumentos necesarios para delimitar, a partir de ese momento, el concepto de tasa, diferenciándolo de otras exacciones; en particular, en relación a los precios públicos.

Se hace alusión en esta Sentencia al alcance del principio de reserva de ley tributaria que establecen los artículos 31.3 y 97 de nuestra Constitución Española.

La inconstitucionalidad que decretó para los apartados a), b) y c) del artículo 24 de la Ley 8/1989 provocó inevitablemente la reforma de su redacción y marcó la senda de ambas figuras para su proyección futura. La actual redacción se formula a través de la Ley 25/1998, 13 julio, de modificación del régimen legal de las Tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, de 23 Enero de 2012 (recurso núm. 16384/2009) contiene un recopilación de acontecimientos interesantes en relación a la evolución del concepto de tasa y su delimitación del precio público.

A partir de la Sentencia 185/1995 del Tribunal Constitucional , se inició una auténtica contrarreforma mediante:

1.º El Real Decreto-Ley 2/1996, de 26 de enero, que dotó de cobertura legal, con carácter inmediato y provisional, a todos aquellos precios públicos de la Hacienda del Estado, nacidos al amparo del art. 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril , afectados por la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995.

2.º La Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, que restableció en el ámbito de las Haciendas de las Comunidades Autónomas las tasas por la utilización de su dominio público, (con igual redacción que el texto original de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y por prestación de servicios públicos en las condiciones exigidas por la sentencia 185/1989).

3.º La Ley 25/1998, 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, restableció la ortodoxia en materia de tasas, que volvieron a comprender la utilización del dominio público, suprimiéndose en este punto concreto los precios públicos, y redactando de nuevo el art. 24 de dicha Ley y así se redactaron de nuevo el art. 26.1 de la Ley General Tributaria, el art. 6.º de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y los arts. 20 y 24, entre otros, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales .

Los precios públicos se introducen en el ordenamiento financiero estatal a partir de la Ley 8/1989, de 13 Abril de Tasas y Precios Públicos bajo los mismos precedentes que ya existían en la anterior Ley 39/1988, de 28 Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, ocupa gran parte del anterior ámbito objetivo de aplicación natural reservado para las tasas y con similares motivos de exacción; aunque matizadamente como más adelante comentaremos.

Incluso cabe destacarse la precisión contenida en el art. 27.6 de la Ley 8/1989, que permite que las deudas por precios públicos podrán exigirse mediante el procedimiento administrativo de apremio.

Como se afirma en su Exposición de Motivos, a través del precio público se pretende introducir un tipo de ingreso público basado en la existencia de una relación contractual y voluntaria entre el ente público y el particular que lo ha de pagar; radicalmente diferente a la coactividad propia de cualquier tributo y de la tasa en particular, que justifican su reserva de Ley para su creación y aplicación¹.

La redacción original del artículo 24 de la Ley 8/1989 establecía sobre los precios públicos:

“1. Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por:

- a) *la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.*
- b) *las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales.*
- c) *la prestación de servicios o realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho Público cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:*
 - *Que los servicios o las actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.*
 - *Que los servicios o las actividades sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado, por no implicar intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad, o bien por no tratarse de servicios en los que este declarada la reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.*

2. A efectos de lo dispuesto en la letra c) del número anterior no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

- a) cuando les venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
- b) cuando constituya condición previa para realizar cualquier actividad u obtener derechos o efectos jurídicos determinados”.

¹ Además, se afirma en la citada Sentencia que “la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público”.



A partir de la Ley 25/1998 los precios públicos se definen desde el 15 de julio de ese año de la forma siguiente:

“Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados”.

Por otro lado, las contribuciones especiales que prácticamente tienen circunscrito su ámbito objetivo de aplicación a los entes locales y que eran exacciones tributarias olvidadas en épocas de bonanza económica, vuelven a resurgir como alternativa para dar respuesta a las demandas sociales en la realización de obras o la implantación de servicios ante las evidentes carencias de los entes públicos que tradicionalmente venían prestándolos.

De hecho, el debate parece centrado en estos momentos en el ejercicio de los denominados servicios impropios. El despliegue de recursos que las entidades locales tradicionalmente vienen utilizando en el desarrollo de servicios que resultan de la competencia de la Administración Central del Estado o las Comunidades Autónomas están produciendo fuertes tensiones institucionales por estas mismas carencias.

Las prestaciones sociales, el mantenimiento de los centros educativos, las competencias en materia de seguridad pública, el control del tráfico en vías urbanas e interurbanas, las grandes inversiones en infraestructuras vitales para la convivencia, el transporte público de viajeros... son claros ejemplos de estos frentes de confrontación institucional.

La reciente Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local en su exposición de motivos establece la voluntad decidida de que la determinación del coste efectivo de los servicios se convierta en un elemento esencial de transparencia que contribuya, del mismo modo, al aumento de la eficiencia.

2. Las tasas.

En este apartado, describiremos brevemente y analizaremos el conjunto de las tasas locales. Asimismo veremos que las mismas constituyen un instrumento tributario justo, sobre todo, si se diseñan de forma clara, objetiva y debidamente. Es por tanto la elección de los elementos esenciales configuradores de las distintas tasas, así como los elementos de cuantificación de las mismas los aspectos más relevantes a tener en cuenta a la hora de su establecimiento, y en la determinación del papel fundamental que tiene el principio de equivalencia y de provisión de costes –que desarrollaremos–.

Dada la actual coyuntura económica en la que nos encontramos, es muy recomendable el uso de las tasas para el sostenimiento de los servicios públicos.

2.1. Principios generales a considerar².

La aplicación de una tasa, al igual que ocurre con cualquier otro tributo, debe estar presidida por el escrupuloso respeto al principio constitucional de **capacidad económica**. Así lo establece el art. 31 de la

² Para profundizar en el estudio de las tasas consultar: *Tasas y precios públicos en el Derecho español* de Martín Fernández, F.J., IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995; *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español* de Abad Fernández, M. y otros, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991; *Problemas actuales de las tasas* de Ruiz Garijo, M, Lex Nova, Valladolid, 2002.

Constitución Española, el art. 3 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el art. 8 de la Ley 8/1989 de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos.³

El concepto de capacidad económica puede entenderse en un doble sentido:

a.) en sentido directo, entendida como disponibilidad de una renta o de un patrimonio

b.) en sentido indirecto, entendiéndola como la potencialidad que se demuestra cuando se produce un acto de consumo de un bien o servicio –aunque sea público- o cuando se realiza una actividad –aunque resulte obligatoria-.

El artículo 8 de la Ley 8/1989, de 13 de diciembre, de tasas y precios públicos del Estado establece que en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas.

En relación a este mismo principio, se pronuncia el artículo 24.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, cuando señala que para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas.

Como advertimos ninguna de las dos afirmaciones contienen preceptos imperativos de naturaleza incondicional. Así en el primero de los artículos citados se afirma que la aplicación de este principio general queda supeditado, en cualquier caso, a que las características del tributo así lo permitan. En el segundo de ellos, incluso la afirmación es menos contundente: primero porque se contempla como una mera posibilidad (podrán tenerse en cuenta...) y segundo porque bastaría la simple consideración de criterios genéricos sin mayor concreción.

En cualquier caso, el principio de capacidad económica no es interpretado de forma unánime por la doctrina. Algunos autores (*Yebra, Martul-Ortega* o *Lago Montero*) consideran que el principio de capacidad económica es un típico concepto jurídico indeterminado que no supone más que una mera declaración de principios, pero que en realidad carece de contenido normativo; para otros (*Rubio de Urquía, Arnal Suria* o *Pérez Royo*) es necesaria una aplicación correcta y rigurosa de este principio, que exige que se tenga en cuenta obligatoriamente en relación a las tasas.

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 9 de Junio de 2001 señala que “la **idea clave**, a modo de conclusión, es que en la tasa existe una **solicitud de prestación del servicio por parte de los particulares, los cuales se mueven por su interés particular, es decir reciben algo que les beneficia, y éste es el fundamento del tributo-tasa, no la capacidad de pago del particular**».

La Resolución de 28 de octubre de 2008, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación al Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización

³ **Artículo 31 (CE).** 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

Artículo 3. Ley 58/2003, General Tributaria: Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario. 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

privada o aprovechamiento especial de dominio público local contiene, en este sentido, una contundente afirmación digna de ser resaltada:

“En relación al principio de capacidad económica que debe prevalecer en el establecimiento de cualquier exacción en general y en el de las tasas en particular –art. 24.4 del texto refundido de LRHL- este informe afirma que **en ninguna de las ordenanzas fiscales** reguladoras de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local para los ejercicios 2001 y 2002, aprobados por los Ayuntamientos fiscalizados –son un total de 31- **se ha tenido en cuenta la capacidad económica** de los sujetos pasivos a la hora de determinar su cuantía”.

Señalar que entre los municipios fiscalizados existen algunos de importante tamaño como Cádiz, Córdoba, Albacete, Palma de Mallorca, Santa Cruz de Tenerife, Gijón, Logroño o Murcia, entre otros.

Hay que tener en cuenta que en el propio informe se detallan la pluralidad de criterios y de variables que se han utilizado en los diferentes ayuntamientos y en los respectivos informes técnico-económicos para justificar y graduar las respectivas exacciones analizadas; sin embargo, a juicio de los fiscalizadores no se advierten indicios de la aplicación de este principio o no resultan suficientes para relacionarlo con la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Afirmación contundente y preocupante que podría llevarnos a las siguientes reflexiones:

- ¿No será que se trata de un principio que puede entrar en confrontación directa con otros principios propios o elementales de la filosofía de una tasa, como el de valor de mercado o con el de utilidad del aprovechamiento que la misma norma –art. 24.1..a)- emplea?

- ¿No será que tendría que perfilarse en mejor y mayor medida la aplicación de este principio en el ámbito de las tasas y en concreto para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial en el ámbito local?.

- ¿No será que los gestores locales tienen que utilizar su imaginación para intentar conciliar la liberalidad o ambigüedad de las normas con los principios tributarios genéricos, la suficiencia financiera, la aplicación práctica de los tributos y el sentido común?.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 1995, la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 1 de Diciembre de 1995 o la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sede de Granada, de 7 de Octubre de 1996 señalan:

*“La tasa es un tributo que **se ajusta mal al criterio de la capacidad económica** de los llamados a satisfacerla -y, esta idea se evidencia, con cierta singularidad, en el caso de la tasa por recogida de basuras -; el mismo art. 24.3 de la Ley 39/1988 lo viene a reconocer así, cuando dice que «para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas», **no se trata de un mandato imperativo** de la ley a quienes deben organizar el sistema de tasas locales, sino de **un criterio orientativo**, un consejo a seguir, una posibilidad entre otras, que se materializa en el término legal «deberán», y así se dice, precisamente, porque la tasa no está pensada -como el impuesto- para medir las capacidades económicas individuales, sino ante todo; para financiar servicios públicos por vía diferente a los impuestos. No obstante, no significa esto que a la hora de establecerlas y, sobre todo de cuantificarlas, no se atiende a índices de capacidad de riqueza, o lo que es igual, a parámetros adecuados para medir o cuantificar el coste del servicio a financiar por medio de tasas. Y desde esta perspectiva, ése ha sido el criterio seguido por el Ayuntamiento de Granada que ha graduado la tasa por recogida de basuras de los establecimientos hoteleros, en atención a su categoría, y la correspondiente a los restaurantes, según el número de contenedores de los residuos y desechos, parámetros que son consecuentes con el tributo que se*



analiza, como igualmente válidos hubieran resultado otros módulos que tengan relación con el vertido de residuos urbanos por estos establecimientos.

En consecuencia, tampoco es de apreciar en este punto, causa susceptible de invalidar las disposiciones de la Ordenanza municipal reguladora de la tasa por recogida de basuras, para el ejercicio de 1993”.

Algunas Sentencias han sido mucho más contundentes en relación al principio de capacidad económica y llegan a afirmar que:

“La Ciencia de la Hacienda ha distinguido siempre, dentro de los tributos, tres especies, los **impuestos** basados en la capacidad económica o de pago de los contribuyentes, medida fundamentalmente por la renta, el patrimonio o el gasto, las **contribuciones especiales** como recuperación por los entes públicos del coste de realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, que originan un beneficio especial o un aumento de valor a favor de los contribuyentes, y por último, las **tasas** fundadas en el beneficio que los ciudadanos reciben por razón de los servicios públicos que les prestan los entes públicos, cuya cuantía máxima viene determinada por el coste del servicio, imputable a cada acto de prestación de servicios o por la ocupación privativa o aprovechamientos especiales del dominio público.

La inclusión de la capacidad económica en la cuantificación de las tasas, **desnaturaliza** las mismas, y aumenta la dificultad de su cuantificación”⁴.

La Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1998 establece que **la equivalencia entre el coste del servicio y el importe de la tasa "no tiene necesariamente que ser total en cada ejercicio, sino razonablemente fundado en el conjunto de lo previsible"**, ya que en las normas actuales se flexibiliza la aplicación del principio de equivalencia que inspiraba las leyes anteriores. Por ello, y partiendo de lo "notorio es la dificultad que entraña ajustar exactamente los dos términos de la ecuación indicada (recaudación por la tasa y coste el servicio)" "sólo la prueba de una demasía arbitraria y carente de justificación podría dar lugar a la lesión del principio de equivalencia".

Lo que exige **el principio de equivalencia** es la existencia de un "razonable equilibrio" entre ingresos y costes. Por ello, no se produciría la infracción de este principio por el hecho que para un determinado ejercicio las previsiones recaudatorias excediesen notablemente del coste del servicio si es que se desprende que en otros posteriores la relación se invertía debiendo atenderse el examen crítico de correlación entre el coste global de los servicios y la liquidación de las tasas "a series históricas". Es más ha reiterado el Tribunal Supremo (Sentencias de 21 de marzo y 19 de diciembre de 2007 ya citadas) que no es misión de los juzgados y Tribunales elaborar un determinado modelo de Memoria, siendo que es obligado admitir en ciertos aspectos de su contenido aproximaciones aun sin base estadística suficiente.

En cuanto al **principio de proporcionalidad**, se contempla en el art. 84 de la Ley de Bases del Régimen Local y en los artículo 1 al 22 del Decreto de 17 de junio de 1955 por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales. Habrá de ser respetado, por tanto, por las entidades locales en el ejercicio de sus actividades por cuanto así también lo impone el art. 106 de la Constitución Española que exige que las potestades administrativas estarán sometidas al fin que las justifica.

En relación a las tasas por prestación de servicios o realización de actividades, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1988 llega a afirmar que sólo cuando claramente se demuestra la

⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2002.

exigencia de un reprobable exceso entre lo recaudado por las tasas y los costes del servicio procede la anulación de las liquidaciones.

En su artículo 7, la Ley 8/1989, señala que **las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad** que constituya su hecho imponible. Es decir, que la Ley no contiene un pronunciamiento absoluto que debamos observar en la comparación de estas magnitudes.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2012, recurso número 5288/2008, promovido por Telefónica de España, S.A.U. contra la tasa por autorizaciones generales y licencias individuales del ejercicio 2004 se señala que la determinación del importe de la tasa sobre la base de los ingresos brutos de explotación de los sujetos pasivos constituye un criterio objetivo, transparente y no discriminatorio y así lo reconoce la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de julio de 2011.

El artículo 6 de la Directiva 97/13 no se opone a una normativa de un Estado miembro que impone a los titulares de una autorización general una tasa que se calcula con periodicidad anual sobre la base de los ingresos brutos de explotación de los operadores sujetos a ella y que se destina a sufragar los gastos administrativos relacionados con los procedimientos de expedición, gestión, control y ejecución de dichas autorizaciones, siempre que el total de los ingresos obtenidos por el Estado miembro en virtud de dicha tasa no exceda del total de los gastos administrativos mencionados, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

En este caso concreto, resulta acreditado la falta de equivalencia entre los gastos derivados de las actividades de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (CMT) relacionadas con la gestión, control y ejecución del régimen establecido en la Ley General de Telecomunicaciones y los ingresos procedentes de la exacción de la tasa por esas mismas actividades. Se entiende que la CMT consigue unos ingresos sustancialmente superiores a los gastos, como se acredita en diferentes periciales judiciales.

En consecuencia se pronuncia el Tribunal sobre la necesidad de proceder a la anulación de las liquidaciones practicadas por esta tasa que no tienen sustento ni económico ni jurídico.

La Sentencia de 6 de junio de 2006 del Juzgado de los Contencioso-Administrativo de Gijón llega a afirmar que, en relación a la aplicación de la tasa por aprovechamiento de la vía pública por la instalación de cajeros automáticos que:

“La exigencia de 107 euros anuales a una entidad bancaria por el aprovechamiento especial de la vía pública potencialmente las 24 horas de cada día del año, no puede considerarse desproporcionado”.

Como vemos la aplicación de este principio se reduce a una cuestión de puro sentido común por encima de cualquier otra valoración, a pesar de lo que pueda contenerse en el supuesto informe técnico-económico que lo apoya.

En nuestra opinión, la diferencia entre “equivalencia” y “proporcionalidad” radica en una simple cuestión matemática o simplemente numérica: dos magnitudes serán equivalentes cuando miden, valen, pesan... lo mismo o, en definitiva, son iguales; serán proporcionales cuando se puede lograr una cierta relación entre ambas sin que deba producirse esta igualdad. Esta proporcionalidad puede transformarse en “desproporcionalidad” si el desequilibrio es evidente o, en otros términos, si la proporción se aleja del cien por cien.

Tradicionalmente se ha venido exigiendo que cuantía de las tasas que se acuerden establecer mantengan una cierta y lógica proporcionalidad entre el valor del aprovechamiento, la utilidad derivada del mismo o el coste de la actividad o del servicio, por un lado, y las cantidades exigidas mediante tasas

para garantizar su compensación o financiación, por otro lado. En este sentido, las cuotas exigidas mediante tasas no pueden resultar desproporcionadas, ni de forma genérica ni singularmente mediante la aplicación de una tarifa concreta.

En estos momentos, sin embargo, en base a la situación de crisis generalizada en la que nos encontramos se nos exige, incluso, que alcancemos una equivalencia casi absoluta entre estas dos magnitudes; es decir, que la proporción entre las magnitudes consideradas sea del cien por cien.

Por último añadir que según la jurisprudencia la tasa tiene, además, una naturaleza retributiva. Es decir, que se trata de un tributo exigido como contraprestación de una actuación administrativa o servicio prestado, que es lo que la diferencia del impuesto. La nota de **reciprocidad** en la contraprestación la diferencia del impuesto, y el principio de «tarifa suficiente» busca una cierta **proporcionalidad** entre el beneficio obtenido y el coste del servicio.⁵

A estos principios que tradicionalmente veníamos observando, se une otro adicional y que adquiere una suprema relevancia sobre todo en unos momentos como los actuales de acuciante crisis económica: el principio de **suficiencia financiera**.

La Constitución Española en su art.142 incorpora expresamente el **principio de suficiencia** a favor de las entidades locales como fórmula para garantizar el fin de su tradicional penuria económica. No obstante, puede apreciarse una cierta ambigüedad y un matizado valor normativo al principio de suficiencia financiera, que puede inferirse si tenemos en cuenta las siguientes consideraciones⁶:

- a) La suficiencia se refiere a todas las competencias locales, tanto propias como delegadas; cualquier atribución de gestión cuyo coste gravite sobre las arcas locales genera una incidencia financiera sobre recursos propios que debe ser compensada; en especial la prestación de los denominados “servicios impropios”⁷.
- b) El modo concreto en que se plasme el principio de suficiencia en el sistema de financiación local constituye una decisión que ha de adoptar el legislador de acuerdo, esencialmente, con criterios de oportunidad política, resultando, por ello, escasamente accesible al control jurisdiccional⁸; y
- c) La suficiencia es exigible para el conjunto de todas las corporaciones locales y, por tanto, para garantizar la disponibilidad presupuestaria de todas y cada una de ellas es necesario tener en cuenta la disponibilidad del Estado en su conjunto; depende de los medios realmente existentes y de los que pueda disponer el Estado en su conjunto.⁹

Esta **suficiencia financiera**, sin embargo, no ha supuesto la absoluta desaparición de la **tutela** financiera. ARIAS ABELLAN, D¹⁰ la define como el conjunto de potestades atribuidas por el Ordenamiento jurídico a un Ente público cuyo ejercicio supone la vigilancia o comprobación sobre la adecuación de la actividad de otro ente público que ni la LBRL ni la LRHL han suprimido totalmente.

En determinados momentos, sin embargo, se producen acontecimientos inesperados que vienen a poner en entredicho –por resultar benevolente en el enjuiciamiento- el respeto de estos principios

⁵ STSJ del País Vasco de 9 julio de 2001.

⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2007.

⁷ El art. 26 de la Ley 7/85, de Régimen Local establece los servicios mínimos que deben prestar los municipios con carácter obligatorio, por sí o asociados con otros.

⁸ Sentencias del Tribunal Constitucional 179/1985 y 104/2000

⁹ STC 96/1990: Su finalidad no es más que la de garantizar en el marco de las disponibilidades presupuestarias la suficiencia financiera de todas y cada una de las corporaciones locales para posibilitar la consecución efectiva de la autonomía constitucionalmente garantizada.

¹⁰ La tutela financiera de las Entidades locales. Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid, 1993.

generales; y en particular atentan gravemente contra el principio de autonomía y autoorganización de las entidades locales y contra el principio de seguridad jurídica de los propios ciudadanos. Nos estamos refiriendo a hechos muy concretos que han surgido hace escasas fechas: la aprobación del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público¹¹.

Aunque no expresamente referido al procedimiento de aprobación de tasas municipales, en su artículo 8, se establece un “mecanismo de corrección” a los acuerdos que los ayuntamientos puedan establecer para la aprobación del tipo de gravamen del impuesto sobre bienes inmuebles. En realidad, establece un recargo para los ejercicios de 2012 y 2013 sobre dicho tipo impositivo que, en función del tipo de inmueble y el año de aprobación de la ponencia de valores vigente en cada municipio, oscila entre el 4 y el 10 por ciento, si bien, en los municipios en los que la revisión catastral haya coincidido con los períodos de mayor explosión inmobiliaria –2005, 2006 y 2007- no se aplicaría dicho recargo.

Paradójicamente, los ayuntamientos tienen que desarrollar un complejo y reglado procedimiento formalista para la aprobación del tipo de gravamen; se supone que lo hace de forma legítima, razonable y coherente, respetando, además, los principios en los que pueda basarse su mensaje político, su previsión presupuestaria y su plan de actuación para el próximo ejercicio.

Este Real Decreto-ley se aprueba con la intención de disponer de inmediata fuerza ejecutiva, al margen de las decisiones municipales que se puedan adoptar. Según se aclara posteriormente en los criterios de interpretación difundidos por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, con fecha 20 de febrero de 2012, ni siquiera se requiere un acuerdo municipal para su traslación a los recibos o las liquidaciones que se puedan emitir en este impuesto.¹²

Por otro lado, el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales establece que las entidades locales que quieran satisfacer sus

¹¹ Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. En su exposición de motivos se establece:

En materia de haciendas locales, es importante garantizar que la situación financiera de las Corporaciones Locales no ponga en peligro la consecución del principal objetivo en materia presupuestaria, que es la reducción del déficit público del Reino de España con arreglo a la senda prevista en el Programa de Estabilidad 2011-2014.

Con este objetivo, el artículo 8 establece la aplicación transitoria y excepcional durante los ejercicios 2012 y 2013 para los inmuebles urbanos de un incremento del tipo impositivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que tiene en consideración el año de entrada en vigor de la correspondiente ponencia total de valores del municipio.

De esta forma, y para ponencias anteriores a 2002, el incremento se fija en el 10 por 100 (y un tipo mínimo del 0,5 por 100 en 2012 y del 0,6 por 100 en 2013), en la medida en que en estos casos no se produce, a su vez, un incremento de la base liquidable, al haber transcurrido más de diez ejercicios desde la entrada en vigor de la citada ponencia. En el caso de municipios cuyas ponencias hayan sido aprobadas entre 2002 y 2004 el incremento se fija en el 6 por 100 (y el tipo mínimo en el 0,5 por 100) y en los aprobados entre 2008 y 2011 el incremento es del 4 por 100.

Sin embargo, se establece que dicho incremento transitorio del tipo del impuesto no será de aplicación a los inmuebles residenciales a los que les resulte de aplicación una ponencia de valores total aprobada en el año 2002 o en un año posterior y que pertenezcan a la mitad con menor valor catastral del conjunto de los inmuebles de dichas características del municipio y a los municipios cuyas ponencias hayan sido aprobadas entre 2005 y 2007 puesto que se elaboraron en un momento de elevados valores de mercado.

¹² Criterio de aplicación difundidos por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas con fecha 20 de febrero de 2012. Punto 1: Los ayuntamientos no deben aprobar una nueva ordenanza con los incrementos, ni adoptar acuerdo alguno al respecto. La ordenanza vigente y el RDL determinan el tipo e incrementos aplicables. En ningún caso, debe incluirse en la ordenanza 2013 el incremento previsto en el RDL, ya que se aplicación se duplicaría.

deudas con proveedores mediante la utilización de una operación de endeudamiento a largo plazo estarán obligadas a aprobar un **plan de ajuste** que deberá ser valorado favorablemente por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y, entre otras cuestiones, garantizar que, durante el período de amortización de la operación de endeudamiento, se produce una adecuada financiación de los servicios públicos prestados mediante tasa o precios públicos, para lo que deberán incluir información suficiente del coste de los servicios públicos y su financiación.

La Orden HAP/537/2012, de 9 de marzo, aprueba el modelo de certificado individual, el modelo para su solicitud y el modelo de plan de ajuste, previstos en el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales¹³.

Se establece la necesidad de concretar por ejercicios el detalle de la financiación prevista de los servicios de :

- Abastecimiento de aguas
- Alcantarillado
- Recogida de basuras
- Tratamiento de residuos
- Saneamiento
- Hospitalarios
- Servicios sociales y asistenciales
- Educativos
- Deportivos
- Culturales
- Protección Civil
- Transporte colectivo urbano de viajeros
- Gestión urbanística
- Otros servicios públicos

2.2. La importancia de las ordenanzas fiscales para la regulación de las distintas tasas locales.

Las **ordenanzas fiscales** son las normas reguladoras del ámbito tributario derivadas del ejercicio de la potestad tributaria que concretan el principio de autonomía y el ejercicio de la misma, que deberán, en todo caso respetar los principios tributarios de carácter general contenidos en el art. 6 del texto refundido de la LRHL, así como contener los elementos esenciales que determina el art. 16 del mismo texto y algunos adicionales que no se contienen específicamente en el mismo pero que resultan de inexcusable incorporación, como veremos.

Las ordenanzas fiscales aprobadas por las entidades locales, constituyen una auténtica manifestación y un ejercicio pleno del principio de autonomía local que reconoce nuestra legislación¹⁴ y una demostración evidente del desarrollo y de la aplicación de estas prerrogativas establecidas en favor de la Administración y de la hacienda del Estado, en general y de las entidades locales, en particular.

En el art. 12 del propio texto refundido de la LRHL (TRLRHL) se señala que *“la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los **tributos locales** se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley*

¹³ La medida 4 del Plan de ajuste establece la necesidad de detallar la correcta financiación de tasas y precios públicos.

¹⁴ Constitución Española, Ley 58/2003, General Tributaria y Ley 7/1985 Reguladora de las Bases del Régimen Local



General Tributaria y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo”.

Además, su segundo apartado añade que “a través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán **adaptar** la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa”.

En principio cabe entenderlas, por tanto, como normas que dictan estos entes como mecanismo de adaptación de aquellos aspectos que no están definidos con precisión o que aparecen simplemente apuntados en el ordenamiento jurídico general. Dicho en otros términos, completan y desarrollan las previsiones contenidas en la Ley.

Además, se convierte en el instrumento adecuado para lograr la conciliación entre los dictámenes normativos y el régimen de organización y funcionamiento interno de cada entidad local. En teoría, éste es su fundamento y su intencionalidad y no otra.

Sin embargo, en realidad la función y la funcionalidad de las **ordenanzas fiscales** van mucho más allá; así se sabe y así se acepta. En muchas ocasiones y en la práctica, incluso vienen a desempeñar el papel que a otro nivel y en otro sentido realiza la misma Ley: llegan a convertirse en verdaderas leyes en su ámbito de aplicación. No obstante, el propio legislador viene a advertir que, en cualquier caso, no se podrá contravenir el contenido de las normas.

Bien, pero ¿qué pasa cuando la norma no existe en determinados casos, se calla, omite precisiones o no resulta suficiente para aplicarla desde el punto de vista práctico? ¿cómo actúa la entidad local en estos supuestos?

El art. 8 de la Ley General Tributaria concreta aquellos elementos que, en la regulación de un tributo, deberán estar previstos y regulados por Ley. Efectivamente, **en relación a las tasas municipales, el texto refundido de la LRHL contienen estos elementos esenciales** –hecho imponible, supuestos de no sujeción, sujetos pasivos, cuota tributaria, devengo, gestión- sin embargo lo hace de forma un tanto singular e imprecisa, en algunos casos. Podemos apreciar algunos ejemplos de ello.

a) En relación al **hecho imponible**.

Establece el art. 20 del texto refundido de la LRHL al referirse a las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local que “las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, **y en particular** por los siguientes...”; lo cual viene a convertir la posterior relación en una lista abierta y orientativa que, en ningún caso, puede entenderse como “lista cerrada”.

El legislador utiliza esta técnica enunciativa para ejemplificar los supuestos de exacción pero contempla la posibilidad de que existan otros no mencionados expresamente que, puedan convertirse en hechos imponibles por cumplir los principios esenciales de la tasa¹⁵.

En este sentido, tal y como reconoce la revista El Consultor, no resulta descartable sostener que los buzones de Correos pueden estar sujetos a la tasa por aprovechamiento del dominio público local.¹⁶

¹⁵ Para que se pueda exaccionar una tasa es preciso: a) que se trate de un aprovechamiento especial o privativo, b) que su uso sea legítimo y c) que los bienes sean de dominio público local.

b) En relación a las **normas de gestión**.

A pesar de las múltiples alternativas que se pueden presentar en este aspecto, el texto refundido solo hace unas vagas referencias a dos cuestiones concretas:

- que las tasas pueden exigirse en régimen de autoliquidación; lo cual es una obviedad.

- que las entidades locales podrán establecer convenios de colaboración con entidades, instituciones y organizaciones representativas de los sujetos pasivos de las tasas, con el fin de simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas de aquéllas, o los procedimientos de liquidación o recaudación; lo cual también parece una obviedad.

Constituyen ejemplos especialmente significativos del grado de detalle que se utiliza para la regulación de las tasas en contraposición con el que se emplea para la regulación de los impuestos. Es decir, el grado de precisión que el texto refundido que aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) utiliza para definir los diferentes elementos impositivos (hecho imponible, sujeto pasivo, cuota tributaria, gestión) del impuesto, se sustituye por unas genéricas, vagas y obvias referencias cuando se trata de la regulación de las tasas; a pesar de que éstas gozan de esa misma naturaleza tributaria.

¿Como debemos entender que el grado de minuciosidad con la que se regula en el texto refundido el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, haciendo alusión incluso a normas catastrales que completan y condicionan en gran medida la aplicación del mismo, se sustituya por una mera referencia a que los ayuntamientos podrán establecer una tasa por el servicio de recogida de basuras, cuando en la práctica esta tasa puede llegar a convertirse en un segundo IBI afectando a los mismos sujetos pasivos, a los mismos inmuebles e, incluso puede llegar a emplear los mismos elementos tributarios para configurar la tarifa, verbigracia el valor catastral?

En el primer caso, el IBI, la intervención del ayuntamiento se circunscribe a poco más que la aprobación de un tipo de gravamen y unas bonificaciones potestativas, sin embargo, en el segundo de los casos, la tasa de basuras, el mismo ayuntamiento dispone de absoluta libertad –que roza la discrecionalidad- para el establecimiento de elementos tributarios, normas de gestión, establecimiento de tarifas, regulación de supuestos de no sujeción, e incluso verdaderos beneficios fiscales encubiertos en forma de descuento, tarifas reducidas, subvenciones compensatorias y un largo etcétera.

¹⁶ El texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (EC 1106/2004), únicamente prevé, en su art. 21.2, y exclusivamente para la modalidad de tasas por utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público local, la exención a favor del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales por los aprovechamientos inherentes a los servicios público de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional. Y en este sentido hemos de decir que Correos ha evolucionado, sufriendo diferentes cambios: en 1992, deja de ser una Dirección General para transformarse en organismo autónomo de carácter comercial y cinco años después, en entidad pública empresarial. En junio de 2001 estrena una nueva forma de gestión bajo un nuevo régimen jurídico: el de sociedad anónima estatal. Deja, pues, de ser explotado el servicio directamente por el Estado, pues aunque estamos ante una forma de gestión directa, cuando tal explotación se lleva a cabo a través de una sociedad mercantil el servicio no se explota directamente. Esta postura puede ser discutida, y de hecho lo será por parte del Estado, pero creemos que es perfectamente sostenible, dado el principio contenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre [BOE del 18], General Tributaria (LGT 2003), art. 14, que prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

No ocurre así en el caso de los impuestos; en particular, los de carácter obligatorio¹⁷. En estos casos, el texto refundido de la LRHL contiene los elementos esenciales para que se pueda aplicar de forma directa, incluso, en ausencia de un pronunciamiento expreso de la entidad local.

Ante la ausencia de este pronunciamiento expreso el texto refundido contempla todos los elementos necesarios para que el tributo pueda exigirse, abundando de esta forma en su naturaleza preceptiva. Esta previsión alcanza, incluso, a la fijación de un tipo de gravamen mínimo que se aplicaría por defecto, una fórmula de gestión e, incluso, un régimen de beneficios fiscales preceptivos.

Sí es cierto que también en estos casos, la existencia de una ordenanza municipal ayuda a concretar y adaptar las disposiciones legales a las características organizativas y a las especificidades de cada ayuntamiento; amen de cumplir con esa otra función adicional de completar o aclarar cuestiones sustanciales o procedimentales de otra naturaleza:

- aportación de documentos o concreción de requisitos
- aprobación de modelos
- establecimiento de plazos
- concreción de beneficios fiscales: forma o modelo, plazo de solicitud o documentos a aportar.
- otros aspectos sustantivos y formales

En cualquier caso, las ordenanzas **deberán contener** los elementos esenciales que establece el artículo 16 del texto refundido de la LRHL y aquellos otros que exigen la jurisprudencia:

- a) La determinación del hecho imponible, los sujeto pasivos y responsables del tributo, las exenciones, reducciones y bonificaciones, la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen o la cuota tributaria, el período impositivo y el devengo.
- b) Los regímenes de declaración y de ingreso.
- c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.
- d) Los elementos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias
- e) Por último y cuestión fundamental como ya veremos, el **informe técnico-económico** que debe justificar la cuantía de la tasa.¹⁸

Al margen de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, en la mayor parte de las ocasiones los elementos anteriores están condicionados, en gran medida por la forma que la entidad local utilice para la prestación de los servicios o la realización de las actividades¹⁹.

¹⁷ **Artículo 59. 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. Enumeración de impuestos.

1. Los ayuntamientos exigirán, de acuerdo con esta Ley y las disposiciones que la desarrollan, los siguientes impuestos:

- a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- b) Impuesto sobre Actividades Económicas.
- c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

2. Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta Ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales.

¹⁸ STS de 12 de marzo de 1997, de 23 de mayo de 1998, de 6 de marzo de 1999 y de 1 de julio de 2003.

¹⁹ Para profundizar más sobre las diferentes formas de gestión de los servicios públicos consultar el estudio de Jorge Sanjuán Albacete que trata de analizar los efectos que la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, ha tenido en las diferentes formas de gestión de los servicios públicos locales (a excepción de las sociedades mercantiles participadas por las Entidades locales), con especial detenimiento en los organismos autónomos y en las novedosas en el ámbito local entidades públicas empresariales.

2.3. El informe técnico-económico²⁰.

El informe técnico-económico, que **debe de formar parte del expediente de aprobación de la ordenanza reguladora de la tasa**, se convierte en el elemento más vulnerable del expediente de aprobación o modificación de la misma. Es además, uno de los elementos más controvertidos en los Tribunales y de los que más pronunciamientos provoca. Además, **su ausencia o insuficiencia provocan la nulidad absoluta de la ordenanza** que la regule²¹.

Este informe no puede considerarse como un simple elemento formal que precede a la aprobación de la ordenanza, su presencia es el instrumento esencial para la determinación de la cuantía de la deuda tributaria y, además, la garantía necesaria de que ésta se encuentra sometida al principio de reserva de ley que reconocen los artículos 8 de la Ley General Tributaria y 31.3 de la Constitución Española. Si falta en la ordenanza, al ser un elemento esencial de la misma, provocaría su invalidez y anulabilidad inmediata.²²

Existen **dos clases diferentes de tasas** recogidas en el texto refundido de la LRHL que presentan singularidades muy concretas y diferentes, tal y como veremos más adelante con mayor grado de detalle:

- La tasa **por utilización privativa o el aprovechamiento especial** del dominio público local.
- La tasa por la **prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas** de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

El informe técnico-económico que sirve para justificar la cuantía de las tasas deberá incluir necesariamente una adecuada previsión de los ingresos, al objeto de garantizar que se consigue el **deseado equilibrio entre el valor del aprovechamiento o el coste de la actividad o el servicio** que se pretende someter a tributación y el rendimiento esperado de la propia tasa.

Podemos encontrar múltiples posibilidades para determinar el valor del aprovechamiento o el coste del servicio o las actividades, pero tal vez se presta escasa atención a las fórmulas que podemos emplear para la adecuada previsión de los ingresos a percibir por la tasa que pretendemos establecer.

En cualquier caso, es necesario considerar que si las previsiones están basadas en las cifras que presunta y potencialmente podemos liquidar en forma de derechos reconocidos se nos puede plantear un considerable problema financiero; especialmente, cuando afecta a tasas dirigidas a sufragar el coste de un servicio o una actividad.

En las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público resulta aconsejable que exista una autorización administrativa expresa ligada al pago de la misma, de tal suerte que producido el impago se produzca la revocación de la autorización correspondiente.

Por ejemplo, en las **tasas por el uso de la acera para la entrada y salida de vehículos** de edificios –conocida habitualmente como la tasa por vados- sería aconsejable que la colocación de la placa que habitualmente se utiliza para identificar a los aprovechamientos autorizados se retiren en los casos de impagos.

²⁰ Derecho de los bienes públicos. Julio V. González García. Edit. Tirant lo Blanch. 2009

²¹ Así lo reconoce, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2001

²² Stc de 1 de julio de 2003

Por el contrario, en las tasas por prestación de servicios o realización de actividades es mucho más importante garantizar que se produce una adecuada coordinación entre los flujos de cobros y pagos, para evitar desequilibrios financieros graves.

La **tasa por la recogida de basuras** –que veremos en un apartado concreto–, que suele gestionarse mediante matrícula y recibos de cobro periódico en función de las previsiones del calendario fiscal, puede provocar importantes acumulaciones de ingresos coincidentes con los últimos días del período voluntario de pago; sin embargo, debemos tener en cuenta que desde el primer día del año se produce la prestación del servicio y el devengo de los correspondientes pagos a los empleados o a los concesionarios del servicio financiado por la tasa.

En estos casos, el informe técnico-económico deberá contener un plan financiero que prevea las circunstancias anteriores de tal forma que se utilice alguna fórmula que evite acudir a otras fuentes externas de financiación para sufragar la actividad o el servicio gravado con la tasa.

Como soluciones para evitar las circunstancias anteriores debemos exigir la tasa desde el mismo momento en que se produzca la actividad o el servicio.

En cualquier caso, podemos extraer una serie de **conclusiones y recomendaciones a tener en cuenta en relación a dicho informe**, debido las debilidades que como hemos expuesto presenta:

1. Que, tal como reconoce el art. 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos, el informe técnico-económico deberá estar presente en cualquier tipo de expediente regulador de una tasa.

La anterior redacción del art. 25 del texto refundido de LRHL denotaba que dicho informe debía existir incluso en aquellos casos en que el expediente consista en una simple actualización de tarifas de ejercicios anteriores.²³

La redacción del artículo 25 “Acuerdos de establecimiento de tasas: informe técnico-económico”, **con efectos desde 1 de enero de 2013**, dada por el apartado uno del artículo 14 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, introduce algunas apreciaciones a tener en cuenta:

- **“No resultará preciso acompañar el informe técnico-económico a que se refiere el párrafo anterior cuando se trate de la adopción de acuerdos motivados por revalorizaciones o actualizaciones de carácter general ni en los supuestos de disminución del importe de las tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio correspondiente.**

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que la reducción es sustancial cuando se prevea que la disminución del coste del servicio vaya a ser superior al 15 por ciento del coste del servicio previsto en el estudio técnico-económico previo al acuerdo de establecimiento o de modificación sustancial inmediato anterior. Para justificar la falta del informe técnico-económico, el órgano gestor del gasto deberá dejar constancia en el expediente para la adopción del acuerdo de modificación de una declaración expresiva del carácter no sustancial de la reducción.”

²³ Stc de 21 de marzo de 2007. En cualquier caso, conviene justificar en el expediente de modificación de la ordenanza que la actualización de las tarifas no provoca distorsiones en relación al precio de mercado, el valor de los aprovechamientos o el coste de los servicios o de las actividades afectadas.

2. Que deberá de contener referencias expresas y justificadas de todas las variables necesarias – cuanto más, mejor- para valorar la utilidad derivada del aprovechamiento, **el coste del servicio** o de la actividad.

En este sentido cabe destacar que la reciente promulgada Ley 27/2013, de 27 de diciembre de Racionalización y sostenibilidad de la Administración Local ha venido a introducir un nuevo párrafo en el artículo 116 –ter- de la Ley 7/1985, reguladora de las Bases del Régimen Local en relación al coste efectivos de los servicios:

1. Todas las entidades locales calcularán antes del día 1 de noviembre de cada año el coste efectivo de los servicios que prestan, partiendo de los datos contenidos en la liquidación del presupuesto general y, en su caso, de las cuentas anuales aprobadas de las entidades vinculadas o dependientes, correspondiente al ejercicio inmediato anterior.
2. El cálculo del coste efectivo de los servicios tendrá en cuenta los costes reales directos e indirectos de los servicios conforme a los datos de ejecución de gastos mencionados en el apartado anterior: Por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se desarrollarán estos criterios de cálculo.
3. Todas las entidades locales comunicarán los costes efectivos de cada uno de los servicios al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación.»

3. Que deberá contener una previsión de los ingresos estimativos que la tasa proporcionaría – principio de equilibrio entre ingresos y utilidades o costes-.

4. Que la tarifa debe quedar estructurada de tal forma que se respete el principio de capacidad económica de los sujetos pasivos obligados a satisfacerla; al margen del resto de los principios generales de orden tributario que también debemos considerar.

5. En general parece recomendable establecer Convenios tributarios con empresas que utilicen el dominio público Local y gestión de la tasa.

El art. 27 de la LRHL establece que “las EELL podrán establecer convenios de colaboración con entidades, instituciones y organizaciones representativas de los sujetos pasivos de las tasas con el fin de simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas de aquéllas”. Dichos convenios, dentro del régimen general, pueden tomar como punto de referencia, la introducción de factores a decidir por cada municipios en función de las circunstancias que concurren en los operadores y su situación, siendo los ingresos brutos los criterios y parámetros perfectamente válidos, que permiten definir el valor de mercado de la utilidad derivada.

Esta previsión general de convenios debería poder aplicarse también al régimen especial de los operadores que utilizan el dominio público para realizar su actividad, cambiando el vacío legal creado por una norma promulgada antes de la liberalización de los sectores de gas, electricidad y telecomunicaciones y poniendo fin a la inseguridad creada en la regularización fiscal aplicable a los operadores que con red propia o utilizando la red de otro operador suministran servicios a la población. Sería lógico permitir la técnica de los convenios en el ámbito de las empresas que utilizan el dominio público, aplicando como punto de referencia, la valoración del 1,5 por ciento de los ingresos brutos de las compañías; esta tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público también la veremos en un apartado concreto.

La existencia de un sistema tributario especial para los operadores de suministros que utilicen el dominio público local, no debe impedir que, con las debidas garantías, puedan aplicarse el sistema general de convenios que regule la LRHL.

En este ámbito de gestión de las tasas por ocupación de dominio público, pueden concebirse dos sistemas de gestión. En el primero, los sujetos pasivos se entenderían con cada una de las CCLL afectadas. Este procedimiento tiene como ventaja fundamental, evitar la mayor parte de los problemas de atribución de la cuota, y puede ser el sistema que deba aplicarse para los operadores cuyo ámbito de actividad sea exclusivamente municipal (por ejemplo, una televisión Local por cable). Pero tiene como grave inconveniente los costes de gestión y recaudación de la tasa.

Otro sistema puede ser el de la gestión unificada de la tasa del 1,5 por ciento (de compensación). Este sería el modelo que se aplica actualmente en Telefónica, pero que, en todo caso, debería regularse en la LRHL, para todos los operadores y evitando las graves deficiencias de gestión que tiene el actual sistema de Telefónica. Este mecanismo tiene como indudable ventaja la simplicidad de gestión por parte de la Administración Local, ya que es evidente que debe intervenir la administración del Estado o de las CCAA, según sea el ámbito territorial a tener en consideración, porque de otra parte no sería operativo. El sistema presenta también serios inconvenientes, como enseña la experiencia de Telefónica: indefinición de las competencias de la Administración Local en un tributo de su titularidad y de los criterios de distribución de las cuotas, además de los ya apuntados sobre la influencia de las decisiones internas de las compañías creando empresas filiales a las que transfieren parte del servicio que utiliza la infraestructura, sin que tributen por esta utilización.

La solución, de optarse por este segundo sistema, estaría en la definición legal de las competencias administrativas y de la intervención de la Administración Local en la comprobación e investigación del tributo, así como de los mecanismos para resolver los conflictos que se susciten; y en la fijación de criterios legales objetivos precisos de distribución de las cuotas. Lo que parece necesario es que las CCLL deben participar activamente en la comprobación de la gestión de este tributo, ya que se trata de una tasa de su titularidad.

Los derechos de las EELL a una gestión legal, diligente y eficaz de este mecanismo de compensación y el derecho a obtener información completa sobre el mismo, encuentra fundamento más que suficiente en los principios de autonomía Local y suficiencia financiera que garantiza la CE. Una regulación compatible con estos principios, requiere una interpretación estricta, de los mismos, lo que significa el mantenimiento de la titularidad Local del recurso financiero y la consideración de que el traslado competencial gestor a la Administración del Estado o a las CCAA es una operación que no puede enervar el interesamiento de las EELL en el ejercicio de sus competencias gestoras y de su resultado.

2.4. Clases de tasas en el texto refundido de la LRHL

Existen **dos clases diferentes de tasas locales** que como dijimos antes, presentan singularidades concretas:

- La tasa **por utilización privativa o el aprovechamiento especial** del dominio público local
- La tasa por la **prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas** de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

a) Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.

En esta modalidad de la tasa, **su importe no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.**

Salvo esta última expresión –*en su defecto, el valor de la prestación recibida*– que resulta de difícil interpretación, parece claro que las referencias legales aluden al **conjunto** de la exacción en relación al coste del servicio o la actividad; que también habría que entenderla referida a su totalidad. Es decir, que no cabrían valoraciones individuales y personalizadas para obtener un equilibrio constante entre coste y exacción. Se admite, por tanto, la posibilidad de que el desequilibrio individual se pueda producir en aras de otros principios generales, como el de capacidad de pago, pero no en relación al conjunto de la exacción; tal y como reconoce, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 1994.

Respecto a la forma de cuantificación de las tasas por prestación de servicios o realización de actividades el artículo 24.2-4 LRHL señala lo siguiente: “2. *En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.*”

Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

3. *La cuota tributaria consistirá, según disponga la correspondiente ordenanza fiscal, en:*

- a) La cantidad resultante de aplicar una tarifa,*
- b) Una cantidad fija señalada al efecto, o*
- c) La cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos.*

4. *Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”.*

Para la tasa por prestación de un servicio público y por la realización de actividades administrativas, el legislador ha considerado suficiente la remisión al coste del servicio. La LRHL dispone además que el importe de las tasas por la prestación un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Por ello se establece el límite global del coste del servicio- que ha de ser respetado en todo caso-, admitiéndose implícitamente una especie de afectación de este tributo.

Su cuantificación se traduce en una cuestión eminentemente contable. Se trata de ir sumando los diferentes componentes que inciden de forma directa o indirecta en la prestación del servicio o en la realización de la actividad.

Con los **costes directos** no parecen existir demasiados problemas: se trataría de ir imputando todos aquellos que forman parte de la prestación del servicio o de la actividad. El problema estriba en encontrar una solución adecuada o razonable para la imputación de los costes **indirectos**. Para ello, se utilizan habitualmente criterios contables –contabilidad de costes- o estudios estadísticos e, incluso, series históricas, que permitan la distribución porcentual de costes cuando inciden en diferentes servicios o actividades. Parece claro que habrá que considerar los costes de amortización y los costes financieros, en todo caso; así como aquellos otros que resulten necesarios para garantizar el mantenimiento y un

desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan.²⁴

Otra cuestión añadida, posteriormente, es lograr una aplicación individualizada y razonable de las cuotas entre los obligados a satisfacerla. **La estructuración de la tarifa** es otra de las cuestiones más delicadas de la exacción de la tasa.

Supongamos que partimos de una tasa significativa en este aspecto: **la tasa por la recogida domiciliar de basuras**.

Su recepción obligatoria y la prestación de este servicio en un régimen de exclusividad, justifican la consideración de la exacción como tasa; independientemente de la forma de la prestación del servicio. Una de las características esenciales de la misma es, además, su extenso ámbito de aplicación; como ya señalamos en otros apartados se convierte en un tributo con muchas similitudes con el impuesto local por antonomasia: el impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La imputación directa de costes también parece fácil: operarios directamente utilizados para la recogida y el desplazamiento de residuos, los costes de las maquinarias y herramientas, los combustibles, los costes de reparación, los gastos de mantenimiento, las amortizaciones, los alquileres... que resulten imputables al servicio formarán parte de la evaluación de la tarifa.

Cuestión más complicada es determinar los gastos administrativos o generales que inciden, en cierta medida en el servicio final. La contabilidad de costes, en su caso, puede ser un instrumento adecuado para ello.²⁵

Una vez calculado el coste total imputable a la gestión del servicio o a la realización de la actividad gravada, la siguiente cuestión consiste en determinar la forma de estructurar la tarifa.

En ocasiones, tal y como sucede en el caso de esta tasa, la exacción se puede llegar a convertir en un segundo I.B.I., si se utilizan variables como la valoración catastral como fórmula para la graduación de las cuotas.

Para lograr una proporcionada aplicación y consideración de los principios de capacidad económica, equilibrio, progresividad y justa distribución de la carga tributaria tendríamos que emplear una adecuada combinación de variables para ello.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2007 señala que:

“Y precisamente una situación de este tipo es la que se nos plantea ahora, porque a la vista del llamado estudio económico- financiero formado por el Ayuntamiento demandado, que no es, sino una simple relación de costes sin justificación alguna y de ingresos previsibles, no puede venirse en conocimiento de la realidad de los datos que figuran y, en el caso presente, y, en concreto, como se ha llegado a la cifra de 68.976.060 ptas., que figura en concepto de coste del servicio de recogida de basuras, lo que se podría haber justificado sin ningún esfuerzo.

Pero es que además, concurre la circunstancia de que planteada esta cuestión, en relación con la posible inclusión de los costes de limpieza viaria y de playas, en el período de información pública, la hoy recurrente no recibió respuesta razonada a sus alegaciones, a pesar de que el artículo 21.1 de la Ley

²⁴ Art. 19.3 de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos

²⁵ Cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales – Thomson-Civitas-Edición 2005



39/1988 , establece claramente que "las Entidades Locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes...e) Limpieza en la vía pública".Y todavía más, con posterioridad, en el recurso contencioso administrativo, la representación procesal del Ayuntamiento de Tossa de Mar ha mantenido la conducta procesal elusiva antes referenciada.

Por esta sola razón, procede la declaración de nulidad del Acuerdo de modificación de la Ordenanza.

Pero es que además, y a falta de una mínima justificación en otro sentido, hay que entender que los gastos de colocación de papeleras y de conservación y mantenimiento de las mismas, forman parte del servicio público de limpieza viaria, por lo que su coste no puede incorporarse al del servicio de recogida de basuras y en la tasa que grava la prestación de este servicio, de acuerdo a lo antes dicho.

En fin, debido a que el estudio económico no es sino una mera relación de costes e ingresos, tampoco se concretan o justifican los conceptos o cuantías del "gasto de legalización de basurero" y "canon abocador Ajuntament Lloret de Mar", así como "los intereses y comisiones de anticipos, y premio de cobranza del Consell Comarcal de la Selva."

Recientemente el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía²⁶ ha venido a confirmar la procedencia de cobrar la tasa de basura **en función al valor catastral de la vivienda**, entre otras cuestiones, por respetar el principio de capacidad económica. Afirma la referida Sentencia que:

"Podrá ser criticable por más o menos acomodado a la ortodoxia y a la técnica un método de cuantificación de una tasa concreta como la que nos ocupa, pero ello, no necesariamente acarrea su ilegalidad, salvo que se acreditara ir en contra del principio de capacidad económica, y ello no acontece en el supuesto de litis donde precisamente para velar por tal principio se procura adecuar el mayor o menor importe de la tasa al mayor o menor pago de IBI, revelador, siquiera indiciariamente, de una determinada capacidad económica en el sujeto pasivo".

Se reconoce la imposibilidad de indagar, caso por caso, la basura generada por cada uno de los sujetos pasivos que hagan uso del servicio.

En la Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 marzo 2007, se señala que resultan evidentes las dificultades que en algunos supuestos pueden plantearse, al elaborar los estudios económicos justificativos, especialmente en el caso de pequeños municipios. Así lo indicó ya la Sentencia de 8 de marzo de 2002 , con ocasión de la tasa de apertura de establecimientos, en la que después de relacionar el complejo contenido del estudio económico referido a dicha tasa, se dijo por la Sala, ser consciente de que **"los requisitos expuestos son un «desideratum», y que en ciertos aspectos será obligado admitir ciertas aproximaciones, sin base estadística suficiente**, pero, en todo caso, exhorta sobre la **necesidad ineludible de huir de la arbitrariedad y de evitar la indefensión de los contribuyentes**, que son frecuentemente la parte débil e indefensa de la relación jurídico-tributaria."

Esta Sentencia viene a recordar que, en el estudio técnico-económico, no sirve con una mera relación numérica, sin explicación, ni motivación alguna, de los costos que corresponden a los distintos servicios, además, se exige que exista un detalle de **los ingresos previstos que la tasa comporta**. Su omisión puede provocar la falta de un trámite esencial del procedimiento que obligaría a la anulación de la misma.²⁷

²⁶ Sentencia de 23 de enero de 2009 en relación a la ordenanza fiscal reguladora de la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos en el Ayuntamiento de Vélez-Málaga

²⁷ TSJ Comunidad Valenciana , Sección 3ª, Sentencia de 26 de sept. de 2008.



- Caso de la Tasa por Recogida de Actividades Económicas

Conforme a lo previsto en el art. 20.4.s.) del TRLRHL, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por los siguientes: recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de éstos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares.

Vamos a dar unas pinceladas de los elementos configuradores de esta tasa que se regula en la Ordenanza Fiscal nº 19 del Ayuntamiento de Málaga que regula el establecimiento de esta tasa en nuestro municipio:

Hecho imponible:

Constituye el hecho imponible²⁸ de la Tasa la prestación del servicio de recepción obligatoria de recogida de basuras y residuos sólidos urbanos. Se consideran basuras y residuos sólidos urbanos, según la normativa, los restos y desperdicios, procedentes de la limpieza normal de inmuebles exceptuándose los escombros de obras, detritus humanos, materias y materiales contaminados, corrosivos, peligrosos o cuya recogida o vertido exija la adopción de especiales medidas higiénicas, profilácticas o de seguridad.

Sujeto pasivo

En el art. 23 1-2 del TRLRHL se definen a los sujetos pasivos en concepto de contribuyente, y a los sustitutos de los contribuyentes respectivamente:

“ 1. 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.”

El art. 23.2 califica como sustitutos de las tasas a los siguientes sujetos pasivos.

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

Si la Ley no hubiera contemplado esta previsión, pueden peligrar los intereses de la Hacienda Pública local respecto de las deudas tributarias ocasionadas por los arrendatarios u ocupantes, por cualquier título, de una vivienda o local y que, habitualmente, dejan los mismos sin satisfacer un gran número de servicios de suministro. La tutela del pago de estos servicios pasa al propietario, sino quiere, finalmente, hacer frente al mismo. Piénsese en el suministro de agua, la recogida de basuras e, incluso, la entrada a los garajes a través de la acera²⁹.

Podemos destacar en relación con este apartado las debilidades con las que nos encontramos a la hora de la gestión de esta Tasa. Si a los sujetos pasivos se definen en la Ordenanza Fiscal nº 19, como las personas naturales y jurídicas y las entidades..., que ocupen o utilicen los inmuebles ubicados en los lugares, plazas, calles o vías públicas en que se preste el servicio, ya sea a título de propietario o de

²⁸ Art 2 Ordenanza Fiscal nº 19 del Ayuntamiento de Málaga.

²⁹ Comentario de Javier Martín Fernández del Manual de Derecho Financiero y Tributario Local.

usufructuario, arrendatario o, incluso de precario, basándose la cuota tributaria de la tasa en la actividad económica que se realice en el inmueble y gestionándose las altas a nombre de los contribuyentes que realizan la actividad, esto entra en conflicto con la figura del sustituto del contribuyente legalmente establecida para las Tasas, que sería realmente el obligado al pago de la misma.

Resulta paradójico incluso que, en estos casos a pesar de que la norma intenta facilitar la gestión de la tasa a través de la figura del sustituto del contribuyente; en realidad esta previsión legal e insoslayable puede propiciar una confusa situación en la relación jurídico-tributaria de los afectados –arrendador y arrendatarios, suele ser el caso más frecuente- y una dificultad añadida para la administración.

En numerosas ocasiones encontramos que, en la práctica no existe conflictividad alguna cuando los documentos de pago se extienden a nombre de los ocupantes de los locales que, incluso, pueden tener acuerdos con el propietario para el abono de la tasa.

De otra forma, el propietario debe vigilar el ejercicio de la actividad de su inmueble para presentar las alteraciones adecuadas para la correcta aplicación de las tarifas.

En este sentido, se propone que la figura del sustituto se utilice de forma potestativa en aquellos casos en que así se decida.

Base imponible

La base imponible³⁰ de esta tasa será igual a la base liquidable y se determinará en función de la naturaleza de las actividades desarrolladas en los locales, y, en su caso, atendiendo a la superficie, número de plazas, categorías, volumen de residuos producidos, y demás elementos contenidos en las tarifas, de conformidad con las definiciones señaladas en las mismas.

Cuota

Las cuotas tributarias³¹ se determinarán anualmente y de conformidad con la aplicación de varias tarifas. Las tasas, por prestación de servicios o realización de actividades, su importe no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

Devengo:

Nacimiento de la obligación y devengo³²: el primer día de cada año natural o desde el momento en que se inicie la prestación del servicio.

En general, las **debilidades observadas del análisis crítico** de la regulación de esta tasa a destacar, las podemos resumir en los siguientes puntos:

Supuestos de no sujeción por superficies (artículo 2º. 3 de la OF). Estos supuestos de no sujeción dejan fuera de la tributación multitud de actividades que generan residuos que si son objeto de recogida de basuras. El restablecimiento de la tributación de estos contribuyentes podría ser un elemento a valorar de cara a futuras reformas.

Además, debido a la aplicación de estos criterios, nos encontramos con contribuyentes que realizan varias actividades en locales con superficies considerables, pero que no están sujetos a la tasa por ninguna de ellas.

³⁰ Art 6 OF nº 19

³¹ Art 7 OF nº 19

³² Art 9 OF nº 19

Recomendaciones: Restablecimiento de la tributación o, cuando menos, establecimiento de una tarifa especial para los casos anteriormente descritos para locales con superficie superior a 100 m² y varias actividades.

Costes individualizados. Sería conveniente profundizar en un mejor desarrollo del procedimiento de determinación (en coordinación con los contribuyentes y el Servicio Técnico de Limpieza) y de imputación de costes. (*Costes & Tarificación fija*). Para ello sería adecuado analizar la situación en otros Municipios para valorar las soluciones adoptadas por los mismos.

Además hay que indicar que en estos casos estamos liquidando la tasa de acuerdo con los informes emitidos por el Servicio Técnico de Limpieza, por el coste real del servicio, pero incluyendo también el coste del tratamiento de los residuos con lo cual no somos estrictos con el mandato de la O. F.

Tarifas. Recogida selectiva de residuos no asimilables a orgánicos / domiciliarios. Se produce cierta problemática del deslinde entre actividades en los que conviven ambas recogidas y los casos no quedan debidamente resueltos, sin poder desglosar el elemento superficie destinado a ambas actividades.

Recomendaciones: Se podría analizar esta problemática en conjunto con el Servicio Técnico de Limpieza (dado su conocimiento en materia de actividades sujetas a recogida selectiva) a fin de buscar una solución que permitiese un adecuado deslinde entre las recogidas de cada tipo de residuos de cara a una adecuada y mas justa tributación de correspondientes a la recogida sujeta a la tasa.

b) Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.

Son muchas las afirmaciones que podemos extractar de los pronunciamientos jurisdiccionales.

El artículo 25 del texto refundido de la LRHL señala que “los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de **informes técnico-económicos** en los que se ponga de manifiesto **el valor de mercado** o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente”.

De la propia dicción del articulado podemos deducir su conflictividad: el valor de mercado –en las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local- y el coste del servicio en las tasas por prestación de servicios o realización de actividades-, se convierten en los únicos referentes válidos para su adecuada cuantificación.

Como señalábamos con anterioridad no existen más precisiones legales sobre la forma de aplicar el principio de capacidad económica y el resto de los principios generales de orden tributario o la forma de conjugarlo con los conceptos anteriores (valor de mercado o coste del servicio).

Al margen de lo anterior, supongamos, por ejemplo, que se pretende exigir una tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de la vía pública por las **instalaciones de mesas y sillas**, habitual en bares, restaurantes y similares. La cuestión más delicada radica en encontrar una respuesta lógica para esta cuestión: ¿cómo calcularíamos el valor de mercado o el valor de la utilidad derivada del aprovechamiento del dominio público o del suelo ocupado?.

En la práctica, podemos emplear determinados referentes que constituyen elementos indiciarios, en muchos casos, para calcular dicho valor: valor teórico de compra-venta (no existe para el dominio público), valor catastral (tampoco existe), beneficio medio presunto (es prácticamente imposible precisarlo), valor de un usufructo (demasiado forzado).

Mucho más complejo se torna, sin embargo, determinar el valor del aprovechamiento o la utilidad derivada del mismo cuando se trata del uso del subsuelo. Lo habitual, en estos casos, es utilizar el rendimiento o el ingreso presunto que dicha utilización proporciona. Los estudios económicos que se conocen se basan en esta presunción para ello.

Como vemos ninguna de las variables anteriores nos conduce de forma rigurosa al valor de la utilidad derivada del aprovechamiento y, por tanto, el valor de referencia para la cuantificación de la tasa en los términos exigidos por la normativa que conocemos. Son más bien ejercicios teóricos de aproximación para justificar lo que, en realidad sucede: son variables que se usan como excusa para llegar a una exacción, en general, y una cuota, en particular, razonable.

El Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización privada o aprovechamiento especial de dominio público local³³ afirma que la doctrina ha considerado como valor de mercado lo que costaría el **arrendamiento del suelo público si fuera privado**, teniendo en cuenta, en primer lugar, el valor de **adquisición** del suelo según su zona o categoría, y adicionalmente la **duración del aprovechamiento y la superficie ocupada**. También se afirma que la utilidad obtenida incluye la **intensidad de uso** del bien y su eventual **valor de mercado**, pero no la modalidad del uso u otros criterios como la rentabilidad esperada.

En otros términos, para determinar adecuadamente el valor del aprovechamiento tendríamos que considerar:

1. El precio del arrendamiento si el suelo fuese privado.
2. El precio de adquisición.
3. La duración y la superficie ocupada.
4. La intensidad del uso.
5. Su valor de mercado.
6. Ingresos o rentabilidad que proporciona.

La conjugación de todos estos elementos se convierte en una ardua tarea sobre la que no cabe otra receta que la de aplicar un importante componente de esfuerzo, imaginación y sentido común.

La cuantía de las tasas y la valoración del aprovechamiento.

El artículo 24.1 del texto refundido de la LRHL establece que, con carácter general, el importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local debe fijarse, con carácter general, *“tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada”*.

Curiosas expresiones que nos obligan a efectuar algunas consideraciones:

- Empezando por el final: En el caso de la utilidad privativa o el aprovechamiento especial las ordenanzas fiscales podrán fijar los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de esta utilidad. Es decir, que la definición de estos criterios y parámetros corresponde a las propias entidades locales; sin que exista un referencia que pueda servir para su concreción.

³³ BOE núm. 36 de 11 de febrero de 2009

Esta ambigüedad de la norma es la que provoca numerosos pronunciamientos jurisdiccionales que, ante la falta de concreción, no pueden estar basados más que en la lógica y en el sentido común.

- En general, se utilizan diferentes conceptos subjetivos que son de difícil concreción y que, del mismo modo, conducen a que las entidades locales apliquen grandes dosis de racionalidad y tengan que esperar posteriormente el pronunciamiento de los Tribunales.
Si no fuese de esta forma, ¿cómo podríamos llegar al establecimiento de las tasas tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público?

No debemos olvidar, además, que en base a su naturaleza tributaria debemos de tener en cuenta además, tal y como, reconoce la jurisprudencia constantemente:

- el principio de capacidad económica y justicia tributaria
- el principio de equilibrio y proporcionalidad
- el principio de limitación de la exacción en función el aprovechamiento o su utilidad derivada o del coste del servicio o de la actividad

Como podemos advertir, resulta complicado encontrar la fórmula ajustada para lograr el adecuado equilibrio de todos estos factores; sobre todo por la presencia de la numerosa subjetividad e indefinición de los términos empleados.

Asimismo, el propio artículo 24.1 del texto refundido LRHL prevé excepciones y criterios particulares de determinación del importe de las tasas, cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, y cuando se trate de utilización privativa o aprovechamientos especiales a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros de carácter general que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario.

Este último caso merece especial atención por la peculiaridad de fijación de su importe «en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas».

En este mismo sentido la Ley 15/1987, de 30 de julio, de Tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, en su artículo 4.º sustituye, para el caso de esta empresa, todos los tributos de carácter municipal, con excepción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por una compensación en metálico de periodicidad anual, consistente en un 1,9 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación en cada término municipal.

Resulta especialmente significativo como el legislador, en estos casos concretos y por medio de estas excepciones se aparta de los principios esenciales ordenadores del sistema tributario o al menos no hace alusión alguna al respecto, por lo que hemos de entender que:

- a). están intrínsecamente contenidos en la formulación, o
- b). es una excepción de tal calibre que, en aras de su aplicación práctica, justifica la violación de esos principios esenciales.

En cualquier caso, en base a la redacción de la norma hemos de suponer que se han efectuado los estudios empíricos necesarios y suficientes para justificar que, en el caso concreto de las empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, la utilidad derivada del aprovechamiento del suelo, subsuelo o vuelo resulta equivalente al 1'5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal.

En el particular caso de la Compañía Telefónica, la tasa se *sustituye* por una compensación en metálico que debemos entender, también, que representa la utilidad del aprovechamiento y que representa el 1'9% de sus ingresos brutos en el término municipal.

En estas condiciones, por tanto, no resultan extrañas las conclusiones contenidas en el Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización privada o aprovechamiento especial de dominio público local (BOE núm. 36 de 11 de febrero de 2009) y que más adelante analizaremos con mayor detalle.³⁴

Una vez valorado el aprovechamiento, bien de forma individual bien de forma conjunta, se presenta otra cuestión extremadamente compleja: ¿cómo estructuramos internamente la tarifa para lograr la adecuada distribución del aprovechamiento entre los potenciales afectados logrando, simultáneamente el respeto a los principios tributarios generales que antes comentábamos?.

Podemos citar el caso concreto del aprovechamiento del dominio público local por la entrada y salida de vehículos (popularmente conocido como vados). La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en Málaga de 7 de marzo de 2006 afirma que:

“Puesto que el número de plazas de cada aparcamiento define directamente la intensidad de la utilidad proporcionada (a más plazas mayor utilización del dominio público), dicho criterio debe regir, pues, no ya como corrector de la fijación de la tarifa, sino como elemento directamente determinante del reparto de la carga tributaria entre cada uno de los sujetos pasivos que participan de la utilización del dominio, lo que, en último extremo, lleva a rechazar también la fórmula empleada por la misma disposición cuestionada, que precisa la cuantía de la tasa para cada propietario en sentido inverso al número de plazas (a más plazas menor cuantía)”.

El empleo de este criterio, que evidencia la equivocación sufrida por el redactor de la norma a la hora de concretar el hecho gravable, estaría justificado si se gravara no sólo la entrada de vehículos sino asimismo la prohibición de estacionar en dicha entrada, elemento este del que, sin embargo, nada se dice en la Ordenanza ni en la memoria económica (al menos para el supuesto examinado, aunque sí se establezca ese gravamen para otros distintos, como el contemplado en el apartado G del artículo 6 de la misma Ordenanza). En tal caso, en el que la utilización del dominio (la prohibición de estacionamiento) no se vería afectada por el número de plazas del aparcamiento (la extensión de la prohibición sólo dependería de la amplitud de la entrada), sí sería razonable repartir el coste tributario en función inversa al número de plazas o propietarios, quienes, naturalmente, habrían de contribuir en mayor medida cuanto menor fuese su número.

Sin embargo, como se ha dicho, ni la Ordenanza ni su memoria económica se refieren a dicha prohibición como objeto del gravamen por lo que su consideración a fin de fijar la tasa en cuestión tampoco encuentra la debida justificación.”

Como se desprende de su contenido parece que, en este caso, podría hablarse de la existencia de un doble supuesto de exacción: la utilización del dominio público local para la entrada a los inmuebles y la prohibición de estacionar delante de los mismos. Su adecuada consideración parece determinante a la hora de configurar la estructura interna de la tarifa y los elementos tributarios a tener en cuenta en cada caso.

La intensidad del uso es lo que determina la diferencia entre la utilización privativa –intensidad plena y exclusiva- y el aprovechamiento especial –intensidad menor y ocasional-.

La importancia del valor catastral como referencia para la valoración del aprovechamiento.

³⁴ En este informe se utilizan diferentes calificativos para referirse a este tipo de cuantificación especial de las tasas: criterios generales, criterios particulares o criterios peculiares con los términos que se utilizan para referirse a este procedimiento especial de cuantificación.

El valor catastral es una de las variables que con mayor profusión se utiliza por las entidades locales como referente para calcular el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público, tal y como exige el artículo 24 de anterior mención.

En realidad no es más que un intento de lograr una aproximación objetiva al valor en el mercado del suelo. Bien es cierto que en realidad se pretende valorar un suelo –público- sobre el que no existe mercado porque no existe ni oferta ni demanda y que no tiene relación alguna con el suelo privado – caracterizado por disponer de una calificación urbanística y unas expectativas de edificación y comercialización-.

La doctrina ha considerado como valor de mercado lo que costaría el arrendamiento del suelo público si fuera privado, teniendo en cuenta, en primer lugar, el valor de adquisición del suelo según su zona o categoría, y adicionalmente la duración del aprovechamiento y la superficie ocupada.³⁵

Sin embargo, es una alternativa comúnmente aceptada por varios motivos:

- Se basa en unos teóricos valores de comercialización y tiene una teórica referencia (0'5) al precio de mercado.
- Se encuentra objetivamente valorado por una institución externa y ajena al propio Ayuntamiento: la Dirección General del Catastro.
- Tiene sus propios mecanismos de revisión al incorporarse al impuesto local por antonomasia –el I.B.I.-.
- Sirve para conocer los desequilibrios entre las diferentes zonas de la ciudad.

Además, las recientes ponencias aprobadas por la Dirección General del Catastro incorporan las denominadas **zonas de valor** que permiten clarificar y cuantificar la valoración de los usos de las diferentes zonas de la ciudad y además establecer la adecuada proporción entre ellas.

Existe además una valoración de las diferentes zonas de la ciudad por usos, diferenciando la valoración por repercusión y la valoración por precios unitarios que pueden emplearse como referencia para **combinarlo con otras variables** que puedan resultar significativas, tal y como hacen algunas entidades locales:

- Tipo de interés legal o de demora
- Rentabilidad del activo neto para entidades no financieras³⁶
- Valor de arrendamiento de los bienes
- Rentabilidad media empresarial por tipo de actividad
- Valor del arrendamiento u otras formas de cesión de bienes patrimoniales³⁷
- Valoración de un usufructo temporal...

Lo más lógico sería, en caso de optarse por esta alternativa, partir del **valor unitario medio del suelo** del término municipal o del valor unitario medio de cada zona de valor y aplicarle alguna variable de las anteriores o alguna combinación razonable de ellas.

En cualquier caso, constituye un elemento que puede servir para realizar la adecuada agrupación o diferenciación de calles o zonas que permitan la elaboración de un **callejero fiscal** y/o la aplicación objetiva de los principios de objetividad y proporcionalidad³⁸.

³⁵ Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización privada o aprovechamiento especial del dominio público local (BOE núm. 36 de 11 de febrero de 2009)

³⁶ Consultar el Boletín Económico del Banco Central de España

³⁷ Art. 92 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales

De la Sentencia de 28 de diciembre de 2007 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estima el recurso interpuesto por la representación procesal de la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución contra el Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid, de fecha 22 de diciembre de 2005, por el que se aprueba la modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por Utilización Privativa o Aprovechamiento Espacial del Dominio Público Local, aplicable a partir del 1 de enero de 2006, en lo referente al Epígrafe b) Paso de vehículos, se pueden extraer las conclusiones siguientes:

1. El estudio técnico-económico debe ser real, debe existir y además debe servir para explicar y justificar el elemento capital; que es el valor de mercado de los terrenos de dominio público cuya utilización privativa o especial es el hecho imponible de la tasa para garantizar los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica. Deberá de incorporarse incluso en aquellos casos en que la modificación de la ordenanza y de la tarifa consista en una mera actualización de las cuotas; sobre todo para garantizar que se sigue conservando el equilibrio de la exacción con el valor de mercado, del aprovechamiento y del coste del servicio o las actividades afectadas .
2. No sirve una simple remisión genérica a otros informes u otros datos, sino que deben contenerse en dicho informe los elementos que se toman en consideración de manera suficiente y razonable, con la extensión adecuada en cada caso, sin acudir a argumentos “ad hómitem”.
3. Si se utilizan datos de la ponencia de valores revisados por el Catastro no es suficiente la incorporación de cuadros y cifras o valores económicos; es necesario justificar el valor de mercado a partir de estos valores catastrales con los informes que resulten pertinentes para ello, incluyendo, en su caso el informe de la Gerencia del Catastro que resulte apropiado.

Si se utilizan estos valores como referentes para realizar una discriminación de calles por categorías – callejero fiscal- es necesario justificar la adecuada proporción entre ellas y no basta, como en el caso analizado, que a todas ellas se aplique un mismo porcentaje – del 5% que coincide con el interés de demora para deudas tributarias en 2005- que no conduce al valor del aprovechamiento ni explica la relación entre el valor de mercado y el valor del aprovechamiento de los bienes.

- Caso de la Tasa por Entrada y Salida de Vehículos

Conforme a lo previsto en el art. 20.3.h.) del TRLRHL, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por los siguientes: Entradas de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo, parada de vehículos, carga y descarga de mercancías de cualquier clase.

Vamos a resumir los elementos configuradores de esta tasa que se regula en la Ordenanza Fiscal nº 42 del Ayuntamiento de Málaga que regula el establecimiento de esta tasa en nuestro municipio:

Fundamento³⁹: En uso de las facultades concedidas por el Artículo 4.1.b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL), y de conformidad con lo dispuesto en

³⁸ En este sentido, también resultan interesantes los numerosos pronunciamientos jurisdiccionales que se refieren a la metodología necesaria para la adecuada elaboración de un callejero fiscal que deberá considerar, no solo la valoración catastral de los inmuebles o de las zonas, sino también la dotación específica de los servicios que existen en cada vía. Stc-Sala III de lo Contencioso-Administrativo de 28 de mayo de 2008 y de 22 de febrero de 2000.

³⁹ Art 1 OF 42 tasa entrada de vehículos

artículo 57 en relación con el artículo 20.1.A y 20.3.h TRLRHL, este Ayuntamiento establece la tasa por utilizaciones privativas o aprovechamientos especiales por entrada y/o salida de vehículos a/o desde edificios y solares a través de terrenos de uso público y la reserva de espacio para estacionamientos exclusivos, que se registrará por la presente Ordenanza.

Hecho Imponible⁴⁰:

- a) La entrada y/o salida de toda clase de vehículos a/o desde edificios, establecimientos, instalaciones o parcelas, a través de vías o terrenos de dominio o de uso público.
- b) La reserva de espacios en las vías y terrenos de uso público, para carga y descarga de mercancías a solicitud de entidades o particulares.
- c) La reserva de espacios en las vías y terrenos de uso público para el servicio de entidades o particulares.
- d) La reserva de espacios para principio o final de línea de servicios regulares o discrecionales de viajeros.

Sujetos pasivos

En el art. 23 1-2 del TRLRHL se definen a los sujetos pasivos en concepto de contribuyente, y a los sustitutos de los contribuyentes respectivamente:

“ art. 23. 1. 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) Que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.3 de esta Ley.

b) ...”.

El art. 23.2 califica como sustitutos de las tasas a los siguientes sujetos pasivos.

“...d) En las tasas establecidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes a través de las aceras y por su construcción, mantenimiento, modificación o supresión, los propietarios de las fincas y locales a que den acceso dichas entradas de vehículos, quiénes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.”

Tal y como se expuso en el apartado de la Tasas por Recogida de Basuras de Actividades Económicas, si la Ley no hubiera contemplado esta previsión, pueden peligrar los intereses de la Hacienda Pública local respecto de las deudas tributarias ocasionadas por los arrendatarios u ocupantes, por cualquier título, de una vivienda o local y que, habitualmente, dejan los mismos sin satisfacer un gran número de servicios de suministro. La tutela del pago de estos servicios pasa al propietario, sino quiere, finalmente, hacer frente al mismo.⁴¹:

Y destacar en relación con este apartado, a la hora de la gestión de esta Tasa, las mismas debilidades que las descritas en el apartado dedicado a la Tasa de Recogida de Basuras de Actividades Económicas. La problemática va asociada a los casos en que se dan alquileres de naves y locales para los que se tributa por esta Tasa, unido a la variabilidad e inestabilidad de las actividades.

No obligación de pago⁴²: El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales

⁴⁰ Art 2 OF 42 tasa entrada de vehículos

⁴¹ Comentario de Javier Martín Fernández del Manual de Derecho Financiero y Tributario Local.

⁴² Art 3 OF 42 tasa entrada de vehículos

Exenciones, reducciones, bonificaciones⁴³: No se reconocen más beneficios fiscales que los derivados de las normas con rango de Ley o de la aplicación de Tratados Internacionales.

Cuantía: En el art. 6 de la Ordenanza Fiscal nº 42, se establecen las tarifas conforme a las que se exigirá la Tasa en nuestro municipio.

Período impositivo y devengo⁴⁴:

La obligación de pago de la tasa regulada en esta Ordenanza nace: tratándose de nuevos aprovechamientos de la vía pública, en el momento en que se inicien los mismos y tratándose de aprovechamientos ya prorrogados, se encuentren o no autorizados, el día primero, de cada año natural en que se considerará devengada la tasa.

En general, las **debilidades observadas del análisis crítico** de la regulación de esta tasa a destacar, las podemos resumir en los siguientes puntos:

Dispersión en la aplicación de las normas tributarias que se derivan de la escasa regulación de las tasas locales en la Ley de Haciendas Locales que provoca el desarrollo de una vasta inventiva a lo largo y año del territorio español y que cada cual resuelve como buenamente puede.

La redacción del artículo 20.3 en cuanto establece que con “carácter general”, que los municipios podrán establecer por “cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local”, debería suprimir la redacción exhaustiva de aprovechamientos figura en el articulado y por tanto simplificarla, ya que aparte de innecesaria por el mencionado carácter general de la norma, a veces puede ocasionar errores de interpretación desde el punto de vista de que el “supuesto” que ha provocado la tasa, no se encuentra recogido en el texto legal, y se puede entender como no exaccionable.

Recomendaciones:

Que la normativa legal general desarrolle al menos los aspectos sustanciales que deben formar parte de las tarifas y de los informes técnicos económicos que eviten tanta dispersión, discrecionalidad, arbitrariedad, complejidad, en las ordenanzas de todos los municipios españoles.

La legislación debería revisar el concepto de “dominio público local”, por otra dicción más abierta y menos problemática, donde recoger casos tales, como los aprovechamientos sitios en viales que teniendo la consideración de “uso público”, ocasionan una gran conflictividad en su exacción. Como ejemplo de ello, los aprovechamientos localizados en suelos sin recepcionar.

La ordenanza debería de determinar en el valor de las tarifas: la temporalidad del aprovechamiento y que el aprovechamiento se encuentre o no autorizado y por lo tanto privatizados a uso de terceros.

- Caso de las empresas suministradoras de servicios de carácter general.

Merece destacarse, en este sentido, una de las conclusiones del Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización privada o aprovechamiento especial del dominio público local (BOE núm. 36 de 11 de febrero de 2009):

(...) 8. Ninguno de los Ayuntamientos de la muestra contó con **instrumentos para comprobar la exactitud de las declaraciones de facturación** realizadas por las empresas suministradoras para la aplicación de la tarifa del 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación en el término municipal, establecida de forma taxativa el texto refundido de la LRHL por la utilidad obtenida. Además, el

⁴³ Art 5 OF 42 tasa entrada de vehículos

⁴⁴ Art 10 OF 42 tasa de entrada de Vehículos

10% de los ayuntamientos analizados suscribieron convenios con empresas suministradoras en virtud de los cuales se les aplicó unas tarifas diferentes a la legalmente establecida.

Cabría preguntarse si:

- a. los gestores locales son incapaces, tienen poco interés o rigor profesional para comprobar adecuadamente las declaraciones de facturación o
- b. resulta extremadamente difícil, cuanto no imposible, hacerlo

Cabe, además, preguntarse si los municipios disponen de instrumentos y competencias para realizar esta comprobación, investigación y regularización, en su caso.

En la mayor parte de las ocasiones, la comprobación o investigación de este tipo de compañías se convierten en “actos de fe” de los gestores locales que deben utilizar certificados o extractos contables elaborados por las propias entidades y, evidentemente, *ad hoc* para este fin.

Recomendación: Puede ser que el vigente artículo 24.1.c) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales⁴⁵ sea producto de la precipitación –gestores y legisladores- y la desesperación –obtención de recursos inmediatos- pero, en cualquier caso, esta redacción debería ser revisada cuanto antes para evitar mayor conflictividad e inseguridad.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2007 ha terminado de clarificar esta cuestión, reiterando el contenido de la Sentencia de 18 de junio de 2007, señalando que puede conceptualmente distinguirse una **tasa general**, referida a la utilización o aprovechamiento especial o exclusivo de bienes de dominio público, cuantificable en función del valor que tendría en el mercado la utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público art. 24.1.a) texto refundido de la LRHL], y **otra especial**, en la que la utilización privativa o aprovechamiento especial se refiere específicamente al suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la **generalidad** o a una **parte importante del vecindario**, cuantificable en el 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas [art.24.1.c)LHL]. Criterio, a este respecto, que quedó apuntado en la sentencia de 20 de mayo de 2002, y luego ha sido reiterado en ulteriores pronunciamientos relativos a ordenanzas reguladoras de la tasa por aprovechamiento especial de dominio público local (SSTS de 9, 10 y 18 de mayo de 2005 y de 21 de noviembre de 2005).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de abril de 2000 ha establecido que no se puede advertir en la norma la exigencia de que en concreto afecta a esa generalidad, pues la explotación de un servicio público de por sí ya afecta a la generalidad en cuanto es posible beneficiarse mediante su utilización por cualquiera que resida en el municipio, siendo por tanto requisito fundamental que el **explotador del servicio pueda beneficiar** por ser un servicio público **a gran parte del vecindario, sin la indagación particular en cada caso del número relativo de usuarios**.

La citada sentencia se inclina por una interpretación teleológica de la norma, en contra de una apreciación eminentemente cuantitativa; considerando que las particularidades del servicio –suministro de energía eléctrica, en este caso- es suficiente para apreciar su potencialidad y sus características sin necesidad de indagar particularmente en el número relativo de usuarios que, en cada momento, pueden resultar afectados.

⁴⁵ Art. 24.1.c) del RDL 2/2004: Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 % de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.



El TRLRHL establece por tanto, un régimen especial aplicable a las tasas exigidas por la utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario [art. 24.1.c)]. En este supuesto su importe “consistirá, en todo caso y sin excepción alguna”, en el 1,5 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal.

Esta fórmula convierte a estas tasas en un gravamen sobre la renta bruta que discrimina a estas empresas respecto a la generalidad de las sociedades, que sólo tributan por el Impuesto sobre Sociedades y no incrementan los costes a repercutir a los ciudadanos en el importe de esta tasa. Sin embargo, debe hacerse notar que, aunque estamos ante obligaciones *ex lege*, lo que es objeto de imposición es la capacidad económica puesta de manifiesto por la prestación de servicios a terceros por los titulares de autorizaciones sobre el dominio público, lo que recuerda bastante a la articulación jurídica de un impuesto.

Entre las empresas explotadoras de dichos servicios se incluyen las que los distribuyan o comercialicen y tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de las cuales se efectúan los suministros como si, no siendo titulares, lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a éstas. Por el contrario excluye los servicios de telefonía móvil. La exclusión del régimen especial de estas últimas, supone que la cuantificación de las tasas se llevará a cabo con arreglo al sistema general, en el que deben fijarse los importes en función del valor de mercado de los bienes de dominio público objeto de la utilización o aprovechamiento.

Por ingresos brutos procedentes de la facturación se entienden aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal, salvo los siguientes:

- a) Los impuestos indirectos que graven los servicios prestados.
- b) Las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad.
- c) Las cantidades percibidas por aquellos servicios de suministro que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la sección 1.a ó 2.a del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica del Ministerio de Economía y Hacienda, como materia prima necesaria para la generación de energía susceptible de tributación por este régimen especial.

Las empresas que emplean redes ajenas para efectuar los suministros deducen de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a sus redes. Por su parte, las empresas titulares de tales redes han de computar las cantidades percibidas por tal concepto entre sus ingresos brutos de facturación. El importe derivado de la aplicación de este régimen especial no puede ser repercutido a los usuarios de los servicios de suministro.

Estas tasas son compatibles con otras que pueden establecerse por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, de las que las empresas explotadoras de servicios de suministros deban ser sujetos pasivos. Ahora bien, el pago de estas tasas, excluye la exacción de otras derivadas de la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales.

En el Ayuntamiento de Málaga, en virtud de la Ordenanza Fiscal nº 41, reguladora de estas tasas, se viene haciendo un seguimiento desde la Inspección Municipal de las liquidaciones que se practican por la tasa, en especial en lo que respecta a las empresas de suministros de carácter general. Es importante resaltar que la comprobación de las magnitudes declaradas por las diversas compañías tanto en cuanto a ingresos brutos de facturación producida en nuestro término municipal, como en lo que se refiere a derechos de interconexión que pagan éstas a terceros, es de enorme complejidad y, aunque se han

hecho comprobaciones parciales utilizando datos cruzados, resulta casi imposible determinar con certeza la corrección de los datos declarados.

El Ayuntamiento de Málaga fue de los primeros en incluir en la ordenanza la tributación específica de las empresas de telefonía móvil, con un procedimiento de estimación del valor de mercado de la utilidad derivada del uso de las infraestructuras de estas compañías que utilizaba el método de referenciar dicho valor al genérico del 1,5 por 100 de las empresas de servicio, si bien con una serie de correctores.

La estructura de este tipo de tasas y la experiencia de la gestión e inspección de las mismas ofrece tres importantes motivos de reflexión y definición de alternativas:

El caso específico de la tributación del GRUPO TELEFÓNICA.

Como concesionaria del antiguo monopolio de las comunicaciones telefónicas, la Compañía Telefónica Nacional de España se regía, en la tributación local, por lo dispuesto en la Ley 15/1987 de 30 de julio. en sus arts. 3 y 4.1, en redacción dada a los mismos por la disposición adicional octava del TRLRHL, en virtud de los cuales dicha Compañía está sujeta al IBI con arreglo a las normas generales reguladoras de dicho Impuesto y, por lo que se refiere al resto de tributos de carácter local y precios públicos locales, las cuotas que pudieran corresponder a dicha Compañía se sustituyen por el pago de una compensación en metálico de periodicidad anual. De acuerdo con el apartado 2 del art. 4 de la Ley 15/1987, dicha compensación consiste en un 1,9 por 100 de los ingresos brutos de la Compañía procedentes de su facturación en cada término municipal (a satisfacer a los Ayuntamientos) y un 0,1 por 100 de los ingresos obtenidos en cada demarcación provincial (a satisfacer a las Diputaciones Provinciales). El Real Decreto 1334/1988, de 4 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 15/1987, desarrolla todos los aspectos relacionados con el pago de la comentada compensación anual. Hoy en día, la entidad a la que resulta de aplicación el régimen de tributación descrito es TELEFÓNICA DE ESPAÑA, SOCIEDAD ANÓNIMA UNIPERSONAL.

Pues bien, las razones que en su día se dieron para dotar a TELEFÓNICA de este régimen especial, disminuir la presión fiscal indirecta derivada del cumplimiento de las obligaciones materiales y formales necesarias ante los más de 8.000 municipios afectados, son las que servirían precisamente para motivar la modificación del régimen de tributación de muchas otras sociedades de prestación de servicios.

Pero si bien de un lado son indudables los beneficios que conlleva este régimen a TELEFÓNICA, no son tanto las ventajas para los Ayuntamientos, que dentro de ese régimen pierden completamente la capacidad de revisión, control e inspección de las cantidades que en concepto de distribución de aquel 1,9 por ciento se reciben de la Administración del Estado. De otra parte, el Grupo Telefónica ha ido poco a poco cercenando el objeto de actividad de la sociedad objeto del régimen especial, y traspasando sectores enteros a otras sociedades del Grupo, con la consiguiente merma de ingresos para los municipios.

Posible extensión del régimen de tributación de Telefónica a otras empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general.

El régimen especial de Telefónica, se diseñó en la época en la que esta sociedad prestaba sus servicios en régimen de monopolio, que era también el régimen de prestación con el que operaban otras compañías de servicios generales similares, como las de electricidad, agua o gas. Durante mucho tiempo se debatió acerca de la posibilidad de extender aquel régimen especial a las restantes compañías monopolísticas pero, probablemente porque en estos otros supuestos nos encontrábamos antes sociedades de alcance no nacional, pues se trataba de empresas regionales o incluso provinciales o hasta locales, nunca se llegó a operar esta extensión del régimen especial.

En todo caso, en la actualidad nos encontramos en un escenario muy distinto: la acción liberalizadora que se ha llevado a cabo en la Unión Europea ha supuesto la desaparición formal de los monopolios de prestación de servicios de alcance general, apareciendo, junto a las empresas productoras de los servicios, las empresas distribuidoras y en el último eslabón, las empresas dedicadas a la

comercialización de dichos servicios. Ello supone además una problemática añadida: la necesidad de computar, deduciéndolos de los ingresos percibidos, los derechos de interconexión que las empresas comercializadoras deben abonar a las productoras y distribuidoras.

Otro aspecto no menos importante que afecta a este tipo de empresas es la dificultad de la determinación del lugar en el que se produce el ingreso que va a ser objeto de cómputo de cara a la cuantificación de la tasa, que en algunos casos es especialmente difícil, como en las comunicaciones telefónicas.

En definitiva, es imposible encontrar unanimidad entre las distintas propuestas de modificación del régimen de tributación por la tasa de estas empresas. Si bien parece lógico que se manejen en la propuesta una serie de elementos mínimos que veremos posteriormente, una vez se exponga lo que entendemos ha supuesto una modificación radical en la forma en que habitualmente se ha contemplado la problemática de la prestación de los servicios de suministro, operada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación con la tributación por la tasa en las empresas de telefonía móvil.

- Un caso particular: la telefonía móvil.

Como se ha indicado, los servicios de telefonía móvil habían sido expresamente excluidos por el TR LRHL del régimen especial de cuantificación de la tasa del 1,5 por 100. Ello obligaba a acudir al régimen general para someter a tributación la ocupación de dominio público efectuada por dichas empresas con sus estructuras, ocupación que por lo demás había sido reconocida expresamente por la conocida sentencia del Tribunal Supremo relativa al Ayuntamiento de Badalona, de 16 de febrero de 2009. Ante los distintos contenciosos interpuestos por las empresas contra los actos de aprobación de ordenanzas y aplicación de las mismas llevados a cabo por numerosos ayuntamientos, y planteada por el Tribunal Supremo cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, este tribunal dictó sentencia el 12 de julio de 2012, por la que se despejaba el panorama de la tributación de las compañías en las tasas que nos ocupan. Con posterioridad nuestro Tribunal Supremo ha ido ya resolviendo numerosos contenciosos pendientes, mediante sentencias que vienen a disponer, en síntesis, lo siguiente:

a) Se declara la nulidad de los artículos de las ordenanzas municipales objeto de los recursos por los que se establece la obligación de tributar a las empresas, cuando no distinguen entre compañías que utilizan las redes y estructuras que ocupan el dominio público de aquellas que prestan sus servicios sin redes propias, por interconexión con terceras empresas. Se deduce que solo las empresas propietarias de aquellas redes y estructuras podrían ser consideradas como sujeto pasivo de las tasas.

b) Se declara también la nulidad de aquellos artículos de las ordenanzas que establecen métodos de determinación de las cuotas tributarias basados de forma genérica en:

- la variable de los ingresos obtenidos por la facturación, cuotas de mercado o magnitudes similares o derivadas.

- sistemas que no distinguen para cuantificar la cuota entre las empresas que hacen uso con redes propias del dominio público, de aquellas otras que no lo hacen.

Además, como corolario de lo anterior, se extiende la creencia de que estos conceptos que deja sentenciados el Tribunal podrían resultar de aplicación y ser extensibles a otros suministros, no solo la telefonía móvil, sino también seguramente la fija, y probablemente incluso a otro tipo de servicios también, en virtud de los principios inspiradores de las directivas liberalizadoras, en general.

Situación actual en Málaga de la tributación de las empresas de telefonía móvil.

En el contexto que se ha descrito la capacidad de respuesta de este Ayuntamiento, con la normativa actual y la respuesta dada por la reciente jurisprudencia, parece muy pequeña. Se están produciendo ya

los fallos pendientes de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, anulando las liquidaciones que se habían inicialmente practicado. Con la actual Ordenanza 41 solo resultará posible liquidar la tasa, en estas empresas, por la tarifa 1ª, es decir, en función de los elementos de ocupación del dominio público de los que se tenga constancia de su existencia. Es innecesario añadir que las cuantías que se podrán liquidar serán especialmente reducidas.

Debilidades y recomendaciones: En tanto no se produzca un cambio normativo general, la única alternativa viable es la aprobación de una nueva ordenanza en la que, mediante el oportuno estudio económico, se lleve a cabo una revisión a fondo de las cantidades devengadas por unidad de elementos de ocupación del dominio público, como ya han hecho algunos municipios.

Elementos a considerar para avanzar una posible reforma.

Así las cosas, con la sentencia del Tribunal de Justicia parece claro que ya no queda mucho campo de maniobra para la tributación municipal, y que es necesario abrir nuevas vías para abordar la cuestión de la tributación en las tasas por prestación de servicios, de manera generalizada. Elementos de esta nueva forma de tributar deben ser:

- Importancia del uso efectivo del dominio público, mediante todas o parte de las infraestructuras necesarias para el suministro de los servicios.
- Necesidad de adecuar el importe de la tasa a aquella efectiva utilización o aprovechamiento del dominio público, de forma que estas cuantías sean objetivas, transparentes y proporcionadas, íntimamente relacionadas con el uso de aquél.
- Necesidad de atemperar y discriminar adecuadamente los distintos supuestos y niveles de utilización del dominio público, ya sea mediante su uso directo con infraestructuras propias, ya mediante el uso de redes y estructuras de terceras empresas.
- Determinación de los usuarios de los servicios y los ingresos derivados de los mismos, en la forma más agregada posible, dada la dificultad de ubicar geográficamente los distintos elementos de prestación efectiva de los servicios.
- No discriminación entre los distintos supuestos de empresas prestadoras de servicios.
- Posibilitar una gestión simple, eficiente y eficaz para las sociedades que se configuran como sujetos pasivos de la tasa, de manera que ello no les suponga costes desmedidos que lleven a un incremento de la presión fiscal indirecta que no conviene ni a los prestadores de servicios ni a los ayuntamientos.
- Garantizar una gestión transparente de la tasa y una efectiva acción de revisión y control por las Administraciones municipales de las magnitudes económicas que intervengan en la cuantificación de las cuotas tributarias.

En definitiva, solo existe un modelo eficaz que reúna estas características. Y no puede ser otro que un régimen similar al especial de TELEFÓNICA DE ESPAÑA. Para ello es precisa una modificación sustancial del artículo 24 del TRLRHL que extienda a todos los prestadores, incluidas las empresas de telefonía móvil, la aplicación de una tributación residual por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Junto a un porcentaje determinado en función de los ingresos netos resultado de la explotación, que configure la tributación por el resto de tributos, fruto de los estudios de rentabilidad y necesidad de ocupación del dominio público que se pueda imputar a cada tipología de servicio. Como en el caso que regula la Ley 15/1987 debería ser la Administración del Estado la encargada de centralizar la gestión y proceder a la distribución de lo liquidado por la tasa en cada uno de los servicios, y de dar cuenta eficaz a los Ayuntamientos de toda esa gestión, incluyendo las periódicas actuaciones de comprobación que se antojan también indispensables.

Otras propuestas para el futuro.

La solución a la actual encrucijada en la que nos encontramos, en nuestra opinión obliga a:

- Lograr la convicción de nuestros dirigentes políticos.

Si la adecuada regulación de esta materia pasa por el acuerdo o el consenso con las compañías de telecomunicaciones no podemos esperar soluciones convincentes o satisfactorias para los intereses municipales. Tendría que lograrse un marco tributario local radicalmente diferente al actual. El Impuesto sobre Actividades Económicas puede ser el impuesto más adecuado para lograr que la tributación de estas entidades se aproxime al menos al 15% de beneficio medio presunto del sector en el que se basa la construcción de las cuotas de este impuesto abandonando el actual sistema tarifario. De esta forma, si bien la tasa perdería su significado se podría, al menos, lograr una solución satisfactoria para los intereses municipales.

- Consenso municipalista.

Al margen del deseo de liquidar y recaudar la tasa, en estos momentos no existe un consenso de las entidades locales sobre el modelo a emplear para exigirla. En este sentido, se ha utilizado básicamente el número de líneas instaladas en cada municipio o la población como fórmulas para cuantificar la tasa; de tal suerte que, en líneas generales, los municipios de mayor población obtienen ventajas comparativas importantes aplicando el modelo basado en el número de líneas mientras que los municipios de menor población resultan favorecidos cuando se utiliza la población como elemento básico de reparto.

- Nuevo marco legal y reglamentario.

Con independencia del pronunciamiento del alto tribunal europeo resulta evidente que el actual marco legal y reglamentario resulta insuficiente para concretar todos los aspectos conflictivos en esta modalidad de la tasa.

La ley de haciendas locales o una ley específica que regule las tasas municipales deberá contener todos los elementos necesarios para concretar el hecho imponible, la cuantía de las tasas, el contenido del informe técnico-económico que se precise o, incluso, la innecesaria presencia del mismo y, sobre todo, las obligaciones formales de las empresas de telecomunicaciones con las entidades locales.

- Conflictividad cero desde su implantación.

Es preciso, igualmente, que la solución que finalmente se adopte cuente con la suficiente ejecutividad que garantice, desde el primer momento, el abono de las cuotas que se puedan devengar; ligadas, incluso a la propia autorización para su operatividad o al destino de las antenas que se instalen.

- Solución para el pasado.

La práctica totalidad de las entidades locales han practicado periódicamente liquidaciones por el devengo de esta tasa. Cantidades que, salvo raras excepciones, permanecen garantizadas, suspendidas y pendientes de cobro en la contabilidad municipal. Las consecuencias derivadas de la anulación de estos derechos liquidados pueden ser muy graves para el saneamiento de las cuentas municipales y para su estabilidad presupuestaria.

3. Contribuciones especiales municipales.

Concepto y hecho imponible.

Las contribuciones especiales locales⁴⁶ son aquellos tributos cuyo hecho imponible lo constituye "la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos,

⁴⁶ Javier Martín Fernández del Manual de Derecho Financiero y Tributario Local

de carácter local, por las entidades respectivas” (art. 28 del TRLRHL). Las cantidades recaudadas por estos tributos sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de tales obras o servicios (art. 29.3).

El fundamento del tributo es que determinados sujetos beneficiados por la realización de una obra o la ampliación o mejora de un servicio público, contribuyan en mayor medida a su realización, que el resto de la ciudadanía. Esa peculiar capacidad económica individual que se pone de manifiesto con el beneficio especial, es objeto de gravamen por el tributo.

Los tributos con afectación concreta.

El legislador, al definir las especies tributarias (art. 2.2. de la LGT), no ha tomado en consideración el destino de las sumas recaudadas. Por tanto, la afectación del rendimiento de ciertos tributos a determinados gastos no incide en su régimen jurídico.

Partiendo de esta premisa, podemos definir al tributo con afectación concreta como aquél cuyo rendimiento queda afectado a un gasto específico, además de condicionar su cuantía, sin que puedan detraerse fondos para atender otros capítulos del Presupuesto.

Según el art. 165.2 del TRLRHL los “recursos de la entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados”. De igual modo el art. 27.3 de la LGP consagra el principio general de no afectación de los recursos y, por tanto, de los tributos a un gasto concreto, exigiendo una Ley cuando quiera establecerse una afectación concreta.

En cualquier caso, según dispone el artículo 22 del TRLRHL la exacción de contribuciones especiales por el establecimiento o la ampliación de servicios resulta compatible con el establecimiento de otras tasas por la prestación de aquellos.

La afectación presupuestaria de las contribuciones especiales locales.

Tal y como hemos expuesto, el art. 29.3⁴⁷ del TRLRHL consagra, a nuestro modo de ver, la afectación presupuestaria de las contribuciones especiales locales a la realización de la obra que motiva su exacción y representa una excepción al principio general de no afectación reconocido, para las Haciendas Locales, en el art. 165.2 del TRLRHL.

Según el art. 29.3 del TRLRHL Las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubiesen exigido.

Sujetos pasivos.

En virtud del art. 30.1 del TRLRHL, son sujetos pasivos de las contribuciones especiales las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la LGT, “especialmente beneficiadas” por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales que originen la obligación de contribuir.

Elementos de cuantificación.

Bases imponible.

La base imponible de estos tributos está constituida, como máximo, por el 90 por 100 del coste que la Entidad Local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios (art. 31.1 del TRLRHL).

⁴⁷ TRLRHL



Cuota.

La cuota es el resultado de distribuir la base imponible entre los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios y con sujeción a las reglas art. 32.1TR-LRHL

Devengo.

En virtud del art. 33.1 del TRLRHL, las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse, teniendo en cuenta que si las obras fueran fraccionables, el devengo se producirá, para cada uno de los sujetos pasivos, desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción.

El sujeto pasivo tiene un derecho de crédito a su favor, de forma que, si no se realiza la obra, total o parcialmente, procede la devolución automática de los anticipos.

Imposición y ordenación.

La exacción de estos tributos requiere la previa adopción del acuerdo de imposición en cada caso concreto (art. 34.1). Debido a su carácter afectado y al cual ya nos hemos referido, el acuerdo relativo a la realización de una obra o al establecimiento o ampliación de un servicio no podrá ejecutarse hasta que se haya aprobado su ordenación concreta (art. 34.2), de forma que su establecimiento condiciona la realización del gasto. Lo contrario supone la nulidad del acuerdo.

La aplicación de las contribuciones especiales locales.

Gestión y recaudación.

Cuando las obras y servicios de la competencia local sean realizadas o prestados por una Entidad Local con la colaboración económica de otra, y siempre que se impongan contribuciones especiales, su gestión y recaudación se hará por quien tome a su cargo su realización, sin perjuicio de que cada Entidad conserve su competencia en orden a los acuerdos de imposición y de ordenación (art. 35.1).

Según el 35.2TRLRHL, en el supuesto de que el acuerdo concreto de ordenación no fuera aprobado por una de dichas entidades, quedará sin efecto la unidad de actuación, adoptando separadamente cada una de ellas las decisiones que procedan.

Colaboración ciudadana.

Los propietarios o titulares afectados por las obras podrán constituirse en asociación administrativa de contribuyentes y promover la realización de obras o el establecimiento o ampliación de servicios por la Entidad Local, comprometiéndose a sufragar la parte que corresponda aportar a ésta cuando su situación financiera no lo permita, además de la que les corresponda según la naturaleza de la obra o servicio (art. 36.2).

Podríamos destacar que estamos ante un tributo actualmente en desuso en gran parte de los Ayuntamientos y que, sin embargo, es muy útil para financiar las obras públicas con un criterio de justicia, ya que permite que su importe sea asumido por los vecinos especialmente beneficiados por tales obras. De esta manera se hace recaer una parte del coste de la obra -hasta el 90 por 100 - sobre las personas que obtienen un beneficio inmediato como consecuencia de la misma. Por ejemplo, los propietarios de inmuebles que se revalorizan por unas obras de acerado e iluminación de una calle. Sin embargo, esta figura tributaria parece ser la gran olvidada de nuestro sistema tributario local.

Sin duda esto último se debe a la supresión de su establecimiento obligatorio por la realización de determinadas obras. Sin embargo, estamos ante una figura que incentiva la corresponsabilidad fiscal. Si determinados ciudadanos obtienen un beneficio o un aumento en el valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de determinados servicios públicos, tiene sentido que contribuyan, directamente, a su financiación a través de la figura de la contribución especial.

Los efectos nocivos que este tributo puede producir sobre los contribuyentes más desfavorecidos pueden remediarse mediante el establecimiento de exenciones respecto de aquéllos que no lleguen al mínimo vital de subsistencia o impidiendo su aplicación en calles donde el valor catastral de las viviendas no supere una determinada cuantía.

Recomendación⁴⁸: Para potenciar la figura de las contribuciones especiales se requiere, a nuestro juicio, no sólo la voluntad política de su establecimiento por el Ente local, sino también la reforma de la legislación urbanística, cuestión de competencia, en gran medida, de las CCAA.

4. Precios públicos.

En la actualidad no puede comprenderse el régimen jurídico de las tasas y precios públicos sin partir de la doctrina sentada por las SSTC 185/1995 y 233/1999, de 16 de diciembre⁴⁹, esta última en materia de Haciendas Locales. La primera de ellas presenta una especial relevancia al definir, por vez primera, el ámbito material de las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el art. 31.3 de la CE.

Para el Tribunal la incorporación de los precios públicos a nuestro ordenamiento, desdoblando el contenido de lo que antes eran sólo tasas, es una decisión que pertenece "al ámbito de la libre disposición del legislador ya que ningún precepto constitucional le obliga a mantener las categorías de ingresos preexistentes". De tal forma que puede alterar el alcance de las figuras que integran la categoría de tributos - impuestos, tasas y contribuciones especiales-, y "crear nuevos ingresos de Derecho público". Podrá discutirse⁵⁰, en otros foros, la corrección científica de las mismas, "así como su oportunidad desde la perspectiva de la política legislativa; si embargo, en un proceso de inconstitucionalidad ... sólo puede analizarse si la concreta regulación positiva que se establece de esas categorías respeta los preceptos constitucionales que les sean aplicables". Por otra parte, un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente, lleva, necesariamente, a no considerar como sinónimas la expresión "tributos" del art. 133.1 de la CE y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del art. 31.3 C.E.⁵¹.

Es preciso reseñar que la STC no se ocupó de enjuiciar la figura del precio público en el ordenamiento español, sino que pasó a resolver dos cuestiones. La primera, cuáles de los precios públicos previstos en las redacciones originales de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP) y de la LRHL eran prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público y, por tanto, quedaban sometidos a la reserva de Ley del art. 31.3 de la CE. La segunda, si parte de los preceptos de la LTPP recurridos -arts. 1, 3.4, 24 a 27, así como las disposiciones adicionales segunda y quinta en su redacción original- resultaban acordes con la misma.

⁴⁸ Javier Martín Fernández del *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local, que compartimos.*

⁴⁹ De esta STC se ha ocupado, entre otros, FALCÓN y TELLA, R.: "La STC 233/1999, de 16 de diciembre (I): los precios públicos locales", QF, núm. 3, 2000 y "La STC 233/1999, de 16 de diciembre (II): la redención en metálico de la prestación personal y las tasas por utilización del subsuelo o vuelo de las vías públicas por empresas de suministros", en la misma revista, núm. 4, 2000.

⁵⁰ F.J. 6.a) y de igual modo el F.J. 16 de la STC 233/1999.

⁵¹ Javier Martín Fernández del *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local.*

¿Qué precios públicos de los tres previstos en la redacción original del art. 24 de la LTPP tenían la consideración de prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público? El primero, se refería a la utilización privativa o al aprovechamiento especial del dominio público. El segundo a los servicios públicos postales, tradicionalmente financiados por tasas y que pasaron a la órbita del precio público con la promulgación de la LTPP. Y, el último, a la prestación de servicios o realización de actividades, efectuados en régimen de Derecho público, siempre que los mismos no sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados o sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado.

Para el Tribunal, partiendo de las reflexiones anteriores, en los dos primeros estamos siempre en presencia de prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público. Respecto del tercero estaremos en los siguientes precios públicos⁵²:

a) En primer lugar, cuando los dos requisitos, "*voluntariedad y no monopolio del sector público*", se den de forma alternativa y no cumulativa.

Ello se debe a que, aunque la solicitud del servicio o actividad sea libre y espontánea, si los Entes públicos los prestan o realizan en posición de monopolio, la libertad no es real.

b) En segundo lugar, tendrán la consideración de prestaciones coactivamente impuestas los precios públicos exigidos por servicios o actividades cuya solicitud no pueda considerarse efectivamente libre, pues venga impuesta legalmente, o el servicio o la actividad solicitada sea imprescindible. En caso contrario no estaremos en presencia de tales prestaciones.

c) Por último, también se consideran coactivamente impuestos aquellos precios públicos que se exigen por la prestación de servicios o actividades "*en posición de monopolio*", salvo que se produzca una efectiva situación de concurrencia del sector público y el privado en su prestación.

Partiendo de lo anterior la Ley 25/1998, 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 introdujo el actual concepto de precio público presente en los arts. 41 del TRLRHL y 24 de la LTPP. En la actualidad un precio público no va a poder amparar ninguna prestación patrimonial impuesta de carácter público, por lo que su regulación queda al margen de la reserva de Ley.

Los ingresos de Derecho público: los precios públicos⁵³.

Los Ayuntamientos, las Diputaciones provinciales, las Entidades supramunicipales y las Entidades locales de ámbito territorial inferior al Municipio pueden exigir precios públicos, sin especialidad alguna en cuanto a su régimen jurídico, razón por la cual llevamos a cabo su estudio de forma conjunta.

Dentro del conjunto de los ingresos públicos es clásica la referencia por la Economía Financiera y la Hacienda Pública a la teoría de los precios y, dentro de ésta, a la distinción entre precios privados, quasi-privados, políticos y públicos.

Estos últimos se vinculan, fundamentalmente, a las empresas públicas y, más concretamente, cuando éstas prestan servicios públicos. Basta que el Estado fije una determinada contraprestación de forma diversa a la del mercado libre, para que estemos ante este tipo de recursos. En esta adopción de

⁵² Javier Martín Fernández del *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*.

⁵³ "*Tasas y precios públicos estatales a la luz de la nueva Ley General Tributaria*", *op. cit.*, p.p. 351-382 y, junto a J. ANEIROS PEREIRA, en *Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos*, *op. cit.*, p.p. 208 y ss.

contraprestaciones distintas de las de mercado, estriba la característica diferencial del precio público⁵⁴. La necesidad a satisfacer debe ser individualizable y divisible, pero no puede ser satisfecha por los agentes sociales, pues la importancia del servicio público exige que se preste a un coste inferior al libre juego de la oferta y la demanda. De aquí que se hable de "*precio público para significar que, si bien es un verdadero precio suficiente a cubrir el coste total del servicio, se fija a base de criterios públicos*"⁵⁵.

Tres son, por tanto, **las condiciones que ha de tener el servicio público cuyo coste se financia con este instrumento financiero:**

- debe ser divisible en unidades de venta
- y ofertado a precios inferiores a los privados,
- así como el ingreso ha de cubrir el coste de producción del servicio.

Una de las finalidades perseguidas por la Administración al establecer tales precios reside en evitar el monopolio de los particulares. De esta forma el Estado establece un precio suficiente, pero no basado en el criterio del lucro, sino en fines de interés general.

Los precios públicos se diferencian de los políticos y cuasi-privados en que éstos no cubren por entero los costes de producción o prestación del bien, servicio o actividad a financiar, cosa que sí ocurre en los primeros. Este concepto doctrinal ha quedado plasmado en los arts. 24 de la LTPP y 41 del TRLRHL.

El concepto de precio público local.

Los Entes públicos realizan una multiplicidad de actividades de cara a los ciudadanos. En ocasiones, algunos de ellos se verán afectados más directamente que el resto por las mismas. En estos casos, según las actividades realizadas, el Ente público puede optar por financiarlas con cargo a la generalidad de los ingresos públicos -lo que supondría que *todos* los ciudadanos con su contribución las hacen posibles-, exigir tasas -los directamente afectados deben contribuir en mayor medida que el resto-, precios públicos o precios privados.

Dos cuestiones cabe plantear en este momento de la exposición. La primera, hemos afirmado que el Ente público puede optar por "*financiar tales actividades*" a través de varios instrumentos financieros. Utilizamos el término "*financiar*" no como equivalente al de afectación de ciertos ingresos a gastos concretos⁵⁶, sino como la búsqueda de la cobertura precisa atendiendo a criterios de justicia en el reparto de las cargas públicas. De otro, la decisión de establecer tributos o precios en torno a una determinada actividad administrativa es una decisión política que incumbe al legislador.

Según el art. 24 del TRLRHL las Entidades Locales, tanto Ayuntamientos como Diputaciones⁵⁷, "*podrán establecer precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia de la entidad local, siempre que no concurra ninguna de las circunstancias especificadas en*

⁵⁴ Principios de Hacienda Pública, Aguilar, Madrid, 1968, p. 23.

⁵⁵ Ibidem, p. 7.

⁵⁶ Sobre el principio de afectación, "Los fines de los tributos (art. 27)", Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma, I, op. cit., p.p. 447-458.

⁵⁷ Según el art. 148 del TRLRHL, las "Diputaciones Provinciales podrán establecer y exigir precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia, según las normas contenidas en el capítulo VI del título I de esta ley".

el artículo 20.1.B) de esta ley⁵⁸. En definitiva, que las prestaciones no puedan ser considerada como tasas. Al igual que ocurre en estas últimas, el art. 42 del TRLRHL impide la exigencia de precios públicos por los servicios y actividades enumerados en su art. 21, sobre los que tampoco se pueden exigir aquéllas.

Cuatro requisitos básicos configuran en la actualidad a los precios públicos según el TRLRHL y que han de darse conjuntamente:

1º) estamos en presencia de una **contraprestación**. La fuente de la obligación puede ser un contrato o un acto unilateral de la Administración a requerimiento del ciudadano. El que utilizemos el término contraprestación excluye que nos encontremos ante un tributo. Los precios públicos se basan, normalmente, en un contrato de Derecho público entre el Ente prestatario y un particular que podrá tener o no la forma de un contrato de adhesión. Debido a que estamos ante una contraprestación se excluyen del concepto de precio público todo tipo de prestaciones personales o en especie.

2º) el **sujeto activo de la prestación es siempre un Ente público**, con lo que nunca estaremos ante un ingreso privado, aunque su exacción dará lugar a un recurso patrimonial, pues, aunque estamos ante prestaciones de servicios, siempre son utilizados bienes que integran el patrimonio de la Entidad local. En estos precios la finalidad financiera es más acusada que en el resto de recursos de este tipo, por lo que, podría afirmarse, se acercan más a los tributos al primar, en ocasiones, dicha finalidad sobre la relevancia de la actividad administrativa. Como señala el profesor Falcón y Tella⁵⁹, *"en la mayoría de los casos el patrimonio del Estado existe para alcanzar una serie de fines de política social y económica, pero ello no supone negar que la gestión patrimonial, en la medida en que sea compatible con la consecución de estos objetivos, deba estar presidida por una finalidad financiera. Por tanto hay que poner de manifiesto que, aún sosteniendo la existencia de esta finalidad, no puede considerarse ilimitada, sino al contrario, está subordinada, en la mayoría de los casos, a una serie de exigencias extrafinancieras"*.

3º) La actividad administrativa **debe desarrollarse en régimen de Derecho público**, contando la Administración para su exacción de unas prerrogativas excepcionales que lo caracterizan.

4º) El último de los requisitos se predica también de la actividad administrativa, pues el art. 41 del TRLRHL exige que, **prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados**. Se requiere la prestación efectiva por el sector privado. De forma que no cabría exigir esta prestación y sí una tasa cuando este último se abstiene de llevar a cabo determinadas actividades, con independencia de cual sea su carácter, debido a que no son rentables. Sobre lo que debe entenderse por solicitud voluntaria nos remitimos a lo expuesto sobre este particular en las tasas.

Para la adecuada relimitación de concepto y su clara diferenciación de la tasa podemos citar la Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, de 23 de enero de 2012 (recurso núm. 16384/2009).

"Legalmente, se califican como precios públicos las contraprestaciones recibidas por un Ente público como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades administrativas cuando es voluntaria su solicitud o recepción y ese servicio es prestado o la actividad es realizada también por el"

⁵⁸ Para el art. 24 de la LTPP tendrán la consideración de precios públicos *"las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados"*.

⁵⁹ *"La finalidad financiera en la gestión del patrimonio"*, op. cit., p. 355.



sector privado (arts. 24 LTPP y 41 LHL). En estos casos, el sujeto puede optar libremente entre acudir al Ente público para recibir el servicio o la actividad, debiendo pagar un precio público, o demandarlo al sector privado, pagando un precio privado.

La tasa se diferencia claramente del precio, al menos, por la concurrencia de dos notas: a) es una obligación *ex lege*, que no tiene su causa en un contrato, a diferencia de lo que ocurre con los precios; b) la tasa origina un ingreso de Derecho público, lo que conlleva la aplicabilidad de un régimen de Derecho público, régimen que no concurre en el caso de los precios.

Tanto la LGT como la LRHL incluyen en el hecho imponible de las tasas la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias que enumera: Cuando la solicitud de la actividad administrativa o la recepción de la prestación del servicio administrativo sea, de hecho, obligatoria para el administrado o cuando el sector público sea el único que preste el servicio o realice la actividad, sea o no tal exclusividad fruto de una reserva legal.

Como dice el Tribunal Constitucional, se somete al pago de una tasa la realización administrativa de una actividad o la prestación de un servicio en régimen de Derecho público que afecte al sujeto pasivo, cuando no sean actividades o servicios solicitados voluntariamente, bien porque se impongan por disposiciones legales o reglamentarias, bien porque se trate de bienes, servicios o actividades imprescindibles para la vida privada o social del solicitante. Asimismo, la realización de actividades o prestación de servicios por la Administración conllevará el pago de una tasa cuando esas actividades o servicios no se presten o realicen por el sector privado. La nota que subyace en todas estas exigencias es la coactividad en la solicitud o recepción de la prestación del servicio o de la actividad. Coactividad material que existe cuando el pago de la prestación patrimonial es anudado, legal o reglamentariamente, a la realización de una actividad administrativa o de un servicio público”.

Asimismo, cuando esos servicios o actividades que presta la Administración se puedan considerar imprescindibles para satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar. Y también se apreciará esa coactividad cuando sea únicamente el sector público el que preste el servicio o realice la actividad, sin que exista otra posibilidad de obtener la satisfacción que proporciona el servicio o actividad que no sea acudiendo a la Administración y pagando, en consecuencia, la prestación patrimonial exigida.

El art. 20.4 LRHL recoge alguno de los supuestos de prestación de servicios o realización de actividades que pueden ser gravados con tasas y entre los que se encuentra la recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de los mismos.

Clasificación.

De forma similar a las tasas, los precios públicos locales pueden clasificarse según criterios materiales y formales. Con relación a los primeros y en atención al Ente público que los exige, cabe hablar de precios públicos municipales y provinciales.

Por su presupuesto objetivo, y de conformidad con el art. 41 del TRLRHL, podemos distinguir entre precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades.

Según la finalidad perseguida con su implantación, hablaremos de precios públicos de finalidad recaudatoria y de ordenamiento económico. Los primeros son los normales que recuperan o tratan de recuperar el coste del servicio o la actividad pública, mientras que los segundos, sin renunciar a ella, persiguen otras metas (ejemplo: el control de acceso a una piscina pública).

Principios aplicables a los precios públicos.

Principio de suficiencia.

Los precios públicos vienen informados por el principio de suficiencia, pues encontramos más correcto este término en estas prestaciones, que la denominación "*principio del beneficio*"; con lo que su importe deberá cubrir, como mínimo -lo cual no impide que lo supere-, el coste del servicio prestado o de la actividad realizada.

Según el art. 44 del TRLRHL su importe "*deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada*". No estamos hablando de su valor de mercado, ya que los costes de prestación para los Entes públicos suelen ser más elevados que para el sector privado.

En la regulación de los precios públicos los arts. 44.1 del TRLRHL y 25.1 de la LTPP implantan, por tanto, el criterio de la tarifa suficiente.

Algunas debilidades que podemos observar respecto a estos precios públicos es que puede resultar preocupante cómo no se limita el importe del precio público. Sabemos cual es el límite mínimo, el coste del servicio, pero no se dice nada del límite máximo, lo que puede llegar, en ocasiones, a situaciones radicalmente injustas. Imaginemos que un Ente público exige una prestación que excede en demasía el coste del servicio. Sin duda estamos utilizando éste con ánimo de lucro, lo cual no casa bien con el carácter de la aquélla. Podría haberse puesto, como límite máximo, el valor de mercado, pero esta solución puede llegar a plantear situaciones difíciles para el Ente prestatario. Figurar éste como límite máximo supondría no alcanzar la suficiencia, debido, sobre todo, a la agilidad y competitividad del sector privado. Además, la práctica nos dice que siempre acaban implantándose criterios políticos, explícitos o no explícitos, en la fijación de su cuantía. Estimamos que la solución correcta se encuentra en la adecuación del importe del precio al coste de la prestación del servicio o la realización de la actividad, al igual que en las tasas⁶⁰.

El principio de capacidad económica.

Tal y como se expuso en el apartado de las tasas, el art. 31.1. de la CE reconoce el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Pensamos, por tanto, que la sola referencia constitucional a la eficacia de este principio respecto a las especies tributarias, no excluye, sino todo lo contrario, el que opere como principio informador de otras prestaciones financieras que el Estado recaba de los particulares, en concreto del precio público. De este modo, otros recursos financieros públicos, que carecen de naturaleza tributaria, deben establecerse en atención a la capacidad económica de los ciudadanos, respetando, cuando menos, niveles de capacidad que se igualen al mínimo vital de subsistencia.

Los arts. 44.2 del TRLRHL y 25.2 de la LTPP, acogen, tácitamente, la capacidad económica como principio informante a la hora de fijar la cuantía de los precios públicos⁶¹. Estamos en presencia de determinados servicios o actividades, cuya trascendencia hace que el principio de suficiencia, que preside

⁶⁰ Javier Martín Fernández del *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*.

⁶¹ SSTSJ de Canarias (Las Palmas), de 21 de septiembre de 1993 y Asturias de 21 de marzo de 1995 (JT, 1114 y 260).

la regulación de los precios públicos, se atempere en función de la capacidad económica del usuario. No quiere decirse que la capacidad económica se convierta en criterio para fijar la prestación correspondiente, sino la necesidad de dispensar de toda prestación o, al menos, reducir la cuantía de la misma a aquellos sujetos cuya capacidad se sitúa en el límite del mínimo vital de subsistencia aludido⁶², identificable, por ejemplo, con el salario mínimo interprofesional.

Esta formulación la encontramos insita en la doctrina clásica del precio público. En la construcción de Cosciani⁶³, el precio público produce un ingreso igual al coste de producción, pero su distribución se realiza según criterios sociales. Coste e ingreso medio coinciden, pero los costes marginales correspondientes a las necesidades vendidas a precio menor son inferiores al coste medio. El Ente público hace pagar a ciertos grupos sociales un precio mayor que el coste medio, con el fin de prestar el mismo servicio a otros grupos, los de menor capacidad económica, a un precio inferior al coste. Aplicando estas reflexiones a la actual regulación de los precios públicos, nos encontramos en presencia de dos tipos de ingresos que se corresponden con dos situaciones personales: quien paga un precio inferior al coste -lo que la doctrina llama "*precios subvencionados*"⁶⁴- y se beneficia de un subsidio y quien paga un precio superior, cuyo ingreso favorece a otro sujeto. La cobertura de los costes, puede producirse dentro del grupo de usuarios del servicio o beneficiarios de la actividad administrativa o con cargo a otros ingresos públicos. La referencia del art. 44.2 del TRLRHL a que el establecimiento de precios inferiores a los de mercado se realizará previa consignación "*en los presupuestos de la entidad las dotaciones oportunas para la cobertura de la diferencia resultante si la hubiera*", parece acoger la segunda solución. Sin embargo, cabe la posibilidad de entender aplicable el precepto sólo en el caso en que no sea posible distribuir el coste entre el resto de usuarios, lo cual resulta más acorde con el ideal de justicia en el reparto de las cargas públicas.

Obligados al pago.

Están obligados según el art. 43 del TRLRHL al pago de los precios públicos quienes se beneficien de los servicios o actividades por los que deban satisfacerse aquellos.

La cuantificación de los precios públicos.

Tal y como ya se ha expuesto, el importe de los precios públicos ha de cubrir, como mínimo, el coste del servicio prestado o de la actividad realizada (art. 44.1). Se permite que, de existir, razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, la Entidad pueda exigirlos por una cuantía inferior. En estos casos, el Presupuesto ha de consignar las dotaciones oportunas para la cobertura de la diferencia resultante si la hubiera (art. 44.2).

Por otro lado, la Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo en su Sentencia de 23 de marzo de 2011 (recurso 1895/2006) ha venido a confirmar que en estos casos la cuantía de los precios no tiene que estar limitada por los costes de la actividad o de la prestación del servicio administrativo, pudiendo incluir también la utilidad obtenida por el sujeto pasivo. Posibilidad de exacción anual o exigencia periódica, pues su devengo no se encuentra vinculado con el desarrollo de una determinada actividad administrativa de prestación que se agota con su realización, sin que resulte rechazable la toma en consideración del valor de mercado del aprovechamiento obtenido.

⁶² CASADO OLLERO, G., "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica", *op. cit.*, p. 220.

⁶³ *Ciencia de la Hacienda*, EDERSA, Madrid, 1980, p.p. 469-471.

⁶⁴ BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Derecho Financiero, I*, *op. cit.*, p. 683.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, de 13 de septiembre de 2011 (recurso núm. 1008/2009) viene a afirmar que una cosa es que por razones legalmente previstas -"sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen"- los precios públicos puedan fijarse por debajo del coste del servicio prestado o de la actividad realizada, y otra que, una vez fijados -superando o no dicho límite-, puedan establecerse descuentos o bonificaciones para singulares beneficiarios; previsión contraria al ordenamiento jurídico, sin olvidar además que la invocada finalidad de fomentar determinados actos -el uso de la incineración, aliviando los problemas de espacio en el cementerio de León, en este caso- parece podrían justificar la fijación de un precio público inferior al coste del servicio, pero, claro está, para todos los beneficiarios, lo que coadyuvaría aún más si cabe a la consecución de dicha finalidad pero sin violación de la general obligación de pago que a los beneficiarios incumbe sin excepción.

La necesidad de la memoria económico-financiera.

El TRLRHL omite cualquier referencia a la exigencia de la memoria económico-financiera en los precios públicos locales, lo cual puede llevarnos a concluir que no es necesaria. Sin embargo, esta afirmación debe ser matizada. Así la disposición adicional séptima de la LTPP establece la aplicación supletoria de su Título III -los preceptos que regulan los precios públicos-, a los que establezcan las CCAA y las Entidades Locales. Por ello, debe entenderse aplicable al ámbito local lo dispuesto en el art. 26.2 de la LTPP, a cuyo tenor: "*Toda propuesta de establecimiento o modificación de la cuantía de precios públicos deberá ir acompañada de una memoria económico-financiera que justifique el importe de los mismos que se proponga y el grado de cobertura de los costes correspondientes*".

Por ello y al igual que sucede con las tasas, debemos preguntarnos lo que ocurre si no se acompaña la memoria económico-financiera prevista en este precepto. Y concluir en el mismo sentido que con las tasas -nos remitimos a ese apartado-, en que para el establecimiento de los precios públicos debe contar con una memoria que justifique el importe que se exige, en los mismos términos y requisitos analizados en las mismas.

El Tribunal Constitucional ha hecho un énfasis especial sobre la obligación de las Entidades Locales de justificar el establecimiento de precios públicos, previa la necesaria memoria económico-financiera, pues la califica, desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, como una fórmula de cuantificación de los precios públicos suficientemente clara (F.J. 19 de la STC 185/1995). Ciertamente, el contenido exacto de ciertas magnitudes depende de variables a menudo inciertas pero no son el resultado de una decisión antojadiza, caprichosa, en definitiva, arbitraria, del Ente público.

Por otra parte, la memoria constituye una garantía de la imparcialidad de la decisión de la Administración que, junto con la publicación de la disposición en la que se fijan los precios, constituye una importante garantía para el ciudadano, de ahí que los Tribunales se hayan pronunciado, sobre todo en el ámbito local, en el sentido de que su omisión es causa de nulidad de la prestación.

Resulta paradójico que la nueva redacción del artículo 25 del TRLRHL en relación a las tasas ha establecido ciertas excepciones a este principio general al afirmar que no resultará preciso acompañar el informe técnico-económico cuando se trate de la adopción de acuerdos motivados por revalorizaciones o actualizaciones de carácter general ni en los supuestos de disminución del importe de las tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio correspondiente.

Se añade, además, que a estos efectos se considerará que la reducción es sustancial cuando se prevea que la disminución del coste del servicio vaya a ser superior al 15 por ciento del coste del servicio previsto en el estudio técnico-económico previo al acuerdo de establecimiento o de modificación sustancial inmediato anterior. Para justificar la falta del informe técnico-económico, el órgano gestor del

gasto deberá dejar constancia en el expediente para la adopción del acuerdo de modificación de una declaración expresiva del carácter no sustancial de la reducción.

Estas mismas excepcionalidades no se han contemplado en los artículos 20 (tasas) y 25 (precios públicos) de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Nacimiento de la obligación de pago.

Según el art. 46.1 del TRLRHL, la obligación de pagar un precio público nace desde que se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad -y no en el de su solicitud-, si bien cabe exigir el depósito previo, total o parcial, de su importe.

Lo que establece el art. 46.1 es una habilitación del legislador para que las disposiciones que regulen precios públicos establezcan la exigibilidad de la obligación desde el mismo momento en el que se inicia la prestación del servicio, pero nada impide que el mismo se posponga a su finalización. En definitiva, la posibilidad de exigir el pago desde el instante en que se inicia el servicio es una garantía para el Ente local de percibir el importe correspondiente, pero lo es también para el ciudadano que no resulta obligado a cumplir con su obligación antes de recibir la prestación.

Esto último debe compatibilizarse con la posibilidad de exigir un depósito previo que, no tiene por qué coincidir con el pago total pero que, como ocurría en las tasas, puede suponer el cumplimiento anticipado si coincide con él. En algunas ocasiones al establecimiento de este depósito se ve acompañado de otra obligación, como es la de aportar el justificante del pago del mismo para que comience la efectiva prestación del servicio.

La Ley guarda silencio sobre quién está legitimado para efectuar el pago, aunque parece que no existe problema alguno para aplicar las reglas generales que, para las deudas tributarias, contempla el art. 33 del RGR. Así, el pago le corresponde a la persona que se beneficie de los servicios o actividades (art. 43 del TRLRHL), pero nada impide que pueda efectuarlo otra cualquiera, aunque no tenga interés en el cumplimiento de la prestación.

Devolución.

Cuando por causas no imputables al obligado al pago del precio, el servicio o la actividad no se presten o desarrollen, procederá la devolución del importe satisfecho (art. 46.2). La efectividad del servicio es el elemento que concede legitimidad a este instrumento financiero, ya que, en caso contrario, se produciría un enriquecimiento sin causa en el Ente perceptor o estaríamos ante otro tipo de prestación. Así pues, si la Administración no satisface la contraprestación solicitada por el particular, se resuelve el vínculo obligacional establecido y surge la obligación de restituir tal y como sucede en el ámbito privado.

Debemos resaltar dos importantes diferencias entre el régimen aplicable a las tasas y los precios públicos en relación a esta prestación accesorio. La primera se refiere a la necesidad de requerimiento, ya que mientras en las primeras no es necesario, sí lo es en los segundos. En efecto, el art. 31 de la LGT establece la obligación de la Administración de actuar de oficio en materia de devoluciones, por lo que no es precisa la actuación del particular. En cambio, el art. 24 de la LGP exige que el acreedor, en este caso el sujeto que ha satisfecho el importe del precio público, reclame por escrito el cumplimiento de la obligación.

Establecimiento o modificación de los precios públicos.



Según el art. 47.1 del TRLRHL, el establecimiento o modificación de los precios públicos corresponde al Pleno de la Entidad Local, aunque podrá delegarse en la Comisión de Gobierno⁶⁵.

Las Entidades Locales podrán atribuir a sus organismos autónomos la fijación de los precios públicos, por ella establecidos, correspondientes a los servicios a cargo de los mismos, salvo cuando los precios no cubran su coste. Tal atribución podrá hacerse, asimismo y en iguales términos, respecto de los consorcios, a menos que otra cosa se diga en sus Estatutos. En ambos supuestos, ambas entidades han de enviar al Ente local copia de la propuesta y del estado económico del que se desprenda que los precios públicos cubren el coste del servicio (art. 47.2).

El art. 47.1 del TRLRHL como hemos dicho, establece la forma en que la potestad reglamentaria puede establecer o modificar la cuantía de los precios públicos, esto es, a través de acuerdo de Pleno o por delegación. Esta autorización es, en definitiva, un tipo de control político y garantía de cumplimiento de los requisitos mínimos del régimen jurídico de estas prestaciones, de forma que, si se omite, hay que concluir la ilegalidad de la prestación, pues estamos ante un requisito indispensable, tanto desde un punto de vista orgánico y funcional como por la propia esencia del precio público, que no es otra que la contraprestación por la prestación de un servicio público a la realización de una actividad administrativa⁶⁶.

En el caso de los precios públicos, la necesidad de tomar en consideración factores técnicos puede justificar que se encomiende a normas de inferior rango la regulación o fijación de su cuantía, conforme a determinados criterios o límites que sean idóneos para impedir que la actuación discrecional de la Administración en la apreciación de los factores técnicos se transforme en actuación libre o no sometida a límite.

El Impuesto sobre el Valor Añadido y los precios públicos

Algunas Ordenanzas que regulan los precios públicos advierten que sobre su cuantía se ha de repercutir el importe del IVA correspondiente. Ello es consecuencia de una interpretación de lo dispuesto en el art. 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre por la que se regula este tributo (en adelante, LIVA). Según este precepto, no estarán sujetas al mismo, *“las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria”*. También señala que este supuesto de no sujeción *“no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles”*.

Existe una discordancia entre la norma española antes transcrita y el art. 4.5 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de enero de 1977 (en adelante, Sexta Directiva) –actual art. 13.1 de la **Directiva 2006/112/CE**, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (en adelante, Directiva 2006/112/CE). Dicha norma establece que los:

“Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el

⁶⁵ Cfr., el art. 22 de la LRBRL que establece la competencia del Pleno y los supuestos de delegación de atribuciones.

⁶⁶ STSJ de Madrid de 20 de julio de 1995 (JT, 1995, 1051).

ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia”.

Así, las actividades desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del art. 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. Y todo ello con independencia de la naturaleza de la contraprestación exigida por dichas actuaciones. De ello se deriva la necesidad de interpretar el ordenamiento interno de acuerdo con el ordenamiento comunitario. En consecuencia, **si un Ente público presta directamente un servicio público de su competencia en el régimen que le es propio –Derecho público-, y siempre que no se encuentre entre las operaciones enumeradas en el “Anexo D” de la Sexta Directiva, no se encontraría sujeto a IVA** pese al tenor literal de la norma española. En palabras de Javier Martín del Manual de Derecho Financiero y Tributario Local, “la no sujeción no depende de la naturaleza tributaria o no de la prestación que recibe el organismo público sino del régimen en el que actúa, ya que si lo hace de acuerdo con las normas del Derecho privado se coloca en la misma posición que un particular”.

La prestación de transporte

Concepto.

Las prestaciones de transporte pueden ser exigidas, sólo por los Ayuntamientos con población de derecho no superior a 5.000 habitantes, para la realización de obras de la competencia municipal o que hayan sido cedidas o transferidas por otras Entidades públicas (art. 128.2 del TRLRHL).

Naturaleza.

Hemos de plantearnos la naturaleza jurídica de estas prestaciones, ya que el art. 2.1.h) del TRLRHL las considera, en su enumeración de los recursos locales, dentro de las “*demás prestaciones de derecho público*”. Podemos decir que nos encontramos ante “*prestaciones personales o patrimoniales de carácter público*” del art. 31.3 de la CE, según la doctrina constitucional.

La cuestión se centra en si debemos calificarlas de tributos. La regulación contenida en el TR-LRHL responde al concepto de tributo del art. 2.1 de la LGT. A su tenor, los “*tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*”.

Y estas prestaciones responden a todos y cada uno de los elementos que contiene este precepto. Estamos pues ante un recurso público, cuyo presupuesto está fijado en la Ley y su fundamento no es otro que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Su carácter tributario no lo niega el hecho de que se satisfagan en especie, pues, de no prestarse, han de satisfacerse en metálico. Además el mismo se reconoce en el art. 128.5 del TRLRHL, al afirmar que “*la imposición y la ordenación de las prestaciones a*

que se refiere este artículo se ajustará a las prescripciones de esta ley en materia de recursos tributarios". Carácter tributario que ha sido reconocido, expresamente, por la STC 233/1999⁶⁷.

Como tributos responden a la naturaleza de los impuestos, pues su hecho imponible, donde no se constata actividad pública alguna, está constituido por hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del obligado a satisfacerlas, tales como la titularidad de elementos de transporte afectos a actividades empresariales o la posibilidad de redimirla en metálico. Por tanto, estamos ante impuestos de establecimiento voluntario por parte de los Ayuntamientos al utilizar el art. 128.1 la expresión "podrán imponer"⁶⁸.

Contribuyentes.

La obligación de la prestación de transporte es general, sin excepción alguna, para todas las personas, físicas o jurídicas, residentes o no en el Municipio, que tengan elementos de transporte en el término municipal afectos a explotaciones empresariales radicadas en éste (art. 130.1).

Elementos de cuantificación.

La prestación de transporte, que podrá ser reducida a metálico, por importe de tres veces el salario mínimo interprofesional, no excederá, para los vehículos de tracción mecánica, de cinco días al año, sin que pueda ser consecutivo ninguno de ellos. En los demás casos su duración no será superior a diez días al año ni a dos consecutivos (art. 130.2).

A la hora de fijar los períodos de ambas prestaciones el Ayuntamiento debe tener presente que no coincidan con la época de mayor actividad laboral en el término municipal (art. 128.4).

Consecuencias de su incumplimiento.

A tenor del art. 128.3 del TRLRHL, la "falta de concurrencia a la prestación, sin la previa redención, obligará, salvo caso de fuerza mayor, al pago del importe de ésta más una sanción de la misma cuantía, exigiéndose ambos conceptos por vía ejecutiva para su recaudación". Como puede observarse, se trata de una sanción especial y de configuración un tanto tosca, en la medida en que no toma en cuenta las circunstancias objetivas y subjetivas concurrentes para su graduación. En cualquier caso, se excluye la aplicación del régimen de infracciones y sanciones previsto en la LGT.

5. Precios Privados.

Tal y como hemos analizado en el punto anterior, los precios públicos se exigen en una relación de Derecho público. Esto último los diferencia de los privados, que perciben los Entes Locales en régimen jurídico privado. Estos precios son recursos patrimoniales exigibles en régimen jurídico privado, ya que las disposiciones que los desarrollan dejan al margen en su regulación las potestades que caracterizan a las obligaciones de Derecho público.

⁶⁷ F.J. 35. Muy crítico sobre esta equiparación se muestra el profesor FALCÓN y TELLA, quien asume las tesis del voto particular del magistrado P. GARCÍA MANZANO, ya que, a su juicio, esto "resulta desde luego inaudito, pues ni la prestación personal y de transporte es un ingreso público (y menos tributario), ni tiene por finalidad la cobertura o financiación de un gasto público, sino que lo que persigue es precisamente evitarlo" ("La STC 233/1999, de 16 de diciembre (II): la redención en metálico de la prestación personal y las tasas por utilización del subsuelo o vuelo de las vías públicas por empresas de suministros", op. cit., p. 5).

⁶⁸ Javier Martín Fernández del Manual de Derecho Financiero y Tributario Local.

¿Cómo diferenciar los precios públicos de los privados? Podemos acudir a un criterio formal: los primeros se exigen en una relación de Derecho público y los segundos en una relación de Derecho privado. Sin embargo, hemos de acudir a criterios materiales, ya que, en la gran mayoría de ocasiones, es complejo aplicar aquél. Veamos **algunos** de ellos a título enunciativo y no limitativo.

Debe exigirse un precio privado, en los casos de venta de bienes o servicios (ejemplo: libros), realización de actividades no regladas por parte del Ente público y que éste desarrolla en plena concurrencia con el sector privado (ejemplo: piscinas, establecimientos de hostelería, etc.). Por el contrario ha de exigirse un precio público por la realización de actividades cuyo ejercicio esté de algún modo reglado (ejemplo: servicios sanitarios), de enseñanza por las que se expida algún título, que habilite o no al desempeño de una profesión o actividad y las de especial interés social (ejemplo: visitas a monumentos), así como por la emisión de informes o certificados que puedan prestarse por el sector privado y no sean de solicitud o recepción obligatoria (ejemplo: certificados médicos).

Anexo I: Algunas consideraciones sobre la utilización de la contabilidad como instrumento para el control de eficiencia y el cálculo del coste de los servicios.

La elaboración del informe técnico-económico necesario para la implantación de una nueva tasa o su modificación, tal y como exige la Ley de Tasas y Precios Públicos, y puesto de manifiesto en el contenido de la ponencia, considera imprescindible la determinación de las magnitudes ingreso, coste del servicio y utilidad o margen derivado del servicio o la actividad.

Por otra parte, como antecedente, tanto en el marco legislativo genérico (Constitución, Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, etc.) como en el específico (Ley de Tasas y Precios Públicos y Ley 25/1998, esencialmente en los Art. 7, 19, 25 y 26), se señalan las condiciones que deben cumplir los ingresos y los costes de los servicios o actividades, ya sean compensadas con tasas o precios públicos.

Así mismo, con un carácter más genérico, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, entre otras, se refiere (en su artículo 120, apartados 3, 6 y 8) a la obligación de los entes públicos a informar sobre la determinación del coste de los servicios, los controles de economía, eficiencia y eficacia, así como de otras magnitudes relevantes para la toma de decisiones de los gestores. Más concretamente, para la Administración Local se refiere a ello el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: Título VI, (Capítulo III y IV de la Contabilidad y Control/Fiscalidad).

La crisis económica ha puesto en peligro la sostenibilidad financiera de las Administraciones, en general, y de las Corporaciones Locales, en particular, dado el condicionamiento reciente de esta última a la financiación con ingresos dependientes del sector inmobiliario y su presión social a cubrir necesidades perentorias, consecuencia de ser la Administración más próxima a la ciudadanía.

Lo anterior ha provocado que la necesidad de establecer controles de eficiencia, eficacia y económica y, por ende, a cuantificar el volumen de prestaciones y actividades y el cálculo de sus costes y márgenes de cobertura sea considerado, en estos momentos, prioritario, por todas las Administraciones, como pone de manifiesto la legislación económico-financiera pública más reciente:

- Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera
- Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las Administraciones Públicas y apoyo a Entes Locales
- Ley 27/2013, de 27 de diciembre de racionalización y sostenibilidad de Administración Local.



La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), como máximo responsable del desarrollo de la contabilidad pública en España, además de en otras parcela de la misma, lleva años trabajando en el área de la Contabilidad Analítica, o de costes, como el instrumento contable que debe responder a las necesidades que la Administración Pública, en general, y la Administración Local, en particular, tienen para determinar las magnitudes imprescindibles para hacer realidad los controles de eficiencia, eficacia y economía y, por ende, los ingresos, el coste de los servicios y su margen de cobertura.

En tal sentido, aunque desde la primera versión del Plan General de Contabilidad Pública, en 1984, ya se recoge un Grupo de cuentas dedicado a la Contabilidad Analítica, los pasos decisivos en el desarrollo de la Contabilidad Analítica Pública en nuestro país se dan con la publicación del Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones de la Administración) en 1994, y los Principios Generales de Contabilidad Analítica para la Administración Pública, en 2004, y, finalmente, con la Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.

Para la Administración Local, la ORDEN de HAP/1781-2/2013, de 20 de septiembre, de Instrucción Contable Local (Modelos Normal y Simplificado) incluye, al respecto, en la Memoria del Modelo Normal, como Cuenta Anual obligatoria, formando parte como información complementaria, pero obligatoria, de la Cuenta General del Ente, dos notas -26 y 27- sobre información respecto al coste de las actividades e indicadores de gestión, respectivamente.

En el apartado f), sobre la elaboración de la Memoria, la citada Orden señala que “la información contenida en las notas 26. «Información sobre el coste de las actividades» y 27. «Indicadores de gestión» se elaborará, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, únicamente, estarán obligados a cumplimentarla los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior.

Para la confección de la información a que se refieren las citadas notas se tendrán en cuenta los criterios establecidos en los documentos «Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas» (IGAE 2004) y «Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público» (IGAE 2007), publicados en el portal de la Administración Presupuestaria en internet (www.pap.minhap.gob.es, apartado Intervención General de la Administración del Estado), así como en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, “por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública”.

Así pues en tales documentos y resolución se encuentran los principios y criterios que obligatoriamente deberán utilizarse como marco conceptual y metodológico para la elaboración de la información requerida en dichas notas 26 y 27 de la Memoria que se concreta en la siguiente:

26. Información sobre el coste de las actividades

1.- RESUMEN GENERAL DE COSTES DE LA ENTIDAD.....

ELEMENTOS	IMPORTE	%
<i>COSTES DE PERSONAL</i>		
.....		
<i>ADQUIS. DE B. Y SERVICIOS</i>		
.....		



SERVICIOS EXTERIORES

.....
TRIBUTOS

COSTES CALCULADOS

.....
COSTES FINANCIEROS

COSTES DE TRANSFERENCIAS

OTROS COSTES

TOTAL

2.- RESUMEN DEL COSTE POR ELEMENTO DE LAS ACTIVIDADES.

ACTIVIDAD: “.....” FECHA “.....”.

ELEMENTOS	C. Directo	C. Indirecto	TOTAL	%
COSTES DE PERSONAL				
.....				
ADQUIS. DE B. Y SERVICIOS				
.....				
SERVICIOS EXTERIORES				
.....				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				
COSTES DE TRANSFERENCIAS				
OTROS COSTES				
TOTAL				

3.- RESUMEN DE COSTES POR ACTIVIDAD

ACTIVIDADES	IMPORTE	%
ACTIVIDAD Servicios Sociales		
ACTIVIDAD Limpieza		
ACTIVIDAD Alumbrado		
ACTIVIDAD		
.....		
ACTIVIDAD N		
TOTAL		

4.- RESUMEN RELACIONANDO COSTES E INGRESOS DE LAS ACTIVIDADES

ACTIVIDADES	COSTE TOTAL	INGRESOS	MARGEN	% COBERTURA
ACTIVIDAD Servicios Sociales				
ACTIVIDAD Limpieza				
ACTIVIDAD Alumbrado				
ACTIVIDAD				
.....				
ACTIVIDAD N				
TOTAL				

27. Indicadores de gestión



Son instrumentos de medición elegidos como variables relevantes que pretenden informar sobre aspectos globales o concretos de la organización, atendiendo, especialmente, a la **evaluación de la eficacia, eficiencia y economía** en la prestación de, al menos, los servicios o actividades financiados con tasas o precios públicos.

1) Indicadores de eficacia:

- a) Número de actuaciones realizadas / Número de actuaciones previstas
- b) Plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público.
- c) Porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público.
- d) Número de actuaciones realizadas 20XX / Número de actuaciones previstas 20XX
- f) Número medio de actuaciones realizadas (serie años anteriores) / Número medio de actuaciones previstas (serie años anteriores)

2) Indicadores de eficiencia:

- a) Coste de la actividad / Número de usuarios
- b) Coste real de la actividad / Coste previsto de la actividad
- c) Coste de la actividad / Número de unidades equivalentes producidas

3) Indicador de economía:

Precio o coste de adquisición del factor de producción "x" / Precio medio del factor de producción "x" en el mercado

4) Indicador de medios de producción:

Coste de personal / Número de personas equivalentes

De acuerdo con la citada Resolución, "atendiendo al contenido y aplicación de dichos principios, el coste que se obtendrá se caracterizará fundamentalmente por ser un coste completo, resultado de asignar a cada actividad el consumo real de los factores de producción directamente relacionados con ellas así como aquellos otros relacionados con las mismas de manera indirecta entre los que se incluyen los costes generales, administrativos y de dirección del ente".

Entrando en un mayor detalle, el contenido de la misma está dividido en capítulos, secciones y apartados, de los cuales, el primer capítulo, se refiere a normas generales dedicadas al objeto de dicha resolución y a las definiciones de los instrumentos conceptuales necesarios para el diseño y funcionamiento del modelo de cálculo del coste de los servicios. Con ello, se trata de homogeneizar la interpretación en el uso de dichos instrumentos. En tal sentido se definen los elementos de coste y sus clases, las actividades y sus clases, los centros de coste y sus clases, los principales componentes o agrupaciones del coste total, los ingresos, márgenes e indicadores, así como otros conceptos de interés para el conocimiento del proceso formativo del coste.

En el Capítulo II, dedicado al coste de las actividades, la sección I, denominada "Modelo de Coste" tiene como misión la determinación de las estructuras -elementos de coste, elementos de ingreso, centros de coste, actividades, criterios o claves de reparto y su permanencia, etc.-, la explicación y funcionamiento del modelo de coste, con el proceso de determinación del coste, asignación de forma directa o indirecta a los objetos de coste, así como la asignación de ingresos a las actividades y determinación de márgenes de cobertura de las actividades y globales. Igualmente se concretan las fuentes de información necesarias para satisfacer al sistema de Contabilidad Analítica y las reglas básicas del funcionamiento del modelo para la referida determinación del coste en el proceso formativo

del mismo, con las relaciones entre las diversas estructuras de los entes públicos, consecuencia de su actividad, y los criterios de imputación o reparto entre las mismas. Por su parte, la Sección 2, denominada “Cumplimentación de los Estados e Informes de Costes”, contiene los modelos de informes - notas 26 y 27 de la Memoria- antes mencionado.

La propia resolución presenta un esquema simplificado de funcionamiento del modelo que, a continuación representamos:

FUNCIONAMIENTO DEL MODELO



El Capítulo III, denominado “Cumplimentación de datos sobre indicadores de gestión”, además de unas normas de carácter general, incorpora otras específicas, con forma de cálculo y tipología, para los indicadores de eficacia, eficiencia, economía y de medios de producción. Como es lógico, para la cumplimentación de los mismos se requiere la información proporcionada por la Contabilidad Analítica, definida en los capítulos anteriores.

Finalmente, debemos añadir que, si bien la nueva Instrucción será de aplicación a partir de 1 de enero de 2015, la Disposición transitoria tercera, sobre “ Información sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión” señala que hasta las cuentas anuales que correspondan al ejercicio 2017, las entidades que apliquen la Instrucción que se aprueba por la presente Orden no tendrán la obligación de incluir la «Información sobre el coste de las actividades» y los «Indicadores de gestión» que conforman las notas 26 y 27 de la Memoria.

Por otra parte, la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local enuncia en su exposición de motivos que, como medida de transparencia, se establece la obligación de determinar el coste efectivo de los servicios que prestan las entidades locales, de acuerdo con criterios comunes, y se dispone su remisión al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación. Esta medida se considera un paso fundamental en la mejora de la información disponible, eliminando asimetrías, para la toma de decisiones de los ciudadanos y de la Administración, y contribuirá de forma permanente al aumento de la eficiencia. En este sentido, con la



publicación agregada de la información de todos los costes efectivos de los servicios prestados por todas las Entidades Locales, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas contribuye a garantizar el cumplimiento del principio de eficiencia de conformidad con el artículo 7 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Con esta Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local se modifica la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, incorporando un nuevo apartado al artículo 116 (ter), que define el coste efectivo de los servicios:

1. Todas las entidades locales calcularán antes del día 1 de noviembre de cada año el coste efectivo de los servicios que prestan, partiendo de los datos contenidos en la liquidación del presupuesto general y, en su caso, de las cuentas anuales aprobadas de las entidades vinculadas o dependientes, correspondientes al ejercicio inmediato anterior.
2. El cálculo del coste efectivo de los servicios tendrá en cuenta los costes reales directos e indirectos de los servicios conforme a los datos de ejecución de gastos mencionados en el apartado anterior: Por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se desarrollarán estos criterios de cálculo.
3. Todas las entidades locales comunicarán los costes efectivos de cada uno de los servicios al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación.»

Desde nuestro punto de vista lo anterior muestra una clara preocupación por la mejora de la eficiencia en los servicios locales y, ante la dificultad y lógico retraso en la obligada implementación de la contabilidad analítica, dada la urgencia en dicha mejora, el legislador decide introducir el concepto que denomina “Coste Efectivo” –estableciendo su determinación con datos exclusivamente de la liquidación presupuestaria- que, obviamente, dada la fuente de información utilizada sólo puede considerarse un lejana aproximación al coste real, aunque los detalles de cálculo están pendiente de desarrollar, porque en ningún caso la liquidación del presupuesto proporcionará la información de unos gastos debidamente periodificados o incluirá los costes de la amortización del activo inmovilizado del ente. Así pues, entendemos que dicho coste efectivo, al menos para los Entes Locales que tengan la obligación de incluir en la Memoria las notas 26 y 27, sólo tendrá vigencia dicho coste efectivo hasta que los mismos puedan conocer su coste real a través de la contabilidad analítica local.

Todos los indicios nos llevan a pensar que, probablemente espoleada por la crisis actual, existe una decidida voluntad en los responsables públicos a considerar la sostenibilidad financiera como un elemento nuclear para que los entes locales puedan prestar, con la calidad adecuada, los servicios de sus competencias demandados por los ciudadanos y, en nuestra opinión, dicha sostenibilidad debe estar sostenida en tres pilares fundamentales:

- a) Financiación suficiente y estable.
- b) Racionalidad económica en la aplicación de los recursos (principios de eficiencia, eficacia y economía).
- c) Sistemas de información económico-financieros que posibiliten el seguimiento y control del cumplimiento de dichos servicios.

