

El nuevo régimen jurídico de las tasas en materia de residuos

ESTEFANÍA ÁLVAREZ MENÉNDEZ
*Profesora ayudante doctora de
Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo¹*

- 1. El principio de jerarquía de residuos y su implementación por la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular**
- 2. El artículo 11 de la Ley 7/2022: un nuevo modelo de tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias en materia de residuos**
- 3. Hecho imponible: ¿necesaria una utilización efectiva?**
- 4. Cuota tributaria: una transición hacia el pago por generación**
 - 4.1. Coste del servicio prestado
 - 4.2. Parámetros de cuantificación
 - 4.2.1. Fórmulas objetivas
 - 4.2.2. *Sistemas de pago por generación. Una propuesta de cuantificación basada en el municipio de Argentina*
- 5. Beneficios fiscales**
- 6. Sujetos pasivos**
- 7. Conclusiones**
- 8. Bibliografía**

Resumen

El artículo 11 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, trae consigo novedades importantes en la configuración de las tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por recogida, transporte y tratamiento de residuos para favorecer su reducción y recogida selectiva. Se impone su establecimiento, así como su carácter específico, diferenciado y no deficitario. Asimismo, se requiere que estas implanten sistemas de pago por generación, en consonancia con el principio de “quien contamina paga”. La medición individualizada de los residuos gene-

Artículo recibido el 23/05/2024; aceptado el 06/06/2024.

1. Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Nacional de la Agencia Estatal de Investigación MCI-21-PID2020-116096RB-I00 “El desafío de la Buena Administración tributaria en un entorno digital”.

rados supondrá todo un reto para los municipios y una revolución en la cuantificación de estos instrumentos de financiación, que afectará también a otros elementos esenciales, como el hecho imponible o los sujetos pasivos.

Palabras clave: *tasas; residuos; recogida selectiva; tratamiento; pago por generación.*

The new legal regime for waste taxes

Abstract

Article 11 of Law 7/2022, of April 8, concerning waste and contaminated soils for a circular economy, introduces significant changes to the structure of taxes and other public contributions related to waste collection, transport, and treatment. These measures aim to promote waste reduction and selective collection. The taxes must be established with specific, distinct, and non-deficit characteristics. Furthermore, they are required to implement pay-as-you-throw systems, adhering to the polluter-pays principle. The individualized measurement of waste generation presents a challenge for municipalities and represents a significant shift in the quantification of these financial instruments. This shift will also impact other essential aspects, such as the taxable event and the identification of taxable persons.

Keywords: taxes; waste; separate collection; treatment; pay-as-you-throw.

1

El principio de jerarquía de residuos y su implementación por la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular

El artículo 4 de la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, modificada por la Directiva 2018/851, de 30 de mayo de 2018, establece la jerarquía de residuos que debe servir de pauta a los Estados para orientar sus políticas sobre gestión de residuos. Habrán de procurar estos su prevención y, en el caso de que no fuese posible, en orden decreciente, su preparación para la reutilización, el reciclado, su valorización y, en último término, su eliminación.

La propia Directiva dispone que los Estados podrán hacer uso de instrumentos económicos, en otras palabras, de tributos extrafiscales, para incentivar la aplicación del principio de jerarquía de residuos. Incluso, en su anexo IV bis contempla aquellas medidas que considera adecuadas. Entre ellas, cabe destacar las siguientes:

“1. Tasas y restricciones aplicables a las operaciones de depósito en vertederos e incineración de residuos que incentiven la prevención y el reciclado de residuos, manteniendo el depósito en vertederos como la opción de gestión de residuos menos deseable. 2. Sistemas de pago por generación de residuos ('pay-as-you-throw') que impongan tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados y proporcionen incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados. 3. Incentivos fiscales a la donación de productos, en particular alimentos”.

Precisamente, la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, incorpora al ordenamiento interno la mencionada Directiva, tras las modificaciones señaladas, y establece en su Título VII, sobre medidas fiscales para incentivar la economía circular, un impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y un impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

Asimismo, en el Título preliminar introduce cambios sustanciales en el régimen jurídico de las tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por recogida, transporte y tratamiento de residuos en aras de incentivar su reducción y la recogida selectiva², aunque no cabe duda de que

2. Señala Patón García (2022: 209, 216) que estas medidas, que inciden en la responsabilidad de las entidades locales en la reducción de residuos y recogida selectiva, se adoptan “con el ánimo de solucionar el retraso en los objetivos de reciclaje de residuos urbanos previstos en la Ley de Residuos de 2011, ante el riesgo de la apertura de un procedimiento de infracción por parte de la Unión Europea”.

Según el artículo 11 de la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de noviembre de 2008, modificada por Directiva 2018/851, de 30 de mayo de 2018, los objetivos de preparación para la reutilización y el reciclado de residuos son los siguientes: “a) antes de 2020, deberá aumentarse como mínimo hasta un 50 % global de su peso la preparación para la reutilización y el reciclado de residuos de materiales tales como, al menos, el papel, los metales, el plástico y el vidrio de los residuos domésticos y posiblemente de otros orígenes en la medida en que estos flujos de residuos sean similares a los residuos domésticos; b) antes de 2020, deberá aumentarse hasta un mínimo del 70 % de su peso la preparación para la reutilización, el reciclado y otra valorización de materiales, incluidas las operaciones de relleno que utilicen residuos como sucedáneos de otros materiales, de los residuos no peligrosos procedentes de la construcción y de las demoliciones, con exclusión de los materiales presentes de modo natural definidos en la categoría 17 05 04 de la lista de residuos; c) para 2025, se aumentará la preparación para la reutilización y el reciclado de residuos municipales hasta un mínimo del 55 % en peso; d) para 2030, se aumentará la preparación para la reutilización y el reciclado de residuos municipales hasta un mínimo del 60 % en peso; e) para 2035, se aumentará la preparación para la reutilización y el reciclado de residuos municipales hasta un mínimo del 65 % en peso”.

estas prestaciones patrimoniales de carácter público suponen también una importante fuente de financiación para las entidades locales, que, no olvidemos, son los principales contribuyentes del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos.

Llama la atención que no se hayan efectuado las modificaciones atinentes a las tasas en el TRLRHL, lo que obligará a un estudio integrado de ambos textos legales que, en determinados puntos, evidenciará contradicciones³. De igual modo, sorprende que no se hubiesen ubicado las mismas en el Título VII, pues huelga señalar el destacado papel que cumplen los municipios en la recogida selectiva, nuclear para el buen desarrollo de la economía circular. La ubicación en uno u otro Título no es irrelevante, pues se han previsto fechas de entrada en vigor diferenciadas para cada uno de ellos.

Así, según la Disposición Final Decimotercera de la Ley 7/2022, las medidas del Título VII entraron en vigor el 1 de enero de 2023, mientras que el resto de las normas del mencionado cuerpo legal lo hicieron al día siguiente de publicarse el mismo en el BOE, el 10 de abril de 2022⁴. A partir de esa fe-

La Comisión Europea (2018: 2-3) ya había emitido un Informe de alerta temprana para España ante el riesgo de incumplimiento del objetivo para 2020 establecido en la Directiva 2008/98/CE en relación con la preparación de residuos municipales para la reutilización y el reciclado. En él se recomendaba, como posibles acciones dirigidas a mejorar los resultados, introducir la obligatoriedad de recogida separada de alimentos y de jardín, así como el establecimiento de objetivos vinculantes de recogida separada a nivel municipal. Para la consecución de tales propósitos, se sugería la "introducción de impuestos sobre los residuos municipales obligatorios para los hogares, acompañados de una indicación sobre el nivel de valorización con unos costes mínimos para la gestión de residuos. Estos recursos financieros deben respaldar los cambios suficientes en la gestión y el tratamiento de residuos".

Puede consultarse dicho Informe en la siguiente dirección URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018SC0425&from=MT>.

También la Comisión Europea (2023: 6-7), en su Informe al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, que identifica a los Estados miembros en riesgo de no alcanzar los objetivos de reciclado de residuos municipales y de envases de 2025 y el objetivo de reducción del depósito de residuos en vertederos de 2035, señala que nuestro país es uno de los dieciocho Estados miembros que corren el riesgo de no alcanzar el objetivo del 55 % de preparación para la reutilización y el reciclado de residuos urbanos de aquí a 2025 junto con Bulgaria, Estonia, Irlanda, Grecia, Francia, Croacia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Portugal, Rumanía, Eslovaquia, Finlandia y Suecia. Se recomienda a estos Estados potenciar la recogida separada de calidad a través de incentivos y rendición de cuentas, así como hacer uso de los instrumentos económicos que tienen a su disposición para mejorar el tratamiento de residuos; entre ellos, los sistemas de pago por generación de residuos. Puede accederse al texto íntegro de dicho Informe en la siguiente dirección URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023DC0304>.

3. Son numerosos los autores que critican la técnica legislativa empleada al no modificarse propiamente el TRLRHL. En este sentido, entre otros, *vid.* Herrera Molina (2021: 21), Pagès i Galvés (2022c: 130) y Navarro García (2022: 29), quien señala que hubiese sido adecuado modificar el TRLRHL para dotar de mayor seguridad jurídica a los ayuntamientos a la hora de definir los elementos esenciales de las tasas.

4. Se pregunta Ruiz Garjón (2023: 18) por qué no se han recogido las tasas aquí examinadas en el Título VII. Según su parecer, la existencia de diferentes plazos de entrada en vigor causa "un perjuicio económico a los entes locales puesto que, al ser principales contribuyentes de los dos nuevos impuestos, comenzaron a pagarlos desde el 1 de enero de 2023, sin poder repercutirlos vía tasas a los usuarios".

cha, los entes locales dispondrán de tres años para modificar sus ordenanzas fiscales y adaptarlas a las nuevas exigencias legales⁵.

El cambio que se avecina no es menor si tenemos en cuenta que implicará la adopción de nuevos modelos de gestión de residuos que permitan implementar sistemas de pago por generación. Quizás por ello, el legislador no ha previsto sanción alguna en caso de incumplimiento del mandato previsto en el artículo 11 de la Ley 7/2022, aunque esto suponga poner en tela de juicio su verdadero carácter normativo⁶.

2

El artículo 11 de la Ley 7/2022: un nuevo modelo de tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias en materia de residuos

El artículo 11.3 de la Ley 7/2022 señala que “en el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia

5. Para algunos autores el plazo del que disponen los ayuntamientos para diseñar la nueva tasa, aprobar las ordenanzas fiscales y los informes técnico-económicos es muy reducido, por lo que es previsible su incumplimiento. En este sentido, *vid.* Serrano Antón (2023: 179).

6. La inexistencia de régimen sancionador llama la atención de la doctrina. No obstante, Pagès i Galtés (2022c: 60) señala que es lógico que no se hubiese previsto sanción alguna, porque sería difícil apreciar culpabilidad cuando puede que no se alcancen las mayorías exigibles para aprobar las ordenanzas. A su juicio, al no preverse régimen sancionador ni aprobarse normas supletorias, cabría acudir a la ejecución subsidiaria del artículo 60 LBRL. No obstante, en tanto en cuanto no se aplique dicha cláusula el mandato no tiene carácter normativo. También Navarro García (2022: 28) considera que se recomienda, más que se obliga, a implantar el pago por generación, dado que no se prevén consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento.

Si bien el legislador español no ha establecido régimen sancionador alguno, el Ministerio de Hacienda (2024: 3-4) señala que, en caso de incumplimiento de los objetivos de reutilización y reciclado por parte de los municipios, sí podrían repercutirse a estos las sanciones que se impusiesen al Reino de España, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 y en la disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, cuando no establezcan tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias que tengan en cuenta el sistema de pago por generación y de carácter no deficitario. Incluso, la existencia de estas prestaciones patrimoniales públicas podría condicionar el acceso de los municipios a fondos comunitarios. Al respecto, *vid.* dirección URL: <https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>.

posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía”.

Para el correcto entendimiento de dicho precepto, conviene referirse primero a su ámbito de aplicación. Debemos preguntarnos si las novedades que aquí se recogen afectarán tan solo a la gestión de residuos domésticos o también deberán diseñarse conforme a estos parámetros las prestaciones patrimoniales públicas que se exijan en el caso de gestión de residuos comerciales.

Según nuestra opinión, la clave se encuentra en la expresión “residuos de competencia local” que utiliza el mencionado artículo. Este concepto ha sido definido en el artículo 2 de la Ley 7/2022 y se han entendido como tales los “residuos gestionados por las entidades locales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.5”.

Este último precepto contempla el servicio obligatorio de recogida, transporte y tratamiento de residuos domésticos que han de prestar las entidades locales, las ciudades de Ceuta y Melilla o, en su caso, las diputaciones forales, pero también alude a la posibilidad de que dichas autoridades gestionen los residuos comerciales no peligrosos. En la medida en que se mencionan las competencias para la gestión de ambas clases de residuos, consideramos que la nueva configuración debe regir tanto para la gestión de residuos domésticos como comerciales⁷. No habría razón para excluir estos últimos cuando la finalidad pretendida por la norma es incentivar la reducción y recogida selectiva y este propósito es más fácil de conseguir, si cabe, en el caso de los residuos comerciales.

Aclarada esta cuestión preliminar, debemos señalar que el legislador ha previsto la figura de la tasa o de la prestación patrimonial pública no tributaria para cumplir con tales cometidos extrafiscales⁸. Quizás se ha con-

7. Señala Alenza García (2023: 242) que “no debe realizarse una interpretación restrictiva que limite los residuos de competencia local a los incluidos en los servicios municipales obligatorios de gestión de residuos”. En sentido contrario, Gomar Sánchez (2024: 14-15) considera que la Ley 7/2022 no exige aplicar el nuevo régimen jurídico en el caso de residuos comerciales, aunque reconoce que es singular que pudiesen ser deficitarias estas tasas y no las exigidas con ocasión de los residuos domésticos.

8. Con anterioridad a la Ley 7/2022, eran numerosos los autores que reclamaban que las tasas se cuantificasen según la producción de residuos para incentivar conductas medioambientales. Entre otros, *vid.* Guervós Maíllo (2004: 26) y García Carretero (2019: 57).

La idoneidad de esta figura para cumplir fines extrafiscales fue puesta de relieve también por Puig Ventosa (2016: 7), quien señala que “su regulación mediante ordenanzas fiscales goza de flexibilidad suficiente en su articulación para dar lugar a la creación de incentivos a las buenas prácticas y la mejora de la eficiencia económica en la gestión de residuos”. En análogo sentido, *vid.* Arana Landín (2023: 105) y Pablos Mateos (2021: 142, 144). También García-Ovies Sarandeses (2022: 295, 306), en relación con la utilización de la tasa para el cumplimiento de propósitos ambientales, considera que esta “puede mostrar aptitud para tipificar un tributo de estas carac-

siderado que los municipios deben contar con cierto margen a la hora de diseñar su estrategia en materia de residuos, dadas las diferentes peculiaridades geográficas, poblacionales o de otra índole que les rodean; ahora bien, ello tiene sus contrapartidas.

La benevolencia con la que se ha interpretado el principio de reserva de ley en el ámbito local por parte de nuestro Tribunal Constitucional, máxime en el caso de prestaciones sinalagmáticas, puede suponer un problema de eficacia al no haber la deseable homogeneidad en todo el territorio nacional⁹. En este sentido, coincidimos con aquellos que señalan que podría haberse utilizado la figura del impuesto local con fines armonizadores¹⁰ y realizado un mayor desarrollo por parte del legislador estatal.

Se confirma con este precepto, que se refiere únicamente a las tasas y a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, que el precio público no debiera utilizarse para gravar la prestación del servicio de recogida, transporte y tratamiento de los residuos comerciales no peligrosos¹¹. Si bien no existe ningún monopolio de hecho ni de derecho en dicha prestación, al establecerse en el artículo 12.5. e) 2.º de la Ley 7/2022 que el productor de esta clase de residuos puede gestionarlos por sí mismo, salvo que la entidad local imponga su propio sistema de gestión de manera motivada y con fundamento en criterios de mayor eficiencia y eficacia en términos económicos y ambientales, en cuyo caso sí existiría tal monopolio, no hay dudas de su coactividad dado el carácter indispensable del mismo por razones de salubridad¹². Así pues, en línea con la Sentencia del Tribunal Constitucional

terísticas, si bien, al ser tan amplio el elenco de figuras tributarias medioambientales, es difícil adoptar una solución unitaria para todos los supuestos". Certeramente, apunta que es "necesario dotar del régimen jurídico adecuado a estas nuevas figuras, las de los tributos ambientales, que van surgiendo de forma desordenada en nuestro sistema tributario".

Por su parte, Pagès i Galtés (2022b: 105) señala que, si bien las tasas pueden establecerse con fines extrafiscales, la vigente regulación supone un obstáculo. Se refiere el autor a la vinculación de tasa-servicio y a la fijación del coste como límite máximo legal a recaudar. En sentido análogo, *vid.* Alenza García (2023: 251).

9. Se pregunta Navarro García (2022: 35) por qué no ha intentado el legislador la armonización de las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias como sí hizo con el impuesto de depósitos de residuos en vertederos. También Villena Cerón (2023: 124) considera necesario un mayor desarrollo por parte del legislador estatal para evitar la disparidad normativa. Igualmente, Baudino (2022: 235) estima necesaria una armonización en los municipios vecinos, principalmente en lo que respecta a la fracción de residuos a gravar y su cuantificación, en aras de evitar el turismo de residuos.

10. A favor del establecimiento de un impuesto que financiase la competencia local y no solo la prestación del servicio se ha pronunciado Gomar Sánchez (2022: 116-117). Este autor no considera idónea la figura de la tasa para la finalidad pretendida, dada la elevada litigiosidad que rodea a los estudios económico-financieros.

11. Al respecto, *vid.* Ortega Bernardo (2022: 116).

12. Así lo consideran Pagès i Galtés (2022a: 83, 92) y Navarro García (2022: 10). En sentido contrario, *vid.* Puig y Llabrés (2023: 81) y STSJ de Cataluña, de 9 de marzo de 2006, núm. rec. 130/2005.

185/1995, de 14 de diciembre, sería necesario establecer una prestación patrimonial pública sometida al principio de reserva de ley.

Estas tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, en el supuesto de que la gestión del servicio tenga lugar de manera indirecta o directa mediante personificación privada¹³, habrán de ser configuradas teniendo en cuenta las directrices que se establecen en el artículo 11.3 de la Ley 7/2022. Estas serán obligatorias¹⁴, específicas y diferenciadas. Se entienden dichas exigencias dada la necesidad de que el incentivo se generalice y de que cada usuario conozca el coste concreto que supone no adoptar conductas de preservación del medioambiente. Este objetivo podría frustrarse si se enmascarase el gravamen por la prestación del servicio entre otras figuras¹⁵.

Resulta llamativo que, dado el tiempo que ha transcurrido desde la entrada en vigor de esta ley, aún no se haya modificado el artículo 20.4. g) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, según el cual las entidades locales “podrán” establecer tasas, entre otros servicios, por “recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares”.

Además, las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias deberán tener un carácter no deficitario¹⁶. Se rompe así con la tendencia actual, conforme a la cual tan solo se cubrían el 58,8 % de los costes de

13. Para buena parte de la doctrina, las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias se deben exigir cuando existe una relación contractual entre el usuario y el intermediario, asumiendo este el riesgo y ventura del servicio, gestionando incidencias, averías, etc. En el caso de que sea la Administración la que responda ante el usuario, aunque el servicio se preste con medios ajenos, se puede exigir tasa. En este sentido, *vid.* Herrera Molina (2021: 24), Villena Cerón (2023: 112) y Consulta DGT, de 3 de junio de 2020, CV 1758-20. Por su parte, Pagès i Galtés (2022a: 107) considera que la Administración titular del servicio podrá decidir si exige tasa o tarifa coactiva cuando esta se abona directamente a la Administración titular del servicio.

14. La obligatoriedad de establecimiento de estas tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias se extiende a todos los municipios, incluidos aquellos con una población de hasta 5000 habitantes, al exigirse por el artículo 12.5 de la Ley 7/2022 que estos presten el servicio de tratamiento de residuos. Esta ampliación de los municipios que deben prestar el servicio de tratamiento y, por ende, la modificación del artículo 26 LBRL, que solo establece la prestación obligatoria del mismo en aquellos que tengan más de 5000 habitantes, fue puesta de manifiesto por Alenza García (2023: 247) y Gomar Sánchez (2022: 96). Al respecto, *vid.* también Ministerio de Hacienda (2024: 3).

El carácter obligatorio de las tasas había sido reclamado por Ruiz Garijo (2023: 18-19), dado el beneficio obtenido por el contribuyente. Esta autora considera llamativo que no se haya modificado el artículo 20.4 TRLRHL, que alude al carácter potestativo de las tasas de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos. Por su parte, Pagès i Galtés (2022b: 106) señala que el hecho de que se prohíba el carácter gratuito guarda relación con el principio de “quien contamina paga”.

15. En este sentido, *vid.* Alenza García (2023: 250).

16. Con anterioridad a la Ley 7/2022, Leal Barros (2011: 59) se mostraba a favor de que estas tasas recaudaran una cuantía cercana al 100 % del coste del servicio, aunque reconocía que ello requeriría que el informe fuese muy riguroso. También Puig Ventosa (2016: 32) consideraba que “desde un punto de vista ambiental es preferible que se cubra el mayor porcentaje posible de los costes ya que se amplía el horizonte para la creación de incentivos, bonificaciones y penalizaciones que fomenten comportamientos ambientalmente favorables y se contribuye a la transparencia en la evaluación de los servicios que se ofrecen”.

prestación del servicio¹⁷. Ello, como veremos en este estudio, puede resultar problemático si tenemos en cuenta la necesidad de aunar dicha exigencia con la implantación de sistemas de pago por generación y la implementación de beneficios fiscales. Como se ha planteado la doctrina, si el coste que unos generan debe ser asumido por otros, al no poder tener la prestación carácter deficitario, podría quebrar el principio de aprovechamiento obtenido o utilidad percibida¹⁸.

Si a ello se suma que en los sistemas de pago por generación deberían contribuir los beneficiarios según los residuos que produzcan, el problema de reparto de costes se dificulta aún más¹⁹; es cierto que este obstáculo podría salvarse, como más adelante se defenderá, aplicando los beneficios fiscales por capacidad económica sobre la cuota básica. Es decir, sobre la cuota que habrá de establecerse en sistemas de pago por generación para hacer frente a los costes fijos de prestación del servicio.

En aras de incentivar la reducción de residuos y la recogida selectiva, se hace indispensable que la cuantificación de la prestación se individualice en función de los residuos generados realmente por los contribuyentes²⁰.

17. Estos datos estadísticos del año 2021 son proporcionados por el Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (2023a: 10).

18. Señala Gomar Sánchez (2022: 104) que “paradójicamente, en el caso de las personas en exclusión social, si consideramos que es en su conjunto la recaudación de la tasa la que no puede ser deficitaria, la previsión de que haya sujetos individuales en que sí lo sea implicará obviamente que los perjudicados que con su pago les subvencionan abonarán más que lo que el coste del servicio les representa. En tal caso la tasa no será deficitaria, pero podrá vulnerar lo ordenado por la LHL”. Profundiza en esa idea Gomar Sánchez (2024: 2), al advertir que se va más allá de lo sinalagmático al exigir una mayor contribución a los que experimentan una mayor capacidad económica. El principio de capacidad económica actuaría de forma similar a como lo hace en los impuestos.

También Ruiz Garjón (2023: 32) considera que la introducción de estos beneficios fiscales puede alterar el significado del principio del pago por generación. Por su parte, Villena Cerón (2023: 121) entiende que el ayuntamiento podría financiar esa parte del coste que se deja de percibir por la aplicación de beneficios fiscales, “pues la tasa, respecto de aquellos que tributan, no resultaría deficitaria”. Igualmente, el Ministerio de Hacienda (2024: 6) señala que “el importe de las reducciones [...] no deberá repartirse entre el resto de sujetos pasivos, es decir, la menor cuota a satisfacer por el sujeto pasivo al que se le aplique una reducción no implica que el resto de sujetos pasivos deban pagar una mayor cuota equivalente. Por ello, el establecimiento de reducciones en esta Tasa/PPNT debe ser para supuestos concretos, objetivos, motivados y limitados, para no poner en riesgo el principio de que la tasa debe ser ‘no deficitaria’. Cuanto mayor sea el importe global de los beneficios fiscales más se alejará la tasa del cumplimiento del objetivo de cobertura del coste del servicio”.

19. Coincide la doctrina en que el carácter no deficitario exigirá mucha precisión a la hora de elaborar los informes técnico-económicos y una constante reelaboración. En este sentido, *vid.* Ruiz Garjón (2023: 31), quien señala, además, que será difícil de cumplir el objetivo no deficitario, “especialmente si también se introducen incentivos fiscales en forma de corrección o bonificación en la cuota”. Por su parte, Herrera Molina (2021: 34) considera que “el gasto fiscal de todas las bonificaciones-incluida la prevista para las empresas de distribución alimentaria y restauración-debería calcularse en el informe técnico-económico y repartirse entre los demás contribuyentes (dado que la tasa no puede ser deficitaria)”.

20. Señalaba Puig Ventosa (2016: 29), antes de la aprobación de la Ley 7/2022, que “aquellas tasas que no dependen de la generación son incapaces de suponer un incentivo a la reducción o el reciclaje”.

Es por lo que se recoge expresamente en la ley que las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias han de “permitir” implantar sistemas de pago por generación. Se advierte cierta tibieza por parte del legislador a la hora de establecer el nuevo sistema, que se confirma con la lectura de la Exposición de Motivos de la Ley al señalar esta que se debería “tender” hacia el pago por generación. Si se desea que la tasa cumpla su función extrafiscal, es necesaria la efectiva implantación de dichos sistemas, sin perjuicio de que en una primera fase esta pueda no ser absoluta.

Esperamos que el legislador esté pensando en esa fase de transición al pronunciarse en términos tan indeterminados. No obstante, como se expone más adelante, dicha indefinición suscitará problemas a la hora de concretar el grado de implementación que se reputa necesario. Coincidimos con aquellos autores que exigen un mayor desarrollo normativo por parte del legislador estatal²¹, si bien no debemos olvidarnos de que no estamos ante impuestos y el grado de concreción exigible es menor en el caso de las tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Quizás se ha errado en la selección de la figura idónea para realizar tamaña tarea.

Junto con estos caracteres que podríamos denominar básicos, el legislador ha previsto en el artículo 11.4 de la Ley 7/2022 una serie de pautas que podrían seguirse por los ayuntamientos a la hora de establecer o modificar sus ordenanzas fiscales para incentivar conductas medioambientales y reducir el coste que supone una figura no deficitaria para aquellos que cuentan con menores recursos económicos. Parece estar pensando la norma en

21. Entre otros, defendía Herrera Molina (2021: 22), con ocasión del Proyecto de Ley, que el legislador debía concretar los modelos de tasas por generación admisibles, así como el margen que debe suponer la cuota por generación sobre el total recaudado. Se preguntaba este autor si la expresión “permita implantar” era un defecto de redacción o una ambigüedad calculada para facilitar la transición. Habida cuenta de que no se introdujo corrección alguna, creemos que se trata, en efecto, de lo segundo.

Así parece confirmarlo el Ministerio de Hacienda (2024: 4) al señalar que “la norma no impone la obligación taxativa de exigir una tasa totalmente individualizada para cada sujeto pasivo con efectos a partir del 10 de abril de 2025, sino que lo que se pretende es que paulatinamente se incorporen estos sistemas, en consonancia con el principio de jerarquía de residuos y de quien contamina paga que preside dicha regulación [...]”. Según su entender, serían admisibles pagos por generación elementales, medios o avanzados. Serán elementales “cuando se establezcan reducciones sobre una cuota única en función de determinados comportamientos (por ejemplo, por aportaciones a puntos limpios, participación en la separación de las nuevas fracciones de recogida separada obligatoria [...]). Por su parte, los pagos por generación medios consistirán en el establecimiento de una “cuota básica y cuota variable en función del comportamiento detectado según las zonas del municipio (por ejemplo, a partir de criterios técnicos y estadísticos que permitan estimarlo de acuerdo con los datos reales de residuos generados y de calidad de separación en la totalidad del municipio)”. Los avanzados contarán con “una cuota básica y cuota variable individualizada en función del comportamiento del sujeto (por ejemplo, en los casos de prestación del servicio puerta a puerta o con contadores inteligentes que permiten identificar los residuos generados por cada ciudadano)”. No obstante, reconoce el Ministerio que “las entidades locales deberían tender a situarse con el tiempo en el sistema avanzado”.

beneficios fiscales por compostaje, utilización de puntos limpios u otras circunstancias de índole ambiental, así como en reducciones para las personas en riesgo de exclusión social. No obstante, una vez más, la indefinición es absoluta.

No se concreta cómo han de tenerse en cuenta dichas medidas en la configuración de las nuevas prestaciones patrimoniales públicas; tan solo se señala lo siguiente: “Las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán tener en cuenta, entre otras, las particularidades siguientes: a) La inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar; b) La diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable; c) La diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local; d) La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social”.

Cabe preguntarse si acaso antes de esta reforma no tenían los ayuntamientos la opción de establecer dichos beneficios fiscales en sus ordenanzas fiscales. No entendemos que aporte valor alguno al nuevo régimen jurídico de las prestaciones patrimoniales públicas para la recogida, transporte y tratamiento de residuos. Simplemente estamos ante un intento de guiar a los ayuntamientos en la configuración de estas nuevas figuras²².

Continuando por esa senda de indeterminación, el artículo 11.5 de la Ley 7/2022 señala que “las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas”. Se desconoce el propósito de tal comunicación. Como señala la doctrina, si se trata de una comunicación meramente formal, esta está asegurada con la publicación de la ordenanza en los boletines oficiales. Si de lo que se trata es de que la comunidad autónoma efectúe algún tipo de control, la comunicación debiera ser previa a la aprobación y no se deduce esta exigencia de su redacción²³.

22. Señalan Herrera y Barberena (2023: 102-103) que estamos ante un precepto meramente didáctico y no ante una efectiva habilitación. Consideran estos autores que si estuviésemos ante beneficios fiscales se estaría erosionando el principio de reserva de ley. No obstante, entienden que “se trata más bien de consideraciones genéricas sobre el diseño del gravamen que [...] las entidades locales podrían aplicar, aunque no existiera el correspondiente precepto”.

23. Al respecto, *vid.* Gomar Sánchez (2022: 94), quien considera que el precepto es una redundancia normativa. Según este autor, hubiese sido más adecuado que se hubiese previsto la publicación como anexo del informe técnico-económico descrito en el artículo 25 del TRLRHL.

Es más, si como antes señalábamos, no se prevé sanción ni tampoco que la normativa de la comunidad autónoma actúe supletoriamente en ausencia de ordenanzas fiscales, lo cual es congruente con el hecho de que el Tribunal Constitucional haya declarado la reserva a favor del Estado en el establecimiento del sistema tributario local, no alcanzamos a entender el propósito último de dicha comunicación.

Además, el precepto añade aún más incertidumbre. Surge la duda de si las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario deben ser comunicadas, al referirse aquel solo a las tasas²⁴. Podríamos pensar que el legislador, al guardar silencio sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, está considerando que en estos casos no es necesario elaborar el informe técnico-económico que se prevé en el artículo 25 TRLRHL para las tasas y de ahí la innecesariedad de la comunicación. Si este fuese el motivo, debemos mostrar nuestra discrepancia, pues estos instrumentos no solo sirven para la justificación del coste, sino para motivar los criterios utilizados para la determinación de la cuota²⁵.

Dado que ambas prestaciones son coactivas, entendemos que resulta indispensable tal estudio en aras de evitar la arbitrariedad y facilitar el control judicial. No habría razón alguna que justificase su exoneración cuando el propio Tribunal Supremo ha exigido dicho informe en el caso de los precios públicos que carecen de la nota de coactividad²⁶.

24. A pesar del silencio normativo, la doctrina interpreta que este mandato es aplicable también a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. En este sentido, *vid.* Herrera y Barberena (2023: 102) y Arana Landín (2023: 101). Por su parte, Navarro García (2022: 31) critica que no se mencione expresamente a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, dado que dicha comunicación debiera ser igualmente exigible en estos casos, al tratarse de prestaciones coactivas.

25. Al respecto, *vid.* STS de 25 de junio de 2015, núm. rec. 1424/2013, que reiterando la doctrina del Tribunal Supremo sobre la cuestión, señala lo siguiente: "la aprobación de la Memoria económico-financiera constituye, no un mero requisito formal, sino una 'pieza clave para la exacción de las tasas', un medio de garantizar, justificar (el ente impositor) y controlar (el sujeto pasivo) que el principio de equivalencia se respeta, y, por ende, para evitar la indefensión del administrado ante actuaciones administrativas arbitrarias [...] la Memoria económico-financiera ha de contener todas las precisiones y justificaciones del desarrollo articulado de la Ordenanza Fiscal, de modo que de su lectura se desprenda no sólo cual es el coste real o previsible del servicio en su conjunto, o, en su defecto, el valor de la prestación recibida, sino además la justificación razonada que ha llevado a la determinación, en su caso, de los criterios de cuantificación de la cuota para la elaboración de las liquidaciones, debiendo contener la explicación procedente que justifique el cumplimiento de los principios tributarios a los que hace referencia el art. 31.1 de la CE y al resto del ordenamiento jurídico [...] se ha de justificar, aunque sea de modo aproximado, que la fijación de los elementos para la determinación de la cuota tributaria, en el caso de que se establezcan, resultan respetuosos con los principios de igualdad, justicia tributaria y, en su caso, capacidad contributiva".

Dada la finalidad de dichas memorias, buena parte de la doctrina considera necesario el informe técnico-económico en las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. En este sentido, *vid.* Martínez Sánchez (2019: 79-80), Gomar Sánchez (2022: 100), Villena Cerón (2023: 118), Navarro García (2022: 36) y, entre otros, Pagès i Galtés (2022c: 97), quien sostiene que puede redactarse con posterioridad al acuerdo de aprobación.

26. Sobre la exigencia de informe técnico-económico en los precios públicos, *vid.*, entre otras, STS de 28 de septiembre de 2015, núm. rec. 311/2014.

No obstante, no consideramos que esa haya sido la verdadera voluntad del legislador. Más bien creemos que la Ley 7/2022 ha utilizado erróneamente el plural y que donde dice “tasas” debiera decir “tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias”. No sería la primera vez, pues en su Exposición de Motivos se señala que las “tasas” deberían tender hacia el pago por generación, y no hay duda de que ello es exigible también para las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias como se ha encargado de precisar el artículo 11.3.

Examinadas las novedades legislativas introducidas por esta ley, debemos analizar ahora cómo afectan las mismas a la configuración de los elementos esenciales de las tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por recogida, transporte y tratamiento de residuos. Concretamente, el hecho imponible, los sujetos pasivos y la cuantificación de dichas prestaciones experimentarán cambios, aunque el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales no lo refleje por el momento.

3

Hecho imponible: ¿necesaria una utilización efectiva?

En la medida en que las tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias tienen un carácter sinalagmático, cabría preguntarse si el hecho imponible deberá ser objeto de ampliación tras la reforma operada por la Ley 7/2022.

El artículo 11.3 de la Ley 7/2022 señala que las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias tendrán que cubrir “el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía”.

Estos costes solo podrían ser cubiertos si guardasen relación con el servicio prestado. Por ese motivo, no es de extrañar que haya quien sostenga que el hecho imponible en las tasas estará constituido por “la prestación del servicio de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación”²⁷.

27. En esos términos se pronuncia Herrera Molina (2021: 25).

Aun entendiendo el propósito de tal ampliación, que dispararía cualquier duda sobre la vinculación de los costes al servicio, no compartimos dicha definición porque es dudoso que alguno de los servicios que ahí se enuncian sea coactivo y afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. Estamos pensando, por ejemplo, en las campañas de concienciación y comunicación para fomentar la reducción de residuos y la recogida selectiva.

A nuestro juicio, el hecho imponible de estas tasas o el objeto de imposición en las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias ha de limitarse a la prestación del servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos. Asimismo, consideramos que sería conveniente que los ayuntamientos estableciesen una sola figura para financiar dichos servicios, en lugar de aprobar ingresos diferenciados para la recogida y el tratamiento²⁸.

Parece que ese es el espíritu de la norma cuando señala que las entidades locales establecerán una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributario que cubra dichos costes. Ahora bien, no olvidamos que el artículo 12.5 de la Ley 7/2022 prevé que la prestación del servicio de recogida, transporte y tratamiento de los residuos domésticos puede llevarse a cabo de forma independiente o asociada, conforme a la LBRL. Así, podemos encontrarnos con municipios que prestan el servicio de recogida, correspondiendo el de tratamiento a un área metropolitana²⁹.

En estos casos, surge la duda acerca de si las novedades introducidas por la Ley 7/2022 deben aplicarse a ambas prestaciones. A nuestro juicio, si existe disociación de servicios, al menos la prestación exigida por el tratamiento de residuos debe configurarse de acuerdo con las novedades introducidas por la Ley 7/2022.

Aclaradas estas cuestiones, cabe preguntarse si, dado el cambio de modelo que se propone, será necesaria una utilización efectiva del servicio para entender realizado el hecho imponible en las nuevas tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.

La jurisprudencia ha señalado unánimemente que las tasas exigidas por la gestión de residuos se devengan con independencia de la utilización efectiva del servicio. Lo determinante, según la STS de 24 de febrero de

28. Entre otros municipios en los que se sigue esa práctica, cabe citar el Ayuntamiento de Zaragoza. Pueden consultarse sus ordenanzas fiscales en la siguiente dirección URL: <https://www.zaragoza.es/sede/portal/normativa/>.

29. Así, el municipio de Barcelona exige una tasa por el servicio de recogida de residuos municipales generados en domicilios particulares, y un precio público por el servicio de recogida de residuos comerciales e industriales asimilables a los municipales. Es el Área Metropolitana de Barcelona la que establece una tasa metropolitana por el servicio de gestión de residuos generados en domicilios particulares, y una tasa metropolitana por el servicio de gestión de residuos municipales o asimilables a los municipales no generados en domicilios particulares.

2004, núm. rec. 7791/1998, por todas citada, es la posibilidad de hacer uso del servicio, con abstracción de que circunstancialmente el interesado no haya contribuido a generar residuos. En otras palabras, es necesario que el inmueble esté situado en la ruta que efectúan los vehículos de recogida³⁰.

Sin embargo, ahora que aquellas deben implantar sistemas de pago por generación, esta jurisprudencia ha de ser objeto de reconsideración. Como defenderemos en su momento, estas tasas debieran prever una cuota básica para hacer frente a los costes fijos del servicio y una cuota variable en función de la generación individualizada de residuos³¹.

La cuota básica debiera cuantificarse mediante parámetros objetivos que no guarden relación con la producción de residuos y, por tanto, sí podría exigirse con independencia de la generación efectiva³². Sin embargo, la

30. Así lo establece la STS de 7 de marzo de 2003, núm. rec. 2929/1998, por todas citada. Esta sentencia señala además que “el hecho consistente en que, como ocurre en el caso de autos, unas viviendas estén desocupadas o no habitadas, no reduce en absoluto el coste de prestación del servicio, de modo que la ecuación coste del servicio= tasa, justifica plenamente la exigencia de la tasa en las circunstancias indicadas”.

31. Sobre la exigencia de cuota básica y su diseño, *vid.* Agència de Residus de Catalunya (2010: 15). Esta estructura binómica se ha adoptado también en otros países de nuestro entorno. Así, por ejemplo, en Italia, se prevé un tributo local (TARI) para financiar costes relacionados con el servicio de recogida y eliminación de residuos. Este tributo, regulado en el artículo 1, párrafos 64) y siguientes, de la Ley núm. 147 de 2013, se calcula, en el caso de residuos domésticos, en atención a una cuota fija, que cubre los costes esenciales del servicio y que utiliza parámetros de superficie y número de ocupantes a efectos de cuantificación, y una cuota variable, que consiste en un valor absoluto relacionado con el número de habitantes.

Todo ello, sin perjuicio de que los municipios que hubiesen creado sistemas de medición de residuos entregados puedan aplicar tributos de carácter sinalagmático que sustituirían al TARI. Puede consultarse dicho texto normativo e información complementaria en las siguientes direcciones URL: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2013:147>; <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-regionale-e-locale/TARI-Imposta-di-soggiorno-e-altri-tributi-comunali/Tassa-sui-rifiuti-TARI/disciplina-del-tributo/tariffe/>.

En el caso de Francia, existen diversas figuras en relación con la tributación sobre residuos. Así, por ejemplo, el TEOM, regulado en los artículos 1520 y siguientes del Código General de Impuestos, es un tributo destinado a cubrir gastos del servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos. Para su cuantificación toma como base la de nuestro homólogo IBI. No obstante, el municipio puede establecer una cuota incentivadora, basada en la cantidad y, eventualmente, en la naturaleza de los residuos producidos, expresados en volumen, peso y número de retiradas, que se adicionará a la cuota fija. Dicha cuota de incentivo se determina multiplicando la cantidad de residuos producidos por cada inmueble en el año anterior por una o varias tarifas según residuos producidos. Para un estudio detallado del mencionado tributo, *vid.* la siguiente dirección URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGI-TEXT000006069577/LEGISCTA000006179820/2023-01-01/#LEGISCTA000006179820.

Hay municipios en que se exige una tasa calculada en función del servicio prestado (REOM), regulada en el artículo 2333-76 del Código General de las Entidades Locales, que desplaza al TEOM. En esta podría establecerse también una cuota fija que incluya costes correspondientes a un número mínimo de recogidas o un volumen mínimo. Puede consultarse dicho texto legal en la siguiente dirección URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000048837385.

32. Es esta la opinión de Herrera Molina (2021: 31-32). Sobre la posibilidad de exigir la cuota básica a estos sujetos, *vid.* también Gomar Sánchez (2024: 6-7) y Villena Cerón (2023: 115), quien sostiene que para exigir dicha tarifa fija deberán utilizarse para su establecimiento fórmulas que obvian la generación de residuos. Por su parte, Ruiz Garijo (2023: 24) afirma que el principio

cuota gradual o variable, que podríamos denominar cuota incentivadora, al calcularse sobre la generación efectiva, solo debiera exigirse a aquellos sujetos que produzcan dichos residuos.

Habrá que esperar para conocer la opinión de nuestros tribunales, pero ya adelantamos que no será sencillo que se separen de la doctrina tradicional. De hecho, ya ha habido algún pronunciamiento aislado que parece confirmar nuestras sospechas. Nos estamos refiriendo a la STSJ de Cataluña de 26 de noviembre de 2019, núm. rec. 189/2018.

En el caso de autos, se planteaba la sujeción a la tasa de recogida, tratamiento y eliminación por parte del propietario de una vivienda vacía. Esta tasa constaba de una cuota fija y una cuota variable en función de los residuos generados y de su selección en distintas fracciones, y el Tribunal Superior de Justicia, reiterando la doctrina anteriormente señalada, dispuso lo siguiente: “Debe comprenderse que el hecho consistente en que unas viviendas estén desocupadas o no habitadas, no reduce en absoluto el coste de prestación del servicio, de modo que la ecuación $\text{coste del servicio} = \text{tasa}$, justifica plenamente la exigencia de la tasa en las circunstancias indicadas. En consecuencia, el establecimiento de una cuota para las viviendas vacías es conforme a Derecho. En definitiva, se cumple el hecho imponible con la mera disponibilidad del servicio, y ello con independencia de su efectiva utilización por parte de los ciudadanos”.

No se admiten las alegaciones efectuadas por el recurrente acerca de la discriminación que supone para los que no generan residuos la aplicación de la ordenanza fiscal del municipio. Esta disposición general preveía que en caso de que el sujeto pasivo no realizase aportaciones a la fracción resto, se aplicarían los importes máximos que se hubiesen previsto³³.

del pago por generación supondrá “el fin de la exigencia de las tasas en aquellos casos en los que el servicio no se haya utilizado”.

33. También en el Ayuntamiento de Lleida nos encontramos con fórmulas de cuantificación de la tasa que podrían penalizar a aquellos sujetos con viviendas vacías y que, según nuestro punto de vista, debieran evitarse en la implantación de los sistemas de pago por generación. Así, en la tasa por recogida, transporte y tratamiento de residuos municipales domiciliarios y asimilables, que se aplica también a los restos vegetales de solares sin edificar, se exige una cuota fija que se calcula por unidad de vivienda en función de la naturaleza del inmueble y su localización. Si la vivienda está en la zona en que se realiza el sistema de recogida puerta a puerta se aplicarán coeficientes de incremento o reductores en función de la participación en la separación de residuos de forma selectiva. El servicio de recogida dispone del número de lecturas de cubos de la fracción orgánica que se vacían en cada vivienda o del número de aperturas del contenedor de fracción orgánica que se hagan por el usuario, y ello determina el coeficiente a aplicar. Si no se alcanzan los umbrales previstos en la ordenanza podrían aplicarse coeficientes de incremento. Si se superan, el coeficiente será reductor. Como adelantábamos, estos sistemas penalizan a los propietarios de viviendas vacías, que no alcanzarán los registros anuales exigidos. Es cierto que la ordenanza incluye una cláusula que podría paliar esta discriminación, al señalar que a la hora de aplicar la modulación de la tarifa se podrán tener en cuenta las alegaciones presentadas que estén debidamente motivadas y justificadas. Enten-

Señala el Tribunal Superior de Justicia: “Por lo que se refiere a la alegada discriminación entre quienes efectivamente aporten basuras bajo la categoría ‘restes’ y quienes no la aporten porque verán incrementada su tasa. Se trata de un incentivo para fomentar la recogida selectiva de residuos y las aportaciones de las fracciones valorizables, maximizando los resultados de dicha recogida, y minimizando los costes y la generación de residuos. Objetivos medioambientales legítimos que difícilmente pueden ser calificados de discriminatorios”.

Más acertada nos parece la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco de 17 de mayo de 2013, núm. rec. 231/2012, que consideraba irrazonable que pagasen más aquellas viviendas en las que no había nadie empadronado que aquellas en las que había moradores. Señalaba este Tribunal que el principio de “quien contamina paga” no sirve “para justificar una mayor carga tributaria para los titulares de viviendas en las que no hay nadie empadronado ya que en estas, como dicta la lógica, en principio, no se tiene por qué generar residuo alguno, en estos casos únicamente debería imponerse la contribución en tanto en cuanto el ayuntamiento debe mantener el servicio público de recogida, es decir, en tanto en cuanto los titulares de las viviendas cuentan con un servicio público y son potenciales usuarios del mismo”.

En efecto, consideramos que cabe exigir a los propietarios de inmuebles vacíos la cuota básica para cubrir los costes fijos del servicio, máxime si la prestación no puede ser deficitaria. No obstante, coincidimos con aquellos que sostienen que, en ningún caso, esta podría superar la cuota que hubiesen satisfecho en caso de generarlos³⁴.

A nuestro juicio, esta es una exigencia derivada del principio de equivalencia, pues no debemos olvidar que este se concreta en otros dos. El primero de ellos es el de cobertura de costes, conforme al cual el importe recaudado en términos globales no puede superar el coste total de prestación del servicio. El segundo, al que antes aludíamos, es el principio de aprovechamiento obtenido o utilidad percibida, que atiende a la relación entre contraprestación y prestación de servicio³⁵.

Este último principio exige cierta equivalencia entre la tasa y el valor que tiene para el ciudadano el servicio. Es necesario que el reparto individualizado obedezca a criterios de racionalidad, ponderación y grado de uti-

demos que la desocupación debiera justificar la exoneración de tal modulación. Consúltese la normativa reguladora del Ayuntamiento de Lleida en la siguiente dirección URL: <https://seu.paeria.cat/pressupostPublic/listPublicacions?cat.id=60>.

34. Así se pronunciaba Herrera Molina (2021: 27), quien considera que lo contrario supondría desvirtuar el sentido de las tasas por generación.

35. Al respecto, entre otras, *vid.* STS de 26 de abril de 2017, núm. rec. 167/2016, y STS de 31 de enero de 2019, núm. rec. 1898/2017.

lidad. No cabe duda de que dicha equivalencia no existiría si se exigiese una cuantía superior a los inmuebles vacíos en lo que respecta a la cuota básica y menos aún si se les exigiese la cuota variable.

4

Cuota tributaria: una transición hacia el pago por generación

4.1

Coste del servicio prestado

El artículo 24.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales señala que “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”.

Esta limitación obedece al principio de equivalencia, que, como antes apuntábamos, exige que el importe total recaudado en las tasas no supere el coste del servicio en términos globales. No obstante, nuestros tribunales han interpretado con cierta flexibilidad dicho principio, hasta el punto de señalar que la equivalencia no ha de ser total en cada ejercicio, sino “razonablemente fundada en el conjunto de lo previsible”. Asimismo, dada la dificultad de ajustar recaudación y coste, aun en términos globales, han señalado que solo “una prueba de una demasía arbitraria y carente de justificación podría dar lugar a la lesión del principio de equivalencia”³⁶.

Si antes resultaba difícil ajustar la ecuación recaudación y coste, ahora, al preverse el carácter no deficitario, la tarea se complica aún más. No dudamos de que los tribunales serán flexibles a la hora de enjuiciar si la prestación cubre la totalidad del coste, como lo fueron en su día en la interpretación del límite máximo³⁷.

36. En este sentido, *vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2009, núm. rec. 5110/2006, que, además, señala que este principio tiene un carácter relativo y no exige una exacta coincidencia entre lo presupuestado y el coste del servicio, sino un razonable equilibrio entre ingreso y coste. No se vulneraría el mismo por el hecho de que en un determinado ejercicio las previsiones de recaudación excedan notablemente el coste si en ejercicios siguientes se invierte la relación. Es necesario atender a series históricas para su evaluación y probar, en su caso, “[...] ‘la absoluta falta de equivalencia entre el coste del servicio y la tasa’ [...]; que se haya roto ‘ostensiblemente tal equivalencia’ [...]; que exista un claro ‘exceso o desproporción entre la tasa girada y la actividad desplegada’”.

37. El propio Ministerio de Hacienda (2024: 5) considera que “la previsión contenida en la Ley 7/2022 debe ser interpretada como el necesario cumplimiento de un principio y no como la imposición a los ayuntamientos de una absoluta precisión en la cobertura de los costes del servicio, es decir, que dicha cobertura se aproxime lo máximo posible al coste real del servicio”.

Dado que la recaudación en términos globales ha de coincidir con el coste del servicio, conviene recordar qué conceptos han de ser financiados a través de dichas prestaciones patrimoniales. El artículo 24.2, segundo párrafo, del TRLRHL señala que, para la determinación del importe de las tasas, 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”.

Cabe preguntarse si los costes de mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, así como las campañas de concienciación y comunicación, a los que hace referencia el artículo 11.3 de la Ley 7/2022, pueden encuadrarse en alguna de estas categorías.

A nuestro juicio, hay dudas razonables sobre la vinculación de aquellos con la prestación del servicio de recogida, transporte y tratamiento de residuos. Probablemente, como algunos apuntan, se ha querido establecer un “supertributo”, sin percatarse el legislador de que estábamos ante prestaciones sinalagmáticas³⁸.

Ahora bien, se nos antoja difícil que los tribunales aprecien la falta de relación con el servicio prestado, máxime cuando esta debe ser probada por el que la invoca. Nuestros órganos jurisdiccionales han admitido como costes del servicio, en ausencia de prueba, honorarios de abogados, economistas y cánones, entre otros³⁹. Muy probablemente se aceptará también el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y co-incineración⁴⁰, al igual que en su día se admitió el IVA como coste de gestión al no poder repercutirse⁴¹.

38. Sobre la dudosa y conflictiva relación entre la prestación del servicio y alguno de los costes que se establecen en el artículo 11.3 de la Ley 7/2022, en particular los relativos a los servicios de vigilancia y mantenimiento posteriores al cierre de los vertederos y campañas de concienciación, *vid.* Ruiz Garijo (2023: 21) y Gomar Sánchez (2022: 106-107, 110), quien, además, señala que “el legislador de la Ley 7/2022 pretende financiar la competencia municipal en materia de residuos a través de una suerte de ‘supertributo’, más que actividades y servicios concretos. Para tal cosa existen los impuestos, no las tasas”.

39. Al respecto, *vid.* STSJ de Murcia, de 31 de enero de 2014, núm. rec. 139/2010.

40. Señalaba Herrera Molina (2021: 23, 35), con ocasión del Proyecto de Ley, que “aunque el proyecto no lo mencione expresamente, parece claro que en el coste de tratamiento de los residuos debe incluirse el pago previsible del impuesto”. Así lo considera también el Ministerio de Hacienda (2024: 8-9) al contemplar dicho impuesto, junto con el IVA no repercutido, entre la relación de costes por la gestión del servicio que ofrece como guía a los municipios para el diseño de sus informes económico-financieros.

En cuanto a la relación entre el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, *vid.* también Cordero González (2022: 323).

41. Así lo ha declarado la STSJ de Cataluña, de 20 de septiembre de 2007, núm. rec. 226/2007.

Si bien pueden existir dudas sobre la vinculación de alguno de los costes a cubrir con la prestación del servicio, lo que parece incuestionable es la imposibilidad de presupuestar los costes de mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 26 de abril de 2017, núm. rec. 167/2016, señaló que “no se puede exigir a través de una tasa por servicio aquello que no es presupuestable”, y, por ende, descartó que pudieran cubrirse mediante este tributo los costes derivados de futuras reparaciones, ya que “es una realidad que no se puede conocer cuántas averías se van a producir o qué número de acometidas se precisa sustituir. No siendo estos datos ciertos es por lo que no se pueden presupuestar y de ahí que, no pueden ser objeto de cubrirse con una tasa”.

Si hay costes difícilmente presupuestables, más aún lo son los ingresos que, según el artículo 11.3 de la Ley 7/2022, deberán computarse a efectos de cuantificar la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria. Según este precepto, deberán tenerse en cuenta “los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía”. Como señalan algunos autores, su volubilidad añadirá una complicación más a la hora de cuantificar el coste del servicio⁴².

La elaboración del informe técnico-económico al que se refiere el artículo 25 del TRLRHL, exigible tanto en el supuesto de establecimiento como de modificaciones sustanciales en las tasas y, según nuestra opinión, también en las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, será todo un reto dada la volubilidad de los ingresos, así como la imprevisibilidad de los costes que dependerán de la conducta medioambiental de los contribuyentes⁴³.

Además, debemos recordar que nuestro Alto Tribunal no admite como tal el estudio de viabilidad económico-financiero del contrato de gestión del servicio público, pues en la medida en que este informe permite vislumbrar si la Administración ha fijado la prestación patrimonial pública correspon-

42. Al respecto, *vid.* Gomar Sánchez (2022: 107-108). Por su parte, Pagès i Galtés (2022b: 60-61) critica que la Ley 7/2022 utilice el concepto de coste neto, “pues reduciéndose de este modo el importe global de la tasa o tarifa coactiva, se mitiga el efecto medioambiental derivado de la repercusión a los usuarios del coste total del servicio”.

43. Acerca de la imprevisibilidad de los costes, *vid.* Arana Landín (2023: 107). Como advierte Gomar Sánchez (2024: 7, 14), el pago por generación exigirá una revisión periódica según el comportamiento medioambiental adoptado por los contribuyentes. Asimismo, señala este autor que, si se prevé una cuota básica para cubrir los gastos de existencia del servicio y otra variable para los gastos de funcionamiento efectivo, será necesario que estos gastos se diferencien también en el informe.

La especial complejidad en la elaboración de los informes económico-financieros ya había sido puesta de manifiesto por Herrera Molina (2021: 35), quien considera que estos deben explicar los criterios de reparto de costes entre cuota básica y cuota variable, así como la recaudación que se prevé en cada una.

diente con arreglo a derecho, es necesario que se elabore por empleados públicos, garantizándose así la presunción de imparcialidad⁴⁴.

Es previsible un aumento de la litigiosidad en torno a los informes técnico-económicos⁴⁵, máxime cuando la ausencia o insuficiencia de este determina la nulidad de pleno derecho de la disposición general y la sentencia anulatoria podría prohibir expresamente que se mantuviesen los actos firmes o consentidos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.2 del TRLRHL.

Para que surta efectos dicha prohibición, sería necesario que se declarase de modo expreso y que tal pronunciamiento estuviese justificado en virtud de su contenido, y en ningún caso la anulación sería automática. Según la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2022, núm. rec. 7608/2020, lo que se reconoce es el derecho a hacer valer dicha nulidad en el cauce de un procedimiento de nulidad de pleno derecho o revocación.

4.2

Parámetros de cuantificación

4.2.1

Fórmulas objetivas

Hasta el momento, la gran mayoría de los municipios han venido utilizando parámetros de cuantificación objetivos en sus ordenanzas fiscales tanto en los residuos domésticos como en los residuos comerciales. Así, tradicionalmente se han utilizado, entre otros, criterios de superficie, localización, valor catastral, consumo de agua o clasificación de actividades comerciales según residuos generados.

Todos ellos han contado con el aval de nuestro Alto Tribunal al permitir evaluaciones indirectas de los residuos generados⁴⁶. Sin embargo, no han

⁴⁴. En este sentido, *vid.* STS de 26 de abril de 2017, núm. rec. 167/2016, y STS de 24 de junio de 2021, núm. rec. 1076/2020.

⁴⁵. Así lo apunta, entre otros, Herrera Molina (2021: 35-36).

⁴⁶. Ha señalado este que “desde un plano teórico [...] siempre podrá afirmarse que el titular del inmueble de menos valor produce menos residuos que quien los genera desde un inmueble de más valor” (STS de 4 de enero de 2013, núm. 940/2010). Asimismo, ha considerado que “no parece ilógico que una mayor superficie del local genere un mayor volumen de residuos ante una misma actividad” (STS de 19 de enero de 2024, núm. rec. 2865/2022), o, en relación con el consumo de agua, que “a mayor consumo de agua, más utilización directa o indirecta de la red de alcantarillado y, asimismo, en proporción, más cantidad de residuos sólidos o basura se habrá producido o generado” (STS de 18 de noviembre de 2003, núm. rec. 5947/1998). El propio Tribunal Supremo no oculta la razón de tal aceptación. Así, en la Sentencia de 4 de enero de 2013, anteriormente referenciada, señalaba que “en una tasa tan compleja y aleatoria tal mediación individualizada, hoy por hoy es imposible”.

faltado tribunales superiores de justicia que, por razones de proporcionalidad y distribución equitativa del coste, solicitaban una medición en atención a los residuos efectivamente generados.

Así, en un primer momento, el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en su Sentencia de 16 de diciembre de 2014, núm. rec. 183/2014, afirmó que “sólo conociendo cuántos residuos se generan en cada una de ellas, se puede valorar la capacidad económica y la proporcionalidad en el coste del servicio”⁴⁷.

En esta misma línea, más recientemente, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 26 de enero de 2022, núm. rec. 1617/2020, consideró que no se había motivado específicamente la utilización de los parámetros de superficie, categoría de vía o clase de actividad por remisión a los grupos existentes en el IAE.

Esta Sentencia fue recurrida en casación y admitido su recurso a efectos de determinar si el principio de equivalencia exige la determinación previa del volumen de residuos generados en cada actividad.

La STS de 19 de enero de 2024, núm. rec. 2865/2022, se pronuncia en sentido negativo y admite la utilización de los parámetros anteriormente mencionados, dado que, “atendiendo a la normativa aplicable en el momento del devengo de la tasa, el principio de equivalencia no exige la determinación previa e individualizada del volumen de residuos generados por cada actividad”. No obstante, es importante tener presente que el marco normativo aplicable era el de la derogada Ley 22/2011, de residuos y suelos contaminados.

Ahora que la Ley de residuos 7/2022 señala que las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias deben permitir implantar sistemas de pago por generación, consideramos que estos parámetros objetivos de cuantificación no debieran ser admitidos a efectos de calcular la cuota variable⁴⁸.

El propio Tribunal Supremo reconoce en la Sentencia anteriormente analizada que “la delimitación por actividades, la superficie de los locales y su concreta ubicación, permiten una evaluación indirecta del volumen de

47. El TSJ de Baleares, en sentencias posteriores, flexibilizaría su postura. En este sentido, cabe citar la STSJ de 18 de septiembre de 2018, núm. rec. 62/1016, que reproduce la doctrina más reciente del órgano.

48. Ante la indefinición legislativa, la doctrina se pregunta si cabe seguir utilizando mecanismos de pago por generación presuntivos. Según Gomar Sánchez (2024: 11), el pago por generación admite fórmulas objetivas si permiten “reflejar razonablemente el volumen y clase de los residuos generados” y son dinámicas “para buscar sus objetivos: penalizar la generación de residuos y beneficiar su reducción y reciclaje”. También Serrano Antón (2023: 196) señalaba que “la diferenciación de las actividades en función de la tipología de residuos que genera es una manera de incorporar el pago por generación”.

residuos, pero no su determinación previa y exacta para cada actividad o contribuyente”.

Si se admitiese la utilización de dichos criterios para el cálculo de la cuota variable se frustraría la finalidad incentivadora que se asocia a la misma⁴⁹. No obstante, sí podrán ser utilizados para el cálculo de la cuota básica, que no depende de la efectiva generación de residuos⁵⁰.

De todos modos, somos conscientes de que la implantación ha de ser gradual y de que, en una primera fase, habrá de enjuiciarse con cierta flexibilidad el cumplimiento de este mandato. Como en su momento adelantamos, parece que esta es la intención del legislador al señalar que estas prestaciones patrimoniales deben “permitir” estos sistemas.

Consideramos que los tribunales también serán flexibles en su apreciación dada la magnitud de la tarea que han de desarrollar los ayuntamientos, y ello se desprende ya de algunas de sus sentencias.

En este sentido, la Resolución del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de junio de 2023, núm. rec. 433/2022, señalaba que los planes que se aprueben para incentivar el principio de jerarquía de residuos del artículo 4 de la Directiva 2008/98/CE, en la redacción dada por la Directiva 2018/851, no pueden obviar la densidad de población de los municipios afectados, siendo razonable “utilizar la titularidad del contrato de suministro de agua para identificar al sujeto pasivo contribuyente, y la potencialidad de consumo de agua y el consumo efectivo para determinar la tarifa a aplicar, hasta que pueda concluirse con garantías un censo completo de actividades, y de titulares o tenedores de viviendas, generadores de residuos, y establecer sistemas, también con garantías, para un sistema de pago por los residuos realmente generados”.

Pese a que se trata de un pronunciamiento *obiter dictum* y en el caso de autos ni siquiera resultaba de aplicación la Ley 7/2022, entendemos que es buena muestra de la flexibilidad a la que antes aludíamos.

Tampoco sería de extrañar que en estadios más avanzados se admitiesen fórmulas estimativas más perfeccionadas como la empleada por la Ordenanza de Barcelona que regula el precio público por recogida de residuos comerciales e industriales asimilables a los municipales.

Esta ordenanza clasifica a los productores de residuos en atención a los volúmenes de residuos generados de los que ellos mismos informan. Si la

49. Señala Herrera Molina (2021: 38) que “puede resultar dudoso si basta con configurar el pago por generación en alguna de las modalidades de recogida (por ejemplo, los residuos generados por las actividades económicas), si será suficiente con mecanismos de pago por generación presuntivos, o si bastará con establecer beneficios fiscales que fomenten la jerarquía de residuos. A nuestro entender, la respuesta a estas cuestiones ha de ser negativa atendiendo a la finalidad de la norma”.

50. Al respecto, *vid.* también Ministerio de Hacienda (2024: 5).

suma de los volúmenes de fracción resto y orgánica es inferior a 600 litros/día o el volumen de las fracciones papel/cartón/vidrio o envases ligeros es inferior a 600 l/semana, según el tipo de actividad desarrollada, el generador puede ser mínimo, pequeño, medio o importante. En estos casos, para cuantificar el precio público, se tendrá en cuenta la actividad desarrollada según las fracciones de residuos que generen y la condición de generador mínimo, pequeño, medio o importante⁵¹.

No obstante, reiteramos que el objetivo último ha de ser el pago por generación, y ello exige prescindir de las fórmulas estimativas y cuantificar el volumen de residuos generados por cada individuo a través de la denominada cuota variable, a la que se adicionaría una cuota básica para cubrir costes de mantenimiento del servicio.

4.2.2

Sistemas de pago por generación. Una propuesta de cuantificación basada en el municipio de Argentona

Las fórmulas objetivas deben ir dejando paso a mediciones reales. Si no hay medición individualizada de los residuos generados fracasará la finalidad extrafiscal de las tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por recogida, transporte y tratamiento de residuos.

Estos sistemas de pago por generación tienen actualmente escasa implantación en nuestro territorio. Se concentran fundamentalmente en municipios de Cataluña y Baleares y los modelos utilizados son diversos⁵².

La cuantificación puede realizarse a partir de la identificación del recipiente o del usuario. El sistema de identificación del recipiente va ligado a la recogida puerta a puerta y la medición de los residuos generados se efectúa a través de un sistema de pesaje o determinación del volumen de aquellos.

51. Consúltense la normativa reguladora en la siguiente dirección URL: <https://ajuntament.barcelona.cat/norma-portal-juridic/#vid/972507800>. Cabe recordar que, en el caso de que se acuda a gestores privados, no se deberá satisfacer dicho precio público, que según nuestra opinión debería catalogarse como tasa dado el carácter indispensable del servicio. Si se contratasen tan solo algunas fracciones de residuos con empresas autorizadas, el artículo 8 dispone que cabría aplicar coeficientes reductores según la fracción de residuos que se gestione particularmente.

También la tasa del Área Metropolitana de Barcelona por el servicio de gestión de residuos municipales o asimilables no generados en domicilios particulares emplea fórmulas estimativas de cuantificación basada en la clasificación de actividades según residuos generados. Puede consultarse la normativa reguladora en la siguiente dirección URL: <https://docs.amb.cat/alfresco/api/-default-/public/alfresco/versions/1/nodes/d24d1a70-6318-4f03-85fa-7d11e9321714/content/OF-TMTR-BOPB-24-12-2021.pdf?attachment=false&mimeType=application/pdf&sizeInBytes=309818>.

52. Para un examen exhaustivo de los sistemas de pago por generación, *vid.* Agència de Residus de Catalunya (2010).

La medición del volumen puede efectuarse por un método de prepago. En este caso, la cuota de la tasa dependerá del número de bolsas estandarizadas que se adquieran. También cabe que la cuantificación se haga en atención al número y volumen de los cubos recogidos o en función de la frecuencia predeterminada que el contribuyente hubiese interesado, sin perjuicio de que este pueda solicitar recogidas extraordinarias que incrementarán la cuantía a satisfacer.

En el caso de identificación del usuario, este accederá mediante una tarjeta a un contenedor que estará equipado de sistema de pesaje o cámaras volumétricas y efectuará la medición⁵³.

El más implantado de los sistemas mencionados es el pago por volumen a partir de la identificación de recipiente y, concretamente, en lo que respecta a los residuos domésticos, el más utilizado es la bolsa estandarizada. Es necesario adquirir dichas bolsas en el ayuntamiento o en comercios adheridos, pues son las únicas que serán recogidas por el servicio de gestión de residuos.

Resulta de sumo interés, para formular una propuesta de cuantificación, examinar el sistema de pago por generación implantado por el Ayuntamiento de Argentona⁵⁴. En este término municipal, la tasa por servicio de recepción obligatoria de recogida, transporte y eliminación de residuos domésticos tiene como hecho imponible la prestación de los siguientes servicios: recogida y transporte de residuos municipales generados en viviendas particulares; recogida y transporte de residuos municipales generados en locales sin actividad comercial o para usos privados tales como aparcamiento, trastero o almacén; el tratamiento de los restos vegetales generados en los solares sin edificar en aquellas zonas en las que se presta el servicio habitual de recogida de residuos y el tratamiento y eliminación de los residuos mencionados en apartados anteriores.

Así pues, como vemos, la ordenanza fiscal reguladora de la tasa de residuos domésticos se aplica también a aquellos locales en que no se ejerce actividad alguna y a los restos vegetales de solares sin edificar⁵⁵.

53. Según Navarro García (2022: 21), este es el instrumento más idóneo para ejercer un control eficiente sobre los residuos de los ciudadanos.

54. Puede consultarse el texto de la ordenanza fiscal del municipio de Argentona en la siguiente dirección URL:

https://argentona.cat/ARXIOUS/ordenances/fiscals/2024/2024__OF_11_Taxa_de_residus__final.pdf.

55. En esa misma línea, *vid.* la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por recogida, transporte y tratamiento de residuos municipales domiciliarios y asimilables del Ayuntamiento de Lleida, anteriormente referenciada; así como la ordenanza fiscal reguladora de la tasa por recogida, tratamiento y eliminación de residuos del Ayuntamiento de Canet de Mar. En concreto, consúltese la parte relativa a la tasa por el servicio de recepción obligatoria de recogida, transporte y tratamiento de residuos domésticos: https://www.canetdemar.cat/ARXIOUS/ordenances/2024/ORDENANCES_FISCALS_I_REGULADORES_2024_v271223.pdf.

La norma clasifica los inmuebles en dos categorías. Por un lado, los inmuebles de tipología especial, entre los que se encuentran aquellos que están fuera del sistema de recogida puerta a puerta y que, fundamentalmente, están ubicados en urbanizaciones, así como en suelo no urbanizable. No obstante, también forman parte de esta categoría los solares y locales sin actividad, así como los aparcamientos, trasteros o almacenes de más de 5 m², aunque estén ubicados en zona de recogida puerta a puerta o en zonas con recogida de contenedores.

A estos inmuebles no les resulta de aplicación el sistema de pago por generación y se les exige una cuota fija, distinta según la categoría de inmueble. Consideramos que la medida es acertada, ya que puede haber inmuebles que por su localización no puedan ser beneficiarios del sistema de recogida puerta por puerta. A nuestro juicio, la tasa no deja de obedecer al sistema de pago por generación por el hecho de excluir del mismo a determinados inmuebles cuando su singularidad esté suficientemente justificada. Creemos que este es el caso de los inmuebles situados en urbanizaciones o en zonas situadas fuera del núcleo urbano⁵⁶.

De igual modo, en nuestra opinión, es razonable que en el caso de solares sin edificar o locales sin actividad no se aplique el pago por generación. Solo se les exige una cuota fija para el mantenimiento del servicio, pero no abonan cuota alguna en función de los residuos producidos, porque no existe tal producción⁵⁷. Es comprensible que esta misma cuantificación se siga para los garajes y trasteros dado que son anexos a la vivienda y es esta, según nuestra opinión, la que deberá tomarse como referencia de producción de residuos.

El resto de los inmuebles forman parte de la tipología general y la producción de residuos se cuantifica a través de una cuota fija y una cuota variable. La cuota fija depende del número de personas empadronadas en la vivienda e incluye una cantidad de bolsas estandarizadas para la fracción

56. En este sentido, cabe mencionar el sistema de pago por generación implantado en el municipio de Esporles. A efectos de calcular la cuota de la tasa de recogida, transporte y tratamiento de residuos, la ordenanza distingue según la vivienda esté en suelo rústico o en núcleo urbano. El artículo 6.2 dispone que, si la vivienda está en núcleo urbano o en suelo rústico con sistema de recogida puerta a puerta, la cuota tributaria consiste en una parte fija más una parte variable. La parte fija depende de la naturaleza y el destino del inmueble: vivienda en núcleo urbano, vivienda en suelo rústico puerta a puerta, etc. La parte variable se calcula teniendo en cuenta el número de bolsas o adhesivos utilizados para la fracción rechazo y se abona en el momento de su adquisición.

Si la vivienda está en suelo rústico y no se presta en la zona el sistema de recogida puerta a puerta, solo tributarán por la cuota de recogida de contenedores, que consistirá únicamente en una parte fija. Al respecto, *vid.* la siguiente dirección URL: <https://esporles.cat/ca/arxiu-i-documents/ordenances-fiscals/clicau-aqui-veure-les-ordenances-fiscals>.

57. En este sentido, *vid.* también el artículo 6.e) de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por recogida, tratamiento y eliminación de residuos del Ayuntamiento de Canet de Mar, que exige únicamente la cuota fija para solares sin edificar y locales cerrados.

resto que el Ayuntamiento estima necesarias para todo el año en función de las personas empadronadas en el inmueble.

Por lo que respecta a la cuota variable, esta solo se abona si es necesario adquirir bolsas adicionales para la fracción resto y según el volumen de las bolsas adquiridas. Se garantiza así que aquellas personas que no producen residuos no abonen más que la cuota fija.

También se identifican dos tipologías de inmuebles en la tasa por el servicio, de recepción voluntaria, de recogida, transporte, tratamiento y eliminación de residuos comerciales. Por un lado, se encuentran los inmuebles de tipología especial situados en zonas en las que no hay recogida puerta a puerta y, por otro, los inmuebles de categoría general en los que sí está implementada.

En los inmuebles que integran la tipología especial no se exige el pago por generación y abonan una cuota fija en función de la naturaleza de la actividad desarrollada, ubicación y superficie. En cambio, si el inmueble está ubicado en una zona de recogida puerta a puerta, se abonará una cuota fija y una cuota variable.

En este último sistema, la cuota fija se determina, igualmente, en función de la naturaleza de la actividad, ubicación y superficie. Además, se tiene en cuenta si el comercio cuenta con distintivo verde a efectos de reducir la misma. Por su parte, la cuota variable está integrada por tres partes especiales.

La primera de ellas, referida a la recogida de la fracción orgánica, se determina en función del volumen de residuos orgánicos generados. Este volumen se estimará en función del número y tamaño de los cubos utilizados.

La segunda parte especial se calcula según el volumen de la fracción resto. La base imponible se determina en función del número de bolsas de basura estandarizadas utilizadas para esta fracción. Esta parte especial se satisface cuando se adquieren aquellas⁵⁸.

La tercera se determina en función del volumen de envases generados. La base imponible se calcula a partir del número de bolsas utilizadas para esta fracción de residuos y se abona también en el momento de adquirirlas.

Otros municipios, a la hora de establecer el sistema de pago por generación en relación con la prestación del servicio de recogida de residuos co-

58. Otros ayuntamientos, en relación con los residuos comerciales, únicamente han implantado el pago por generación en esta fracción resto. Así, en el municipio de Esporles, en el supuesto de locales, establecimientos o terrenos, la cuota consiste en una parte fija y una parte variable. La parte fija se cuantifica según la naturaleza de la actividad, situación de los inmuebles y producción de residuos de cada tipo de comercio. Por su parte, la parte variable de la cuota se calcula en función del número de adhesivos utilizados para la fracción rechazo. Esta parte de la tasa se abonará al adquirir el adhesivo. Al respecto, *vid.* artículo 6.3 de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por recogida, transporte y tratamiento de residuos.

merciales, en aquellos casos en que no se acude a gestores autorizados, han optado por fórmulas de frecuencia predeterminada o conteo individual de cubos, que consideramos más efectivas en municipios de mayor entidad⁵⁹.

Examinadas las experiencias de los municipios que han implantado sistemas de pago por generación, podemos concluir que, en el caso de residuos domésticos, sería oportuno establecer dos tipologías de inmuebles. Por un lado, estarían los inmuebles a los que no se les aplicaría el sistema de pago por generación y que solo deberían abonar cuota básica. Nos referimos a aquellos que no son beneficiarios del sistema de recogida puerta por puerta o bien aquellos que, pese a estar en zonas en las que sí opera dicha modalidad de recogida, distintas razones justifican que únicamente abonen cuota básica. Estamos pensando en los solares o locales sin actividad, así como en los anexos a la vivienda (garajes, trasteros, etc.), pues, en estos casos, el centro de imputación debe ser aquella.

Por otro lado, estarían aquellos inmuebles que se ubican en zonas de recogida puerta a puerta, sin perjuicio de lo anteriormente señalado. En estos casos, cabría exigir una cuota básica y una cuota variable en función de la cantidad y tipología de residuos producidos.

59. El precio público que se exige en Barcelona a los grandes generadores por los servicios de recogida de residuos comerciales e industriales asimilables a los municipales, anteriormente referenciado, se determina en función de los cubos diarios recogidos de la fracción resto y por el coste de entrega, mantenimiento, reposición y limpieza de los cubos destinados a la recogida de las fracciones orgánica, vidrio, papel/cartón y envases ligeros. Así, a título de ejemplo, para la fracción resto, por cada cubo o contenedor de 90 litros (volumen mínimo) se exige un precio público de 2,15 euros; por un cubo de 3200 litros (volumen máximo) se abonan 82,04 euros. Para cada fracción selectiva recogida, ya sea de materia orgánica, vidrio, papel/cartón o envases ligeros, el precio público oscila desde 91,69 euros/año para un cubo con una capacidad de 90 litros (volumen mínimo) hasta 190,61 euros/año para un cubo con una capacidad de 3200 litros (volumen máximo). Estos precios incluyen la recogida diaria de la fracción orgánica y 3 veces a la semana del resto de fracciones. En caso de recogidas puntuales o extraordinarias se fija un precio por cada servicio.

Resulta preciso aclarar que estamos ante un gran generador cuando la suma de los volúmenes generados en la fracción resto y orgánica sea igual o superior a 600 l/día o igual o superior a 600 l/semana en las fracciones de envases ligeros, papel/cartón o vidrio.

También cabe citar como ejemplo el municipio de Canet de Mar, cuya Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por recogida, tratamiento y eliminación de residuos, anteriormente mencionada, dispone en su artículo 13 que la cuota tributaria en el supuesto de residuos comerciales consiste en una parte general o básica más tres partes especiales. La parte general se determina en función de la naturaleza de la actividad y otras características de esta. Por lo que respecta a las tres partes especiales, la primera se vincula al volumen de basura orgánica, que se calcula en función del número y capacidad de los cubos. La segunda obedece al volumen de la fracción rechazo y se cuantifica según el número de recogidas predeterminadas y el volumen de los cubos. Se contempla la posibilidad de solicitar recogidas extra con tarifas especiales, más reducidas para el caso de residencias geriátricas y guarderías. La tercera parte especial guarda relación con el volumen de envases generados, y para su cálculo se tiene en cuenta el número de recogidas y el volumen del cubo recogido.

La ordenanza contempla la posibilidad de que los comercios soliciten al Ayuntamiento la exoneración de disponer de recipiente específico cuando la generación de basura orgánica, rechazo y envases es muy pequeña.

La cuota básica en los residuos domésticos podría variar según la naturaleza del inmueble o número de personas empadronadas. Respecto a la cuota gradual y la consiguiente medición de los residuos producidos, consideramos que un sistema de sencilla implantación sería el de identificación de recipiente y su volumen.

Entendemos que el sistema de bolsas de prepago sería preferible a la medición a partir de cubos comunitarios. Esta última no sería adecuada porque no incentiva la reducción de residuos y su recogida selectiva en la medida en que no se individualiza correctamente la generación. De emplearse este modelo, podría penalizarse a sujetos que realizan buenas prácticas medioambientales por el comportamiento que adopten el resto de los miembros de esa comunidad⁶⁰.

Entre las fracciones de residuos domésticos que deberían ser objeto de cuantificación individualizada se encuentran la fracción resto y, en su caso, la fracción de envases por su potencial reductor⁶¹.

Por lo que respecta a los residuos comerciales, consideramos que sí sería posible, y conveniente en las grandes ciudades, que la generación se calcule siguiendo el sistema de conteo individual de cubos o en atención al número de recogidas predeterminadas.

Igualmente, sería de interés que se arbitrasen fórmulas que permitieran dar solución a los usos mixtos. Es decir, a aquellos casos en que un mismo inmueble puede generar residuos domésticos y comerciales. Es necesario evitar en estos casos la duplicidad en el pago. En la actualidad, aquellos lugares en que se han implantado sistemas de pago por generación optan básicamente por que los sujetos tributen como domicilio particular y no como actividad comercial, o viceversa⁶².

60. Es de esta misma opinión Gomar Sánchez (2024: 5-6).

61. Señala la Agència de Residus de Catalunya (2010: 13) que "gravar la fracción resto representa un incentivo tanto para reducir los residuos como para participar en las recogidas selectivas. Por ese motivo, resulta evidente que ésta siempre es una fracción que hay que gravar. Sin embargo, si sólo se grava la fracción resto, y debido a que supone un porcentaje relativamente pequeño de los residuos generados, la cuota unitaria de la parte variable de la tasa tendría que ser bastante elevada si se quisiera alcanzar un porcentaje relevante de la recaudación, y eso haría que también fuera elevado el riesgo de fraude. Por tanto, es recomendable gravar también alguna otra fracción. La fracción envases es la que se puede reducir de forma más importante a través del cambio de hábitos, y es una de las fracciones más difíciles de reciclar, por lo cual puede ser interesante gravarla". Al respecto, *vid.*, también, Puig y Calaf (2011: 21).

62. En este sentido, la norma reguladora de la tasa metropolitana por el servicio de gestión de residuos municipales o asimilables no generados en domicilios particulares en el Área Metropolitana de Barcelona señala en su artículo 10.7 lo siguiente: "Los contribuyentes, que sean personas físicas titulares de actividades económicas, declaradas en una vivienda en que conste cédula de habitabilidad, tributarán como domicilio particular y no en función de la actividad".

En el municipio de Barcelona, la Ordenanza fiscal reguladora del precio público por los servicios de recogida de residuos comerciales e industriales asimilables a los municipales, en su artículo 8 g), prevé: "Las personas titulares de actividades profesionales, clasificadas como pro-

5 Beneficios fiscales

En la cuantificación de la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria pueden establecerse bonificaciones por razones de capacidad económica para asegurar la prestación del servicio a aquellos sectores más desfavorecidos⁶³. No obstante, como adelantamos al comienzo de nuestro trabajo, si ahora la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria no puede ser deficitaria, la menor contribución de unos usuarios supone automáticamente una mayor contribución del resto sin que se haya provocado un mayor coste.

El Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en Sentencia de 31 de enero de 2019, núm. rec. 1898/2017, sobre si cabe utilizar como criterio modulador la capacidad económica y si resulta justificado que la menor contribución al coste de un sujeto pueda ser repercutida a otros, sin que estos últimos hubiesen generado un mayor coste proporcional a la mayor contribución.

En el caso de autos, la polémica se suscitaba en torno a una tasa por suministro de agua potable en la que la cuota se determinaba aplicando a la base imponible una tarifa binómica que constaba de una cuota fija y una cuota variable. En la cuantificación de la cuota variable se había previsto una cuota cero para los perceptores de rentas de inserción y coeficientes reductores para el supuesto de que no se alcanzasen determinados umbrales de renta.

Nuestro Alto Tribunal interpretó que en la medida en que el artículo 24.4 del TRLRHL no establece un elenco taxativo de factores de capacidad económica a tener en cuenta, “una vez respetado el límite máximo que sig-

ductores mínimos —con una superficie de actividad igual o inferior a 25m²—, que desarrollen su actividad profesional en su domicilio de empadronamiento, a título individual gozarán de una reducción del precio público del 100% de la tarifa correspondiente”.

En el municipio de Canet de Mar, la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por recogida, tratamiento y eliminación de residuos dispone en su artículo 12 que, si en una misma finca hubiese que tributar por la cuota de actividad económica y por la de vivienda, correspondería tributar por la primera. Es competencia del Ayuntamiento valorar que la actividad económica no genera residuos de forma importante. No se aplicaría esta regla si la actividad estuviese abierta al público directamente en la vía pública o si la superficie dedicada a la actividad fuese igual o superior al 50 %.

⁶³. El legislador reconoce dicha posibilidad al señalar en el artículo 24.4 TRLRH 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”. El precepto no impone obligación alguna porque, como señala la STS de 10 de junio de 2010, núm. rec. 4891/2009, “no existe, conforme a la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, una exigencia constitucional de que la cuantía de las tasas se module en función de la capacidad económica”. El principio de capacidad económica es secundario en estas figuras dado su carácter sinalagmático y, por ello, algunos autores como Gomar Sánchez (2024: 2) consideran que estos tributos no son instrumentos idóneos para tener en cuenta la capacidad económica.

nifica el coste total del conjunto de servicios, el reparto individual de la tasa puede ser desigual mediante su modulación con criterios de capacidad económica; estos criterios habrán de estar objetivados y ser razonables; y el reparto individual habrá de efectuarse con pautas de proporcionalidad que tengan en cuenta el grado de utilización del servicio”.

En nuestra opinión, es dudoso que pueda efectuarse ese reparto con pautas de proporcionalidad y en atención al grado de utilización del servicio en las nuevas tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Dado su carácter no deficitario, sencillamente, los usuarios con mayor capacidad contributiva tendrán que asumir los costes de aquellos que se encuentren en una peor situación financiera.

Consideramos que lo más adecuado hubiese sido que el municipio financiase con recursos generales las reducciones o exenciones que no dependan de la menor producción de residuos, como sucede en Italia⁶⁴. El legislador no lo ha contemplado y, a falta de dicha previsión, entendemos que debieran aplicarse dichos beneficios fiscales únicamente sobre la cuota básica, aunque insistimos en que, con toda probabilidad, se vulnerará el principio de aprovechamiento obtenido o utilidad percibida.

En ningún caso cabe establecer dichos beneficios por razones de capacidad económica sobre la cuota variable. Esta última ha de medir la generación de residuos producidos con independencia de la capacidad económica del productor. No podemos olvidar que la finalidad última es incentivar la reducción de residuos y la recogida selectiva⁶⁵.

También podrían, en nuestra opinión, establecerse beneficios fiscales sobre la cuota básica en atención a una menor producción de residuos. En este caso sí se cumpliría con el principio de aprovechamiento obtenido o utilidad percibida. En la actualidad se contemplan en determinados municipios reducciones para supuestos de inactividad de locales, actividades de temporada y, también, en países de nuestro entorno, como Francia e Italia, se establecen este tipo de beneficios⁶⁶.

64. Al respecto, *vid.* artículo 1, párrafo 660, de la Ley núm. 147, de 2013.

65. Señala el Ministerio de Hacienda (2024: 6) que “hay que tener en cuenta que el objetivo de esta tasa es fomentar la reducción de residuos, por lo que, si se concede a determinados colectivos una reducción o bonificación elevada, podría fomentarse conductas contrarias al cumplimiento de dicho objetivo, ya que, si no pagan la tasa o lo hacen en una cuantía mínima, no procurarán disminuir la cantidad de residuos que generen”.

66. En nuestro país, la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid reguladora de las tasas por los servicios y actividades relacionados con el medioambiente contempla una reducción del 90 % para inmuebles desocupados de larga duración. Disponible en https://sede.madrid.es/FrameWork/generacionPDF/ANM²023_130.pdf?idNormativa=1c7abd81877fc810VgnVCM²000001f4a900aRCRD&nombreFichero=ANM²023_130&cacheKey=19. También, entre otras, el Área Metropolitana de Barcelona prevé reducciones por inactividad o actividad de temporada en la

Por lo que respecta a los beneficios medioambientales por compostaje, recogida selectiva, utilización de puntos limpios, el artículo 11.4 la Ley 7/2022 parece aconsejar su establecimiento. Hasta el momento el uso de los mismos no está ni mucho menos generalizado⁶⁷ y, desde luego, contribuiría a una política de reducción de residuos que no debe ser únicamente penalizadora, sino también incentivadora.

Echamos de menos mayor grado de concreción por parte del legislador estatal también en lo concerniente al establecimiento de beneficios fiscales y porcentajes máximos⁶⁸. El único beneficio fiscal que se establece propiamente por la Ley 7/2022 es una bonificación, actualmente regulada en el artículo 24.6 del TRLRHL, que puede alcanzar hasta el 95 % de la cuota íntegra para “aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, con carácter prioritario, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas haya sido previamente verificado por la entidad local”⁶⁹.

norma reguladora de la tasa metropolitana por el servicio de gestión de residuos municipales o asimilables a los municipales no generados en domicilios particulares.

En Italia, el artículo 1, párrafo 659, de la Ley núm. 147 de 2013, prevé que los municipios puedan introducir reducciones y exenciones en atención a la menor producción de residuos. Entre otros casos, cuando en la vivienda haya un solo ocupante, cuando se trate de viviendas y locales de uso estacional y cuando las viviendas estén ocupadas por personas que residan en el extranjero durante más de seis meses al año.

También en Francia, el artículo 1524 del Código General de Impuestos, en relación con el TEOM, tributo destinado a cubrir gastos de servicios de recogida y tratamiento de residuos domésticos, prevé que se puedan establecer exenciones o reducciones sobre la cuota fija en casos de desocupación durante más de tres meses por causas no imputables al propietario.

67. Según el Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (2023b: 4), de una muestra de 131 municipios, “tan solo el 12% de los municipios que cuentan con tasas u otras figuras recaudatorias específicas tiene en consideración algún beneficio fiscal de carácter ambiental para domicilios, siendo el uso de puntos limpios, el compostaje doméstico y la correcta separación de residuos los criterios principales aparecidos. Asimismo, únicamente el 7,9% de municipios con figuras cobradoras de residuos comerciales cuenta con beneficios fiscales ambientales, siendo la separación de fracciones, la certificación de gestión ambiental y el uso del punto limpio los criterios que los articulan”.

68. Como señala Herrera Molina (2021: 33), según el artículo 9 del TRLRHL, los beneficios fiscales deben establecerse por ley. Si bien, considera el autor que “las bonificaciones dirigidas a fomentar la reducción de residuos no constituyen un auténtico beneficio fiscal, sino una técnica para precisar la distribución individual del coste del servicio”.

69. Según el Ministerio de Hacienda (2024: 7), solo debiera aplicarse esta bonificación “en aquellos supuestos en que las medidas adoptadas por los sujetos pasivos no vinieran ya impuestas por la legislación vigente”.

También en Italia se prevé, en el artículo 1, párrafo 652, de la Ley núm. 147, de 2013, un incentivo fiscal para combatir el desperdicio alimentario. Así, se dispone en dicha norma que “a los usuarios no domésticos relacionados con actividades comerciales, industriales, profesionales y productivas en general, que produzcan o distribuyan productos alimenticios, y que directa o indirectamente suministren gratuitamente dichos productos alimenticios a indigentes y a personas con mayor necesidad o para la alimentación animal, el municipio podrá aplicar un coeficiente de reducción de la tarifa proporcional a la cantidad, debidamente certificada, de los bienes y productos retirados de la venta y sujetos a donación”.

Resulta llamativo que la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de noviembre de 2008, modificada por Directiva 2018/851, prevea entre los instrumentos económicos a adoptar por los Estados los incentivos fiscales a la donación de productos, en particular de alimentos, y el legislador español únicamente establezca una bonificación de índole potestativa⁷⁰.

6 Sujetos pasivos

Otro elemento esencial de las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias que puede haberse visto afectado por las modificaciones introducidas por la Ley 7/2022 es el atinente a los sujetos pasivos.

El artículo 23.1 del TRLRHL establece que los contribuyentes de las tasas por prestación de servicio son aquellas personas “que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales”. Asimismo, este precepto, en su apartado segundo, prevé que en las tasas establecidas por razón de servicios que afecten a los ocupantes de viviendas o locales tendrán la condición de sustitutos “los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios”.

De la redacción de ambos preceptos se desprende que los contribuyentes serán las personas que ocupen o utilicen por cualquier título una vivienda o un local, ya que serán los productores de los residuos. Ahora bien, al establecerse que el sustituto será el propietario del inmueble, este deberá satisfacer la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria, sin perjuicio de que pueda exigir lo pagado al productor.

Cabe preguntarse si tiene sentido mantener la figura del sustituto ahora que se establecerán sistemas de pago por generación⁷¹. En nuestra opinión, si el modelo utilizado para cuantificar los residuos producidos es el de prepago, consistente en la adquisición de bolsas, tendría razón de ser, para facilitar la gestión, que se mantuviese el sustituto con relación al pago de la

⁷⁰. Para un estudio más exhaustivo de las medidas que cabe adoptar para luchar contra el desperdicio alimentario, *vid.* Arana Landín (2023: 113 y ss.).

⁷¹. Señala Ruiz Garijo (2023: 26) que la sustitución tributaria encaja mal con la finalidad de las tasas de pago por generación. Según esta autora no es conveniente “identificar el residuo generado con el inmueble, sino que la tasa debería tener carácter personal. Solamente así [...] puede incentivarse el reciclado y la separación de residuos”. En sentido contrario, Villena Cerón (2023: 123-124) considera necesario mantener la figura del sustituto por razones de gestión.

cuota básica⁷². En el caso de la cuota variable, creemos que no es necesario, salvo en alquileres de corta estancia o turísticos, y ello porque el contribuyente será la persona que adquirirá las bolsas según sus necesidades y abonará la misma en el momento de su adquisición.

Si el modelo de cuantificación fuese el de conteo individual de cubos o fracciones predeterminadas, sobre todo en el caso de residuos domésticos, consideramos oportuno mantener la figura del sustituto por razones de gestión⁷³. Coincidimos con aquellos autores que sostienen que el comportamiento de los contribuyentes puede incentivarse igualmente si estos son los que, en último término, deberán abonar la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria al ser repercutida por el sustituto⁷⁴.

7

Conclusiones

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, en atención al principio de jerarquía de los residuos, impone el establecimiento de tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, específicas y diferenciadas, para la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos.

El tradicional carácter potestativo de las tasas no contribuye a la consecución de los objetivos de reducción de residuos y recogida selectiva. Ahora que estos instrumentos de financiación asumen un rol extrafiscal, es necesario generalizar su exigencia.

Consideramos un acierto el establecimiento obligatorio, no tanto así su carácter no deficitario que se prevé en el artículo 11.3 de la Ley 7/2022. Si la

72. Al respecto, *vid.* los artículos 3.2 y 10.4 de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por recogida, tratamiento y eliminación de basuras y otros residuos sólidos urbanos del municipio de Argenton, así como el artículo 3.2 de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa de recogida, transporte y tratamiento de residuos del Ayuntamiento de Esporles.

También Herrera Molina (2021: 31) considera que se podría mantener el sustituto para la cuota básica en estos supuestos. No así cuando sea necesario identificar al usuario para medir los residuos generados. En este último caso, entiende el autor que es innecesario e incluso inconveniente mantener la figura del sustituto. De ahí que proponga modificar el TRLRHL para que sea facultativo su establecimiento.

73. En este sentido, *vid.* el artículo 10 de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por el servicio de recogida, transporte y eliminación de residuos del Ayuntamiento de Canet de Mar. Por su parte, Herrera Molina (2021: 30) considera que "algunas tasas de residuos con un componente de generación podrían seguirse exigiendo con comodidad al propietario (aunque no coincida con el usuario). Este será el caso cuando la tasa se gestione mediante padrón en el que conste el volumen de residuos que serán objeto del servicio en el período impositivo (atendiendo al volumen de los contenedores y la frecuencia de la recogida)".

74. Al respecto, *vid.* Comar Sánchez (2024: 5).

elaboración de los informes técnico-económicos era un arduo trabajo antes de la reforma, la imposición de un umbral mínimo añade más dificultad.

Además, el hecho de que la recaudación en términos globales deba ser equivalente al coste general del servicio plantea un problema a la hora de establecer beneficios fiscales por capacidad económica. Aquellos contribuyentes con mayor capacidad contributiva asumirán el coste de los restantes sin que exista una mayor utilidad para ellos. Se vulnerará, con toda probabilidad, el principio de aprovechamiento obtenido o utilidad percibida.

Asimismo, la norma prevé un giro copernicano en la cuantificación de dichas prestaciones patrimoniales públicas. Estas han de permitir implantar sistemas de pago por generación que individualicen los residuos generados por los contribuyentes, dejando atrás las fórmulas objetivas de cuantificación.

Pese al cambio transcendental que se propone, el legislador no concreta qué modelos han de adoptarse ni qué fracciones de residuos han de cuantificarse de forma individualizada. No cabe duda de que la ausencia de regulación traerá consigo una indeseable disparidad normativa entre municipios. Si se pretende asegurar la finalidad extrafiscal de estos instrumentos y, por consiguiente, su eficacia a la hora de reducir los residuos e incentivar la participación en la recogida selectiva, es necesario que el legislador concrete el mandato.

En nuestra opinión, sería idóneo que, en la cuantificación de las nuevas tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, se estableciese una cuota básica, que no obedezca a criterios de generación real de residuos y que permita hacer frente a los costes fijos de un servicio que no puede ser deficitario. A dicha cuota básica se añadiría una cuota variable, que ha de medir la cantidad de residuos producidos por los contribuyentes.

En el ámbito de los residuos domiciliarios, consideramos que el sistema de adquisición de bolsas prepago podría ser sencillo de implantar y más eficaz que la medición por cubos comunitarios. Esta última modalidad no incentiva adecuadamente, dado que no permite identificar al productor. Otra posibilidad sería el establecimiento de contenedores cerrados.

El nuevo modelo de cuantificación afectará también a otros elementos esenciales del tributo. No estamos únicamente ante un cambio sustancial en términos de cuota tributaria, sino de hecho imponible, beneficios fiscales y sujetos pasivos.

Así pues, tras la implantación de sistemas de pago por generación, cabe plantearse si es necesaria una generación efectiva de residuos para la realización del hecho imponible. A nuestro juicio, la cuota básica a la que antes aludíamos puede exigirse con independencia de la producción para cubrir los costes fijos del servicio, pero no así la cuota variable.

Sobre esta cuota básica deberán articularse también los beneficios fiscales por capacidad económica. Ahora bien, hubiese sido deseable que el

ayuntamiento financiase los mismos al no guardar relación con una menor producción de residuos.

De igual modo, la necesidad de realizar mediciones individualizadas de residuos y la finalidad incentivadora que lo justifica hace que nos preguntemos si tiene sentido mantener la figura del sustituto del contribuyente. Consideramos que, en el caso de que se utilice el sistema de bolsas prepago, puede ser de utilidad mantener dicha sustitución únicamente en lo que respecta al abono de la cuota básica para facilitar la gestión. De igual modo, por idéntico motivo, consideramos que puede mantenerse la figura del sustituto en los sistemas de medición de volumen o pesaje de cubos.

Como vemos, afrontamos un cambio revolucionario en la gestión de los residuos y su fiscalidad. La pregunta que nos hacemos es si la figura de la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria es la más deseable para cumplir este cometido. No solo por la alta litigiosidad que rodea a la misma, sino por la previsible falta de homogeneidad en su establecimiento que puede frustrar la finalidad extrafiscal con la que se han configurado dichas prestaciones patrimoniales de carácter público.

8

Bibliografía

- Agència de Residus de Catalunya. (2010). *Guía para la implementación de sistemas de pago por generación*. Generalitat de Catalunya. Disponible en https://residus.gencat.cat/web/.content/home/lagencia/publicacions/centre_catala_del_reciclatge__ccr/guia_pxxg_es.pdf.
- Alenza García, J. F. (2023). Implicaciones para las entidades locales de la nueva legislación de residuos. *Anuario Aragonés del Gobierno Local*, 14, 239-268.
- Arana Landín, S. (2023). Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la agenda 2030. *Revista de Tributos Locales*, 163, 97-121.
- Baudino, P. (2022). El rol de la inteligencia artificial en la gestión de los residuos municipales. *Documentos — Instituto de Estudios Fiscales*, 8, 226-236.
- Comisión Europea. (2018). *Informe de alerta temprana para España que acompaña al Documento informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación de la legislación de la UE en materia de residuos, incluido el informe de*

alerta temprana para los Estados miembros que corren el riesgo de incumplir con el objetivo para 2020 en relación con la preparación de residuos municipales para la reutilización y el reciclado. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018SC0425&from=MT>.

- (2023). *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones que identifica a los Estados miembros en riesgo de no alcanzar los objetivos de reciclado de residuos municipales y de envases de 2025 y el objetivo de reducción del depósito de residuos en vertederos de 2035.* Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023DC0304>.

Cordero González, E. M.^a (2022). Un nuevo impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas: el impuesto sobre el depósito de residuos. En M.^a R. Alonso Ibáñez (dir.). *Las relaciones entre el Derecho y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)* (pp. 311-337). Thomson Reuters-Civitas.

García Carretero, B. (2019). La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular. *Revista Crónica Tributaria*, 170, 31-68.

García-Ovies Sarandeses, I. (2022). Los tributos como instrumento para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible. En M.^a R. Alonso Ibáñez (dir.). *Las relaciones entre el Derecho y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)* (pp. 283-309). Thomson Reuters-Civitas.

Gomar Sánchez, J. I. (2022). La tasa de residuos locales: Observaciones y problemática. *Revista de Tributos Locales*, 159, 91-117.

- (2024). El pago por generación en la tasa/prestación local de residuos. *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, Extra-1, 1-17.

Guervós Maillo, M.^a Á. (2004). Tributación local en materia de prestación de servicios de reciclaje, tratamiento y eliminación de residuos. *Revista de Tributos Locales*, 39, 11-31.

Herrera Molina, P. M. (2021). Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales. *Revista de Tributos Locales*, 152, 13-41.

Herrera Molina, P. M. y Barberena Belzunce, I. (2023). La tarifa por el servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona a la luz de las exigencias derivadas de la ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular. *Revista de Tributos Locales*, 162, 89-105.

Leal Barros, J. (2011). La determinación del hecho imponible y su cuantificación, en la tasa de recogida de residuos, desde una perspectiva jurisprudencial. *Revista de Tributos Locales*, 100, 51-66.

Martínez Sánchez, C. (2019). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local: origen y regulación actual. *Anuario de Derecho Municipal*, 13, 57-83.

Ministerio de Hacienda. (2024). *Documento sobre cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos, elaborado a partir de los trabajos realizados por el Grupo de Trabajo integrado por representantes del Ministerio de Hacienda (Secretaría General de Financiación Autonómica y Local y Dirección General de Tributos), del Ministerio de Transición Ecológica y el Reto Demográfico (Dirección General de Calidad y Evaluación Ambiental) y de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP)*. Disponible en <https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>.

Navarro García, A. (2022). Las prestaciones económicas sobre la gestión de residuos. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, XIII (2), 1-40.

Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos. (2023a). *Evolución de las tasas de residuos en España 2015-2023*. Fundació ENT. Disponible en https://www.fiscalidadresiduos.org/wp-content/uploads/2023/11/Evolucion-Tasas_2023.pdf.

– (2023b). *Las tasas de residuos en España 2023*. Fundació ENT. Disponible en https://www.fiscalidadresiduos.org/wp-content/uploads/2023/11/Tasas_2023.pdf.

Ortega Bernardo, J. (2022). Comentario a los aspectos competenciales y organizativos de la Ley 7/2022 de residuos (Arts. 12 y 13). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, Extra-21, 97-137.

Pablos Mateos, F. (2021). La tasa de residuos como instrumento de la política medioambiental. *Documentos — Instituto de Estudios Fiscales*, 7, 141-151.

Pagès i Galtés, J. (2022a). La prestación económica por la gestión local de residuos (primera parte): Naturaleza jurídica. *Revista de Tributos Locales*, 156, 49-139.

– (2022b). La prestación económica por la gestión de residuos (segunda parte): Extrafiscalidad y parafiscalidad. *Revista de Tributos Locales*, 157, 33-123.

– (2022c). La prestación económica por la gestión de residuos (tercera parte): Establecimiento y tramitación. *Revista de Tributos Locales*, 158, 53-143.

Patón García, G. (2022). La fiscalidad ambiental en el marco de la estrategia de economía circular y del plan de recuperación, transformación y resiliencia. *Documentos — Instituto de Estudios Fiscales*, 8, 192-225.

Puig Ventosa, I. (2016). Las tasas de residuos en España. *Documentos — Instituto de Estudios Fiscales*, 27, 1-46.

- Puig Ventosa, I. y Calaf Forn, M. (2011). Pago por generación de residuos: el caso de Argenton. *Residuos: Revista Técnica*, 124, 18-29.
- Puig Ventosa, I. y Llabrés Payeras, A. (2023). Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales. *Revista Crónica Tributaria*, 186, 79-95.
- Ruiz Garijo, M. (2023). Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw). *Revista de Tributos Locales*, 165, 11-33.
- Serrano Antón, F. (2023). El pago por generación en la tasa municipal de gestión de residuos no domiciliarios como incentivo para la reducción, reutilización, recuperación y reciclaje de residuos. *Documentos — Instituto de Estudios Fiscales*, 3, 172-199.
- Villena Cerón, M.^a R. (2023). Principales problemas prácticos derivados de la nueva tasa de residuos por generación. *Revista de Tributos Locales*, 165, 107-125.