



La tasa local sobre los residuos domésticos

Juan Ignacio Gomar Sánchez

Inspector de Hacienda municipal.

Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid (España)

gomarsji@madrid.es

Extracto

La trasposición al derecho interno de las directivas comunitarias en materia de residuos impone a los entes locales una serie de relevantes obligaciones en relación con el tratamiento, reciclado, aprovechamiento y eliminación de los residuos domésticos urbanos. Su financiación se prevé a través de tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, de obligado establecimiento. En abril de 2025 deberán estar ya aprobadas, lo que, dada su deficiente y problemática regulación, no va a ser cuestión fácil ni pacífica.

Palabras clave: tasas; entidades locales; residuos domésticos; reciclaje; pago por generación.

Recibido: 12-07-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado: 04-11-2024

Cómo citar: Gomar Sánchez, J. I. (2024). La tasa local sobre los residuos domésticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 139-168. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24101>



The local tax on urban domestic waste

Juan Ignacio Gomar Sánchez

Abstract

The transposition into national law of the european directives on waste imposes on local authorities a series of relevant obligations in relation to the treatment, recycling, use and disposal of urban domestic waste. Its financing is provided through taxes. In April 2025, they should be approved. Will not be an easy or peaceful matter.

Keywords: fees and taxes; local entities; domestic waste; recycling; pay-as-you-throw.

Received: 12-07-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published: 04-11-2024

Citation: Gomar Sánchez, J. I. (2024). La tasa local sobre los residuos domésticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 139-168. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24101>



Sumario

- 1. El problema
 - 2. La Ley 7/2022, de 8 de abril
 - 3. Características singulares de esta tasa/PPPNT: preceptiva y no deficitaria
 - 4. Pago por generación
 - 5. Los estudios económico-financieros de la tasa/prestación de residuos domésticos
 - 6. ¿Tasa o PPPNT?
 - 7. La inseguridad jurídica de las tasas locales
 - 8. La fórmula elegida por el legislador: la financiación de una competencia, y no de un servicio
 - 9. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. El problema

La UE regula el régimen jurídico de los residuos en la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas directivas (directiva marco), modificada por la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018¹. La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, publicada en el BOE el 9 de abril, la ha traspuesto a nuestro ordenamiento interno.

Los residuos son un problema cuya incidencia medioambiental global es de indiscutible gravedad; no obstante, la UE también observa en el problema una oportunidad.

Manifiesta así la Directiva 2008/98/CE que el objetivo de la gestión de los residuos debe ser «proteger, preservar y mejorar la calidad del medio ambiente», así como «proteger la salud humana», pero también:

promover los principios de la economía circular, mejorar el uso de la energía renovable, aumentar la eficiencia energética, reducir la dependencia de la Unión de los recursos importados, crear nuevas oportunidades económicas y contribuir a la competitividad a largo plazo.

La «gestión de residuos» es, según esta normativa, una actividad compleja y polifacética que debe superar la mera recogida y eliminación para convertirse en piedra angular de una

¹ La legislación de la UE sobre gestión de residuos se puede consultar aquí: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/eu-waste-management-law.html>

«economía circular»² que, entre otros aspectos, pretenda la conversión en recursos económicos de parte de esos residuos, creando «oportunidades de importancia para las economías locales y los interesados».

No está claro hasta qué punto esa oportunidad es económicamente competitiva por sí misma, pues, si lo fuera, es muy probable que el sector privado ya se hubiera ocupado de ella. Tampoco parece que esa oportunidad haya sido observada por los países del tercer mundo, donde los residuos se acumulan y desperdician, nunca mejor dicho, contaminando los ecosistemas. Por eso se puede considerar que, en el marco de una economía global extremadamente competitiva en la que suele ser más ventajoso en términos estrictamente económicos «usar y tirar», solo poderes públicos como los europeos³ o similares puedan permitirse impulsar políticas virtuosas que declaren un principio como el de la jerarquía de recursos (art. 4 de la Directiva 2008/98/CE), que define el orden de prioridades en su legislación y política, en cuya virtud, lo primero es prevenir la generación de los residuos; lo segundo, prepararlos para su reutilización; lo tercero, reciclar; lo cuarto, valorizar de cualquier otra forma, incluida la energética, y solo en última instancia, eliminar.

Entre todos esos residuos, la Directiva (UE) 2018/851 confiesa en su considerando 6 que son los municipales los de gestión más difícil:

Los retos que plantea la gestión de los residuos municipales radica en la gran diversidad y complejidad de su composición, en su proximidad directa a los ciudadanos, en su muy marcada visibilidad pública y en su repercusión en el medio ambiente y la salud humana

En consecuencia, la gestión de los residuos municipales requiere un sistema de gestión de residuos muy complejo que comprenda un régimen eficiente de recogida, un sistema eficaz de clasificación de residuos y una trazabilidad adecuada de los flujos de residuos, el compromiso activo de los ciudadanos y las empresas, unas infraestructuras adaptadas a la composición específica de los residuos y un sistema de financiación elaborado.

² Según el Parlamento Europeo (2023):

La economía circular es un modelo de producción y consumo que implica compartir, alquilar, reutilizar, reparar, renovar y reciclar materiales y productos existentes todas las veces que sea posible para crear un valor añadido. De esta forma, el ciclo de vida de los productos se extiende.

En la práctica, implica reducir los residuos al mínimo. Cuando un producto llega al final de su vida, sus materiales se mantienen dentro de la economía siempre que sea posible gracias al reciclaje. Estos pueden ser productivamente utilizados una y otra vez, creando así un valor adicional.

Contrasta con el modelo económico lineal tradicional, basado principalmente en el concepto «usar y tirar», que requiere de grandes cantidades de materiales y energía baratos y de fácil acceso.

³ Véase Cuevas Saavedra (2022).

Es, precisamente, su financiación una de las claves imprescindibles para el cumplimiento de los objetivos de la UE, ya que, si han de ser los poderes públicos locales los que en gran medida apliquen, desarrollen e incentiven la jerarquía de recursos, solo una financiación estable, segura y potente permitirá su consecución. Para los entes municipales y provinciales españoles, tradicionalmente aquejados de problemas económicos, esta financiación debe ser un objetivo prioritario.

En cuanto a la extraordinaria relevancia económica del fenómeno del que estamos hablando, baste apuntar que el coste de la gestión de residuos domésticos nacionales se calcula en este momento en 3.800 millones de euros anuales⁴, y eso que nuestro país se encuentra entre los que cumplen deficientemente en la materia⁵.

Si el IBI proporcionó a los ayuntamientos 13.244 millones de euros de recaudación líquida en el ejercicio 2021 y el IIVTNU (la plusvalía municipal) otros 2.071, la prestación patrimonial de carácter público no tributario (tasa/PPPNT) de residuos domésticos está llamada a convertirse en el segundo ingreso tributario municipal (DGT, 2021, p. 140).

En cuanto a lo ambicioso de los objetivos, cabe apuntar⁶ que el artículo 26 de la Ley 7/2022 pretende que en el año 2035 la preparación para la reutilización y el reciclado de

⁴ En el informe *La tasa de residuos en España 2023* (Castells Rey y Pellicer García, 2023, p. 3) se indica que:

En España, en 2021, incluyendo todas las entidades locales municipales y supramunicipales que presentan datos, el ingreso por tasas asociadas al concepto de recogida de residuos municipales fue de 1.678 millones de euros, mientras que 573 millones de euros se asociaron al concepto de tratamiento, sumando un total de 2.251. Por otro lado, los gastos totales reportados del servicio serían de 3.828 millones de euros.

Ecoembes (2023), por su parte, se remite al Observatorio Sectorial DBK sobre servicios urbanos para indicar que en 2019 el coste de la gestión de los residuos generados en nuestro país era de 3.740 millones de euros, sin el reciclado. La Fundación para la Economía Circular, en su informe *Diagnóstico y escenarios de cumplimiento de los objetivos de residuos municipales 2025-2030-2035*, concluyó que el coste total crecería un 28 %, desde los 2.896 millones de 2021 (1.885 millones de recogida y 1.011 millones de tratamiento) hasta los 3.705 millones en 2035, con 2.487 millones de recogida y 1.217 millones de tratamiento (véase Díaz, 2021).

⁵ Según se lee en Matellano (2024):

De los 467 kilogramos de basura que genera cada español anualmente, solo el 38,6 % adquiere una segunda vida. El resto, más de 13 millones y medio de toneladas de desechos al año, va directo a la incineradora o, en su mayoría, al vertedero. España se sitúa a la cola de los grandes países europeos en términos de reciclaje de residuos sólidos urbanos (RSU): 10 puntos por debajo de la media de los veintisiete y lejos del 69 % de desechos que se reutiliza en Alemania, el 58 % de Países Bajos o el 52 % de Italia.

⁶ El artículo 26.1 de la Ley 7/2022 indica que, con objeto de cumplir los objetivos de la ley y contribuir hacia una economía circular europea, las autoridades competentes deberán adoptar las medidas necesarias para garantizar que la cantidad de residuos domésticos y comerciales destinados a la preparación para la reutilización y el reciclado alcancen, en conjunto, como mínimo, el 50 % en peso. La cantidad de

residuos municipales alcance un mínimo del 65 % de su peso; del que al menos el 15 % debería corresponder a residuos textiles, de aparatos eléctricos y electrónicos y muebles, entre otros. En este momento, en materia de reciclado:

solo se recupera el 48 % del total de residuos, frente a la media de la EU-27 que alcanza el 58 %. Esto da como resultado una tasa de uso circular de materiales muy modesta que incluso ha empeorado con el paso del tiempo, al reducirse 3,3 puntos porcentuales desde el 10,4 % de 2010 hasta el 7,1 % de 2022 (Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas, 2024).

2. La Ley 7/2022, de 8 de abril

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, regula, entre otros muchos aspectos, el instrumento elegido para la financiación de la gestión local de los residuos domésticos.

Para conceptualizar mejor la trascendencia de esta ley es útil tener en cuenta otras dos normas y un par de conceptos clave. Las normas son la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local (LRBRL), y el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo. Los conceptos son el de «residuo doméstico» y el de «gestión de residuos».

En cuanto a la LRBRL, debe tenerse en cuenta que configura y distribuye las competencias locales, entre ellas, las relativas a la recogida y tratamiento de residuos, en función de la población de los municipios, previendo fórmulas colaborativas con las diputaciones provinciales para los entes locales de menor población⁷, cuyas obligaciones en esta materia son más laxas.

residuos no peligrosos de construcción y demolición destinados a la preparación para la reutilización, el reciclado y otra valorización de materiales, hasta un 70 % en peso. Para 2025, la preparación para la reutilización y el reciclado de residuos municipales, hasta un mínimo del 55 % en peso; con al menos un 5 % en peso respecto al total de residuos textiles, de aparatos eléctricos y electrónicos, de muebles y otros residuos susceptibles de ser reutilizados. Para 2030, se aumentará este porcentaje hasta un mínimo del 60 %/10 %, y para 2035, hasta un mínimo del 65 %/15 %.

⁷ Artículos 25, 26, 36 y 86. El artículo 26, de especial importancia, dispone que todos los municipios deben prestar servicio de recogida de residuos y limpieza viaria; los de población superior a 5.000 habitantes, además, tratamiento de residuos; y los de población superior a 50.000 habitantes, además, medioambiente urbano. En los municipios con población inferior a 20.000 habitantes, será la diputación provincial o entidad equivalente la que coordinará la prestación de los servicios de recogida y tratamiento de residuos.

Por su parte, el TRLRHL establece el régimen jurídico general de las tasas y de las PPPNT supeditando las primeras al principio económico de la no superación del coste del servicio. Indica así el artículo 24.2 que:

En general [...], 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.

De este modo, se admite sin impedimento que el importe de la tasa pueda ser inferior a ese coste, dejando por tanto un amplio margen de decisión a los órganos de gobierno municipales. En el mismo sentido, no establece la obligatoriedad del establecimiento de ninguna tasa concreta, lo que permite a los ayuntamientos decidir el modo de financiación de cualquier servicio público, pudiendo sufragar íntegramente con cargo a los impuestos municipales los que considere oportuno. Eso implica, en definitiva, que la financiación de un servicio pueda tener lugar por una u otra vía según la decisión política adoptada al efecto por el municipio con base en su autonomía local.

Particularmente, y en materia de residuos, lo que sí dispone el TRLRHL en el artículo 21.1 e) es que «las entidades locales no podrán exigir tasas por los servicios» de «limpieza de la vía pública».

La singularización de las obligaciones de los municipios en materia de residuos según su población, presente en la LRBRL, desaparece en el TRLRHL, norma para la que todos los municipios son iguales, sean grandes o pequeños, gordos o flacos, criterio que continúa en la Ley 7/2022, para la que tampoco hay diferencia entre unos y otros.

Resulta también imprescindible, antes de continuar, detenerse en el concepto legal de lo que es un «residuo doméstico». La mencionada Ley 7/2022, en el artículo 2 at), los define como los «residuos peligrosos o no peligrosos generados en los hogares como consecuencia de las actividades domésticas», considerando «también residuos domésticos los similares en composición y cantidad a los anteriores generados en servicios e industrias, que no se generen como consecuencia de la actividad propia del servicio o industria». Se incluyen en esta categoría:

los residuos que se generan en los hogares de, entre otros, aceites de cocina usados, aparatos eléctricos y electrónicos, textil, pilas, acumuladores, muebles, enseres y colchones, así como los residuos y escombros procedentes de obras menores de construcción y reparación domiciliaria.

Tendrán la consideración de residuos domésticos, los residuos procedentes de la limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas, los animales domésticos muertos y los vehículos abandonados.

El mismo artículo, en el epígrafe n), define la «gestión de residuos» como «la recogida, el transporte, la valorización y la eliminación de los residuos, incluida la clasificación y otras operaciones previas; así como la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento posterior al cierre de los vertederos».

Así pues, en una primera aproximación, podemos observar varias disonancias normativas relevantes. Entre la Ley 7/2022 y la LRBRL, en cuanto a que la primera, en el artículo 12.5, atribuye a todas las entidades locales, como servicio obligatorio en todo su ámbito territorial, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos. Sin embargo, la LRBRL diferencia según la población de los municipios, y solo a partir de 5.000 habitantes obliga a tratar los residuos.

Entre la Ley 7/2022 y el TRLRHL, en tres aspectos: para la norma de residuos, la tasa/PPPNT es preceptiva; tiene que sufragar el coste total del servicio (ya que no puede ser deficitaria, como veremos), y debe abarcar los residuos procedentes de la limpieza de las vías públicas.

Indicado lo anterior, el artículo 11.3 de la Ley 7/2022 indica que:

En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.

Estas «tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario» podrán tener en cuenta, entre otras, particularidades como la inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar; la diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable; 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, o la diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

Las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas.

3. Características singulares de esta tasa/PPPNT: preceptiva y no deficitaria

Como se ha indicado, las tasas/prestaciones de la Ley 7/2022 son preceptivas, no deficitarias y deben permitir el pago por generación (PxG).

Sobre su naturaleza preceptiva, debe llamarse la atención sobre el hecho de que tanto la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, como el posterior TRLRHL reconocieron la autonomía de los órganos de gobierno locales para implementar y desarrollar su propio sistema tributario dentro de los márgenes acotados por la ley, de modo que, más allá de los tres impuestos obligatorios que todo ayuntamiento debía exigir (el IBI, el IAE y el IVTM), la norma configuraba como potestativos el IIVTNU, el ICIO, las tasas y las contribuciones especiales.

Este carácter potestativo significaba, en definitiva, que el ayuntamiento podía decidir o no su exigencia. Si lo exigía, debía, eso sí, ajustarse a los criterios de la ley de las haciendas locales. Se podían, por tanto, establecer unas u otras tasas según se considerase oportuno, con las únicas prohibiciones que recogía el artículo 21 del TRLRHL⁸. Así pues, había un ámbito de decisión política muy amplio en esta materia a la hora de decidir la exigencia de ciertos tributos, aunque no tanto normativo. Como se ha indicado, tomada la decisión de imponerlos y regularlos, la legislación acotaba sus límites y posibilidades.

Donde mayor era ese ámbito normativo era precisamente en materia de tasas, principalmente, en la financiación de los servicios públicos en los que el carácter sinalagmático era claro e identificable. Y es que no había ninguna prescripción legal que obligase a los municipios a financiar servicios concretos con tasas. Del mismo modo, estas no podían superar el coste del servicio, pero sí podían cubrir intencionadamente una parte del mismo en función de una decisión política.

Esta amplia capacidad de decisión, directamente vinculada con el principio de autonomía local, se ha traducido en materia de gestión de residuos domésticos en la existencia de múltiples regímenes jurídicos diferentes según los municipios, que ofrece desde escenarios

⁸ Artículo 21.1:

Las entidades locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- b) Alumbrado de vías públicas.
- c) Vigilancia pública en general.
- d) Protección civil.
- e) Limpieza de la vía pública.
- f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

de inexistencia de tasa/PPPNT de residuos domésticos en ciudades como Madrid a la amplia y tradicional existencia de tasas/PPPNT en otras ciudades.

La utilización de tasas de residuos u otras figuras cobratorias específicas está ampliamente extendida en España, estando presentes en el 97,7 % de los municipios analizados. De estos municipios, tan solo el 1,6 % contempla el precio público como herramienta de cobro del servicio a los comercios, mientras que el 5,5 % son prestaciones patrimoniales, siendo tasas en el resto de los casos. El 14,4 % de las figuras son de gestión mancomunada y el 85,6 % de gestión municipal (Castells Rey y Pellicer García, 2023, p. 3).

Del mismo modo, los ayuntamientos que decidían financiar sus servicios con tasas podían determinar no cubrir íntegramente el gasto del servicio con dicho tributo estableciendo un porcentaje de cobertura que fuera inferior. De esta manera, si bien la tasa no podía, por prescripción de la Ley de haciendas locales, superar el 100 % del coste, era lícito establecer que el coste cubierto fuera netamente inferior. Ejemplo extremo en este sentido fue la supresión de la tasa de residuos domésticos acordada en el Ayuntamiento de Madrid en 2015, en cumplimiento del programa electoral de la candidata que ganó las elecciones⁹.

Con las oportunas cautelas, dados los datos disponibles, la Fundación ENT¹⁰ ha estimado que la cobertura media de costes de las tasas de residuos y demás figuras cobratorias en España, para 2021, fue del 58,8 %. Esta cifra está lejos del 100 % que exige la Ley 7/2022 y muestra la relevancia política de las decisiones adoptadas por los ayuntamientos en la materia, a pesar de lo cual el importe medio de las cuotas domésticas (de estas tasas) para el 2023 fue de «92,8 € anuales por hogar» (Castells Rey y Pellicer García, 2023, p. 3).

Es decir, una cifra que, aun cubriendo muy parcialmente el coste de la gestión de los residuos, se situaría en el margen más alto de las que, por ejemplo, prevé el cuadro de tarifas del TRLRHL para el IVTM en relación con los turismos¹¹, de los que, por cierto, hay

⁹ Véase Europa Press (2014).

¹⁰ El informe indica lo siguiente:

De acuerdo con los presupuestos liquidados de entidades locales de 2021, consultados en la base de datos CONPREL (Consulta Presupuestos y Liquidaciones de EELL), el resultado de la suma de ingresos por recogida (302) –1.678 millones de €– y tratamiento (303) –573 m€– sería de 2.251 m€, mientras que los gastos totales (162) serían 3.828 m€. De ello se derivaría un nivel de cobertura de costes del 58,8 % para 2021. Si bien este resultado demuestra claramente la lejanía del objetivo de la plena cobertura, el valor debe tomarse con cautela, tal y como se ha indicado en las especificaciones metodológicas (Castells Rey y Pellicer García, 2023, p. 30).

¹¹ Que en el caso de los turismos oscila entre los 12,62 y los 112 euros (en las motocicletas, entre los 4,42 y los 60,58).

25 millones en España¹² según el *Anuario Estadístico General* de la Dirección General de Tráfico de 2022.

Que la ley de las haciendas locales y el posterior TRLRHL dispusieran este amplio ámbito de decisión, elogioso desde el punto de vista de la autonomía local, resultó pronto criticable desde el punto de vista de la suficiencia financiera que la Constitución española exige en el artículo 142 para las haciendas locales. Parece en este sentido contradictorio que se pueda renunciar a tasas o se establezcan porcentajes de cobertura reducidos para las tasas existentes, dejando sin cubrir una parte significativa del coste de los servicios, y luego se exija de otros poderes públicos que proporcionen recursos alegando la insuficiencia de los que no se reclaman pudiendo hacerlo. También es cierto que, si la suficiencia financiera exigiera el agotamiento de los recursos tributarios locales disponibles la autonomía local en la materia, quedaría sin contenido.

Si la amplia capacidad de decidir el destino de los gastos que tiene la Administración local conlleva soportar las consecuencias políticas y financieras derivadas del modo en el que se utilizaron los recursos, esta capacidad debería ir acompañada de la de poder decidir sobre el modo de obtenerlos¹³.

La ley no dispone el efecto de la falta de establecimiento de esta tasa/prestación obligatoria de residuos domésticos, pero podría suponer retenciones en las transferencias estatales correspondientes a la financiación local a cuenta de los posibles expedientes sancionadores que pudieran tramitar las autoridades de la UE contra el Estado por el incumplimiento de sus directivas. El Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, regula en este sentido los criterios y el procedimiento que debe seguir el Estado para determinar y repercutir las responsabilidades internas derivadas del incumplimiento del derecho de la UE¹⁴.

¹² Véase Amadoz (2024).

¹³ Como señala Serrano Antón (2001, p. 47):

El principio básico cuando estamos en presencia de diversos niveles de gasto establece que quien decide sobre el destino de los gastos debe de soportar financieramente sus consecuencias. Esto nos lleva a concluir que, salvo que exista una recepción de fondos externos correctores de desigualdades o que contribuyan al desarrollo, debe existir una correlación entre el nivel de decisión de gastos y responsabilidad financiera.

¹⁴ Real decreto cuya exposición de motivos comienza indicando que:

La adhesión de España a las Comunidades Europeas en 1986 produjo un cambio fundamental en el ordenamiento jurídico español, toda vez que las normas del Derecho comunitario pasan a integrarse en nuestro sistema de fuentes del Derecho. Desde ese momento, España, como Estado miembro, queda obligada a aplicar el Derecho de la Unión Europea, de acuerdo con los principios de primacía y efecto directo del derecho europeo y el de colaboración leal, entre otros. Como Estado territorialmente descentralizado, estos principios vinculan al conjunto de las Administraciones Públicas. No obstante, es el Reino de España, tal y como establecen los

La obligatoriedad del establecimiento de algún tipo de ingreso coactivo que financie la gestión de residuos deriva del mandato contenido en el artículo 14 de la Directiva 2008/98/CE cuando dispone que:

De acuerdo con el principio de que quien contamina paga, los costes relativos a la gestión de los residuos, incluidos los costes correspondientes a la infraestructura necesaria y a su funcionamiento, correrán a cargo del productor inicial de residuos, del poseedor actual o del anterior poseedor de residuos.

Resulta, por otra parte, comprensible que la Ley 7/2022 exija el establecimiento de un ingreso preceptivo no solo por razones fiscales, sino como instrumento indispensable para la consecución de los objetivos comunitarios, ya que, si se pretende conseguir una reducción de la generación de residuos y un incremento de su reciclado, no hay probablemente instrumento más efectivo que cargar al bolsillo de sus generadores la carga económica que representa su gestión. Lo que se complementa con el PxG, en cuya virtud se cuantifica el principio «quien contamina paga» y, por tanto, el que más residuos genera, mayor tasa/prestación debería abonar.

En este sentido, la nueva norma supera la situación precedente en la que, como indicaba Mercedes Ruiz Garijo (2014, p. 543), un recorrido por las ordenanzas fiscales de los principales ayuntamientos españoles demostraba cómo se estaban «desaprovechando las potencialidades de la tasa por recogida y gestión de basuras», ordenanzas en las que antes de la Ley 7/2022 ya era posible implementar el principio «quien contamina paga» y «configurar el tributo de forma que desempeñase una importantes función medio ambiental [...] desincentivando la producción o generación de residuos».

Que la nueva tasa/prestación de residuos domésticos sea preceptiva y, a su vez, esté vinculada con el PxG ha llevado al legislador a establecer una posibilidad de modulación de su importe mediante la posible diferenciación o reducción de la tasa o prestación para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social. En este sentido, llama la atención que solo para este colectivo se habilite una posible reducción, excluyendo a otros sujetos para los que también podría considerarse razonable un beneficio fiscal de este tipo, como las familias numerosas y ciertas personas jurídicas, como las entidades benéficas o algunas ONG.

Tratados europeos, el responsable ante dichas instituciones por el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

En todo caso, de acuerdo con el orden constitucional de distribución de competencias, cada Administración es responsable de cumplir internamente con las obligaciones europeas, tal y como ha reiterado ampliamente la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, lo que conlleva que la Administración General del Estado pueda repercutir a la Administración que corresponda la responsabilidad derivada del incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

Cabría plantearse si el TRLRHL habilita la introducción de otros sujetos beneficiarios. Si la Ley 7/2022 dispone el carácter no deficitario de la tasa/prestación vinculada al PxG, introducir otros beneficiarios en esta tasa no parece respetar el esquema básico de la ley de residuos.

Vinculado al carácter preceptivo de la tasa/prestación de residuos domésticos, e igualmente excepcional respecto del régimen del TRLRHL, se encuentra el mandato de que la recaudación de estas figuras no sea deficitaria.

Esta exigencia no plantea ningún problema en cuanto a la PPPNT, pues la Ley de haciendas locales, al remitirse en su artículo 20.6 al 103 de la Ley de contratos del sector público, ya presume que el importe que se perciba por esta figura no puede ser inferior al coste del servicio, que se corresponde con el precio del contrato por el que se presta.

La prohibición de configurar una tasa que busque recaudar un porcentaje de cobertura inferior al 100 % del coste del servicio implica, por tanto, la necesidad de que el estudio económico financiero atine de manera precisa con ese coste y que lo distribuya en forma de cuotas tributarias con rigor, ya que su recaudación no puede quedar por debajo, pero tampoco por arriba, pues, en el primer supuesto, contravendría la Ley 7/2022 y, en el segundo, el TRLRHL. La tasa de residuos se puede así describir como la tasa de Guillermo Tell¹⁵. De este modo, aunque no es probable que los tribunales vayan a anular una tasa de este tipo porque circunstancias coyunturales conduzcan a una recaudación un poco inferior o superior al coste¹⁶, el riesgo existe si la desviación es sistemática. Se añade así más

¹⁵ Según la leyenda, Guillermo Tell era un habitante de Bürglen (pueblo del cantón suizo de Uri), balletero, famoso por su puntería, de finales del siglo XIII. En aquella época, la Casa de Habsburgo se había anexado recientemente algunos cantones suizos. Cierta día en el que Guillermo Tell pasaba por la plaza mayor de Altdorf acompañado por su hijo, rehusó inclinarse en señal de respeto ante el sombrero instalado en la plaza simbolizando al soberano de la Casa de Habsburgo. Ante tal muestra de rebeldía, el gobernador de Altdorf detuvo a Tell. Habiendo llegado a sus oídos noticia de su fama como balletero, le obligó a disparar su ballesta contra una manzana colocada sobre la cabeza de su propio hijo, el cual se hallaba a 100 pasos de distancia. Si Tell acertaba, sería librado de cualquier cargo. Si no lo hacía, sería condenado a muerte. Por suerte, Guillermo acertó en la manzana... (Guillermo Tell, 2024).

¹⁶ La jurisprudencia ha anulado tasas en las que se ha generado un exceso injustificado de ingresos que superaba el coste del servicio (SSTS de 4 de octubre de 1983, de 30 de abril de 1986 o de 18 de enero de 1988) y también afirma que el coste no ha de exceder el rendimiento global de la tasa (SSTS de 28 de octubre de 1988 o de 31 de enero de 1989) o que la inobservancia de la ecuación entre rendimientos de la tasa y coste de mantenimiento del respectivo servicio conduce a la anulabilidad de las liquidaciones practicadas (SSTS de 23 de mayo y de 19 de julio de 1994). Sin embargo, solo cuando claramente se demuestre la existencia de un reprochable exceso entre lo recaudado por tasas y los costes procede la anulación de las liquidaciones, porque, aunque pueda ser previsible dicho coste, no es cuantificable matemáticamente su utilización por los ciudadanos. Por tanto, una mayor utilización del servicio debida a razones coyunturales puede provocar un incremento del ingreso por encima del coste, y tal circunstancia puede admitirse cuando el exceso no fuera cuantificable *a priori*,

presión a la exigente necesidad de que el informe económico sea claro, concreto, preciso, completo, razonable, razonado y perfectamente comprensible.

4. Pago por generación

La Ley 7/2022 indica que la tasa/prestación de residuos domésticos debe configurarse de modo que «permita implantar sistemas de pago por generación».

La doctrina en general considera que esta previsión es una exigencia y no una mera recomendación. Esta interpretación sigue la línea de las normas comunitarias, resulta necesaria para la aplicación del principio «quien contamina paga» y es consecuente con los objetivos que la norma se propone.

El PxG queda en la práctica limitado por la realidad, representada a menudo por municipios de gran extensión y elevada densidad de población, municipios turísticos o los que presentan realidades complejas, como los que un mes y medio al año están abarrotados y el resto forman parte de la «España vaciada».

El PxG, entendido como la aplicación en materia de residuos domésticos del principio «quien contamina paga», debería implicar la individualización a un nivel práctico razonable de los residuos que ha generado cada contribuyente, la singularización de la cuota tributaria de cada contribuyente en función de ese nivel de individualización, al menos por aproximación, y la variabilidad en el tiempo de esa cuota en función del seguimiento y cumplimiento de los objetivos de reducción en la generación y reciclaje.

El riesgo que viene implícito en el mismo principio es la dificultad de su seguimiento y la posibilidad cierta de que ese seguimiento precise de un gasto excesivo que se convierta en un recargo desproporcionado respecto a lo que la propia gestión de los residuos significa, pudiendo llegar a convertirse en un componente tan significativo del coste del servicio como el representado por la recogida, tratamiento, reciclado, valorización y eliminación de los residuos domésticos.

En cuanto a la individualización a un nivel práctico razonable de los residuos generados por cada contribuyente, no puede sino reconocerse que, aunque todos somos productores de residuos domésticos, medir lo que cada individuo produce cada determinado tiempo, recogiendo de forma independiente y contrastable esa información, sistematizándola para

sino generado en el curso de la prestación del servicio, y no sea un exceso «reprobable» por su cuantía (SSTS de 12 de marzo, de 23 de mayo y de 9 de julio de 1998, y de 18 de diciembre de 2000).

que la tasa o prestación se ajuste de un modo perfecto al PxG es radicalmente imposible en la mayoría de los municipios españoles.

Los datos son claros. La población residente en España se situó en 48.592.909 habitantes a 1 de enero de 2024, y aumentó en 85.870 personas tan solo en el cuarto trimestre de 2023, según el INE (2024). ¿Podemos seguir a diario a 48 millones de productores de residuos? Tal vez en un futuro de tecnología cuántica e IA, pero no desde luego hoy.

La individualización de la producción de residuos debe, por tanto, elevarse por encima de cada productor individual, a un nivel que posibilite su gestión. El nivel mínimo accesible es el representado por los inmuebles de uso residencial o asimilado, en la medida en que puede afirmarse en un orden lógico que esos inmuebles son normalmente el lugar en el que se producen los residuos domésticos. En los municipios de alta densidad de población, ubicada normalmente en altura, puede ser preciso elevar ese nivel a las comunidades de vecinos, a las que es factible facilitar cubos o recipientes donde depositar los residuos, recipientes que pueden considerarse identificables y susceptibles de ser parcialmente controlados en aspectos como el peso y el volumen.

En contra de este criterio, algunos autores sostienen que la tasa deber tener siempre carácter personal, pues solamente así puede incentivarse el reciclado y la separación de residuos. Teóricamente, su argumentación es lógica, pero la realidad práctica la hace inviable en los municipios medianos y grandes.

No puede negarse que, a mayor elevación respecto a los generadores naturales de residuos domésticos, menor eficacia tendrá la aplicación del PxG a la hora de favorecer los comportamientos virtuosos de los individuos, en perjuicio de los especialmente concienciados, cuya actividad se diluirá en el grupo. Por tanto, es preciso ajustar en la medida de las posibilidades tecnológicas y presupuestarias de cada municipio el PxG al nivel más próximo a los generadores, entendiéndose que no es posible llegar directamente hasta estos últimos.

Como puede apreciarse, estamos refiriéndonos hasta ahora a lo que podríamos denominar la «estimación directa» de los residuos generados. Ahora bien, si observamos con detenimiento las distintas opciones que habitualmente se mencionan para posibilitar esa individualización directa, más o menos precisa, de los residuos generados¹⁷,

¹⁷ El Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (s. f.) diferencia entre supuestos de identificación del recipiente y de identificación del usuario:

La categoría de identificación por recipiente presenta básicamente estos cuatro modelos:

- Pago por cubo con conteo individual: Cada usuario o comunidad de usuarios dispone de un receptáculo de volumen conocido identificable a través de un chip o *tag* (etiqueta), que es leído por el servicio de recogida al vaciarlo.

podemos apreciar que muchos de esos métodos tampoco sirven para la aplicación del PxG que exige la Ley 7/2022, bien porque no permiten individualizar el peso de los residuos, porque no facilitan su atribución individualizada o bien porque son fácilmente susceptibles al fraude.

En este sentido, conviene detenerse en un aspecto de gran relevancia como es que la unidad de medida de la normativa de residuos en materia de reciclaje es el peso, lo que, por extensión, afecta a todos los residuos.

Efectivamente, la Directiva 2008/98/CE establece en el artículo 11.2 que el seguimiento y cumplimiento de los objetivos en materia de reutilización y reciclado se realizará por su peso y, en el mismo sentido, el artículo 11 bis regula las «normas relativas al cálculo de la consecución de los objetivos» en función igualmente del peso¹⁸, reiterando

-
- Pago por cubo con frecuencia predeterminada: Los usuarios deben elegir de antemano el volumen del contenedor y/o la periodicidad de recogida que prefieren entre las diferentes opciones que ofrece el Ayuntamiento, hecho que determina el importe a pagar. El cubo asignado se recoge siguiendo un calendario prefijado.
 - Identificación y pesaje del cubo: La tasa se calcula sobre el peso de los residuos en el receptáculo entregado, que dispone de chip o *tag*, dispositivo electrónico detectado por el camión.
 - Pago por bolsa: El usuario paga la tasa por adelantado mediante la compra de bolsas estandarizadas para la entrega de los residuos, que son las únicas aceptadas por el servicio de recogida. Las bolsas son distribuidas por el propio Ayuntamiento o bien mediante comercios colaboradores y suelen ser diferentes según la fracción a recoger. Por lo general, las bolsas no están vinculadas a cada usuario, si bien también existe esta opción, utilizando bolsas con un *tag*, que identifica al usuario que las ha pagado.

En el caso de la identificación del usuario, los contenedores cuentan con un sistema de detección de usuario que permite la apertura de la tapa (mediante una tarjeta, un móvil o una llave). Encontramos dos modelos diferenciados:

- *Chamber system*: El contenedor dispone de una cámara en la que se depositan los residuos, que pueden ser medidos por volumen, con una cámara simple de un volumen máximo depositable, o por peso, con sistema de pesaje incorporado en el contenedor.
- Registro de entregas: Una opción más económica, aunque con menos precisión, es contar el número de entregas que realizan los usuarios al contenedor directamente, aunque se pierde el registro de la cantidad depositada.

Asociada a este último modelo, una variante es lo que se conoce como pago por participación, que consiste en establecer una tasa elevada sobre la que ir descontando en función de la cantidad de veces que se participe en la recogida selectiva de las fracciones reciclables.

¹⁸ El citado artículo indica:

1. A los efectos de calcular si se han alcanzado los objetivos establecidos en el artículo 11, apartado 2, letras c), d), y e), y en el artículo 11, apartado 3:
a) los Estados miembros calcularán el peso de los residuos municipales generados y preparados para la reutilización o reciclados en un año natural determinado [...].

este tipo de medida, y no el volumen, en lo que a control del aprovechamiento de los residuos hace referencia¹⁹.

De este modo, al condicionar al peso el seguimiento y consecución de los objetivos de reciclado, parece condicionar al mismo criterio el seguimiento de los residuos generados, pues de otro modo no será posible hacer correctamente el control del objetivo de su reducción. Dicho de otro modo, estar al peso en la preparación para la reutilización y el reciclado y a otro criterio como el volumen para el control de los residuos generados es usar parámetros diferentes que no permitirán el seguimiento conjunto de los objetivos de la UE, por lo que, exigiéndose el peso para el seguimiento de uno de los objetivos (reciclado), se fuerza la aplicación del mismo criterio para el otro (reducción de residuos).

De lo expuesto se deduce que de los modelos que se han mencionado a pie de página solo serían aptos según la Ley 7/2022 el modelo de identificación por recipiente con pesaje del cubo (la tasa se calcula sobre el peso de los residuos en el receptáculo entregado, que tiene un dispositivo electrónico detectado por el camión) o el de contenedor con sistema de detección de usuario y medición del peso de los residuos depositados por cada uno.

A la vista de lo expuesto surge la pregunta de hasta qué punto serían factibles y respetarían el PxG métodos objetivos de estimación de los residuos generados que permitieran una individualización aproximada con base en criterios lógicos que pudieran ser contrastados como empíricamente correctos como, por ejemplo, el consumo de agua potable, de electricidad u otros.

En torno al agua, el TS ha admitido recientemente el informe técnico económico que, para el cálculo de la cuota de la tasa de recogida de residuos municipales, se fundamenta en informes que vinculan el valor de dicho servicio con el contador del agua y el volumen consumido por los sujetos pasivos, aunque puntualizando expresamente que no estaba aplicando la Ley 7/2022, probablemente a título de advertencia²⁰.

¹⁹ El artículo 11 bis.10, por ejemplo, establece que:

A más tardar el 31 de marzo de 2019, la Comisión adoptará un acto delegado de conformidad con el artículo 38 bis que complete la presente Directiva mediante el establecimiento de normas relativas al cálculo, la verificación y la comunicación del peso de los materiales o las sustancias eliminados tras una operación de clasificación y que no son posteriormente reciclados, sobre la base de los índices medios de pérdidas para los residuos clasificados.

²⁰ La STS 818/2024, de 13 de mayo, señala que:

Atendiendo a la normativa aplicable en el momento de la aprobación de la tasa de recogida de residuos (AÑO 2020) el principio de quien contamina paga no exige la determinación previa e individualizada del volumen de residuos generados por cada individuo sujeto a la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos sólidos urbanos a los efectos del cálculo de la cuota tributaria. En este sentido, resulta suficiente que el informe técnico económico de la

Se ha indicado que las exigencias del PxG hacen precisa la singularización de la cuota tributaria de cada contribuyente en función del nivel de individualización de los residuos que produce, ya sean estimados de modo directo o de modo objetivo.

Esta individualización de la cuota, dentro de los parámetros fijados por la ordenanza correspondiente, parece imprescindible si pretende conseguirse a través del PxG un efecto incentivador de la reducción de residuos y el incremento del reciclado. De hecho, una aplicación integral del PxG debería producir un efecto reductor de la cuota tributaria en el caso de disminución efectiva de la generación de residuos o de incremento de su reciclado, que debería ser apreciable en el tiempo. Por otra parte, esta individualización no tendría por qué operar a nivel de cada productor de residuos si, como hemos indicado, el PxG se ha aplicado a un nivel superior. En tal caso podría operar, por ejemplo, a nivel de comunidades de vecinos.

La variabilidad en el tiempo de esa cuota (su progresiva reducción) en función del seguimiento y cumplimiento de los objetivos sobre generación y reciclaje (lo que implicaría menores costes) debería formar parte del programa de gobierno local y someterse a la máxima transparencia, convirtiéndose en un auténtico proyecto colectivo. A estos efectos, conviene tener en cuenta que también el coste de las «campañas de concienciación y comunicación» debe formar parte de los financiados por la tasa/prestación.

5. Los estudios económico-financieros de la tasa/prestación de residuos domésticos

El artículo 24.2 del TRLRHL, al que se remite genéricamente la Ley 7/2022, establece que:

En general [...], el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

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

tasa de recogida de residuos se fundamente en informes que vinculen el valor de dicho servicio con el volumen de agua consumida y el caudal nominal de cada vivienda.

El reiterado artículo 11.3 de la Ley 7/2022 dispone, por su parte, que la tasa o prestación debe reflejar:

el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.

La remisión al TRLRHL implica la aplicación de su artículo 25, que exige que:

Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo.

Ese estudio, preceptivo según reiterada doctrina jurisprudencial, es piedra angular de toda tasa y, en el caso de la de residuos, se caracteriza por la amplitud de su objeto, que la ley extiende más allá de lo que el mismo concepto de gestión de residuos abarca. Si recordamos la definición que contiene la Ley 7/2022 en su artículo 2 n), la gestión de residuos consiste en «la recogida, el transporte, la valorización y la eliminación de los residuos, incluida la clasificación y otras operaciones previas; así como la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento posterior al cierre de los vertederos». La tasa debe tener además en cuenta el coste de «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».

La obligación de incorporar gastos e ingresos que pueden parecer conceptualmente próximos a la gestión de residuos, pero tienen distinta naturaleza, es problemática. Por una parte, pueden implicar gastos abonados a empresas especializadas, como las de comunicación, distintas de las que efectúan la gestión de los residuos, con arreglo a sus propios contratos y con plazos y características de ejecución diferentes. Desde el punto de vista de los ingresos, introducen elementos sujetos a notable variabilidad, como el resultado de la venta de materiales y energía. Vincular ingresos sujetos a las características de mercados como los de la luz, el gas, los metales preciosos u otros puede trastocar fácilmente el carácter no deficitario requerido por la Ley 7/2022 o el límite máximo impuesto por el TRLRHL.

Este problema puede amortiguarse si se dota a la tasa/PPPNT de la flexibilidad antes apuntada, propia del PxG, de adaptarse periódicamente al posible cumplimiento exitoso de los objetivos de la UE (menos residuos/más reciclaje, menos costes/más ingresos), pero

no deja de ser un asunto complejo e, incluso, espinoso, si se trata de relaciones contractuales con terceros.

Por su parte, la búsqueda de certezas en la determinación de los ingresos fruto del reciclado o la valorización de los residuos puede llevar a los ayuntamientos que presten servicios a través de fórmulas concesionales a someter al riesgo y ventura de las mismas los resultados de esas actividades, lo que se traduce en la inclusión como ingresos por reciclado y valorización de cantidades a tanto alzado pactadas con el concesionario en el entendido de que, si no se alcanzan, van de cuenta de este y, si se superan, le benefician, circunstancias que entrañan sus propios riesgos.

En supuestos especialmente complejos, en los que concurren factores técnicos de difícil seguimiento, como la valorización energética producida en incineradoras o en plantas de biogás, solo los ayuntamientos con amplios recursos podrán hacer un adecuado seguimiento de los resultados obtenidos, quedando en los demás a criterio de las empresas prestadoras de los servicios.

Directamente vinculado con el estudio económico-financiero que contemple la relación de ingresos y gastos se encuentra la cuestión de la fórmula a través de la cual individualizar y trasladar al contribuyente el gasto del servicio en forma de cuota tributaria. Esta es la tarea de las fórmulas polinómicas que se incorporan en las ordenanzas, pero cuya explicación detallada, factores y justificación debe encontrarse en el estudio económico-financiero²¹. Esa fórmula debe ser razonable y clara, lo que resulta de extrema dificultad cuando el coste está compuesto por una pluralidad de elementos complejos, no siempre homogéneos como se ha expuesto, integrados en la tasa por mandato de la ley.

En materia de residuos domésticos, esa individualización se hace especialmente necesaria por ser el factor que hace efectivo el principio «quien contamina paga», al menos, si no pretende dejarse en mera retórica.

En cuanto a las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, el artículo 20.6 del TRLRHL dispone que habrán de establecerse mediante ordenanza, no haciendo

²¹ Como indica el TS en sentencias como las de 25 de junio de 2015 (rec. núm. 1424/2013 –NFJ059113–), de 20 de febrero de 2009 (rec. núm. 5110/2006 –NFJ034051–) o de 19 de enero de 2024 (rec. núm. 2865/2022 –NFJ091993–): «la memoria económico-financiera» no solo:

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.

referencia expresa a la necesidad de estudio económico-financiero. Estas prestaciones tampoco pueden ser deficitarias, por lo que, al menos, deberán cubrir el importe del coste de los servicios, y tal cosa solo puede verificarse a través del correspondiente estudio económico, por lo que también debería considerarse imprescindible.

Además, la fijación de las prestaciones que deba abonar el contribuyente no puede obedecer a criterios arbitrarios, de modo que el estudio sirve para acotar la discrecionalidad en su determinación. No debe olvidarse que son cantidades que la Administración puede reclamar coactivamente a los ciudadanos.

Por otra parte, la Ley 7/2022 no obliga a ningún ayuntamiento a escoger entre tasa o PPPNT, remitiéndose a los criterios establecidos por el TRLRHL, que dispone en el citado artículo 20.6 que las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

Así pues, parece que es en función del modo escogido para la prestación de la gestión de residuos como habrá de configurarse la tasa o prestación, cuestión que, a su vez, es también problemática.

6. ¿Tasa o PPPNT?

Como acaba de apuntarse, con arreglo al TRLRHL, la prestación directa por los mismos servicios municipales de las actividades que comprende la gestión de residuos quedaría sujeta a una tasa, mientras que su prestación a través de una forma de personificación privada de la misma Administración, o mediante gestión indirecta, tendría la condición de PPPNT.

La cuestión de cuando lo que se percibe debe considerarse una tasa o una prestación va camino de convertirse en un clásico de nuestra literatura tributaria, a la altura del Quijote, sobre la que es imposible ponerse de acuerdo²². En lo que a los residuos domésticos hace referencia, el problema se agudiza en la medida en que, como se ha expuesto, su gestión abarca una pluralidad de actividades de complejidad creciente, no todas de la misma naturaleza, que serían además susceptibles de ser desarrolladas de forma simultánea o consecutiva por diferentes sujetos a través de distintos modos de gestión, incluso por servicios indiferenciados de la Administración y por sujetos en gestión indirecta en colaboración entre ellos.

²² Véase Palao Taboada (2023).

A eso cabe añadir una clara tendencia a la utilización de modalidades de gestión indirecta en la gestión de residuos impuestas por la realidad tecnológica y económica que exige grandes inversiones y economías de escala para poder desarrollar el adecuado reciclaje de los residuos, su valorización y eliminación.

Es indudable que las empresas privadas están mejor preparadas para investigar y desarrollar la tecnología que la Administración pública, y pueden ofrecer sus servicios a distintas Administraciones locales a la vez, en concurrencia o colaboración entre ellas, facilitando mejores precios. Del mismo modo, su capacidad de adaptación a las novedades científicas es más ágil. También es cierto que pueden tender a monopolizar tales actividades, con el riesgo que ello entraña.

La realidad muestra un amplio ecosistema de sujetos prestadores de las tareas que engloban el concepto «gestión de residuos» ante el cual la diferenciación que establece el TRLRHL resulta simplista, cuando no insuficiente. Ante las actividades de recogida, tratamiento, preparación para la reutilización, reciclado, valoración y eliminación de residuos, diferenciar tasa y prestación sobre el modo de prestación del servicio se revela manifiestamente insuficiente, salvo que prescindamos completamente de la primera categoría por entenderla inaplicable en supuestos de esta complejidad.

La DGT, ante diversas consultas planteadas sobre este particular, intenta superar el problema centrándolo en quién se relaciona con los contribuyentes/usuarios.

La consulta de la DGT V2401/2019, de 12 de septiembre (NFC073763), de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, afirma que las contraprestaciones económicas que abonan los usuarios no pueden ser calificadas como tributarias, por cuanto se satisfacen a las sociedades que gestionan los respectivos servicios. La Consulta V1577/2022, de 30 de junio (NFC083392), indica que pueden presentarse situaciones diferentes. Si la prestación del servicio a los usuarios se realiza efectivamente por la sociedad mercantil, de modo que esta asume el riesgo de la actividad y se relaciona con los usuarios, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación como para cualquier asunto relativo al propio servicio (altas, bajas, variaciones, resolución de incidencias, etc.), la contraprestación que abonan dichos usuarios tendrá la naturaleza jurídica de PPPNT. En otro caso, será tasa.

Esta interpretación es de gran utilidad y simplifica la cuestión, posibilita un criterio diferenciador razonable y se ajusta a la realidad compleja y variada a la que se ha hecho referencia, pero no es lo que dice la Ley de haciendas locales. Esta se refiere a la «forma» en la que se prestan los servicios, no a quien sea el sujeto al que abona el usuario la cantidad que paga por ellos.

Si la Administración está interesada en mantener las riendas de la relación económica que surge con sus ciudadanos como consecuencia de la actividad de gestión de los residuos

domésticos y considera preferible aprobar una tasa y reclamarla a través de los procedimientos tributarios correspondientes, y entendemos que precisamente por eso ha de considerarse tasa, con independencia de que las actividades se desarrollen a través de sujetos en régimen de gestión indirecta o asimilada, terminamos en un positivismo reglamentario local. Será tasa lo que el ayuntamiento apruebe como tasa, y el TRLRHL quedará en texto secundario. Tal conclusión no es sino la lógica consecuencia del proceso normativo desarrollado durante años en el que no se ha priorizado cuál es la auténtica naturaleza de la cantidad que se reclama, sino la modalidad de gestión elegida.

La cuestión de si se establece una tasa o una prestación implica exigencias procedimentales diferentes, aunque en ambos casos el TRLRHL exija una ordenanza. En el caso de la tasa, es imprescindible el estudio económico-financiero, requerido expresamente. En el segundo, la ley no lo menciona, aunque se pueda interpretar que también es necesario. En la prestación se requiere «informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas». Este requisito no se exige en las tasas. A su vez, el artículo 11.5 de la Ley 7/2022 indica que «las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas», lo que no dice expresamente de las prestaciones, aunque por la sistemática del precepto parezca un *lapsus* legal.

Dado que estamos haciendo referencia a trámites procedimentales cuya ausencia podría determinar en ciertos casos la nulidad de la disposición reglamentaria, la fórmula que finalmente escoja la Administración no es cuestión baladí.

Desde el punto de vista general, la tasa debe además ser aprobada mediante una ordenanza fiscal que ha de cumplir las prescripciones establecidas en los artículos 15 y siguientes del TRLRHL, procedimiento especial que, por ejemplo, no precisa del trámite de consulta pública previsto en el artículo 133.²³ de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas. Así lo establece la doctrina del TS en sentencia 108/2023, de 31 de enero²⁴. La prestación, sin embargo, debe ser aprobada

²³ Indica el citado artículo que:

Con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, se sustanciará una consulta pública, a través del portal web de la Administración competente en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma acerca de [...].

²⁴ En la STS 108/2023, de 31 de enero (rec. núm. 4791/2021 –NFJ088708–), se establece que:

Por todo lo expuesto, fijamos como criterio interpretativo sobre la cuestión de interés casacional que el art. 17 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que regula el procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales locales, constituye legislación especial por

mediante una ordenanza ordinaria²⁵, por lo que, siguiendo el mismo ejemplo, precisaría de aquel trámite de consulta pública²⁶.

El incumplimiento de las prescripciones procedimentales de carácter esencial puede, pues, determinar la anulación de la tasa/prestación incluso antes de entrar en el análisis de la corrección de su estudio económico o de si aplica correctamente el PxG.

7. La inseguridad jurídica de las tasas locales

De lo hasta aquí expuesto se deduce que las tasas/prestaciones que impone la Ley 7/202 adolecen de un problema de origen y son un instrumento aquejado de graves problemas de inseguridad jurídica que se está mostrando poco apto, en su configuración actual, para financiar servicios públicos complejos.

Si enumeramos los problemas que se han puesto de referencia, puede observarse que no son pocos ni tienen fácil solución. Empezando por la elección de la figura, tasa o prestación, con las consecuencias procedimentales inherentes; la necesidad de estudio económico-financiero en el caso de la tasa o la cuestión de la procedencia/improcedencia del mismo si se aprueba una prestación; la cuantificación de ingresos y gastos, que incluye actividades heterogéneas e ingresos variables; el ajuste fino en el caso de la tasa (ni por encima ni por debajo del coste del servicio); la determinación de una fórmula polinómica que permita la individualización de la cuota de un modo razonable, incluida la aplicación del PxG (con su complejidad y matices); la determinación misma de cómo hacer el seguimiento y obtención de los datos necesarios durante la prestación de los servicios para poder hacer efectivo dicho principio; el modo en el que se interprete y si admite fórmulas de estimación más o menos objetiva; y los elevados riesgos presupuestarios que se asumen supeditando la

razón de la materia, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional 1.^a, apartado 1, de la Ley de la Ley 39/2015, no resulta exigible seguir el trámite de consulta pública previsto en el art. 133.1 LPAC, como trámite previo al procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales establecido en el art. 17 TRLH.

²⁵ Con arreglo al régimen previsto por la LRBRL y el Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen local.

²⁶ El Acuerdo de 20 de octubre de 2016 de la Junta de Gobierno de la Ciudad de Madrid, por el que se aprueban las Directrices sobre la consulta pública previa en el procedimiento de elaboración de las normas municipales, dispone en el artículo 2.2 que:

Quedarán excluidas del trámite de consulta pública las iniciativas para la aprobación de normas presupuestarias, organizativas, ordenanzas fiscales e instrumentos de planeamiento urbanístico. No obstante, en estos supuestos la Junta de Gobierno podrá acordar de forma singular la realización del trámite cuando existan razones que así lo justifiquen.

financiación de unos servicios tan onerosos (a la vez que indispensables) en las condiciones de inseguridad jurídica expuestas.

A todas estas circunstancias cabe añadir que la realidad jurisprudencial no ofrece un panorama tranquilizador²⁷. Los magistrados se enfrentan a las impugnaciones de las tasas/prestaciones en las mismas condiciones de incertidumbre normativa que tienen los ayuntamientos al aprobarlas. Ante el silencio del legislador solo pueden valerse de sus propias interpretaciones sobre lo que es o no es razonable o comprensible. Se entiende así que los distintos TSJ sostengan interpretaciones diferentes o que incluso el TS pueda modificar en poco tiempo su criterio sobre ciertas cuestiones con la propia modificación de los magistrados que integran las salas que enjuician cada cierto tiempo los mismos problemas.

8. La fórmula elegida por el legislador: la financiación de una competencia, y no de un servicio

A la vista de los problemas e inseguridades que derivan de la regulación de la tasa/PPPNT, tal y como se contiene en la Ley 7/2022, cabe preguntarse si esa regulación no podría ser más completa, si el legislador interno venía condicionado por la UE para escoger esta figura tributaria o era libre su elección y si, en este caso, no era conveniente otra opción.

La primera pregunta tiene una respuesta clara, el legislador podría haber regulado de manera más completa la tasa/prestación de residuos. Nada se lo impide. Incluso hubiera podido incluirla en el TRLRHL, donde ya hay tasas con una regulación amplia, como las del 1,5 % por la utilización del dominio público municipal. En modo alguno una regulación legal más completa afectaría a la autonomía local, pues esta es una potestad tributaria derivada, siendo del Estado la competencia constitucional de su regulación²⁸.

Por otra parte, el legislador no venía obligado por las directivas de la UE a establecer forzosamente la figura de la tasa/prestación. En esas directivas se dispone la obligatoriedad de financiar íntegramente la gestión de residuos domésticos con cargo a sus generadores,

²⁷ A título de ejemplo, véase Ruiz Garijo (2021).

²⁸ Como dice el artículo 1 del TRLRHL:

Tienen la consideración de bases del régimen jurídico financiero de la Administración local, dictadas al amparo del artículo 149.1.18.^a de la Constitución, los preceptos contenidos en esta ley [...], salvo los que regulan el sistema tributario local, dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado a que se refiere el artículo 142 de la Constitución; todo ello sin perjuicio de las competencias exclusivas que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.^a de la Constitución.

introduciendo mecanismos de PxG, pero no se determina la fórmula jurídica que los Estados deben aplicar, quedando a su arbitrio.

El documento sobre *Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos*, de 14 de mayo de 2024, publicado por el Ministerio de Hacienda, Ministerio de Transición Ecológica y el Reto Demográfico y Federación Española de Municipios y Provincias, se remite a la alerta que en 2018 elaboró la Comisión Europea sobre el riesgo del incumplimiento por España de los objetivos de reciclado para 2020 para afirmar que, entre sus recomendaciones, se proponía «el establecimiento de tasas obligatorias sobre los residuos municipales para los hogares para disponer de recursos financieros que respalden los cambios en la gestión y el tratamiento de residuos y permita alcanzar los objetivos». Sin embargo, este documento, en su versión en español²⁹, lo que sugiere en su tercera recomendación es 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», recursos que deben respaldar los cambios en la gestión y el tratamiento de residuos. Puede, por tanto, considerarse que el Estado español podía haber elegido cualquier figura tributaria para financiar la gestión de residuos, incluido por tanto un impuesto, del mismo modo que eligió la tasa, tasa que hubiera podido regular con el detalle y precisión necesaria.

Ahora bien, una posible regulación detallada de una tasa puede aproximarla a lo que es un impuesto. Así apuntaba en 2006 el profesor Herrera Molina que ocurría con la ya citada del 1,5 % por la utilización del dominio público. Un impuesto reduce en todo caso los posibles conflictos jurisdiccionales sobre los criterios de cuantificación y evita los relacionados con los informes técnico-económicos. Por eso, este autor afirmaba entonces, sobre diversas tasas ambientales locales, que, en ciertos casos concretos, «cabría dar un paso más» y renunciar a ellas para establecer los correspondientes impuestos³⁰.

Cabe finalmente añadir que, desde un punto de vista conceptual, la tasa/prestación de la Ley 7/2022 pretende financiar tal cantidad de actividades, reiteradamente mencionadas, que va más allá de lo que es la financiación de un servicio concreto para abarcar la financiación de una competencia, o de la parte material principal de una competencia, en este caso, la medioambiental local.

Abarca en este sentido actividades heterogéneas, que pueden ser prestadas por sujetos que se dedican a diversos sectores económicos, en distintas condiciones e incluso con diferentes marcos temporales. Estas actividades son en realidad, como se ha indicado, servicios distintos, que se insertan dentro de las competencias medioambientales

²⁹ Véase Comisión Europea (2018).

³⁰ Véase Gomar Sánchez y Herrera Molina (2006, p. 382).

municipales, perfectamente susceptibles de financiación vía impuestos, tributos que también pueden implementar el PxG mediante la estructura tarifaria adecuada.

9. Conclusiones

La tasa/prestación local de residuos domésticos urbanos pretende financiar la consecución de los ambiciosos objetivos de la UE en esta materia, exigiendo un elevadísimo volumen de gasto a los entes locales, que deberán sufragar a través de un instrumento teóricamente adecuado, pero muy defectuosamente regulado, por el artículo 11 de la Ley 7/2022.

Visto que el legislador ha desconocido en su diseño la problemática que caracteriza el ámbito de las tasas locales y que aboca a los entes municipales y provinciales a circunstancias difíciles, de enorme riesgo presupuestario e inseguridad jurídica, lo suyo sería que retrasase la obligación de tener establecidas estas tasas/prestaciones en 2025 para, al menos, dotarlas de una regulación más completa.

Como no lo hará, porque es un legislador notablemente indolente en la materia tributaria local, pronto tendremos un problema análogo al que ha suscitado esa misma indolencia en el impuesto municipal de plusvalía. En fin, no hay nada de lo que preocuparse, dijo el capitán del Titanic a sus compañeros de cena, antes de que le sirvieran el postre.

Referencias bibliográficas

Amadoz, S. (14 de febrero de 2024). ¿Cuántos coches hay en España?: modelos de gasolina, diésel, híbridos y eléctricos. *El Motor. El País*. <https://motor.elpais.com/actualidad/cuantos-coches-espana-gasolina-diesel-y-electricos/>

Castells Rey, I. y Pellicer García, P. (2023). *Las tasas de residuos en España 2023*. Fundación ENT. https://www.fiscalidadresiduos.org/wp-content/uploads/2023/11/Tasas_2023.pdf

Comisión Europea (2018). *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. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0425&from=es>

Cuevas Saavedra, C. (2022). *Gestión de residuos domiciliarios en Europa: regulación*

- de Unión Europea (UE), legislación y políticas públicas de Bélgica, España, Francia y Países Bajos. Asesoría Técnica Parlamentaria. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33506/2/Tratamiento_residuos_domiciliarios._Experiencia_comparada_SUP135235_Ed_Final.PDF
- DGT (2021). *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2011-2021*. Ministerio de Hacienda. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2021/Analisis-estadistico-recaudacion-2021.pdf>
- Díaz, T. (25 de enero de 2021). La basura subirá casi un 30% para cumplir con la nueva ley de residuos. *El Economista*. <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/11008598/01/21/La-basura-subira-casi-un-30-para-cumplir-con-la-nueva-Ley-de-residuos.html#:~:text=Los%20servicios%20de%20basuras%20municipales,residuos%2C%20que%20traspone%20normativa%20comunitaria>
- Ecoembes (4 de septiembre de 2023). Coste de la gestión de residuos, desglose y valor. <https://reducereutilizarecicla.org/coste-gestion-de-residuos/>
- Europa Press (28 de abril de 2014). Y también suprimirá la tasa de basuras en 2015. <https://www.europapress.es/madrid/noticia-botella-anuncia-eliminara-tasa-basuras-2015-20140428155948.html>
- Gomar Sánchez, J. I. y Herrera Molina, P. M. (2006). Tasas y precios públicos. En J. Galán Ruiz, C. Prieto Martín y P. M. Herrera Molina (coords.), *Tributos locales y autonómicos* (pp. 343-394). Thomson Reuters Aranzadi.
- Guillermo Tell (25 de septiembre de 2024). *Wikipedia. La enciclopedia libre*. https://es.wikipedia.org/wiki/Guillermo_Tell
- INE (2024). *Estadística Continua de Población (ECP)*. <https://www.ine.es/dyngs/Prensa/ECP4T23.htm>
- Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas (21 de febrero de 2024). España reduce un 32,5% los residuos urbanos per cápita, pero la tasa de reciclaje se sitúa 12 puntos por debajo de la media europea y empeora el uso circular de materiales. https://www.ivie.es/es_ES/espana-reduce-325-los-residuos-urbanos-per-capita-la-tasa-reciclaje-se-situa-12-puntos-debajo-la-media-europea-empeora-uso-circular-materiales/
- Matellano, P. H. (21 de febrero de 2024). España suspende en reciclaje: solo cuatro de cada 10 residuos tienen una segunda vida. *El Mundo*. <https://www.elmundo.es/economia/actualidad-economica/2024/02/21/65d4f3cce4d4d8ac408b459a.html>
- Ministerio de Hacienda, Ministerio de Transición Ecológica y el Reto Demográfico y Federación Española de Municipios y Provincias (2024). *Cuestiones relevantes en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólidos urbanos*. <https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>
- Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (s. f.). *Pago por generación*. <https://www.fiscalidadresiduos.org/pxg/>
- Palao Taboada, C. (2023). Prestaciones patrimoniales de carácter público. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 481, 5-58. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18713>
- Parlamento Europeo (24 de mayo de 2023). Economía circular: definición, importancia y beneficios. *Temas*. <https://www.europarl.europa.eu/topics/es/article/20151201STO05603/economia-circular-definicion-importancia-y-beneficios>
- Ruiz Garijo, M. (2014). *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*. Lex Nova.



Ruiz Garijo, M. (2021). La odisea judicial de la tasa de vados de Madrid. *Tributos Locales*, 153, 140-155.

Serrano Antón, F. (2001). La autonomía del poder tributario municipal: crónica de una insuficiencia anunciada. En J. I. Gomar

Sánchez y J. Rodríguez Fernández (coords.), *Hacienda y finanzas municipales* (pp. 39-54) [ponencia]. XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal. Unión de Ciudades de Capitales Iberoamericanas. Marcial Pons.

Juan Ignacio Gomar Sánchez. Licenciado en Derecho. Técnico de administración general, rama jurídica, del Ayuntamiento de Madrid. Inspector jefe de departamento en la Agencia Tributaria de dicho ayuntamiento. Ha participado como ponente en cursos y seminarios impartidos por diversos centros oficiales (universidades y Administraciones) y publicado diversos artículos en revistas especializadas de tributación local.