

# NUEVOS GRAVÁMENES

## Estudios

El Gravamen Temporal Energético: una “prestación” en busca de alguna razón de ser

**Andrés Báez Moreno - Juan José Zornoza Pérez**

El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial

**María Teresa Mata Sierra**

Haciendas locales y transición justa hacia un modelo más sostenible: especial referencia a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (tasa “Amazon”) de la Ciudad de Barcelona

**Yolanda García Calvente**

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas

**Mercedes Ruiz Garijo**

Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos

**María Jesús García-Torres Fernández**

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables aprobado por la ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular

**Antonio Vaquera García**

Una nueva modalidad de prestación patrimonial de carácter público no tributaria: financiación de actuaciones privadas de impulso económico municipal

**M<sup>a</sup> Luisa Esteve Pardo**

El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito

**Irene Suberbiola Garbizu**



# Nuevos gravámenes

Monográfico

***Nueva Fiscalidad***

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by  
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid  
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69  
e-mail: [info@dykinson.com](mailto:info@dykinson.com)  
<http://www.dykinson.es>  
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:  
Copias Centro

ISBN: 978-84-1070-067-3  
ISBN electrónico: 978-84-1070-224-0  
DOI: 10.14679/2890  
ISSN: 1696-0173  
Depósito Legal: M-32335-2012

## CONSEJO ASESOR

**A. Di Pietro**

*Universidad de Bolonia*

**J. Englisch**

*Universidad de Münster*

**F. Escribano López**

*Universidad de Sevilla*

**M. Fernández Junquera**

*Universidad de Oviedo*

**J. Lasarte Álvarez**

*Universidad Pablo de Olavide*

**P. Marchessou**

*Universidad de Estrasburgo*

**J. M<sup>a</sup> Martín Delgado**

*Universidad de Málaga*

**J. Martín Queralt**

*Universidad de Valencia*

**C. Palao Taboada**

*Universidad Autónoma de Madrid*

**J. Ramallo Massanet**

*Universidad Autónoma de Madrid*

**M<sup>a</sup>.T. Soler Roch**

*Universidad de Alicante*

**A. Rodríguez Bereijo**

*Ex Presidente del Tribunal Constitucional*

**J.M. Tejerizo López**

*Universidad Nacional de Educación a Distancia*

## CONSEJO DE REDACCIÓN

**Presidente**

**R. Calvo Ortega**

*Universidad Complutense*

**Director**

**I. Merino Jara**

*Universidad del País Vasco*

**Coordinadores**

**J. Calvo Vérguez**

*Universidad de Extremadura*

**M. Lucas Durán**

*Universidad de Alcalá*

**Secretaria**

**Jlrupe Suberbiola Garbizu**

*UPPV/EHU*

## VOCALES

**S. Aníbarro Pérez**

*Universidad de Valladolid*

**M<sup>a</sup>.D. Arias Abellán**

*Universidad Autónoma de Barcelona*

**L. M<sup>a</sup>. Cazorla Prieto**

*Universidad Rey Juan Carlos*

**C. Checa González**

*Universidad de Extremadura*

**G. De la Peña Velasco**

*Universidad Complutense de Madrid*

**E. Eserverri Martínez**

*Universidad de Granada*

**R. Falcón y Tella**

*Universidad Complutense de Madrid*

**Y. García Calvente**

*Universidad de Málaga*

**T. García Luis**

*Universidad de Alcalá*

**A. García-Moncó Martínez**

*Universidad de Alcalá*

**C. García Novoa**

*Universidad de Santiago de Compostela*

**I. García-Ovies Sarandeses**

*Universidad de Oviedo*

**M. González-Cuellar Serrano**

*Universidad Carlos III de Madrid*

**C. M<sup>a</sup>. López Espadafor**

*Universidad de Jaén*

**M<sup>a</sup>.T. Mata Sierra**

*Universidad de León*

**A. Menéndez Moreno**

*Universidad de Valladolid*

**M. Ruiz Garijo**

*Universidad Rey Juan Carlos*

**J.R. Ruiz García**

*Universidad de La Coruña*

**B. Sesma Sánchez**

*Universidad de Oviedo*

**E. Simón Acosta**

*Universidad de Navarra*

**J. Zornoza Pérez**

*Universidad Carlos III*

**J.E. Varona Alabern**

*Universidad de Cantabria*

**A. Vázquez del Rey Villanueva**

*Universidad de Navarra*

# JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

## **Imposición directa estatal**

M<sup>a</sup>. E. Simón-Yarza  
*Universidad de Navarra*

## **Imposición indirecta estatal**

M. González Aparicio  
*Universidad de León*

## **Hacienda Autónoma y Foral**

A. Navarro García  
*Universitat de Girona*

## **Hacienda Local**

M<sup>a</sup> T. Mories Jiménez  
*Universidad de Sevilla*

## **Aduanas**

A. Fernández de Buján y Arranz  
*CUNEF*

## **Fiscalidad Internacional**

J. Á. Gómez Requena  
*Universidad de Castilla-La Mancha*

## **Fiscalidad Europea**

Jirune Suberbiola Garbizu  
*UPPV/EHU*

## **Procedimientos, derechos y garantías**

M<sup>a</sup>. Rodríguez-Bereijo  
*Universidad de León*

## Tribuna

- Sobre novedades legislativas en materia tributaria..... 9  
**Isaac Merino Jara**  
*Director*

## Estudios

- El Gravamen Temporal Energético: una “prestación” en busca de alguna razón de ser..... 21

**Andrés Báez Moreno**

*Investigador Senior Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.  
Munich (República Federal Alemana)*

**Juan José Zornoza Pérez**

*Of Counsel - Deloitte Legal.  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Carlos III de Madrid*

- El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial ..... 45

**María Teresa Mata Sierra**

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de León*

- Haciendas locales y transición justa hacia un modelo más sostenible: especial referencia a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (tasa “Amazon”) de la Ciudad de Barcelona ..... 97

**Yolanda García Calvente**

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Granada*

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas.....	133
<b>Mercedes Ruiz Garijo</b> <i>Catedrática de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad Rey Juan Carlos</i>	
Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos.....	165
<b>María Jesús García-Torres Fernández</b> <i>Catedrática de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de Granada</i>	
Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables aprobado por la ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular .....	197
<b>Antonio Vaquera García</b> <i>Catedrático de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de León</i>	
Una nueva modalidad de prestación patrimonial de carácter público no tributaria: financiación de actuaciones privadas de impulso económico municipal .....	237
<b>M<sup>a</sup> Luisa Esteve Pardo</b> <i>Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universitat de Girona</i>	
El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito .....	271
<b>Irene Suberbiola Garbizu</b> <i>Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea</i>	

## Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos\*

DOI: 10.14679/2896

**María Jesús García-Torres Fernández**

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Granada*

### RESUMEN:

La Ley 7/2022, en cumplimiento de los objetivos de economía circular y del principio medioambiental de quien contamina paga, regula la implantación de una prestación pública obligatoria por gestión de residuos municipales que va a sustituir a la tradicional tasa de basuras. La novedad de la nueva regulación está en que se le asigna, como característica obligatoria, que resulte no deficitaria y cuya cuantía individual se determine en función de los residuos generados, lo que obliga a analizar estos requisitos de cara a la aprobación de estas nuevas prestaciones.

**Palabras clave:** Gestión municipal de residuos. Tasas. Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Sostenibilidad financiera pública. Pago por generación. Principio quien contamina, paga.

### ABSTRACT:

Law 7/2022, in compliance with the objectives of the circular economy and the environmental principle of whoever pollutes pays, regulates the implementation of a mandatory public benefit for municipal waste management, which will replace the traditional rubbish collection tax. The new regulation provides, as a mandatory characteristic, a non-deficit public revenue, and whose individual amount of the fee is determined based on the waste generated, which makes it necessary to analyze these requirements with a view to approving these new benefits.

**Key words:** Municipal charges and fees on waste collection, treatment and disposal. Public financial sustainability. Pay-as-you-throw. Principle who pollutes, pays.

---

\* Este artículo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación "Fiscalidad empresarial (GI-19/1" de la Universidad a Distancia de Madrid (Plan Nacional I+D+i) (A-81618894-GI-19/1). Este trabajo también se incluye en los resultados científicos del Grupo de investigación Grupo de Investigación SEJ-326 de la Junta de Andalucía para «la investigación y el estudio del Derecho Tributario».

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

**Sumario:** *I. El servicio de gestión de residuos. II. La gestión de residuos: competencia para la prestación del servicio y su financiación. III. Características de la prestación patrimonial pública por servicio de recogida de residuos. 1. Prestación obligatoria, onerosa, específica, diferenciada y no deficitaria. 2. Pago por generación. IV. Elección de la naturaleza de la prestación patrimonial: tasa vs prestación patrimonial no tributaria. 1. Financiación no deficitaria vs pago por generación. 2. Informe económico financiero. V. Consideraciones finales sobre la implantación de la prestación por recogida de residuos. VI. Bibliografía.*

## I. EL SERVICIO DE GESTIÓN DE RESIDUOS

La cuestión de los residuos es uno de los ejes esenciales de la protección del medioambiente, tanto por su impacto y su volumen, en cuanto que afecta en general a todas las actividades. Por ello, el tratamiento, reutilización y reciclaje de los residuos urbanos es un objetivo ambicioso con carácter prioritario.

La Ley 7/2022, de 8 de abril, sobre residuos y suelos contaminados para una economía circular (LRSCEC), nace con la finalidad de prevención y reducción de la generación de residuos y de los impactos adversos de su generación y gestión, la reducción del impacto global del uso de los recursos y la mejora de la eficiencia de dicho uso para, en última instancia, proteger el medio ambiente y la salud humana y efectuar la transición a una economía circular y baja en carbono que garantice el funcionamiento eficiente del mercado interior y la competitividad empresarial, además de la creación y consolidación del empleo en el sector de los residuos a largo plazo.

Economía circular, lucha contra el cambio climático, protección del medio marino y sostenibilidad son, pues, los cuatro fines principales de la ley como paradigmas imperantes en la política ambiental.

La LRSCEC tiene por objeto sentar los principios de la economía circular a través de la legislación básica en materia de residuos, tomando como objetivo esencial la transición hacia la circularidad de los residuos, es decir, reutilizar los residuos y devolverlos al ciclo productivo, tras la correspondiente operación de valorización.

La Disposición final undécima de la Ley 7/2022 proclama su carácter de legislación básica de protección del medio ambiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1. 23.<sup>ª</sup> de la Constitución Española, sin perjuicio de las facultades de las comunidades autónomas de establecer normas adicionales de protección<sup>1</sup>, delimitando también las materias excepcionadas. La lucha contra el cambio climático se enfoca especialmente desde el ámbito de la mitigación y se autoimpone como objetivo claro evitar o reducir lo más posible la contaminación del medio marino derivada de las actividades de gestión. También se establecen los requisitos mínimos obligatorios de la responsabilidad ampliada del productor y

---

<sup>1</sup> A este respecto, encontramos y la Ley 7/2019, de 29 de noviembre, de Economía Circular de Castilla-La Mancha y la Ley 3/2023, de 30 de marzo, de Economía Circular de Andalucía. Esta última, aprobada después de la ley estatal, trata también de reducir la actual distancia con respecto de los objetivos de la UE en materia de residuos tales como la falta de incentivos para la gestión de los residuos según la jerarquía de residuos, recogida selectiva insuficiente de los residuos, o la gestión insuficiente de los biorresiduos.

se regulan los registros electrónicos para las actividades de producción y gestión de residuos peligrosos.

Para ello, incorpora una serie de medidas entre las que destacan el reforzamiento del principio de jerarquía mediante la obligatoriedad del uso de instrumentos económicos, se fortalece la prevención de residuos incluyendo medidas sobre el desperdicio alimentario y las basuras marinas, y se establece la obligatoriedad de nuevas recogidas separadas (entre otros, para los biorresiduos, los residuos textiles y los residuos domésticos peligrosos). En todo ello, las actividades de gestión serán determinantes para consecución de estos objetivos.

Uno de los objetivos de la LRSCEC, reconocidos en su exposición de motivos, es incorporar a nuestro ordenamiento la Directiva (UE) 2018/851, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos<sup>2</sup>. Asimismo, también se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente<sup>3</sup>, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. No obstante, esta ley es algo más que la mera transposición de las directivas comunitarias y aspira a contribuir a los objetivos de dichas políticas con carácter de legislación básica de protección del medio ambiente<sup>4</sup>.

## II. LA GESTIÓN DE RESIDUOS: COMPETENCIA PARA LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO Y SU FINANCIACIÓN

Tal y como dispone el artículo 12.5.a) de la Ley 7/2022, la competencia administrativa para la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos

---

2 Con el ánimo de transformar la Unión Europea en una «sociedad del reciclado» y contribuir a la lucha contra el cambio climático, se aprobó en 2008 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 (en adelante, Directiva Marco de residuos). La Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados incorporó al ordenamiento jurídico interno la Directiva Marco de residuos, a la vez que revisó la regulación en la materia existente en España que databa del año 1998. Ante la necesidad de una mayor armonización para la aplicación de la normativa de residuos, así como establecer nuevos objetivos para el medio y largo plazo, en el año 2015, la Comisión Europea aprobó el Plan de Acción en materia de economía circular (COM (2015) 614 final), que incluía un compendio de medidas entre las que se encontraba la aprobación de un paquete normativo que revisara las piezas clave de la normativa de la Unión Europea relativa a residuos. Así, en 2018 se aprueba la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos (en adelante, Directiva (UE) 2018/851). Esta directiva revisa algunos artículos de la Directiva Marco de residuos con el objetivo de avanzar en la economía circular, armonizar, mejorar la información y trazabilidad de los residuos y reforzar la gobernanza en este ámbito. Su plazo de transposición finalizaba el 5 de julio de 2020.

3 Su plazo de transposición finalizaba 3 de julio de 2021.

4 Con la finalidad de cumplir los objetivos de la ley y de contribuir hacia una economía circular europea con un alto nivel de eficiencia de los recursos, fija objetivos más ambiciosos, y en el artículo 26 de la Ley 7/2022 se dispone que las autoridades competentes deberán adoptar las medidas necesarias, para cumplir con los objetivos de preparación para la reutilización, reciclaje y valorización, establecidos de forma progresiva, de modo que en 2025 se habrá de alcanzar un mínimo del 55%, un 60% para 2030 y un 65% en 2035.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

como servicio de prestación obligatoria corresponde a las entidades locales, a las ciudades de Ceuta y Melilla o, cuando proceda, a las diputaciones forales, en todo su ámbito territorial, en la forma establecida en sus ordenanzas<sup>5</sup>.

Sin embargo, esta asignación de competencias no queda del todo clara.

Hay que destacar que se trata de competencia administrativa, de modo que no se exige que los servicios sean prestados directamente, sino que pueden ser contratados, y generalmente se hace así, con empresas especializadas mediante un contrato público<sup>6</sup>. En consecuencia, son las entidades locales las que deben diseñar el programa de gestión de los residuos, donde se ha de prever la forma de prestación, los medios para ello, los costes asociados y la financiación y recaudación de los recursos necesarios para su desarrollo, así como controlar la correcta prestación de los servicios. A este respecto, corresponde a los municipios de más de 5.000 habitantes aprobar programas de gestión de residuos de conformidad con los planes autonómicos y estatales. La gestión la podrán realizar directamente o mediante cualquier forma de gestión, independiente o mediante asociación de varias entidades locales. Eso sí, la prestación de este servicio será siempre de competencia municipal, aunque sujeta a la posible intervención de las diputaciones, de modo que podrán llevarla a cabo de forma independiente o asociada, conforme a lo establecido en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en adelante, LBRL.

Junto a la aprobación del programa de gestión de residuos, es importante tener presente que la gestión de los residuos es una labor compleja que abarca distintos servicios recogida, el transporte y el tratamiento y reciclado. Entre las competencias locales de carácter obligatorio, el artículo 25.2 LBRL establece la gestión de residuos sólidos urbanos, siendo competencia de todos los municipios la re-

---

5 Existen tres modelos distintos de gestión de residuos:

— Basuras domiciliarias: la recogida de las basuras domiciliarias y su tratamiento (que comprende todas las operaciones de gestión) ha venido siendo asumida por el Ayuntamiento como competencia propia en garantía de su autonomía constitucionalmente reconocida (art. 137 CE).

— Gestión de residuos peligrosos: Fueron sustraídos de la competencia de los ayuntamientos (con la ley 20/1986, de residuos peligrosos, pasando a ser gestionados por el mercado, en un sistema de libertad de empresa. Hay que tener en cuenta que este tipo de residuos tienen una regulación específica.

— Responsabilidad ampliada del productor: Sistemas gestionados a través de asociaciones privadas y conocidos como sistema integrado de gestión (o SIG) por los propios empresarios responsables de la puesta en el mercado de determinado tipo de productos (envases ligeros, vidrio, aceites usados) que con su uso se convierten en residuos. Estos sistemas fueron implantados por primera vez con respecto a los envases, con base en las previsiones de la Ley de envases 11/1997, de 24 de abril.

ORTEGA BERNARDO, J.: "Comentario a los aspectos competenciales y organizativos de la ley 7/2022, de residuos (arts. 12 y 13)". *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*. ISSN 1133-4797, XXI, Zaragoza, 2022, pág.112 y 113.

6 La Entidad local resulta, en principio, libre para decidir una de las formas de gestión reguladas en el art. 85 LRBR, en cuanto que las actividades de gestión de residuos se pueden llevar a cabo directamente o mediante cualquier otra forma de gestión prevista en la legislación sobre régimen local, tal y como señala la propia Ley 7/2022 en su artículo 12. 5. 4.º. Junto con el servicio público local de gestión de residuos habría un modelo de gestión privada, que es en el que los sujetos encargados de la gestión son empresarios privados, cuyo título habilitante (en caso de que resulte necesario) es una autorización administrativa o una declaración responsable.

cogida de residuos, aunque para el tratamiento y reciclado sólo están obligados los municipios de más de 5.000 habitantes (Artículo 26 LBRL). El artículo 36 LBRL dispone que la diputación asumirá la prestación de los servicios de tratamiento de residuos en los municipios de menos de 5.000 habitantes. Asimismo, para municipios de menos de 20.000 habitantes será la diputación provincial la que coordine la recogida y tratamiento de residuos.

Para la prestación de este servicio obligatorio, el artículo 12.7 de la Ley 7/2022, manifiesta que las autoridades competentes se dotarán de los medios humanos y materiales suficientes para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en esta ley, entre otras, las relativas a la autorización, vigilancia, inspección, sanción e información. De la forma en que se redacta, puede entenderse como una voluntarista previsión, es decir, es más un deseo que un mandato jurídico<sup>7</sup>, que contrasta con su reconocimiento como prestación obligatoria. Indudablemente, si se ha de prestar el servicio, se han de tener medios, por lo que se también se puede interpretar como una justificación de la implantación de las medidas y medios previstos en esta norma.

No cabe duda que, para poder aplicar los principios de la política de residuos exigidos en la Ley 7/2022, y, en particular, la jerarquía de residuos y su prevención, las entidades locales y los municipios han de configurar la infraestructura básica para la consecución de los objetivos que se proponen<sup>8</sup>. En la práctica real, dada la envergadura de la infraestructura necesaria para el tratamiento de residuos, se construyen plantas de tratamiento destinadas prestar servicios a todos los municipios de la comarca, incluyendo los de más de 20.000 habitantes. La labor de coordinación de la prestación del servicio a los distintos entes locales de estas plantas la realiza la diputación, mientras que la propia actividad de tratamiento y reciclaje es contratada a empresas especializadas, normalmente grandes empresas, mediante un contrato público con la diputación. Por ello, pese a ser la gestión de residuos competencia municipal, hay que diferenciar la recogida y transporte del tratamiento posterior, siendo este último realizado en colaboración con la diputación, en la mayoría de los casos, en respuesta a necesidades de eficiencia y eficacia, dada la complejidad del proceso y las inversiones económicas que requiere.

En cambio, la Ley 7/2022 induce a confusión cuando parece extender la obligación de tratamiento de residuos domésticos a todos los municipios, cualquier que sea su población, al contrario de lo dispuesto en al LBRL, a la vez que exige programas de gestión a entes locales supeditados a la coordinación de las diputaciones. La remisión a la LBRL del artículo 12.5 de la Ley 7/2022 conlleva una actualización de la labor coordinadora de las diputaciones, con consecuencias financieras y tributarias complejas, ignoradas por el legislador de la Ley 7/2022<sup>9</sup>.

7 GÓMAR SÁNCHEZ, J.L.: "La tasa de residuos locales: Observaciones y problemática". *Tributos Locales* núm. 159. Noviembre-diciembre 2022. Pág. 93.

8 SANZ LARRUGA, F.J.: "Comentario al Título I de la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular: Instrumentos de la política de residuos (arts. 14 a 16)". *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*. ISSN 1133-4797, XXI, Zaragoza, 2022, pág. 178.

9 GÓMAR SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 96.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

La labor coordinadora de la diputación se extiende al ámbito financiero en el artículo 36.2 LBRL, con consecuencias importantes de polémica jurídica que ha llegado al TC, sin llegar a conclusiones claras. Las diputaciones podrán intervenir en la forma de prestaciones del servicio por municipios de menos de 20.000 habitantes cuando detecte que los costes efectivos de los servicios prestados por los municipios son superiores a los de los servicios coordinados o prestados por ella (artículo 36.2 LBRL). Como ya hemos explicado, el tratamiento de los residuos se presta normalmente a nivel diputación, quién será la encargada de distribuir el coste entre los distintos municipios que usan el servicio para que contribuyan a su financiación, por lo que cuando se habla de intervención de la diputación por exceso de coste se debe identificar con la recogida y el transporte. La autonomía del municipio para prestar los servicios dependerá de que justifique ante la diputación que puede realizarlos por un coste menor que el derivado de la propuesta de gestión de la diputación, pudiendo asumir entonces la prestación y coordinación de estos servicios. Claro que ese coste se habrá de financiar con la correspondiente prestación patrimonial pública, ya sea como tasa o prestación patrimonial pública no tributaria (PPPNT), con el problema añadido de si, una vez aprobada la prestación, no se cumple esta previsión económica, no se sabe cómo puede reaccionar la diputación<sup>10</sup>.

En consecuencia, dado que la gestión y tratamiento de residuos es una competencia obligatoria de interés general, que excede el ámbito nacional, tanto su prestación como su financiación debería estar prevista con una clara y específica asignación de competencia en todos sus ámbitos, bien a los municipios o a las diputaciones/CCAA<sup>11</sup>.

No cabe duda de que para alcanzar con éxito el cumplimiento de los objetivos que se imponen a las entidades locales en relación con los residuos, recogida, tratamiento y reciclaje, se requiere un enorme volumen de recursos económicos, lo que nos dirige al tema de su financiación. A su vez, la complejidad del diseño en la prestación del servicio completo de gestión de residuos, en cuanto que intervienen distintos entes locales, ayuntamientos y diputaciones, y la habitual cesión de la ejecución a empresas privadas, se traduce en dificultades para implantar las figuras recaudatorias destinadas a la financiación de estas actividades.

La necesidad de establecer una forma de financiación autónoma está prevista en la propia Ley 7/2022. En el artículo 8 de la Ley 7/2022 se dispone un orden de prioridad en las actuaciones sobre los residuos, resultando el principio de jerarquía siguiente: Prevención, preparación para la reutilización, reciclado y valorización, incluida la valorización energética y eliminación. Al objeto de reforzar este principio de jerarquía de residuos se establece la obligatoriedad por parte de las administraciones competentes de usar instrumentos económicos para su efectiva consecución. El Anexo V de la Ley 7/2022 encontramos una variada panoplia de

---

<sup>10</sup> GÓMAR SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 96.

<sup>11</sup> GÓMAR SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 97.

instrumentos económicos, entre los que encontramos los siguientes de carácter recaudatorio<sup>12</sup>:

- a) De naturaleza fiscal y tributaria: por ejemplo, a. «Tasas y restricciones aplicables a las operaciones de depósito en vertederos e incineración de residuos que incentiven la prevención y el reciclado de residuos» (apartado 1º del Anexo V).
- b) «Sistemas de pago por generación de residuos 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» (apartado 2º del Anexo V).
- c) «Incentivos fiscales a la donación de productos, en particular alimentos» (apartado 3º del Anexo V).
- d) «Uso de medidas fiscales o de otros medios para promover la utilización de productos y materiales preparados para su reutilización o reciclado» (apartado 9º del Anexo V).

El artículo 11.3 de la Ley 7/2022 dispone que, para la financiación de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en la LRHL<sup>13</sup>, 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.

De este modo, la financiación de la gestión de residuos se aborda de una forma compleja. En primer lugar, se deja abierta a cada ente local la elección de la figura a través de la cual se va a instrumentar la financiación, elección que se hará entre una tasa o una prestación patrimonial pública no tributaria. A continuación, se establecen características esenciales que ha de reunir esta figura y, por último, se vincula al "principio de quien contamina, paga" al referirse a sistemas de pago por generación<sup>14</sup>.

12 Se prevén otros de naturaleza económica y financiera («Correcta planificación de las inversiones en infraestructura de gestión de residuos, en particular a través de fondos de la Unión» (apartado 6º del Anexo V); «Supresión progresiva de las subvenciones...» (apartado 8º del Anexo V); «Incentivos económicos para las autoridades regionales y locales, en particular para fomentar la prevención de residuos e intensificar los sistemas de recogida separada, evitando apoyar el depósito en vertederos y la incineración» (apartado 12º del Anexo V), junto con medidas no económicas como uso de mejores técnicas, campañas de concienciación pública, uso de medios digitales y diálogo y cooperación (apartado 11º, 13º, 14º y 15º del Anexo V).

13 Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LRHC).

14 El principio "quien contamina, paga" hace referencia a tres elementos que, por obvios, deberían estar fuera de discusión:

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

Esta obligatoriedad de la financiación creada sobre una dualidad entre libertad de elección y requisitos tasados da lugar a cuestiones problemáticas que se han de analizar, para lo que vamos a comenzar estudiando las características que la definen, para luego ver qué figura se adapta mejor a las dos opciones de prestaciones patrimoniales públicas previstas y, por último, abordar la forma de aplicar el principio de quién contamina paga.

### III. CARACTERÍSTICAS DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL PÚBLICA POR SERVICIO DE RECOGIDA DE RESIDUOS

#### 1. PRESTACIÓN OBLIGATORIA, ONEROSA, ESPECÍFICA, DIFERENCIADA Y NO DEFICITARIA

En el artículo 11 de la Ley 7/2022, como modo de financiación de los costes de la gestión de residuos se dispone el plazo de 3 años para establecer tasa o prestación patrimonial específica, diferenciada y no deficitaria.

El estudio de financiación del servicio de gestión de residuos parte del hecho de que, al imponer la implantación de una prestación patrimonial pública, se traduce en el carácter oneroso del servicio. Por el principio de autonomía local, los entes locales pueden decidir discrecionalmente que servicios prestan de forma onerosa o gratuita. Aunque el principio de protección del medioambiente es el que justifica de forma suficiente que se establezca de forma preceptiva la imposición de una prestación económica, la Ley 7/2022 va más allá, exigiendo que sea obligatoria la onerosidad, que no se establece de forma expresa, sino de forma indirecta cuando se dispone la prohibición de la gratuidad del servicio de forma clara, aunque no se impone coactivamente, ya que el mandato sirve de guía para su implantación<sup>15</sup>.

A este respecto HERRERA MOLINA considera que este mandamiento legal no se ha introducido de forma correcta, sino que habría sido necesaria una disposición adicional a la LRHL. No obstante, este defecto no invalida el mandato que es claro, por lo que se respeta la seguridad jurídica, ni es causa de inconstitucionalidad<sup>16</sup>.

---

— Se realiza una acción contaminante dentro de los límites permitidos por el ordenamiento, puesto que, de superar estos límites, sería sancionable administrativa o penalmente.

— La acción de contaminación debe conllevar una manifestación capacidad económica para que pueda ser objeto de tributación.

— El contribuyente del tributo debe ser el que realiza la acción contaminante que se pretende corregir.

— El pago del tributo, junto con el resultado recaudatorio que le es propio, debe de conseguir una minoración o eliminación de la acción contaminante. Si no fuera así, se interpretaría como un peaje por contaminar, pero desvirtuaría la finalidad correctiva que define al tributo ambiental.

15 PAGÉS I GALTÉS, J.: "La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera Parte): Establecimiento y tramitación". *Tributos Locales* núm. 157, pág. 65.

16 HERRERA MOLINA, P.M.: "Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales". *Tributos Locales* núm. 152 (Septiembre-Octubre 2022), pág. 21.

A su vez, se exige que la prestación debe ser específica y diferenciada. El carácter específico que se demanda de la prestación no significa que se exija una ordenanza singular y exclusiva, sino que se admitiría también su regulación dentro de una ordenanza global junto con otras prestaciones. Así, al definirla con carácter diferenciado pretende que el presupuesto de hecho se ciña exclusivamente al servicio de residuos y que correlativamente la cuantía de la prestación económica se vincule a la financiación de la gestión de los residuos generados<sup>17</sup>.

Aunque el legislador ha considerado el servicio de residuos de forma unitaria, lo ordinario es que se establezca una única prestación económica que englobe todos los servicios, pero no se puede deducir que impida que la entidad local establezca varias figuras financieras por el servicio de residuos<sup>18</sup>.

A continuación, se establece que la recaudación ha de ser no deficitaria. Este requisito viene a completar el carácter oneroso del servicio de gestión de residuos, de modo que la no gratuidad se complementa con el mandato de que la financiación no puede ser deficitaria, por lo que se está estableciendo que cubra la totalidad del gasto que implica el servicio. Sin embargo, PAGÉS I GALTÉS considera que este principio es programático, de lo que resulta que no será necesario que cubra la totalidad de los costes del servicio, por lo que la entidad puede optar por no ajustarse al mismo<sup>19</sup>.

No obstante, su carácter no deficitario nos lleva a la necesidad de cuantificar los costes a cubrir. La Ley 7/2022 no se limita a exigir financiación suficiente, sino que define los costes de las operaciones que han de ser financiados con tributos o prestaciones patrimoniales públicas. La dificultad de esta labor se agrava al referir la obligación de financiación al coste neto, es decir, se han de tener en cuenta los costes, pero también los ingresos asociados a la incorporación de los residuos en la economía circular.

En la vertiente de costes, se trata de los costes netos asociados a la recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, así como las campañas de concienciación y comunicación. El artículo 24 LHL recoge que los costes que serán tenidos en cuenta para la cuantificación de una tasa serán los necesarios para el mantenimiento y desarrollo del servicio o actividad, no los derivados del ejercicio de la competencia administrativa. El coste real del servicio que debe reflejar la prestación económica por recogida de residuos será usual-

---

17 PAGÉS I GALTÉS, *op. cit.* "La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera Parte)...", pág. 58.

18 PAGÉS I GALTÉS concluye, tras el análisis detenido de todo el mandato, sería lo más conveniente. PAGÉS I GALTÉS, *op. cit.* "La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera Parte)...", pág. 58.

19 El legislador sujeta la prestación económica con el principio de autofinanciación, que está íntimamente ligado con los de estabilidad y sostenibilidad, pero con carácter programático, es decir como guía u orientación. Su cumplimiento se evaluará de forma específica en el informe económico preceptivo, aspecto que podrán comprobar los miembros de la corporación a la hora de aprobar la ordenanza. PAGÉS I GALTÉS, *op. cit.*, "La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera Parte)...", pág. 88.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

mente la retribución del contratista, esencialmente determinado por la aplicación de la normativa contractual, por lo que se vincula la ordenanza con el resultado de la contratación pública<sup>20</sup>. Además, para asegurar la sostenibilidad económica es importante inicialmente hacer un balance de costes íntegro donde se tengan en cuenta los costes directos anuales de recogida y/o tratamiento (según corresponda), pero también todos los costes indirectos asociados al personal administrativo y amortizaciones del material, siempre que no sean ajenos a la prestación misma, pero no se correspondan al ejercicio global de la competencia local.

Sin embargo, en la definición de los costes que se han de tener en cuenta para la cuantificación, el legislador se ha extendido más allá de los propios vinculados a la propia gestión de los residuos<sup>21</sup> en el caso de las campañas de concienciación, pese a que si forman parte de la política medioambiental local de reducción de los residuos<sup>22</sup>.

No obstante, también es cuestionable la inclusión de las cantidades invertidas en estas campañas de concienciación y comunicación como parte del coste a financiar por los problemas que produce a la hora de calcular el coste total del servicio. Las razones son muchas. En primer lugar, se considera que no es adecuada su inclusión, porque las tasas/prestaciones no existen para financiar competencias, sino la prestación de servicios públicos específicos. La tasa/prestación se debe calcular teniendo en cuenta el vínculo económico entre el coste directo e indirecto (coste financiero, amortización de inmovilizado, mantenimiento y desarrollo) y la prestación. Y las campañas de concienciación y comunicación son costes ajenos a la prestación del servicio, aunque parezcan conceptualmente próximos, lo que incrementa la incertidumbre jurídica sobre la validez del informe económico que lo sostiene<sup>23</sup>.

En segundo lugar, las campañas de concienciación y comunicación se incorporan entre los costes de la empresa/entidad prestadora del servicio como parte del gasto total de su actividad, tanto si está cualificada para desarrollarlos como si tiene que subcontratarlos, lo que añade complejidad de cálculo al ser ajeno a su actividad empresarial principal<sup>24</sup>.

En tercer lugar, dificulta su contratación separada de la prestación del servicio sobre los residuos el requisito formal de su incorporación en el informe económico financiero, dado que se plantea la imposibilidad de incorporar varios informes económicos sobre las prestaciones realizadas por diferentes empresas. Todo esto

---

20 PAGÉS I GALTÉS, *op. cit.*, "La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera Parte) ...", pág.109.

21 VENTOSA y LLABRÉS PAYERAS incluye las campañas educativas entre los costes indirectos, clasificación que no compartimos. VENTOSA, I., LLABRÉS PAYERAS, A.: "Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales". *Crónica Tributaria* núm. 186/2023, pág. 87.

22 El éxito en la revisión de la fiscalidad municipal y la reconfiguración de la tasa se condicionará a las múltiples posibilidades de sinergia con las campañas de concienciación y buenas prácticas ambientales que pueden despegarse. PATON GARCIA, G.: *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril*. Thomson Reuters Aranzadi, 2022, pág. 88.

23 GÓMAR SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 106.

24 GÓMAR SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 106.

parece favorecer a los grandes grupos empresariales que son los que pueden ofrecer un servicio completo sobre los residuos más las campañas de concienciación y comunicación<sup>25</sup>.

En cuarto lugar, las campañas de concienciación y comunicación se dirigen a la totalidad de la ciudadanía, pero, al tenerse en cuenta a la hora de cuantificar el coste total del servicio de residuos, van a ser sufragadas por quienes generan residuos y abonan la tasa/prestación, "tanto si se han visto concienciados como si no o si no necesitaban de esa campaña"<sup>26</sup>.

Por último, en relación con el gasto de vigilancia posterior al cierre de los vertederos, también se plantea el problema de la diferenciación de actividades si el municipio opta por contratarla con una empresa diferente a la que presta el servicio sobre los residuos. Si se considerase una actividad diferenciada, su financiación debería dar lugar a una tasa/PPPNT diferente, dado que integrarlas en el mismo instrumento vuelve a ser problemático desde el punto de vista económico y de legalidad<sup>27</sup>.

Una vez determinados los gastos, para determinar el coste neto se habrán de tener en cuenta los ingresos vinculados a la gestión de los residuos.

Como claro ejemplo del concepto de economía circular, el reaprovechamiento de las materias primas recuperadas por la gestión de los residuos puede dar lugar a nuevos productos (fertilizantes, biogás, energía eléctrica...), cuya venta generará ingresos de naturaleza patrimonial de la entidad local. Sin embargo, vincularlos a la cuantificación de la tasa/PPPNT para minorar su importe, tal y como resulta de su reconocimiento dentro del artículo 11.3 Ley 7/2022, es complejo y engañoso, y facilita que se burlen los intereses generales sin beneficio para el contribuyente. Es complejo porque obliga a incluir su previsión en el informe económico financiero donde se cuantifica el servicio. Sin lugar a duda se trata de una previsión, porque depende de la generación de unos productos de cuantía estimada y con un precio en el mercado estimado también, con la consiguiente volubilidad de los precios, lo que implica una estimación variable. Además, la determinación concreta de los ingresos exige una fiscalización de la actividad del prestador del servicio, tanto más compleja cuanto lo sea el servicio mismo, con la dificultad añadida de determinar el beneficio que resulta de la actividad de obtención de los ingresos. Cuando se habla de ingresos, no se trata de ingresos brutos sino de ingresos netos con costes y gastos vinculados que serán determinantes para calcular el ingreso/beneficio, por lo que la diligencia con la que se procede al gasto y su máximo aprovechamiento es esencial. Esta labor escapa de la capacidad de los municipios, cualquier que sea su tamaño, de controlar estos procesos complejos, especializados y ajenos a la gestión local<sup>28</sup>.

25 GÓMAR SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 107.

26 GÓMAR SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 106.

27 GÓMAR SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 107.

28 GÓMAR SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 107.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

Incluir la generación de ingresos en un único informe económico financiero conlleva que se va a gestionar por la propia empresa que realiza el tratamiento de los residuos (recogida, tratamiento y reciclado), condicionando la contratación de grandes empresas especializadas para poder prestar el servicio, generar los ingresos y suministrar herramientas para fiscalizar su cálculo. A su vez, impide la posibilidad de comercialización por terceros, como opción más rentable, o el aprovechamiento por el propio ente local para autoconsumo<sup>29</sup>.

Además, para hacer el balance es importante tener en cuenta los ingresos asociados a sistemas de responsabilidad ampliada del productor y otros ingresos<sup>30</sup>, como ventas de material, el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (IEDVIR)<sup>31</sup>.

Otros ingresos que se han de tener en cuenta son los ingresos derivados de la responsabilidad ampliada del productor. La responsabilidad ampliada del productor de flujos de determinados residuos se regula de modo que los costes relativos a su gestión tendrán que ser sufragados, parcial o totalmente, por el productor del producto del que proceden los residuos, previendo la posibilidad de y cuándo los distribuidores del producto podrán compartir dichos costes<sup>32</sup>. Por tanto, por re-

---

29 GÓMAR SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 109.

30 La responsabilidad ampliada se regula en el Título IV de la Ley 7/2022 en coherencia con la normativa comunitaria, obligándoles a los productores de producto textiles, los muebles y enseres y los plásticos de uso agrario y otros, como los del tabaco, a asumir la responsabilidad financiera y organizativa de la gestión de residuos. Además, se garantiza la disposición por parte de las administraciones de toda la información necesaria para verificar el correcto funcionamiento de estos regímenes, asegurando así una mayor transparencia de este instrumento.

31 IEDVIR se ocupa la imposición sobre los tratamientos de depósito en vertedero, incineración y co-incineración, para así reducir estas opciones de gestión menos favorables desde el punto de vista del principio de jerarquía de residuos y colaborar en el cumplimiento de los objetivos europeos de reciclaje y recogida selectiva de residuos. Dentro de los costes inherentes se encuentran los daños medioambientales ignorados por el mercado entre los que se incluyen las emisiones de gases efecto invernadero (provocados por el vertido de residuos biodegradables en vertedero), que deben ser soportados por el productor inicial de residuos, por el poseedor actual o por el anterior poseedor de los mismos (responsabilidad ampliada de producto para determinados flujos de residuos). ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos", en *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (Dir. Palomar Olmeda, A. y Descalzo González, A), Aranzadi, 2022, pág. 456.

Igualmente, la Ley 7/2022 establece, el Impuesto sobre Envases Plásticos No reutilizables (IEP-NR), pero al ser una medida preventiva no se incluye directamente como ingresos a la hora de cuantificar el servicio de residuos.

32 Entre los residuos domésticos se encuentran unos desechos específicos que, en realidad, se excluyen del servicio público local y son objeto de los sistemas colectivos o integrados de gestión, por lo que se someten a un régimen jurídico la responsabilidad ampliada del productor. Es el caso de los envases, del vidrio y de los aceites usados, por ejemplo. En el modelo de responsabilidad ampliada del productor aplicado a los envases, se constituyen sistemas, con la cobertura de la legislación de envases, conforme a los cuales los responsables de su puesta en el mercado (empresarios y demás agentes económicos) llegan a acuerdos voluntarios, que sirven de base a que estos operadores económicos se comprometen a hacerse cargo de la gestión y de la financiación de la misma y asuman contratar para ello conjuntamente a los correspondientes gestores de residuos. En la actualidad la ley de residuos pone de manifiesto la conexión entre el servicio obligatorio de gestión de residuos que prestan las Entidades locales y las operaciones de gestión de los residuos que conocidos como sistemas integrados

coger y transportar los residuos hasta las estaciones de transferencia (centros de separación) o las plantas de tratamiento donde serán valorizados, las entidades locales serán compensadas por los Sistemas Integrados de Gestión (SIG) por los costes adicionales que tengan que soportar, lo que también presenta dificultades para incorporarlos al estudio económico financiero. Esta compensación económica no tiene naturaleza de tasa ni de precio público<sup>33</sup>. No puede tratarse de una contraprestación de naturaleza tributaria, pues la Administración no desarrolla una actividad de servicio público, sino que, conforme a lo previsto en la normativa de envases, ha de ser considerada como actividad económica del art. 86.1 LRBR<sup>34</sup>. La financiación de los costes se articulará a través de convenios con las administraciones públicas que intervengan en la organización de la gestión de los residuos<sup>35</sup>.

Asimismo, el carácter no deficitario de la prestación también se va a ver condicionado por los incentivos fiscales que van a minorar la financiación del servicio. Hay que tener en cuenta que cualquier instrumento fiscal únicamente será directamente vinculado a los postulados de la economía circular si va dirigido a modificar conductas de la sociedad y los agentes productivos que se pongan en relación con la reducción cuantitativa de residuos<sup>36</sup>, por lo que la presencia de incentivos fiscales es connatural a esta prestación.

Es en el artículo 11.4 de la Ley 7/2022 donde se dispone que las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán tener en cuenta, entre otras, las particularidades siguientes<sup>37</sup>:

---

o colectivos de gestión (SIG) en su art. 12.5.a) llevan a cabo los sistemas de responsabilidad ampliada del productor. Con ello se hace referencia a que la gestión de determinados residuos domésticos y, específicamente, de los envases y residuos de envases, la cual queda excluida de la competencia municipal, y corre a cargo de los productores y distribuidores y demás personas responsables de su puesta en el mercado (art. 6 y 7 LERE). ORTEGA BERNARDO, J.: "Comentario a los aspectos competenciales y organizativos de la ley 7/2022, de residuos (arts. 12 y 13)". *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*. ISSN 1133-4797, XXI, Zaragoza, 2022, pág. 126 y 127.

33 Las PPPNT tendrán la condición de PPP si son de carácter coactivo por ser indispensable el servicio que remuneran o constituir un monopolio del ente titular.

Los precios públicos no tienen categoría tributaria y tampoco tienen la consideración de prestaciones patrimoniales públicas ya que está ausente la nota de coactividad.

34 ORTEGA BERNARDO aporta tres argumentos: La voluntariedad del servicio, cuando los Entes locales se hagan cargo de los residuos no se convierten en propietarios de los mismos, y la calificación tributaria como actividad económica sometida a IVA, en virtud de la RESOLUCIÓN de 30 de septiembre de 1998, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas operaciones efectuadas en el marco de los sistemas integrados de gestión de envases usados y residuos de envases, regulados en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, por las entidades de gestión de los referidos sistemas y por otros agentes económicos. ORTEGA BERNARDO, *op.cit.*, pág.128.

35 Los convenios que se celebren entre la administración y los particulares no podrán tener por objeto prestaciones propias de los contratos y se podrán especificar los parámetros y la operativa de cálculo que permitan identificar los costes que se deben compensar a las administraciones públicas.

36 PATON GARCIA, G.: "Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de Residuos (ARTS. 84 A 97)". *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*. ISSN 1133-4797, XXI, Zaragoza, 2022, pág. 575.

37 HERRERA MOLINA y BARBERENA BELZUNCE consideran que no estamos ante auténticos beneficios fiscales, sino que se trata más bien de consideraciones genéricas sobre el diseño del gra-

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

- 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<sup>38</sup>.

Además, el apartado 4 del artículo 19 de la Ley 7/2022 regula un beneficio fiscal en el ámbito de la tributación local. Así, dicho precepto dispone que, en los términos que prevé la LRHL, las entidades locales podrán establecer en las correspondientes ordenanzas sobre la financiación de los servicios de recogida de residuos, bonificaciones en las tasas o en su caso, en las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que graven la prestación de dichos servicios de recogida, para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable el desperdicio de alimentos, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas hayan sido previamente verificados por la entidad local<sup>39</sup>.

Ahora bien, la recogida selectiva de residuos implica un aumento de costes en la propia recogida. Para poder modular la carga tributaria con medidas fiscales de bonificación o fomento de buenas prácticas debe existir margen financiero<sup>40</sup>,

---

vamen que las entidades locales podrían aplicar, aunque no existiera el correspondiente precepto. HERRERA MOLINA, P. M; BARBERENA BELZUNCE, I.: La tarifa por el servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona a la luz de las exigencias derivadas de la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular. *Tributos Locales* núm. 162/2023, pág.103

38 "Las TR y demás figuras analizadas tienen, en general, un carácter regresivo y las bonificaciones de carácter social son una medida para paliar sus efectos entre los estratos de la población más desfavorecidos, y así tomar en cuenta la capacidad económica de los sujetos pasivos en virtud del RDLRHL". Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (2022): *Las tasas de residuos en España 2022*. Fundació ENT, pág. 33.

39 La disposición final primera de la Ley 7/2022 prevé la incorporación de un nuevo apartado 6 del artículo 24 del TRLRHL, en virtud de cual los ayuntamientos podrán establecer una bonificación de hasta un 95% de la cuota íntegra de las tasas o en su caso, de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, que se exijan por la prestación de dichos servicios de recogida, para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que reúnan los requisitos citados.

40 "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. Además, una TR o figura cobratoria que cubra los costes del servicio lo dota de cierta estabilidad económica, al tratarse de un ingreso finalista. El inconveniente es que al cubrir los costes se pone más de manifiesto el carácter regresivo de la figura, si bien el impacto sobre las personas con rentas inferiores se puede reducir a través de beneficios fiscales de

pues, sino se pone en riesgo la financiación de la prestación del servicio de gestión de los residuos, extremo que pasa por la elevación de la imposición local, de ahí que los incentivos deban contemplarse con carácter temporal y sean revisables con periodicidad anual para analizar su evolución y efectividad<sup>41</sup>. Por último, la posibilidad de establecer estos incentivos fiscales junto con el carácter no deficitario que se exige abre el debate sobre si la diferencia de recaudación que provocan se ha de asumir por los propios presupuestos de la entidad local, o deben ser tenidos en cuenta a la hora de cuantificar el monto total que se ha de distribuir entre los contribuyentes.

A modo de conclusión, es criticable desde el punto de vista técnico sustituir el concepto de coste total por el de coste neto porque técnicamente los costes del servicio son independientes de los ingresos por él generados, de tal manera que, si a los costes se restan determinados ingresos, ya no será posible recaudar de los usuarios la totalidad de los costes, es contrario al principio de provocación de costes y resta efecto medioambiental al tributo<sup>42</sup>.

## 2. PAGO POR GENERACIÓN

En el artículo 11 de la Ley 27/2022, se establece que, de acuerdo con el principio de quien contamina paga, los costes relativos a la gestión de los residuos, incluidos los costes correspondientes a la infraestructura necesaria y a su funcionamiento, así como los costes relativos a los impactos medioambientales y en particular los de las emisiones de gases de efecto invernadero, tendrán que correr a cargo del productor inicial de residuos, del poseedor actual o del anterior poseedor de residuos. Asimismo, se prevé que las normas que regulen la responsabilidad ampliada del productor para flujos de residuos determinados establecerán los supuestos en los que los costes relativos a su gestión tienen que ser sufragados, parcial o totalmente, por el productor del producto del que proceden los residuos y cuándo los distribuidores del producto podrán compartir dichos costes.

Por tanto, una vez cuantificado el coste neto total que garantice la auto financiación de la gestión de residuos, se ha de establecer un sistema mediante el cual se module el pago por parte del contribuyente en función a la clase, cantidad y calidad de los residuos que generan.

El pago por generación consiste en implantar procedimientos reales de medición de los residuos que genera cada hogar o comercio de manera que la carga tribu-

---

carácter social. Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (2022): *Las tasas de residuos en España 2022*. Fundació ENT, pág. 34.

41 PATON GARCIA, G.: *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril*. Thomson Reuters Aranzadi, 2022, pág.105.

42 PAGÉS I GALTÉS, J.: "La prestación económica por la gestión local de residuos (Segunda Parte): Establecimiento y tramitación". *Tributos Locales* núm. 156, pág. 61.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

taria se module por razón de la cantidad de residuos producida<sup>43</sup>. En consonancia con el principio de quién contamina paga, se establece pues la intención de repercutir a cada contribuyente la cuota correspondiente a la prestación por gestión de residuos adecuada a la generación de residuos y su impacto medioambiental. No obstante, existen dudas en la doctrina sobre si es obligatoria su implantación. HERRERA MOLINA considera que la ley solo exige que el nuevo sistema «permita implantar sistemas de pago por generación», no que tales «sistemas» se implanten efectivamente en todas las modalidades de tasas y tarifas de residuos municipales<sup>44</sup>. Lo cierto es que su incorporación como parte definitiva de la prestación por recogida de residuos soluciona el problema que con la anterior regulación se planteaba respecto de la convivencia de la tasa de recogida de basuras, tal y como estaba configurada, el establecimiento de otro cargo relacionado con el sistema de pago por generación, al producirse un indudable solapamiento de ambos tributos<sup>45</sup>.

Este mandato, que desde el punto de vista del desarrollo de la protección de medioambiente supone un gran avance<sup>46</sup>, encierra grandes dificultades para la aplicación práctica de la medición del uso del servicio, incluso reconocidas por la jurisprudencia<sup>47</sup>.

Como paso previo a la determinación del modelo de cálculo se ha de decidir si todos los contribuyentes van a contribuir de igual forma o si se va a establecer una distinción entre particulares y, además, respecto de las actividades económicas no industriales desarrolladas en el término municipal<sup>48</sup>. Dicho de otra forma,

---

43 ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos", en *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (Dir. Palomar Olmeda, A. y Descalzo González, A), Aranzadi, 2022, pág.459.

44 HERRERA MOLINA, P. M; BARBERENA BELZUNCE, I.: La tarifa por el servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona a la luz de las exigencias derivadas de la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular. *Tributos Locales* núm. 162/2023, pág. 102.

45 Este problema fue denunciado por SERRALLÉ MALLO. SERRALLÉ MALLO, C.: "A vueltas con la Tasa Municipal de Basuras". La reforma ambiental de las Haciendas Locales. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* 7/2021, pág. 292.

46 Pago por generación se recomienda en el Libro Blanco de la Reforma Tributaria de 2022, pág. 293 y ss.

Además, El concepto de pago por generación ya estaba explícitamente previsto en el listado de instrumentos económicos del citado anexo V, así como por el Plan Estatal Marco de Gestión de Residuos (PEMAR) 2016-2022, y también recogido en alguno de los instrumentos autonómicos de planificación, como el Programa General de Prevención y Gestión de Residuos y Recursos de Cataluña (PRECAT20) (Actuación 145). PUIG VENTOSA, I., LLABRÉS PAYERAS, A.: "Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales". *Crónica Tributaria* núm. 186/2023, pág. 82.

47 La jurisprudencia ya ha reconocido que «en una ciudad como Madrid es imposible materialmente individualizar la cuota de la tasa si se pretende que coincida rigurosamente con la utilidad económica que para cada contribuyente supone el servicio», STSJ de Madrid de 3 de diciembre de 2009, rec. núm. 165/2009, FD 9º.

48 PABLOS MATEOS considera que, en relación con la regulación de beneficios fiscales, entendemos que resultan especialmente necesarios para las familias numerosas. Ciertamente, serán las familias numerosas las que, en principio, mayor número de residuos pueden generar, por lo que podrían ser penalizadas con la exacción de una tasa de residuos que incluya pagos por generación. Esta

si se puede aplicar una tarifa diferenciada a los residuos generados por particulares y a los correspondientes a comercios y empresas, teniendo en cuenta que los residuos generados en comercios, oficinas y servicios tienen la consideración de residuos domésticos<sup>49</sup>. A esto se une el hecho de que parte o, a veces, toda la recogida selectiva de residuos domiciliarios y comerciales se hace de forma indiferenciada, lo que dificulta la atribución de costes de servicio de recogida y tratamiento entre domicilios y comercios<sup>50</sup>.

Las modalidades para implantar su cálculo son variadas:

Las primeras modalidades de pago por generación se basaban mayoritariamente en el uso de bolsas estandarizadas o en la contratación previa del servicio. Se asocia la cuota de la tasa de residuos a un volumen de cubo y una frecuencia de recogida predeterminada de manera que a más servicio contratado mayor cuota de la tasa de residuos.

Existe un modelo inverso que consiste en ajustar el pago total que le corresponde a cada contribuyente mediante bonificaciones acordes al comportamiento respetuoso con las medidas de protección del medioambiente establecidas por el municipio, La bonificación por participación parte de tasas más elevadas que se pagan íntegramente si no se demuestra una buena participación en la recogida selectiva. En este caso, a diferencia del pago por generación, los usuarios reciben descuentos de la tarifa por hacer uso de fracciones de las que se quiere incentivar su recogida selectiva. Este modelo se usa con más frecuencia en sistemas de recogida con contenedores con identificación del usuario donde el riesgo de fraude es mayor que en las recogidas puerta a puerta<sup>51</sup>.

Los sistemas mixtos son modelos de pago por generación donde algunas fracciones suman a la parte variable de la tarifa de acuerdo con el volumen o peso generado, ya sea en sistema de recogida puerta a puerta o en el contenedor con sistema de identificación del usuario, y otras fracciones restan también con relación al volumen o peso generado<sup>52</sup>.

También se pueden establecer modelos basados en cálculos algorítmicos. PUIG VENTOSA y LLABRÉS PAYERAS presentan un modelo que se basa en información en general accesible por las entidades locales como el código IAE, la superficie y/o la ubicación. Además, han previsto mecanismos para adaptar la fórmula a

---

situación es la que justifica la inclusión de beneficios fiscales para esta tipología de familia. PABLOS MATEOS, F. (2021), "La tasa de residuos como instrumento de la política medioambiental", en B. García Carretero (Dir.), "La reforma ambiental de las Haciendas Locales", Documentos IEF, núm. 7/2021, pág.149.

49 Artículo 2 Ley 7/2022. Lo que se atribuye a las Entidades locales es la competencia para implantar en su ámbito territorial el servicio Público de gestión de residuos llamados «domésticos».

50 PUIG VENTOSA y LLABRÉS PAYERAS proponen que para estimar los costes que corresponden a los comercios y a los domicilios se puede hacer una aproximación a partir de su respectiva generación, que habitualmente ronda el 30-40%. Una vez definidos estos costes netos se establece un objetivo de recaudación que debe ser por lo menos del 100% y en el caso de las tasas comerciales se recomienda que sea la plena cobertura. PUIG VENTOSA y LLABRÉS PAYERAS, *op.cit.*, pág. 92.

51 PUIG VENTOSA y LLABRÉS PAYERAS, *op.cit.*, pág. 87.

52 PUIG VENTOSA y LLABRÉS PAYERAS, *op.cit.*, pág. 88.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

diferentes casuísticas que con frecuencia se dan en los municipios, como las recogidas privadas de algunos comercios grandes generadores, o la previsión de una cuota base que asegure una mínima contribución por parte de los comercios pequeños que tienen una generación similar a la domiciliaria<sup>53</sup>.

La fórmula de cálculo e individualización es la que permite repartir entre los contribuyentes el coste que representa la prestación. Desde el punto de vista formal, PUIG VENTOSA y LLABRÉS PAYERAS consideran que en la ordenanza fiscal se deberían dar cuotas con valores concretos sin posibilidad de interpretación y, por tanto, si bien la manera práctica de calcular el importe de la tasa de cada contribuyente es mediante la aplicación de la fórmula en el padrón, se recomienda que en la ordenanza fiscal no se presente esta fórmula, sino una matriz con las cuotas resultantes de aplicar todas las combinaciones posibles según los valores que puede tomar cada elemento de la fórmula<sup>54</sup>.

La aplicación de unos parámetros de progresividad al pago por generación precisan de una base imponible bien estructurada. ORTIZ CALLE considera que el pago por generación excluye sistema presuntivos o estimativos y exige mecanismos de identificación del usuario<sup>55</sup>. En cambio, PATON GARCIA defiende que, como respuesta a su carácter medioambiental, la base imponible se defina en relación con la contaminación o consumo, lo que no impide que deba tener una parte fija y una variable, y sobre esta última se vincularían las reducciones en función a la generación para hacer diferenciación de trato jurídico fiscal ante comportamientos responsables<sup>56</sup>.

#### IV. ELECCIÓN DE LA NATURALEZA DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL: TASA VS PRESTACIÓN PATRIMONIAL NO TRIBUTARIA

Para financiar la recogida de residuos, el artículo 11 de la Ley 7/2022 deja a elección de los entes locales el establecimiento de una tasa o una prestación patrimonial pública no tributaria (PPPNT), lo que nos dirige a abordar el tema de las prestaciones patrimoniales públicas.

Las prestaciones de carácter público son fuentes públicas de financiación de carácter patrimonial, exigidas de manera coactiva y, como consecuencia de este último rasgo, se rigen por el principio de reserva de ley. Al igual que la Constitución no predetermina un modelo único de gestión de los servicios públicos, tampoco impone que la financiación de los costes asociados a su prestación deba ser ne-

53 PUIG VENTOSA y LLABRÉS PAYERAS, *op.cit.*, pág. 92.

54 PUIG VENTOSA, I., LLABRÉS PAYERAS, *op.cit.*, pág. 90 y ss.

55 ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la coincineración de residuos y nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos", en *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (Dir. Palomar Olmeda, A. y Descalzo González, A), Aranzadi, 2022, pág. 457.

56 Vincular la parte fija a criterios estables como el consumo de agua o el valor catastral conseguiría sostener cierta estabilidad en el nivel recaudatorio, al tiempo que el tributo desempeña una auténtica función medioambiental. PATON GARCIA, G.: *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril*. Thomson Reuters Aranzadi, 2022, pág. 97.

cesariamente tributaria, pudiendo obedecer a otras formas de distinta naturaleza jurídica, de acuerdo con la configuración del servicio haya realizado el legislador<sup>57</sup>, correspondiendo diseñar e imponer la fórmula de financiación que consideren más adecuada a las Administraciones implicadas en la prestación de dichos servicios, siempre dentro de los límites materiales y formales que marca la ley.

A su vez, las prestaciones de carácter público pueden ser de dos clases, "prestación patrimonial de carácter público tributario", donde se integran los tributos<sup>58</sup>, y "prestación patrimonial de carácter público no tributario"<sup>59</sup>. Cada una tienen un régimen jurídico distinto<sup>60</sup>, si bien comparten como características comunes la coactividad y la acción pública. Su carácter coactivo que viene dado porque responde a la realización de servicios o actividades públicas obligatorias, según los términos de la STC 185/1995. Y aunque la prestación del servicio se realice previo contrato<sup>61</sup>, no hay una voluntad real (verdadera libertad de elección), sino puramente formal (aunque es un contrato, no queda otra posibilidad que firmarlo), ya que en la práctica la única alternativa posible es adherirse al contrato, lo que explica que el precio pactado en ese contrato tenga que estar autorizado por ley<sup>62</sup>. Esta es la razón por la que se reserva a la ley su establecimiento con base en el artículo 31.3 de la CE, de modo que la tarea de elegir cuál debe ser el mecanismo de financiación de los servicios públicos corresponde al legislador según lo considere adecuado, de acuerdo con los requisitos esenciales de cada figura, sin que esté de antemano determinado el modelo a seguir<sup>63</sup>.

57 STC 233/1999, FJ 35.

58 Las prestaciones públicas de carácter tributario, es decir, los tributos, se limitan a tres categorías con características propias bien definidas: Impuestos, tasas y contribuciones especiales. Esto significa que a la hora de crear un tributo no se puede elegir libremente entre una de estas categorías, sino que su elección está condicionada por el cumplimiento de los requisitos que definen a cada una de las figuras tributarias. Asimismo, hay que tener potestad adecuada para poder establecer cada uno de estos tipos de tributos, dado que los tres niveles de la Administración no tienen la misma potestad tributaria. A este respecto, debemos recordar que la Administración estatal y autonómica tiene potestad para establecer cualquiera de las tres categorías tributarias, mientras que la Administración local no tiene potestad para crear impuestos propios, pero sí tasas y contribuciones especiales.

59 Al no tratarse de tributos, no les resultan aplicables los principios generales del artículo 31.1 CE pero sí están sujetas al artículo 31.3 CE. (STC63/2019, FJ 6).

60 Vid. ORTIZ CALLE, E.: "Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario". *Quincena Fiscal* num.19/2018 (BIB 2018\13423).

61 Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias están vinculadas a la prestación de servicios reconocidos a través de la Ley de Contratos Públicos (LCSP), de modo que se aplican tanto para los contratos de concesión de obras públicas como para la gestión de servicios públicos. La Ley de Contratos Públicos vigente contiene una cláusula de exclusión general para las relaciones jurídicas consistente en la prestación de un servicio público cuya utilización por los usuarios requiera el abono de una tarifa, tasa o precio público de aplicación general (artículo 11, 2 Ley de Contratos).

62 Falcón y Tella, R. (2019): "Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: STC 63/2019, de 9 de mayo". *Quincena Fiscal* num.13/2019 (BIB 2019\5913), pág. 1.

63 Las referencias que hace la LCSP a las PPPNT tienen una sola finalidad: Excluir que la calificación como prestación patrimonial pública de las contraprestaciones por el uso de servicios públicos coactivos suponga *eo ipso* la atribución de estas de naturaleza tributaria, es decir, tasa. (...) Es el reconocimiento de la independencia de la condición de prestación patrimonial pública respecto de la naturaleza del servicio. PALAO TABOADA, C.: "Prestaciones patrimoniales de carácter público". *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm.481 (abril 2023), pág. 21.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

Sin embargo, la diferencia la marca la forma de prestación de dicho servicio obligatorio. Si el servicio se presta por el ente público sin delegación o lo que es lo mismo, por sus propios medios (sería el caso de los organismos autónomos de las entidades locales), nos encontramos ante un tributo, en concreto una tasa (prestación patrimonial de carácter público tributario). Cuando el coste de los servicios públicos se puede dividir entre los beneficiarios, se puede completar su financiación con una tasa<sup>64</sup>. Una tasa requiere que el servicio público sea de solicitud obligatoria y, también, que el servicio público únicamente pueda ser prestado por una Administración pública. En consecuencia, una tasa impone que el beneficiario sea el que debe contribuir a la financiación del coste del servicio.

A su vez, serán prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza no tributaria las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente por responder a fines de interés general que se perciben por la prestación de servicios públicos realizados de forma directa mediante personificación privada (entidades públicas empresariales o sociedades de capital público) o mediante gestión indirecta (concesiones o sociedades de economía mixta)<sup>65</sup>.

Estas características ponen de manifiesto otras diferencias: Aunque ambas figuras, tanto las prestaciones patrimoniales públicas tributarias o no tributarias, tienen como finalidad la financiación pública, se diferencian en que las de carácter tributario tienen naturaleza contributiva derivada de la obligación de colaborar con la financiación de los gastos públicos establecida en el artículo 31, 3 de la CE, mientras que las de carácter no tributario tienen naturaleza retributiva de un servicio público concreto, ya sea suministrado de forma directa mediante personificación privada o de forma indirecta<sup>66</sup>. Así, la finalidad de las prestaciones públicas no tributarias no tiene porqué perseguir sostener el gasto público de forma general<sup>67</sup>, en cuyo caso la prestación no será, estrictamente, una nueva fuente de ingresos públicos, aunque dada su inequívoca finalidad de interés pú-

---

64 La figura tributaria del impuesto está dirigida a financiar servicios públicos indivisibles, es decir, que su coste no sea posible prorratearlo entre los ciudadanos que pueden beneficiarse de su prestación, de modo que los servicios públicos se van a financiar por todos los ciudadanos en función a su capacidad económica.

No obstante, las tasas y la prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria también se utilizan para financiar servicios públicos de carácter indivisible.

65 Esta forma de financiación no tributaria no es nueva, pero se introduce con esta denominación, de acuerdo con lo establecido en la Disposición adicional primera de la LGT, artículo 2, d) de la Ley de Tasas y Precios Públicos y el artículo 20.6 del TR LRHL, según la redacción dada por la Disposición Final once, nueve y doce de la ley 9/2017, de 8 de noviembre, con efectos de marzo de 2018.

66 Desde 2017, se incorpora a nuestro ordenamiento la expresión "prestación patrimonial de carácter público no tributario", siendo novedosa su denominación, pero no su uso como instrumento de financiación, plenamente implantado desde hace muchos años en nuestro ordenamiento y comúnmente conocidas como tarifas, en la Disposición adicional primera de la LGT, artículo 2, d) de la Ley de Tasas y Precios Públicos y el artículo 20.6 del TR LRHL, según la redacción dada por la Disposición Final once, nueve y doce de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, con efectos de marzo de 2018. La STC 63/2019, de 9 de mayo declara la total constitucionalidad de este tipo de prestaciones.

67 En la PPPNT la prestación no es tributaria porque no lo es la relación jurídica de la que forma parte la obligación de pagarla. PALAO TABOADA, C.: "Prestaciones patrimoniales de carácter público". *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm.481 (abril 2023), pág. 38.

blico, siempre tiene el efecto económico indirecto de servir a dicha financiación<sup>68</sup>. Este aspecto tiene importancia a la hora de delimitar la figura a través de la cual se va a poder diseñar fórmula de financiación pública puesto que, junto al objeto imponible, el servicio público, es esencial la figura del sujeto sobre el que recae la obligación de contribuir.

En segundo lugar, las prestaciones patrimoniales de carácter no tributario hacen referencia a un recurso financiero que se extrae del hecho imponible de la tasa, desgajando el mismo según la forma de gestión del servicio público prestado por la Administración<sup>69</sup>. Así, si la prestación de los servicios públicos se realiza por el propio Ayuntamiento, la contraprestación exigida tendrá la consideración de tasa, de acuerdo con lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 20 de la LRHL. Por el contrario, si la prestación del servicio público se realiza mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (sociedad mercantil o entidad pública empresarial de capital íntegramente público) o mediante gestión indirecta (como es la concesión administrativa), la contraprestación exigida a los usuarios tendrá la condición de prestación patrimonial de carácter público no tributario<sup>70</sup>. En definitiva, la polémica entre la diferenciación de tasa y PPPNT está superada y es el régimen bajo el que se gestione el servicio de recogida de residuos urbanos el que determina la naturaleza jurídica de la contraprestación económica a satisfacer por los usuarios de dicho servicio, aunque también es posible que la entidad local establezca una tasa y retribuya directamente a la empresa que preste el servicio<sup>71</sup>.

El hecho de que el artículo 11 de la Ley 7/2022 abra la posibilidad de que las entidades locales elijan entre el establecimiento de una tasa o una PPPNT para financiar la gestión de los residuos añade una dificultad añadida a su implantación.

68 A estas prestaciones les resulta aplicable la reserva de ley, STC 185/1995 (RTC 1995, 185), es decir que les es aplicable el art. 31.3 de la Constitución. Las exigencias de la reserva de ley se cumplen en este caso a través de la Ley de Contratos del Sector Público (RCL 2017, 1303), cuyo art. 289 recoge el derecho del concesionario a percibir “las contraprestaciones económicas previstas en el contrato”, y han de autorizarse, en el caso de las entidades locales, por el pleno de la Corporación, es decir, los precios pactados no pueden cobrarse a los usuarios por el concesionario si no han sido autorizados por un reglamento del pleno, se llame ordenanza o de otro modo. La tarifa aprobada la retribución debe cubrir todos los costes de ejecución, laborales, financieros y otros, gastos generales y de estructura, y el beneficio industrial. En este punto, Falcon Y Tella considera que se trata de precios privados, pues se denominan precios las contraprestaciones derivadas de un contrato, y son privados en cuanto que los hace suyos por derecho propio, y los contabiliza como tales, una persona jurídico-privada, como es el caso del concesionario (FALCÓN Y TELLA, R.: “Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: STC 63/2019, de 9 de mayo”. *Quincena Fiscal* num.13/2019 (BIB 2019\5913), pág. 3).

69 STC 619/2019, de 9 de mayo de 2019 resuelve el recurso de inconstitucionalidad sobre los preceptos legales relativos a la financiación de servicios mediante prestaciones patrimoniales de carácter público. Resulta un interesante resumen de la doctrina constitucional sobre los tributos y demás prestaciones patrimoniales públicas.

70 Resolución de la Dirección General de Tributos V3265-18, de 26 de diciembre de 2018.

71 El uso de las tarifas (PPPNT) requiere motivar que el mecanismo de gestión es el más sostenible y eficiente en la correspondiente ordenanza reguladora. PATON GARCIA, G.: *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril*. Thomson Reuters Aranzadi, 2022, pág. 99.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

No obstante, el origen del problema no está en la delimitación de estas figuras<sup>72</sup>, sino en la adecuación de cada una de ellas a los requisitos materiales y formales que se prevén para la propia prestación dirigida a la financiación del servicio de residuos, previstos en la Ley 7/2022, y que se concretan en los siguientes, tal y como hemos expuesto anteriormente: Deben dar lugar a una financiación no deficitaria justificada con un informe económico financiero y responder al pago por generación.

### 1. FINANCIACIÓN NO DEFICITARIA VS PAGO POR GENERACIÓN

Uno de los requisitos esenciales de la gestión de residuos es que su financiación sea específica, en cuanto que debe derivar de instrumentos económicos aprobados al efecto, y resultar no deficitaria, para lo que se prevé que se calculará sobre el coste neto de la totalidad del servicio justificado por el correspondiente informe económico financiero.

Es en este punto donde se ha de analizar su adaptación a las características definitorias de la tasa o de la PPPNT.

La enumeración detallada y prolija de los costes que la tasa debe financiar restringe la severamente la discrecionalidad de las Entidades locales en cuanto a la configuración del régimen jurídico de estas tasas.

El marco legal que regula las tasas de residuos en España es la LRHL donde se prevé la posibilidad de que los entes locales implanten tasas en concepto de «recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos» (art. 20.4.s). Estas tasas son de establecimiento voluntario por parte de los entes locales (ayuntamientos, consejos comarcales, mancomunidades), que gozan de una autonomía significativa para elegir qué tasas aplican y en qué términos. La manera de concretar la implantación y la articulación de las tasas es a través de las ordenanzas fiscales.

Hay que tener en cuenta que, según el artículo 2 de la LGT, las tasas responden al principio del beneficio o el principio de provocación del coste, por lo que los

---

<sup>72</sup> En la Ordenanza aprobada por la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona (MCP) para el servicio de gestión de los residuos de 2017, la entidad supramunicipal, ante la incertidumbre y confusión generadas, prescinde de calificativo o *nomen iuris* alguno y la aprueba como "ordenanza reguladora de la financiación de los servicios de gestión de los residuos 2017", evidenciando de este modo que la entidad no tiene una idea clara y precisa de qué es lo que está regulando en la ordenanza, si una tasa, una tarifa, o como quiera que se llame y sea su régimen jurídico. No obstante, puesto que el servicio de recogida y tratamiento de residuos urbanos se gestiona por la MCP de forma directa mediante personificación privada (sociedad de capital íntegramente público), la contraprestación económica que satisfacen los ciudadanos residentes en los municipios que forman la Mancomunidad por ese servicio público obligatorio tiene en la actualidad la naturaleza jurídica de prestación patrimonial pública de carácter no tributario, con lo que dicha contraprestación ha quedado desposeída de su anterior naturaleza jurídico tributaria de tasa, con las consecuencias que este hecho comporta por el diferente régimen aplicable a una y otra figura. HERRERA MOLINA, P. M; BARBERENA BELZUNCE, I.: La tarifa por el servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona a la luz de las exigencias derivadas de la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular. *Tributos Locales* núm. 162/2023, pág. 94.

recursos obtenidos a través de la tasa serán limitados y no cubrirán el importe total de servicio prestado, pero se calcularán en función del principio de equivalencia con el beneficio obtenido, sin perjuicio de que no se pueda desconocer la capacidad económica del contribuyente.

Por tanto, una vez determinado el coste neto necesario para la financiación, hay que tener en cuenta que la tasas tienen como límite máximo el coste real del servicio<sup>73</sup>, mientras que para las PPPNT se plantea si debiera cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada. Aunque está previsto un tope mínimo para los precios públicos<sup>74</sup>, las Corporaciones locales son libres para decidir discrecionalmente el establecimiento de cuantías inferiores a los costes reales o previsibles, sin necesidad de justificar tal decisión, pero como no pueden compensar el déficit con impuestos u otro tipo de recursos, deberán buscar una justa correlación de carácter retributivo o causal<sup>75</sup>.

En relación con el cálculo del coste real del servicio, como suele ser prestado por empresas especializadas, este coste será usualmente la retribución del contratista, por lo que el límite de cuantificación de la tasa o PPPNT viene esencialmente determinado por la aplicación de la normativa contractual, donde se establecen límites económicos<sup>76</sup>.

A primera vista, el carácter no deficitario de las prestaciones económicas por servicios de residuos puede hacer pensar que el coste del servicio deja de ser el límite máximo por recaudar para pasar a ser el importe concreto a recaudar. Este planteamiento resulta contradictorio con el mandato de que la recaudación de la tasa no puede superar el coste de la prestación del servicio, pero si puede ser inferior puesto que, en el caso de no cobertura de costes, estos son asumidos desde el presupuesto general. No obstante, cuando hablamos de financiación de la gestión de residuos, está se calcula sobre el coste neto, es decir, ingresos asociados menos gastos<sup>77</sup>. De este modo, como en las tasas el límite máximo es coste real del servicio, éste por definición puede resultar superior al coste neto,

73 Artículo 24.2 LHL: El importe de las tasas 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.

74 El artículo 44.1LHL está previsto para los precios públicos

75 Se excluye la cofinanciación, como consecuencia de que la exacción no podrá ser deficitaria, lo que impide que pueda financiarse mediante impuestos u otros recursos los costes relativos a la gestión de residuos. ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos", en *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (Dir. Palomar Olmeda y Descalzo González), Aranzadi, 2022, pág. 465.

76 PAGÉS I GALTÉS, J.: "La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera Parte): Establecimiento y tramitación". *Tributos Locales* núm. 157, pág. 109

77 La recaudación global responde al concepto de coste neto. Es criticable desde el punto de vista técnico sustituir el concepto de coste total por el de coste neto porque técnicamente los costes del servicio son independientes de los ingresos por él generados, de tal manera que, si a los costes se restan determinados ingresos, ya no será posible recaudar de los usuarios la totalidad de los costes y es contrario al principio de provocación de costes. PAGÉS I GALTÉS, J.: "La prestación económica por la gestión local de residuos (Segunda Parte): Establecimiento y tramitación". *Tributos Locales* núm. 156, pág. 61.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

de modo que la cantidad recaudada mediante tasas podrá ser suficiente para su cubrir la totalidad de la financiación del servicio.

Ahora bien, el hecho de que la Ley 7/2022 permita reducciones para determinados colectivos e incentivos fiscales<sup>78</sup>, tal y como ya hemos expuesto, para que en su conjunto no sea deficitaria, tiene consecuencias importantes en cuanto que significa que los demás sujetos deben cubrir, o dicho de otro modo, subvencionar con sus aportaciones el déficit que impliquen estas reducciones. En este caso, el problema está en que se vulneraría lo establecido en el artículo 24.2 LHL por el que la tasa no puede superar el valor del servicio recibido, pero esto se refiere a la individualización de la tasa respecto del contribuyente, no del importe total a recaudar<sup>79</sup>.

Cuando hablamos del carácter no deficitario de la tasa o PPPNT nos estamos refiriendo a la totalidad de la recaudación prevista o conseguida por estas prestaciones. Sin embargo, cuando hablamos de tope o máximo del servicio recibido, se trata de la individualización en cada contribuyente del servicio prestado. Por tanto, el carácter no deficitario marcará la cantidad que se ha de distribuir entre todos los sujetos pasivos, la cual en las tasas no podrá ser superior al valor del servicio recibido, pero sí podrá ser inferior, bien porque se distribuye el coste neto y también porque cumplen con los objetivos incentivados de reducción de residuos.

En definitiva, el carácter no deficitario de la financiación obliga a ajustar el coste de la prestación, tanto por arriba como por debajo, precisión que se exigirá en el informe económico-financiero. Si queda por debajo, incumplirá el principio de autofinanciación de la Ley 7/2022. Si queda por encima, incumplirá la LRHL. Como la Ley 7/2022 no establece consecuencias por este incumplimiento y la LRHL sí, la tasa se deberá aproximar al máximo al coste del servicio, pero sin pasarse, lo que es nada riguroso y contrario a la seguridad jurídica<sup>80</sup>.

Esta situación no se da con las prestaciones patrimoniales, ya que no tienen la limitación económica de la LRHL prevista para las tasas. Esta diferencia nos hace plantearnos como expone GÓMAR SÁNCHEZ que "Tal vez puede sostenerse que lo que el legislador pretende es empujar a los municipios a establecer prestaciones patrimoniales de carácter público al ponerles difícil el ajuste económico que el cálculo de la tasa representa. Tal cosa implicaría una ladina orientación sobre el modo de gestionar el servicio, poco respetuosa con la autonomía local"<sup>81</sup>.

Sobre lo que no cabe duda es que reduce la discrecionalidad sobre la regulación de las tasas, sacrificando la autonomía política de estos entes en relación de una

---

<sup>78</sup> Una tasa de residuos que cubra la totalidad del coste se sitúa en desincentivar comportamientos perjudiciales para el medio urbano, como la realización del vertido en lugares inapropiados, de ahí que se ha de modular con incentivos personalizados. PATON GARCIA, G.: *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril*. Thomson Reuters Aranzadi, 2022, pág. 90.

<sup>79</sup> GÓMAR SÁNCHEZ, *op.cit.*, pág. 104.

<sup>80</sup> GÓMAR SÁNCHEZ, *op.cit.*, pág. 105.

<sup>81</sup> GÓMAR SÁNCHEZ, *op.cit.*, pág. 105.

cuestión clave de cómo se van a financiar los servicios públicos<sup>82</sup>. Pero, como ya hemos señalado, el requisito de la financiación no deficitaria no se puede analizar sino es en conexión con la individualización de este coste neto en cada uno de los contribuyentes, y es en este punto donde debemos conectar la prestación, ya sea tasa o PPPNT, con el pago por generación.

Como consecuencia de que la individualización de la tasa o PPPNT se tiene que hacer en función al pago por generación, se plantea si respeta el principio de capacidad económica y, en consecuencia, produce un cambio en el principio de equivalencia.

En el marco tributario, el principio de capacidad económica se define como aquella aptitud económica por parte del sujeto pasivo para soportar una detracción pecuniaria de carácter coactivo que permite contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En los tributos que tienen la finalidad de intervenir en la protección del medio ambiente de una forma real, para influir en la conducta de los sujetos que inciden en el medio ambiente, hay que aunar la capacidad económica con el principio de "quien contamina paga", en función de impacto ambiental de los obligados a soportar el tributo<sup>83</sup>.

Pero esta modulación no es fácil. El problema de trasladar el gravamen a los consumidores finales respecto de las actividades cotidianas que tienen difícil o costosa alternativa de cambio son las consecuencias socioeconómicas negativas que pueden pervertir el significado y la finalidad del principio «quien contamina paga» y resultar contrario al principio de capacidad económica<sup>84</sup>. También desde el punto de vista del contribuyente se podría llegar a alegar problemas de presión fiscal excesiva, cuyo origen esté principalmente en una forma de vida de la que no se puede sustraer.

En las PPPNT, si bien su no consideración de tributos tiene como consecuencia la no aplicación directa del principio de capacidad económica, esta naturaleza no excluye la toma en consideración de criterios de equidad en la regulación de la cuantía exigida<sup>85</sup>. Las PPPNT no pueden ejercer su potestad coactiva al margen de los principios constitucionales, singularmente el de igualdad y la protección del medioambiente. Y, al proyectarse en la fijación de las tarifas por

---

82 ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la coincineración de residuos y nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos", en *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (Dir. Palomar Olmeda, A. y Descalzo González, A), Aranzadi, 2022, pág. 462.

83 GARCÍA DE PABLOS, J. F.: El aumento de tributación sobre el consumo de carne. *Quincena Fiscal* num.21/2019. BIB 2019\10219, pág. 8.

84 Con su aplicación sucedería que como los «pobres» y los «ricos» contaminan lo mismo, deberían estar sometidos a una tributación medioambiental cuantitativamente asimismo parecida. E incluso probablemente deberían pagar menos los «ricos», que al fin y al cabo pueden comprarse los últimos modelos de vehículos no contaminantes y vivir, asimismo, en los edificios más modernos y respetuosos con el medioambiente. MENÉNDEZ MORENO, A.: "De nuevo los tributos medioambientales de las comunidades autónomas y su contrastación constitucional. (A propósito de la sentencia del Tribunal supremo de 17 de febrero de 2014)". *Quincena Fiscal* num.10/2014. BIB 2014\1264.

85 PALAO TABOADA, C.: "Prestaciones patrimoniales de carácter público". *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm.481 (abril 2023), pág. 47.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

el precio del servicio de gestión y tratamiento de residuos municipales, reclama atender a las circunstancias relativas a la capacidad económica de los destinatarios del servicio<sup>86</sup>.

Además, en las tasas, la eficacia del principio de capacidad económica es muy reducida ya que el principio orientador es el beneficio o equivalencia<sup>87</sup>. Así, como las tasas y las PPPNT comparten el carácter retributivo y causal, ambas aplican el principio de equivalencia.

Se puede creer que el pago por generación se ocupa del principio de provocación de costes sin hacer alusión al principio de equivalencia, pero esto no quiere decir que no se pueda aplicar. El establecimiento de pagos por generación supone una vuelta de tuerca sobre el entendimiento del principio de equivalencia como coste grupal, recogido en la LRHL, para transmutarlo en una equivalencia "individual" que pretendería trasladar a cada hogar, comercio o industria el importe de la tasa en función de los residuos generados por cada uno de ellos<sup>88</sup>.

El principio de equivalencia que informa el régimen jurídico de las tasas, tiene una vertiente grupal, en cuanto que la LRHL optó por el límite del coste del servicio "en su conjunto", pero en el sentido de que los gastos que hayan de afrontar el Ayuntamiento por la prestación del servicio en su totalidad han de guardar cierta correlación con la recaudación prevista como consecuencia de la exigencia del tributo a la totalidad de los destinatarios del servicio<sup>89</sup>. En consecuencia, dado que el límite de coste se define en relación con el límite de gasto al que puede incurrir el ente local<sup>90</sup>, esto no impide que su individualización se haga en función al pago por generación, por lo que no considero que se reconfigure este principio, pasando de una equivalencia grupal a una individual.

Otra cuestión es que se analice el principio de equivalencia en relación con el carácter no deficitario exigido, lo que a nuestro parecer no hace sino reforzar el principio de equivalencia como tope recaudatorio al asociar la financiación al

---

86 ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la coincineración de residuos y nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos", en *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (Dir. Palomar Olmeda, A. y Descalzo González, A), Aranzadi, 2022, pág. 463.

87 PALAO TABOADA, C.: "Prestaciones patrimoniales de carácter público". *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm.481 (abril 2023), pág.16.

88 ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la coincineración de residuos y nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos", en *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (Dir. Palomar Olmeda, A. y Descalzo González, A), Aranzadi, 2022, pág. 460.

89 ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la coincineración de residuos y nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos", en *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (Dir. Palomar Olmeda, A. y Descalzo González, A), Aranzadi, 2022, pág. 468.

90 La tasa debe tender a cubrir el coste del servicio, lo cual excluye un beneficio para el concesionario. La limitación de la cuantía de la retribución por el servicio significa que se rechaza que el precio de los servicios públicos esenciales esté sometido al mercado y proporcione un beneficio al prestador. PALAO TABOADA, C.: "Prestaciones patrimoniales de carácter público". *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm.481 (abril 2023), pág.19.

coste neto del servicio de gestión de residuos<sup>91</sup>, y la consideración del principio de equivalencia como límite a la hora de individualización a nivel contribuyente.

## 2. INFORME ECONÓMICO FINANCIERO

Como paso previo al acuerdo de establecimiento de una tasa para financiar servicios públicos, se debe realizar un informe económico-técnico en el que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos.

Su carácter no deficitario como rasgo obligatorio de la prestación patrimonial pública obliga a que se justifique su cálculo como garantía durante el procedimiento de aprobación por la entidad local<sup>92</sup>. Esta cuestión entraña dificultades no sólo por las diferencias entre la tasa y las PPPNT, sino porque tiene que aprobarse cumpliendo todo el procedimiento de correspondiente a las ordenanzas municipales, con todos sus requisitos, además ha de reunir unos rasgos definitorios que resultan de su carácter específico, diferenciado y no deficitario. Por último, una vez diseñada la figura se debe dar cumplimiento al principio de "quién contamina, paga" mediante su recaudación siguiendo el esquema de pago por generación.

La exigencia de un informe técnico-económico o documento similar que especifique el coste del servicio y la cantidad a cargo de cada contribuyente viene dado por el hecho de que la prestación es coactiva y en consecuencia su importe no se puede determinar de modo arbitrario. Por tanto, se trata de un documento esencial como garantía de imparcialidad en la toma de decisión<sup>93</sup>, necesario, dado que se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo<sup>94</sup>, e imprescindible<sup>95</sup>, puesto que su ausencia determinará su nulidad.

91 El límite de equivalencia de coste como límite máximo adquiere valor, en cuanto regla que ha de evitar el establecimiento de impuestos ocultos tras la apariencia formal de las tasas por la prestación de servicios. Por este motivo se debe buscar la justa correlación compensatoria entre el coste real o previsible del servicio que se recibe y el importe del tributo que se paga. ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos", en *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (Dir. Palomar Olmeda, A. y Descalzo González, A), Aranzadi, 2022, pág. 466.

92 Si bien el artículo 11, 5 Ley 7/2022 dispone 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 trata de una redundancia normativa porque las ordenanzas municipales se han de publicar en boletines oficiales, luego su conocimiento ya está garantizado siendo lo más conveniente obligar a la publicación, junto con la ordenanza, del correspondiente estudio económico financiero. Además, pueden acceder a los criterios de cálculo durante el procedimiento seguido para su tramitación, donde se incluye su exposición pública. Ahora bien, si lo que se pretende es que las CCAA reciban una copia de los estudios económico-financieros, habría sido más sencillo que se hubiera expresamente así indicado, pero para garantizar el control autonómico, el envío habría de ser previo y no posterior. GÓMAR SÁNCHEZ, J.I.: "La tasa de residuos locales: Observaciones y problemática". *Tributos Locales* núm. 159. Noviembre-diciembre 2022, pág. 94.

93 STS 233/1999, 16 de diciembre de 1999.

94 Las entidades locales deben comunicar las tasas y el cálculo para su confección a las autoridades competentes de las CCAA, por lo que el informe económico-financiero es esencial.

95 En su defecto, resulta nulo cualquier acuerdo establecido de una tasa (TSJ de Cataluña, 22/01/2018, rec. 62/2017).

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

A esto hay que unir la alta litigiosidad sobre las tasas, que ha hecho su estudio económico sea cada vez más complejo. Pero no cualquier vicio del informe técnico-económico, conduce a su nulidad<sup>96</sup>. En relación con estos defectos, simplemente la fórmula de cálculo e individualización del tributo determina la nulidad, no tanto la adecuada contemplación de todos los gastos e ingresos propios del estudio económico.

Por tanto, consecuencia de la necesidad de justificación del coste, como excepción al criterio general que rige nuestro ordenamiento jurídico, en las tasas el informe económico financiero es perceptivo, ha de emitirse con carácter previo a la aprobación de la ordenanza, y su falta o insuficiencia es motivo de nulidad de la ordenanza fiscal<sup>97</sup>.

Los informes son el parámetro técnico sobre el que pivota la reserva de ley en materia de tasas locales y han de ser forzosamente elaborados por el ente local, dado que son garantía de los destinatarios de las mismas como protección de la motivación de una decisión administrativa. La STSJ Andalucía 910/2018, de 15 de mayo considera que una entidad local, por el mandato del artículo 24.2 LHL, no puede obviar la confección de un informe técnico económico propio ni hacer suya la memoria económico-financiera de la concesionaria, asumiendo las carencias respecto de los elementos y factores que debe reunir. Tampoco podrían acogerse a estudios elaborados por las empresas por no cumplir las garantías exigibles para una prestación coactiva que se impone por la autoridad a los particulares.

Pero esa validación no puede ser formal. Las tasas exigen un informe económico financiero fiscalizado por los funcionarios<sup>98</sup>. Podrían admitirse los informes privados siempre que se sometiesen a un trámite técnico y preceptivo de validación, debidamente motivado, por un funcionario concreto, responsable y adecuadamente cualificado perteneciente a la entidad local o autonómica<sup>99</sup>. En esta línea, la STS 2596/2021, de 24 de junio se pronuncia, no reconociendo como informe económico financiero el estudio de viabilidad económico-financiera del contrato de gestión de un servicio público elaborado por la entidad, en base al artículo 25 LRHL. A su vez, la STS 917/2021 considera que la omisión del informe económico financiero no lo suple la aportación del estudio de viabilidad económica.

La duda surge en relación con las PPPNT, cuyo informe económico no está ni previsto<sup>100</sup>, y surge la duda de hasta qué punto son de aplicación supletoria la normativa

---

96 El contenido del informe técnico-económico debe ser el establecido en el artículo 24.2 párrafo segundo LHL, donde se recogen los costes que se han de tener en cuenta en el informe técnico-económico para el caso de las tasas. A esto ha de unirse el artículo 24.1.b. LHL, en cuanto que se refiere a los servicios prestados en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, sociedades de capital público, entidades públicas empresariales y demás fórmulas de Derecho privado, en cuanto que son los entes que intervienen cuando se establece una prestación patrimonial.

97 Artículo 15 LRHL: La tasa ha de regularse mediante ordenanza fiscal y debe ir acompañada de un informe técnico-económico.

98 En la STS 716/2017, de 26 de abril se manifiesta que no es suficiente el informe económico elaborado por la empresa adjudicataria del servicio público y se reconoce explícitamente los riesgos de incorporar informes sin la necesaria fiscalización de los funcionarios.

99 GÓMAR SÁNCHEZ, *op.cit.*, pág. 116.

100 El artículo 20.6 LRHL dispone que la prestación patrimonial debe aprobarse mediante ordenanza, pero no se menciona la necesidad de un informe económico-técnico.

de las tasas. De la STC 63/2019 se desprende que las PPPNT no participan del concepto constitucional de tributo y, por ende, no les resultan aplicables los principios de universalidad presupuestaria y de justicia tributaria y el principio de legalidad se aplica con menor intensidad. Por todo ello, resulta aconsejable que las ordenanzas reguladoras de las PPPNT se inspiren en las ordenanzas fiscales de las tasas, pese a estar reguladas por la LCSP<sup>101</sup>. De lo que si estamos seguros es que su ausencia no determina su nulidad<sup>102</sup>. Respecto a la cuestión de hasta qué punto la jurisprudencia sobre los aspectos formales del informe económico-técnico es extensible a las prestaciones patrimoniales de carácter público, GÓMAR SÁNCHEZ da una respuesta afirmativa<sup>103</sup>, que compartimos.

## V. CONSIDERACIONES FINALES SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE LA PRESTACIÓN POR RECOGIDA DE RESIDUOS

La regulación introducida por la Ley 7/2022 para el gravamen por el servicio de recogida de residuos otorga a los entes locales la opción entre implantar una tasa o un PPNT, si bien la elección estará condicionada por la forma de prestación del servicio y el papel que adopte el ente local en su gestión<sup>104</sup>. No obstante, los entes locales disponen de una autonomía significativa a la hora de elegir cómo diseñar estos gravámenes, así como sus términos, siempre que se cumplan los requisitos de financiación no deficitaria y se establezca el pago por generación.

Por tanto, a la hora de comprobar si se ha cumplido el mandato establecido en la Ley 7/2022, la clave estará en analizar la forma de trasladar el pago por generación a los contribuyentes y verificar que se cumple con una financiación no deficitaria, para lo que habrá que comprobar si los cálculos se han hecho bien *a priori*, donde tendrá un papel fundamental el informe económico-financiero sobre el que se apoya la ordenanza. Respecto de este último, aunque se ha puesto en duda su obligatoriedad respecto de las PPPNT, considero que estará presente también ya que a las entidades locales les interesa este documento para justificar

---

Nada se dice sobre la necesidad de esta memoria en las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, con lo que resultará difícil conocer el coste del servicio y servir de instrumento para evitar la arbitrariedad. ORTIZ ESPEJO, D.: "Algunas reflexiones sobre la nueva categoría "prestaciones patrimoniales públicas no tributarias" introducida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público" *Tributos Locales* núm. 146. Junio-julio 2020, pág.119.

101 PAGÉS I GALTÉS, J.: "La prestación económica por la gestión local de residuos (Segunda Parte): Establecimiento y tramitación". *Tributos Locales* núm. 156, pág. 102.

102 PAGÉS I GALTÉS, J.: "La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera Parte): Establecimiento y tramitación". *Tributos Locales* núm. 157, pág. 98.

103 GÓMAR SÁNCHEZ, *op.cit.*, pág. 115.

104 Dado que la gestión de residuos comerciales es un servicio de recepción no obligatoria (en el sentido de que las actividades pueden optar por gestores privados), la figura que posiblemente se ajusta mejor serían los precios públicos. Aun así, la seguridad jurídica que ofrecen las tasas hace que la mayoría de las Entidades locales que prestan el servicio –que mayoritariamente son Ayuntamientos– opten por esta figura (Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos, 2022). PUIG VENTOSA, I., LLABRÉS PAYERAS, A.: "Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales". *Crónica Tributaria* núm. 186/2023, pág. 81.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

la autofinanciación y legalidad de la prestación, luego no tiene sentido que lo eviten amparándose en la diferencia de regulación entre las tasas y las PPPNT. Además, la implantación de una PPPNT no les libera del control de las CCAA, de modo que el informe económico-financiero les sirve de elemento de justificación. Queda, pues, esperar la adaptación por los Ayuntamientos de estas recomendaciones para tener referencias suficientes que permitan valorar sus efectos y cumplimiento de los objetivos marcados sobre economía circular y protección del medioambiente. El gravamen de los servicios de residuos se sitúa en torno al concepto de economía circular. La economía circular es un modelo que propugna la existencia de ciclos cerrados de producción y consumo, y que conserven los recursos naturales del planeta y contribuyan a un desarrollo sostenible. Una economía circular que genera tres efectos claros, la creación de empleo, la reducción de la huella ecológica de una economía (gases de efecto invernadero y degradación ambiental del planeta), y la minoración del coste de vida, junto con una alternativa económica para determinados sectores de la población, es decir, no prima exclusivamente la protección del medioambiente<sup>105</sup>. Este aspecto es importante puesto que neutraliza las críticas que cuestionan la finalidad de los tributos medioambientales, tales como aquellas que consideran que introducir un tributo con la etiqueta de "ecológico" en actividades que por su propia naturaleza se ocupan de la protección del medioambiente, como puede ser la gestión de residuos, puede producir el efecto contrario al encarecer el uso de dicha actividad y fomentar el uso de canales no oficiales<sup>106</sup>. El gravamen sobre los servicios de gestión de residuos persigue la protección del medioambiente, pero tiene una finalidad que principal que es la financiación de un servicio necesario.

El plazo para su establecimiento es de tres años, es decir, hasta el 10 de abril de 2025<sup>107</sup>. Si la entidad local ya tiene establecida una tasa o PPPNT, no hace falta que apruebe una ordenanza nueva, pero si no la tiene o si no se ajusta al mandato previsto en la Ley 7/2022, sí que tiene que modificarla o introducirla en este plazo, lo que supondrá un reto para numerosos municipios y entes locales<sup>108</sup>. En primer término, porque hay un pequeño porcentaje de municipios en España que no tiene ninguna figura impositiva establecida<sup>109</sup>; y, en segundo lugar, porque el

---

105 GARCÍA DE PABLOS, J.F.: "Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico". *Quincena Fiscal* num.11/2021(BIB 2021\3325), pág. 2-3.

106 MENÉNDEZ MORENO, A.: "El extraño. A propósito del "canon sobre el vertido y la incineración de residuos de les Illes Balears". *Quincena Fiscal* num.7/2021. BIB 2021\1649.

107 También en este aspecto critica HERRERA MOLINA la técnica legislativa utilizada, pero sin que sea suficiente para considerarlo inconstitucional. HERRERA MOLINA, P.M.: "Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales". *Tributos Locales* núm. 152 (Septiembre-October 2022), pág.24.

108 SERRANO ANTÓN denuncia que se trata plazo más bien corto, teniendo en cuenta que es necesario el diseño y aprobación de las ordenanzas fiscales, y de las memorias económico-financieras, y además que se celebrarán las elecciones locales en mayo de 2023, por lo que será fácil llegar a 1 de enero de 2025, sin la obligación cumplida. SERRANO ANTÓN, F.: "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". II Jornadas sobre la Reforma Ambiental de las Haciendas Locales: La reforma en el marco jurídico europeo, estatal y autonómico. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* 3/2023, pág. 179.

109 Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos, 2022.

grado medio de cobertura de costes de las tasas de residuos en España se estima entre el 60% y el 66% <sup>110</sup>.

Respecto de las consecuencias del incumplimiento del plazo de establecimiento, destaca que no se establezca ninguna consecuencia jurídica singular, sin perjuicio de los efectos económicos en cuanto que el servicio deberá soportarse con recursos generales, lo que convierte el mandato en programático, y como tal puede ser desatendido por las entidades locales, de modo que se debería reformar la ley introduciendo alguna medida coactiva. El carácter programático se ve reforzado por la dificultad de aplicar la cláusula de la subrogación por las CCAA, contemplada por el artículo 60.2 de la LBRL, por causa del principio de pago por generación y de la necesidad de que la entidad local colabore en la elaboración y suministro de la contabilidad analítica del servicio para el establecimiento de la prestación económica coactiva<sup>111</sup>.

Corresponde, además, a las CCAA vigilar y regular las consecuencias de la no implantación de la tasa o PPCPNT que garantice una financiación no deficitaria y adoptar medidas ante los incumplidores. El artículo 130.1 de la LPAC exige la elaboración de un informe de evaluación normativo *ex post* que deberá hacerse público y, aunque se trata de un mandato que queda bajo la discrecionalidad de cada ente local, será singularmente útil para evaluar el cumplimiento de los principios legales de obligatoriedad de establecimiento, autofinanciación del servicio y pago por generación previstos con carácter programático en el artículo 11.3 de la Ley de residuos<sup>112</sup>.

Pese a todo lo expuesto, no va a ser fácil su implantación. De hecho, una de las críticas es que se pretende abarcar con una única figura impositiva una gran variedad de servicios que responden a conceptos variables y múltiples, que puede hacer no realista su diseño<sup>113</sup>. Ante esto, consideramos que se podrían crear varias figuras complementarias, siempre que cumplieran los requisitos esenciales establecidos. Eso sí, en este caso no se debe producir una superimposición, por lo que el tope total sería el coste neto del servicio completo de gestión de residuos repartido entre varias figuras impositivas.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

CASTELLS REY, I.; PELLICER GARCÍA, P.: Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (2022) *Las tasas de residuos en España 2022*. Fundació ENT.

COBOS GÓMEZ, J.M.: "El impuesto sobre Envases de Plástico No Reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos". *Crónica Tributaria* núm. 178/2021.

<sup>110</sup> PUIG VENTOSA, I., LLABRÉS PAYERAS, A.: "Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales". *Crónica Tributaria* núm. 186/2023, pág. 83.

<sup>111</sup> PAGÉS I GALTÉS, J.: "La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera Parte): Establecimiento y tramitación". *Tributos Locales* núm. 157, pág. 68.

<sup>112</sup> PAGÉS I GALTÉS, J.: "La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera Parte): Establecimiento y tramitación". *Tributos Locales* núm. 157, pág. 138.

<sup>113</sup> El legislador pretende financiar la competencia municipal con un "supertributo", más que actividades o servicios concretos, para lo que están previstos los impuestos, no las tasas. GÓMAR SÁNCHEZ, *op.cit.*, pág. 110.

*Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos*  
(María Jesús García-Torres Fernández)

- FALCÓN Y TELLA, R.: "Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: STC 63/2019, de 9 de mayo". *Quincena Fiscal* num.13/2019 (BIB 2019\5913).
- GÓMAR SÁNCHEZ, J.L.: "La tasa de residuos locales: Observaciones y problemática". *Tributos Locales* núm. 159. (Noviembre-diciembre 2022).
- HERRERA MOLINA, P. M; BARBERENA BELZUNCE, I.: La tarifa por el servicio de recogida y tratamiento de residuos domésticos de la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona a la luz de las exigencias derivadas de la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular. *Tributos Locales* núm. 162/2023 (Mayo-Junio 2023).
- HERRERA MOLINA, P.M.: "Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales". *Tributos Locales* núm. 152 (Septiembre-October 2022).
- ORTEGA BERNARDO, J.: "Comentario a los aspectos competenciales y organizativos de la ley 7/2022, de residuos (arts. 12 y 13)". *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*. ISSN 1133-4797, XXI, Zaragoza, 2022.
- ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos", en *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (Dir. Palomar Olmeda, A. y Descalzo González, A), Aranzadi, 2022.
- ORTIZ CALLE, E.: "Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario". *Quincena Fiscal* num.19/2018 (BIB 2018\13423).
- ORTIZ ESPEJO, D.: "Algunas reflexiones sobre la nueva categoría "prestaciones patrimoniales públicas no tributarias" introducida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público". *Tributos Locales* núm. 146 (Junio-julio 2020).
- PABLOS MATEOS, F.: "La tasa de residuos como instrumento de la política medioambiental". La reforma ambiental de las Haciendas Locales, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* 7/2021.
- PAGÉS I GALTÉS, J.: "La prestación económica por la gestión local de residuos (Tercera Parte): Establecimiento y tramitación". *Tributos Locales* núm. 157 (Julio-Agosto 2022).
- PAGÉS I GALTÉS, J.: "La prestación económica por la gestión local de residuos (Segunda Parte): Establecimiento y tramitación". *Tributos Locales* núm. 156 (Mayo-Junio 2022).
- PALAO TABOADA, C.: "Prestaciones patrimoniales de carácter público". *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm.481 (Abril 2023).
- PATON GARCIA, G.: *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril*. Thomson Reuters Aranzadi, 2022.
- SANZ LARRUGA, F.J.: "Comentario al Título I de la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular: Instrumentos de la política de residuos (arts. 14 a 16)". *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*. ISSN 1133-4797, XXI, Zaragoza, 2022, pág. 178.
- SERRALLÉ MALLO, C.: "A vueltas con la Tasa Municipal de Basuras". La reforma ambiental de las Haciendas Locales. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* 7/2021.
- SERRANO ANTÓN, F.: "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". II Jornadas sobre la Reforma Ambiental de las Haciendas Locales: La reforma en el marco jurídico europeo, estatal y autonómico. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* 3/2023.
- VENTOSA, I., LLABRÉS PAYERAS, A.: "Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales". *Crónica Tributaria* núm. 186/2023.
- VV. AA: Libro Blanco de la Reforma Tributaria de 2022. Comité de Personas Expertas.