

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^a 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; 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
<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^a 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^a.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

Jlrune Suberbiola Garbizu

UPPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. 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^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.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^a. 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^a 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^a. 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
Mercedes Ruiz Garijo <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
María Jesús García-Torres Fernández <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
Antonio Vaquera García <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
M^a Luisa Esteve Pardo <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
Irene Suberbiola Garbizu <i>Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea</i>	

Sobre novedades legislativas en materia tributaria

DOI: 10.14679/2891

La producción legislativa en relación con las prestaciones patrimoniales de carácter público, sean o no de naturaleza tributaria, es rica y variada.

A lo largo de una extensa doctrina, el Tribunal Constitucional ha reiterado la idea de que las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el artículo 31.3 CE pueden ser o no de naturaleza tributaria (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9, y 102/2005, FFJJ 5 y 6).

A las prestaciones patrimoniales de carácter público, de naturaleza tributaria se refieren, entre otras, las SSTC 185/1995, FJ 3, sobre la distinción entre tasas y precios públicos; 233/1999, FJ 6, sobre su aplicación a las entidades locales; SSTC 63/2003, de 27 de marzo (FJ 6); 102/2005, de 20 de abril (FFJJ 5 a 7); 121/2005, FJ 7; sobre determinadas tarifas (tasas) por los servicios portuarios; 20/2012, de 16 de febrero (FJ 8), sobre determinadas tasas judiciales; 102/2012, de 8 de mayo (FJ 5), sobre las tarifas (tasas) de conducción de las aguas excedentarias trasvasadas desde la cuenca del Tajo a la del Segura; 136/2012, de 19 de junio, (FFJJ 5 a 7), sobre determinadas tasas por prestación de servicios sanitarios y el sistema de financiación de la Sanidad, y 27/2017, de 16 de febrero (FFJJ 4 y 5), sobre algunas tasas para financiar determinados servicios sociales.

Las prestaciones patrimoniales de carácter público, pero de naturaleza no tributaria, se han abordado, entre otras, en las SSTC 182/1997, de 28 de octubre (FFJJ 15 y 16), relativa a la prestación por incapacidad laboral transitoria, un supuesto de contribución de los empresarios; 83/2014, de 29 de mayo (FJ 3), referida al descuento sobre el volumen de ventas de productos farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud o «margen farmacéutico» (también abordado en las SSTC 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5; 62/2015, de 13 de abril, FJ 5); 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c), sobre la aportación de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud, y 167/2016, de 6 de octubre, FJ 4 (doctrina reiterada en las SSTC 174/2016, de 17 de octubre; 187/2016, de 14 de noviembre; 188/2016, de 14 de noviembre; 196/2016, de 28 de noviembre; 197/2016, de 28 de noviembre; 198/2016, de 28 de noviembre), que se refieren a los pagos para la cobertura del coste de los planes de ahorro y eficiencia energética correspondiente al sector eléctrico.

El acervo doctrinal que acumulan las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter público, no tributarias, no es comparable con el que atesoran las de carácter tributario. De unos años para acá, desde distintos ámbitos su estudio ha recibido un impulso notable. La distinción entre unas y otras no es tarea sencilla. Las figuras tributarias gozan de una cierta homogeneidad. Hasta ahora, la heterogeneidad es una característica muy acusada de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. La STC 63/2109, de 9 de mayo no está muy lejos de esa idea, pues declara “el examen de los supuestos analizados por la jurisprudencia constitucional arroja la conclusión de que su definición se realiza por exclusión, de modo que no se trata de una categoría homogénea de prestación en sí misma, sino que obedecen a diferentes finalidades, y que únicamente tienen en común, además de no ser tributos (delimitación negativa), la coactividad y el hecho de que su finalidad no es la de financiar “todos” los gastos públicos” (FJ5).

La ambivalencia regulatoria, propiciada en ocasiones, expresamente, por el legislador será fuente de controversia, cuando menos hasta que se consoliden esos nuevos gravámenes. En esa línea, el artículo el 11.3 de la *Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular Circular* (en lo sucesivo LRYSLC), dispone que “las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta Ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía”.

El establecimiento de una prestación patrimonial de carácter no tributario en lugar de una tasa, señaló el *Libro sobre la reforma tributaria de 2022*, “permitiría introducir incentivos para la reducción de residuos más allá de la cobertura de costes de recogida”.

Habrá que estar atentos a la sentencia del Tribunal Supremo que recaiga en el RCA 3075/2023. El auto de admisión de 24 de enero de 2024 recoge, como cuestión con interés casacional: Determinar si la regulación de las contraprestaciones económicas percibidas por la prestación de determinados servicios públicos, en el caso de que se realice de forma directa, mediante personificación privada, o mediante gestión indirecta, deben estar contempladas, necesariamente, para su devengo en una ordenanza de prestación patrimonial de carácter público no tributario o, por el contrario, es suficiente con que vengan reguladas por una ordenanza fiscal reguladora de la tasa por la prestación de servicios públicos, atendiendo, entre otros, al hecho de que el receptor del servicio es, en este caso, una Administración pública de carácter local.

Los preceptos que, en principio, habrá que tener en cuenta son: (i) el artículo 20.6 TRLHL, (ii) el artículo 289 LCSP y (iii) y, además, la sentencia de la Sala Tercera del

Tribunal Supremo de 23 de junio de 2020, (recurso nº 283/2018) y la doctrina constitucional sentada por la sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), de 9 de mayo de 2019, nº 63/2019.

La aprobación de las ordenanzas tributarias tiene sus trámites específicos, que son distintos de los previstos para la aprobación de las relativas a prestaciones patrimoniales de carácter no tributario. Sin entrar ahora en más detalles, no hace mucho el TS dictó sentencia, fechada el 16 de noviembre de 2023, RCA 7629/2021 en la que aborda la excepción del trámite de consulta del artículo 133 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, estableciendo la siguiente doctrina:

La consulta previa a la que se refiere el artículo 133 de la LPACAP es obligatoria respecto de las ordenanzas locales que, como las reguladoras de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, no afecten a materias de la Disposición Adicional primera LPACAP, salvo que pueda prescindirse de dicho trámite por causas legalmente previstas.

A efectos de una ordenanza local, son causas legalmente previstas para prescindir del trámite de consulta previa, las contenidas en el primer párrafo del apartado cuarto del artículo 133 LPACAP al tener carácter de legislación básica; y, en su caso, las que establezca la correspondiente legislación autonómica.

Parece que no está clara la dirección hacia la que quiere dirigirse el legislador, a raíz del aval que la STC 63/2109, de 9 de mayo dio a la nueva regulación de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.

Prueba evidente de ese no saber que hacer del legislador es la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que estableció dos gravámenes temporales (i) energético y (ii) de entidades de crédito y de establecimientos financieros de crédito, calificándolos como prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, pero el reciente Real Decreto Ley 8/2023, de 27 de diciembre declara, en su introducción, que “se prevé la revisión de la configuración de ambos gravámenes inicialmente configurados como prestaciones patrimoniales de carácter público temporal y de naturaleza no tributaria, para su plena configuración en el sisma tributario”. No se indican plazos para dicha revisión. Varios escenarios son posibles. No lo deja claro su disposición adicional quinta, que dispone que se prorroga a 2024 la aplicación de ambos gravámenes, “sin perjuicio del establecimiento en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2024 de un incentivo que resultará de aplicación en el sector energético para las inversiones estratégicas realizadas desde 1 de enero de 2024 (...)”.

Hasta ahora, destacadamente, la jurisprudencia proveniente del Tribunal Constitucional se haya convertido en la principal fuente definidora del régimen jurídico de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Lejos se está aun de definir con claridad su régimen jurídico. Falta un mayor empeño normativo de cara a su definición. La frontera entre los tributos y las “nuevas” prestaciones patrimoniales públicas no tributarias no está suficientemente dibujada.

Sobre novedades legislativas en materia tributaria
(Isaac Merino Jara)

Por otro lado, estamos atravesando una etapa crucial en relación con la fiscalidad medioambiental. Siguiendo los dictados europeos, probablemente en los próximos años, verán la luz normas de nuestro derecho interno que den respuestas adecuadas a las demandas sociales y económicas actualmente existentes.

Baste, en ese sentido señalar, entre otras iniciativas que ya se han puesto en marcha o que están en trance de iniciar su camino, que con el paquete de medidas "Objetivo 55", presentado por la Comisión Europea el 14 de julio de 2021 en el marco del Pacto Verde Europeo, se pretende lograr que la Unión Europea reduzca sus emisiones netas de gases de efecto invernadero en al menos un 55 %, en comparación con los valores de 1990, desde ahora hasta 2030, y conseguir la neutralidad climática en 2050.

La política fiscal es una herramienta importante para potenciar la utilización de energías limpias y, asimismo, la expansión de una industria más sostenible. El debate es vigoroso. En particular, en el marco de la fiscalidad medioambiental se está trabajando con intensidad para revisar la Directiva sobre fiscalidad de la energía, con la finalidad de incentivar el desarrollo de alternativas limpias, siguiendo la senda de los actuales planteamientos energéticos y climáticos. Durante la presidencia española de la UE se han dado pasos en esa línea.

La LRySLEC, entre otras cuestiones, aborda una reordenación parcial de la tributación ambiental autonómica, en tanto en cuanto el establecimiento de dos nuevas figuras impositivas lleva aparejada la desaparición de otras semejantes, reguladas en la esfera autonómica.

La tributación medioambiental se ha consolidado en las comunidades autónomas, y dentro de ésta, específicamente, la que tiene que ver con la fiscalidad de los residuos. Efectivamente, los legisladores autonómicos han creado figuras tributarias sobre materias muy diversas: algunas recaen sobre el consumo de agua, otras sobre la emisión de gases contaminantes a la atmósfera, otras sobre determinadas instalaciones de incidencia negativa en el entorno ambiental. Por último, encontramos un conjunto de figuras tributarias que recaen sobre los residuos. Con éstas, trata de darse respuesta a un problema muy presente en la práctica totalidad de Estados miembros de la Unión Europea, cual es que la generación de residuos se ha visto incrementada a lo largo de las últimas décadas, aumento que se prevé continuará en los años venideros. Como se indica en el *Libro blanco sobre la reforma tributaria de 2022* "a nivel autonómico, existen trece impuestos propios que gravan el depósito y/o eliminación de diversos tipos de residuos (municipales, comerciales, industriales, de la construcción, peligrosos, o varias de estas categorías) y con una amplia variedad de tipos impositivos, así como un impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (Andalucía), impuestos que en 2020 recaudaron más de 113 millones de euros".

Ese estado de cosas, sin embargo, comienza a cambiar. En ese sentido, la LRySLEC declara que se establece la regulación de un impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (IDRVIC) o IRDRVIC) y un impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables (IEPNR) o IEPNR). Ambos son de carácter estatal, aunque se contemplan fórmulas para su

cesión a las comunidades autónomas. Como señala el *Libro blanco sobre la reforma tributaria de 2022*, los principales obligados por el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos serán las entidades locales, "que habrán de trasladar el incentivo hacia los hogares y empresas por una doble vía: exigiendo en sus ordenanzas la recogida separada de las diversas fracciones y estableciendo, en el plazo de dos (tres, en su actual trámite parlamentario) años, una tasa o tarifa obligatoria, que cubra todos los costes de gestión de los residuos y cuya cuantía individual esté en función de los residuos generados. Además, la Ley de residuos exige a las EELL implantar, en un plazo de dos años (tres, en su actual trámite parlamentario), nuevas tasas o tarifas de residuos que habrán de incluir la totalidad de los costes de la recogida, transporte y tratamiento de residuos y tomar en consideración los residuos realmente generados".

La economía de la Unión Europea se fundamenta en un consumo de recursos muy elevado, buena parte de ellos se convierten en residuos y emisiones contaminantes. Es fundamental aumentar la recuperación de residuos y, al tiempo, disminuir la elevada cuantía de los que anualmente acaban en los vertederos, para paliar las negativas repercusiones ambientales del incremento de su volumen.

Es cierto, sin embargo, que en ocasiones sigue sin verse claro, cuando hablamos de la tributación ambiental, si estamos gravando una verdadera capacidad económica, o no es así. Y, por otro lado, tampoco es evidente si, realmente, con algunas de las medidas que están en marcha, se está buscando, de manera predominante, la mejora del medio ambiente o, verdaderamente, lo que persiguen es aumentar los niveles recaudatorios.

Hasta ahora, la trascendencia de esas figuras se decantaba por su faceta extrafiscal más que por su valor recaudatorio, en la mayoría de las ocasiones, reducido. Lo predominante era su potencialidad como palanca de concienciación social hacia prácticas menos contaminantes o dañinas con el entorno medioambiental y, desde esa perspectiva, los impuestos sobre depósito o almacenamiento de residuos constituyen, junto a las muy diversas tasas municipales que recaen sobre los mismos, unas herramientas muy útiles y de gran provecho.

Señala la letra k) del artículo 2 de la LRySLEC que la economía circular es "el sistema económico en el que el valor de los productos, materiales y demás recursos de la economía, duran el mayor tiempo posible, potenciando su uso eficiente en la producción y el consumo, reduciendo, de este modo, el impacto medioambiental de su uso y reduciendo al mínimo los residuos y la liberación de sustancias peligrosas en todas las fases del ciclo de vida, en su caso mediante la aplicación de la jerarquía de residuos".

Como indica el *Libro blanco sobre la reforma tributaria de 2022*, en el caso de España existe un conjunto de compromisos en el ámbito de la economía circular que está lejos de cumplirse en muchos casos, como pone de manifiesto la Comisión Europea. Según ésta, aunque los residuos municipales han disminuido en los últimos años y se encuentran por debajo de la media de la UE en términos *per capita*,

su tratamiento no ha mejorado significativamente, con un nivel de reciclaje muy alejado de las cifras europeas desde principios del siglo XXI.

En el ámbito local, el aspecto medioambiental se ha incorporado en algunos impuestos municipales regulados en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Tal incorporación no se ha producido de una sola vez y de forma sistemática, al contrario, ha tenido lugar de manera puntual y mediante reformas sucesivas. Se han conseguido avances en ese sentido, pero no se percibe un criterio rector claramente definido del que se vislumbra la senda a seguir. No existe, pues, una verdadera política fiscal-medioambiental en el campo de la hacienda local.

Por otro lado, las tasas se están convirtiendo en un campo abonado para la fiscalidad medioambiental. Como se indica en el *Libro sobre la reforma tributaria de 2022*, actualmente, los tributos existentes en España relacionados con la tributación medioambiental "incluyen las tasas de residuos, figuras de ámbito local utilizadas mayoritariamente para gravar los servicios de recogida y tratamiento de residuos. La Ley Reguladora de las Haciendas Locales permite a las EELL una elevada autonomía en este ámbito, lo que provoca una elevada heterogeneidad, si bien generalmente no dependen de la generación efectiva de residuos de cada agente, por lo que no incentivan su reducción o la recogida selectiva".

Nos importan, aquí, las tasas, en particular, la tasa obligatoria que se incluye en LRySLEC. Como señala el *Libro sobre la reforma tributaria de 2022*, esta tasa, como otras figuras tributarias, no solo materializa el principio de 'quien contamina paga', sino que también es fundamental "para reducir la producción de residuos y para mejorar su recogida separada, reduciendo los costes de tratamiento y ampliando los ingresos municipales por valorización. Uno de los problemas actuales que impiden la mejora de los niveles de reciclado es la baja calidad de la recogida separada por lo que el pago por generación es pieza clave para impulsar y agilizar el cumplimiento de los objetivos de reciclado y reducción de generación de residuos".

No está de más recordar, como antecedente de dicha tasa, la Proposición de Ley sobre fiscalidad ambiental (BOCG de 31 de julio de 2009) presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds, en particular, porque pretendía la modificación del apartado 4 del artículo 20 TRLRHL, con la finalidad de establecer la obligatoriedad del establecimiento de determinadas tasas, para lo cual proponía una nueva redacción de su letra s) para especificar que "las tasas municipales en concepto de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de éstos serán de establecimiento obligatorio por parte de los municipios o bien por parte de las entidades locales en quienes éstos deleguen la prestación de dichos servicios", que "la definición de dicha tasa deberá considerar la incidencia ambiental de los residuos generados por el sujeto pasivo", y que, "en todo caso, deberá garantizarse la plena cobertura de costes de los servicios prestados a los sujetos pasivos de naturaleza no domiciliaria".

Como señala el *Libro sobre la reforma tributaria de 2022* los datos disponibles reflejan que el porcentaje de residuos reciclados a nivel estatal (34,7% en 2019) está muy por debajo del 50% exigido por la UE en 2020, mientras que el peso de los residuos urbanos recogidos se redujo un -6,9% entre 2010-2018, también por debajo del objetivo de reducción del peso de los residuos producidos un -10% entre 2010-2020. Dicho libro se decanta por reformular el actual sistema de tributación municipal de residuos para vincularlo a sistemas de pago por generación, propuesta que entraña el respaldo de la tasa obligatoria incluida en el artículo 11.3 de LRySLEC.

La tasa obligatoria por los costes de gestión de los residuos de competencia local incluida en la LRySLEC contribuirá a dar un salto cuantitativo de cara a la reducción/eliminación de residuos municipales. Es una apuesta a medio y largo plazo. Para la consecución de estos objetivos se tardará tiempo. Efectivamente, en dicha Ley se establecen medidas que se trasladan a varios años vista. Todavía no están las ideas tan claras como para estar seguros de que se conseguirán resultados verdaderamente significativos. Siendo realistas, conseguir esos objetivos, en los momentos actuales, resulta dificultoso. En todo caso, las medidas que se aprueben deberán ser muy acompasadas en el tiempo para que resulten exitosas.

La letra a) del artículo 2 de dicha Ley define los residuos municipales del modo siguiente:

“1º. los residuos mezclados y los residuos recogidos de forma separada de origen doméstico, incluidos papel y cartón, vidrio, metales, plásticos, biorresiduos, madera, textiles, envases, residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, residuos de pilas y acumuladores, residuos peligrosos del hogar y residuos voluminosos, incluidos los colchones y los muebles,

2º. los residuos mezclados y los residuos recogidos de forma separada procedentes de otras fuentes, cuando esos residuos sean similares en naturaleza y composición a los residuos de origen doméstico. Los residuos municipales no comprenden los residuos procedentes de la producción, la agricultura, la silvicultura, la pesca, las fosas sépticas y la red de alcantarillado y plantas de tratamiento de aguas residuales, incluidos los lodos de depuradora, los vehículos al final de su vida útil ni los residuos de construcción y demolición.

La presente definición se introduce a efectos de determinar el ámbito de aplicación de los objetivos en materia de preparación para la reutilización y de reciclado y sus normas de cálculo establecidos en esta Ley y se entiende sin perjuicio de la distribución de responsabilidades para la gestión de residuos entre los agentes públicos y privados a la luz de la distribución de competencias establecida en el artículo 12.5”.

De todas las competencias contenidas en dicho artículo 12.5 destacamos, a los presentes efectos, la contenida en su letra a), de manera que corresponde a las entidades locales, a las ciudades de Ceuta y Melilla o, cuando proceda, a las diputaciones forales:

“a) Como servicio obligatorio, en todo su ámbito territorial, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos en la forma en que establezcan sus respectivas ordenanzas, de conformidad con el marco jurídico establecido en esta Ley, en las leyes e instrumentos de planificación que, en su caso, aprueben las comunidades autó-

Sobre novedades legislativas en materia tributaria
(Isaac Merino Jara)

nomas y en la normativa sectorial en materia de responsabilidad ampliada del productor. A estos efectos, se deberá disponer de una red de recogida suficiente que incluirá puntos limpios o, en su caso, puntos de entrega alternativos que hayan sido acordados por la entidad local para la retirada gratuita de los mismos. La prestación de este servicio corresponde a los municipios que podrán llevarla a cabo de forma independiente o asociada, conforme a lo establecido en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local”.

Por su parte, la disposición final séptima establece que “las entidades locales aprobarán las ordenanzas previstas en el artículo 12.5 de esta Ley a partir de la entrada en vigor de la misma, de manera que se garantice el cumplimiento de las nuevas obligaciones relativas a la recogida y gestión de los residuos de su competencia en los plazos fijados. En ausencia de las mismas, se aplicarán las normas que aprueben las comunidades autónomas”.

Clave en la regulación de dicha tasa es su pago por generación. Como señala el *Libro sobre la reforma tributaria de 2022* “el pago por generación supone medir los residuos reales generados por cada hogar o comercio y establecer el importe de la tributación sobre residuos en función de la cantidad generada y el tipo de residuos, creando de este modo incentivos para la reducción de los residuos y para su recogida selectiva si se grava especialmente la fracción de residuos mezclados”.

Esta tasa, como declara el preámbulo de la *LRySLEC* refuerza la aplicación del principio de jerarquía de residuos plasmado en su artículo 8, que no es otra cosa que el orden de prioridad que las administraciones competentes en el desarrollo de las políticas y de la legislación en materia de prevención y gestión de residuos, aplicarán para conseguir el mejor resultado medioambiental global. Tal orden, a tenor del apartado 1 de dicho artículo, es el siguiente:

- a) prevención,
- b) preparación para la reutilización,
- c) reciclado,
- d) otro tipo de valorización, incluida la valorización energética y
- e) eliminación.

No obstante, si para conseguir el mejor resultado medioambiental global en determinados flujos de residuos fuera necesario apartarse de dicha jerarquía, se podrá adoptar un orden distinto de prioridades, previa justificación por un enfoque de ciclo de vida sobre los impactos de la generación y gestión de esos residuos, teniendo en cuenta los principios generales de precaución y sostenibilidad en el ámbito de la protección medioambiental, la viabilidad técnica y económica, la protección de los recursos, así como el conjunto de impactos medioambientales sobre la salud humana, económicos y sociales, de acuerdo con los artículos 1 y 7”.

Como hemos manifestado, en la *LRySLEC* se recoge la obligación, por parte de las administraciones competentes, de adoptar determinadas medidas que refuerzan el principio de jerarquía de residuos. Efectivamente, el artículo 8.2 de la Ley establece que dichas administraciones deberán usar instrumentos económicos y

otras medidas incentivadoras, como las que, con carácter abierto, se relacionan en el anexo V para aplicar la jerarquía de residuos, entre las cuales se incluyen: tasas y restricciones aplicables a las operaciones de depósito en vertederos e incineración de residuos que incentiven la prevención y el reciclado de residuos, manteniendo el depósito en vertederos como la opción de gestión de residuos menos deseable; sistemas de pago por generación de residuos («*pay-as-you-throw*») que impongan tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados y proporcionen incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados y uso de medidas fiscales o de otros medios para promover la utilización de productos y materiales preparados para su reutilización o reciclado.

El apartado 4, en dicho artículo 11, es del tenor siguiente:

“Las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán tener en cuenta, entre otras, las particularidades siguientes:

- a) La inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar.
- b) La diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable.
- c) La diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo, en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local.
- d) La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social”.

Además, en el artículo 5 de la LRySLEC se establece que las “entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas”.

Como se acaba de comprobar, la LRySLEC incluye una lista ejemplificativa, que no cerrada, de particularidades que pueden tenerse en cuenta, no siendo, por tanto, obligada su toma en consideración. No concreta el modo en que debe tenerse presentes esos criterios. Las técnicas pueden ser diversas: bonificaciones, reducciones, etc.

El volumen de residuos y el coste de su eliminación o tratamiento constituyen elementos básicos de la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos, de manera que deben tener el oportuno reflejo en la memoria financiera, a los efectos de garantizar, no solo la determinación del coste, sino los criterios de imputación y distribución entre los contribuyentes sobre la base de los principios de capacidad económica, equivalencia y proporcionalidad

Hasta ahora, el principio de equivalencia no exige la determinación previa e individualizada del volumen de residuos generados por cada actividad sujeta a la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos sólidos urbanos a los efectos del cálculo de la cuota tributaria (cfr. STS 82/2024, de 19 de enero de 2024, RCA 2865/2022).

Próximo a cumplirse el plazo de tres años previsto en el artículo 11.3 LRY/SLEC ya se atisban los problemas a los que habrán de enfrentarse las entidades locales a la hora de establecer tasas o prestaciones patrimoniales no tributarias sobre la gestión de los residuos de competencia local y, además, volverán a ponerse sobre la mesa, ahora con mayor intensidad, problemas que ya se abordaron en el pasado, con el añadido de que ha de tenerse muy en cuenta el principio de jerarquización.

Para ir acabando, la “creatividad” no es ajena, como es obvio, a la hacienda local, baste con referirnos al ATS de 12 de julio de 2023, RCA 809/2023.

Dicho auto precisa que el Tribunal Supremo se ha pronunciado en otras ocasiones sobre el artículo 20.3.h) del TRLHL y la concreta tasa que dicho precepto contempla, así como sobre la improcedencia de gravar con una tasa por aprovechamiento especial o uso privativo del dominio público aquellos usos de bienes o terrenos de propiedad privada. Así, entre otros, ha señalado, en relación con un gravamen por la instalación de portadas, escaparates, vitrinas, rótulos y carteles [vid. STS de 28 de abril de 2004 (rec. 605/1999, ECLI:ES:TS:2004:2839), FJ 3º in fine] y en torno a los cajeros de entidades financieras [vid. STS de 12 de febrero de 2009 (rec. 6385/2006, ECLI:ES:TS:2009:1358), FJ 5º], aunque en este último caso, sí se considera la existencia de un aprovechamiento especial del dominio público puesto que, aun estando dichos cajeros en un establecimiento de propiedad privada, su uso se realizaba “en” el dominio público.

Sin embargo, los anteriores pronunciamientos no permiten dar respuesta a las cuestiones que el recurso plantea, puesto que presenta singularidades que aconsejan un nuevo pronunciamiento sobre un asunto no tratado.

En él se plantea, en primer lugar, la posibilidad de someter a gravamen por la tasa del artículo 20.3.h) TRLHL el paso de vehículos por aceras que, si bien son instaladas y mantenidas por el ayuntamiento, se encuentran ubicadas en una calle de titularidad privada. Aduce el ayuntamiento, y la sentencia de instancia acepta, que sobre dicha calle de titularidad particular existe un uso público que permite el tránsito general y que, según defiende el consistorio, se funda en un derecho de uso o servidumbre pública que, formando parte del demanio local, legitimaría la imposición de la tasa.

La sentencia recurrida funda el sentido del fallo, además, en considerar que la ordenanza fiscal reguladora de la tasa no ha sometido a gravamen el anterior supuesto relativo a aceras sobre calles de titularidad privada de uso común. Por ello, mediante el citado auto de admisión se ha considerado preciso indagar, no solamente si el artículo 20.3.h) del TRLHL permite gravar estos supuestos sino, también y en caso de respuesta afirmativa a lo anterior, si para ello es preciso que la ordenanza fiscal contemple una previsión explícita en tal sentido, más allá de la reproducción del presupuesto normativo del citado artículo 20.3.h) del TRLHL.

Y ahora sí, para finalizar, nos referiremos con brevedad a dos nuevos impuestos complementarios, en realidad uno de ellos es, de momento un anteproyecto. El primero de ellos es el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortu-

nas, otro impuesto creado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, de carácter estatal, no susceptible de cesión a las comunidades autónomas, para gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros. En cuanto a su ámbito temporal, se prevé una vigencia de dos años, de manera que resulte aplicable en los dos primeros ejercicios en que, a partir de su entrada en vigor, se devengue dicho impuesto, si bien se introduce una cláusula de revisión, para efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión. El TC, a través de su sentencia 149/2023, de 7 de noviembre, ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra él y avala su validez constitucional.

La profundización en la veta de los impuestos complementarios continuará, aunque en esta ocasión no por causas internas sino externas, derivadas de nuestra pertenencia a la UE. Muestra de ello, es el anteproyecto de ley por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, nos limitaremos a decir que se inscribe en el contexto actual de adoptar medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado, en el que se aprobó la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022. Se pretende cumplir la obligación de transposición de la citada directiva. Pero ese anteproyecto ya no tiene cabida en este libro que prologo.

Isaac Merino Jara

Director