



Universidad de Oviedo
FACULTAD DE DERECHO

PCEO EN ADE Y DERECHO

TRABAJO FIN DE GRADO

LA CONFIGURACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DE LA TASA Y LA
PRESTACIÓN PATRIMONIAL PÚBLICA NO TRIBUTARIA POR
RESIDUOS TRAS LA LEY 7/2022

Estudiante: María García Álvarez

Convocatoria: Extraordinaria segundo semestre

DECLARACIÓN DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 8.3 DEL REGLAMENTO SOBRE LA ASIGNATURA TRABAJO FIN DE GRADO

Yo María García Álvarez, con DNI 71749221P

DECLARO

que el TFG titulado LA CONFIGURACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DE LA TASA Y LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL PÚBLICA NO TRIBUTARIA POR RESIDUOS TRAS LA LEY 7/2022 es una obra original, de mi propia autoría y que he referenciado debidamente todas las fuentes utilizadas, no habiendo recurrido al plagio, a la realización del trabajo por persona distinta del propio estudiante ni a ningún otro medio fraudulento de elaboración, incluidos los basados en sistemas de inteligencia artificial.

JULIO 2025

RESUMEN

Este trabajo analiza el nuevo marco jurídico-tributario de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos derivado de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. A partir del estudio de las directivas europeas en las que se basa la nueva normativa, se analiza la Ley 7/2022 y, en particular, su artículo 11.3. En concreto, se abordan las implicaciones jurídicas y técnicas de la exigencia de establecer tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias que sean específicas, diferenciadas y no deficitarias. Para ello, se analizan los elementos esenciales del tributo: hecho imponible, sujeto pasivo, cuantificación y beneficios fiscales. También se valora su compatibilidad con el marco normativo vigente y su articulación en las ordenanzas locales.

ABSTRACT

This paper analyzes the new legal and tax framework governing the fee for the provision of municipal waste management services introduced by Law 7/2022 on waste and contaminated soils for a circular economy. Based on the study of the European directives that underpin the new regulation, the paper examines Law 7/2022 and, in particular, its Article 11.3. Specifically, it addresses the legal and technical implications of the requirement to establish specific, differentiated, and non-deficit fees or non-tax public charges. To this end, the essential elements of the levy are analyzed: taxable event, taxpayer, quantification, and tax benefits. The paper also assesses its compatibility with the current regulatory framework and its implementation through local ordinances.

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

CE	Constitución Española de 1978
FEMP	Federación Española de Municipios y Provincias
FJ	Fundamento Jurídico
LCSP	Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local
RAP	Responsabilidad Ampliada del Productor
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo
UE	Unión Europea

ÍNDICE

1.- INTRODUCCIÓN	2
2.- LA FINANCIACIÓN DEL SERVICIO DE GESTIÓN DE RESIDUOS A TRAVÉS DE TASAS O DE PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO...3	
3.- LA NECESIDAD DE UN CAMBIO DE MODELO POR RAZONES DE ECONOMÍA CIRCULAR	9
3.1.- MARCO NORMATIVO EUROPEO	9
3.2.- LA LEY 7/2022: NOTAS CARACTERIZADORAS DE LAS TASAS Y LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS EN MATERIA DE RESIDUOS	14
4.- LA NUEVA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS TASAS Y LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS.....	18
4.1.- HECHO IMPONIBLE	18
4.2.- SUJETO PASIVO	23
4.2.1.- CONTRIBUYENTE	23
4.2.2.- SUSTITUTO.....	24
4.2.3.- COLABORADOR	27
4.3.- CUANTIFICACIÓN	28
4.3.1.- COSTES DEL SERVICIO	28
4.3.2.- MÉTODOS DE CUANTIFICACIÓN.....	32
4.3.3.- ESTRUCTURA DE LA CUOTA: PARTE BÁSICA Y VARIABLE	37
4.4.- BENEFICIOS FISCALES	41
4.4.1.- BENEFICIOS AMBIENTALES Y DERIVADOS DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA	43
4.4.2.- BENEFICIOS FISCALES PARA LUCHAR CONTRA EL DESPERDICIO ALIMENTARIO	46
4.4.3.- APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES	47
5.- CONCLUSIONES	49
BIBLIOGRAFÍA Y DOCUMENTACIÓN	51
NORMATIVA CITADA	54
JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA JUDICIAL	56

1.- INTRODUCCIÓN

La economía circular es uno de los objetivos prioritarios en el marco de las políticas públicas actuales. Este modelo de producción y consumo busca optimizar el uso de los recursos mediante estrategias como la reutilización, reparación, reciclaje y reducción de residuos, con el fin de prolongar el ciclo de vida de los productos y minimizar el impacto ambiental. En este contexto, la correcta gestión de residuos se configura como un elemento esencial para avanzar hacia sistemas más sostenibles.

En España, aunque se han dado pasos importantes hacia la transformación del modelo de gestión de residuos, aún persisten elevados niveles de generación y predominan fórmulas de eliminación como los vertederos o la incineración, frente a otras alternativas más sostenibles como el reciclado o el compostaje¹. Las entidades locales, responsables directas de la gestión de los residuos municipales, se enfrentan al reto de adaptar sus servicios a un marco cada vez más exigente desde el punto de vista ambiental, técnico y financiero.

El presente trabajo analiza el régimen jurídico de la nueva tasa de residuos derivado de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Esta norma introduce importantes novedades en la financiación de los servicios locales de gestión de residuos al prever el establecimiento obligatorio de tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias específicas, diferenciadas y no deficitarias.

A partir del estudio de las directivas europeas que se transponen a nuestro ordenamiento, el trabajo examina el contenido de la Ley 7/2022 y su encaje en el marco jurídico local vigente. Asimismo, se estudia la distinción entre tasa y prestación patrimonial pública no tributaria y las implicaciones que la nueva Ley de Residuos tiene sobre la configuración de los elementos esenciales de la figura recaudatoria, como el hecho imponible, el sujeto pasivo, la cuantificación y los beneficios fiscales; así como la aplicación práctica de estas figuras en ordenanzas locales de distintos municipios españoles.

¹ MINISTERIO PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y EL RETO DEMOGRÁFICO, "Perfil Ambiental en España 2023", 2023. Disponible en: https://www.miteco.gob.es/content/dam/mitesco/es/ministerio/servicios/informacion/pae/PAE_2023_InformeResumen_v2.pdf

El método de tratamiento principal de residuos municipales continúa siendo el depósito en vertederos – 50,3%– seguido del compostaje y reciclado – 19,8% y 18,8% respectivamente– y, finalmente, la incineración – 11,1%–.

2.- LA FINANCIACIÓN DEL SERVICIO DE GESTIÓN DE RESIDUOS A TRAVÉS DE TASAS O DE PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO

Tras la aprobación de la Ley 7/2022, el servicio de gestión de residuos deberá financiarse obligatoriamente a través de una tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario². El concepto de tasa aparece claramente establecido en el artículo 2.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)³. Mayor es la incertidumbre que rodea a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.

El concepto de prestación patrimonial pública no tributaria surge a raíz de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público⁴ (LCSP), por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. Asimismo, a través de la propia LCSP, se incorpora esta figura al Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y a la LGT.

La disposición adicional primera de la LGT, establece que “[...] se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por la prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado” (DF 1º. 2. Párrafos 4 y 5 LGT). En términos similares se pronuncia el artículo 20.6 del TRLRHL.

Esta figura ha sido ampliamente reconocida por el Tribunal Constitucional a partir de la STC 63/2019, del 9 de mayo. Esta sentencia analiza el recurso interpuesto contra los

² Esto se debe a que la nueva Ley de Residuos indica en su artículo 11.3 que “en el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local [...], las entidades locales establecerán, [...] una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria [...]”.

³ De esta manera, el articulado de la LGT establece que “las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.

⁴ Marco regulatorio de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias de la LCSP: art. 289.2 LCSP; DA 43º LCSP (naturaleza jurídica de las contraprestaciones económica por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos en régimen de Derecho privado), DF 9º LCSP (modificación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, del régimen jurídico de las tasas y los precios públicos), DF 11º (modificación de la DA 1º LGT), DF 12º (modificación de TRLRHL añadiendo el apartado 6 al artículo 20).

preceptos de la LCSP que introducen la figura de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. El recurso alegaba la inconstitucionalidad de dicha regulación por vulnerar los artículos 31.1 Constitución Española (CE) (reserva de ley en materia tributaria), el artículo 134.2 CE (universalidad presupuestaria) y el artículo 14 CE (principio de igualdad). Los recurrentes defendían que la financiación de servicios públicos –especialmente aquellos casos en los que concurriese alguna de las notas determinantes de coactividad– debía realizarse necesariamente mediante tributos (tasas) y no habiendo posibilidad de uso de tarifas (prestación patrimonial de carácter público no tributaria). Sin embargo, el Tribunal Constitucional, tras un análisis de la evolución histórica de las tarifas y de su propia doctrina, concluye que las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias no constituyen una innovación radical. Según este órgano, ya existía en nuestro ordenamiento la posibilidad de exigir contraprestaciones por servicios públicos sin que éstas tuvieran naturaleza tributaria, estando la novedad de la reforma legislativa, simplemente, en que ahora se les califica expresamente como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias⁵. Además, el Tribunal afirma que no todos los servicios públicos tienen que financiarse necesariamente mediante tributos. Se admite la existencia de otros mecanismos (como las tarifas) que, aunque impliquen el pago coactivo por parte del usuario, no tienen como finalidad principal allegar recursos a la Hacienda pública, sino retribuir al gestor del servicio. Esta conclusión no vulnera el artículo 31 CE, ya que –como señala el propio Tribunal– no todas las prestaciones patrimoniales de carácter público son tributos⁶. La sentencia refuerza la idea de que el artículo 31.3 CE exige la reserva de ley para todas las prestaciones patrimoniales públicas (sean o no tributarias), pero no impone que todas ellas sean consideradas tributos. Así, las tarifas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios públicos bajo fórmulas de gestión indirecta o de personificación privada pueden materializarse mediante prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, siempre que su creación y régimen respeten la exigencia de cobertura legal suficiente.

⁵ En la STC 63/2019, de 9 de mayo, FJ 3, tras analizar la evolución de las contraprestaciones exigidas a los usuarios de los servicios públicos, el Tribunal Constitucional señala que “también según el mismo esquema seguido por la anterior legislación de contratos públicos, se refiere a las tarifas como contraprestación a recibir por el concesionario del contrato de concesión de obras (art. 257), como del de concesión de servicios (art. 289.2) añadiendo la novedad, que es lo que estrictamente constituye el objeto de este proceso respecto al último precepto mencionado, de que dichas tarifas «tendrán la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público no tributario»”.

⁶ La STC 63/2019, de 9 de mayo, FJ 5, explica como “a lo largo de una extensa doctrina, el Tribunal Constitucional ha reiterado que las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el art. 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).”

Para distinguir cuándo nos encontramos ante una prestación patrimonial de carácter público no tributario y cuándo ante una tasa, puede señalarse de forma general que, si el servicio es prestado directamente por el Ayuntamiento, la contraprestación tendrá la naturaleza de tasa, conforme al artículo 20. 1 y 2 TRLRHL. En cambio, si el servicio se gestiona a través de una entidad con personificación propia (como una sociedad mercantil o una entidad pública empresarial de capital íntegramente público) o mediante concesión a un tercero, la contraprestación exigida a los usuarios será considerada prestación patrimonial pública no tributaria⁷. De esta manera, parece que la distinción entre la tasa y prestación patrimonial no tributaria está en cómo se presta el servicio.

No obstante, con respecto a los supuestos en los que la prestación del servicio se lleva a cabo a través de una sociedad intermedia –ya sea mediante gestión directa o indirecta–, debe precisarse que la contraprestación mantendrá su naturaleza de tasa cuando dicha sociedad intermedia actúe solamente como instrumento del Ayuntamiento, de forma que sea éste quien asuma el riesgo de la actividad y mantenga la relación directa con los usuarios⁸. De tal manera, puede afirmarse que la contraprestación revestirá la forma de tasa también en aquellos supuestos en los que, aun existiendo una sociedad intermedia en la gestión del servicio, el usuario mantiene su relación jurídica con la entidad local contratante. En estos casos, no basta con atender exclusivamente a quién presta materialmente el servicio, sino que es necesario valorar otros factores como la asunción de los riesgos derivados de la actividad, la gestión de incidencias, así como la liquidación y recaudación de las contraprestaciones.⁹

En este sentido se pronuncia también la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 3 de junio de 2020, núm. V1758– 20¹⁰ al señalar que la naturaleza de la

⁷ VILLENA CERÓN, M.R., “Principales problemas prácticos derivados de la nueva tasa de residuos por generación”, *Tributos Locales*, nº 165, 2023, pág. 112.

⁸ *Idem*.

⁹ La existencia de diversos factores más allá de quién presta el servicio, también se recoge en PAGÈS I GALTÉS, J., “La prestación económica por la gestión local de residuos: elementos estructurales”, *Tributos Locales*, nº 170, 2024, pág. 34.

El autor, para aclarar la naturaleza jurídica de la prestación económica, indica que: la prestación se configura como tasa cuando el servicio se presta en régimen de derecho público mediante gestión directa de forma indiferenciada o por organismo autónomo, y se configura como tarifa (prestación patrimonial de carácter público no tributario) cuando el servicio público coactivo se presta en régimen de derecho privado mediante gestión directa por personificación privada o gestión indirecta. En su configuración de tarifa se requiere, además, que “la contraprestación económica sea percibida de los usuarios por tal gestor de derecho privado”.

¹⁰ Dicha Consulta se expresa en los siguientes términos: “En el caso objeto de consulta, se trata de un servicio público de competencia del Ayuntamiento y de carácter coactivo, como es el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, por lo que la discusión en cuanto a la naturaleza jurídica de la prestación se centra en dos opciones: tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario. La primera de las alternativas que baraja el Ayuntamiento para la prestación del servicio es aquella en la que es el Ayuntamiento quien exige y recauda el importe de la prestación patrimonial a los usuarios y la sociedad mercantil se limita a la mera prestación del servicio. Aquí la prestación del servicio de recogida de basuras a través de la sociedad mercantil de capital íntegramente

contraprestación –tasa o prestación patrimonial pública no tributaria– depende de quién asuma la relación con los usuarios y el riesgo de la actividad: si lo hace la Administración, será tasa; si lo asume el intermediario, será prestación patrimonial pública no tributaria.

Así, hasta la aprobación de la LCSP, la contraprestación que las entidades locales exigían a los vecinos por el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos tenía la naturaleza jurídica de tasa. A partir de entonces, la calificación dependerá de la forma concreta en que se preste y gestione el servicio público. Si, como es habitual, se lleva a cabo a través de una mercantil íntegramente municipal o por medio de una concesionaria –asumiendo éstas el riesgo y ventura, y la relación con los usuarios– ya no será una tasa sino una prestación patrimonial de carácter público no tributario, “figura de la que el legislador ha fijado solo su denominación y la necesidad de que se desarrolle mediante la correspondiente ordenanza. El supuesto de hecho que dará lugar a la exigencia de este tipo de prestaciones es el mismo que el de las tasas por la prestación de servicios públicos, con la diferencia de la forma en la que se preste el referido servicio”¹¹.

Cabe mencionar que la determinación de la forma de prestación del servicio – directamente por la entidad local mediante tasa, o mediante personificación privada o prestación indirecta mediante prestación patrimonial pública no tributaria– no es discrecional,

municipal es meramente instrumental, es decir, que quien realmente presta el servicio es el Ayuntamiento, por ser quien se relaciona con los usuarios de tal servicio, tanto para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación satisfecha por los usuarios, que es ingresada en el Presupuesto municipal; como en la propia prestación del servicio (es el Ayuntamiento quien responde ante los usuarios, tramita las altas y bajas, resuelve quejas, incidencias, etc.) y la sociedad mercantil es un mero instrumento del Ayuntamiento y solo se relaciona con este último, a quien factura el coste del servicio, no percibiendo cantidad alguna de los usuarios por la prestación del servicio. En este caso, se debe concluir que la contraprestación que abonan los usuarios del servicio tendrá la naturaleza jurídica de tasa, ya que el servicio público de recogida de residuos urbanos se presta por el Ayuntamiento. En la segunda de las alternativas, el caso de que el servicio lo preste realmente la sociedad mercantil, que podría encargar al Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento la gestión recaudatoria, tanto en período voluntario como ejecutivo, de la prestación patrimonial que deben pagar los usuarios, siendo la citada sociedad quien se relaciona con los usuarios en lo relativo a la gestión del servicio (altas, bajas, resolución de quejas, incidencias, etc.) y quien percibe en última instancia la prestación patrimonial de los usuarios. En este caso se debe concluir que la contraprestación que abonan los usuarios del servicio tendrá la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario”.

En sentido análogo, MARTÍN DÉGANO, I. pronuncia que “dependiendo de cómo la Administración configure –en el ejercicio de su potestad autoorganizativa– la relación jurídica entre los usuarios y el prestador del servicio, estaremos ante una tarifa o ante una tasa: a) Si existe una relación contractual entre el intermediario y el usuario, éste le pagará una tarifa por el servicio que recibe. En este caso es el intermediario quien responde ante los usuarios por la gestión del servicio (tramitando el acceso al mismo, resolviendo las averías, atendiendo quejas e incidencias, dando de baja al usuario...). También asumirá el riesgo de recuperar las inversiones y costes que supone la realización del servicio. b) Si tal relación no existe, el usuario no pagará al intermediario. En este caso es la Administración quien responde ante el usuario, aunque materialmente el servicio lo preste el intermediario. Lo lógico será que el servicio se financie con una tasa que paga el usuario al ente público titular del servicio, pero cabe también que asuma con cargo a los presupuestos públicos. La Administración, a su vez, pagará una cantidad (canon) al intermediario por el servicio que le ha encomendado”. *Vid.* MARTÍN DÉGANO, I. “El tributo: concepto y clases”, HERRERA MOLINA, P.M. (ed.), *Manual de Derecho Tributario*, Dykinson, Madrid, 2021, pág. 41.

¹¹ MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. “Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local: origen y regulación actual”, *Anuario de Derecho Municipal*, nº 13, 2019, pág. 73.

sino que debe ser motivada. La elección entre una u otra fórmula está condicionada a que el servicio público de competencia local se gestione de la forma más sostenible y eficiente de entre las enumeradas –gestión directa: gestión por la propia entidad local, organismo autónomo local, entidad pública empresarial local y sociedad mercantil local con capital social de titularidad pública; gestión indirecta–, según el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL). Además, en caso de optar por concesión o personificación privada, ambas sujetas a prestación patrimonial pública no tributaria, se requerirán motivaciones adicionales¹².

Asimismo, la ordenanza –no fiscal– mediante la cual se apruebe la tarifa debe tramitarse de forma reglada, y debe solicitarse el informe preceptivo de la Comunidad Autónoma correspondiente y, en algunos casos, de la Administración General del Estado¹³.

Además de la diferencia fundamental relativa a la forma en que se preste el servicio, existen otros elementos diferenciadores entre las tasas y las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. En primer lugar, las tasas se establecen a través de ordenanzas fiscales, cuya regulación se encuentra detallada en los artículos 15 y siguientes del TRLRHL. En cambio, dicha norma no contiene una regulación específica sobre el procedimiento para establecer las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, más allá de la escueta mención del artículo 20.6, que indica que “se regularán mediante ordenanza”. No obstante, esta disposición no hace referencia a la ordenanza fiscal, ya que ésta se reserva a los tributos, categoría de la que se excluyen explícitamente las prestaciones patrimoniales no tributarias, como se desprende claramente de su propia denominación (“no tributario”)¹⁴.

En cuanto a la cuantificación, mientras que en las tasas por prestación de servicios o realización de actividades administrativas se aplica la regla de equivalencia de coste global – es decir, el importe total recaudado debe ser igual o inferior al coste que implica la prestación

¹² El autor HERRERA MOLINA, P. M., expresa como, “en el caso de que el servicio se preste por un concesionario, la Ley de Contratos del Sector Público señala [además] la necesidad de “motivar el contrato” [art. 116 en relación con el art. 28]. En el supuesto de que acuda a la personificación jurídico– privada es necesario acreditar “mediante memoria justificativa elaborada al efecto que resultan más sostenibles y eficientes que las formas dispuestas en las letras a) y b) [gestión por la propia entidad local y organismo autónomo local], para lo que se deberán tener en cuenta los criterios de rentabilidad económica y recuperación de la inversión. Además, deberá constar en el expediente la memoria justificativa del asesoramiento recibido que se elevará al Pleno para su aprobación en donde se incluirán los informes sobre el coste del servicio, así como el apoyo técnico recibido, que deberán ser publicados. A estos efectos, se recabará informe del interventor local quien valorará la sostenibilidad financiera de las propuestas planteadas, de conformidad con lo previsto en el art. 4 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera” (art. 85.2 de la LRBRL). *Vid.* HERRERA MOLINA, P. M., “Incidencia de la futura Ley de residuos sobre las tasas y tarifas”, *Tributos Locales*, nº 152, 2021, pág. 36.

¹³ *Ibidem.* pág. 36 y 37.

¹⁴ MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., 2019, op. cit., pág. 77.

del servicio—, no existe en el TRLRHL ninguna indicación específica sobre cómo deben cuantificarse las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario¹⁵. En la misma línea, en relación con la exigencia de un informe técnico-económico, éste resulta obligatorio en el caso de las tasas, pero no así para las prestaciones no tributarias, dado que el artículo 20.6 del TRLRHL no contempla expresamente dicha obligación. No obstante, la doctrina considera recomendable que las entidades locales elaboren un informe técnico-económico que justifique los parámetros utilizados para la cuantificación de estas prestaciones, con el fin de minimizar el riesgo de anulación¹⁶.

Por último, también pueden surgir complicaciones respecto al modo de recaudación de las cantidades adeudadas por los servicios prestados. En particular, es necesario determinar quién ostenta la condición de acreedor frente a los usuarios, lo cual dependerá de la forma en que se haya organizado la prestación del servicio. Así, en algunos supuestos el pago corresponderá realizarlo directamente a la entidad local, mientras que en otros será la adjudicataria quien deba percibir las cantidades. Por esta razón, cada caso debe analizarse individualmente para identificar las posibilidades jurídicas existentes para llevar a cabo la recaudación.

Resulta imprescindible conocer estas figuras jurídicas para comprender los instrumentos a través de los cuales la Ley 7/2022 articula el nuevo modelo de financiación del servicio de gestión de residuos, así como las implicaciones derivadas de su aplicación en clave de sostenibilidad y economía circular. No obstante, señalar que, tal como se deduce de lo anterior, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario tienen menor regulación sustantiva, lo que genera más dudas interpretativas.

A continuación, se abordará la evolución del marco normativo europeo que ha motivado la promulgación de la Ley 7/2022 y la necesidad de un modelo que responda eficazmente a los retos ambientales y económicos del presente.

¹⁵ Este motivo lleva a MARTÍNEZ SÁNCHEZ a señalar que “es uno de los indicios que, a mi juicio, deberían haber llevado a la declaración de inconstitucionalidad de esta nueva figura”. *Vid.* MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., 2019, op. cit., pág.77,

¹⁶ VILLENA CERÓN, M.R., 2023, op. cit., pág. 118.

Sobre la conveniencia del informe económico se manifiesta también el profesor GOMAR SÁNCHEZ al indicar “si la prestación patrimonial de carácter público no tributaria es coactiva la determinación de su importe, exigible de los ciudadanos con carácter obligatorio, no puede tener lugar de modo arbitrario, y el único modo de evitar esa arbitrariedad es igualmente la existencia de un informe técnico económico, análisis de esa naturaleza o documento similar que especifique cual es el coste del servicio y porqué la cantidad que se determina a cargo de cada contribuyente es la que concretamente se le exige”. *Vid.* GOMAR SÁNCHEZ, J.I., “La tasa de residuos locales: observaciones y problemática”, *Tributos Locales*, nº 159, 2022, pág. 100– 101.

3.- LA NECESIDAD DE UN CAMBIO DE MODELO POR RAZONES DE ECONOMÍA CIRCULAR

3.1.- MARCO NORMATIVO EUROPEO

El tránsito hacia un modelo de economía circular impulsado por la Unión Europea (UE) encuentra su base normativa en una serie de Directivas que han transformado la regulación sobre residuos en los Estados Miembros.

Desde 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, hasta la promulgación de la Ley 7/2022 en España, la legislación europea sobre reciclaje ha evolucionado significativamente, adaptándose a los principios de la economía circular y reforzando los objetivos de prevención, reutilización y reciclaje de residuos.

La legislación europea “moderna” sobre reciclaje se inicia¹⁷ con la aprobación en 2008 de la Directiva 2008/98/CE, conocida como la *Directiva Marco de Residuos (DMR)*¹⁸, que surge para unificar, actualizar y mejorar la normativa de residuos en la UE abordando los desafíos ambientales y económicos derivados de la generación y gestión de residuos, y estableciendo un marco jurídico para el tratamiento de los residuos en la UE. Este marco está concebido para proteger el medio ambiente y la salud humana enfatizando la importancia de utilizar unas técnicas adecuadas de gestión, recuperación y reciclado de residuos para reducir la presión sobre los recursos y mejorar su uso.

¹⁷ Si bien, según SANTAMARÍA ARINAS “la política (comunitaria) europea sobre residuos se ha ido perfeccionando progresivamente a través de los años a partir del *I Primer Programa de Acción Ambiental*, del año 1973; aunque las primeras directivas del sector datan de 1975, Directiva 75/442/CEE”. Vid. SANTAMARÍA ARINAS, R. J., “Aproximación jurídica a las medidas de la Unión Europea para la economía Circular”, *Ambienta. La revista del Ministerio de Medio Ambiente*, nº 117, 2016, pág. 36:

Posteriormente se promulgan:

a) Directiva 91/156/CEE que modifica la de 1975 y refuerza la jerarquía de residuos y el principio “quien contamina paga”; b) Directiva 91/689/CEE, de regulación específica para residuos peligrosos; c) Directiva 94/62/CEE, que es la primera regulación específica sobre envases y residuos de envases; d) Directiva 1999/31/CE, que regula vertederos, limitando su uso y estableciendo normas de seguridad; e) Directiva 2006/12/CE, que codifica y unifica la legislación previa sobre gestión de residuos en la UE en un único texto legal, sin introducir cambios sustanciales y que se considera un paso transitorio antes de la Directiva 2008/98/CE. La Directiva 2006/12/CE es la que introdujo cambios más profundos en la gestión de residuos y la economía circular en la UE y en la que se basan las legislaciones europeas modernas.

¹⁸ Antes de 2008, la normativa sobre residuos en la UE estaba fragmentada en varias directivas y regulaciones. La Directiva 2008/98/CE permitió un marco legal más claro y coherente para todos los Estados miembros; deroga y reemplaza varias normativas previas, incluyendo:

- Directiva 75/442/CEE sobre residuos.
- Directiva 91/689/CEE sobre residuos peligrosos.
- Directiva 2006/12/CE sobre gestión de residuos.

La Directiva 2008/98/CE¹⁹ establece los principios básicos de gestión de residuos en la UE. Introduce la jerarquía de residuos²⁰ y consolida el principio de “quien contamina paga”, reconociendo la figura de la “*responsabilidad ampliada del productor*” (RAP), mediante la cual el productor debe asumir los costes de gestión de los residuos generados por sus productos. Asimismo, la Directiva distingue entre residuos y subproductos, siendo estos últimos susceptibles de tener utilidad económica, a diferencia de los primeros. Por otra parte, exige que la gestión de residuos se lleve a cabo sin causar daños al medioambiente ni generar incomodidades por ruido u olores, y que el tratamiento sea realizado por operadores autorizados. Del mismo modo, obliga a las autoridades nacionales competentes a establecer planes de gestión y programas de prevención de residuos. Los Estados Miembros, a su vez, deben cumplir con los objetivos mínimos de reciclado fijados para 2020 (50% residuos domésticos, 70% de construcción y demolición), así como con las condiciones especiales aplicables a residuos peligrosos, aceites usados y biorresiduos. Finalmente, quedan excluidos del ámbito de aplicación determinados residuos, como los radioactivos o los cadáveres de animales.

Esta “nueva directiva” se incorporó al ordenamiento jurídico interno a través de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, suponiendo una revisión de la regulación en la materia existente en España que databa del año 1998²¹.

A pesar de la Directiva 2008/98/CE, muchos Estados Miembros no cumplían los objetivos de reciclaje y seguían dependiendo excesivamente de los vertederos, de ahí que en el año 2018, como parte del *Paquete de Economía Circular*²² adoptado por la UE para mejorar la

¹⁹ Los puntos clave de la Directiva 2008/98/CE se recogen de manera sintética en la página web de la UE. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/eu-waste-management-law.html>

²⁰ Jerarquía de residuos: prevención (reducir la generación de residuos), preparación para la reutilización (dar una segunda vida a los productos), reciclado (transformación en nuevos materiales), valorización para otros fines (aprovechamiento de los residuos, por ejemplo, valorización energética) y eliminación (vertederos e incineración sin recuperación).

²¹ Así se señala en el Preámbulo de la Ley 7/2022, pág. 5.

²² El *Plan de Acción para una Economía Circular de la Unión Europea. Cerrar el Círculo (COM (2015)*, aprobado el 2 de diciembre de 2015, fue una estrategia clave adoptada por la Comisión Europea para impulsar la transición hacia una economía más sostenible, con el fin de lograr un mejor uso de los recursos en pro de lograr una economía circular. *Vid.* DE LA VARGA PASTOR, A., “La incorporación de la economía circular en la legislación estatal de residuos a raíz de la Directiva (UE) 2018/851”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, Suplemento 102, 2020, pág.184.

La Comisión fija unos objetivos claros de reducción y establece una senda a largo plazo ambiciosa y creíble para la gestión de los residuos y el reciclado. Para garantizar su aplicación efectiva, los objetivos de reducción de residuos van acompañados en la nueva propuesta de medidas concretas para abordar los obstáculos sobre el terreno y las distintas situaciones que existen en los Estados miembros. Entre los elementos clave de la propuesta sobre residuos revisada incluyen el reciclado del 65 % de los residuos municipales de aquí a 2030. *Vid.* COMISIÓN EUROPEA, *Cerrar el círculo: la Comisión adopta un ambicioso paquete de nuevas medidas sobre la economía circular para impulsar la competitividad, crear empleo y generar crecimiento sostenible*, Comunicado de prensa, 2 de diciembre 2015, Bruselas, 2015.

gestión de residuos y promover una economía más sostenible, se aprueba la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, conocida como *Directiva de Residuos*, que tiene como propósito principal actualizar y reforzar la Directiva 2008/98/CE ante los desafíos ambientales, económicos y sociales derivados de la generación y gestión de residuos²³. La Directiva (UE) 2018/851 no reemplaza a la Directiva 2008/98/CE, sino que la modifica para fortalecer sus disposiciones en línea con los nuevos objetivos de economía circular, mejorar la información y trazabilidad de los residuos y reforzar la gobernanza en este ámbito.

La nueva directiva busca transformar el modelo tradicional de “usar y tirar” en una economía más circular, donde los productos y materiales se reutilicen y reciclen en mayor medida, minimizando la dependencia de los vertederos. Surge para fortalecer y actualizar la Directiva 2008/98/CE, corrigiendo deficiencias y adaptando la legislación europea a los desafíos del momento. Su enfoque en la economía circular, la reducción de residuos y la mejora en la gestión pretende que la UE sea más sostenible y competitiva en el uso de los recursos.

Algunas modificaciones destacables que se introducen en esta nueva Directiva del año 2018 son:

- Se establecen nuevos objetivos de reciclaje y valorización. Así se incrementan los objetivos de reciclaje de residuos municipales: 55% para 2025; 60% para 2030 y 65% para 2035. También se establecen metas para reducir la eliminación en vertederos a menos del 10% de los residuos municipales para 2035.
- Se amplía la obligación de recogida separada, estableciendo que los Estados miembros deben garantizar la separación de: biorresiduos (antes de 31 de diciembre de 2023); residuos peligrosos de origen doméstico (antes de 2025) y textiles y residuos voluminosos (antes de 2025).
- Se introducen criterios mínimos obligatorios para los esquemas de RAP, incluyendo requisitos financieros y operativos más estrictos para los productores de productos generadores de residuos.

El Plan de Acción de 2015 sentó las bases para posteriores iniciativas, como el Nuevo Plan de Acción para la Economía Circular de 2020, que fortaleció y amplió las medidas para alinearlas con el Pacto Verde Europeo y los objetivos climáticos de la UE para 2050.

²³ En este “paquete normativo” se emitieron otras dos directivas: Directiva 2018/850, de 30 de mayo, por la que se modifica la Directiva 1999/31/CE relativa al vertido de residuos; y la Directiva 2018/852, de 30 de mayo, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases. *Vid.* DE LA VARGA PASTOR, A., 2020, op. cit., pág.184.

- Se refuerzan medidas para reducir el desperdicio alimentario y los residuos plásticos y se promueve el uso de materiales reciclados y la reutilización de productos.
- Se exige a los Estados miembros mejorar la trazabilidad de los residuos mediante registros electrónicos y bases de datos actualizadas.

La Comisión Europea identificó en su Plan de Acción en materia de economía circular los plásticos como una de las áreas prioritarias de intervención, al considerar que solo se recicla menos de la cuarta parte del plástico recogido y casi la mitad termina en vertederos. Así, en consideración a su importancia, y a que la reducción de la contaminación marina es uno de los objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030, la Comisión aprobó en enero de 2018 la *Estrategia Europea para el Plástico en una Economía Circular*. En el marco de dicha estrategia se aprobó 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, conocida como *Directiva de plásticos de un solo uso*²⁴.

La Directiva (UE) 2019/904 introdujo medidas clave como la prohibición de determinados productos de un solo uso, como pajitas y cubiertos de plástico, y el objetivo de reciclar el 90 % de las botellas de plástico para el año 2029. También se imponen requisitos de diseño para favorecer el reciclaje de los envases, estableciendo que las botellas deberán contener al menos un 25 % de material reciclado para 2025 y un 30 % para 2030. Por otra parte, se refuerza la RAP, obligando a los fabricantes a financiar la recogida, transporte y tratamiento de los residuos plásticos de sus productos. Finalmente, se establece la obligación de incluir información sobre el impacto ambiental en el etiquetado de determinados productos plásticos.

Las dos directivas principales en materia de residuos, Directiva (UE) 2018/851 y Directiva (UE) 2019/904, han sido objeto de transposición, tardía²⁵, mediante la aprobación de la Ley 7/2022 que se ha erigido como norma de cabecera del derecho español de residuos²⁶. No en vano, esta norma introduce cambios en la gestión de residuos conforme a pautas de economía circular para las entidades locales, a las que se les otorga un papel relevante en la transición

²⁴ Para profundizar en la *Estrategia Europea para el Plástico en una Economía Circular*. Vid. ALENZA GARCÍA, J. F., “La economía circular en el Derecho ambiental”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, Suplemento 102, 2020, pág. 225– 249.

²⁵ La Directiva 2018/851 debió haber sido transpuesta antes del 5 de julio de 2020. La Directiva 2019/904 preveía como plazo máximo de transposición el 3 de julio de 2021. Vid. PERNAS GARCÍA, J.J., “El impacto transformador de la Ley 7/2022, de 8 de abril de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular en la gestión municipal de residuos de competencia local”, *Anuario de Derecho Municipal*, nº 16, 2022, pág. 108.

²⁶ REVUELTA PÉREZ, I. Y GÓMEZ EXPÓSITO, A., “Conceptos y principios generales de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular”, *Cuadernos de Derecho Local*, nº 65, 2024, pág. 15.

hacia este modelo de economía²⁷. De hecho, el porcentaje de residuos que los entes locales gestionan con respecto a la cifra global es elevado y, además, se trata de un tipo de residuos con una gestión muy compleja si la comparamos con el resto²⁸.

La Ley, además de incorporar las modificaciones introducidas en la Directiva (UE) 2018/851, así como las principales obligaciones derivadas de la Directiva sobre plásticos de un solo uso, revisa y clarifica ciertos aspectos de la Ley 22/2011, de 28 de julio, a la luz de la experiencia adquirida durante los años de su aplicación para avanzar en los principios de la economía circular²⁹.

Entre los aspectos de la Ley 22/2011, de 28 de julio, que son objeto de revisión, se encuentra la responsabilidad del productor del residuo, la aplicación de los conceptos de subproducto y fin de la condición de residuo, la actualización del régimen sancionador y el refuerzo de la recogida separada. Esta recogida separada, en el ámbito de los residuos de competencia local, facilitará además el aumento de los índices de preparación para la reutilización y de reciclado y redundará en la consecución de beneficios ambientales, económicos y sociales sustanciales y en la aceleración de la transición hacia una economía circular³⁰.

De la lectura de la norma pueden extraerse algunas de sus principales medidas, entre las que destacan la introducción de nuevos impuestos destinados a desincentivar el vertido, la incineración y el uso de plásticos no reutilizables; así como el establecimiento de objetivos más ambiciosos de reducción, reutilización y reciclaje, con plazos y porcentajes concretos: reducción del 15% en la generación de residuos para 2030 y una tasa mínima de reciclaje municipal del 55% en 2025, con incrementos progresivos. Asimismo, se impone la recogida separada de nuevos tipos de residuos (biorresiduos, textiles, aceites, residuos peligrosos domésticos), se amplía la RAP y se refuerzan los sistemas de trazabilidad y control mediante registros de productores y gestores. También se introducen medidas específicas para reducir

²⁷ ARANA LANDÍN, S., “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la Agenda 2030”, *Tributos Locales*, nº 163, 2023, pág. 99– 100.

²⁸ Así lo indica el Considerando Sexto de la Directiva (UE) 2018/851: “Los retos que plantea la gestión de los residuos municipales radican en la gran diversidad y complejidad de su composición, en su proximidad directa a los ciudadanos, en su muy marcada visibilidad pública y en su repercusión en el medio ambiente y la salud humana. En consecuencia, la gestión de los residuos municipales requiere un sistema de gestión de residuos muy complejo”.

²⁹ Tal como se indica en el Preámbulo: “tiene por objeto sentar los principios de la economía circular a través de la legislación básica en materia de residuos, así como contribuir a la lucha contra el cambio climático y proteger el medio marino. Se contribuye así al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, incluidos en la Agenda 2030 y en particular a los objetivos 12 –producción y consumo sostenibles–, 13 –acción por el clima– y 14 –vida submarina–”.

³⁰ Preámbulo, Ley 7/2022, pág. 7.

el uso de plásticos en hostelería, combatir el desperdicio alimentario, y fomentar la economía circular en sectores estratégicos como el textil y la construcción. Finalmente, la Ley endurece el régimen sancionador y refuerza la remediación de suelos contaminados.

3.2.- LA LEY 7/2022: NOTAS CARACTERIZADORAS DE LAS TASAS Y LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS EN MATERIA DE RESIDUOS

A efectos de este trabajo, la novedad más destacable de la Ley 7/2022 radica en que, por primera vez, se impone a todas las entidades locales la obligación de que implementen una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, que sea diferenciada, específica y no deficitaria para los servicios que deben prestar en relación con la gestión competencial de sus residuos, exacciones coactivas que deben tender hacia un pago individualizado por generación (“pay as you throw”) en base al principio clásico de responsabilidad “quien contamina paga”³¹.

Esta medida, según indica el artículo 11.3 de la citada Ley, debe estar implantada en un plazo de tres años a contar desde su entrada en vigor (10 de abril de 2022). Así, de acuerdo a este *deadline* (10 de abril de 2025), los Ayuntamientos han tenido que decidir si configuran este servicio obligatorio a través de la implementación de una tasa, o bajo la configuración de prestación patrimonial pública no tributaria (conocidas informalmente como “tarifas”)³² y adecuar sus elementos esenciales a las novedosas exigencias legales.

Este precepto constituye el eje vertebrador del nuevo régimen jurídico de financiación de los servicios locales de gestión de residuos. En él se prevén los requisitos que deben cumplir las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias en esta materia. La relevancia de esta disposición radica no solo en su contenido, sino también en el impacto que éste tiene sobre los elementos estructurales del tributo o prestación, como son el hecho imponible, sujeto pasivo, cuota o beneficios fiscales, elementos que se analizarán en el trabajo.

³¹ El preámbulo de la Ley dice que “el capítulo II del título preliminar está dedicado a los principios de la política de residuos y a las competencias administrativas. Se refuerza la aplicación del principio de jerarquía de residuos, mediante la obligatoriedad por parte de las administraciones competentes de usar instrumentos económicos para su efectiva consecución. Teniendo en cuenta esto, se incluye expresamente por primera vez, la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia, tasas que deberían tender hacia el pago por generación”.

³² CHICO DE LA CÁMARA, F. “Cuando creíamos que teníamos todas las respuestas nos cambiaron las preguntas”, *Tributos Locales*, nº 169, 2024, pág. 7.

El ámbito de aplicación de este artículo se circunscribe a los residuos de competencia local, categoría que, conforme al artículo 2 de la misma Ley, incluye tanto los residuos domésticos como los comerciales no peligrosos gestionados por las entidades locales³³. No obstante, el análisis se centrará prioritariamente en los residuos domésticos, que constituyen el núcleo de las obligaciones locales ordinarias y donde los objetivos extrafiscales de reducción de residuos y reciclaje requiere de un gran esfuerzo.

Uno de los aspectos más relevantes del artículo es que impone la obligación de establecer una tasa o prestación a todos los municipios. Esta configuración obligatoria contrasta frontalmente con lo dispuesto por el artículo 20.4 TRLRHL, que sigue considerando potestativo el establecimiento de la tasa por recogida y tratamiento de residuos. La falta de reforma de este precepto genera un conflicto normativo que contribuye a la ambigüedad y dificulta la interpretación sistemática del marco jurídico³⁴.

Junto a esta obligatoriedad, el artículo 11.3 exige que el tributo sea específico, diferenciado y no deficitario. Estas exigencias suponen importantes desafíos prácticos. El carácter específico y diferenciado implica la necesidad de individualizar el coste del servicio prestado a cada contribuyente o, al menos, reflejar con claridad su relación directa con el servicio recibido. El establecimiento por parte del legislador de una tasa o prestación específica y diferenciada responde a una necesidad de concienciación, pues en muchos Ayuntamientos la tasa de residuos no se instauraba de manera diferenciada en su propia figura jurídica, sino que se estructuraba dentro de otro tributo. Esto impedía al contribuyente conocer de manera clara las consecuencias de sus actos, pues el pago derivado de la generación de residuos se diluía dentro del tributo en el que se encerraba y, como consecuencia, el contribuyente al final no conocía las consecuencias de su comportamiento no ambiental³⁵.

Por su parte, el carácter no deficitario que debe tener la tasa o prestación constituye una auténtica excepción frente a la regulación tradicional de las tasas. El artículo 24.2 TRLRHL establece como límite máximo el coste del servicio, pero no exige alcanzar su cobertura total.

³³ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., "El nuevo régimen jurídico de las tasas en materia de residuos", *Cuadernos de Derecho Local*, 2024, pág. 164.

³⁴ RUÍZ GARIJO, M., "Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw)", *Revista de Tributos Locales*, nº 165, 2023, pág. 19

³⁵ Sobre el papel de los tributos como instrumento de concienciación y transformación social *Vid.* GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., "Los tributos como instrumento para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible", ALONSO IBÁÑEZ, M.R. (Dir.), *Las relaciones entre el Derecho y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)*, Thomson Reuters-Civitas, 2022, pág. 283-309.

La realidad actual dista aún mucho de este objetivo: según datos del OBSERVATORIO DE LA FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, solo el 57,7% de los costes del servicio están siendo cubiertos³⁶.

Además, la Ley introduce otra innovación significativa al establecer la obligación de que el tributo “permita implantar sistemas de pago por generación”, lo que supone un giro hacia la aplicación efectiva del principio de “quien contamina, paga”. Asimismo, el precepto incluye una definición amplia de los costes del servicio, que debe reflejar la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria. Así, deberán tener en cuenta no solo los costes directos de recogida, transporte y tratamiento, sino también costes indirectos como campañas de concienciación o vigilancia post-cierre de vertederos, y los ingresos derivados de la valorización de residuos o la responsabilidad ampliada del productor. Esta concepción difiere de la que tradicionalmente se ha manejado en el TRLRHL, y puede entrar en tensión con la exigencia de un estudio económico riguroso y transparente, conforme al principio de equivalencia.

El artículo 11.3 debe interpretarse en conexión con el artículo 12.5 de la propia Ley 7/2022, que extiende de forma expresa la obligación de prestación del servicio de gestión de residuos –recogida, transporte y tratamiento– a todas las entidades locales, incluidos los municipios de menos de 5.000 habitantes³⁷. Esta previsión supone una ampliación significativa respecto al marco tradicional de la LRBRL, que en su artículo 26.1 únicamente impone a los municipios más pequeños la obligación de recogida, pero no de tratamiento³⁸; a la vez que establece para los municipios con población inferior a 20.000 habitantes que sea la Diputación provincial o entidad equivalente la que coordine la prestación de los servicios de recogida y tratamiento de residuos.

Esta falta de armonización normativa genera una importante incertidumbre competencial, especialmente en los municipios de menos de 20.000 habitantes. Los entes menores de 5.000 habitantes no tienen claro si deben asumir solo la recogida –como indica la LRBRL– o también el tratamiento –según parece derivarse de la Ley 7/2022–. A ello se suma el riesgo de

³⁶ OBSERVATORIO DE LA FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, “Las tasas de residuos en España”, 2024, *Fundación ENT*. Disponible en: <https://www.fiscalidadresiduos.org/pxg/>

El porcentaje del 57,7% hace referencia al valor de cobertura del año 2022 pues, tal como indica el Informe, para poder calcular este porcentaje se requiere de un “decalaje temporal de casi dos años”. Así, los valores que se tienen de años más próximos son meras aproximaciones. aunque reflejan valores de cobertura aun menores: 52,4% como valor de cobertura estimado de 2023.

³⁷ Además, se exige a las entidades de más de 5.000 habitantes la aprobación de programas de gestión de residuos, alineados con los planes autonómicos y estatales.

³⁸ GOMAR SÁNCHEZ, J.I., 2022, op. cit., pág. 95.

El autor argumenta como la regulación de la LRBRL permite inferir que municipios de menor tamaño no estarían obligados a realizar actividades de reciclaje, al considerarse parte del tratamiento y no de la recogida.

intervención de la Diputación cuando se acredite que la prestación municipal tiene un coste efectivo superior al de los servicios que ésta podría prestar de forma coordinada³⁹. Por su parte, los municipios entre 5.000 y 20.000 habitantes sí tienen delimitadas sus competencias (recogida y tratamiento), pero persiste la controversia al tratarse de municipios a los que la nueva Ley de Residuos les exige aprobar programas de gestión de residuos, pero están dentro del marco de entidades cuyos servicios de recogida y tratamiento están supeditados a la coordinación de sus respectivas Diputaciones.

En este contexto, resulta relevante el Informe⁴⁰ elaborado por el Grupo de Trabajo conjunto del Ministerio de Hacienda, el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico y de la Federación Española de Municipios (FEMP) que afirma que la tasa o prestación patrimonial prevista en el artículo 11.3 Ley 7/2022 debe ser exigida a todos los municipios, incluidos los de menos de 5.000 habitantes, en virtud de la ampliación operada por el artículo 12.5 Ley 7/2022 respecto a las competencias del artículo 26.1 LRBRL⁴¹. Esta afirmación implica que se atribuye a todos los municipios, con independencia de su población, la obligación de tratar los residuos, obviando la diferenciación original del marco competencial vigente. De este modo, los municipios con una población inferior a 5.000 habitantes no solo tienen competencia para la recogida de residuos, sino que también para su tratamiento, suponiendo esto una ampliación del ámbito prestacional de los municipios⁴².

En definitiva, el artículo 11.3 Ley 7/2022 introduce una profunda transformación en la financiación de los servicios locales de gestión de residuos, al imponer una tasa o prestación patrimonial pública no tributaria específica, diferenciada y no deficitaria. A esta novedad se suma la ampliación competencial derivada del artículo 12.5, que obliga incluso a los municipios de menor tamaño a asumir tareas de tratamiento. Todas estas novedades

³⁹ Artículo 26.2 LRBRL en relación con el artículo 36.2 a) LRBRL: Cuando la Diputación detecte que los costes efectivos de los servicios prestados por los municipios son superiores a los de los servicios coordinados o prestados por ella, incluirá en el plan provincial fórmulas de prestación unificada o supramunicipal para reducir sus costes efectivos.

⁴⁰ Este documento carece de efectos vinculantes para las administraciones locales, si bien es un instrumento útil porque refleja una interpretación consensuada entre los dos ministerios y la asociación de entidades locales que ostenta la representación institucional de la Administración local en sus relaciones con la Administración General del Estado.

HERRERA MOLINA, P.M., “Comentario al informe consensuado sobre las tasas y tarifas de residuos”, *Tributos Locales*, nº 170, 2024, pág. 167.

⁴¹ MINISTERIO DE HACIENDA, “Cuestiones relevante en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólido urbanos”, 2024, pág. 3. Disponible en: <https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>

⁴² ALENZA GARCIA, J.F., “Implicaciones para las entidades locales de la nueva legislación de residuos”, *Anuario aragonés del gobierno local*, nº 14, 2022, pág. 247.

repercuten, de manera directa e indirecta, sobre los elementos esenciales de la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria, condicionando su diseño técnico, su viabilidad económica y su adecuación a los principios constitucionales.

4.- LA NUEVA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS TASAS Y LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS

Una vez expuestas las bases normativas y las exigencias europeas que definen el nuevo modelo, se debe analizar cómo las directrices previstas en la Ley 7/2022 inciden en la configuración de los elementos esenciales de las tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.

4.1.- HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible es uno de los elementos estructurales esenciales para poder definir y delimitar correctamente cualquier tributo. Se configura como el supuesto de hecho que origina la obligación tributaria, y se regula en el artículo 20.1 LGT⁴³. En el ámbito de los tributos locales, el artículo 20 TRLRHL consagra que podrán establecerse tasas por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos, siempre que el servicio no sea de solicitud voluntaria o no se preste en régimen de concurrencia con el sector privado. En concreto, el hecho imponible de la tasa de residuos se prevé en el artículo 20.4 s) TRLRHL⁴⁴. Por su parte, el apartado sexto del mismo artículo –introducido por la LCSP de 2017– regula la prestación patrimonial pública no tributaria definiéndola y tomando como base conceptual la tasa, lo que evidencia que los supuestos de hecho de ambas –tasa y prestación patrimonial– son idénticos.

⁴³ Artículo 20.1 LGT: El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

⁴⁴ Artículo 20.4 s) TRLRHL: Conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por los siguientes: Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares.

El hecho imponible no solo es relevante en relación con la determinación de la sujeción tributaria, sino que tiene incidencias en otros aspectos como la cuantificación. Por ello es necesario que la regulación que se haga en la ordenanza del hecho imponible sea clara y precisa pues, lo que no se incluya, quedará fuera de gravamen. Asimismo, el hecho imponible está sujeto al principio de reserva de ley tributaria, lo que implica que es el legislador el obligado a regularlo, limitándose las entidades locales a desarrollar la regulación legal pero sin poder contradecirla⁴⁵.

Una vez analizado el marco conceptual general, atenderemos a la incidencia que la reforma operada por la Ley 7/2022 tiene en la configuración del hecho imponible correspondiente a la tasa en materia de residuos. Su artículo 11.3 establece que los costes derivados de la recogida, transporte y tratamiento de los residuos deben ser sufragados por el productor de residuos, mediante una tasa o, en su caso, prestación patrimonial pública no tributaria. Lo especialmente relevante e innovador del precepto es la previsión de que dicha financiación debe “permitir implantar sistemas de pago por generación”. Esta redacción, que no implica una obligación estricta pero sí una orientación clara, plantea interrogantes sobre el alcance del principio de pago por generación, su modo de implantación y, especialmente, su posible impacto sobre la doctrina recaída hasta el momento acerca de la realización del hecho imponible. Así, se ha considerado suficiente la mera prestación efectiva del servicio con independencia de su posterior uso para que se produzca el nacimiento de la obligación, frente a una interpretación más exigente que requiera la efectiva utilización del servicio para justificar el nacimiento de la obligación tributaria.

La doctrina jurisprudencial ha venido considerando que, en el ámbito de las tasas por servicios de recepción obligatoria –como la recogida de residuos–, no es necesario que el contribuyente haga uso efectivo del servicio para que se configure el hecho imponible, sino que basta con la posibilidad de utilización del servicio, es decir, que se preste efectivamente el servicio y que el sujeto pueda disponer de él, pero con independencia de su uso. Así lo establece con claridad la STS 1558/2003, del 7 de marzo de 2003, FJ 3, en la que se afirma

⁴⁵ PAGÈS I GALTÉS, J., “La prestación económica por la gestión local de residuos: elementos estructurales”, *Tributos Locales*, nº 170, 2024, pág. 36.

La reserva de ley ha sido declarada y confirmada por la doctrina del Tribunal Constitucional en numerosas sentencias, a mencionar STC 6/1983, de 4 de febrero de 1983, FJ 4; STC 179/1985, de 19 de diciembre de 1985, FJ 3; STC 19/1987, de 17 de febrero de 1987, FJ 4; STC 63/2003, de 27 de marzo de 2003.

Todas ellas coinciden en afirmar que: “la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.” (STC 6/1983, de 4 de febrero de 1983, FJ 4).

que “la tasa se devenga no solo cuando efectivamente se recogen basuras (“acto”), sino también cuando existe la posibilidad (“potencia”) de utilizar el servicio, cuando el Ayuntamiento pone todo de su parte para que, si se producen basuras, estas sean recogidas”. En parecidos términos se pronuncia la STS de 18 de noviembre de 2003 o STS 24 de febrero de 2004⁴⁶.

Esta jurisprudencia parece dar respuesta al problema relativo a las viviendas vacías y su sujeción a la tasa. A partir del razonamiento jurisprudencial expuesto, se concluye que la obligación tributaria nacerá en función de la disponibilidad efectiva –no utilización real– del servicio y que, por tanto, en el caso de los domicilios vacíos, siempre que en éstos sea posible generar recursos y se les preste el servicio, se considerarán sujetos a la tasa. La autora VILLENA CERÓN, plantea esta misma cuestión en el contexto de la nueva Ley 7/2022 y argumenta su solución a partir de la sentencia ya citada del Tribunal Supremo (STS 1558/2003, del 7 de marzo de 2003, FJ 3) en la que el Alto Tribunal equipara el servicio de recogida de residuos a lo que sucede con determinados servicios de suministros, afirmando que la tasa se devenga con la posibilidad de utilizar el servicio y que, en base a esto, en servicios públicos como la electricidad o agua se cobra una tarifa fija representativa de los costes de prestación del servicio, independientemente del consumo⁴⁷. De esta manera, la negativa a la exacción de la tasa será en aquellos casos en los que, o bien el servicio de

⁴⁶ STS 18 de noviembre de 2003, FJ 4 (Recurso núm. 5947/1998): “Por lo que respecta a la Tasa por Eliminación de Residuos Sólidos, hemos declarado, asimismo, con asiduidad, que no es precisa la producción de tales residuos para que se genere la obligación de abonar la cuota tributaria de la misma, pues lo determinante de su hecho imponible es la posibilidad de hacer uso de tal Servicio, con abstracción de que circunstancialmente el interesado, sujeto pasivo del tributo, no haya contribuido o no haya podido contribuir a la formación de los residuos.”

STS, de 24 de febrero de 2004, FJ 3 (Recurso núm. 7791/1998): “recordarse que, como reiteradamente se ha declarado por esta Sección y Sala del Tribunal Supremo, en la Tasa de Recogida de Basuras o de Eliminación de Residuos Sólidos, no es precisa la producción de aquéllas o de éstos por parte de los contribuyentes para que se genere la obligación de abonar la cuota tributaria de la misma, pues lo determinante de su hecho imponible es la posibilidad de hacer uso de tal Servicio, con abstracción de que circunstancialmente el interesado afectado no haya contribuido o no haya podido contribuir a la formación de dicho residuos, basuras o desperdicios”.

Además de las sentencias enunciada, se pueden mencionar muchas otras sentencias de distintos Tribunales Superiores:

(i) La STSJ de Cataluña, de 29 de enero de 1999, FJ 2 (Recurso núm. 106/1995). En ésta se determina que “al ser un servicio general y obligatorio no solo afecta a los vecinos que lo utilicen, sino a todos los que se encuentra en disposición de poder utilizarlo”.

(ii) La STSJ Cataluña 905/1999, de 8 de octubre de 1999 que afirma que la utilización “la utilización del servicio y la consiguiente percepción de la tasa no pueden depender de la voluntad de los propietarios, estando la Corporación local perfectamente capacitada para imponerlo con carácter imperativo y para cobrar la tasa, siempre que tal servicio se preste efectivamente de forma que al ser un servicio general y obligatorio no solo afecta a los vecinos que lo utilizan sino a todos lo que se encuentran en disposición de poder utilizarlo”.

(iii) La STSJ de Madrid 300/2006, de 10 de marzo de 2006, FJ 1: “el hecho imponible acontece por la existencia de una posibilidad de uso efectivo del servicio, de modo que la falta de utilización de aquél por voluntad propia no le exime de su cumplimiento; esto es, la disponibilidad efectiva del servicio equivale a su prestación efectiva al sujeto pasivo, sin que el apelante haya acreditado por medio probatorio alguno la imposibilidad de recibir el servicio por causa distinta a su mera voluntad de no recibirlo”.

⁴⁷ VILLENA CERÓN, M.R., 2023, op. cit., pág. 114 y 115.

recogida de basuras no se presta de forma clara (por ejemplo, cuando el servicio no se presta en las cercanías del domicilio del obligado tributario), o cuando, en base al criterio de la normalidad de los casos, no se puede presumir que ciertos sujetos estén afectados por el servicio (por ejemplo, edificio declarado en ruinas o viviendas inacabadas)⁴⁸.

La introducción del principio de pago por generación a raíz de la Ley 7/2022 plantea una posible tensión con la doctrina expuesta. Dicho principio sugiere que la financiación del servicio debe orientarse a reflejar la cantidad de residuos efectivamente generados por cada sujeto pasivo, lo que podría conducir a una interpretación más exigente del hecho imponible vinculada a la utilización efectiva del servicio. Esta cuestión ha dado lugar a posturas doctrinales encontradas.

Así, un sector doctrinal sostiene que, tras la entrada en vigor plena de la Ley, la generación de residuos debería convertirse en *conditio sin qua non* para la sujeción, y que la jurisprudencia anterior debería revisarse en consecuencia⁴⁹. Por el contrario, hay autores que defienden la plena compatibilidad entre el principio ambiental de pago por generación y la jurisprudencia clásica, recordando que en los servicios obligatorios lo determinante sigue siendo la disponibilidad del servicio⁵⁰. Así, la Ley 7/2022 no impone un cambio estructural en la configuración del hecho imponible, sino que permite su adaptación mediante una mejor cuantificación, sin necesidad de abandonar el modelo basado en la prestación efectiva. Estos autores defienden que el rechazo de la doctrina dificultaría el cumplimiento de la imposición de una tasa no deficitaria, exigencia de la Ley 7/2022⁵¹.

⁴⁸ PAGÈS I GALTÉS, J., 2024, op. cit., pág. 45 y 46.

⁴⁹ RUIZ GARJJO, M., 2023, op. cit., pág. 25.

De manera semejante se pronuncia HERRERA MOLINA, si bien de forma más matizada al recocer la necesidad de cambio jurisprudencial ante tasas financiadas completamente en base al principio de pago por generación. Este autor estipula que “el marco jurídico – y la jurisprudencia– cambiaría en el caso de que el servicio se financie mediante tasas por generación, pues en ella la cuantía de la tasa ha de estar en función de los residuos recogidos. Es cierto que la cuota de las tasas por generación suele incluir junto a la parte ambiental o “variable”, que constituye su esencia, una parte básica, que no depende de la generación y que puede ser la misma para todos los contribuyentes o bien puede depender de algún elemento no relacionado con los residuos semejante a las que ahora se utilizan por los municipios (valor catastral, superficie, consumo de agua...)”. Vid. HERRERA MOLINA, P.M., 2021, op. cit., pág. 25 y 26.

⁵⁰ VILLENA CERÓN para evidenciar tal afirmación toma como ejemplo la Ordenanza Fiscal de las Tasas por servicios y actividades relacionados con el medio ambiente del Ayuntamiento de Madrid. Ésta, en su artículo 4.1, describe el hecho imponible incluyendo la prestación del servicio de recepción obligatoria de gestión de residuos urbanos “que se generen o que puedan generarse”. De esta forma se pone de manifiesto que lo determinante no es la utilización efectiva, sino su posibilidad. Vid. VILLENA CERÓN, M.R., 2023, op. cit., pág. 115.

En esta misma línea interpretativa, que no aprecia un cambio estructural en la configuración del hecho imponible, se sitúan otros autores como PAGÈS I GALTÉS y GOMAR SÁNCHEZ.

⁵¹ En este sentido se ha pronunciado GOMAR SÁNCHEZ, J.I., “El pago por generación en la tasa/prestación local de residuos”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, nº 1, Sección A Fondo, 2024a, pág. 3.

La defensa de la doctrina clásica de disponibilidad efectiva y la innecesaria utilización efectiva del servicio para su exigencia, aun en sistemas de pago por generación se ve reforzada con ordenanzas fiscales actuales como la del Ayuntamiento de Madrid (Madrid) que en su artículo 3.1 recoge la expresión “residuos de competencia municipal que se generen o que puedan generarse”; y en su apartado segundo afirma que “se entiende producido el hecho imponible incluso cuando el servicio no se utilice, siempre que esté establecido por el Ayuntamiento y en funcionamiento respecto del inmueble de que se trate”⁵².

Según nuestro punto de vista, esta doctrina puede mantenerse en lo relativo a la exigencia de la cuota básica, pero no así en lo que respecta a la cuota variable. En este sentido, debe recordarse que la propia redacción de la Ley 7/2022 es ambigua al no instaurar la obligación completa de implantar los sistemas de pago por generación, sino que recoge la expresión “permitir implantar”. Como consecuencia, no toda la tasa debe responder al pago por generación efectiva de residuos, sino que basta con que una parte esté sujeta a este principio—cuota variable— y otra parte consista en una cuota básica que se exija por la mera posibilidad de disponer efectivamente del servicio⁵³. De esta manera, se consigue que la tasa no sea deficitaria, cubriendo los costes de existencia del servicio con la cuota fija, y, a su vez, a través de la cuota variable, en función de los residuos generados, se logra implantar los sistemas de pago por generación y cumplir el objetivo europeo de promover la reducción, tratamiento y reciclaje de los residuos urbanos.

En definitiva, la configuración del hecho imponible en la tasa de residuos tras la Ley 7/2022 debe de combinar la doctrina jurisprudencial consolidada, basada en la prestación efectiva del servicio, y la nueva orientación hacia la utilización efectiva que introduce el principio de pago por generación. Aunque la Ley no impone un modelo imperativo, su ambigüedad normativa obliga a los entes locales a revisar cuidadosamente sus ordenanzas fiscales, de modo que garanticen tanto la sostenibilidad económica del sistema como su

En este artículo el autor establece que “aunque todos los posibles destinatarios de la tasa puedan beneficiarse de la existencia del servicio, es cierto que algunos podrán no generar residuos. Sin embargo, ningún servicio público de las características y coste que tiene el de recogida, tratamiento y reciclado puede financiarse únicamente sobre la demanda efectiva que puntualmente exista o haya existido, ni será posible calcular su importe en un estudio económico que no tenga en cuenta los gastos fijos a sufragar, que existirán siempre. Menos aún será posible conseguir que no sea deficitaria. [...]”.

⁵² Ordenanza Fiscal 8/2024, de 23 de diciembre, reguladora de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal. (B.O.A.M. 27/12/2024).

⁵³ Dicha cuota fija no debería estar determinada en base a fórmulas que consideren la generación de residuos; tal como recoge VILLENA CERÓN, R.M., 2023, op. cit., pág. 115: “que en la redacción que se efectúe del hecho imponible, si se quiere exigir una tarifa fija a toda vivienda o local, deberán utilizarse fórmulas genéricas que obvien la existencia de una generación de residuos.”

adecuación a los principios ambientales europeos. La solución técnica del modelo mixto de cuantificación, con una parte básica basada en la disponibilidad del servicio y otra variable vinculada a la generación de residuos, aparece como la opción más razonable para armonizar ambos enfoques sin romper con el marco legal y jurisprudencial vigente.

4.2.- SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo es uno de los elementos estructurales de cualquier tributo, así debe tratarse con la importancia que tiene. Puesto que la Ley 7/2022 no presenta estipulaciones específicas con relación a los sujetos pasivos de la tasa, cabe acudir para su determinación a la LGT y TRLRHL. Nuestro ordenamiento, tras concretar que el sujeto pasivo es obligado tributario, contempla dos categorías: el contribuyente y el sustituto.

4.2.1.- CONTRIBUYENTE

La figura del contribuyente se regula, con carácter general, en el artículo 36.2 LGT⁵⁴. Con referencia a las tasas, el TRLRHL en su artículo 23.1, establece que serán contribuyentes de las tasas “las personas físicas y jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT: [...] b) que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presenten o realicen las entidades locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.4 TRLRHL”.

Puesto que una de las novedades de la Ley 7/2022 es el principio de pago por generación, el obligado al pago debiera ser el que genera los residuos. Asimismo, en base al principio “quien contamina paga”, el generador de residuos, que será el ocupante del inmueble, debe ser quien soporte finalmente la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria. Este criterio es compatible con el principio medioambiental indicado⁵⁵.

Ahora bien, su determinación no es tarea sencilla para la Administración. En aras de facilitar la gestión, se prevé la figura del sustituto. A continuación, nos adentraremos en su estudio y analizaremos si su mantenimiento tiene razón de ser en el actual modelo.

⁵⁴ Artículo 36.2 LGT: “es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”.

⁵⁵ PATÓN GARCÍA, G., “Tasa sobre residuos de pago por generación”, CHICO DE LA CÁMARA, P. Y GALÁN RUIZ, J. (dir.), *Las Tasas Locales*, Civitas, Pamplona, 2011, pág. 1.226.

En ésta, el autor establece que la medioambientalización de la tasa por recogida de residuos requiere que “el coste de la financiación por la gestión del residuo sea asumido por el agente productor del mismo”.

4.2.2.- SUSTITUTO

El propio artículo 23 TRLRHL regula, en su apartado 2. a), la figura del sustituto, en específico, “en las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios”.

La figura del sustituto trae aparejada numerosas incertidumbres. En primer lugar, existen discrepancias con relación al momento en que surge la obligación para el sustituto. En este sentido, podemos identificar un sector doctrinal que considera que la sustitución del contribuyente se produce una vez nacida la deuda para éste; y una segunda que defiende que el nacimiento de la obligación del sustituto tiene lugar antes de que el contribuyente adeuda nada, en la medida de que el supuesto de hecho de la sustitución ha impedido que la realización del hecho imponible derive en el nacimiento de la deuda tributaria a cargo de aquel⁵⁶.

La distinción entre el presupuesto de hecho de la sustitución y el hecho imponible, también se reconoce en la STS 1323/2022, de 18 de octubre de 2022, la cual, en su FJ 1, establece que “el sustituto no realiza el hecho imponible, ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 36.3 LGT, «[es sustituto el sujeto pasivo que], por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma». El sustituto realiza un presupuesto de hecho diferente del hecho imponible, un presupuesto de hecho específico, de manera que, si no lo realiza, no estará obligado a cumplir la obligación tributaria principal en lugar del contribuyente. [...] La figura del sustituto del contribuyente, propiamente, tiene un cometido distinto en la configuración actual del ordenamiento, al que ha aludido el Tribunal Constitucional: facilitar la gestión del impuesto (ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7). Por esa misma razón el presupuesto legal que llama al sustituto a ocupar esa situación, y a que se refiere el artículo 36.3 LGT al definir la figura debe ser, necesariamente, un presupuesto jurídico distinto del hecho imponible (el supuesto de hecho de la sustitución como consecuencia jurídica)”⁵⁷.

Otro aspecto relevante en relación con la figura del sustituto es la reserva de ley a la que está sujeta su regulación y, por tanto, la imposibilidad de que la Administración municipal

⁵⁶ El autor GONZÁLEZ ORTIZ recoge esta división de manera clara. Vid. GONZÁLEZ ORTIZ, D., “La figura del responsable tributario en el derecho español” (tesis doctoral), *Servicio de Publicaciones de la Universidad de Valencia*, 2003, pág. 31.

⁵⁷ STS 1323/2022, de 18 de octubre 2022.

pueda disponer y alterar la posición del sustituto o el contribuyente mediante la ordenanza fiscal. De tal manera que, si la Ley fija para un tributo determinado la existencia del sustituto del contribuyente –como ocurre en esta tasa según el artículo 23.2. a) TRLRHL– la Administración tributaria municipal debe dirigirse, para el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales de ese tributo, contra el sustituto, no pudiendo establecer cosa distinta en la ordenanza⁵⁸. Esta afirmación está en consonancia con la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en la STS 204/2023, del 17 de febrero de 2023⁵⁹, que establece en su FJ 5 que la “sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal – "por imposición de la Ley", reza el artículo 36.2 LGT que lo define–, de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución”.

Dada la aprobación de la Ley 7/2022, que introduce el principio de pago por generación, el mantenimiento de la figura de la sustitución suscita dudas entre la doctrina. Hay autores que consideran que “la sustitución puede perder parte de su sentido en un sistema de tasas de residuos por generación que requiere la identificación del generador”⁶⁰. En otras palabras, pudiera no corresponderse con la finalidad original de la reforma de conseguir gravar al generador de residuos y, así, incentivar el reutilizado y reciclado de productos.

No obstante, oponer el principio de pago por generación como razón para repudiar el sustituto no da respuesta al problema real por el cual surge esta figura, que no deja de ser la dificultad, en ocasiones, de poder identificar al beneficiario del servicio; en el caso de la tasa

⁵⁸ VILLENA CERÓN, M.R., 2023, op. cit., pág. 123.

⁵⁹ Además de la STS 204/2023 del 17 de febrero de 2023, mencionar anteriores sentencias en las que se declara reiterada jurisprudencia: SSTS de 10 de noviembre de 2005 y de 19 de noviembre de 2020.

Esta Sentencia del 17 de febrero de 2023 establece, además de la característica de imposición de la Ley, otras dos características básicas de la figura del sustituto: “son tres las notas que definen o caracterizan la figura del sustituto del contribuyente: en primer lugar, la de que queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste, con lo que se cumple en él el rasgo que caracteriza a todo sujeto pasivo según el art. 35 de la propia norma; en segundo término, la de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; y, en tercer lugar, [...]”.

⁶⁰ Así, HERRERA MOLINA considera que “en la medida en que sea necesario identificar al usuario para medir los residuos que efectivamente entrega, puede hacer innecesario (o incluso inconveniente) mantener la figura del propietario como sustituto”. *Vid.* HERRERA MOLINA, P. M., 2021, op. cit., pág. 30

En esta misma línea se pronuncia RUIZ GARIJO, M., pues indica que “en la medida en que la nueva tasa de residuos debe exigirse a partir de la cantidad generada y del tipo de residuo, no creemos que sea conveniente identificar el residuo generado con el inmueble, sino que la tasa debería tener carácter personal. Solamente así, en nuestra opinión, puede incentivarse el reciclado y la separación de residuos”. *Vid.* RUIZ GARIJO, M., 2023, op. cit., pág 26.

de residuos, el ocupante del inmueble. El sustituto da respuesta a esta problemática y facilita la gestión del tributo.

La conceptualización normativa del sustituto puede considerarse compatible con el principio “quien contamina paga” porque, aunque el sustituto es quien paga expresamente, existe la posibilidad de que sea al contribuyente – obligado tributario y generador de residuos– al que finalmente se le repercute el gravamen⁶¹.

Así, en el artículo 23.2. a) TRLRHL se regula que los propietarios de los inmuebles– sustitutos– “[...] podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios”. Cabe citar también la sentencia ya mencionada –STS 204/2023, de 17 de febrero de 2023– que, a continuación de las tres características del sustituto, establece que “aunque no es un rasgo definitorio, la previsión legal es que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa”⁶².

De esta manera, el principio de pago por generación no solo sería compatible con la figura del sustituto, sino que potenciaría que el sustituto hiciese uso de su derecho de repercusión sobre el contribuyente para, así, poder cumplir con la premisa de que el generador del residuo asumiese sus costes⁶³.

Dada la gran división sobre la utilidad del sustituto, debemos atender a su aplicación práctica para poder dilucidar cómo se acomoda, realmente, esta figura a la nueva Ley 7/2022. De este modo, la configuración y utilidad del sustituto depende en gran medida del modo de cuantificación. Por ejemplo, mientras la Ordenanza Fiscal de Madrid (Madrid)⁶⁴ prevé la figura

⁶¹ PAGÈS I GALTÉS, J., 2024, op. Cit., pág. 71

Tras reflexionar acerca de que el principio de pago por generación no predetermina quién ha de ser el obligado al pago de la prestación, sino que lo relevante es que quien acabe soportando la prestación sea el generador de residuos, el autor establece que esto se puede lograr a través de tres técnicas distintas –jurídica, económica y jurídico– económica– concluyendo que solo son útiles la primera y tercera –jurídicas y jurídico– económicas– por no depender así de las reglas de mercado, sino que viene impuestas por el ordenamiento jurídico.

⁶² STS 204/2023, de 17 de febrero de 2023, FJ 5.

⁶³ PAGÈS I GALTÉS, J., 2024, op. cit., pág.77 y 78.

En este mismo sentido se pronuncian otros autores como VILLENA CERÓN, M.R., 2023, pág. 124, que, tras analizar la figura del sustituto, concluye que “no es cuestionable que nos encontramos ante una tasa por prestación de servicios y que la tasa debe exigirse al propietario de la vivienda o local, como sustituto del contribuyente. Pensar lo contrario haría ingestionable la tasa. Recordemos cómo la figura de la sustitución surge para facilitar la gestión de los tributos para los que se prevé. En este caso, los Ayuntamientos desconocen si existen arrendatarios, usufructuarios u otros titulares de derechos reales sobre los inmuebles, de forma que, para una adecuada gestión de la tasa debe mantenerse la figura del sustituto del contribuyente.”

⁶⁴ La Ordenanza Fiscal de Madrid calcula la cuota tributaria distinguiendo una tarifa básica y por generación y recoge la figura del sustituto sin especificar si queda obligado al pago de uno, otra o ambas –entendemos que ambas–. A su vez, prevé que la tasa será exigible directamente al contribuyente en aquellos supuestos en los que, por confusión de sujetos, no puede producirse la sustitución.

del sustituto para la totalidad de la cuota, la Ordenanza de Argenton (Cataluña)⁶⁵ prevé sustitución para la parte básica de la cuota.

En resumen, si bien el mantenimiento del sustituto, en ocasiones, retrasa el objetivo de repercutir en último término al generador del residuo – más teniendo en cuenta los métodos existentes para identificar al generador (pre pago mediante bolsas, tarjetas identificativas en los contenedores, etc.) –, considero que la figura del sustituto es útil, sobre todo en los primeros años de implantación de la nueva Ley, ya que exige numerosos cambios en muy poco tiempo y explicados de manera muy ambigua sin ajustarse de manera paralela al TRLRHL para facilitar su implantación.

4.2.3.- COLABORADOR

Existe otra figura, el colaborador, que, si bien no tiene la calificación de sujeto pasivo, tiene gran relevancia en el ámbito de las tasas locales, especialmente en las relativas a la gestión de residuos. De acuerdo con el artículo 92 LGT, las personas físicas o jurídicas que, sin ser sujetos pasivos, intervienen en actividades vinculadas al hecho imponible pueden estar obligadas a colaborar con la Administración Tributaria.

En el caso de la tasa de residuos, el colaborador puede asumir funciones informativas, técnicas o logísticas, como ocurre en municipios donde la prestación del servicio está parcialmente externalizada o con la llegada de la obligación de implantación de sistemas de pago por generación. Así, empresas concesionarias, propietarios de inmuebles alquilados o entidades suministradoras de datos sobre la recogida selectiva pueden ser requeridas para facilitar información esencial para la liquidación y gestión del tributo, sin que ello suponga asumir obligaciones tributarias propias. Su participación, por tanto, contribuye a reforzar el

Ordenanza Fiscal 8/2024, de 23 de diciembre, reguladora de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal (B.O.A.M. 27/12/2024).

⁶⁵ Esto se debe a que, tal como consagra la Ordenanza, hay una parte básica determinada en función de las personas empadronadas; y una parte variable que depende de la cantidad de bolsas suministradas y las bolsas adicionales adquiridas. Así, como las adicionales son específicas del contribuyente, y ya se tiene identificado con el pago de la bolsa, no se prevé la figura del sustituto en relación con éstas. Esto es conflictivo porque el TRLRHL no establece el carácter potestativo de la implantación del sustituto.

Ordenanza Fiscal nº 11, reguladora de la tasa por recogida, tratamiento y eliminación de basura y otros residuos sólidos urbanos (B.O.P.B. 27/12/2024).

Por otro lado, también hay otras ordenanzas como la Ordenanza Fiscal de Zaragoza (Aragón) que no recogen tan siquiera la figura de sustituto y prevé la tasa de residuos y la cuantificación de los residuos generados en función del consumo de agua. Esta Ordenanza, si bien refleja la Ley 7/2022 a la hora de determinar el hecho imponible, lleva a cabo un cumplimiento del principio de pago por generación bastante laxo.

Ordenanza Fiscal nº 17.1, del 23 de diciembre de 2024, tasa por prestación de servicios de recogida de residuos de competencia municipal de Zaragoza. (B.O.P.Z 28/12/2024).

principio de eficacia administrativa y puede ser clave para la correcta individualización del coste del servicio conforme a la Ley 7/2022. En relación con las tasas de residuos, la identificación del generador se podría facilitar a través de los colaboradores, por ejemplo, en el caso del pago mediante bolsas siendo colaboradores los comercios de punto de venta de dichas bolsas. Así, las ordenanzas podrían prever la firma de convenios de colaboración. La Ley tendría que haber tenido en cuenta esta posibilidad y tratar la situación jurídica de los colaboradores con mayor precisión legal⁶⁶.

4.3.- CUANTIFICACIÓN

El artículo 11.3 Ley 7/2022 determina que la nueva tasa o prestación patrimonial pública no tributaria debe reflejar “el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía”.

Conforme a lo dispuesto en la Ley 7/2022 y, en particular, al carácter no deficitario exigido, dichos costes deben ser íntegramente sufragados mediante la tasa o prestación correspondiente. La cuestión central radica en determinar si éstos se ajustan al marco normativo preexistente y si estas figuras pueden cubrir los costes relacionados. Asimismo, en este epígrafe analizaremos las novedades en materia de cuantificación, concretamente, los sistemas de pago por generación que deben estar presentes en la configuración de las nuevas tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por recogida, transporte y tratamiento de residuos.

4.3.1.- COSTES DEL SERVICIO

La entrada en vigor de la Ley 7/2022 y su exigencia de establecer una tasa o prestación patrimonial pública no tributaria de carácter no deficitario, obliga a los entes locales a financiar la totalidad del coste del servicio mediante estas nuevas figuras⁶⁷. Este hecho contrasta con la tendencia seguida en los últimos tiempos por las corporaciones locales⁶⁸ y se intuye que el cambio no será sencillo.

⁶⁶ HERRERA MOLINA, P.M., 2021, op. cit., pág. 31.

⁶⁷ RUIZ GARIJO, M., 2023, op. cit., pág. 20.

⁶⁸ OBSERVATORIO DE LA FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, “Avance datos 2025”, *Fundación ENT*, 2025, pág. 3.

El carácter no deficitario de la tasa o prestación trae consigo numerosos problemas al ponerse en relación con el artículo 24.2 TRLRHL, el cual establece que “el importe de las tasas por la prestación de servicios no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, el valor de la prestación recibida”. Este precepto consagra el principio de equivalencia, que exige que el importe total recaudado por las tasas no supere el coste del servicio en términos globales. En relación con dicho principio, la jurisprudencia se ha mostrado flexible al afirmar que “la equivalencia entre el coste del servicio y la tasa no tiene necesariamente que ser total en cada ejercicio, sino razonablemente fundado en el conjunto de lo previsible”; ahora bien, se “mantiene el criterio de que el importe de las tasas se ajuste lo más posible, sin superar injustificadamente, al coste de los servicios” (STS, 20 de febrero de 2009, FJ 14)⁶⁹. Cabe señalar que el principio de equivalencia no opera de forma obligatoria en las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, aunque sí deben respetar los criterios de la LCSP y su desarrollo reglamentario⁷⁰.

Al aunar el carácter no deficitario y el principio de equivalencia, llegamos a la conclusión de que los Ayuntamientos deben ajustar milimétricamente lo recaudado por la tasa o prestación con el coste del servicio. Sin embargo, como la Ley 7/2022 no indica cuáles son las consecuencias jurídicas del incumplimiento, cabe interpretar que la intención del legislador es que la tasa se aproxime al coste del servicio lo máximo posible, pero sin excederlo⁷¹.

En este sentido también se pronunció el Informe elaborado por el Grupo de Trabajo integrado por representantes del Ministerio de Hacienda, Ministerio de Transición Ecológica y el Reto Demográfico y de la FEMP. En él se indica que la previsión de la Ley 7/2022 no debe interpretarse como una imposición de absoluta precisión a los Ayuntamientos, sino como la búsqueda de la mayor aproximación posible a la cobertura de los costes mediante la tasa o

El documento de la Fundación ENT recoge como, a pesar de la indicación de cubrir todos los costes de la gestión de residuos, con un gasto de 5.056,4 millones de euros en el año 2024, la cobertura de estos se aproxima al 54,7 %, un incremento de los 2,1 puntos respecto al 2023. Incremento que no cumple los objetivos establecidos en la Ley 7/2022.

⁶⁹ STS, de 20 de febrero de 2009, FJ 14 (Recurso núm. 5110/2006). En esta sentencia se recopila la postura del Tribunal Supremo al indicar éste que “rechaza con carácter general que el principio de equivalencia propio de las tasas deba aplicarse de una manera rígida o rigurosa”. “Hay que tener en cuenta el «carácter relativo del citado principio de equivalencia», de manera que el recurrente partía del erróneo planteamiento de exigir una exacta equivalencia entre el coste del servicio y lo presupuestado. “Lo que exige el principio de equivalencia es la existencia de un «razonable equilibrio» entre ingresos y costes”.

⁷⁰ HERRERA MOLINA, P.M., 2021, op. cit., pág. 37.

⁷¹ GOMAR SÁNCHEZ, J.I., “La tasa de reciclaje de residuos urbanos: ajuste al Derecho local español y a la realidad tributaria municipal”, GARCÍA CARRETERO, B. (coord.), *Documento de Trabajo 3/2023: II Jornadas sobre la Reforma Ambiental de las Haciendas Locales: La reforma en el marco jurídico europeo, estatal y autonómico*, Instituto de Estudios Fiscales, 2023, pág. 163.

prestación⁷²; de esta manera, matiza la exigencia que se había recogido en la Ley 7/2022 de una tasa no deficitaria⁷³. Esto desdibuja el mandato de que la tasa sea no deficitaria, permitiendo el incumplimiento de una exigencia que en la Ley se recoge de manera clara y rotunda.

Dado que la tasa o prestación debe reflejar el coste del servicio con la mayor precisión posible, cabe preguntarse cuáles son los costes a cubrir a través de la tasa o prestación. En este sentido, existe disparidad entre los contemplados en la Ley 7/2022 y los que el TRLRHL considera vinculados con la prestación del servicio. El artículo 11.3 Ley 7/2022 señala que, a través de la tasa o prestación, deberán cubrirse los costes de recogida, transporte, tratamiento de residuos, su vigilancia, vigilancia posterior al cierre de vertederos, campañas de concienciación y comunicación. Asimismo, a efectos de cuantificación deberán tenerse presentes los ingresos derivados de la aplicación de la RAP, de la venta de materiales y de energía. Por su parte, el artículo 24.2 TRLRHL contempla como partidas a considerar “los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exigen la tasa [...]”.

Al comparar ambos preceptos, se observa cómo la enumeración del TRLRHL se limita a los costes relacionados directamente con la prestación del servicio público, pues las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias no existen para financiar competencias, sino para financiar prestaciones de servicios específicos. Ello contrasta con lo previsto en la Ley 7/2022, que incurre en un exceso al incluir en la cuantificación costes e ingresos que, aunque próximos al servicio, son más bien propios del ejercicio de la competencia administrativa y, por tanto, ajenos al servicio en sí mismo⁷⁴. En concreto, son controvertidos los costes de vigilancia posterior al cierre de los vertederos, los costes de campañas de concienciación y comunicación y la inclusión de los ingresos (venta de materiales, energía y RAP) a efectos de cuantificación.

Sobre los costes de vigilancia posterior al cierre de los vertederos, señalar que éstos no guardan relación con la prestación del servicio, pues tras dicho cierre no se estaría prestando ningún servicio de recogida, transporte o tratamiento de residuos; así, la Ley 7/2022 va más

⁷² MINISTERIO DE HACIENDA, 2024, op. cit., pág. 5.

⁷³ A pesar de que este documento carece de efectos vinculantes para las administraciones locales, coincido con HERRERA MOLINA al considerar que lo podemos calificar de instrumento útil para los Ayuntamientos al ofrecer un nivel de seguridad jurídica, aunque sea limitado, pero reflejando una interpretación consensuada entre los dos Ministerios competentes y la asociación de entidades locales con representación institucional. *Vid.* HERRERA MOLINA, 2024, op. cit., pág. 167.

⁷⁴ GOMAR SÁNCHEZ, J.I., 2022, op. cit., pág. 106.

allá de los costes estrictamente de prestación de servicios, asemejándose más a los costes de financiación de una competencia⁷⁵.

De igual manera, las campañas de concienciación y comunicación son un gasto que se dirige a la totalidad de la ciudadanía y, por tanto, difícilmente atribuible a aquellos que se ven concienciados por las mismas, que ya eran conscientes con anterioridad o que ni tan siquiera se conciencian de la necesidad de la reducción, reciclaje y reutilización⁷⁶.

Respecto a los ingresos, su determinación concreta requiere de una alta sofisticación, pues necesita de un control pormenorizado de todas las actividades y variables técnicas y comerciales que intervienen en la obtención de éstos. Ello genera una complejidad significativa que únicamente podría ser solventada mediante procesos de fiscalización y vigilancia de gran envergadura que aumentarían los costes de la tasa, desdibujando así la labor de minorarla a través de los ingresos derivados de la economía circular.

A pesar de la complejidad que entraña a la hora de calcular la cuota el tener en cuenta los ingresos, así como la eventual falta de vinculación de determinados costes— vigilancia posterior, campañas de concienciación y comunicación— con la prestación del servicio, el Informe ya citado del MINISTERIO HACIENDA aborda la cuestión sin atender a la complejidad que acompañan a dichas partidas, y las valida mediante una enumeración detallada de las mismas⁷⁷.

No cabe duda de que la volubilidad de los ingresos y la imprevisibilidad de los costes, que variarán según el comportamiento ambiental de la ciudadanía, supondrán todo un reto a la hora de elaborar los informes técnico- económicos que deben acompañarse al establecimiento y modificación sustancial de las tasas.

Así, el artículo 25 TRLRHL dispone que “los acuerdos de establecimiento de tasas [...] deberán adoptarse a la vista de un informe técnico- económico en el que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquello, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo”.

Estos informes constituyen un medio para garantizar y controlar el cumplimiento del principio de equivalencia y evitar así la indefensión del administrado. La jurisprudencia es clara

⁷⁵ RUIZ GARIJO, M., 2023, op. cit., pág. 21.

⁷⁶ GOMAR SÁNCHEZ, J.I., 2022, op. cit., pág. 106.

En este artículo, el autor argumenta como, además de la complejidad y litigiosidad que la inclusión de estos costes añade a la tasa, la incorporación de las partidas imposibilita su contratación separada y como esto, al final, solo favorecería a los grandes grupos empresariales.

⁷⁷ MINISTERIO DE HACIENDA, 2024, op. cit., pág. 7– 10.

al enunciar la necesidad y el carácter preceptivo del informe técnico- económico. En este sentido, destacar la STC 233/1999, de 16 diciembre de 1999, FJ 19, la cual afirma, si bien con relación a los precios públicos, que “la Memoria Económica– Financiera [informe técnico-económico] constituye una garantía de la imparcialidad de la decisión de la Administración”⁷⁸. Respecto a la prestación patrimonial pública no tributaria, aunque el artículo 20.6 TRLRHL no hace mención expresa al informe técnico, esta ausencia no debe considerarse una exoneración pues, dado que la prestación es coactiva, el informe técnico-económico permite determinar su importe de manera justificada y no arbitraria⁷⁹.

Todo lo expuesto en relación con la cuantificación evidencia la necesidad de que ésta sea precisa para que la tasa sea no deficitaria y no exceda, en su conjunto, el coste real o previsible de prestación del servicio.

Esto repercute directamente en el informe técnico- económico, pues dificulta aún más su elaboración. El Informe del MINISTERIO DE HACIENDA ha señalado que “no es obligatorio actualizar cada año el informe económico– financiero ni las tarifas correspondientes, salvo que exista una variación sustancial en el coste neto del servicio o en el régimen de prestación del servicio que así lo exija”. Puede considerarse que esta permisividad trata de reducir – livianamente– la complejidad a la que se somete el informe. Sin embargo, esta medida también dificulta el objetivo de alcanzar una tasa no deficitaria, aunque, como hemos visto, se ha atenuado su exigencia.

4.3.2.- MÉTODOS DE CUANTIFICACIÓN

A efectos de cuantificación, debe distinguirse entre el coste total del servicio y la determinación individualizada de la cuantía que corresponde abonar a cada sujeto pasivo, así como los parámetros utilizados para dicha cuantificación.

La individualización de la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria permite repartir entre los contribuyentes el coste de la prestación, y tal distribución exige cuantificar en qué medida cada contribuyente va a costear la parte del servicio que le corresponde⁸⁰. Dicha cuantificación ha de permitir implantar sistemas de pago por generación según lo dispuesto en la Ley 7/2022.

⁷⁸ STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999, FJ 19. La sentencia, aunque versa sobre precios público y por tanto se basa en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, también recoge que, gracias a la Memoria y a técnicas objetivas de cálculo de las magnitudes, éstas “no son el resultado de una decisión antojadiza, caprichosa, en definitiva, arbitraria, del ente público”.

⁷⁹ GOMAR SÁNCHEZ, J.I., 2023, op. cit., pág. 166.

⁸⁰ GOMAR SÁNCHEZ, J.I., 2022, op. cit., pág. 112.

El pago por generación, tal como recoge el Anexo V de la Ley 7/2022, busca “imponer tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados y proporcionar incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados”. Así, a través de estos sistemas de cuantificación el legislador persigue una doble finalidad extrafiscal: promover la reducción del volumen de residuos generados por los contribuyentes e incrementar su reciclaje⁸¹.

Antes de abordar los métodos de cuantificación vinculados al sistema de pago por generación, cabe mencionar las fórmulas objetivas que se han venido utilizando hasta el momento, parámetros que cuentan con el aval del Tribunal Supremo al permitir evaluaciones indirectas de los residuos generados⁸², y que podrían utilizarse para cuantificar la cuota básica de las nuevas tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, no así la cuota variable que dependerá de los residuos generados. Estos parámetros serían, entre otros⁸³, los criterios de superficie, localización, valor catastral o consumo de agua. La STS del 4 de enero de 2013⁸⁴ confirma la variable de superficie de los inmuebles como método indirecto para cuantificar la tasa. En igual sentido, pero en relación con el consumo de agua, la STS de 18 de noviembre de 2003 establece que “a mayor consumo de agua, más utilización directa o indirecta de la red de alcantarillado y, asimismo, en proporción, más cantidad de residuos sólidos o basura se habrá producido o generado”⁸⁵; o la más reciente STS 818/2024, de 13 de mayo de 2024⁸⁶ que otorga viabilidad al consumo de agua como parámetro cuantificador de la tasa de recogida de residuos.

⁸¹ GOMAR SÁNCHEZ, J.I., 2024a, op. cit., pág. 3.

⁸² ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., 2024, op. cit., pág. 179 y 180.

⁸³ *Vid.* OBSERVATORIO DE FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, 2024, op. cit., pág. 31 y 32.

Este informe anual del Observatorio realiza un estudio de la situación actual de las tasas de residuos. Entre otros aspectos, recoge las diferentes variables de diferenciación de las cuotas existentes, siendo la variable más empleada aún hoy en día la cuota fija (42,58%). *Vid.* Figura 8: “variables utilizadas para la diferenciación de las cuotas domésticas” (Fuente: OBSERVATORIO DE FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, 2024, pág. 19).

⁸⁴ STS de 4 de enero de 2013, FJ 4 y 5 (Recurso núm. 940/2010): “desde el plano teórico y precisamente a partir de los cálculos estadísticos que sirven de base a la generación de residuos urbanos siempre podrá afirmarse que el titular del inmueble de menos valor produce menos residuos que quien los genera desde un inmueble de más valor”. Así, “más que un criterio que fija la “capacidad económica” del sujeto pasivo un mero mecanismo, ciertamente sofisticado, de determinar el importe del servicio recibido en cada caso”.

Esta misma sentencia reconoce en el propio FJ 4 que la tasa de residuos es “tan compleja y aleatoria [que] tal medición individualizada, hoy por hoy, es imposible, lo que no impide su fijación por métodos como el utilizado que es lo que la jurisprudencia ha venido aceptando”.

⁸⁵ STS de 18 de noviembre de 2003, FJ 4 (Recurso núm. 5947/1998).

⁸⁶ STS 818/2024, de 13 de mayo de 2024, FJ 5: “Atendiendo, pues, a la normativa aplicable en el momento de los hechos, podemos colegir que, continuando con la jurisprudencia de esta Sala, el consumo de agua presenta una correlación positiva con la generación de residuos. Esta correlación se basa en que el consumo de agua depende, entre otros factores, del número de personas que habitan en un domicilio y su nivel de renta, y ambos

Estas fórmulas de cuantificación se han venido utilizando hasta ahora, cuando no había una obligación expresa de atender a la generación real de residuos. Sin embargo, dado que la nueva Ley 7/2022 establece que las tasas o prestaciones patrimoniales públicas en materia de residuos deben permitir implantar los sistemas de pago por generación – vehículo para aplicar el principio “quien contamina paga”– estos parámetros objetivos, por sí solos, resultarán insuficientes si no se complementan con un sistema de medición real de los residuos generados para el cálculo de la cuota variable.

Dentro de los sistemas de pago por generación podemos distinguir distintas modalidades. En este sentido, cabe destacar la clasificación que realiza el OBSERVATORIO DE LA FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS al diferenciar dos categorías principales: métodos de cuantificación mediante la identificación del recipiente y del usuario⁸⁷.

- Identificación del recipiente: métodos asociados a sistemas de recogida selectiva puerta a puerta⁸⁸.
 - o Pago por cubo con contaje individual: cada usuario o comunidad de usuarios cuenta con un recipiente de volumen conocido que tiene un dispositivo de identificación. El pago depende del volumen del recipiente y del número de vaciados que haga el usuario.
 - o Pago por cubo con frecuencia predeterminada: los usuarios eligen de antemano el volumen del contenedor y/o periodicidad de recogida que desea entre las diferentes opciones que ofrece el Ayuntamiento, hecho que determina el importe a pagar.

son indicios explicativos racionales y suficientes de la generación de residuos, tal como demanda el principio de quien contamina paga”.

El Tribunal argumenta que, puesto que la Ley 7/2022 no es aplicable aun en base a criterios temporales, no es obligatorio la aplicación de sistemas de pago por generación y, continuando la jurisprudencia de la Sala, el consumo de agua es un parámetro lícito para cuantificar la prestación del servicio. No obstante, teniendo claro que el Tribunal Supremo llega a dicha conclusión partiendo de que no es aplicable la Ley 7/2022, se evidencia como esta cuestión es controvertida y tendrá que verse como responde la jurisprudencia cuando se planteen casos similares con la nueva ley ya en vigencia.

⁸⁷ OBSERVATORIO DE LA FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, Pago por Generación. Disponible en: <https://www.fiscalidadresiduos.org/pxg/>

⁸⁸ MINISTERIO PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y EL RETO DEMOGRÁFICO, Sistemas de recogida: puerta a puerta. Disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/prevencion-y-gestion-residuos/flujos/domesticos/gestion/sistema-recogida/puerta-a-puerta.html>

La recogida separada puerta a puerta (PaP) consiste en entregar los residuos al servicio municipal de recogida delante de la puerta de la vivienda o comercio (en bolsas, pequeños contenedores– normalmente para la Fracción Orgánica de Recogida Separada (FORS) – o a granel– para el papel y cartón en cajas o fardos), según un calendario semanal para cada fracción recogida y en un horario estipulado.

El sistema de contenedores es el que se desarrolla de forma más habitual. Consiste en ubicar en la vía pública contenedores de diferente tipología, dependiendo de las características de la fracción a recoger y del urbanismo de la zona. Para aportar los residuos separados en origen, los ciudadanos deben desplazarse a los puntos de recogida más o menos cercanos y agrupados por fracciones.

- Identificación y pesaje del cubo: la tasa se calcula sobre el peso de los residuos en el recipiente entregado que dispone de un dispositivo electrónico detectado por el camión.
- Pago por bolsa: el usuario paga la tasa por adelantado mediante la compra de bolsas estandarizadas para la entrega de los residuos, que son las únicas aceptadas por el servicio de recogida. Las bolsas son distribuidas por el propio Ayuntamiento o bien mediante comercios colaboradores y suelen ser diferentes según la fracción a recoger. Por lo general, las bolsas no están vinculadas a cada usuario, si bien también existe esta opción, utilizando bolsas con un tag que identifica al usuario que las ha pagado.
- Identificación del usuario (contenedores inteligentes)⁸⁹: métodos asociados a sistemas de identificación de contenedores que cuentan con un sistema de detección del usuario que permite la apertura de la tapa.
 - Chamber system: el contenedor dispone de una cámara en la que se depositan los residuos, que pueden ser medidos por volumen, con una cámara simple de un volumen máximo de depósito, o por peso, con sistema de pesaje incorporado en el contenedor.
 - Registro de entregas: una opción más económica, aunque con menos precisión, es contar el número de entregas que realizan los usuarios al contenedor directamente, aunque se pierde el registro de la cantidad depositada.

Entre todos los sistemas, aquellos basados en la identificación del recipiente son los de mayor aplicación, debido a la relativa sencillez de su puesta en práctica frente a los catalogados como identificación del usuario. Concretamente, el pago por bolsa es una de las modalidades más extendidas a nivel europeo y está ampliamente implantada en algunos países como Austria, Bélgica, Suiza, Irlanda o Alemania⁹⁰.

También hay experiencias en nuestro país de pago por generación. Así, el municipio de Argenton aplica el método de identificación del recipiente en la modalidad de pago por

⁸⁹ Destacar la opinión de algunos autores como NAVARRO GARCÍA, o RUIZ GARIJO, ambos coincidentes en que “el sistema de contenedores inteligentes es el más adecuado para poner en valor la educación medioambiental de los ciudadanos”. *Vid.* NAVARRO GARCÍA, A., “Las prestaciones económicas sobre la recogida de residuos municipales”, *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. XIII núm. 2, 2022, pág. 21; RUIZ GARIJO, M., 2023, op. cit., pág. 21.

⁹⁰ NAVARRO GARCÍA, A., “Las prestaciones económicas sobre la recogida de residuos municipales”, *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. XIII núm. 2, 2022, pág. 21.

bolsa⁹¹; también utiliza este sistema el municipio de Esporles (Islas Baleares), exigiendo a las viviendas y otras edificaciones una parte fija y otra variable, dependiendo esta última del número de bolsas de basura empleadas⁹².

Aunque en menor número, otros municipios españoles han optado por el pago por cubo con contaje individual. Este es el caso de Zaldibia (País Vasco) en el que cada vivienda dispone de un cubo dotado de chip de identificación y la tasa se calcula en función del número de recogidas efectivamente realizadas. Además, se especifica que se trata de un modelo de recogida puerta a puerta⁹³.

Estos métodos de cuantificación real de los residuos exigen toda una revolución tecnológica, pues cuanto más exactitud se precise en la medición, más sofisticados tienen que ser los sistemas utilizados, lo que conlleva un incremento de los costes del servicio y, en consecuencia, de la carga tributaria⁹⁴. Asimismo, debemos tener en cuenta que la cuantificación en atención al pago por generación se ve condicionada por diferentes factores como la tipología de urbanización, número de habitantes, situación geográfica, voluntad política y la disponibilidad de recursos⁹⁵.

Por todo esto, aún hay numerosos municipios que no han implantado estos sistemas de cuantificación, como es el caso del Ayuntamiento de Oviedo (Asturias). Éste cuenta con una tasa de residuos cuya cuota tributaria se basa en “una cantidad fija, por unidad de local, que se determina en función de la naturaleza y características de los servicios realizados y el destino de los inmuebles”⁹⁶. Esto se traduce en una tarifa sin reciclaje que varía según el número de días de recogida de los residuos, y una tarifa inferior con reciclaje aplicable según el cumplimiento de ciertos requisitos, los cuales no miden la generación de residuos real.

Considero que a medio plazo el pago por generación deberá generalizarse en nuestro territorio, pero no cabe duda de que su implantación habrá de ser gradual. El propio Informe del MINISTERIO DE HACIENDA confirma esta gradualidad al admitir varios sistemas – elemental,

⁹¹ Ordenanza Fiscal nº 11, reguladora de la tasa por recogida, tratamiento y eliminación de basura y otros residuos sólidos urbanos (B.O.P.B. 27/12/2024).

⁹² Ordenanza Fiscal nº 13028, del 14 de noviembre de 2020, reguladora de la tasa de recogida, transporte y tratamiento de residuos del municipio de Esporles (B.O.I.P. 31/12/2020).

⁹³ Ordenanza Fiscal nº 5.1, del 30 de diciembre de 2024, tasa por servicios públicos, servicio por recogida, transporte y gestión de residuos del municipio de Zaldibia (B.O.G. 30/12/2024).

⁹⁴ GOMAR SÁNCHEZ, J.I., 2024a, op. cit., pág. 8.

⁹⁵ OBSERVATORIO DE FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, 2024, op. cit., pág. 29. Vid. GOMAR SÁNCHEZ, J.I., “Algunos factores singulares que inciden en la tasa de residuos domésticos y lo que se deduce de ellos”, *Tributos Locales*, nº 170, 2024b, pág. 210– 235.

⁹⁶ Ordenanza Fiscal nº 108, del 3 de diciembre de 2024, tasa por recogida, transporte y tratamiento de residuos urbanos (B.O.P.A. 17/12/2024).

medio y avanzado⁹⁷. Lo deseable sería alcanzar este último y que los municipios estableciesen auténticos sistemas de pago por generación, pues si se pretenden reducir los residuos y fomentar el reciclaje, no basta con que la tasa cubra el coste del servicio.

4.3.3.- ESTRUCTURA DE LA CUOTA: PARTE BÁSICA Y VARIABLE

Los métodos expuestos anteriormente persiguen cuantificar el servicio según la cantidad de residuos generados y en función del tipo –fracción– de residuo del que se trate. No obstante, debe analizarse cómo implantar estos sistemas y de qué forma puede configurarse materialmente la cuota exigible.

Existe un consenso generalizado entre los autores especializados respecto a cómo debe configurarse la cuota de la tasa o prestación, de modo que se garantice el cumplimiento de las exigencias de la Ley 7/2022, pero sin perder de vista la realidad tributaria local y la jurisprudencia consolidada en la materia. A pesar del carácter innovador —incluso disruptivo— de la norma, la doctrina coincide en la necesidad de buscar soluciones que armonicen los nuevos principios de la tasa con los límites operativos y jurídicos existentes. Así, buena parte de ella⁹⁸ apuesta por establecer una cuota dividida en parte básica y variable.

Este sistema de cuantificación cumpliría con lo dispuesto en la Ley 7/2022, que no obliga que la tasa o prestación se cuantifique exclusivamente según sistemas de pago por generación, sino que basta con que una parte de la misma se determine en función de estos

⁹⁷ Esta clasificación ha sido objeto de numerosas críticas. El autor PUIG VENTOSA la ha considerado una clasificación errónea que conllevará que los municipios creen estar implantando sistemas de pago por generación que ciertamente no lo son. PUIG VENTOSA, I., CALAF FORM, M., “Tendencias en las tasas de residuos por generación”, *Tributos Locales*, nº 170, 2024a, pág 261 y 262.

En igual sentido se ha pronunciado la AGÈNCIA DE RESIDUS DE CATALUNYA la cual aclara que la clasificación del Ministerio de Hacienda es errónea y que únicamente el sistema avanzado es realmente un sistema de pago por generación según normativa europea.

AGÈNCIA DE RESIDUS DE CATALUNYA, “Nota interpretativa de la Agencia de Residuos de Cataluña sobre los aspectos técnicos de la regulación relativa a las tasas de residuos como tasas justas”, 2024. Disponible en: https://residus.gencat.cat/web/.content/home/ambits_dactuacio/tipus_de_residu/residus_municipals/taxes_justes/nota_interpretativa_ARC_taxes_residus_2024.pdf

⁹⁸ Esta idea de una cuota con parte básica y variable se puede observar en los trabajos de autores como GOMAR SÁNCHEZ, J.I., 2024^a, op. cit., pág. 1- 17; RUIZ GARIJO, M., 2023, op. cit., pág. 11- 33; NAVARRO GARCÍA, A., 2022, op. cit., pág. 1-40; PUIG VENTOSA, I., CALAF FORM, M., 2024^a, op. cit., pág. 258-272.

La división de la cuota en dos partes se establece como respuesta para conseguir aunar – lo máximo posible– el marco introducido por la Ley 7/2022 y la situación local existente. Todos parten de un mismo documento, la *Guía para la implantación de sistemas de pago por generación de residuos municipales* de la AGÈNCIA DE RESIDUS DE CATALUNYA. En éste se propone para la cuantificación de los nuevos gravámenes la división de la cuota en dos partes: parte básica y parte variable.

sistemas⁹⁹. La introducción de un componente fijo que financie la estricta existencia del servicio no afecta a la operatividad del pago por generación en la parte variable¹⁰⁰.

La parte básica se fundamenta en la existencia de costes fijos del servicio de recogida, costes que, para asegurar la subsistencia del servicio, se cobran a todos los ciudadanos por la posibilidad de utilización del servicio – disponibilidad efectiva–, independientemente del uso real que hagan del mismo. Así, las experiencias han demostrado que junto a los sistemas de pago por generación que deben tenerse en cuenta para el cálculo de la cuota variable, se requiere de una parte básica que permita a los Ayuntamientos asegurar la financiación de los costes fijos¹⁰¹.

De este modo, las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias se cuantificarían a partir de una parte variable que se cobra en función de la generación de residuos, medida a través de los sistemas de pago por generación analizados; y de otra parte básica que no depende de la generación. Esta última puede ser fija, estableciéndose una tarifa única e igual para todos los contribuyentes, o bien modularse en atención a diversas variables, que pueden coincidir con los parámetros objetivos anteriormente mencionados y que cuentan con la aceptación del Tribunal Supremo¹⁰².

En este sentido, cabe destacar la experiencia del municipio de Esporles. La tasa de este municipio balear se divide, en base al artículo 6 de su Ordenanza¹⁰³, en dos partes

⁹⁹ La posibilidad de dividir la cuota en dos partes es una construcción compartida por el propio Ministerio de Hacienda recogida en su Informe (MINISTERIO DE HACIENDA, 2024, pág. 4 y 5, 11 y 12).

En igual sentido, la *Guía para la implantación de sistemas de pago por generación de residuos municipales* argumenta que “la combinación de una parte básica y otra variable permite asegurar unos ingresos fijos, minimizando la incertidumbre sobre la cantidad total a recaudar, al tiempo que se aplica el principio de “quien contamina paga” y se genera un incentivo para la reducción y el reciclaje de residuos”. La parte básica se fundamenta en la existencia de costes fijos del servicio de recogida, costes que, para asegurar la subsistencia del servicio, se cobran a todos los ciudadanos por la posibilidad de utilización del servicio – disponibilidad efectiva–, independientemente del uso real que hagan del mismo. Así, las experiencias han demostrado que junto a los sistemas de pago por generación – que dan lugar a tasas variables por naturaleza– se requiere de una parte básica que permita a los Ayuntamientos asegurar la financiación de los costes fijos.

¹⁰⁰ GOMAR SÁNCHEZ, J.I., 2024a, op. cit., pág. 6.

¹⁰¹ NAVARRO GARCÍA, A., 2022, op. cit., pág. 22.

¹⁰² La *Guía para la implantación de sistemas de pago por generación de residuos municipales* recoge opciones posibles para fijar la parte básica: número de personas, superficie del inmueble o valor catastral.

¹⁰³ Artículo 6 Ordenanza Fiscal de Esporles (anteriormente citada): 1. No se cobrará por las bolsas distribuidas para la materia orgánica. Tampoco por la obtención de las bolsas estandarizadas para pañales, que se distribuirán en los departamentos municipales.

2. En los casos de viviendas y otras edificaciones:

a) En el caso de las viviendas en núcleo urbano, la cuota tributaria consistirá en una parte fija más una parte variable.

b) La parte fija será una cantidad que se determinará para cada unidad tributaria, en función de la naturaleza y destino de los inmuebles, e incluso de su superficie.

diferenciadas. Una parte fija que se determina en función de la naturaleza y destino del inmueble, e incluso de su superficie; y otra variable en función del número de bolsas de basuras utilizadas¹⁰⁴.

La importancia que se otorgará a cada parte dependerá de distintos aspectos estratégicos. En primer lugar, debe considerarse la seguridad que se desea tener respecto a la recaudación total: cuanto mayor sea la necesidad de asegurar ingresos estables, mayor deberá de ser el peso asignado a la parte básica, dado que la parte variable está sujeta a fluctuaciones asociadas al comportamiento del contribuyente. En segundo lugar, influirá el nivel de incentivo medioambiental que se pretenda fomentar. Si se busca promover de forma efectiva la reducción y el reciclaje de residuos, convendrá que la parte variable tenga un peso significativo en la cuota, de modo que refleje directamente la cantidad de residuos generados. Además, otros elementos pueden condicionar esta distribución, como la voluntad de prevenir conductas fraudulentas. En la práctica, la parte básica suele representar al menos el 50 % de la recaudación total derivada del tributo¹⁰⁵.

Otra cuestión que deberán valorar los municipios es si establecen el pago por generación para una o varias fracciones de residuos. Las fracciones hacen referencia a las diferentes categorías en las que se pueden clasificar los residuos para, después, facilitar y agilizar su gestión y aprovechamiento.

La identificación de las fracciones que deben ser objeto de gravamen o bonificación es clave para poder configurar una tasa o prestación adecuada que cumpla con los objetivos perseguidos de incentivar la reducción de los residuos e incremento del reciclaje. Se debe gravar siempre la fracción resto, ya que esto incentiva tanto la reducción como la participación en las recogidas selectivas. Ahora bien, sería conveniente gravar también otras fracciones para así alcanzar un porcentaje relevante de recaudación a través de la parte variable y evitar

c) Para la parte variable de la cuota, la base imponible dependerá del número de bolsas de basura o adhesivos utilizados para el rechazo. Las únicas bolsas de basura y adhesivos que podrán entregarse para la recogida de esta fracción serán las estandarizadas por el Ayuntamiento para un uso específico. Esta parte de la tasa se pagará al adquirir las bolsas y adhesivos. La cuota de la tasa será el precio de dichas bolsas estandarizadas. [...].

¹⁰⁴ También presenta una cuota mixta el municipio de Vigo (Galicia), el cual divide la cuota en una parte fija anual por disponibilidad del servicio – 94,33 euros– y una variable por generación. Si bien, señalar que su cuantificación de la generación no responde a métodos que reflejen de manera real esa generación de residuos, sino que se basa en la fórmula indirecta de cantidad de residuos por vivienda en función del número de personas que la habitan.

Ordenanza Fiscal nº 16, del 12 de diciembre de 2024, reguladora de la tasa por recogida de basura del municipio de Vigo (B.O.P.P.O. 12/12/2024).

¹⁰⁵ PUIG VENTOSA, I., CALAF FORN, M., 2024a, op. cit., pág. 263.

un elevado riesgo de fraude. Entre ellas, debe considerarse la fracción envases, la cual tiene un alto potencial de reducción y es una de las fracciones más difíciles de reciclar.

Por lo que respecta a la fracción orgánica o biorresiduos, a pesar de su importancia, su gravamen podría desincentivar su reciclaje. Lo mismo sucedería con el papel y cartón, así como con el vidrio, pues son fracciones que generalmente no inciden de forma significativa en el importe de la tasa porque tienen un coste neto bajo y una recogida selectiva muy consolidada¹⁰⁶.

Asimismo, otro aspecto sobre el que debería reflexionarse es si la parte básica debiera incluir un número mínimo de entregas de las fracciones sujetas a gravamen. La doctrina considera que esto “aseguraría una cierta contribución económica de todos los usuarios; cuanto mayor sea el umbral de entregas incluidas, menor incentivo al fraude, aunque también menor incentivo a las buenas prácticas”¹⁰⁷. Esta posibilidad podría asegurar la cobertura de los costes fijos y, así, la supervivencia del servicio con la inclusión de beneficios fiscales en la parte fija de la cuota.

Como se ve, la cuantificación de la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria regulada en la Ley 7/2022 presenta una elevada complejidad técnica y jurídica, derivada no solo de la necesidad de determinar con precisión el coste total del servicio de gestión de residuos – incluyendo componentes controvertidos como la vigilancia posterior al cierre de vertederos, campañas de concienciación o ingresos vinculados a la responsabilidad ampliada del productor–, sino también de la obligación legal de que esta figura no sea deficitaria y, simultáneamente, respete el principio de equivalencia previsto en el artículo 24.2 TRLRHL.

A ello se suma la necesidad de individualizar la carga tributaria, ajustándola a cada sujeto pasivo a través de métodos que incorporen el principio de “quien contamina paga”, lo que introduce en el ordenamiento la exigencia de aplicar sistemas de pago por generación. Estos sistemas, aunque diversos –identificación del recipiente, del usuario o del peso de los residuos–, conllevan una elevada sofisticación técnica y costes de implantación significativos, lo que complica aún más el cumplimiento del carácter no deficitario de la tasa.

Ante este escenario, existe un consenso doctrinal y técnico ampliamente compartido respecto a que la forma más equilibrada y viable de configurar esta figura es a través de una estructura mixta de la cuota, compuesta por una parte básica –calculada en función de

¹⁰⁶ *Ibidem*. 2024a, pág. 265.

¹⁰⁷ *Ibidem*. 2024a, pág. 263.

parámetros objetivos como la superficie del inmueble, el consumo de agua o el valor catastral— y una parte variable, directamente vinculada a la generación efectiva de residuos y su clasificación por fracciones. Esta configuración permite garantizar unos ingresos mínimos estables para los entes locales, al tiempo que introduce incentivos económicos que fomentan la reducción de residuos y la correcta separación en origen, cumpliendo así con los fines extrafiscales perseguidos por el legislador.

No obstante, como se señalará a continuación, la introducción de beneficios en la cuota puede tensionar aún más este equilibrio financiero, poniendo en riesgo tanto el cumplimiento del principio de equivalencia como la sostenibilidad económica del servicio.

4.4.- BENEFICIOS FISCALES

Los beneficios fiscales son un elemento sumamente ligado a la cuantificación que, dada su importancia y, sobre todo, en relación con la nueva Ley de Residuos, requieren de un análisis propio. Se trata de una medida desgravatoria, un elemento integrado en la estructura del tributo que tienen un efecto supresor o reductor del gravamen¹⁰⁸. Suponen un incentivo fiscal para los contribuyentes y se establecen como una exención total o parcial que se concede en cumplimiento de determinados objetivos de política económica y que deben estar, en todo caso, establecidos en la ley¹⁰⁹.

La previsión de beneficios fiscales dentro del ámbito de los tributos locales se indica en el artículo 9 TRLRHL y, concretamente en relación con las tasas, el artículo 16.1 TRLRHL¹¹⁰ establece que las ordenanzas fiscales deben incluir, entre su contenido básico, los beneficios fiscales aplicables sea cual sea su denominación.

El establecimiento de beneficios fiscales dentro de un tributo está sujeto al principio de reserva de ley, tal y como se desprende del artículo 8 LGT y, en relación con las tasas, del artículo 9.1 TRLRHL. De este modo, para que una tasa pueda contar con beneficios fiscales es necesario que éstos estén previamente determinados por una norma con rango de ley o que deriven de la aplicación de tratados internacionales. Ahora bien, esta exigencia debe

¹⁰⁸ PAGÈS I GALTÉS, J., 2024, op. cit., pág. 117.

¹⁰⁹ DICCIONARIO PANHISPÁNICO DEL ESPAÑOL JURÍDICO, “Beneficio fiscal”, 2025. Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/beneficio-fiscal>

¹¹⁰ Artículo 16.1 TRLRHL: 1. Las ordenanzas fiscales a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior contendrán, al menos:

a) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo. [...].

matizarse en el ámbito de las tasas pues, en aras del principio de autonomía local, existe cierto margen para que las entidades locales puedan decidir sobre el establecimiento y configuración de los beneficios fiscales¹¹¹.

El artículo 24.4 TRLRHL permite tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica para la determinación de la cuantía de las tasas. Este mismo criterio sería aplicable respecto a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias; las cuales, conforme a la ya citada STC 63/2019, del 9 de mayo, responden a un principio de reserva de ley menos riguroso. De tal manera que las ordenanzas reguladoras pueden establecer beneficios tarifarios siempre que no vulneren ningún precepto constitucional¹¹².

Por su parte, la Ley 7/2022 introduce beneficios fiscales de carácter potestativo, es decir, beneficios que el legislador prevé para determinados supuestos, cuya aplicación queda a discreción de la entidad local. No obstante, en caso de optar por su implantación, dicha entidad deberá ajustarse a los requisitos y límites establecidos por la propia normal legal.

Estos beneficios fiscales no solo se concederán en atención a la capacidad económica, sino también a las conductas ambientales de los obligados tributarios. En este sentido, debemos analizar el artículo 11.4 Ley 7/2022 y 24.6 TRLRHL.

¹¹¹ Así, tal como explica PAGÈS I GALTÈS dado que las tasas son tributos que se fundamentan en el principio de provocación del coste y se cuantifican conforme al principio de equivalencia pero, al mismo tiempo deben respetar los principios constitucionales, concretamente, el principio de capacidad económica (artículo 31.1 CE)—principio tributario por excelencia—, el legislador puede atribuir a las ordenanzas fiscales un amplio margen de maniobra para regular beneficios fiscales capaces de adaptar las tasas a los principios constitucionales. *Vid.* PAGÈS I GALTÈS, J., 2024, op. cit., pág. 118.

¹¹² STS 63/2019, de 9 de mayo de 2019, FJ 5: En el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público en general, sean o no tributarias, se ha reiterado también que el hecho de que la ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público no vulnera por sí misma el principio de reserva de ley, aunque es cierto que la cuantía «constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por ley», ello no significa, sin embargo, «que siempre y en todo caso la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el art. 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infra ordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador».

En el específico supuesto de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, lo esencial es que su establecimiento se lleve a cabo bien por la propia ley, bien con arreglo a la misma, lo que exige que sea una norma legal la que establezca los criterios a partir de los cuáles deben cuantificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial en la que en cada caso se inserte.

En relación con la sentencia y con el alcance del principio de legalidad *Vid.* PAGÈS I GALTÈS, J., “La prestación económica por la gestión local de residuos (segunda parte): extrafiscalidad y parafiscalidad”, *Tributos Locales*, nº 157, 2022, pág. 33– 124.

4.4.1.- BENEFICIOS AMBIENTALES Y DERIVADOS DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

El artículo 11.4 de la Ley 7/2022¹¹³ recoge particularidades a tener en cuenta a la hora de configurar las tasas de residuos, distinguiendo entre dos tipos principales: beneficios de carácter medioambiental y aquellos derivados del principio de capacidad económica. En particular, las letras a), b) y c) contemplan medidas para incentivar prácticas sostenibles: la recogida selectiva en viviendas y similares, el compostaje y recogida selectiva en puntos limpios similares; mientras que la letra d) prevé reducciones para personas o unidades familiares en riesgo de exclusión social.

La doctrina mayoritaria considera que estas previsiones deben calificarse como beneficios fiscales. Así lo refleja el Informe del MINISTERIO DE HACIENDA, y también lo defiende PAGÈS I GALTÉS, quien argumenta que estas particularidades son beneficios fiscales siempre y cuando “se arbitren mediante un elemento integrado en la estructura del tributo y tengan efecto reductor o supresor en el gravamen”¹¹⁴. Sin embargo, hay quien considera que “no estamos ante auténticos beneficios fiscales, pues son más bien consideraciones genéricas sobre el diseño del gravamen, consideraciones que podrían aplicar las entidades locales, aunque no existiese el correspondiente precepto”¹¹⁵.

Pese a esta discusión doctrinal, lo cierto es que el legislador ha tratado con este artículo de potenciar el uso de beneficios fiscales de carácter medioambiental, los cuales hasta ahora han tenido una presencia muy limitada. Según datos recientes, solo el 38,17% de las tasas incluyen beneficios fiscales, y únicamente un 12,21% de éstas recogen incentivos ambientales¹¹⁶. Los beneficios calificados como ambientales –11.4 a), b) y c) – se instauran

¹¹³ Artículo 11.4 Ley 7/2022: 4. 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.

¹¹⁴ PAGÈS I GALTÉS, J., 2024, op. cit., pág. 119.

¹¹⁵ BARBERENA BELZUNCE, I., Y HERRERA MOLINA, P.M., “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*, nº 162, 2023, pág. 103.

¹¹⁶ Porcentajes obtenidos del OBSERVATORIO DE LA FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, 2024, op. cit., pág. 21 y 22.

como incentivos al cumplimiento de los objetivos extrafiscales (reducción residuos y reciclaje). Todos estos supuestos responden a la intención del legislador de incentivar objetivos ya recogidos en otros artículos de la Ley, en concreto en los artículos 16.1, 25 y 8, b) y c), respectivamente. Así, su explicación es meramente didáctica. En este sentido, se refuerza la idea de que no solo se debe penalizar al contribuyente que no actúa de forma responsable, sino también incentivar a quienes adoptan comportamientos ambientalmente positivos.

Por otro lado, el artículo 11.4 d) dispone “la diferenciación o reducción para las personas y unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social”. Se trata de una consecuencia del principio de capacidad económica, pues se presume que las personas en riesgo de exclusión social son aquellas con menor capacidad económica¹¹⁷. Esta previsión guarda coherencia con el artículo 24.4 TRLRHL¹¹⁸ que habilita a considerar la capacidad económica en la cuantificación de las tasas. Del mismo modo, este beneficio resulta aplicable a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, dado que el criterio del riesgo de exclusión social es idéntico¹¹⁹.

La STS de 10 de junio de 2010¹²⁰ recoge la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica. Este Tribunal distingue dos vertientes de dicho principio: una como fundamento de la imposición y otra como criterio o medida de la misma. En la primera, se impide que se exijan tributos sobre manifestaciones de riqueza inexistentes, ficticias o meramente virtuales, por lo que todo tributo, incluidas las tasas, debe estar vinculado a una manifestación real o potencial de capacidad económica. La segunda vertiente, como criterio de imposición, implica que la carga tributaria debería modularse en función de la capacidad económica del contribuyente. Sin embargo, esta modulación no tiene igual relevancia en todos los tributos. La sentencia destaca que el artículo 24.4 TRLRHL recoge esta posibilidad de tener en cuenta la capacidad económica al fijar la cuantía de las tasas. No obstante, esta inclusión tiene un valor puramente facultativo y limitado, ya que el carácter sinalagmático de las tasas hace que introducir criterios de capacidad económica pueda desnaturalizarlas y dificultar su correcta cuantificación. En consecuencia, la capacidad económica ocupa en las tasas un lugar secundario, actuando como mero modulador, a diferencia de su papel central en los impuestos.

¹¹⁷ PAGÈS I GALTÉS, J., 2024, op. cit., pág. 115.

¹¹⁸ Artículo 24.4 TRLRHL: Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas.

¹¹⁹ BARBERENA BELZUNCE, I., Y HERRERA MOLINA, P.M., 2023, op. cit., pág. 103.

¹²⁰ STS 10 de junio de 2010, FJ 13 (Recurso núm. 4891/2010).

En la práctica, municipios como Esporles o Madrid han introducido beneficios fiscales basados en la capacidad económica. Esporles¹²¹ establece reducciones sobre la parte fija de la cuota para familias numerosas o monoparentales, y también bonificaciones medioambientales por el uso del Parque Verde. Madrid¹²², por su parte, contempla reducciones para titulares de familia numerosa o beneficiarios del Ingreso Mínimo Vital o la Renta Mínima de Inserción.

No obstante, la introducción de estos beneficios plantea una importante tensión estructural. Tal como señala GOMAR SÁNCHEZ¹²³, el mandato legal de que las tasas no sean deficitarias entra en conflicto con la posibilidad de establecer reducciones por motivos de capacidad económica. Al aplicarse bonificaciones, es necesario que el resto de los contribuyentes asuma el coste adicional, lo que desdibuja el principio de equivalencia propio de las tasas y las aproxima al funcionamiento de un impuesto, donde la capacidad económica sí cumple un papel esencial. De este modo, algunos contribuyentes terminan pagando no solo por su uso del servicio, sino también por el de quienes cuentan con beneficios fiscales, lo cual altera el principio de pago por generación y hace que las tasas pierdan, en parte, su naturaleza sinalagmática.

A pesar de la complejidad que plantea la inclusión de reducciones en función de la capacidad económica –especialmente cuando se combina con la exigencia de que las tasas no sean deficitarias–, lo cierto es que el precepto legal no impone la obligación de que las ordenanzas fiscales incluyan tales beneficios. En realidad, no se introduce ninguna novedad sustantiva, ya que las ordenanzas reguladoras de las tasas o tarifas ya estaban habilitadas para contemplar este tipo de supuestos mediante la remisión que el TRLRHL hace a criterios de capacidad económica. Además, la Ley 7/2022 no establece requisitos concretos ni límites precisos respecto a estas previsiones, dejando a las entidades locales un amplio margen de configuración dentro del marco legal existente.

El Informe del MINISTERIO DE HACIENDA sobre la Ley 7/2022 dedica un apartado a los beneficios fiscales de la tasa de residuos, en el que destaca que las reducciones aplicadas no deben repercutirse sobre el resto de los sujetos pasivos. Esta afirmación contrasta con lo sostenido por gran parte de la doctrina, que considera que la única solución operativa para evitar el déficit es que las reducciones sean compensadas por otros contribuyentes. El

¹²¹ Ordenanza Fiscal nº 13028, reguladora de la tasa de recogida, transporte y tratamiento de residuos del municipio de Esporles (B.O.I.P. 31/12/2020).

¹²² Ordenanza Fiscal 8/2024, de 23 de diciembre, reguladora de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal (B.O.A.M. 27/12/2024).

¹²³ GOMAR SÁNCHEZ, J.I., 2024a, op. cit., pág. 2.

informe, sin embargo, no aclara cómo se cubrirá esa diferencia de ingresos, lo que pone de manifiesto una cierta indeterminación normativa. Por ello, se recomienda limitar las reducciones a supuestos concretos y motivados, pues cuanto mayor sea su volumen, mayor será el riesgo de alejarse del principio de no déficit. Asimismo, se advierte que conceder exenciones amplias podría desincentivar conductas responsables en materia de residuos, ya que quienes no pagan, podrían no esforzarse en reducirlos. Todo ello evidencia que la ambigua regulación existente puede generar efectos indeseados si no se gestiona con cautela desde las ordenanzas locales.

4.4.2.- BENEFICIOS FISCALES PARA LUCHAR CONTRA EL DESPERDICIO ALIMENTARIO

También el artículo 24 TRLRHL, al que se le añade un apartado sexto por la disposición final primera de la Ley 7/2022, prevé un auténtico beneficio fiscal en los siguientes términos: “Las entidades locales podrán establecer mediante ordenanza una bonificación de hasta un 95 por ciento 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 del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, con carácter prioritario, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas haya sido previamente verificado por la entidad local. Las ordenanzas especificarán los aspectos sustantivos y formales de la bonificación regulada en este apartado”.

La regulación de todos los elementos relevantes para la aplicación del beneficio fiscal contrasta con la ambigüedad del artículo 11.4 Ley 7/2022. La finalidad de esta bonificación no solo es la reducción del residuo alimentario, sino que también busca incentivar prácticas empresariales sostenibles y fomentar la colaboración entre el sector empresarial y entidades de economía social, convergiendo hacia objetivos compartidos de responsabilidad social y medioambiental¹²⁴. Se trata de una bonificación de carácter facultativo y, de aplicarse, es una bonificación de carácter rogado, es decir, está condicionada a la previa solicitud de la misma y a la acreditación de los requisitos necesarios.

La bonificación va dirigida a empresas de distribución alimentaria y de restauración y exige de cuatro requisitos para su aplicación: 1) que la empresa tenga sistemas de gestión

¹²⁴ PAGÈS I GALTÉS, J., 2024, op. cit., pág. 120.

que reduzcan los residuos de alimentos; 2) que dichos sistemas sean en colaboración con entidades de economía social sin ánimo de lucro; 3) que la reducción de residuos sea considerable; 4) y que el funcionamiento de los sistemas se verifique previamente por la entidad local. Una vez cumplidos todos estos requisitos y aceptada la solicitud de la bonificación, la cuota íntegra de la tasa se podrá reducir hasta en un 95%.

4.4.3.- APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES

Dejando al margen la complejidad que puede suponer el establecimiento de beneficios fiscales en el contexto de las tasas de residuos, resulta relevante determinar sobre qué parte de la cuota –básica o variable– deben aplicarse dichos beneficios. Tal como se expuso en el epígrafe anterior, la parte variable responde al nivel de generación de residuos y se calcula mediante sistemas de pago por generación; mientras que la parte básica o general tiene por objeto cubrir los costes fijos de existencia del servicio de recogida.

Desde una perspectiva funcional, los beneficios fiscales no deberían aplicarse sobre la parte variable de la cuota, ya que esta cumple la finalidad de incentivar la reducción y el reciclaje de residuos. Su alteración, especialmente a través de reducciones en función de la capacidad económica, podría desvirtuar los objetivos medioambientales que justifican la existencia de esta figura tributaria¹²⁵.

Nos encontramos así ante un diseño complejo: una tasa o prestación con una cuota compuesta – básica y variable–, con la posibilidad de aplicar beneficios fiscales sobre la parte básica, pero con la exigencia de que la tasa no sea deficitaria y la directriz del Ministerio de Hacienda de que las reducciones concedidas no deben ser financiadas por el resto de los contribuyentes. Esta posición, que descarta la solución apuntada por la mayoría de la doctrina para garantizar el equilibrio financiero dentro de la tasa –cubrir las reducciones en la cuota con el aumento de la cuota del resto de contribuyentes–, parece reflejar que debe ser la recaudación bruta y no la neta la que debe cubrir los costes, dando lugar a una tasa deficitaria en contra de lo que la propia Ley de residuos exige¹²⁶.

¹²⁵ ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., 2024, op. cit., pág. 189.

¹²⁶ PUIG VENTOSA, I., “Sobre el documento del Ministerio de Hacienda en materia de residuos”, Equipamiento y Servicios Municipales, 2024b. Disponible en: <https://www.eysmunicipales.es/actualidad/sobre-el-documento-del-ministerio-de-hacienda-en-materia-de-tasas-de-residuos>

Ante esta situación, tal como señala tal como ÁLVAREZ MENÉNDEZ, lo más adecuado para combatir la tasa deficitaria debido a la inclusión de beneficios fiscales “es que el municipio financiase con recursos generales las reducciones que no dependan de la menor producción de residuos, como sucede en Italia”

Sin embargo, si lo que se pretende es que la tasa o prestación se pueda autofinanciar íntegramente por sí misma, será necesario encontrar algún mecanismo de compensación interno que permita no trasladar el coste de las reducciones a otros contribuyentes.

Una posible solución a la tensión entre la exigencia de que la tasa no sea deficitaria y la aplicación de beneficios fiscales vinculados a la capacidad económica puede articularse en dos fases complementarias:

En primer lugar, incorporar en la cuota básica de la tasa una cantidad mínima de generación de residuos¹²⁷, de modo que ésta represente una parte del coste fijo del servicio no estrictamente necesaria para su sostenimiento. Así, cuando se apliquen reducciones por razones económicas —que, como se ha argumentado, deben aplicarse únicamente sobre la cuota fija—no se vería comprometida la financiación básica del servicio, sino que se minoraría exclusivamente aquella parte “adicional” correspondiente a la generación mínima incluida artificialmente en la estructura de costes. Este mecanismo permitiría absorber parcialmente el impacto de los beneficios fiscales sin poner en riesgo la viabilidad económica del servicio.

En segundo lugar, se plantea que las reducciones concedidas se financien con los ingresos obtenidos a través de la reutilización de materiales, la valorización energética y la recuperación de materias primas en el marco de la economía circular. De este modo, se evitaría trasladar el coste de las reducciones al resto de los contribuyentes —en línea con lo señalado por el Ministerio de Hacienda—, y se limitaría también la necesidad de incorporar estos ingresos como elementos de cálculo en la determinación de la propia tasa. Si bien este modelo implicaría cierta complejidad administrativa, no afectaría al proceso de cálculo de la cuota tributaria ni a los estudios técnico- económicos exigibles, sino únicamente a la forma en que la entidad local gestione y destine esos ingresos.

Aunque podría objetarse que esta solución añade dificultad al diseño y gestión del tributo, debe recordarse que ya nos encontramos ante una tasa de naturaleza compleja y con una regulación legal ambigua. En consecuencia, cualquier solución viable entraña cierto grado de sofisticación. Además, cabe señalar que el establecimiento de una cuota fija con generación mínima ya ha sido aplicado por algunos municipios, lo que demuestra su viabilidad práctica¹²⁸;

¹²⁷ Propuesta ya introducida por PUIG VENTOSA Y CALAF FORN. *Vid.* PUIG VENTOSA, I., Y CALAF FORN, M., 2024a, op. cit., pág. 263.

¹²⁸ El artículo 6 de la Ordenanza Fiscal del Municipio de Argentona recoge que, para las zonas con recogida puerta a puerta, la tasa de residuos consiste en una cuota fija y otra variable. Respecto a la cuota fija, “incluye la cantidad de bolsas domésticas estandarizadas para la fracción de rechazo que el Ayuntamiento ha previsto para todo un año en función del tramo al cual pertenezca”.

Ordenanza Fiscal nº 11, reguladora de la tasa por recogida, tratamiento y eliminación de basura y otros residuos sólidos urbanos (B.O.P.B. 27/12/2024).

y que la aplicación de ingresos derivados de la economía circular, pese a su gestión técnica, no incrementa la carga informativa ni operativa sobre los contribuyentes.

Es cierto que la inclusión de beneficios dentro de las tasas o prestaciones de residuos permite vincular aún más el gravamen a los objetivos de la Ley de Residuos – sobre todo los beneficios con lógica medioambiental–. Sin embargo, la existencia de todos estos beneficios dificulta aún más la elaboración del informe técnico- económico y tiene un amplio impacto en el carácter sinalagmático de las tasas o prestaciones desvirtuándolas y alterando el significado del pago por generación. Por ello, los beneficios fiscales hubiesen necesitado de una mayor concreción y precisión a la hora de regularlos y, sobre todo, de una mayor visión para poder haber anticipado los problemas que podrían acarrear en el caso de que la entidad decidiese aplicarlos.

5.- CONCLUSIONES

La Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, representa un cambio sustancial en el tratamiento jurídico de los servicios de gestión local de residuos. A lo largo de este trabajo se ha constatado cómo esta norma introduce obligaciones y características novedosas que afectan de manera directa a todos los elementos estructurales de las tasas y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias: desde el hecho imponible hasta la cuantificación, el sujeto pasivo o los beneficios fiscales.

Sin embargo, esta regulación plantea cuestiones que dificultan su aplicación efectiva. En primer lugar, aunque se trata de una ley de naturaleza marcadamente medioambiental, tiene profundas consecuencias fiscales que, sin embargo, no se han articulado con la precisión que hubiesen requerido. La falta de desarrollo normativo sobre aspectos esenciales –como el alcance del carácter no deficitario o de los sistemas de pago por generación– debilita la seguridad jurídica. En segundo lugar, la Ley no atiende adecuadamente a la realidad heterogénea del mundo local, imponiendo obligaciones uniformes sin considerar que muchos municipios, por su tamaño o recursos, carecen de la capacidad material o técnica para implementar medidas tan exigentes como los sistemas de identificación individualizada de residuos. En tercer lugar, el texto legal entra en conflicto con el marco jurídico vigente, especialmente con el TRLRHL —que continúa considerando potestativa la imposición de tasas por residuos—. El legislador no solo no ha armonizado esta normativa, sino que traslada

a las entidades locales y a los tribunales la responsabilidad de interpretar un marco disperso y, en ocasiones, contradictorio.

El diseño de la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria por gestión de residuos, para que resulte viable en el contexto normativo actual, debe estructurarse sobre una cuota dividida en dos partes: una parte básica y otra variable. La parte básica grava la disponibilidad efectiva del servicio y puede cuantificarse a través de criterios objetivos y estables, como ya ha admitido la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Por otro lado, la parte variable, vinculada a la generación efectiva de residuos, incorpora los mecanismos exigidos por la Ley 7/2022 en aplicación del principio de “quien contamina paga”, como los sistemas de identificación del usuario o del recipiente. Esta configuración permitiría equilibrar el cumplimiento de los fines medioambientales con las exigencias del principio de equivalencia y los criterios jurisprudenciales ya consolidados. No obstante, uno de los aspectos más complejos sigue siendo la introducción de beneficios fiscales por razones de capacidad económica en un contexto de prohibición de déficit. Como se ha expuesto, una posible solución parcial consistiría en integrar en la cuota básica un mínimo de generación compensable, junto con el uso de ingresos derivados de la economía circular para financiar las reducciones concedidas. A pesar de estas soluciones técnicas, el intento de cumplir simultáneamente con los principios de no déficit, equivalencia y capacidad económica ha provocado un incremento progresivo del importe medio de la tasa doméstica, que ha pasado de 85,2 euros en 2015 a una estimación de 126,7 euros en 2025¹²⁹.

En definitiva, si bien los objetivos de la Ley 7/2022 son coherentes con el marco europeo y responden a una necesidad urgente de transición ecológica, su aplicación exige una revisión normativa más profunda, así como un acompañamiento técnico y financiero que permita a las entidades locales asumir sus nuevas funciones de forma realista. El avance hacia un modelo de fiscalidad ambiental justo y eficaz solo será posible si se asume que dicha transición debe ser gradual, coordinada y adaptada a la diversidad del territorio, evitando que la ambición normativa se traduzca en inseguridad jurídica o en medidas imposibles de aplicar.

¹²⁹ OBSERVATORIO DE LA FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, 2025, op. cit., pág. 2 y 3.

BIBLIOGRAFÍA Y DOCUMENTACIÓN

AGÈNCIA DE RESIDUS DE CATALUNYA, “Guía para la implementación de sistemas de pago por generación de residuos municipales”, 2010. Consultado el 13/05/2025. Disponible en: <https://www20.gencat.cat/docs/arc/Home/LA Agencia/Publicacions/Centre%20cata%20del%20reciclatge%20%28CCR%29/Guia%20PXG%20ES.pdf>

AGÈNCIA DE RESIDUS DE CATALUNYA, “Nota interpretativa de la Agencia de Residuos de Cataluña sobre los aspectos técnicos de la regulación relativa a las tasas de residuos como tasas justas”, 2024. Consultado el 13/05/2025. Disponible en: https://residus.gencat.cat/web/.content/home/ambits_dactuacio/tipus_de_residu/residus_municipals/taxes_justes/nota_interpretativa_ARC_taxes_residus_2024.pdf

ALENZA GARCÍA, J. F., “La economía circular en el Derecho ambiental”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, Suplemento 102, 2020, pág. 225–249. Consultado el 20/05/2025. Disponible en: https://www.actualidadjuridicaambiental.com/wp-content/uploads/2020/06/2020_06_Suplemento-102-2-Junio.pdf

ALENZA GARCIA, J.F., “Implicaciones para las entidades locales de la nueva legislación de residuos”, *Anuario aragonés del gobierno local*, nº 14, 2022, pág. 247.

ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., “El nuevo régimen jurídico de las tasas en materia de residuos”, *Cuadernos de Derecho Local*, 2024, pág. 159– 197.

ARANA LANDÍN, S., “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la Agenda 2023”, *Tributos Locales*, nº 163, 2023, pág. 96– 122.

BARBERENA BELZUNCE, I., Y HERRERA MOLINA, P.M., “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*, nº 162, 2023, pág. 103.

CHICO DE LA CÁMARA, F., “Cuando creíamos que teníamos todas las respuestas nos cambiaron las preguntas”, *Tributos Locales*, nº 169, 2024, pág. 6– 10.

COMISIÓN EUROPEA, *Cerrar el círculo: la Comisión adopta un ambicioso paquete de nuevas medidas sobre la economía circular para impulsar la competitividad, crear empleo y generar crecimiento sostenible*, Comunicado de prensa, 2 de diciembre 2015, Bruselas, 2015.

Consultado el 02/05/2025. Disponible en:
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_15_6203

DE LA VARGA PASTOR, A., “La incorporación de la economía circular en la legislación estatal de residuos a raíz de la Directiva (UE) 2018/851”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, Suplemento 102, 2020, pág.178– 203. Consultado el 02/05/2025. Disponible en:
https://www.researchgate.net/profile/Jose-Pernas-Garcia-2/publication/360076549_La_interdependencia_entre_el_regimen_de_la_contratacion_publica_y_la_tecnica_de_la_evaluacion_de_impacto_ambiental_en_la_ejecucion_de_proyectos_publicos/links/62607242ee24725b3eb8910d/La-interdependencia-entre-el-regimen-de-la-contratacion-publica-y-la-tecnica-de-la-evaluacion-de-impacto-ambiental-en-la-ejecucion-de-proyectos-publicos.pdf#page=177

DICCIONARIO PANHISPÁNICO DEL ESPAÑOL JURÍDICO, “Beneficio fiscal”, 2025. Consultado el 05/06/2025. Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/beneficio-fiscal>

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., “Los tributos como instrumento para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible”, ALONSO IBÁÑEZ, M.R. (Dir.), *Las relaciones entre el Derecho y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)*, Thomson Reuters-Civitas, 2022, pág. 283-309.

GOMAR SÁNCHEZ, J.I., “La tasa de residuos locales: observaciones y problemática”, *Tributos Locales*, nº 159, 2022, pág. 91– 117.

GOMAR SÁNCHEZ, J.I., “La tasa de reciclaje de residuos urbanos: ajuste al Derecho local español y a la realidad tributaria municipal”, GARCÍA CARRETERO, B. (coord.), *Documento de Trabajo 3/2023: II Jornadas sobre la Reforma Ambiental de las Haciendas Locales: La reforma en el marco jurídico europeo, estatal y autonómico*, Instituto de Estudios Fiscales, 2023, pág. 160– 170.

GOMAR SÁNCHEZ, J.I., “El pago por generación en la tasa/prestación local de residuos”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, nº 1, Sección A Fondo, 2024a, pág. 1-17.

GOMAR SÁNCHEZ, J.I., “Algunos factores singulares que inciden en la tasa de residuos domésticos y lo que se deduce de ellos”, *Tributos Locales*, nº 170, 2024b, pág. 210– 235.

GONZÁLEZ ORTIZ, D., “La figura del responsable tributario en el derecho español” (tesis doctoral), *Servicio de Publicaciones de la Universidad de Valencia*, 2003, pág. 1-524.

HERRERA MOLINA, P. M., “Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, *Tributos Locales*, nº 152, 2021, pág. 13– 41.

HERRERA MOLINA, P.M., “Comentario al informe consensuado sobre las tasas y tarifas de residuos”, *Tributos Locales*, nº 170, 2024, pág. 163– 184.

MARTÍN DÉGANO, I., “El tributo: concepto y clases”, HERRERA MOLINA, P.M. (ed.), *Manual de Derecho Tributario*, Dykinson, Madrid, 2021, pág. 41.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., “Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local: origen y regulación actual”, *Anuario de Derecho Municipal*, nº 13, 2019, pág. 57– 83.

MINISTERIO DE HACIENDA, “Cuestiones relevante en relación con el establecimiento y la gestión de la tasa local de residuos sólido urbanos”, 2024, pág. 1– 12. Consultado el 26/05/2025. Disponible en: <https://www.femp.es/sites/default/files/multimedia/CUESTIONES-TASA-RESIDUOS.pdf>

MINISTERIO PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y EL RETO DEMOGRÁFICO, “Perfil Ambiental en España 2023”, 2023. Consultado el 26/05/2025. Disponible en: https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/ministerio/servicios/informacion/pae/PAE_2023_InformeResumen_v2.pdf

MINISTERIO PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y EL RETO DEMOGRÁFICO, Sistemas de recogida: puerta a puerta. Consultado el 26/05/2025. Disponible en: <https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/prevencion-y-gestion-residuos/flujos/domesticos/gestion/sistema-recogida/puerta-a-puerta.html>

NAVARRO GARCÍA, A., “Las prestaciones económicas sobre la recogida de residuos municipales”, *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. XIII núm. 2, 2022, pág. 1– 40.

OBSERVATORIO DE LA FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, “Avance datos 2025”, *Fundación ENT*, 2025, pág. 1– 4. Consultado el 13/05/2025. Disponible en: https://www.fiscalidadresiduos.org/wp-content/uploads/2025/04/Tasas-2025_Avance.pdf

OBSERVATORIO DE LA FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, “Las tasas de residuos en España”, 2024, *Fundación ENT*. Consultado el 13/05/2025. Disponible en: <https://www.fiscalidadresiduos.org/pxg/>

OBSERVATORIO DE LA FISCALIDAD DE LOS RESIDUOS, Pago por Generación. Consultado el 13/05/2025. Disponible en: <https://www.fiscalidadresiduos.org/pxg/>

PAGÈS I GALTÉS, J., “La prestación económica por la gestión local de residuos (segunda parte): extrafiscalidad y parafiscalidad”, *Tributos Locales*, nº 157, 2022, pág. 33– 124.

PAGÈS I GALTÉS, J., “La prestación económica por la gestión local de residuos: elementos estructurales”, *Tributos Locales*, nº 170, 2024, pág. 32– 162.

PATÓN GARCÍA, G., “Tasa sobre residuos de pago por generación”, CHICO DE LA CÁMARA, P. Y GALÁN RUIZ, J. (dir.), *Las Tasas Locales*, Civitas, Pamplona, 2011, pág. 1219– 1238.

PERNAS GARCÍA, J.J., “El impacto transformador de la Ley 7/2022, de 8 de abril de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular en la gestión municipal de residuos de competencia local”, *Anuario de Derecho Municipal*, nº 16, 2022, pág. 105– 140.

PUIG VENTOSA, I., CALAF FORM, M., “Tendencias en las tasas de residuos por generación”, *Tributos Locales*, nº 170, 2024a, pág. 258-272.

PUIG VENTOSA, I., “Sobre el documento del Ministerio de Hacienda en materia de residuos”, *Equipamiento y Servicios Municipales*, 2024b. Consultado el 15/05/2025. Disponible en: <https://www.eysmunicipales.es/actualidad/sobre-el-documento-del-ministerio-de-hacienda-en-materia-de-tasas-de-residuos>

REVUELTA PÉREZ, I. Y GÓMEZ EXPÓSITO, A., “Conceptos y principios generales de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular”, *Cuadernos de Derecho Local*, nº 65, 2024, pág.14– 42.

RUÍZ GARIJO, M., “Cuenta atrás para el establecimiento de gravámenes por el servicio de gestión de residuos municipales (pay as you throw)”, *Revista de Tributos Locales*, nº 165, 2023, pág. 11– 33.

SANTAMARÍA ARINAS, R. J., “Aproximación jurídica a las medidas de la Unión Europea para la economía Circular”, *Ambienta. La revista del Ministerio de Medio Ambiente*, nº 117, 2016, pág. 36– 45.

VILLENA CERÓN, M.R., “Principales problemas prácticos derivados de la nueva tasa de residuos por generación”, *Tributos Locales*, nº 165, 2023, pág.107– 125.

NORMATIVA CITADA

Constitución Española (B.O.E. 29/12/1978).

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (B.O.E 03/04/1985).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (B.O.E. 18/12/2003).

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 (B.O.E. 09/03/2004).

Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados (B.O.E. 29/07/2011).

Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (B.O.E. 9/11/2017).

Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (B.O.E.09/04/2022).

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 (D.O.U.E. 22/11/2008).

Directiva 2014/23/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, relativa a la adjudicación de contratos de concesión (D.O.U.E. 28/03/2014).

Directiva 2014/24/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de febrero de 2014 sobre contratación pública y por la que se deroga la Directiva 2004/18/CE (D.O.U. 28/03/2014).

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 (D.O.U.E. 14/06/2018).

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 (D.O.U.E. 12/06/2019).

Ordenanza Fiscal nº 13028, del 14 de noviembre de 2020, reguladora de la tasa de recogida, transporte y tratamiento de residuos del municipio de Esporles (B.O.I.P. 31/12/2020).

Ordenanza Fiscal nº 16, del 12 de diciembre de 2024, reguladora de la tasa por recogida de basura del municipio de Vigo (B.O.P.P.O. 12/12/2024).

Ordenanza Fiscal nº 108, del 3 de diciembre de 2024, tasa por recogida, transporte y tratamiento de residuos urbanos del municipio de Oviedo (B.O.P.A. 17/12/2024).

Ordenanza Fiscal 8/2024, de 23 de diciembre, reguladora de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos de competencia municipal de Madrid (B.O.A.M. 27/12/2024)

Ordenanza Fiscal nº 11, reguladora de la tasa por recogida, tratamiento y eliminación de basura y otros residuos sólidos urbanos de Argentona (B.O.P.B 27/12/2024).

Ordenanza Fiscal nº 17.1, del 23 de diciembre de 2024, tasa por prestación de servicios de recogida de residuos de competencia municipal de Zaragoza. (B.O.P.Z 28/12/2024)

Ordenanza Fiscal nº 5.1, del 30 de diciembre de 2024, tasa por servicios públicos, servicio por recogida, transporte y gestión de residuos del municipio de Zaldibia (B.O.P.G. 30/12/2024).

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA JUDICIAL

Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) núm. 6/1983, de 4 de febrero de 1983.

Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) núm. 179/1985, de 19 de diciembre de 1985.

Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) núm. 19/1987, de 17 de febrero de 1987.

Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) núm. 233/1999, de 16 de diciembre de 1999.

Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) núm. 63/2003, de 27 de marzo de 2003.

Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) núm. 63/2019, de 9 de mayo de 2019.

Sentencia del Tribunal Supremo (STS) núm. 1558/2003, de 7 de marzo de 2003.

Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 18 de noviembre de 2003 (Recurso núm. 5947/1998).

Sentencia del Tribunal Supremo (STS), de 24 de febrero de 2004 (Recurso núm. 7791/1998).

Sentencia del Tribunal Supremo (STS), de 20 de febrero de 2009 (Recurso núm. 5110/2006).

Sentencia del Tribunal Supremo (STS), de 10 de junio de 2010 (Recurso núm. 4891/2009).

Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 4 de enero de 2013 (Recurso núm. 940/2010).

Sentencia del Tribunal Supremo (STS) núm.1323/2022, de 18 de octubre de 2022.

Sentencia del Tribunal Supremo (STS) núm. 204/2023, de 17 de febrero de 2023.

Sentencia del Tribunal Supremo (STS) núm. 818/2024, de 13 de mayo de 2024.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (STSJC), de 29 de enero de 1999 (Recurso núm. 106/1995).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (STSJC) núm. 905/1999, de 8 de octubre de 1999.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (STSJM) núm. 300/2006, de 10 de marzo de 2006.