

**LAS TASAS MUNICIPALES:**

**ORDENANZA FISCAL,  
INFORME TÉCNICO-ECONÓMICO  
Y VALOR DEL APROVECHAMIENTO**

**José María Jaime Vázquez**

Subdirector de Gestión de Tributos

Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y Otros Servicios del Ayuntamiento de  
Málaga

**ÍNDICE:**

1.- AUTONOMÍA LOCAL, SUFICIENCIA FINANCIERA Y EJERCICIO DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA POR PARTE DE LAS ENTIDADES LOCALES.....	1
2.- NATURALEZA Y ALCANCE DE LAS ORDENANZAS FISCALES MUNICIPALES.....	4
3.- LAS TASAS: EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y DE PROPORCIONALIDAD.....	9
4.- EL INFORME TÉCNICO-ECONÓMICO .....	12
5.- LA CUANTÍA DE LAS TASAS Y LA VALORACIÓN DEL APROVECHAMIENTO.....	17
6.- EL VALOR CATASTRAL COMO REFERENCIA PARA LA VALORACIÓN DEL APROVECHAMIENTO .....	20
7.- LA OCUPACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL: LOS CAJEROS AUTOMÁTICOS.....	22
8.- LAS EMPRESAS SUMINISTRADORAS DE SERVICIOS DE CARÁCTER GENERAL .....	24
9.- UN CASO PARTICULAR: LA TELEFONÍA MÓVIL.....	25
10.- INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA GESTIÓN DE LA TASA POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA O APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL.....	29
BIBLIOGRAFÍA.....	33
ANEXO: ZONAS DE VALOR COMO REFERENTE PARA EL CÁLCULO DEL APROVECHAMIENTO .....	35

## **1.- AUTONOMÍA LOCAL, SUFICIENCIA FINANCIERA Y EJERCICIO DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA POR PARTE DE LAS ENTIDADES LOCALES.**

Las entidades locales tienen constitucional y legalmente atribuidas determinadas funciones y competencias para la gestión de sus intereses; su ejercicio exige y justifica la disponibilidad de instrumentos y recursos adecuados para ello.

Tal y como reconoce la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL), los municipios:

- son entidades básicas de la organización territorial del Estado
- tienen derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses y
- tendrán plena capacidad jurídica para el cumplimiento de sus fines en el ámbito de sus respectivas competencias.<sup>1</sup>

El ejercicio de la **autonomía local** implica la capacidad de aprobar normas generales en el ámbito de sus competencias y en el marco de la Ley. El artículo 4.1, a) de la Ley 7/1985, de 2 de Abril, reconoce a los Municipios, las Provincias y las Islas, en su calidad de Administraciones territoriales:

- la potestad reglamentaria, como facultad para producir las normas necesarias para regular la vida ciudadana que el artículo 5 califica como **Ordenanzas**.
- la potestad de autoorganización, que se concreta en la producción de normas de regulación interna que el artículo 20.1.c) de la Ley anterior califica como **Reglamentos Orgánicos**.
- la potestad tributaria entendida como la posibilidad de intervenir en aspectos fiscales y
- la potestad financiera, como el derecho y la facultad de obtener los recursos necesarios para la gestión de sus competencias.

<sup>1</sup> Artículo 133 (CE). 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las Leyes.

**Artículo 105. Ley 7/85:** 1. Se dotará a las Haciendas locales de recursos suficientes para el cumplimiento de los fines de las entidades locales. 2. Las Haciendas locales se nutren, además de tributos propios y de las participaciones reconocidas en los del Estado y en los de las Comunidades Autónomas, de aquellos otros recursos que prevea la Ley.

**Artículo 106. Ley 7/85:** 1. Las entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella. 2. La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las Corporaciones locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas. 3. Es competencia de las entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado.

**Artículo 7. Ley 58/2003, General Tributaria:** Fuentes del ordenamiento tributario. 1. Los tributos se regirán: a) Por la Constitución. b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución. c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución. d) Por esta Ley, por las Leyes reguladoras de cada tributo y por las demás Leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

Podemos apreciar que el art. 4.1. de la LBRL utiliza el término “**potestad reglamentaria**” en lugar de “potestad normativa” y, además, lo enumera en un mismo apartado, junto a la potestad de “autoorganización”.

Parece, por ello, que la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local está aludiendo a los reglamentos y en especial al Reglamento Orgánico. Sin embargo, el Reglamento Orgánico es la expresión genuina de la potestad de autoorganización, mientras que la potestad normativa (“reglamentaria”) se expresa fundamentalmente en las Ordenanzas, en cuanto normas de regulación social.

Para GALÁN GALÁN, A.<sup>2</sup> hay que distinguir entre normas locales autónomas y normas locales heterónomas. Las primeras son aquéllas que forman parte del ordenamiento local y que provienen del ente local exponencial de dicho ordenamiento. Son internas o propias de dicho ente y constituyen la expresa manifestación del ejercicio de sus prerrogativas y potestades como Administración Pública. Las segundas son externas, ajenas, que le vienen impuestas desde fuera, desde arriba y son fruto de la potestad normativa de otro ente de nivel territorial superior.

CHAMORRO GONZÁLEZ señala que el principio de autonomía implica una capacidad propia ajena a intromisiones provenientes de otros Entes para gestionar su propia esfera de intereses.

Como un claro ejemplo de las primeras, el art. 2.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que:

*“Para la cobranza de los tributos (...) la hacienda de las entidades locales (...) ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes”.*

Las ordenanzas fiscales constituyen una de las manifestaciones más expresas y evidentes del ejercicio de estas prerrogativas.

Las administraciones de las ciudades tienen muy diferentes necesidades organizativas y requieren la disponibilidad de potestades en diverso grado dependiendo del tamaño de su población, de la problemática de su crecimiento, de la relevancia económica y social de sus problemas, etc. En consecuencia, la organización de las potestades municipales debería acomodarse a las peculiaridades de cada municipio, al menos dentro de un cuadro de categorías básico, que permitiera diferenciar entre las poblaciones grandes, medianas y pequeñas. De entre ellas, en las mayores, parece evidente que toda la gestión de los intereses municipales no puede confiarse exclusivamente al ayuntamiento y al alcalde, sino que resulta posible admitir, junto a ello, otros órganos deliberantes y ejecutivos.

A su vez, la potestad normativa que corresponda a los municipios, puede distribuirse entre los diferentes **órganos** que integran la Administración municipal, de un modo jerarquizado, de forma que las regulaciones de mayor trascendencia social o económico queden reservadas al ayuntamiento Pleno y las de carácter organizativo y,

<sup>2</sup> *La potestad normativa local autónoma*, Atelier, Barcelona, 2001.

desde luego, las de naturaleza ejecutiva, puedan dejarse a la responsabilidad de los órganos ejecutivos<sup>3</sup>.

Las **ordenanzas** son disposiciones normativas aprobadas por acuerdo del Pleno correspondiente, que regulan los servicios, actividades y los ingresos de las entidades locales.

El concepto de ordenanza se vincula a tres bloques funcionales que son muy diferentes:

- las llamadas “actividades”, que conforman la reglamentación social
- los servicios públicos como “actividad prestacional” y
- los ingresos, que producen las denominadas **ordenanzas fiscales**.

La **autonomía financiera** no es más que una manifestación del principio de autonomía local: ambas se deben producir de forma simultánea y no se entiende la existencia de una sin la otra. Los ayuntamientos como Administración cercana a los ciudadanos que gestiona intereses públicos reciben demandas directas que exigen respuesta, a veces, de forma inmediata. Por ello, las entidades locales precisan disponer de recursos propios que se utilicen racionalmente para satisfacer dichas demandas.<sup>4</sup>

Desde la perspectiva financiera, la **autonomía** significa:

- la capacidad de disponer de recursos propios
- la capacidad de decisión sobre el empleo de los mismos
- el no sometimiento a otras instancias en el ámbito económico y
- la responsabilidad ante los ciudadanos por las decisiones que se puedan adoptar; en este sentido, la asociación entre las demandas ciudadanas y el pago de los tributos resulta evidente.

La Constitución Española en su art. 142 incorpora expresamente el **principio de suficiencia** a favor de las entidades locales como fórmula para garantizar el fin de su tradicional penuria económica. No obstante, puede apreciarse una cierta ambigüedad y un matizado valor normativo al principio de suficiencia financiera, que puede inferirse si tenemos en cuenta las siguientes consideraciones<sup>5</sup>:

a) La suficiencia se refiere a todas las competencias locales, tanto propias como delegadas; cualquier atribución de gestión cuyo coste gravite sobre las arcas locales genera

<sup>3</sup> Ver “La diversificación formativa del ordenamiento local” de Santiago MUÑOZ MACHADO. *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados* N° 7 bis, Quincena 15 - 29 Abr. 2006.

<sup>4</sup> L. PAREJO ALFONSO, *Derecho básico de la Administración local*. Ed. Ariel, Barcelona 1988.  
J.M. BAÑO LEÓN, *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria (remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978)*, Ed. Civitas/Univ. Complutense, Madrid

<sup>5</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2007.

una incidencia financiera sobre recursos propios que debe ser compensada; en especial la prestación de los denominados “servicios impropios”<sup>6</sup>.

b) El modo concreto en que se plasme el principio de suficiencia en el sistema de financiación local constituye una decisión que ha de adoptar el legislador de acuerdo, esencialmente, con criterios de oportunidad política, resultando, por ello, escasamente accesible al control jurisdiccional<sup>7</sup>; y

c) La suficiencia es exigible para el conjunto de todas las corporaciones locales y, por tanto, para garantizar la disponibilidad presupuestaria de todas y cada una de ellas es necesario tener en cuenta la disponibilidad del Estado en su conjunto; depende de los medios realmente existentes y de los que pueda disponer el Estado en su conjunto.<sup>8</sup>

Esta **suficiencia financiera**, sin embargo, no ha supuesto la absoluta desaparición de la **tutela** financiera. ARIAS ABELLAN, D.<sup>9</sup> la define como el conjunto de potestades atribuidas por el Ordenamiento jurídico a un Ente público cuyo ejercicio supone la vigilancia o comprobación sobre la adecuación de la actividad de otro ente público que ni la LBRL ni la LRHL han suprimido totalmente.

## 2.- NATURALEZA Y ALCANCE DE LAS ORDENANZAS FISCALES MUNICIPALES.

Tal y como expresábamos en el apartado anterior, la **potestad tributaria** no es más que una de las manifestaciones del ejercicio del principio de autonomía local, constitucionalmente consagrado.<sup>10</sup>

Las **ordenanzas fiscales** son las normas reguladoras del ámbito tributario derivadas del ejercicio de la potestad tributaria que concretan el principio de autonomía y el ejercicio de la misma, que deberán, en todo caso:

- a. Respetar los principios tributarios de carácter general contenidos en el art. 6 del texto refundido de la LRHL con pleno sometimiento a la Ley.
- b. Contener los elementos esenciales que determina el art. 16 del mismo texto y algunos adicionales que no se contienen específicamente en el mismo pero que resultan de inexcusable incorporación, como más adelante especificaremos.

Las ordenanzas fiscales aprobadas por las entidades locales, constituyen una auténtica manifestación y un ejercicio pleno del principio de autonomía local que reconoce nuestra legislación<sup>11</sup> y una demostración evidente del desarrollo y de la aplicación de estas prerrogativas establecidas en favor de la Administración y de la hacienda del Estado, en general y de las entidades locales, en particular.

En el art. 12 del propio texto refundido de la LRHL se señala que “la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los **tributos locales** se realizará de acuerdo con lo

<sup>6</sup> El art. 26 de la Ley 7/85, de Régimen Local establece los servicios mínimos que deben prestar los municipios con carácter obligatorio, por sí o asociados con otros.

<sup>7</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional 179/1985 y 104/2000

<sup>8</sup> STC 96/1990: Su finalidad no es más que la de garantizar en el marco de las disponibilidades presupuestarias la suficiencia financiera de todas y cada una de las corporaciones locales para posibilitar la consecución efectiva de la autonomía constitucionalmente garantizada.

<sup>9</sup> *La tutela financiera de las Entidades locales*. Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid, 1993.

<sup>10</sup> *Guía de Ordenanzas Municipales* de Valentín MERINO ESTRADA. Edit. Bayer Hnos. S.A.

<sup>11</sup> Constitución Española, Ley 58/2003, General Tributaria y Ley 7/1985 Reguladora de las Bases del Régimen Local

prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo”.

Además, su segundo apartado añade que “a través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán **adaptar** la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa”.

En principio cabe entenderlas, por tanto, como normas que dictan estos entes como mecanismo de adaptación de aquellos aspectos que no están definidos con precisión o que aparecen simplemente apuntados en el ordenamiento jurídico general. Dicho en otros términos, completan y desarrollan las previsiones contenidas en la Ley.

Además, se convierte en el instrumento adecuado para lograr la conciliación entre los dictámenes normativos y el régimen de organización y funcionamiento interno de cada entidad local. En teoría, éste es su fundamento y su intencionalidad y no otra.

Sin embargo, en realidad la función y la funcionalidad de las **ordenanzas fiscales** van mucho más allá; así se sabe y así se acepta. En muchas ocasiones y en la práctica, incluso vienen a desempeñar el papel que a otro nivel y en otro sentido realiza la misma Ley: llegan a convertirse en verdaderas leyes en su ámbito de aplicación. No obstante, el propio legislador viene a advertir que, en cualquier caso, no se podrá contravenir el contenido de las normas.

Bien, pero ¿qué pasa cuando la norma no existe en determinados casos, se calla, omite precisiones o no resulta suficiente para aplicarla desde el punto de vista práctico? ¿cómo actúa la entidad local en estos supuestos?

El art. 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria concreta aquellos elementos que, en la regulación de un tributo, deberán de estar previstos y regulados por Ley. Efectivamente, en relación a las tasas municipales, el texto refundido de la LRHL contienen estos elementos esenciales –hecho imponible, supuestos de no sujeción, sujetos pasivos, cuota tributaria, devengo, gestión- sin embargo lo hace de forma un tanto singular e imprecisa, en algunos casos. Podemos apreciar algunos ejemplos de ello.

#### a) En relación al **hecho imponible**.

Establece el art. 20 del texto refundido de la LRHL al referirse a las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local que “las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, **y en particular** por los siguientes...”; lo cual viene a convertir la posterior relación en una lista abierta y orientativa que, en ningún caso, puede entenderse como “lista cerrada”.

El legislador utiliza esta técnica enunciativa para ejemplificar los supuestos de exacción pero contempla la posibilidad de que existan otros no mencionados expresamente que, puedan convertirse en hechos imponibles por cumplir los principios esenciales de la tasa<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Para que se pueda exaccionar una tasa es preciso: a) que se trate de un aprovechamiento especial o privativo, b) que su uso sea legítimo y c) que los bienes sean de dominio público local.

En este sentido, tal y como reconoce la revista *El Consultor*, no resulta descartable sostener que los buzones de Correos pueden estar sujetos a la tasa por aprovechamiento del dominio público local.<sup>13</sup>

**b) En relación a las normas de gestión.**

A pesar de las múltiples alternativas que se pueden presentar en este aspecto, el texto refundido solo hace unas vagas referencias a dos cuestiones concretas:

- que las tasas pueden exigirse en régimen de autoliquidación; lo cual es una obviedad.
- que las entidades locales podrán establecer convenios de colaboración con entidades, instituciones y organizaciones representativas de los sujetos pasivos de las tasas, con el fin de simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas de aquéllas, o los procedimientos de liquidación o recaudación; lo cual también parece una obviedad.

Constituyen ejemplos especialmente significativos del grado de detalle que se utiliza para la regulación de las tasas en contraposición con el que se emplea para la regulación de los impuestos. Es decir, el grado de precisión que el texto refundido que aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) utiliza para definir los diferentes elementos impositivos (hecho imponible, sujeto pasivo, cuota tributaria, gestión del tributo), se sustituye por unas genéricas, vagas y obvias referencias cuando se trata de la regulación de las tasas; a pesar de que éstas gozan de esa misma naturaleza tributaria.

¿Cómo debemos entender que el grado de minuciosidad con la que se regula en el texto refundido el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, haciendo alusión incluso a normas catastrales que completan y condicionan en gran medida la aplicación del mismo, se sustituya por una mera referencia a que los ayuntamientos podrán establecer una tasa por el servicio de recogida de basuras, cuando en la práctica esta tasa puede llegar a convertirse en un segundo IBI afectando a los mismos sujetos pasivos, a los mismos inmuebles e, incluso puede llegar a emplear los mismos elementos tributarios para configurar la tarifa, verbigracia el valor catastral?

En el primer caso, el IBI, la intervención del ayuntamiento se circunscribe a poco más que la aprobación de un tipo de gravamen y unas bonificaciones potestativas, sin

---

<sup>13</sup> El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (EC 1106/2004), únicamente prevé, en su art. 21.2, y exclusivamente para la modalidad de tasas por utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público local, la exención a favor del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales por los aprovechamientos inherentes a los servicios público de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional. Y en este sentido hemos de decir que Correos ha evolucionado, sufriendo diferentes cambios: en 1992, deja de ser una Dirección General para transformarse en organismo autónomo de carácter comercial y cinco años después, en entidad pública empresarial. En junio de 2001 estrena una nueva forma de gestión bajo un nuevo régimen jurídico: el de sociedad anónima estatal. Deja, pues, de ser explotado el servicio directamente por el Estado, pues aunque estamos ante una forma de gestión directa, cuando tal explotación se lleva a cabo a través de una sociedad mercantil el servicio no se explota directamente. Esta postura puede ser discutida, y de hecho lo será por parte del Estado, pero creemos que es perfectamente sostenible, dado el principio contenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre [BOE del 18], General Tributaria (LGT 2003), art. 14, que prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

embargo, en el segundo de los casos, la tasa de basuras, el mismo ayuntamiento dispone de absoluta libertad –que roza la discrecionalidad– para el establecimiento de elementos tributarios, normas de gestión, establecimiento de tarifas, regulación de supuestos de no sujeción, e incluso verdaderos beneficios fiscales encubiertos en forma de descuento, tarifas reducidas, subvenciones compensatorias y un largo etcétera.

No ocurre así en el caso de los impuestos; en particular, los de carácter obligatorio<sup>14</sup>. En estos casos, el texto refundido de la LRHL contiene los elementos esenciales para que se pueda aplicar de forma directa, incluso, en ausencia de un pronunciamiento expreso de la entidad local.

Ante la ausencia de este pronunciamiento expreso el texto refundido contempla todos los elementos necesarios para que el tributo pueda exigirse, abundando de esta forma en su naturaleza preceptiva. Esta previsión alcanza, incluso, a la fijación de un tipo de gravamen mínimo que se aplicaría por defecto, una fórmula de gestión e, incluso, un régimen de beneficios fiscales preceptivos.

Sí es cierto que también en estos casos, la existencia de una ordenanza municipal ayuda a concretar y adaptar las disposiciones legales a las características organizativas y a las especificidades de cada ayuntamiento; amen de cumplir con esa otra función adicional de completar o aclarar cuestiones sustanciales o procedimentales de otra naturaleza:

- aportación de documentos o concreción de requisitos
- aprobación de modelos y plazos
- concreción de beneficios fiscales: forma o modelo, plazo de solicitud o documentos a aportar.
- otros aspectos sustantivos y formales

En cualquier caso, las ordenanzas **deberán contener** los elementos esenciales que establece el artículo 16 del texto refundido de la LRHL y aquellos otros que exigen la jurisprudencia:

- a) La determinación del hecho imponible, los sujetos pasivos y responsables del tributo, las exenciones, reducciones y bonificaciones, la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen o la cuota tributaria, el período impositivo y el devengo.
- b) Los regímenes de declaración y de ingreso.
- c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.
- d) Los elementos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias
- e) Por último y cuestión fundamental como ya veremos, el **informe técnico-económico** que debe justificar la cuantía de la tasa.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> Artículo 59. del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Enumeración de impuestos.

1. Los ayuntamientos exigirán, de acuerdo con esta Ley y las disposiciones que la desarrollan, los siguientes impuestos:

- a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- b) Impuesto sobre Actividades Económicas.
- c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

2. Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta Ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales.

<sup>15</sup> STS de 12 de marzo de 1997, de 23 de mayo de 1998, de 6 de marzo de 1999 y de 1 de julio de 2003.



Al margen de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, en la mayor parte de las ocasiones los elementos anteriores están condicionados, en gran medida por la forma que la entidad local utilice para la prestación de los servicios o la realización de las actividades<sup>16</sup>.

En cuanto al trámite de aprobación de las ordenanzas, se encuentra perfectamente descrito en el art. 17 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, siendo, además, un procedimiento común para el establecimiento, la supresión y la ordenación de tributos:

*“1. Los **acuerdos provisionales** adoptados por las corporaciones locales para el establecimiento, supresión y ordenación de tributos y para la fijación de los elementos necesarios en orden a la determinación de las respectivas cuotas tributarias, así como las aprobaciones y modificaciones de las correspondientes ordenanzas fiscales, se expondrán en el **tablón de anuncios** de la Entidad durante treinta días, como mínimo, dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas.*

*2. Las entidades locales publicarán, en todo caso, los anuncios de exposición en el **boletín oficial de la provincia**, o, en su caso, en el de la comunidad autónoma uniprovincial. Las diputaciones provinciales, los órganos de gobierno de las entidades supramunicipales y los ayuntamientos de población superior a 10.000 habitantes deberán **publicarlos**, además, en un **diario** de los de mayor difusión de la provincia, o de la comunidad autónoma uniprovincial.*

*3. Finalizado el período de exposición pública, las corporaciones locales adoptarán los **acuerdos definitivos** que procedan, resolviendo las reclamaciones que se hubieran presentado y aprobando la redacción definitiva de la ordenanza, su derogación o las modificaciones a que se refiera el acuerdo provisional. En el caso de que no se hubieran presentado reclamaciones, se entenderá definitivamente adoptado el acuerdo, hasta entonces provisional, sin necesidad de acuerdo plenario.*

*4. En todo caso, los acuerdos definitivos a que se refiere el apartado anterior, incluyendo los provisionales elevados automáticamente a tal categoría, y el texto íntegro de las ordenanzas o de sus modificaciones, habrán de ser **publicados en el boletín oficial de la provincia** o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial, sin que entren en vigor hasta que se haya llevado a cabo dicha publicación.*

*5. Las diputaciones provinciales, consejos, cabildos insulares y, en todo caso, las demás entidades locales cuando su población sea superior a 20.000 habitantes, **editarán el texto íntegro** de las ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos dentro del primer cuatrimestre del ejercicio económico correspondiente.*

*En todo caso, las entidades locales habrán de expedir copias de las ordenanzas fiscales publicadas a quienes las demanden”.*

<sup>16</sup> Para profundizar más sobre las diferentes formas de gestión de los servicios públicos consultar el estudio de Jorge SANJUÁN ALBACETE que trata de analizar los efectos que la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, ha tenido en las diferentes formas de gestión de los servicios públicos locales (a excepción de las sociedades mercantiles participadas por las Entidades locales), con especial detenimiento en los organismos autónomos y en las novedosas en el ámbito local entidades públicas empresariales.

En relación al contenido del presente artículo conviene tener en cuenta que antes de proceder al acuerdo de aprobación inicial del Pleno sería necesario:

- a. Una propuesta técnica con los fundamentos y elementos objetivos que la justifican, conteniendo todos los elementos que se detallan en el apartado 1 de anterior mención, acompañado, especialmente, de los estudios económicos que resulten necesarios y suficientes para justificar la existencia del necesario equilibrio entre el valor de los aprovechamientos o los costes de los servicios o actividades y las cantidades a exaccionar de los sujetos pasivos. Insiste la jurisprudencia sobre la necesidad de justificar los ingresos que se esperan alcanzar mediante la aplicación de la tasa.
- b. El pronunciamiento de la Intervención General por su afección sobre el presupuesto municipal<sup>17</sup> y, en su caso, y cuando así sea requerido para ello el informe del Secretario General o de la Asesoría Jurídica Municipal<sup>18</sup> o del Tribunal Económico-Administrativo municipal para aquellos municipios en los que exista y se estén sometidos al Título X de la Ley 7/85 LBRL<sup>19</sup>.
- c. En su caso, y siempre que así se prevea en el correspondiente reglamento orgánico interno de funcionamiento de la entidad local, el pronunciamiento de la Junta de Gobierno Local, las Comisiones Informativas y el cumplimiento del plazo previo de alegaciones de los grupos políticos.
- d. A continuación se produciría la aprobación provisional por el Excmo. Ayto. Pleno. Con posterioridad se seguirían los trámites referidos en el citado art. 17 de la LRHL.

### **3.- LAS TASAS: EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y DE PROPORCIONALIDAD<sup>20</sup>.**

La aplicación de una tasa, al igual que ocurre con cualquier otro tributo, debe estar presidida por el escrupuloso respeto al principio constitucional de **capacidad económica**. Así lo establece el art. 31 de la Constitución Española, el art. 3 de la vigente Ley General Tributaria y el art. 8 de la Ley 8/1989 de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos.<sup>21</sup>

El principio de capacidad económica puede entenderse en un doble sentido:

<sup>17</sup> Artículo 213 y ss, del texto refundido de la LRHL

<sup>18</sup> Artículo 122 de la Ley 7/85, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

<sup>19</sup> Artículo 137 de la Ley 7/85, Reguladora de las Bases del Régimen Local

<sup>20</sup> Para profundizar en el estudio de las tasas consultar: *Tasas y precios públicos en el Derecho español* de MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995; *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español* de ABAD FERNÁNDEZ, M. y otros, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991; *Problemas actuales de las tasas* de RUIZ GARIJO, M, Lex Nova, Valladolid, 2002.

<sup>21</sup> Artículo 31 (CE). 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

Artículo 3. Ley 58/2003, General Tributaria: Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario. 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

- a. en sentido directo, entendida como disponibilidad de una renta o de un patrimonio
- b. en sentido indirecto, entendiéndola como la potencialidad que se demuestra cuando se produce un acto de consumo de un bien o servicio –aunque sea público- o cuando se realiza una actividad –aunque resulte obligatoria-.

En cualquier caso, el principio de capacidad económica no es interpretado de forma unánime por la doctrina. Algunos autores (*Yebra, Martul-Ortega o Lago Montero*) consideran que el principio de capacidad económica es un típico concepto jurídico indeterminado que no supone más que una mera declaración de principios, pero que en realidad carece de contenido normativo; para otros (*Rubio de Urquía, Arnal Suría o Pérez Royo*) es necesaria una aplicación correcta y rigurosa de este principio, que exige que se tenga en cuenta obligatoriamente en relación a las tasas.

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 9 de Junio de 2001 señala que “la idea clave, a modo de conclusión, es que en la tasa existe una solicitud de prestación del servicio por parte de los particulares, los cuales se mueven por su interés particular, es decir reciben algo que les beneficia, y este es el fundamento del tributo-tasa, no la capacidad de pago del particular».

La Resolución de 28 de octubre de 2008, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación al Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización privada o aprovechamiento especial de dominio público local contiene, en este sentido, una contundente afirmación digna de ser resaltada:

“En relación al principio de capacidad económica que debe prevalecer en el establecimiento de cualquier exacción en general y en el de las tasas en particular –art. 24.4 del texto refundido de LRHL- este informe afirma que **en ninguna de las ordenanzas fiscales** reguladoras de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local para los ejercicios 2001 y 2002, aprobados por los Ayuntamientos fiscalizados –son un total de 31- **se ha tenido en cuenta la capacidad económica** de los sujetos pasivos a la hora de determinar su cuantía”.

Señalar que entre los municipios fiscalizados existen algunos de importante tamaño como Cádiz, Córdoba, Albacete, Palma de Mallorca, Santa Cruz de Tenerife, Gijón, Logroño o Murcia, entre otros.

Hay que tener en cuenta que en el propio informe se detallan la pluralidad de criterios y de variables que se han utilizado en los diferentes ayuntamientos y en los respectivos informes técnico-económicos para justificar y graduar las respectivas exacciones analizadas; sin embargo, a juicio de los fiscalizadores no se advierten indicios de la aplicación de este principio o no resultan suficientes para relacionarlo con la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Afirmación contundente y preocupante que podría llevarnos a las siguientes reflexiones:

- ¿No será que se trata de un principio que puede entrar en confrontación directa con otros principios propios o elementales de la filosofía de una tasa, como el de valor de mercado o con el de utilidad del aprovechamiento que la misma norma –art. 24.1.a)- emplea?

- ¿No será que tendría que perfilarse en mejor y mayor medida la aplicación de este principio en el ámbito de las tasas y en concreto para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial en el ámbito local?

- ¿No será que los gestores locales tienen que utilizar su imaginación para intentar conciliar la liberalidad o ambigüedad de las normas con los principios tributarios genéricos, la suficiencia financiera, la aplicación práctica de los tributos y el sentido común?

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 1995, la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 1 de Diciembre de 1995 o la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sede de Granada, de 7 de Octubre de 1996 señalan:

*“La tasa es un tributo que **se ajusta mal al criterio de la capacidad económica** de los llamados a satisfacerla -y, esta idea se evidencia, con cierta singularidad, en el caso de la tasa por recogida de basuras -; el mismo art. 24.3 de la Ley 39/1988 lo viene a reconocer así, cuando dice que «para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas», **no se trata de un mandato imperativo** de la ley a quienes deben organizar el sistema de tasas locales, sino de **un criterio orientativo**, un consejo a seguir, una posibilidad entre otras, que se materializa en el término legal «deberán», y así se dice, precisamente, porque la tasa no está pensada -como el impuesto- para medir las capacidades económicas individuales, sino ante todo; para financiar servicios públicos por vía diferente a los impuestos. No obstante, no significa esto que a la hora de establecerlas y, sobre todo de cuantificarlas, no se atienda a índices de capacidad de riqueza, o lo que es igual, a parámetros adecuados para medir o cuantificar el coste del servicio a financiar por medio de tasas. Y desde esta perspectiva, ése ha sido el criterio seguido por el Ayuntamiento de Granada que ha graduado la tasa por recogida de basuras de los establecimientos hoteleros, en atención a su categoría, y la correspondiente a los restaurantes, según el número de contenedores de los residuos y desechos, parámetros que son consecuentes con el tributo que se analiza, como igualmente válidos hubieran resultado otros módulos que tengan relación con el vertido de residuos urbanos por estos establecimientos.*

*En consecuencia, tampoco es de apreciar en este punto, causa susceptible de invalidar las disposiciones de la Ordenanza municipal reguladora de la tasa por recogida de basuras, para el ejercicio de 1993”.*

Algunas Sentencias han sido mucho más contundentes en relación al principio de capacidad económica y llegan a afirmar que:

*“La Ciencia de la Hacienda ha distinguido siempre, dentro de los tributos, tres especies, los **impuestos** basados en la capacidad económica o de pago de los contribuyentes, medida fundamentalmente por la renta, el patrimonio o el gasto, las **contribuciones especiales** como recuperación por los entes públicos del coste de realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, que originan un beneficio especial o un aumento de valor a favor de los contribuyentes, y por último, las **tasas** fundadas en el beneficio que los ciudadanos reciben por razón de los servicios públicos que les prestan los entes públicos, cuya cuantía máxima viene determinada por el coste del servicio, imputable a cada acto de prestación de servicios o por la ocupación privativa o aprovechamientos especiales del dominio público.*

*La inclusión de la capacidad económica en la cuantificación de las tasas, **desnaturaliza** las mismas, y aumenta la dificultad de su cuantificación*<sup>22</sup>.

En cuanto al **principio de proporcionalidad**, se contempla en el art. 84 de la Ley de Bases del Régimen Local y en los artículo 1 al 22 del Decreto de 17 de junio de 1955 por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales. Habrá de ser respetado, por tanto, por las entidades locales en el ejercicio de sus actividades por cuanto así también lo impone el art. 106 de la Constitución Española que exige que las potestades administrativas estén sometidas al fin que las justifica.

En relación a las tasas por prestación de servicios o realización de actividades, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1988 llega a afirmar que sólo cuando claramente se demuestra la exigencia de un reprochable exceso entre lo recaudado por las tasas y los costes del servicio procede la anulación de las liquidaciones.

La Sentencia de 6 de junio de 2006 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Gijón llega a afirmar que, en relación a la aplicación de la tasa por aprovechamiento de la vía pública por la instalación de cajeros automáticos que:

*“La exigencia de 107 euros anuales a una entidad bancaria por el aprovechamiento especial de la vía pública potencialmente las 24 horas de cada día del año, no puede considerarse desproporcionado”.*

Como vemos la aplicación de este principio se reduce a una cuestión de puro sentido común por encima de cualquier otra valoración, a pesar de lo que pueda contenerse en el supuesto informe técnico-económico que lo apoya.

Por último añadir que según la jurisprudencia la tasa tiene, además, una **naturaleza retributiva**. Es decir, que se trata de un tributo exigido como contraprestación de una actuación administrativa o servicio prestado, que es lo que la diferencia del impuesto. La nota de reciprocidad en la contraprestación la diferencia del impuesto, y el principio de «tarifa suficiente» busca una cierta **proporcionalidad** entre el beneficio obtenido y el coste del servicio.<sup>23</sup>

#### **4.- EL INFORME TÉCNICO-ECONÓMICO<sup>24</sup>.**

El informe técnico-económico, que debe de formar parte del expediente de aprobación de la ordenanza reguladora de la tasa, se convierte en el elemento más vulnerable del expediente de aprobación o modificación de la misma. Es además, uno de los elementos más controvertidos en los Tribunales y de los que más pronunciamientos provoca. Además, su ausencia o insuficiencia provocan la nulidad absoluta de la ordenanza que la regule<sup>25</sup>.

Este informe no puede considerarse como un simple elemento formal que precede a la aprobación de la ordenanza, su presencia es el instrumento esencial para la determinación de la cuantía de la deuda tributaria y, además, la garantía necesaria de

<sup>22</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2002.

<sup>23</sup> STSJ del País Vasco de 9 julio de 2001.

<sup>24</sup> *Derecho de los bienes públicos*. Julio V. GONZÁLEZ GARCÍA. Edit. Tirant lo Blanch. 2009

<sup>25</sup> Así lo reconoce, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2001

que ésta se encuentra sometida al principio de reserva de ley que reconocen los artículos 8 de la Ley General Tributaria y 31.3 de la Constitución Española. Si falta en la ordenanza, al ser un elemento esencial de la misma, provocaría su invalidez y anulabilidad inmediata.<sup>26</sup>

Como sabemos existen dos clases diferentes de tasas que presentan singularidades muy concretas y diferentes, tal y como veremos más adelante con mayor grado de detalle:

- La tasa por utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local
- La tasa 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.

En cualquier caso, podemos extraer una serie de conclusiones en relación a dicho informe:

1. Que, tal y como reconoce el art. 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos, el informe técnico-económico deberá de estar presente en cualquier tipo de expediente regulador de una tasa; incluso en aquellos casos en que el expediente consista en una simple actualización de tarifas de ejercicios anteriores.<sup>27</sup>
2. Que deberá de contener referencias expresas y justificadas de todas las variables necesarias –cuanto más, mejor– para valorar la utilidad derivada del aprovechamiento, el coste del servicio o de la actividad.
3. Que deberá contener una previsión de los ingresos estimativos que la tasa proporcionaría –principio de equilibrio entre ingresos y utilidades o costes–.
4. Que la tarifa debe quedar estructurada de tal forma que se respete el principio de capacidad económica de los sujetos pasivos obligados a satisfacerla

#### **4.1.- Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.**

En esta modalidad de la tasa, su importe no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

Salvo esta última expresión –*en su defecto, el valor de la prestación recibida*– que resulta de difícil interpretación, parece claro que las referencias legales aluden al **conjunto** de la exacción en relación al coste del servicio o la actividad; que también habría que entenderla referida a su totalidad. Es decir, que no cabrían valoraciones individuales y personalizadas para obtener un equilibrio constante entre coste y exacción. Se admite, por tanto, la posibilidad de que el desequilibrio individual se pueda producir en aras de otros principios generales, como el de capacidad de pago, pero no en relación al conjunto de la exacción; tal y como reconoce, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 1994.

<sup>26</sup> STS de 1 de julio de 2003

<sup>27</sup> STS de 21 de marzo de 2007. En cualquier caso, conviene justificar en el expediente de modificación de la ordenanza que la actualización de las tarifas no provoca distorsiones en relación al precio de mercado, el valor de los aprovechamientos o el coste de los servicios o de las actividades afectadas.

Su cuantificación se traduce en una cuestión eminentemente contable. Se trata de ir sumando los diferentes componentes que inciden de forma directa o indirecta en la prestación del servicio o en la realización de la actividad.

Con los **costes directos** no parecen existir demasiados problemas: se trataría de ir imputando –sumando– todos aquellos que forman parte de la prestación del servicio o de la actividad. El problema estriba en encontrar una solución adecuada o razonable para la imputación de los costes **indirectos**. Para ello, se utilizan habitualmente criterios contables –contabilidad de costes– o estudios estadísticos que permitan la distribución porcentual de costes cuando inciden en diferentes servicios o actividades. Parece claro que habrá que considerar los costes de amortización y los costes financieros, en todo caso; así como aquellos otros que resulten necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan.<sup>28</sup>

Otra cuestión añadida, posteriormente, es lograr una aplicación individualizada y razonable de las cuotas entre los obligados a satisfacerla. **La estructuración de la tarifa** es otra de las cuestiones más delicadas de la exacción de la tasa.

Supongamos que partimos de una tasa significativa en este aspecto: **la tasa por la recogida domiciliaria de basuras**.

Su recepción obligatoria y la realización de este servicio en una situación de monopolio, justifican la consideración de la exacción como tasa; independientemente de la forma de la prestación del servicio. Una de las características esenciales de la misma es, además, su extenso ámbito de aplicación; como ya señalamos en otros apartados se convierte en un tributo con muchas similitudes con el impuesto local por antonomasia: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La imputación directa de costes también parece fácil: operarios directamente utilizados para la recogida y el desplazamiento de residuos, los costes de las maquinarias y herramientas, los combustibles, los costes de reparación, los gastos de mantenimiento, las amortizaciones, los alquileres... que resulten imputables al servicio formarán parte de la evaluación de la tarifa.

Cuestión más complicada es determinar los gastos administrativos o generales que inciden, en cierta medida en el servicio final. La contabilidad de costes, en su caso, puede ser un instrumento adecuado para ello.<sup>29</sup>

Una vez calculado el coste total imputable a la gestión del servicio o a la realización de la actividad gravada, la siguiente cuestión consiste en determinar la forma de estructurar la tarifa.

En ocasiones, tal y como sucede en el caso de esta tasa, la exacción se puede llegar a convertir en un segundo I.B.I., si se utilizan variables como la valoración catastral como fórmula para la graduación de las cuotas.

---

<sup>28</sup> Art. 19.3 de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos

<sup>29</sup> *Cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales* – Thomson-Civitas-Edición 2005

Para lograr una proporcionada aplicación y consideración de los principios de capacidad económica, equilibrio, progresividad y justa distribución de la carga tributaria tendríamos que emplear una adecuada combinación de variables para ello.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2007, antes citada señala que:

*“Y precisamente una situación de este tipo es la que se nos plantea ahora, porque a la vista del llamado estudio económico-financiero formado por el Ayuntamiento demandado, que no es, sino una simple relación de costes sin justificación alguna y de ingresos previsibles, no puede venirse en conocimiento de la realidad de los datos que figuran y, en el caso presente, y, en concreto, como se ha llegado a la cifra de 68.976.060 ptas., que figura en concepto de coste del servicio de recogida de basuras, lo que se podría haber justificado sin ningún esfuerzo.*

*Pero es que además, concurre la circunstancia de que planteada esta cuestión, en relación con la posible inclusión de los costes de limpieza viaria y de playas, en el período de información pública, la hoy recurrente no recibió respuesta razonada a sus alegaciones, a pesar de que el artículo 21.1 de la Ley 39/1988, establece claramente que "las Entidades Locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes...e) Limpieza en la vía pública".Y todavía más, con posterioridad, en el recurso contencioso administrativo, la representación procesal del Ayuntamiento de Tossa de Mar ha mantenido la conducta procesal elusiva antes referenciada.*

*Por esta sola razón, procede la declaración de nulidad del Acuerdo de modificación de la Ordenanza.*

*Pero es que además, y a falta de una mínima justificación en otro sentido, hay que entender que los gastos de colocación de papeleras y de conservación y mantenimiento de las mismas, forman parte del servicio público de limpieza viaria, por lo que su coste no puede incorporarse al del servicio de recogida de basuras y en la tasa que grava la prestación de este servicio, de acuerdo a lo antes dicho.*

*En fin, debido a que el estudio económico no es sino una mera relación de costes e ingresos, tampoco se concretan o justifican los conceptos o cuantías del "gasto de legalización de basurero" y "canon abocador Ajuntament Lloret de Mar", así como los intereses y comisiones de anticipos, y premio de cobranza del Consell Comarcal de la Selva.”*

Recientemente el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía<sup>30</sup> ha venido a confirmar la procedencia de cobrar la tasa de basura **en función al valor catastral de la vivienda**, entre otras cuestiones, por respetar el principio de capacidad económica. Afirma la referida Sentencia que:

*“Podrá ser criticable por más o menos acomodado a la ortodoxia y a la técnica un método de cuantificación de una tasa concreta como la que nos ocupa, pero ello, no necesariamente acarrea su ilegalidad, salvo que se acreditara ir en contra del principio de capacidad económica, y ello no acontece en el supuesto de litis donde precisamente para velar por tal principio se procura adecuar el mayor o menor importe de la tasa al mayor o*

<sup>30</sup> Sentencia de 23 de enero de 2009 en relación a la ordenanza fiscal reguladora de la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos en el Ayuntamiento de Vélez-Málaga



*menor pago de IBI, revelador, siquiera indiciariamente, de una determinada capacidad económica en el sujeto pasivo”.*

Se reconoce la imposibilidad de indagar, caso por caso, la basura generada por cada uno de los sujetos pasivos que hagan uso del servicio.

En la Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 marzo 2007, se señala que resultan evidentes las dificultades que en algunos supuestos pueden plantearse, al elaborar los estudios económicos justificativos, especialmente en el caso de pequeños municipios. Así lo indicó ya la Sentencia de 8 de marzo de 2002, con ocasión de la tasa de apertura de establecimientos, en la que después de relacionar el complejo contenido del estudio económico referido a dicha tasa, se dijo por la Sala, ser consciente de que **“los requisitos expuestos son un «desideratum», y que en ciertos aspectos será obligado admitir ciertas aproximaciones, sin base estadística suficiente**, pero, en todo caso, exhorta sobre la **necesidad ineludible de huir de la arbitrariedad y de evitar la indefensión de los contribuyentes**, que son frecuentemente la parte débil e indefensa de la relación jurídico-tributaria.”

Esta Sentencia viene a recordar que, en el estudio técnico-económico, no sirve con una mera relación numérica, sin explicación, ni motivación alguna, de los costos que corresponden a los distintos servicios, además, se exige que exista un detalle de **los ingresos previstos que la tasa comporta**. Su omisión puede provocar la falta de un trámite esencial del procedimiento que obligaría a la anulación de la misma.<sup>31</sup>

#### **4.2.- Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.**

Son muchas las afirmaciones que podemos extractar de los pronunciamientos jurisdiccionales.

El artículo 25 del texto refundido de la LRHL señala que “los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de **informes técnico-económicos**, en los que se ponga de manifiesto **el valor de mercado** o la previsible cobertura del coste de aquéllos, respectivamente”.

De la propia dicción del articulado podemos deducir su conflictividad: el valor de mercado –en las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local– y el coste del servicio –en las tasas por prestación de servicios o realización de actividades–, se convierten en los únicos referentes válidos para su adecuada cuantificación.

Como señalábamos con anterioridad no existen más precisiones legales sobre la forma de aplicar el principio de capacidad económica y el resto de los principios generales de orden tributario o la forma de conjugarlo con los conceptos anteriores (valor de mercado o coste del servicio).

Al margen de lo anterior, supongamos, por ejemplo, que se pretende exigir una tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de la vía pública por las

<sup>31</sup> TSJ Comunidad Valenciana, Sección 3ª, Sentencia de 26 de sept. de 2008.

**instalaciones de mesas y sillas**, habitual en bares, restaurantes y similares. La cuestión más delicada radica en encontrar una respuesta lógica para esta cuestión: ¿cómo calcularíamos el valor de mercado o el valor de la utilidad derivada del aprovechamiento del dominio público o del suelo ocupado?

En la práctica, podemos emplear determinados referentes que constituyen elementos indiciarios, en muchos casos, para calcular dicho valor: valor teórico de compra-venta (no existe para el dominio público), valor catastral (tampoco existe), beneficio medio presunto (es prácticamente imposible precisarlo), valor de un usufructo (demasiado forzado)...

Como vemos ninguna de las variables anteriores nos conduce de forma rigurosa al valor de la utilidad derivada del aprovechamiento y, por tanto, el valor de referencia para la cuantificación de la tasa en los términos exigidos por la normativa que conocemos. Son más bien ejercicios teóricos de aproximación para justificar lo que, en realidad sucede: son variables que se usan como excusa para llegar a una exacción, en general, y una cuota, en particular, razonable.

El Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización privada o aprovechamiento especial de dominio público local<sup>32</sup> afirma que la doctrina ha considerado como valor de mercado lo que costaría el **arrendamiento del suelo público si fuera privado**, teniendo en cuenta, en primer lugar, el valor de **adquisición** del suelo según su zona o categoría, y adicionalmente la **duración del aprovechamiento y la superficie ocupada**. También se afirma que la utilidad obtenida incluye la **intensidad de uso** del bien y su eventual **valor de mercado**, pero no la modalidad del uso u otros criterios como la rentabilidad esperada.

En otros términos, para determinar adecuadamente el valor del aprovechamiento tendríamos que considerar:

- |    |  |
|----|--|
| 1. | El precio del arrendamiento si el suelo fuese privado. |
| 2. | El precio de adquisición.                              |
| 3. | La duración y la superficie ocupada.                   |
| 4. | La intensidad del uso                                  |
| 5. | Su valor de mercado.                                   |

La conjugación de todos estos elementos se convierte en una ardua tarea sobre la que no cabe otra receta que la de aplicar un importante componente de esfuerzo, imaginación y sentido común.

## **5.- LA CUANTÍA DE LAS TASAS Y LA VALORACIÓN DEL APROVECHAMIENTO.**

El artículo 24.1 de la LRHL establece que, con carácter general, el importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local debe fijarse, con carácter general, "tomando como **referencia el valor** que tendría en el **mercado la utilidad** derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los **bienes** afectados no fuesen **de dominio público**. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán

<sup>32</sup> BOE núm. 36 de 11 de febrero de 2009

señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, **los criterios y parámetros** que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada”.

Curiosas expresiones que nos obligan a efectuar algunas consideraciones:

- Empezando por el final: En el caso de la utilidad privativa o el aprovechamiento especial las ordenanzas fiscales podrán fijar los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de esta utilidad. Es decir, que la definición de estos criterios y parámetros corresponde a las propias entidades locales; sin que exista una referencia que pueda servir para su concreción.  
Esta ambigüedad de la norma es la que provoca numerosos pronunciamientos jurisdiccionales que, ante la falta de concreción, no pueden estar basados más que en la lógica y en el sentido común.
- En general, se utilizan diferentes conceptos subjetivos que son de difícil concreción y que, del mismo modo, conducen a que las entidades locales apliquen grandes dosis de racionalidad y tengan que esperar posteriormente el pronunciamiento de los Tribunales.

Si no fuese de esta forma ¿cómo podríamos llegar al establecimiento de las tasas tomando como **referencia el valor** que tendría en el **mercado la utilidad** derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los **bienes** afectados no fuesen **de dominio público**?

No debemos olvidar, además, que en base a su naturaleza tributaria debemos de tener en cuenta además, tal y como, reconoce la jurisprudencia constantemente:

- el principio de capacidad económica y justicia tributaria
- el principio de equilibrio y proporcionalidad
- el principio de limitación de la exacción en función del aprovechamiento o del coste del servicio o de la actividad

Como podemos advertir, resulta complicado encontrar la fórmula ajustada para lograr el adecuado equilibrio de todos estos factores; sobre todo por la presencia de la numerosa subjetividad e indefinición de los términos empleados.

Asimismo, el propio artículo 24.1 de la LRHL prevé **excepcionalidades** y criterios particulares de determinación del importe de las tasas, cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, y cuando se trate de utilización privativa o aprovechamientos especiales a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros de carácter general que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario.

Este último caso merece especial atención por la peculiaridad de fijación de su importe «en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas».

En este mismo sentido la Ley 15/1987, de 30 de julio, de Tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, en su artículo 4.º sustituye, para el caso de esta empresa, todos los tributos de carácter municipal, con excepción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por una compensación en metálico de periodicidad anual, consistente en un 1,9 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación en cada término municipal.

Resulta especialmente significativo como el legislador, en estos casos concretos y por medio de estas excepcionalidades se aparta de los principios esenciales ordenadores del sistema tributario o al menos no hace alusión alguna al respecto, por lo que hemos de entender que:

- a. están intrínsecamente contenidos en la formulación, o
- b. es una excepción de tal calibre que, en aras de su aplicación práctica, justifica la violación de esos principios esenciales.

En cualquier caso, en base a la redacción de la norma hemos de suponer que se han efectuado los estudios empíricos necesarios y suficientes para justificar que, en el caso concreto de las empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, la utilidad derivada del aprovechamiento del suelo, subsuelo o vuelo resulta equivalente al 1'5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal.

En el particular caso de la Compañía Telefónica, la tasa *se sustituye* por una compensación en metálico que debemos entender, también, que representa la utilidad del aprovechamiento y que representa el 1'9% de sus ingresos brutos en el término municipal.

En estas condiciones, por tanto, no resultan extrañas las conclusiones contenidas en el Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización privada o aprovechamiento especial de dominio público local (BOE núm. 36 de 11 de febrero de 2009) y que más adelante analizaremos con mayor detalle.<sup>33</sup>

Una vez valorado el aprovechamiento, bien de forma individual bien de forma conjunta, se presenta otra cuestión extremadamente compleja: ¿cómo estructuramos internamente la tarifa para lograr la adecuada distribución del aprovechamiento entre los potenciales afectados logrando, simultáneamente el respeto a los principios tributarios generales que antes comentábamos?

Podemos citar el caso concreto del aprovechamiento del dominio público local por la entrada y salida de vehículos (popularmente conocido como **vados**). La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en Málaga de 7 de marzo de 2006 afirma que:

*Puesto que el **número de plazas** de cada aparcamiento define directamente la intensidad de la utilidad proporcionada (a más plazas mayor utilización del dominio público), dicho criterio debe regir, pues, **no ya como corrector** de la fijación de la tarifa, sino como **elemento directamente determinante del reparto** de la carga tributaria entre cada uno de los sujetos pasivos que participan de la utilización del dominio, lo que, en último extremo, lleva a rechazar también la fórmula empleada por la misma disposición cuestionada, que precisa la cuantía de la tasa para cada propietario en sentido inverso al número de plazas (a más plazas menor cuantía).*

*El empleo de este criterio, que evidencia la equivocación sufrida por el redactor de la norma a la hora de concretar el hecho gravable, estaría justificado si se gravara no sólo*

<sup>33</sup> En este informe se utilizan diferentes calificativos para referirse a este tipo de cuantificación especial de las tasas: criterios generales, criterios particulares o criterios peculiares con los términos que se utilizan para referirse a este procedimiento especial de cuantificación.

*la entrada de vehículos sino asimismo la **prohibición de estacionar** en dicha entrada, elemento este del que, sin embargo, nada se dice en la Ordenanza ni en la memoria económica (al menos para el supuesto examinado, aunque sí se establezca ese gravamen para otros distintos, como el contemplado en el apartado G del artículo 6 de la misma Ordenanza). En tal caso, en el que la utilización del dominio (la prohibición de estacionamiento) no se vería afectada por el número de plazas del aparcamiento (la extensión de la prohibición sólo dependería de la amplitud de la entrada), sí sería razonable repartir el coste tributario **en función inversa al número de plazas** o propietarios, quienes, naturalmente, habrían de contribuir en mayor medida cuanto menor fuese su número.*

*Sin embargo, como se ha dicho, ni la Ordenanza ni su memoria económica se refieren a dicha prohibición como **objeto del gravamen** por lo que su consideración a fin de fijar la tasa en cuestión tampoco encuentra la debida justificación.*

Como se desprende de su contenido parece que, en este caso, podría hablar de la existencia de un doble supuesto de exacción: la utilización del dominio público local para la entrada a los inmuebles y la prohibición de estacionar delante de los mismos. Su adecuada consideración parece determinante a la hora de configurar la estructura interna de la tarifa y los elementos tributarios a tener en cuenta en cada caso.

## **6.- EL VALOR CATASTRAL COMO REFERENCIA PARA LA VALORACIÓN DEL APROVECHAMIENTO.**

El valor catastral es una de las variables que con mayor profusión se utiliza por las entidades locales como referentes para calcular el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público, tal y como exige el artículo 24 de anterior mención.

En realidad no es más que un intento de lograr una aproximación objetiva al valor en el mercado del suelo. Bien es cierto que en realidad se pretende valorar un suelo – público– sobre el que no existe mercado porque no existe ni oferta ni demanda y que no tiene relación alguna con el suelo privado –caracterizado por disponer de una calificación urbanística y unas expectativas de edificación y comercialización–.

La doctrina ha considerado como valor de mercado lo que costaría el arrendamiento del suelo público si fuera privado, teniendo en cuenta, en primer lugar, el valor de adquisición del suelo según su zona o categoría, y adicionalmente la duración del aprovechamiento y la superficie ocupada.<sup>34</sup>

¿Cómo podemos crear la ficción de valorar la utilidad derivada del aprovechamiento de un trozo de la plaza Mayor de Madrid, la Plaza del Pilar de Zaragoza o la Plaza de la Constitución de Málaga?

Sin embargo, es una alternativa comúnmente aceptada por varios motivos:

- Se basa en unos teóricos valores de comercialización y tiene una teórica referencia (0'5) al precio de mercado.

<sup>34</sup> Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización privada o aprovechamiento especial del dominio público local (BOE núm. 36 de 11 de febrero de 2009)

- Se encuentra objetivamente valorado por una institución externa y ajena al propio Ayuntamiento: la Dirección General del Catastro.
- Tiene sus propios mecanismos de revisión al incorporarse al impuesto local por antonomasia –el I.B.I.–.
- Sirve para conocer los desequilibrios entre las diferentes zonas de la ciudad.

Además, las recientes ponencias aprobadas por la Dirección General del Catastro incorporan las denominadas **zonas de valor** que permiten clarificar y cuantificar la valoración de los usos de las diferentes zonas de la ciudad y además establecer la adecuada proporción entre ellas.

En el Anexo adjunto, podemos apreciar la distinción de las zonas de valor en los diferentes polígonos utilizados en el procedimiento de valoración colectiva de carácter general que se ha desarrollado en Málaga a lo largo de 2008 y que ha entrado en vigor con el IBI el día 1 de enero de 2009.

Como podemos apreciar existe una valoración de las diferentes zonas de la ciudad por usos, diferenciando la valoración por repercusión y la valoración por precios unitarios que pueden emplearse como referencia para **combinarlo con otras variables** que puedan resultar significativas, tal y como hacen algunas entidades locales:

- Tipo de interés legal o de demora
- Rentabilidad del activo neto para entidades no financieras<sup>35</sup>
- Valor de arrendamiento de los bienes
- Rentabilidad media empresarial por tipo de actividad
- Valor del arrendamiento u otras formas de cesión de bienes patrimoniales<sup>36</sup>
- Valoración de un usufructo temporal...

Lo más lógico sería, en caso de optarse por esta alternativa, partir del **valor unitario medio del suelo** del término municipal o del valor unitario medio de cada zona de valor y aplicarle alguna variable de las anteriores o alguna combinación razonable de ellas.

En cualquier caso, constituye un elemento que puede servir para realizar la adecuada agrupación o diferenciación de calles o zonas que permitan la elaboración de un **callejero fiscal** y/o la aplicación objetiva de los principios de objetividad y proporcionalidad<sup>37</sup>.

De la Sentencia de 28 de Diciembre de 2007 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estima el recurso interpuesto por la representación procesal de la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución contra el Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid, de fecha 22 de diciembre de 2005, por el que se aprueba la modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por Utilización Privativa o Aprovechamiento Espacial del Dominio Público Local, aplicable a partir del 1 de enero

<sup>35</sup> Consultar el Boletín Económico del Banco Central de España

<sup>36</sup> Art. 92 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales

<sup>37</sup> En este sentido, también resultan interesantes los numerosos pronunciamientos jurisdiccionales que se refieren a la metodología necesaria para la adecuada elaboración de un callejero fiscal que deberá considerar, no solo la valoración catastral de los inmuebles o de las zonas, sino también la dotación específica de los servicios que existen en cada vía. STS-Sala III de lo Contencioso-Administrativo de 28 de mayo de 2008 y de 22 de febrero de 2000

de 2006, en lo referente al Epígrafe b) Paso de vehículos, se pueden extraer las conclusiones siguientes:

1. El estudio técnico-económico debe ser real, debe existir y además debe servir para explicar y justificar el elemento capital; que es el valor de mercado de los terrenos de dominio público cuya utilización privativa o especial es el hecho imponible de la tasa para garantizar los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica. Deberá de incorporarse incluso en aquellos casos en que la modificación de la ordenanza y de la tarifa consista en una mera actualización de las cuotas; sobre todo para garantizar que se sigue conservando el equilibrio de la exacción con el valor de mercado, del aprovechamiento y del coste del servicio o las actividades afectadas.
2. Que no sirve una simple remisión genérica a otros informes u otros datos, sino que deben contenerse en dicho informe los elementos que se toman en consideración de manera suficiente y razonable, con la extensión adecuada en cada caso, sin acudir a argumentos "ad hómitem".
3. Si se utilizan datos de la ponencia de valores revisados por el Catastro no es suficiente la incorporación de cuadros y cifras o valores económicos; es necesario justificar el valor de mercado a partir de estos valores catastrales con los informes que resulten pertinentes para ello, incluyendo, en su caso el informe de la Gerencia del Catastro que resulte apropiado.
4. Si se utilizan estos valores como referentes para realizar una discriminación de calles por categorías –callejero fiscal– es necesario justificar la adecuada proporción entre ellas y no basta, como en el caso analizado, que a todas ellas se aplique un mismo porcentaje –del 5% que coincide con el interés de demora para deudas tributarias en 2005– que no conduce al valor del aprovechamiento ni explica la relación entre el valor de mercado y el valor del aprovechamiento de los bienes.

## **7.- LA OCUPACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL: LOS CAJEROS AUTOMÁTICOS.**

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias –Las Palmas de Gran Canaria– de 7 de diciembre de 2006 no deja lugar a dudas: existe un aprovechamiento especial de la vía pública por parte de las entidades titulares de los cajeros, susceptible de ser subsumido en el artículo 20 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. El **sujeto pasivo** es la entidad financiera, que es quien obtiene el beneficio económico, con independencia del aprovechamiento que pueda obtener.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 11 de febrero de 2009, ha desestimado el recurso de casación interpuesto por la Confederación Española de Cajas de Ahorro contra la Tasa por instalación en establecimientos bancarios de cajeros automáticos en línea de fachada utilizables por el público desde la vía pública, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Palma de Mallorca el 23 de diciembre de 2004.

El Tribunal Supremo confirma así la sentencia dictada por el TSJ de las Islas Baleares de fecha 7 de noviembre de 2006, cuando argumentaba que la instalación de cajeros automáticos en línea de fachada y orientados a la vía pública permite la utilización ininterrumpida por los usuarios de servicios bancarios y comporta la ocupación temporal y parcial de la vía pública, esto es, supone aprovechamiento especial de la vía pública por la

entidad titular del cajero automático, que es la que obtiene con dicha instalación un **beneficio específico y exclusivo** que la tasa parcialmente rescata para contribuir así al natural y justo equilibrio compensatorio, de modo que ha de aceptarse que se trata de un caso subsumible en el art.20 de la Ley 39/1988, donde se contiene una relación no tasada sino abierta, es decir, meramente enunciativa.

En la Sentencia, el Tribunal Supremo afirma que no ofrece dudas que la instalación de cajeros por una entidad bancaria, en línea de fachada y orientados hacia la vía pública con la evidente finalidad de posibilitar su utilización por todo usuario que posea tarjeta magnética imprescindible para acceder a la serie de servicios que prestan, tiene como efecto inmediato la realización de operaciones bancarias desde la vía pública a través de tales instrumentos, con la consiguiente ocupación de la vía pública por los clientes receptores de los servicios bancarios, cuya prestación es trasladada así desde el interior de la oficina bancaria a la vía pública. Todo ello permite apreciar que la existencia de esos cajeros automáticos comporta un **aprovechamiento**, no privativo pero sí **especial de la vía pública** por parte de la entidad bancaria titular del cajero automático, que es la que obtiene con dicha instalación un beneficio económico específico y exclusivo.

La finalidad que con los cajeros automáticos se persigue, se argumenta, conlleva una **mayor intensidad de uso** del dominio público local o, cuando menos, una intensidad de uso superior a lo que sería el uso general colectivo de la vía pública. De esta manera, la instalación del cajero automático implica una utilización física del dominio público ya que el cajero no es susceptible de ser utilizado con su mera visión sino que exige una parada física ante él para realizar las operaciones solicitadas, de manera que no solo se usa "desde" el dominio público sino también "en" el dominio público, aunque se encuentre materialmente empotrado en la pared del establecimiento bancario.

Por lo que se refiere al **sujeto pasivo de la tasa**, la Sala del TS entiende que el aprovechamiento especial no está en el usuario del cajero sino en la entidad bancaria que lo coloca, obteniendo por ello un beneficio económico, siendo entonces la tasa la compensación correspondiente a ese beneficio específico y exclusivo que sin el aprovechamiento del espacio público no obtendría. Tratándose de un servicio financiero al cliente del que el Banco obtiene el consiguiente provecho o ventaja al ampliar notablemente su actividad mercantil, la contraprestación pecuniaria representada por la tasa debe exigírsele a los bancos o cajas de ahorro ya que son éstos los que resultan beneficiados por las operaciones que se realizan en el cajero y/o de los servicios que el mismo presta a los usuarios, al ser en la vía pública donde se presta dicho servicio.

Cuestión diferente es encontrar **el valor del aprovechamiento**. Como señalábamos con anterioridad, tememos que cualquier camino que se emplee constituye más bien un "**ejercicio de razonabilidad** y no abuso" que una aplicación rigurosa de lo que la norma dice o pretende decir. Circunstancia que, además, se complica cuando queremos aplicar y conjugar con rigurosidad el principio de capacidad económica, el de proporcionalidad, la intensidad del uso, la superficie, el tiempo real de ocupación de la vía y la utilidad del aprovechamiento.

La Sentencia de 6 de junio de 2006 del Juzgado de los Contencioso-Administrativo de Gijón anteriormente citada llega a traducirlo a términos de razonabilidad en el sentido de considerar que "la exigencia de 107 euros anuales a una entidad bancaria por el aprovechamiento especial de la vía pública potencialmente las 24 horas de cada día del año, no puede considerarse desproporcionado".



## **8.- LAS EMPRESAS SUMINISTRADORAS DE SERVICIOS DE CARÁCTER GENERAL.**

Merece destacarse, en este sentido, una de las conclusiones del Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización privada o aprovechamiento especial del dominio público local (BOE núm. 36 de 11 de febrero de 2009):

(...) 8. Ninguno de los Ayuntamientos de la muestra contó con **instrumentos para comprobar la exactitud de las declaraciones de facturación** realizadas por las empresas suministradoras para la aplicación de la tarifa del 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación en el término municipal, establecida de forma taxativa en la LRHL por la utilidad obtenida. Además, el 10% de los Ayuntamientos analizados suscribieron convenios con empresas suministradoras en virtud de los cuales se les aplicó unas tarifas diferentes a la legalmente establecida.

Cabría preguntarse si:

- a. los gestores locales son incapaces, tienen poco interés o rigor profesional para comprobar adecuadamente las declaraciones de facturación o
- b. resulta extremadamente difícil, cuanto no imposible, hacerlo

Cabe, además, preguntarse si los municipios disponen de instrumentos y competencias para realizar esta comprobación, investigación y regularización, en su caso.

En la mayor parte de las ocasiones, la comprobación o investigación de este tipo de compañías se convierten en "**actos de fe**" de los gestores locales que deben utilizar certificados o extractos contables elaborados por las propias entidades y, evidentemente, *ad hoc* para este fin.

Puede ser que el vigente artículo 24.1.c) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>38</sup> sea producto de la precipitación –gestores y legisladores– y la desesperación –obtención de recursos inmediatos– pero, en cualquier caso, esta redacción debería ser revisada cuanto antes para evitar mayor conflictividad e inseguridad.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2007 ha terminado de clarificar esta cuestión, reiterando el contenido de la Sentencia de 18 de junio de 2007, señalando que puede conceptualmente distinguirse una **tasa general**, referida a la utilización o aprovechamiento especial o exclusivo de bienes de dominio público, cuantificable en función del valor que tendría en el mercado la utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público [art. 24.1.a) LHL ], **y otra especial**, en la que la utilización privativa o aprovechamiento especial se refiere específicamente al suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la **generalidad** o a una **parte importante del vecindario**, cuantificable en el 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las

<sup>38</sup> Art. 24.1.c) del RDL 2/2004: Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 % de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.

referidas empresas [art.24.1.c) LHL ]. Criterio, a este respecto, que quedó apuntado en la sentencia de 20 de mayo de 2002, y luego ha sido reiterado en ulteriores pronunciamientos relativos a Ordenanzas reguladoras de la tasa por aprovechamiento especial de dominio público local (SSTS de 9, 10 y 18 de mayo de 2005 y de 21 de noviembre de 2005).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de abril de 2000 ha establecido que no se puede advertir en la norma la exigencia de que en concreto afecta a esa generalidad, pues la explotación de un servicio público de por sí ya afecta a la generalidad en cuanto es posible beneficiarse mediante su utilización por cualquiera que resida en el municipio, siendo por tanto requisito fundamental que el **explotador del servicio pueda beneficiar** por ser un servicio público **a gran parte del vecindario, sin la indagación particular en cada caso del número relativo de usuarios.**

La cita Sentencia se inclina por una interpretación teleológica de la norma, en contra de una apreciación eminentemente cuantitativa; considerando que las particularidades del servicio –suministro de energía eléctrica, en este caso– es suficiente para apreciar su potencialidad y sus características sin necesidad de indagar particularmente en el número relativo de usuarios que, en cada momento, pueden resultar afectados.

### **9.- UN CASO PARTICULAR: LA TELEFONÍA MÓVIL.**

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2007 establece que la doctrina legal precedente en este caso concreto es la siguiente:

*“La tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial constituido en suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas **suministradoras de servicios de telecomunicaciones** es la establecida en el artículo 24.1.c) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , en relación con las empresas explotadoras de servicios de suministros, con la salvedad prevista en el propio precepto con respecto al régimen especial de cuantificación de la tasa referida a los servicios de **telefonía móvil**”.*

De ello podrían deducirse las conclusiones siguientes:

1. Todas las empresas suministradoras de servicios de telecomunicaciones están sometidas al régimen especial de cuantificación que establece el art. 24.1.c) del texto refundido.
2. Los servicios de telefonía móvil estarían excluidos de este sistema de especial de cuantificación de la tasa.
3. No existe obstáculo que permita la inclusión de este tipo de actividades en el régimen general de la tasa del art. 24.1.a) del citado texto refundido.

La Sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, de 16 de febrero de 2009<sup>39</sup> viene a confirmar la tesis que desde el

<sup>39</sup> Esta Sentencia viene a confirmar la Sentencia num. 777/2005, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 30 de junio de 2005, en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma a instancia de Vodafone España S.A. bajo el num. 853/2003 sobre la Ordenanza Fiscal num. 24 del Ayuntamiento de Badalona, reguladora para el ejercicio 2003 de la Tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del vuelo, suelo y subsuelo del dominio público municipal a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros

año 2002 sostenían las entidades locales en el sentido de considerar que las operadoras de telefonía móvil se encuentran sometidas a la tributación plena en la tasa del aprovechamiento del suelo, subsuelo y vuelo que se regula en el art. 24 del texto refundido de la LRHL. Hasta ese momento se había producido innumerables consultas y pronunciamientos jurisdiccionales sobre este asunto de muy diversa naturaleza. Sería excesivamente prolijo reproducir la secuencia lógica e incluso cronológica de acontecimientos en este sentido<sup>40</sup>.

El razonamiento que seguían las entidades locales al respecto era el siguiente:

1. El artículo 24.1.a) establece un régimen general para la cuantificación de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local basado en la consideración del valor de mercado de la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento si los bienes afectados no fuesen de dominio público.
2. El apartado c) de ese mismo artículo establece un régimen especial de cuantificación de las tasas cuando la utilización privativa o el aprovechamiento especial lo efectúen empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario. En este caso, el importe de las tasas será del 1'5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal.
3. Este mismo apartado excluye de este régimen especial a las operadoras de telefonía móvil<sup>41</sup>.
4. Se puede demostrar técnicamente que las operadoras de telefonía móvil utilizan el dominio público local por la inevitable necesidad de utilizar redes de telefonía fija, situadas en el subsuelo, para establecer las adecuadas conexiones entre teléfonos móviles y teléfonos fijos. Incluso, las comunicaciones entre móviles para zonas urbanas utilizan las líneas fijas para la comunicación entre estaciones o subestaciones mediante la utilización de líneas propias o mediante el pago de precios de interconexión o peajes por la utilización de redes ajenas<sup>42</sup>.
5. Los operadores de telefonía fija efectúan un aprovechamiento especial del dominio público local y consecuentemente se produce el hecho imponible y se encuentra sujetos al pago de la tasa por este motivo<sup>43</sup>.
6. Si se encuentran expresamente excluidos por el legislador para someterse al régimen especial de la tasa no existe obstáculo legal alguno que impida que queden sometidas al régimen general de la misma.

---

<sup>40</sup> Esta Sentencia de 16 de febrero de 2009, señala que la compañía –Vodafone, en este caso- sí dispone de medios suficientes para conocer el número de usuarios en el municipio que sirve para establecer la cuantía de la tasa.

<sup>41</sup> Se dice expresamente en este apartado que: *“No se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil”*.

<sup>42</sup> Todos estos argumentos han sido confirmados por la Sentencia del Tribunal Supremo.

<sup>43</sup> La Sentencia de 16 de febrero de 2009 confirma el pronunciamiento del TSJ de Cataluña y verifica que se produce “un aprovechamiento indiscriminado de la red fija de telefonía que hace posible la permanente y efectiva prestación del servicio por parte de aquéllas, dado que en otro caso un importante porcentaje de comunicaciones sería irrealizable, al no poderse verificar conexión entre teléfonos móviles y fijos”. De lo que se infiere que dichas empresas realizan sin duda alguna el hecho imponible constitutivo de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, tanto si son titulares de las correspondientes redes como cuando, no siendo titulares de estas últimas, lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a las mismas, en la medida en que el hecho imponible, tal y como se configura por la Ordenanza Fiscal núm. 24, en concordancia con la regulación contenida en el art. 24 de la LHL, está constituido, no tanto por la utilización privativa del dominio público como por el aprovechamiento especial del mismo, aprovechamiento que, indudablemente, lleva a cabo la operadora de telefonía móvil actora aunque no sea titular de las redes”.

7. Esto nos conduce a la necesidad de fijar la cuantía de la tasa en función al valor de la utilidad derivada del aprovechamiento especial en los términos reglados en dicho régimen general.
8. No es posible establecer la tasa en base al sistema recogido en el apartado c) al prohibirlo el párrafo tercero de este apartado y que, en la práctica sería prácticamente imposible por la existencia de servicios de prepago que pueden distorsionar la facturación.
9. Para evitar los problemas de territorialización y la forma de facturación de los ingresos de telefonía móvil, debemos acudir a la utilización de otros parámetros objetivos y controlables: número de abonados e ingresos medios por abonados que proporciona la Comisión del Mercado de la Telecomunicaciones en sus memorias anuales y que no debe de estar lejanas al valor de mercado de este aprovechamiento.
10. Sobre estos parámetros sí resulta posible entender que el aprovechamiento de estos operadores es similar al del resto de los operadores de telecomunicaciones.

Confirmando los argumentos defendidos por las entidades locales considera el Tribunal que:

- Los operadores de redes y servicios de comunicaciones electrónicas y los operadores de telefonía móvil son operadores de comunicaciones electrónicas.<sup>44</sup>
- El régimen del art. 24.1.c) es un régimen “especial” respecto del “régimen general” del art. 24.1.a).
- En el régimen general se deben incluir a los operadores expresamente excluidos del régimen especial. De lo contrario se estaría haciendo una distinción entre operadores de comunicaciones electrónicas que podría ser contraria al principio de igualdad tributaria previsto en el art. 3.1. de la Ley 58/2003, General Tributaria, y en el art. 14, en relación con el art. 31.1., ambos de la Constitución, principio de igualdad que ha sido defendida por el Tribunal Supremo, en materia de tributos locales, en sentencias de 30 de abril de 2001 y 21 de noviembre de 2006.

El Tribunal Supremo, con esta Sentencia, ratifica todos los argumentos que venían sosteniendo los ayuntamientos y confirma la tributación plena por la tasa de ocupación del dominio público local de las empresas de telefonía móvil<sup>45</sup>.

A partir de la Ley 51/2002, con la modificación que introduce en el artículo 24.1.c), queda claro que en el ámbito objetivo de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local quedan incluidas las actividades desarrolladas por las empresas que prestan servicios de suministros utilizando redes ajenas, incluyéndose entre las empresas **explotadoras** de servicios de suministros no sólo a las **empresas distribuidoras**, sino también a las **comercializadoras** de estos, tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de las cuales se efectúan los suministros como si, no siendo titulares de dichas redes, lo son de **derechos de uso, acceso o interconexión** a éstas.

Uno de los aspectos más conflictivos relacionado con la tributación de este tipo de compañías es la configuración exacta de los componentes del denominado **“ingreso**

<sup>44</sup> A efectos de lo dispuesto en los art. 5 a 8 de la Ley 32/2003, General de Telecomunicaciones, y del contenido del Real Decreto 424/2005

<sup>45</sup> La Federación Española de Municipios y Provincias dispone en su página [web: femp.es](http://web.femp.es) un modelo de ordenanza y de informe técnico-económico para la implantación de esta tasa y incluyendo su aplicación a los servicios de telefonía móvil.

**bruto**". En este sentido, nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado o susceptible de múltiples interpretaciones.

El contenido del propio artículo 24 intenta perfilar en su precisión sin embargo consideramos preciso que el propio texto legal contenga una definición en parecidos términos a los empleados al definir el concepto de "importe neto de la cifra de negocios" que se contiene en el artículo del 82 del TRLHL cuando alude a las exenciones aplicables al Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.).

Señala el citado texto legal que:

... Se entenderá por ingresos brutos procedentes de la facturación aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por esta como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal.

No se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos, los impuestos indirectos que graven los servicios prestados ni las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique este régimen especial de cuantificación de la tasa. Asimismo, no se incluirán entre los ingresos brutos procedentes de la facturación las cantidades percibidas por aquellos servicios de suministro que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la sección 1ª ó 2ª del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica del Ministerio de Economía, como materia prima necesaria para la generación de energía susceptible de tributación por este régimen especial.

Las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deducirán de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a sus redes. Las empresas titulares de tales redes deberán computar las cantidades percibidas por tal concepto entre sus ingresos brutos de facturación.

El importe derivado de la aplicación de este régimen especial no podrá ser repercutido a los usuarios de los servicios de suministro a que se refiere este párrafo c.

A pesar, ya decimos, de este intento de precisión siguen existiendo elementos discutidos.

En este sentido, las compañías afectadas han venido defendiendo que en el cómputo de estos ingresos brutos deben excluirse algunas partidas denominadas "cuotas con destinos específicos" que reciben por cuenta de terceros y que los convierte en meros intermediarios sin un beneficio o interés directo en esta facturación.

Algunas Sentencias del Tribunal Supremo –23 de enero de 1998 y 13 de abril de 1998– han venido a clarificar esta cuestión sosteniendo que las partidas denominadas "costes específicos o costes compartidos" se integran en la facturación por venta y forman parte por tanto de la base imponible de la tasa concretamente en el concepto de ingresos brutos procedentes de la facturación puesto que *"estos costes son sufragados, como todos los demás costes empresariales, mediante los ingresos obtenidos por la venta de la energía eléctrica, es decir, por la facturación a los usuarios"*.

Por último, la Ley 32/2003 General de Telecomunicaciones en su artículo 29.2.a) ha introducido un nuevo requisito formal, ajeno al contenido del texto regulador de las Haciendas Locales:

Las normas que se dicten por las correspondientes Administraciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior, deberán cumplir, al menos, los siguientes requisitos:

a) Ser publicadas en un diario oficial del ámbito correspondiente a la Administración competente. De dicha publicación y de un resumen de ésta, **ajustado al modelo que se establezca mediante orden del Ministro de Ciencia y Tecnología**, así como del texto de las ordenanzas fiscales municipales que impongan las tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales contempladas en el artículo 24.1.c de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y del de cuantas disposiciones de naturaleza tributaria afecten a la utilización de bienes de dominio público de otra titularidad se deberán dar traslado a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones a fin de que ésta publique una sinopsis en internet.

Sin embargo, a pesar de esta previsión legal hasta el 28 de noviembre de 2008 no se aprueba el citado modelo (**Orden ITC/3538/2008**) que se debe remitir a la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones (CMT), acompañado de la normativa que afecte al derecho de ocupación del dominio público y privado para la instalación de redes públicas de comunicaciones electrónicas.

Parece, por ello, razonable que dicho condicionante no debería ser exigido para la aplicación de la tasa a este tipo de compañías para ejercicios precedentes. Imaginamos que los Tribunales tendrán, sin duda, oportunidad de pronunciarse al respecto.

---

## **10.- INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA GESTIÓN DE LA TASA POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA O APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL.**

La Resolución de 28 de octubre de 2008, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación al Informe de fiscalización de la Gestión de la Tasa por utilización privada o aprovechamiento especial de dominio público local (BOE núm. 36 de 11 de febrero de 2009) contiene numerosas afirmaciones que merecen ser analizadas.

### **a) En relación al valor del aprovechamiento.**

El artículo 25 de la LRHL establece la obligatoriedad de elaborar un informe técnico-económico previo al establecimiento de la tasa en el que «se ponga de manifiesto el valor de mercado», como referencia para fijar el importe de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. Se entiende como «valor de mercado», a estos efectos, el valor que tendría la utilidad derivada de la utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público.

El **valor de mercado**, que la norma claramente impone a las Corporaciones locales como referencia para fijar las tarifas de ésta tasa, de modo que quede excluida la discrecionalidad administrativa en su cuantificación, impide fijar las tarifas de la tasa en función de parámetros distintos de la utilidad obtenida, que de acuerdo con la doctrina incluye la **intensidad de uso** del bien, y su eventual valor de mercado, pero no la modalidad del uso u otros criterios como la rentabilidad esperada. Por ello, usos diferentes pero igualmente intensos del mismo bien no deberían verse gravados por cuantías distintas de la tasa. En este sentido, la doctrina ha considerado como valor de mercado lo que costaría el **arrendamiento del suelo público** si fuera privado, teniendo en cuenta, en primer lugar, el **valor de adquisición** del suelo según su zona o categoría, y adicionalmente la **duración del aprovechamiento** y la **superficie ocupada**.

La mayoría de los ayuntamientos, en defecto de un verdadero valor de adquisición a precios de mercado, consideran como valor del suelo el **valor catastral**, corregido o sin corregir, el cual ha de considerarse en todo caso como un valor mínimo. No obstante, a efectos del análisis de los informes técnico-económicos, **se ha considerado que los Ayuntamientos que parten de los valores catastrales del suelo para el cálculo de la utilidad, se aproximan al valor de mercado.**

#### **b) En relación al informe técnico-económico**

La fijación del valor de mercado de la utilidad obtenida del aprovechamiento o utilización del dominio público, debido a que precisamente el carácter demanial de esos bienes excluye la existencia de un verdadero mercado, es el objetivo de los informes técnico-económicos, cuya ausencia determina la nulidad de la Ordenanza que establece la exacción de la tasa.

En cuanto a la exigencia de informe para aquellas Ordenanzas que no establecen una tasa, sino que se limitan a modificar Ordenanzas anteriores, el criterio doctrinal es que éste debe existir en caso de modificaciones sustanciales, pero no en aquellas modificaciones que consistan en una **mera actualización de las tarifas** por aplicación de índices correctores de la inflación.

No obstante, en estos casos debería, al menos, justificarse en el expediente de modificación de la Ordenanza que esta actualización mantiene las tarifas ajustadas a los valores de mercado calculados en su día, ya que el legislador fija éstos como referencia del importe de la tasa, y la aplicación mecánica de índices generales de precios en ejercicios sucesivos introducirá desviaciones respecto de aquél valor, más importantes cuanto mayor sea el periodo en que esta actualización se produzca.

Se ha analizado si en las valoraciones realizadas en los informes técnico-económicos se han tenido en cuenta, distinguiendo las diferentes zonas del Municipio según la categoría de las calles, el valor de mercado del suelo, el suelo y el subsuelo, y, basado en ello, el del arrendamiento de los mismos, para la determinación del valor de la utilidad obtenida por el uso del dominio público si fuese de propiedad privada, y, por último, si las tarifas aprobadas en las respectivas Ordenanzas fiscales se corresponden con los valores de mercado calculados en los informes.

#### **c) El estudio técnico-económico en algunos municipios.**

- El Ayuntamiento de **Mondragón** elaboró una única memoria económico-financiera para cada ejercicio, en la que se determina el valor de mercado de la utilidad a

partir de los valores de mercado inmobiliario cuantificados por la Sección de Tributos Locales de la Hacienda Foral, con motivo de la revisión catastral, y establece el rendimiento esperado en la cuantía del interés legal del dinero sobre los valores medios del suelo, rendimiento que no tiene porqué corresponder con el valor de mercado de la utilidad. Además, estas memorias no incluyen una propuesta de tarifas, ni sirven como justificación de las fijadas en las Ordenanzas fiscales para los distintos hechos imposables.

- El Ayuntamiento de **Teruel**, para todos los hechos imposables excepto para el estacionamiento de vehículos en determinadas zonas de la ciudad, cuenta con un informe de la Intervención municipal en el que se determina el valor de mercado de la utilidad en función del coste financiero. Este cálculo implica realmente la determinación del coste financiero de la eventual adquisición del dominio público, coste que no tiene porqué coincidir con el valor de mercado del arrendamiento del mismo, sin que en el informe se justifique dicha correspondencia. Además, en los informes no se fijan las tarifas resultantes de aplicar estos criterios para los distintos hechos imposables ni, en su defecto, la forma de cuantificarlas partiendo de los valores por metro cuadrado, por lo que no es posible determinar si las tarifas incluidas en las Ordenanzas fiscales se ajustan a los valores de mercado de la utilidad.

- En el Ayuntamiento de **Pontevedra** existen Ordenanzas fiscales individuales de las distintas utilidades privativas o aprovechamiento especial del dominio público local, tanto en el ejercicio 2001 como en el 2002. Para ambos ejercicios, el Ayuntamiento ha remitido un único Informe, del que no consta ni la fecha ni la unidad responsable de su elaboración, en el que, partiendo del módulo básico de repercusión del suelo de la Ponencia de catastro urbano de valores de 2000 (corregido para aproximarse a valores de mercado) sobre el que se aplica el tipo de interés legal para el ejercicio 2001 (el 5,5%), se determina el valor de los aprovechamientos que se gradúa en función de que la utilidad sea del suelo o del vuelo y subsuelo, así como en función de la categoría de la calle. Este cálculo del coste financiero, como se ha comentado anteriormente, no tiene porqué coincidir con el valor de mercado del arrendamiento del mismo, correspondencia que, en todo caso, debería justificarse en el informe. Además, no se fijan en el informe las tarifas a aplicar en cada uno de los hechos imposables, ni se encuentra en las tarifas aprobadas en las respectivas Ordenanzas referencia a los valores por metro cuadrado y año establecidos en el informe técnico-económico, por lo que no ha sido posible evaluar, por tanto, si se deducen de los valores calculados en el estudio técnico-económico.

- El Ayuntamiento de **Móstoles** tomó como referencia los valores del metro cuadrado de suelo, sin calcular sobre ellos el valor del correspondiente arrendamiento, de modo que se estima el valor de la adquisición del suelo como valor de la utilidad de su uso, lo que no puede considerarse correcto.

- El Ayuntamiento de **Elche** aprobó para los ejercicios 2001 y 2002 modificaciones de las Ordenanzas fiscales reguladoras de la tasa, de actualización de las tarifas en el IPC correspondiente, existiendo sendos informes de la Intervención municipal. Los estudios técnico-económicos de las respectivas Ordenanzas donde se establecen los valores de mercado se realizaron en noviembre de 1999 y en ellos se determinaron unos valores de mercado distinguiendo por zonas del término municipal y teniendo en cuenta factores como la situación, edificabilidad, valor comercial de la zona, etc. Además, existe un informe específico para cada uno de los hechos imposables que recogen las Ordenanzas, que tiene en cuenta el valor medio del suelo, el rendimiento económico medio de la actividad, el valor medio en alquiler estimado, la superficie y la categoría de la calle. Sin embargo, no



ha sido posible relacionar los valores de estos estudios, incrementados en el IPC, con las tarifas aprobadas para los ejercicios 2001 y 2002 en las respectivas Ordenanzas.

- En el Ayuntamiento de **Logroño**, una vez establecidos unos valores de mercado del m<sup>2</sup> únicos para todo el Municipio de 15,10 y 15,70 euros, respectivamente, para 2001 y 2002, propone diferentes tarifas de cada hecho imponible, sin que pueda apreciarse conexión entre éstas y aquéllos valores de mercado calculados. Cabe señalar que en la tarifa para terrazas de veladores se distinguen hasta 5 categorías de calle, siendo la tarifa de la 1.ª categoría un 244% superior que la de 5.ª, lo que contradice el propio criterio del informe de fijar un precio único. En consecuencia, la tarifa aprobada no se puede considerar basada en valores de mercado de la utilidad reportada al interesado por el aprovechamiento gravado por la tasa, como exige el artículo 24 de la LRHL.

En el mismo informe se señala que:

- el 13% de los Ayuntamientos de la muestra, todos ellos con menos de 100.000 habitantes, no contó con dichos estudios técnico-económicos
- el 16% de los Ayuntamientos no ha remitido los preceptivos informes técnico-económicos, por lo que no se ha podido comprobar su existencia y, en consecuencia su razonabilidad, ni si las tarifas aprobadas en las respectivas Ordenanzas toman como referencia los valores de mercado de las utilidades para el interesado.
- Con independencia de la dificultad técnica de la obtención de valores de mercado que exige la legislación para fijar la cuantía de las tasas, en la generalidad de los Ayuntamientos los informes técnico-económicos tuvieron un mero carácter de trámite para dar cumplimiento formal a una obligación legal, sin que su verdadera finalidad fuera la fijación de las tarifas de acuerdo con el valor de la utilidad obtenida, e incluso, en algunos casos, los informes se adecuaron a los incrementos de las tarifas previamente determinados.
- En ninguno de los informes, salvo en uno, se determinó el valor de mercado de la utilidad, y en aquellos en los que se calculó un valor de mercado, finalmente no se utilizó para fijar las tarifas aprobadas en la correspondiente Ordenanza.

#### **d) Conclusiones y recomendaciones del mencionado informe.**

Los más significativos son los siguientes:

(...) 5. No existieron criterios y parámetros técnicos homogéneos en los informes técnico— económicos para determinar de una forma razonable los valores de mercado de la utilidad, lo que determinó que las tarifas para los distintos hechos imponibles de la tasa por obligación privativa o aprovechamiento especial del dominio público local establecidas por los diferentes ayuntamientos tuvieran unos valores muy diversos, no sólo en su cuantía, sino también en las unidades de medida de la utilidad para el interesado, estableciendo, en algunos casos, tarifas mínimas o cantidades fijas independientes de la superficie ocupada que no tienen en cuenta la intensidad del uso gravado y que contravienen el principio de equivalencia que ha de inspirar la imposición de la tasa.

6. La LRHL prevé la posibilidad de que en las Ordenanzas fiscales reguladoras de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, tengan en cuenta, al determinar la cuantía de la tasa, la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Sin embargo, en ninguno de los Ayuntamientos analizados se hizo uso de tal posibilidad en los ejercicios fiscalizados.

7. El 45% de los Ayuntamientos incluidos en la muestra previó expresamente en sus Ordenanzas fiscales, como expresamente establece la LRHL, la aplicación de las condiciones resultantes de los correspondientes procesos de licitación pública, en el caso de existir, en lugar de la tarifa de la tasa.

8. Ninguno de los Ayuntamientos de la muestra contó con instrumentos para comprobar la exactitud de las declaraciones de facturación realizadas por las empresas suministradoras para la aplicación de la tarifa del 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación en el término municipal, establecida de forma taxativa en la LRHL por la utilidad obtenida. Además, el 10% de los Ayuntamientos analizados suscribieron convenios con empresas suministradoras en virtud de los cuales se les aplicó unas tarifas diferentes a la legalmente establecida.

En definitiva, la conclusión es que resulta complicado llegar a determinar la fórmula adecuada para cumplir con las disposiciones legales que regulan esta materia y no cabe más que un esfuerzo de gran imaginación para intentar conciliar estos principios de forma satisfactoria, objetiva y definitiva.

El informe contiene, además, las siguientes recomendaciones genéricas:

1. Las Ordenanzas fiscales de establecimiento o modificación de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local deben contar, en todo caso, con informes técnico-económicos, en los que se determine, con criterios y parámetros objetivos y razonables, el valor de mercado de la utilidad en los términos establecidos en la LRHL, eliminando cualquier arbitrariedad en la fijación de las tarifas.

2. Los Ayuntamientos deberían proceder a elaborar reglamentos internos o manuales de procedimiento que regulasen todos los aspectos de la gestión administrativa y contable de la tasa, previendo mecanismos de control y supervisión que aseguren su cumplimiento y que garanticen una tramitación adecuada de las liquidaciones

3. Los Ayuntamientos deberían elaborar relaciones periódicas comprensivas de las liquidaciones por autorizaciones privativas o aprovechamientos especiales del dominio público local, y realizar conciliaciones regulares con los registros contables, con objeto de lograr la adecuada contabilización y registro de los derechos reconocidos derivados de la gestión de la tasa de conformidad con los principios de contabilidad pública.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALIAGA AGULLÓ, E., BAYONA GIMÉNEZ, J.J., CENCERRADO MILLÁN, E., NAVARRO FAURE, A., NÚÑEZ GRAÑÓN, M. : *El sistema impositivo*. 4ª ed. Compás. Alicante, 2003.
- ALIAGA AGULLÓ, NAVARRO FAURE, NUÑEZ GRAÑÓN: *Introducción al Derecho Tributario*. 1 ed. 2004
- BAÑO LEÓN, J.M. *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria (remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978)*, Ed. Civitas/Univ. Complutense, Madrid
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, MT: *Materiales de Derecho Financiero*. 4 ed. Compás. Alicante, 2002.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *El sistema tributario local*, Aranzadi, Pamplona, 2001
- FERERIRO LAPATZA, JI.: *Curso de Derecho Financiero español*. 25ª ed. Marcial Pons. Madrid, 2003.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., CLAVIJO HERNANDEZ, F., MARTÍN QUERALT, J., PÉREZ ROYO, F., TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. 19ª ed. Marcial Pons, 2003.

- GARCÍA AÑOVEROS, J., CALERO GALLEGU, ESCRIBANO LÓPEZ, NAVAS VÁZQUEZ, PÉREZ ROYO, RAMÍREZ GÓMEZ, VÁZQUEZ DE LA TORRE: *Manual del Sistema Tributario español*. 11ª ed. Civitas, 2003
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, G., PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 15ª ed. Tecnos. Madrid, 2003.
- PAGÉS I GALTÉS, J.: "La ordenanza fiscal: concepto y clases", *Tributos Locales* núm. 59. Febrero 2006.
- PAREJO ALFONSO, L. *Derecho básico de la Administración local*. Ed. Ariel, Barcelona 1988.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 13ª ed. Civitas. Madrid. 2003.
- POVEDA BLANCO, F.: *Sistema Fiscal: esquemas y supuestos prácticos*. 13ª ed. Deusto, 2003.
- SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas de las entidades locales*, Aranzadi, Pamplona, 1999

**ANEXO: Zonas de valor como referente para el cálculo del aprovechamiento**

GERENCIA TERRITORIAL DE: MÁLAGA

PONENCIA DE VALORACIÓN DEL MUNICIPIO DE: MALAGA

AÑO PONENCIA: 2008

RELACIÓN DE POLÍGONOS

Pol.	Denominación	MBC	Importe MBC	MBR	Importe MBR	G+B	G+B/UNI	VUB	Importe VUB	VRB	Importe VRB	Diseminado
001	CENTRO HISTORICO	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R26	1130.00	
002	AMPLIACION CENTRO ESTE	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R33	700.00	
003	MALAGA ESTE-MALAGUETA PEDREGAL	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R27	1060.00	
004	EL PALO URBANIZACIONES-OLIAS	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R35	600.00	
005	CIUDAD JARDIN	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R38	450.00	
006	VIRREINA-LA PALMA	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R41	362.00	
007	SUAREZ-TRINIDAD	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R33	700.00	
008	CARRANQUE-MARMOLES	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R33	700.00	
009	CRUZ HUMILLADERO-PERCHER SUR	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R33	700.00	
010	PONIENTE-CTRA CADIZ	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R33	700.00	
011	PUERTO DE LA TORRE	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R38	450.00	
012	TEATINOS	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R34	650.00	
013	CAMPANILLAS	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R39	420.00	
014	POLIGONOS INDUSTRIALES	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40	U32	328.00	R38	450.00	
015	GUADALMAR-CHURRIANA	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.40			R35	600.00	
016	CAMPOS DE GOLF	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.00	U56	8.00	R32	750.00	
017	PUERTO DEPORTIVO EL CANDADO	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.00	U49	32.00	R28	990.00	
100	RUSTICO	2	650.00	2	1200.00	1.40	1.00			R28	990.00	

RELACIÓN DE ZONAS DE VALOR  
VALORES DE REPERCUSIÓN

Z.Val.	Vivienda	Comercial	Oficinas	Indust.	Turístico	Garajes	Otros2	Otros3	Z.Verde	Equipam.	VALOR UNITARIO Inicial	REDUCCIÓN UA	REDUCCIÓN NU
PR29A	925.00	925.00	925.00	925.00	925.00	191.00	450.00		92.50	693.75	30.38		0.60
PR29B	925.00	925.00	925.00	925.00	925.00	191.00	450.00		92.50	693.75	17.85		0.60
PR31	800.00	800.00	800.00	800.00	800.00	85.00	450.00		80.00	600.00	17.85		0.60
PR34A	650.00	650.00	650.00	650.00	650.00	85.00	333.00		65.00	487.50	10.54		0.60
PR34B	650.00	650.00	650.00	650.00	650.00	85.00	333.00		65.00	487.50	30.83		0.60
PR34C	650.00	650.00	650.00	650.00	650.00	85.00	333.00		65.00	487.50	11.35		0.60
PR36	550.00	550.00	550.00	550.00	550.00	85.00	281.00		55.00	412.50	11.35		0.60
PR37	500.00	500.00	500.00	500.00	500.00	85.00	281.00		50.00	375.00	11.35		0.60
PR38	450.00	450.00	450.00	450.00	450.00	85.00	281.00		45.00	337.50	24.34		0.60
PR39A	420.00	420.00	420.00	420.00	420.00	85.00	281.00		42.00	315.00	11.35		0.60
PR39B	420.00	420.00	420.00	420.00	420.00	85.00	281.00		42.00	315.00	11.35		0.60
PR41	362.00	362.00	362.00	362.00	362.00	48.00	281.00		36.20	271.50	11.35		0.60
PR42A	333.00	333.00	333.00	333.00	333.00	48.00	170.00		33.30	249.75	11.35		0.60
PR42B	333.00	333.00	333.00	333.00	333.00	48.00	170.00		33.30	249.75	10.54		0.60
PR43	305.00	305.00	305.00	305.00	305.00	48.00	170.00		30.50	228.75	10.54		0.60
PR49	170.00	170.00	170.00	170.00	170.00	48.00	170.00		17.00	127.50	11.35		0.60
R16C1	2010.00	4472.00	2010.00	1800.00	2010.00	600.00	450.00		201.00	1507.50		0.40	0.60
R17C1	1900.00	3543.00	1900.00	1800.00	1900.00	600.00	450.00		190.00	1425.00		0.40	0.60
R18	1800.00	1800.00	1800.00	1800.00	1800.00	450.00	450.00		180.00	1350.00		0.40	0.60
R18C1	1800.00	2769.00	1800.00	1800.00	1800.00	600.00	450.00		180.00	1350.00		0.40	0.60
R19	1700.00	1700.00	1700.00	1700.00	1700.00	281.00	450.00		170.00	1275.00		0.40	0.60
R20C1	1610.00	1978.00	1610.00	1610.00	1610.00	500.00	450.00		161.00	1207.50		0.40	0.60
R21	1520.00	1520.00	1520.00	1520.00	1520.00	281.00	450.00		152.00	1140.00		0.40	0.60
R21C1	1520.00	1729.00	1520.00	1520.00	1520.00	500.00	450.00		152.00	1140.00		0.40	0.60
R21C2	1520.00	1634.00	1520.00	1520.00	1520.00	500.00	450.00		152.00	1140.00		0.40	0.60
R22	1440.00	1440.00	1440.00	1440.00	1440.00	281.00	450.00		144.00	1080.00		0.40	0.60
R22C1	1440.00	1634.00	1440.00	1440.00	1440.00	500.00	450.00		144.00	1080.00		0.40	0.60
R22C2	1440.00	1548.00	1440.00	1440.00	1440.00	500.00	450.00		144.00	1080.00		0.40	0.60
R22C3	1440.00	1462.00	1440.00	1440.00	1440.00	500.00	450.00		144.00	1080.00		0.40	0.60
R23C1	1360.00	1729.00	1360.00	1360.00	1360.00	500.00	450.00		136.00	1020.00		0.40	0.60
R24	1280.00	1280.00	1280.00	1280.00	1280.00	281.00	450.00		128.00	960.00		0.40	0.60
R24C1	1280.00	1634.00	1280.00	1280.00	1280.00	500.00	450.00		128.00	960.00		0.40	0.60
R25	1200.00	1200.00	1200.00	1200.00	1200.00	191.00	450.00		120.00	900.00		0.40	0.60
R25C1	1200.00	1548.00	1200.00	1200.00	1200.00	391.00	450.00		120.00	900.00		0.40	0.60
R25C2	1200.00	1385.00	1200.00	1200.00	1200.00	391.00	450.00		120.00	900.00		0.40	0.60
R26	1130.00	1130.00	1130.00	1130.00	1130.00	191.00	450.00		113.00	847.50		0.40	0.60
R26C1	1130.00	1462.00	1130.00	1130.00	1130.00	391.00	450.00		113.00	847.50		0.40	0.60
R27	1060.00	1060.00	1060.00	1060.00	1060.00	191.00	450.00		106.00	795.00		0.40	0.60
R27C1	1060.00	1385.00	1060.00	1060.00	1060.00	191.00	450.00		106.00	795.00		0.40	0.60
R28	990.00	990.00	990.00	990.00	990.00	191.00	450.00		99.00	742.50		0.40	0.60
R28C1	990.00	1238.00	990.00	990.00	990.00	191.00	450.00		99.00	742.50		0.40	0.60
R29	925.00	925.00	925.00	925.00	925.00	191.00	450.00		92.50	693.75		0.40	0.60
R29C1	925.00	1175.00	925.00	925.00	925.00	191.00	450.00		92.50	693.75		0.40	0.60
R29C2	925.00	1101.00	925.00	925.00	925.00	191.00	450.00		92.50	693.75		0.40	0.60
R30	860.00	860.00	860.00	860.00	860.00	100.00	450.00		86.00	645.00		0.40	0.60

R30C1	860.00	1101.00	860.00	860.00	860.00	100.00	450.00		86.00	645.00		0.40	0.60
R31	800.00	800.00	800.00	800.00	800.00	100.00	450.00		80.00	600.00		0.40	0.60
R31C1	800.00	972.00	800.00	800.00	800.00	100.00	450.00		80.00	600.00		0.40	0.60
R32	750.00	750.00	750.00	750.00	750.00	100.00	450.00		75.00	562.50		0.40	0.60
R33	700.00	700.00	700.00	700.00	700.00	100.00	333.00		70.00	525.00		0.40	0.60
R34	650.00	650.00	650.00	650.00	650.00	100.00	333.00		65.00	487.50		0.40	0.60
R35	600.00	600.00	600.00	600.00	600.00	100.00	333.00		60.00	450.00		0.40	0.60
R36	550.00	550.00	550.00	550.00	550.00	85.00	281.00		55.00	412.50		0.40	0.60
R37	500.00	500.00	500.00	500.00	500.00	85.00	281.00		50.00	375.00		0.40	0.60
R38	450.00	450.00	450.00	450.00	450.00	85.00	281.00		45.00	337.50		0.40	0.60
R39	420.00	420.00	420.00	420.00	420.00	85.00	281.00		42.00	315.00		0.40	0.60
R40	391.00	391.00	391.00	391.00	391.00	48.00	281.00		39.10	293.25		0.40	0.60
R41	362.00	362.00	362.00	362.00	362.00	48.00	281.00		36.20	271.50		0.40	0.60
R42	333.00	333.00	333.00	333.00	333.00	49.95	281.00		33.30	249.75		0.40	0.60
R43	305.00	305.00	305.00	305.00	305.00	48.00	170.00		30.50	228.75		0.40	0.60
R45	256.00	256.00	256.00	256.00	256.00	48.00	170.00		25.60	192.00		0.40	0.60
R46	231.00	231.00	231.00	231.00	231.00	48.00	170.00		23.10	173.25		0.40	0.60
R48	191.00	191.00	191.00	191.00	191.00	48.00	170.00		19.10	143.25		0.40	0.60
R49	170.00	170.00	170.00	170.00	170.00	48.00	170.00		17.00	127.50		0.40	0.60
R50	153.00	153.00	153.00	153.00	153.00	48.00	170.00		15.30	114.75		0.40	0.60
R55	70.00	70.00	70.00	70.00	70.00	48.00	85.00		7.00	52.50		0.40	0.60
R56	60.00	60.00	60.00	60.00	60.00	48.00	60.00		6.00	45.00		0.40	0.60
R57	50.00	50.00	50.00	50.00	50.00	48.00	50.00		5.00	37.50		0.40	0.60

### VALORES UNITARIOS

Z.Val.	Val.Uni.	Z.Verde	Equipam.	Inicial	REDUCCIÓN UA	REDUCCIÓN NU
PU29	419.00	41.90	314.25	12.18		0.60
PU30	374.00	37.40	280.50	10.54		0.60
PU31	350.00	35.00	262.50	12.18		0.60
PU32A	328.00	32.80	246.00	12.18		0.60
PU32B	328.00	32.80	246.00	10.54		0.60
PU33A	305.00	32.80	246.00	6.49		0.60
PU33B	305.00	32.80	246.00	10.54		0.60
PU34	280.00	32.80	246.00	12.18		0.60
PU36	229.00	25.10	188.25	10.54		0.60
U25	560.00	56.00	420.00		0.40	0.60
U26	525.00	52.50	393.75		0.40	0.60
U27	490.00	49.00	367.50		0.40	0.60
U28	455.00	45.50	341.25		0.40	0.60
U29	419.00	41.90	314.25		0.40	0.60
U30	374.00	37.40	280.50		0.40	0.60
U31	350.00	35.00	262.50		0.40	0.60
U32	328.00	32.80	246.00		0.40	0.60
U33	305.00	30.50	228.75		0.40	0.60
U34	280.00	28.00	210.00		0.40	0.60
U35	251.00	25.10	188.25		0.40	0.60
U36	229.00	22.90	171.75		0.40	0.60
U37	205.00	20.50	153.75		0.40	0.60

U38	188.00	18.80	141.00		0.40	0.60
U39	172.00	17.20	129.00		0.40	0.60
U49	32.00	6.00	32.00		0.40	0.60
U53	16.00	6.00	12.00		0.40	0.60
U56	8.00	6.00	8.00		0.40	0.60

Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional