

MECANISMOS PARA ALIVIAR LA PRESIÓN TRIBUTARIA LOCAL EN TIEMPOS DE COVID-19

Ángela SÁEZ TORRES

Secretaria Interventora Forallac (Gerona)

Trabajo de evaluación presentado para el Curso de Estudios Avanzados sobre Tesorería y Recaudación. CEMCI

SUMARIO:

1. Introducción.
2. Beneficios fiscales en tiempo de Covid-19
3. Beneficios fiscales encubiertos en forma de subvenciones.
4. Modificación y suspensión de ordenanzas fiscales.
5. No exigencia del tributo.
6. Otras medidas.
7. Conclusiones
8. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo está vinculado con la Unidad Quinta del curso de Estudios Avanzados sobre Tesorería y Recaudación titulada “*La Gestión de Ingresos de derecho público*”, concretamente se centrará en los mecanismos que las Administraciones locales han utilizado en los últimos meses para paliar la presión tributaria sobre las familias y las actividades económicas debido a los efectos de la COVID- 19.

El pasado 11 de marzo la Organización Mundial de la Salud elevó la situación de emergencia de salud pública ocasionada por la COVID- 19 a pandemia internacional. En consecuencia, el Gobierno del Estado mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo (BOE núm. 67, de 17 de marzo de 2020) declaró el Estado de Alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria durante el período del 14 de marzo hasta el 21 de junio, fecha en que comenzaba la fase conocida como nueva normalidad.

Posteriormente, y debido a los distintos rebrotes, el Gobierno Estatal aprobó el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara nuevamente el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-Cov-2. Sin embargo, a diferencia de la primera declaración de estado de alarma, en esta segunda declaración el Estado califica a las Comunidades Autónomas como autoridad competente delegada para habilitarlas y que pudiesen dictar órdenes, resoluciones y disposiciones para hacer efectiva la contención del virus en cada territorio autonómico.

Esta situación ha implicado confinamientos domiciliarios, cierres temporales i definitivos de las actividades, aumento de expedientes de regulación temporal de empleo, aumento del desempleo, entre otras muchas afectaciones que tienen una incidencia directa tanto en la economía como en las familias. Por ello, las Administraciones Locales, al ser las administraciones territoriales más próximas al ciudadano, y en uso de su autonomía local de acuerdo con los artículos 137 y 140 Constitución Española, han intentado disminuir la presión tributaria de sus ciudadanos mediante multitud de mecanismos, algunos de los cuales está parte considera originales y otros considerados erróneos o no ajustados a derecho.

La redactora del presente trabajo, al ser secretaria interventora de un municipio de la provincia de Gerona (Cataluña), se centrará en explicar y analizar si son ajustados a derecho o no los mecanismos utilizados por los municipios para atenuar la presión tributaria local de sus ciudadanos. Concretamente, la idea del presente trabajo procede de la propia disyuntiva profesional de la redactora durante los meses del primer estado de alarma para intentar dar salida a la voluntad política en el ámbito tributario local, así como de las conversaciones mantenidas con otros compañeros locales y de las propias publicaciones que iban surgiendo tanto en el Boletín Oficial de la Provincia, como en las webs y redes sociales de las distintas corporaciones en las cuales se iba informando de las decisiones y actuaciones municipales.

A tenor de las publicaciones analizadas, los principales tributos que se han visto afectados por la originalidad de los gobernantes locales son: IBI, IVTM, tasa de ocupación del dominio público por terrazas y tasa de recogida de basuras. Entre las principales medidas utilizadas por dichos municipios encontramos: beneficios o bonificaciones fiscales; subvenciones; modificación y suspensión de ordenanzas; no exigencia del tributo.

A continuación, procederemos a analizar la legalidad de dichos mecanismos.

2. BENEFICIOS FISCALES EN TIEMPOS DE COVID-19

Como hemos comentado en la introducción del presente trabajo, debido a la situación de crisis sanitaria de la COVID-19 y la repercusión que la misma ha tenido en el sector económico y en los ciudadanos, muchos de nuestros gobernantes locales han querido aliviar la presión fiscal de sus ciudadanos innovando el ordenamiento jurídico estableciendo beneficios fiscales *ex novo* sin el preceptivo mandato legal.

Tal como establece Francisco J. MAGRANER MORENO en su artículo *Reserva de ley en materia tributaria local y prohibición de analogía: en especial, respecto de beneficios fiscales* no consta una definición legal de beneficio fiscal por lo que el Tribunal de Cuentas establece que estos presentan las siguientes características: a) se desvían de forma intencionada respecto a la base estructural del impuesto; b) es un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integra en el ordenamiento tributario y está dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta; c) existe la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición; d) no presenta ninguna compensación del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal; e) no se debe a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales; f) no tiene como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para tratar el tema de los beneficios fiscales debemos tener en cuenta la siguiente regulación: el art. 133.3 Constitución Española: art. 8 y 14 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); art. 9 y ss Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL); art. 8 y 18 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

El art. 133.3 CE establece que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley; el art. 9.1 TRLRHL prohíbe que se reconozcan beneficios fiscales en los tributos locales diferentes de los previstos en normas con rango de ley o derivados de tratados internacionales; siguiendo la misma línea, el art. 8 LGT establece que se regulará por ley el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de los beneficios fiscales.

Consecuentemente, de la lectura de los artículos anteriores se desprende que con carácter general la modificación, supresión o prórroga de cualquier beneficio fiscal está sujeto a reserva de Ley en materia tributaria. Por lo tanto, teniendo en cuenta que las Administraciones locales, concretamente los Ayuntamientos únicamente tienen potestad reglamentaria (art. 4 Ley 7/1985 LRBRL), la cual en el ámbito tributario se ve materializada mediante las ordenanzas fiscales (art. 7 LGT i art. 106.2 LRBRL), no tienen demasiado margen para poder, de forma discrecional, establecer beneficios fiscales y bonificaciones a sus tributos diferentes a las establecidas en una ley. Concretamente, las corporaciones locales deberán estar al TRLRHL para establecer las bonificaciones correspondientes a los diferentes tributos locales, ya se trate de impuestos de imposición obligatoria (IBI, IVTM, IAE) o potestativa (IIVTNU, ICIO, TASAS), puesto que dicha ley regula el marco legislativo de dichos tributos. Respecto a las tasas habrá tener en cuenta la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Es de destacar la *STC 63/2019*, de 09 de mayo de 2019 la cual establece “*es doctrina consolidada que la intensidad con la que opera la reserva de ley es diferente en cada tributo y en cada uno de los elementos esenciales del mismo*”, puesto que las Ordenanzas fiscales regularan los tributos debiendo respetar siempre TRLRHL. En este sentido, la TRLRHL establece en función de cada tributo que aspectos puede o no puede regular discrecionalmente una Administración local, estableciendo en relación con los diferentes impuestos una serie de bonificaciones de carácter obligatoria y otras de carácter potestativo. Únicamente en relación con estas últimas la Administración tendrá la potestad de establecer su imposición o no, mediante ordenanza fiscal, y con los límites de la propia TRLRHL.

Por lo que respecta a las tasas el art. 21 TRLRHL limita los supuestos de no sujeción y exención, limitándose estos últimos a actuaciones a favor del Estado, CCAA y entidades locales. El TRLRHL al tratar las tasas no hace referencia al concepto de bonificación, por lo que muchos Ayuntamientos se han acogido a dicha ausencia como una habilitación para aprobar ciertas bonificaciones dirigidas a determinados colectivos como jubilados, parados, etc.

Sin embargo, pongo en duda dicha interpretación puesto que considero que el TRLRHL es claro y limitativo con las bonificaciones de los impuestos. Además, el art. 14 LGT establece “*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales*”. Por lo tanto, considero que la ausencia expresada del concepto de bonificación en las tasas no puede interpretarse de por sí como habilitación para su aprobación y más si tenemos en cuenta el redactado del art. 18 Ley 8/1989 actualmente vigente. Además, considero que entra en contradicción directa con la literalidad del art. 9 TRLRHL que establece que no se podrán reconocer otros beneficios fiscales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley, y en el presente caso no se cumpliría dicho requisito al tratarse de una permisividad tácita y no expresa.

Respecto a la prohibición de analogía del susodicho art. 14 LGT encontramos multitud de jurisprudencia como STS de 03 de julio de 2018 relativa a la extensión de la exención del IAE, entre otras.

Siguiendo esta línea, el art. 18 Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos, sí que trata de exenciones y bonificaciones, no obstante, las limita a lo previsto en el art. 8 del mismo cuerpo legal, es decir por capacidad económica, así como a favor del Estado y demás entidades territoriales de acuerdo con la Ley. También el art. 24.4 TRLRHL dispone “*para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas*”,

Consecuentemente, considero que, en relación con las tasas, al igual que con el resto de tributos, los beneficios fiscales aplicables están tasados y no podrían aplicarse otros distintos a los determinados de forma expresa por la ley. Por lo tanto, el único motivo aceptado por la legislación para aplicar un beneficio fiscal a una tasa, si no se trata de otra administración, sería en base a la capacidad económica del obligado tributario de acuerdo con la *STS de 20 de febrero de 1998*, *STSJ Madrid de 27 de julio de 2010*.

En el ámbito de los beneficios fiscales a empresas y operadores económicos¹, el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea ha analizado el tema a lo largo de su jurisprudencia determinando una serie de características que No deben darse puesto que de lo contrario estaríamos ante un beneficio fiscal que afectaría negativamente a los principios de mercado interior competitivo yabierto en igualdad de condiciones de acuerdo con los Tratados Constitutivos dela Unión Europea:

- Los beneficios no pueden favorecer directa o indirectamente a empresas concediéndole una ventaja que no hubiese obtenido en condiciones normales del mercado (STSJUE 09/10/2014).

- No pueden falsear o amenazar la competencia (STSJUE 21/10/2016)

Debido al tipo de empresas que existen a nivel local y a la propia capacidad de las corporaciones, este tipo de beneficios fiscales suelen darse más bien a nivel estatal siendo conocidas como “ayudas de estado”, por lo que la afectación a nivel local es escasa pese a que se debe tener en cuenta su existencia.

Respecto a la posibilidad de establecer exenciones fiscales, cabe tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005 de 20 de enero la cual establece “*la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige en materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (ej. motivos política económica o social, etc), quedando, en caso contrario proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ7), no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31*”. Consecuentemente, al igual que con los beneficios fiscales las exenciones también padecen las mismas limitaciones.

El TC mediante sus *Sentencias 1/1981, 4/1981, 19/1987* entre otras, ha dispuesto para los entes locales un cierto poder tributario mediante los tributos locales, pero como hemos podido exponer anteriormente este debe encuadrarse dentro de los límites establecidos por la Ley.

El principio de reserva de ley, pese a dotar de una cierta igualdad el ámbito tributario local, a la vez puede generar inconvenientes al impedir que las entidades locales puedan innovar el ordenamiento jurídico y adaptarlo a las nuevas realidades sociales.

¹ Los beneficios fiscales en tributos locales bajo la lupa del TJUE, Autora Teresa Calvo Sales, ELCONSULTOR septiembre 2019

Por lo que respecta al principio de capacidad económica este se encuentra vinculado con la obligación de sostenimiento de los gastos públicos y con el principio de igualdad. El art. 3.1 LGT establece que *“la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos”*.

No obstante, vinculado al principio de capacidad económica tenemos el principio de equivalencia, el cual según la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2019 este principio exige que el conjunto de costes de la prestación de un servicio sea cubierto con el conjunto de ingresos y que si se minorara la cuota a satisfacer por un ciudadano, en razón a criterios de capacidad económica debidamente objetivados, el reparto individual del coste del servicio a distribuir ha de tener en cuenta el grado de utilización del servicio.

Analizando los decretos y demás normas aprobadas por el Estado como consecuencia de la situación de pandemia mundial por la COVID-19 y por las declaraciones de estado de alarma, podemos apreciar que NO se facilita a las Administraciones locales, principalmente a los Ayuntamientos, que puedan incorporar en sus ordenanzas fiscales beneficios, exenciones o bonificaciones vinculadas con la situación excepcional de la pandemia, ni siquiera con limitaciones temporales para los años 2020 y 2021. Considero, que teniendo en cuenta la excepcionalidad de la situación en que nos encontramos, el Estado, de acuerdo con el principio de autonomía local reconocido tanto en la Constitución Española como en la propia Carta Europea de Autonomía Local, debería haber permitido a los municipios poder aprobar, con una vigencia temporal, posibles beneficios fiscales dirigidos a los sectores sociales más afectados por la crisis sanitaria de la COVID-19 y así evitar que los Ayuntamientos caigan en estrategias rocambolescas o directamente en la ilegalidad para aliviar la presión tributaria de dichos sectores. En este sentido, considero que, teniendo en cuenta que el Estado ha dejado en suspenso las reglas fiscales para las anualidades 2020-2021, y puesto que dichos tributos afectan directamente a las arcas municipales integrando sus ingresos de derecho público, deberían haber permitido que cada corporación valorase su situación económica y de saneamiento para poder decidir si se podían permitir una disminución temporal, durante las anualidades 2020- 2021, de sus ingresos tributarios a causa del establecimiento de determinados beneficios fiscales, exenciones o bonificaciones que tuviesen como causa la crisis provocada por la COVID-19.

3. BENEFICIOS FISCALES EN CUBIERTOS EN FORMA DE SUBVENCIONES.

Otro de los mecanismos al que han acudido los municipios como alternativa a los beneficios fiscales, y que esta parte considera erróneo, ha sido la aprobación de bases reguladoras y convocatorias de subvenciones para ayudar al pago de determinados tributos locales como el impuesto de bienes inmuebles, la tasa de ocupación de la vía pública o la tasa de recogida de residuos.

Conviene recordar la definición de subvención del art. 2 Ley 38/2003 General de Subvenciones (LGS), la cual establece que se trata de toda disposición dineraria a favor de personas públicas o privadas y que cumplan los siguientes requisitos:

- Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios
- Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, ejecución de un proyecto, realización de una actividad para la adopción de un comportamiento singular.
- Que el proyecto, acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública, interés social o promoción de una finalidad pública.

A tenor de los requisitos anteriores considero que una subvención generalizada a los ciudadanos de un municipio para ayudar al pago de determinados tributos locales no cumple los requisitos del art. 2 LGS. Concretamente, no se cumple, entre otros requisitos, la existencia de un objetivo, proyecto o actividad singular, y no existe ninguna utilidad o finalidad pública ni interés social. En este sentido, la *STS de 14/11/2012* y *STS de 19/05/2014* anula dos ordenanzas fiscales que preveían unas subvenciones de las cuotas del IBI al considerarlas como beneficios fiscales encubiertos, la primera al conceder una subvención del 30% de la cuota a los empadronados en el municipio y, la segunda, al prever una bonificación en forma de subvención para limitar el crecimiento de las cuotas de IBI².

Pero inclusive el propio artículo 2.4.g LGS excluye expresamente de la condición de subvención a los beneficios fiscales.

Debemos diferenciar este tipo de subvenciones fraudulentas con las prestaciones económicas de asistencia social. Éstas últimas consisten en entregas dinerarias sin contraprestación realizadas por una Administración Pública a favor de personas físicas que concurren en una especial situación de escasez de recursos económicos, con la finalidad de atender una situación concreta de necesidad o emergencia y promocionando los principios de transparencia, justicia, generalidad e igualdad. En este marco se podría llegar a considerar viable este tipo de ayudas para impuestos y tasas, siendo necesario el informe y apreciación de los Servicios Sociales y, deberá seguirse el procedimiento del art. 17.2 LGS.

En síntesis, considero que, pese a la situación de pandemia y la voluntad de las corporaciones de ayudar a todos sus ciudadanos, la aprobación de una ordenanza reguladora de subvenciones para costear o ayudar de forma generalizada al pago de tributos municipales a los ciudadanos empadronados o a las actividades dadas de alta en el municipio no es el mejor mecanismo al poder considerarse que podríamos estar ante una bonificación fiscal en forma de subvención encubierta. Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de establecer ayudas sociales destinadas a personas o familias en riesgo de exclusión social o similar.

3. MODIFICACIÓN Y SUSPENSIÓN DE ORDENANZAS FISCALES

² Tal como se establece en el apartado "Petición de que se concedan subvenciones" del artículo doctrinal titulado *Cuestiones generales en la aplicación de beneficios fiscales en tributos locales* de la autora Angela Acín, EL CONSULTOR septiembre 2019

Uno de los sectores más afectados por la crisis económica originada por la COVID-19 ha sido el de la restauración y hostelería. En este sentido, el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, de declaración del estado de alarma en todo el territorio nacional, en su artículo 10.3 estableció:

“Se suspende la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas, a excepción de los establecimientos comerciales minoristas de alimentación, bebidas, productos y bienes de primera necesidad, establecimientos farmacéuticos, sanitarios, centros o clínicas veterinarias, ópticas y productos ortopédicos, productos higiénicos, prensa y papelería, combustible para la automoción, estancos, equipos tecnológicos y de telecomunicaciones, alimentos para animales de compañía, comercio por internet, telefónico o correspondencia, tintorerías, lavanderías y el ejercicio profesional de la actividad de peluquería a domicilio. En cualquier caso, se suspenderá la actividad de cualquier establecimiento que, a juicio de la autoridad competente, pueda suponer un riesgo de contagio por las condiciones en las que se esté desarrollando”.

Esta medida se intensificó con la aprobación del Real Decreto Ley 10/2020, de 29 de marzo, el cual reducía la movilidad de la población permitiendo únicamente las actividades para la prestación de servicios de sectores esenciales.

En esta primera fase los negocios vinculados con el sector de la restauración y hostelería estuvieron por imposición legal cerrados desde el 14 de marzo hasta el 01 de junio. Asimismo, durante las fases de desescalada el uso de los espacios interiores y los aforos también se vieron limitados.

Actualmente, con la habilitación permitida por el Real Decreto 926/2020, las Comunidades Autónomas son las que, desde el pasado mes de octubre, han adoptado medidas restrictivas, alguna de las cuales también afectan a dicho sector. Un ejemplo es el caso de Cataluña que mediante Resolución SLT/2546/2020, de 15 de octubre, en su art. 10 acordó la suspensión durante 15 días de las actividades de restauración, en todo tipo de locales y establecimientos a excepción de la entrega a domicilio o recogida en el establecimiento con cita previa, entre otras medidas adoptadas con posterioridad.

Debido a esta situación, los Alcaldes, sobre todo de los municipios turísticos, han querido ayudar a dicho sector buscando sistemas o mecanismos para no liquidar la tasa de ocupación de la vía pública por terrazas durante la anualidad 2020 y posiblemente para la anualidad 2021. Esta voluntad política ha obligado a agudizar el ingenio de los técnicos municipales, surgiendo el mecanismo de la modificación y suspensión de la Ordenanza fiscal relativa a la tasa de ocupación de la vía pública por terrazas. Algunos de los municipios que han publicado este sistema en sus webs municipales son: Ávila, Sant Feliu de Llobregat, Paracuellos del Jarama, entre otros.

El fundamento que justifica esta medida de modificación y suspensión de la Ordenanza fiscal relativa a la tasa de ocupación de vía pública por terrazas, lo encontramos en el art. 20 TRLRHL el cual permite a las entidades locales establecer tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, entre otros supuestos. Dicha facultad debe vincularse con el art. 4 LRBRL, el cual, como hemos comentado al inicio del trabajo, establece la potestad reglamentaria de las entidades locales.

Desarrollando tributariamente dicha potestad reglamentaria, el art. 15 TRLRHL dispone que las entidades locales pueden ejercer su potestad normativa a través de la aprobación de las respectivas ordenanzas fiscales. Es decir, los Ayuntamientos pueden acordar la imposición y supresión de sus Tributos propios y aprobar las correspondientes Ordenanzas fiscales reguladoras de estos.

Las ordenanzas son disposiciones administrativas de carácter general y de rango inferior a la ley aprobadas por los entes locales en el ámbito de sus competencias y en el ejercicio, como hemos dicho anteriormente, de la potestad reglamentaria que tienen atribuida. Mientras se encuentre en vigor una Ordenanza Fiscal esta se deberá aplicar en sus mismos términos y palabras (art.3 Código Civil), exigiéndose en su misma cuantía las tarifas que establezca para cada caso y hecho imponible.

En este sentido, el art. 37 Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone que "Las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquéllas tengan igual o superior rango a estas".

Consecuentemente, si hay una ordenanza fiscal aprobada no se puede aplicar la misma de forma singular, sino que habrá que proceder a su derogación o modificación de acuerdo con los trámites legales establecidos en el art. 17 TRLRHL.

Asimismo, resulta evidente que la aplicación de una tasa menor a la fiscalmente ordenada y aprobada en casos singulares, implica de hecho un beneficio tributario ilícito, de conformidad con lo previsto en el art. 9.1 TRLRHL.

Al respecto, la *Sentencia del Tribunal Supremo de 06 de marzo de 2000*

dispone: *"El artículo 9 proclama tres principios tributarios fundamentales: el de reserva de ley, es decir, no se pueden regular beneficios fiscales más que por ley; el de no disponibilidad de los recursos de las Haciendas Locales por parte de sus gestores (Pleno, Junta de Gobierno y Alcalde), esto significa que los Ayuntamientos no pueden conceder por sí beneficios fiscales diferentes a los regulados en la ley; y por último, el de independencia de la Hacienda Local, respecto de la Hacienda del Estado y de las Comunidades Autónomas, que significa que si por ley se establecen beneficios fiscales en materia de tributos locales es obligado compensar a los Entes locales, evitando así que la política seguida por el Estado y por las Comunidades Autónomas se lleve a cabo a cargo de las Haciendas Locales."*

Por tanto, y como ya hemos comentado en el epígrafe primero del presente trabajo no existe amparo legal en la posibilidad de aprobar bonificaciones y / o exenciones en las tasas que no estén previstas previamente en una norma con rango de ley.

Las tasas son tributos de exacción voluntaria por parte de las entidades locales, consecuentemente, éstas pueden decidir aprobarlas, modificarlas e incluso derogarlas. En este sentido, el art. 17 TRLRHL se refiere a la aprobación, modificación e incluso la derogación de las Ordenanzas fiscales, suprimiendo el tributo.

El mencionado artículo no contempla la suspensión de la aplicación de la Ordenanza fiscal, pero entiende esta parte que, si es posible su derogación lo que implica la supresión del tributo, también consideramos posible que se suspenda temporalmente la aplicación del mismo, de forma que la Ordenanza fiscal no produzca efectos y no se aplique.

Si la Ordenanza fiscal no contempla la posibilidad de suspensión temporal, sólo existen dos posibilidades para su no aplicación: la derogación de la Ordenanza o bien la modificación de la misma para prever su suspensión mediante el establecimiento de una disposición transitoria. En ambos casos implicará la necesidad de seguir el procedimiento establecido en el art. 17 TRLRHL.

Algunas de las corporaciones locales que tenían aprobadas Ordenanzas fiscales relativas a tasas de ocupación de vía pública por terrazas, la única posibilidad que han encontrado para no devengar y liquidar dichas tasas durante la anualidad 2020 y 2021 ha sido mediante la suspensión temporal de la Ordenanza. Sin embargo, para ello habría que proceder a la modificación de la susodicha Ordenanza fiscal para establecer una disposición transitoria que regule su aplicación.

No es posible plantearse una modificación con efectos retroactivos dado que resulta legalmente imposible de acuerdo con el artículo 10 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y la Jurisprudencia del *Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de febrero de 1989*:

"Si bien la retroactividad puede ser establecida por una Ley, es más que dudoso que pueda hacerlo un reglamento ... lo que obliga a concluir que la retroactividad queda excluida de la potestad reglamentaria de la Administración añadiendo la misma Sentencia que esa irretroactividad debe mantenerse aun en el caso de que la nueva Ordenanza sea más favorable, puesto que tampoco menoscaba la aplicación analógica del artículo 9 de Nuestra Constitución".

El art. 17 TRLRHL establece el procedimiento para la aprobación y, consecuentemente, para la modificación de una Ordenanza fiscal, la cual no entra en vigor hasta que se hubiese procedido a la publicación definitiva de la misma. Asimismo, el artículo 16 TRLRHL establece como contenido mínimo de las ordenanzas las fechas de aprobación y de inicio de su aplicación.

El art. 131 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas establece que las normas con rango de ley, los reglamentos y las disposiciones administrativas habrán de publicarse en el diario oficial correspondiente para que entren en vigor y produzcan efectos jurídicos.

Asimismo, el art. 10 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece:

"1. Las normas tributarias entraran en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicaran por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. *Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.*”

En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 16 de julio de 1993, 15 de julio, 28 de octubre, 3 y 9 de noviembre de 1995, 20 de abril y 21 de octubre de 1996, 28 de enero de 1999 y 18 de octubre de 2001, al establecer “*producida la vigencia de las Ordenanzas a partir de su publicación definitiva e íntegra, no cabe que las mismas gocen de virtualidad retroactiva y se aplique, en contra de los principios jurídicos más elementales, aun en situaciones- los devengos liquidatorios producidos con anterioridad de dicha fecha- cuyos hechos impositivos eran anteriores, ostensiblemente, a la citada fecha de publicación.*”

Consecuentemente, las normas a aplicar en la liquidación de un tributo son las normas que se encuentren vigentes en el momento del devengo de dicho tributo. La modificación de la Ordenanza fiscal de la tasa correspondiente con su nuevo régimen de aplicación no entraría en vigor, y por tanto no sería de aplicación, hasta que se haya publicado la aprobación definitiva de la misma, y en el caso de que no se establezca una fecha concreta a los veinte días naturales desde dicha publicación. Por lo tanto, el acuerdo plenario de modificación no producirá efectos inmediatos.

Además, como hemos expuesto, la regla general es que las normas tributarias no tienen efectos retroactivos. Para que puedan producirse efectos retroactivos es necesario que una norma con rango de ley lo prevea y, en el presente caso ninguno de los diferentes reales decretos aprobados por el Gobierno durante el estado de alarma ni actualmente habilitan la posibilidad de establecer efectos retroactivos a las Ordenanzas fiscales para que los municipios puedan aliviar la presión tributaria local de los ciudadanos a través de modificaciones de sus ordenanzas.

¿Entonces, como se puede paralizar la vigencia de la Ordenanza originaria modificada?

Dada la obligatoriedad de liquidar los tributos de acuerdo con las ordenanzas fiscales en vigor, puede resultar conveniente que se adopte un acuerdo de suspensión de la aplicación de la ordenanza actual como medida cautelar hasta la entrada en vigor de la modificación definitiva. De esta forma se evitarían los posibles perjuicios que se puedan producir durante este lapso de tiempo de acuerdo con el art. 108 de la Ley 39/2015.

Una posible justificación podría ser evitar los perjuicios de imposible o difícil reparación entre los sujetos pasivos de dicha tasa, derivados de la aplicación de la ordenanza actual y posteriormente por la ordenanza modificada, los cuales podrían causar una discriminación grave entre personas que se encuentran en la misma situación e iguales derechos, procediendo a suspender cautelarmente la aplicación de la actual ordenanza hasta que entre en vigor la modificación definitiva de la misma. No obstante, esta parte tiene dudas que tal motivación pueda considerarse suficiente para acordar dicha medida cautelar.

La normativa de haciendas locales no regula de forma específica un procedimiento para suspender tributos. El TRLRHL, cuando establece el procedimiento a seguir en su art. 17 lo hace para la *"elaboración, aprobación y publicidad de las Ordenanzas fiscales"*, y se refiere tanto *"al establecimiento como a la supresión y ordenación de tributos y para la fijación de los elementos necesarios en orden la determinación de las respectivas cuotas tributarias, así como a las aprobaciones y modificaciones de las correspondientes ordenanzas fiscales"*. Entiende esta parte que para proceder a la suspensión de un tributo es necesario realizar una modificación en la Ordenanza fiscal para establecer un régimen transitorio de aplicación, siendo de aplicación, en cuanto a su tramitación, el mismo procedimiento del art. 17 TRLRHL.

A grandes rasgos el procedimiento para la modificación de la Ordenanza fiscal sería el siguiente:

- La competencia para la aprobación inicial de la modificación de la ordenanza corresponde al Pleno de la Corporación, de conformidad con lo fijado en el artículo 22.2.e) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

- Aprobada provisionalmente la modificación, se someterá el expediente a información pública en el tablón de anuncios del Ayuntamiento y en el Boletín Oficial de la Provincia durante treinta días, como mínimo, dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas. Asimismo, estará a disposición de los interesados en la sede electrónica de este Ayuntamiento.

- Finalizado el plazo de información pública, se adoptará el acuerdo definitivo que proceda, resolviendo las reclamaciones presentadas y la redacción definitiva de la Ordenanza, es decir, la redacción con las modificaciones que se han introducido. En el caso de que no se hubieran presentado reclamaciones, se entenderá definitivamente adoptado el Acuerdo, hasta entonces provisional, sin necesidad de acuerdo plenario.

- El acuerdo de aprobación definitiva expreso o tácito y el texto íntegro de la modificación de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa se publicarán en el tablón de anuncios del Ayuntamiento y en el Boletín Oficial de la Provincia, momento en el que entrará en vigor. Asimismo, este acuerdo de aprobación definitiva se notificará a aquellos interesados que hubieran presentado alegaciones. Asimismo, estará a disposición de los interesados en la sede electrónica de este Ayuntamiento.

De acuerdo con la *Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4615/2013, de 23 de septiembre de 2013*, en el caso de modificaciones de las ordenanzas fiscales, es suficiente con la publicación del texto modificado, sin tener que publicar el texto íntegro de estas

Cabe tener en cuenta que, cuando se trata de una modificación de una Ordenanza de acuerdo con el Informe de la Dirección General de Tributos, de 19 de enero de 2018, sobre el impacto de la Ley 39/2015 en el procedimiento de aprobación de las ordenanzas fiscal, se podrá obviar el trámite de consulta previa del art. 133.4 al *"tratarse de una regulación parcial de la materia"*.

Este tipo de modificaciones al no afectar al importe de las tasas ya aprobadas considero que no es necesario proceder a realizar un nuevo estudio económico.

Sin embargo, a nivel de ingresos, dado que implica una suspensión de la misma, sí que implica una pérdida de ingresos dado que no se devengará la tasa de empleo en relación con las terrazas de bares y restaurantes para el año 2020. por lo tanto, a nivel contable, se habrá de proceder a realizar el correspondiente acuerdo plenario de no disposición en relación con las aplicaciones de gastos por la misma previsión de pérdida de ingreso.

Todo ello de acuerdo con el art. 33 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril por lo que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos que establece:

"1. La no disponibilidad de crédito se deriva del acto mediante el cual se inmoviliza la totalidad o parte del saldo de crédito de una partida presupuestaria, declarándolo como no susceptible de utilización.

2. La declaración de no disponibilidad no supondrá la anulación del crédito, pero con cargo al saldo declarado no disponible no podrán acordarse autorizaciones de gastos ni transferencias y su importe no podrá ser incorporado al Presupuesto del ejercicio siguiente.

3. Corresponde la declaración de no disponibilidad de créditos, así como su reposición a disponible, a el Pleno de la Entidad."

5. NO EXIGENCIA DEL TRIBUTO

De acuerdo con el art. 26 TRLRHL las tasas podrá devengarse cuando se inicie el uso privativo o el aprovechamiento especial; cuando se presente la solicitud que inicie la actuación del expediente; cuando su devengo sea periódico y se establezca en la Ordenanza a 01 de enero de cada año.

Respecto a las Ordenanzas fiscales de ocupación de la vía pública por terrazas, el devengo de la tasa suele producirse cuando se presenta la correspondiente solicitud en función de los días y las superficies de vía pública ocupada.

Mediante el mecanismo anterior se da una salida a las tasas que aún no se hayan devengado. ¿Pero qué se puede hacer con las tasas que ya se han devengado incluso satisfecho?

Siguiendo con la tasa de ocupación y aprovechamiento especial o utilización del dominio público local, el *Informe de la Dirección General de Tributos 2020- 03637 de 17/06/2020* establece que resulta que cuando por causas no imputables al sujeto pasivo, como pueda suceder con la suspensión de actividades económicas decretada en el estado de alarma, la utilización o aprovechamiento del dominio público local no sea posible, el hecho imponible de la tasa no se realizaría, circunstancia que habilita a la reducción de la cuota tributaria en atención a dicho período de tiempo en que no se ha producido la ocupación. Todo ello de acuerdo con el art. 26.3 TRLRHL que establece que *“cuando por causas no imputables al sujeto pasivo, el servicio público, la actividad administrativa o el derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público no se preste o desarrolle, procederá la devolución del importe correspondiente”*.

¿Este criterio puede aplicarse también en las tasas de recogida de residuos en relación con la suspensión de actividades económicas?

El susodicho Informe de la Dirección General de Tributos referenciado contesta a dicha pregunta de forma desfavorablemente argumentando que siempre que la tasa no exceda del coste real o previsible del servicio y como el servicio de recogida de residuos urbanos se ha seguido prestando en el estado de alarma, los sujetos pasivos deben seguir abonando dicha tasa, con independencia de que determinadas actividades y negocios hayan permanecido cerrados por las circunstancias excepcionales motivadas por la COVID-19.

Sin embargo, la redactora del presente trabajo NO se muestra de acuerdo con la postura seguida por la Dirección General de Tributos en relación con dicha tasa de recogida de residuos, tal como argumentaré a continuación:

El artículo 25.2.b LRBRL establece:

“2. El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

(...)

b) Medio ambiente urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.”

El artículo 26.1.a i b LRBRL dispone:

“1. Los Municipios deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes:

a) En todos los Municipios: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población y pavimentación de las vías públicas

b) En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además: parque público, biblioteca pública y tratamiento de residuos.”

Por último, el artículo 12.5 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados dispone:

“5. Corresponde a las Entidades Locales, o a las Diputaciones Forales cuando proceda:

a) Como servicio obligatorio, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos generados en los hogares, comercios y servicios en la forma en que establezcan sus respectivas ordenanzas en el marco jurídico de lo establecido en esta Ley, de las que en su caso dicten las Comunidades Autónomas y de la normativa sectorial en materia de responsabilidad ampliada del productor. La prestación de este servicio corresponde a los municipios que podrán llevarla a cabo de forma independiente o asociada.

b) El ejercicio de la potestad de vigilancia e inspección, y la potestad sancionadora en el ámbito de sus competencias.

c) Las Entidades Locales podrán:

1º Elaborar programas de prevención y de gestión de los residuos de su competencia.

2º Gestionar los residuos comerciales no peligrosos y los residuos domésticos generados en las industrias en los términos que establezcan sus respectivas ordenanzas, sin perjuicio de que los productores de estos residuos puedan gestionarlos por sí mismos en los términos previstos en el artículo 17.3. Cuando la entidad local establezca su propio sistema de gestión podrá imponer, de manera motivada y basándose en criterios de mayor eficiencia y eficacia en la gestión de los residuos, la incorporación obligatoria de los productores de residuos a dicho sistema en determinados supuestos.”

De acuerdo con los preceptos transcritos, el servicio de recogida y gestión de residuos está configurado como un servicio de prestación y recepción obligatorio por motivos de salubridad y seguridad pública. En el caso de los residuos comerciales, si los titulares de las actividades que generan los residuos no disponen de un sistema de residuos propio, a través de un gestor autorizado, será el ayuntamiento el que también prestará el servicio de gestión de residuos.

En todo caso, para que cualquier tributo sea exigible es imprescindible que se realice el hecho imponible y se devengue el tributo. Pues bien, el hecho imponible de la tasa del servicio de recogida, tratamiento y eliminación de residuos comerciales viene constituido por la prestación de estos servicios.

Así resulta también del artículo 20 del TRLRHL, que establece:

“1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como 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.

(...)

4. *Conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por los siguientes:*

(...)

s) *Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de éstos, munda de pozos negros y limpieza en calles particulares.”*

Al respecto, la jurisprudencia ha confirmado que para la exigencia de la tasa por prestación del servicio de recogida y gestión de residuos, en su consideración de servicio obligatorio, no es preciso la producción de estos residuos para que se genere la obligación de abonar la cuota tributaria, dado que lo determinante del hecho imponible es la posibilidad de hacer uso de este servicio, con abstracción de que, circunstancialmente, el sujeto pasivo del tributo no haya contribuido o no haya podido contribuir a la generación de los residuos.

De modo que, cuando el local está cerrado, pero potencialmente puede realizarse la actividad por lo que está dado de alta, debe satisfacer la tasa, para que el servicio se considere prestado. Consecuentemente, a sensu contrario, entendemos que cuando la actividad no se puede prestar debido al Real Decreto por el que se aprueba el estado de alarma las actividades deben permanecer paralizadas por la crisis sanitaria, se trata de una imposibilidad legal por lo que la tasa se podría ajustar deduciéndose el tiempo durante el cual la actividad o el servicio ha sido suspendidos y / o cerrados.

En el presente caso NO se puede realizar la actividad para la que se ha dado de alta, ni siquiera potencialmente, dado que el artículo 10.3 del Real Decreto 463/2020 de 14 de marzo (BOE núm. 67, de 14 de marzo de 2020) suspende su realización, tal como hemos visto con los bares y restaurantes, pero también para hoteles, comercios minoristas no esenciales, y demás.

En este sentido resulta ilustrativa la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2003:

“La Sala comparte este primer motivo casacional, debiendo antes de exponer los fundamentos de derecho en que se ampara reproducir el texto del artículo 3º de la Ordenanza Fiscal, núm. 209, Reguladora de la Tasa por Recogida Domiciliaria de Basuras o Residuos Sólidos Urbanos. El texto es como sigue:

«art. 3.1. La obligación de contribuir nacerá desde el momento en que se inicia la prestación del servicio. A tal efecto, se considera que ha sido iniciada cuando esté establecido y en funcionamiento el servicio municipal de recogida domiciliaria de basuras en las calles o lugares donde figuran las viviendas o locales utilizados por los contribuyentes sujetos a la Tasa».

Es doctrina reiterada de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, que excusa de la cita concreta en sentencias, que la Tasa referida se devenga en la medida en que el servicio de recogida de basuras esté establecido, y los locales, viviendas, etc., se hallen en la ruta que siguen los vehículos de recogida, siendo a estos efectos intrascendente que ocasionalmente una vivienda concreta se halle desocupada, pues no por ello el servicio de recogida los elude.

Debe comprenderse que el hecho consistente en que, como ocurre en el caso de autos, unas viviendas estén desocupadas o no habitadas, no reduce en absoluto el coste de prestación del servicio, de modo que la ecuación coste del servicio = tasa, justifica plenamente la exigencia de la tasa en las circunstancias indicadas. En consecuencia, el artículo 3, apartado 1, de la Ordenanza es conforme a Derecho.

(...)

La Sala rechaza este segundo motivo casacional por simple corolario del razonamiento hecho por la Sala al enjuiciar el primer motivo casacional, porque si se da el hecho imponible, aunque la vivienda esté deshabitada, es consecuencia lógica que su propietario, como ocurre en el caso de autos, siga siendo sujeto pasivo de la Tasa.

Es algo similar a la diferencia ontológica entre potencia y acto. La Tasa se devenga no sólo cuando efectivamente se recogen basuras («acto»), sino también cuando existe la posibilidad («potencia») de utilizar el servicio, cuando el Ayuntamiento pone todo de su parte para que, si se producen basuras, éstas sean recogidas. Ocurre algo parecido con los servicios públicos de electricidad, gas, teléfonos, prestados por empresas particulares que cobran siempre una tarifa fija, aunque durante algún tiempo no se consuma electricidad o gas o no se utilice el teléfono.”

Así como la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2003:

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

O la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 de mayo de 2012:

“A entender de la recurrente deberían quedar excluidos del pago de la tasa los titulares de locales o almacenes sin actividad por cuanto no generan residuos y, por tanto, no reciben la prestación del servicio, y una interpretación contraria supondría un agravio comparativo entre los distintos contribuyentes.

Dicha interpretación, a juicio de la Sala, no se ajusta a derecho por cuanto el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (entre ellas las de 7 de marzo de 2007 y 18 de noviembre de 2003) ha declarado que, para la exigencia de la Tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos no es precisa la producción de tales residuos para que se genere la obligación de abonar la cuota tributaria de la misma, pues lo determinante de su hecho imponible es la posibilidad de hacer uso de tal servicio, con abstracción de que circunstancialmente el interesado, sujeto pasivo del tributo, no haya contribuido o no haya podido contribuir a la formación de los residuos. Y ello porque el Tribunal Supremo, a la vista del concepto de la Tasa, entiende que el hecho imponible de la misma se genera por la mera existencia del servicio al margen de que se produzcan vertidos particulares y concretos.

A este respecto es clarificadora la doctrina que se recoge por el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 7 de marzo de 2003 en la que se afirma que: " ...es doctrina reiterada de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, que excusa de la cita concreta en sentencias, que la Tasa referida se devenga en la medida en que el servicio de recogida de basuras esté establecido, y los locales, viviendas, etc., se hallen en la ruta que siguen los vehículos de recogida, siendo a estos efectos intranscendente que ocasionalmente una vivienda concreta se halle desocupada, pues no por ello el servicio de recogida los elude. Debe comprenderse que el hecho consistente en que, como ocurre en el caso de autos, unas viviendas estén desocupadas o no habitadas, no reduce en absoluto el coste de prestación del servicio, de modo que la ecuación coste del servicio = tasa, justifica plenamente la exigencia de la tasa en las circunstancias indicadas.... La Tasa se devenga no solo cuando efectivamente se recogen basuras ("acto"), sino también cuando existe la posibilidad ("potencia") de utilizar el servicio, cuando el Ayuntamiento pone todo de su parte para que si se producen basuras, estas sean recogidas. Ocurre algo parecido con los servicios públicos de electricidad, gas, teléfonos, prestados por empresas particulares que cobran siempre una tarifa fija, aunque durante algún tiempo no se consume electricidad o gas o no se utilice el teléfono".

La razón de exigir dicha tasa no está condicionada a la generación o no de residuos ni tampoco a su cantidad sino que, la misma tiene como finalidad y así se pronuncia el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de noviembre de 2003

, "...costear el sostenimiento de un servicio en beneficio del sujeto pasivo y de toda la población, se produzca o no un aprovechamiento específicamente cuantificable y utilice o no el interesado el servicio al efecto disponible". Basta con que se pueda disponer del servicio de gestión de residuos urbanos que se presta por el Ayuntamiento para que exista el hecho imponible generador de la tasa, pues se presume que puede disponerse, al margen de su uso efectivo, desde el momento en que las viviendas se encuentran en condiciones de habitabilidad y se presume que ello es así desde el momento con que cuentan con licencia de primera ocupación y funcionamiento (art. 9.2 .a) de la Ordenanza impugnada) sin que pueda compararse -a los efectos de entender vulnerado el artículo 14 de la CE - esta situación con la que afecta a inmuebles destinados a un uso no residencial dado que las situaciones son distintas y, portanto, en un principio, su regulación puede ser diferente sin que de ello pueda concluirse la existencia de trato discriminatorio.

Si se admitiera la tesis del actor supondría, finalmente, un incremento de los costes necesarios para la prestación del referido servicio público ya que obligaría al Ayuntamiento a disponer de una organización de medios materiales y personales dirigidos a conocer la realidad de todas las viviendas (desde el punto de vista de su ocupación) para así graduar e incluso no exigir el pago de la tasa, cuando, como ya se ha expuesto, la razón del cobro de la tasa es la mera prestación de un servicio público que se encuentra a disposición del sujeto pasivo y que es de recepción obligatoria por este, y que le obliga a contribuir en los costes del mismo al margen del uso efectivo que se haga puesto que ya se han generado los costes por la mera disponibilidad del mismo. No se trata de exigir la tasa ante la posibilidad de prestar el servicio, sino porque el servicio se presta de forma que al ser un servicio general y de recepción obligatoria no solo afecta a los vecinos que lo utilizan sino a todos los que se encuentran en disposición de poder utilizarlo aun cuando el beneficio directo no se produzca. Y en el caso de las viviendas se entiende que existe esa disposición desde el momento en que se dispone de licencia de primera ocupación y funcionamiento. El Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de febrero de 2004 refiere que "lo determinante de su hecho imponible es la posibilidad de hacer uso de tal servicio, con abstracción de que circunstancialmente el interesado afectado no haya contribuido o no haya podido contribuir a la formación de residuos, basuras o desperdicios".

Considera quien suscribe que la jurisprudencia anteriormente expuesta sería aplicable al supuesto en que las actividades constaran dadas de alta, pudieran hacer uso del servicio de recogida de basuras, con independencia de que realmente lo utilizaran o decidieran no utilizarlo por circunstancias varias, pero sin que existiera ningún impedimento legal para hacerlo.

En el presente caso, como hemos expuesto anteriormente, **NO EXISTE UNA POSIBILIDAD, NI SIQUIERA POTENCIAL, DE USO DEL SERVICIO**, dado que debido al Real Decreto 463/2020 de declaración de alarma se ha suspendido la apertura de los locales comerciales, bares, restaurantes y otros tipos de negocios. Por lo tanto, entendemos que en este caso excepcional, por crisis sanitaria del Covidien-19 el Gobierno Estatal ha aprobado una ley que imposibilita legalmente ejercer unas actividades, por lo que entendemos que no le es de aplicación la jurisprudencia anterior y la tasa de basura se podría ajustar deduciéndose el tiempo durante el cual la actividad o el servicio ha sido suspendidos y / o cerrados.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 26.2 del TRLRHL relativo al devengo de las tasas de vencimiento periódico. Concretamente este precepto dispone:

“2. Cuando la naturaleza material de la tasa exija el devengo periódico de ésta, y así se determine en la correspondiente ordenanza fiscal, el devengo tendrá lugar el 1 de enero de cada año y el período impositivo comprenderá el año natural, salvo en los supuestos de inicio o cese en la utilización privativa, el aprovechamiento especial o el uso del servicio o actividad, en cuyo caso el período impositivo se ajustará a esa circunstancia con el consiguiente prorrateo de la cuota, en los términos que se establezcan en la correspondiente ordenanza fiscal.”

Por lo tanto, en el momento que se devenga la tasa, se entiende realizado el hecho imponible y se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, que determinará la correspondiente ordenanza fiscal, de acuerdo con los parámetros establecidos en el artículo 24 del TRLRHL, apartados 2 a 4.

Por otra parte, el artículo 26.2 del TRLRHL prevé la posibilidad de prorratear la cuota tributaria de las tasas en los supuestos de inicio y cese de la actividad.

No obstante, hay que tener presente lo establecido en el suso dicho artículo

26.3 del TRLRHL:

“3. Cuando por causas no imputables al sujeto pasivo, el servicio público, la actividad administrativa o el derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público no se preste o desarrolle, procederá la devolución del importe correspondiente.”

Siguiendo la línea del art. 26.3 TRLRHL, la Sentencia del Tribunal Supremo de 05 de febrero de 2010 establece:

“... cuando no haya llegado a prestarse por causas no imputables al sujeto pasivo, en cuyo caso nos encontramos ante un caso de falta de devengo y exigibilidad de la tasa (...) que determina la devolución del importe correspondiente”.

En efecto, entendemos que este precepto podría ser de aplicación dado que a tenor de que los establecimientos y actividades han permanecido cerrados por impositivo legal, por una situación totalmente ajena al interesado, sin poder prestar su actividad, el servicio de recogida y gestión de los residuos comerciales no se ha podido realizar, con independencia de que estemos de un servicio obligatorio o no. Por lo tanto, en relación con la tasa de basura correspondiente que se haya devengado durante el cierre situación de estado de alarma y hasta que se permita la reapertura de los establecimientos prevista en la fase 1 y 2 de desescalada aprobadas por el Gobierno Central se podría considerar que tienen derecho a la devolución de la parte proporcional correspondiente en el supuesto de que se haya procedido a su cobro.

En el supuesto de que no se haya procedido a su cobro, consideramos que hay que poner en relación el art. 26.2 y 3 TRLRHL, haciendo extensible la posibilidad del prorrateo en el presente caso extraordinario de paralización puntual de la actividad por imposición legal debido a la declaración de alarma por la situación de emergencia sanitaria del COVID-19.

Considera esta parte que dicha extensión o aplicación de la posibilidad del prorrateo, NO implica vulneración del principio de prohibición de analogía establecida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dado que no estamos de ningún supuesto de exención, beneficio o incentivo fiscal, ni está modificado el hecho imponible de la tasa correspondiente.

Que una vez se pueda cuantificar la reducción de ingresos que implica la no percepción de dichas tasas por la recogida de basuras, habrá que hacer el correspondiente acuerdo de NO DISPOSICIÓN de determinadas aplicaciones del presupuesto de gastos por el mismo importe, a fin de evitar posibles problemas de estabilidad y de incumplimiento de la regla de gasto.

Que el artículo 6 del Decreto 463/2020, determina que cada Administración conserva las competencias que le otorga la legislación vigente en la gestión ordinaria de sus servicios con el fin de adoptar las medidas que estime pertinentes en el marco de las órdenes dictadas por la autoridad competente a los efectos del estado de alarma, sin perjuicio de las competencias que otorga a las autoridades delegadas.

Asimismo, el artículo 124.4.h de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, otorga a la Alcaldía la competencia para adoptar las medidas necesarias y adecuadas en casos de extraordinaria y urgente necesidad, la que resulta no delegable por aplicación del apartado 4 del citado precepto. Por lo tanto, el alcalde puede adoptar medidas extraordinarias a efectos fiscales ajustándose a la normativa legal vigente.

6. OTRAS MEDIDAS

Finalmente, otras medidas adoptadas por los diversos Ayuntamientos, así como por los organismos supramunicipales de recaudación que ostentan delegada dicha competencia, ha sido la modificación de sus propios calendarios fiscales en el caso de tributos de notificación colectiva y periódica para intentar atrasar el máximo posible el cumplimiento de la obligación tributaria de los sujetos pasivos durante el período impositivo.

Asimismo, no debemos olvidar la aplicación directa de nuestra LGT a las entidades locales y, por tanto, la aplicación de la suspensión de plazos procedimentales contenida en el Real Decreto 463/2020 así como en el Real Decreto Ley 8/2020.

También existe municipios que han aplicado ciertas bonificaciones potestativas en el TRLRHL para el IBI y el IAE. No obstante, para que las bonificaciones sean aplicables ya deben estar prevista en las oportunas Ordenanzas, puesto que si es necesario proceder a su modificación los efectos se producirían en el 2021:

- Respecto al IBI

“2 quáter. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto a favor de los inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen la declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.”

- Respecto al IAE:

“88.2.e Una bonificación de hasta el 95% de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tribute por cuota municipal y que desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico- artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.”

7. CONCLUSIONES

- Del análisis de los epígrafes anteriores podemos concluir que la actual crisis sanitaria y económica provocada por la COVID- 19 ha provocado que los municipios, como entidad más próxima al ciudadano, hayan buscado mecanismos para aliviar la presión fiscal de sus ciudadanos mediante diferentes mecanismos.
- Las entidades locales no pueden innovar el ordenamiento jurídico aprobando nuevos beneficios fiscales debido al principio de reserva de ley. Consecuentemente, el margen discrecional de las entidades locales se encuentra limitado por el marco jurídico tributario establecido principalmente por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) y la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
- No se deben confundir subvenciones con prestaciones asistenciales. Las subvenciones generalizadas a la ciudadanía para el pago de tributos pueden considerarse beneficios fiscales encubiertos.
- Las Ordenanzas fiscales igual que pueden ser aprobadas, modificadas o derogadas, pueden ser suspendidas temporalmente. Para su suspensión es necesario proceder a la modificación de la Ordenanza para establecer una Disposición Transitoria de suspensión temporal. Los efectos de dicha modificación no pueden ser retroactivos, por lo que la suspensión del tributo se aplicará siempre y cuando no se haya devengado. Ej. Tasa de ocupación de la vía pública por terrazas.
- En el supuesto que el tributo se haya devengado, el Informe de la Dirección General de Tributos 2020-03637 de 17/06/2020 establece que cuando por causas no imputables al sujeto pasivo, como pueda suceder con la suspensión de actividades económicas decretada en el estado de alarma, el hecho imponible de la tasa no se realizaría, pudiéndose reducir la cuota tributaria de acuerdo con el art. 26.3 TRLRHL.
- Respecto a la tasa de recogidas de basuras el Informe de la Dirección General de Tributos 2020-03637 de 17/06/2020 establece que NO procede la reducción de la cuota siempre que dicha tasa no exceda del coste real o previsible del servicio y el servicio de recogida de residuos urbanos se haya seguido prestando.

- Pese al criterio anterior de la DGT respecto a la tasa de recogida de residuos urbanos esta parte difiere de dicha postura puesto que la jurisprudencia vincula la exigencia del tributo no al uso real sino al potencial. En el presente caso, a consecuencia de la COVID- 19, con independencia de que el servicio de recogida de residuos sea obligatorio, NO EXISTE POSIBILIDAD, NI SIQUIERA POTENCIAL DE USAR EL SERVICIO debido al RD 463/2020 de declaración de estado de alarma.
- Otros mecanismos usados para aliviar dicha presión tributaria han sido mediante la modificación de los calendarios fiscales y la suspensión de plazos.
- Los decretos y demás normas aprobadas por el Estado, como consecuencia de la declaración del estado de alarma por la situación de pandemia mundial por la COVID- 19, NO facilita a las Administraciones locales, principalmente a los Ayuntamientos, para que puedan incorporar sus ordenanzas fiscales beneficios, exenciones o bonificaciones vinculadas con la situación excepcional de crisis sanitaria; ni tampoco habilita los efectos retroactivos de las modificaciones producidas en dichas Ordenanzas fiscales. Considera esta parte, que la previsión de dichas facultades en una norma de rango legal, aunque con efectos temporales, hubiese facilitado de forma importante las decisiones y actuaciones municipales para aliviar la presión fiscal de sus ciudadanos, generando seguridad jurídica y cierta igualdad entre las actuaciones adoptadas por los distintos municipios, evitando así que determinados municipios aprobasen mecanismos no ajustados a derecho.

BIBLIOGRAFIA:

Normativa:

Art. 133, 137 y 140 Constitución Española

Arts. 7, 8, 10, 14, 26 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria(LGT)

Art. 9 y ss Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, TextoRefundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)

Arts. 8 y 18 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos

Arts. 2 y 17 Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones

Arts. 37, 108, 131 y 133 Ley 39/2015, de 1 de octubre, de ProcedimientoAdministrativo Común de las Administraciones Públicas

Art. 33 Real Decreto 500/1990, de 20 de abril por lo que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales

Art. 12.5 Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminantes

Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID- 19

Real Decreto Ley 10/2020, de 29 de marzo, por el que se regula un permiso retribuido recuperable para las personas trabajadoras por cuentaajena que no presten servicios esenciales, con el fin de reducir la movilidad de la población en el contexto de la lucha contra el COVID- 19

Resolución SLT/2546/2020, de 15 de octubre, por la que se adoptan nuevas medidas en materia de salud pública para la contención del broteepidémico de la pandemia de COVID- 19 en el territorio de Catalunya

Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara nuevamente el estado de alarma en todo el territorio nacional

Jurisprudencia:

Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea: *STSJUE 09/10/2014; STSJUE 21/10/2016.*

Tribunal Constitucional: Sentencias 1/1981, 4/1981, 19/1987,10/2005,63/2019.

Tribunal Supremo: Sentencias 13 de febrero de 1989; 16 de julio de 1993;15 de julio, 28 de octubre, 3 y 9 de noviembre de 1995; 20 de abril y 21

de octubre de 1996; 20 de febrero de 1998; 28 de enero de 1999; 06 de marzo de 2000; 18 de octubre de 2001; 7 de marzo, 23 de septiembre y 18 de noviembre de 2003; 05 de febrero de 2010; 14 de noviembre de 2012; 19 de mayo de 2014; 03 de julio de 2018; 31 de enero de 2019.

Tribunal Superior de Justicia: STSJ Cataluña de 14 de mayo de 2012;STSJ Madrid de 27 de julio de 2010

Informes:

Informe de la Dirección General de Tributos 2020-03637 de 17/06/2020

Artículos Doctrinales:

ACIN FERRER, Angela. “Cuestiones generales en la aplicación de beneficios fiscales en tributos”, *El Consultor de los Ayuntamientos*. Septiembre 2019.

CALVO SALEX, Teresa, “Los beneficios fiscales en tributos locales bajo la lupa del TJUE”, *El Consultor de los Ayuntamientos*. Septiembre 2019.

MAGRANER MORENO, Francisco J. “Reserva de ley en materia tributaria local y prohibición de analogía: en especial respecto de beneficios fiscales”, *El Consultor de los Ayuntamientos*. Septiembre 2019.

SUAREZ PANDIELLO, Javier. “Sobre los beneficios fiscales en los tributos locales. Una mirada desde laEconomía”, *El Consultor de los Ayuntamientos*. Septiembre2019.