

“LA ELABORACIÓN DE LOS INFORMES TÉCNICOS
ECONÓMICOS EN LAS TASAS POR PRESTACIÓN DE
SERVICIOS PÚBLICOS O REALIZACIÓN DE
ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS”

Isabel Gil Rodríguez

Profesora Ayudante Doctor con
acreditación de Profesor Contratado
Doctor Área Derecho Financiero y
Tributario, Facultad: Derecho Univer-
sidad de Salamanca. Doctora en Derecho
por la Universidad de Salamanca,
España.

E-mail: isabelgil@usal.es

Recibido: 09-02-12 Aceptado: 02-04-12

Revista Tribútum N° XXI/2012

ISSN: 1316-2255

53-86

Resumen

Cuando se establece una nueva tasa o se modifica su cuantía, la legislación exige, como es sabido, la elaboración de un estudio técnico-económico que justifique las cantidades que se van a reclamar al conjunto de usuarios directos de un servicio público. El propósito de este trabajo es indagar sobre el importante papel que deben adoptar los informes técnicos en la cuantificación económica de tasas por servicios públicos o las actividades administrativas, especialmente en un momento como el actual en el que no sólo ha aumentado el número de tasas, sino también la cantidad a pagar por este tributo.

Palabras claves

Informes técnicos económicos. Cuantificación tasas por presentación de servicios públicos.

Abstract

When establishing a new rate or changed amount, the law requires, as is known, the development of a technical-economic study to justify the amounts claimed to be the set of direct users of a public service. The purpose of this paper is to investigate the important role they should adopt the technical reports on the economic quantification of rates for public services and administrative activities, especially at a time like the present one in which not only increased the number of rates, but also how much to pay for this tax.

Keywords

Economic technical reports. Quantification rates for public services.

Sumario

1.- Introducción. 2.- Repaso de los criterios legales de cuantificación de las tasas por prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas. 3.- El significado legal y jurisprudencial de los informes técnico económicos. 4.- Nuestra postura: contenido mínimo que debe reunir un informe técnico económico. 5.- Bibliografía.

1. Introducción

Tras la crisis del sector inmobiliario y la consecuente disminución de ingresos procedentes del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, los Ayuntamientos se han empeñado en potenciar el protagonismo de las tasas como recurso de financiación municipal¹. En dicha tarea, sin embargo, se están enfrentando con serios inconvenientes, pues los contribuyentes no dudan en cuestionar ante los tribunales de justicia su modo de proceder a la hora de establecer o modificar la cuantía de sus tasas. Debemos, por tanto, repasar, los criterios legalmente previstos para cuantificar las tasas por prestación de servicios públicos. Solo así estaremos en condiciones de examinar el papel que corresponde desempeñar a los informes técnicos económicos en esta materia. Es fundamental que los informes técnico económicos se confeccionen correctamente. Con su correcto diseño nos beneficiamos todos: los contribuyentes, evitan interminables y costosos litigios; los Ayuntamientos, podrían conseguir que no se declarase la nulidad de numerosas Ordenanzas fiscales reguladoras de las tasas; y los Tribunales lograrían reducir asuntos en esta materia. Y es que surgen muchas dudas con relación a estos instrumentos, algunas de las cuales se están resolviendo en sede jurisprudencial, como comprobaremos en las páginas que siguen.

¹ P. Chico de la Cámara: “*Las tasas municipales: nuevas oportunidades para su establecimiento como recurso ordinario de financiación de las Corporaciones locales*”, T.L. n° 97/2010, pp. 115- 165; J. I. Rubio de Urquía: “*Los tributos locales treinta años después*”, T.L.n° 97/2010, pp. 9-34; M. Ruiz Garijo: “*Los recursos financieros locales. Propuestas de reforma*”, T.L. n° 87/2009, pp. 37-52.

2. Repaso de los criterios legales de cuantificación de las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas

Los ingredientes para cuantificar las tasas se contienen en sus leyes reguladoras, aunque los contornos de los mismos, como ya hemos denunciado, no se señalan con la precisión que demanda el principio de reserva de ley para la fijación de los elementos cuantitativos². Aunque así sea, no se puede obviar que en el régimen jurídico de esta figura tributaria están latentes elementos indicativos de la función retributiva y contributiva que la misma desempeña. En la tasa, ambas funciones son complementarias e inseparables y así se desprende de su régimen jurídico. En concreto, en la cuantificación de este tributo, la *función retributiva* se desprende de la regulación contenida para el ámbito estatal en los arts. 7 y 19.1 y 2 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos del Estado (en adelante, L.T.P.P.), para el regional en el art. 7.3 Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, L.O.F.C.A.) y finalmente, para el local en el art. 24.1 y 2 Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante T.R.L.H.L.). Igualmente es posible señalar la *función contributiva* que esta categoría tributaria desempeña, en la Hacienda estatal - arts. 8, 18 y 19.4 L.T.P.P.-, autonómica -art. 7.3 L.O.F.C.A.- y local -art. 24.3 y 4 T.R.L.H.L.-. La tasa es un tributo que tiene que respetar los principios constitucionales de justicia tributaria previstos en el art. 31 C.E., especialmente los principios de igualdad y capacidad económica³. De la legislación vigente se desprende lo siguiente:

1. La función natural de las tasas es una función retributiva

Por ello, la cuantificación de este tributo está condicionada por la existencia de varios principios – *beneficio, equivalencia, cobertura y provocación de costes*- en los que subyace la idea de financiación del servicio recibido por los usuarios directos del mismo conforme a postulados de igualdad y

2 Son varios los autores que critican la desregulación en que viven los elementos cuantitativos en las tasas. Cfr. Faz Cors Meya: “*Precios públicos: parafiscalidad, sujeción al I.V.A. y exacciones equivalentes a derechos de aduanas*”, V.V.A.A. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, I.E.F-Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 585; J.M. Lago Montero: “*Comentario al art. 11 L.T.P.P.C.L.*”, V.V.A.A. *Comentario a la Ley de tasas y precios públicos de Castilla y León*, Dykinson, Madrid, 2005; J. M. Lago Montero, J.M.-M. A. Guervós Maillo: *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid, 2004; M. Ruiz Garijo: *Tasas locales (municipales y provinciales)*, Madrid, Edersa, 2002, pág. 136. En sentido contrario, E. Simón Acosta: “*Reflexiones sobre las tasas de las haciendas locales*”, *H.P.E.* n° 35/1975, cit., pp. 302-304.

3 Da cuenta de ello, M. Martínez Lago: “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del sistema financiero”, *C.R.E.D.F.* n°55/1987, p. 419.

proporcionalidad. Aunque así sea, conviene recordar que las tasas son un tributo y como tal también han de cumplir una *función contributiva* debiéndose acomodar al principio de capacidad económica⁴.

2. Existe, en principio, un único límite legal para la cuantificación de las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas

Disponen las leyes vigentes que el importe de las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas no puede 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. Es decir, el coste total del servicio es el límite máximo de recaudación en materia de tasas. Parece que el criterio del “valor de la prestación recibida” se configura legalmente como un criterio subsidiario del primero. Sin embargo, a nuestro juicio, como explicaremos más tarde, el valor de la prestación recibida es un criterio complementario del coste total del servicio que tampoco puede ser rebasado en la cuantificación de las tasas⁵.

3. Para determinar el coste total del servicio se tomarán en consideración las siguientes partidas

- a. Costes directos
- b. Costes indirectos
- c. Costes de carácter financiero
- d. Amortización del inmovilizado
- e. Costes necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad.

⁴ Isabel Gil Rodríguez: “Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas”, *Revista Tributos Locales* nº 50/2005, pp. 13-53.

⁵ En el ámbito estatal, el art. 7.2 L.T.P.P. bajo la rúbrica “principio de equivalencia”, señala que “las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible”. PAGÉS I GALTÉS sostiene que el art. 7.2 L.T.P.P. hace referencia al principio de cobertura de costes por cuanto se deduce de dicho precepto que mediante tasas se había de sufragar el coste total del servicio y no el coste equivalente a la prestación singularmente recibida. Cfr, PAGÉS I GALTÉS, J.: “Los principios de equivalencia, de cobertura de costes, y del beneficio en las tasas y precios locales”, T.L., nº 4/2001. Asimismo, indica el apartado segundo del art. 19 L.T.P.P. que “el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad 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”. En el ámbito autonómico el art. 7.3 LOFCA señala que “el rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades”. Asimismo, el legislador establece en el art. 24.2 T.R.L.H.L. que “el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate

4. En la distribución del coste total del servicio

Entre el conjunto de usuarios para la determinación de *cuotas singulares* se puede configurar la tasa como un tributo de cuota fija, un tributo de cuota variable o aplicar conjuntamente ambos procedimientos

5. Podrá acudirse a la capacidad económica de los usuarios para graduar la cuantía de las tasas

Como se puede observar, los criterios de cuantificación enunciados en las leyes se definen de forma genérica y son más bien escasos. La ley no contiene los criterios necesarios para cuantificar las distintas y muy variadas tasas. Y es que ni siquiera se hace alusión a los criterios apropiados para cifrar la prestación tributaria principal de algunas tasas que todos conocemos y que exigen habitualmente los Ayuntamientos (agua, basura, alcantarillado, licencias urbanísticas o de apertura, etc). Esta escasa regulación legal de los elementos cuantitativos en las tasas por prestación de servicios públicos, no solo vulnera las exigencias del principio de reserva de ley en materia tributaria sino que también provoca la interposición de numerosos recursos contenciosos administrativos, muchos de los cuales podrían ser evitados si las normas vigentes concretasen más acerca de los elementos cuantitativos de las tasas⁶.

o, en su defecto, del valor de la prestación recibida». El criterio del coste del servicio o actividad como límite a la recaudación total de cada tasa responde a una larga tradición legislativa como se desprende de la sentencia de instancia confirmada por el T.S. en Sentencia de 12 de marzo de 1997 (*R.J.*1997, 1.788), a propósito de unas liquidaciones giradas en concepto de tasa por licencia de obras. Cfr. F.J. 2º de la sentencia apelada: «...la prohibición de que el importe de las tasas por la prestación de un servicio sobrepase el coste real o previsible del mismo no es novedad del Real Decreto Legislativo 781/1986, ni tampoco el Real Decreto 3250/1976, sino que responde a una larga tradición legislativa que, acorde con la propia naturaleza de las tasas, tiene claro reflejo en el art. 370 del Estatuto Municipal de 1924 y art. 42 de la Ley de Régimen Local de 1955 y continúa en el art. 18 de la Ley 48/1966, de 23 de julio, arts. 21 del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, y 18 del Real Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio (vigente en la fecha que se aprobó la Ordenanza de 1986), art. 214 del Real Decreto Legislativo de 18 de abril 1986 y art. 24 de la Ley de Haciendas Locales de 28 de diciembre 1988". En la redacción original de la Ley de Haciendas Locales, era el apartado primero de su artículo 24 el que se ocupaba de señalar que el coste del servicio era un límite global en la recaudación de las tasas. El T.S.J. de Murcia, en Sentencia de 26 de enero de 1998 (*J.T.* 1998, 46), F.J. 5º, explica el alcance o significado de este precepto para la doctrina del Tribunal Supremo con base en las S.S.T.S. de 18 octubre 1994 [*R.J.*1994, 7.583], 6 febrero 1995 [*R.J.*1995, 1003], 29 julio 1995 [*R.J.*1995, 6245], 20 marzo 1996 [*R.J.*1996, 3.677], 26 febrero 1997 [*R.J.*1997, 1069].

6 La doctrina sí se ha preocupado en indagar acerca de métodos singulares de cuantificación de algunas tasas. Cfr. JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: "El papel de las Corporaciones Locales en el régimen económico-financiero de la gestión de los residuos sólidos", *T.L.* n° 74/2007, págs. 59-70; RUIZ GARIJO, M.: "Las tasas locales por licencias urbanísticas: un ejemplo más de la extraordinaria flexibilidad del principio de reserva de ley en las tasas", *T.L.* n° 91/2009, págs. 71-86; LEAL BARRIOS, J.: "La determinación del hecho imponible y su cuantificación, en la tasa de recogida de residuos, desde una perspectiva jurisprudencial", *T.L.*n° 51/2011, págs. 51-

3. El significado legal y jurisprudencial de los informes técnico económicos

La ley ofrece un instrumento, la *memoria o el informe técnico-económico*, para contrastar si realmente ha existido violación o no del citado “límite global”⁷. En este sentido, el art. 20.1 L.T.P.P. refiriéndose a la *memoria económico financiera* señala que “toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta. La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas”.

En el ámbito local, es el art. 25 T.R.L.H.L. el encargado de señalar 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 del mercado o la previsible cobertura de aquéllos, respectivamente”⁸.

66; MORENO GONZÁLEZ, S.: “La tasa por el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio: aspectos conflictivos”, *T.L.* n.º 83/2008, págs. 39-66; MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: “La financiación de los servicios públicos mediante tasas: el ejemplo de la tasa de basuras”, *T.L.* n.º 94/2010, págs. 65-82.

⁷ Como explica E. BARRACHINA JUAN: “El estudio financiero en la Tasa por alcantarillado”, *Informe A.E.A.F.*, núm. 42/1999, pág. 21, la memoria económico-financiera “... debe cualificar toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa, o su modificación, en lo que se refiera a las cuantías de una anterior ya establecida. Dicha memoria preceptivamente deberá versar acerca del coste o valor del recurso o actividad de que se trate y también de forma especial, sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta”. Para JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: “Procedimiento de elaboración de Ordenanzas Fiscales: trascendencia invalidante de las irregularidades cometidas en el curso del mismo”, *T.L.* núm. 1/2000, págs. 47-57, “la regulación de la memoria es tan parca que se presentan muchas dudas acerca de cuestiones tan inmediatas como el órgano o funcionario competente para emitirla o el momento de hacerla. Respecto a la primera cuestión la práctica es que de su evacuación o suscripción se encargue el Interventor o Secretario-Interventor de la entidad, bien es verdad que la jurisprudencia se ha mostrado flexible admitiendo otras alternativas como la asunción por la entidad de estudios elaborados por entidades supramunicipales, como la Diputación Provincial... Sobre la otra cuestión, parece claro que los estudios habrán de estar emitidos al menos con carácter previo a la adopción del acuerdo definitivo de ordenación”. Asimismo, *vid.* GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: “Tasas locales. El informe técnico económico: algunos aspectos jurídico administrativos y de procedimiento”, *T.L.* n.º 100/2011, págs. 11-29; JAIME VÁZQUEZ, J.M.: “Las tasas municipales, ordenanza fiscal, informe técnico-económico y valor del aprovechamiento”, *Revista electrónica CEMCI* n.º 4, julio-septiembre 2009.

⁸ Para A. Aguillo Avilés: *Tasas y precios públicos*, Valladolid, Lex Nova, 1992, pág. 182, existen diferencias entre los informes y la memoria económico financiera: “...no es difícil percatarse que la ratio del precepto que acabamos de señalar –se refiere al art. 25 LHL- es manifiestamente distinta a la del art. 20 L.T.P.P. Este último trata de evitar decisiones caprichosas de la Administración a la hora de fijar

En el ámbito regional, la L.O.F.C.A. no contiene preceptos de semejante dicción donde se indique la necesidad de memoria o estudio económico financiero para verificar el por qué de las cuantías de las tasas. Será necesario acudir a la normativa reguladora de las tasas de cada región para comprobar si éstas exigen la elaboración de tales instrumentos⁹. De cualquier forma, como es sabido, la Ley de Tasas y Precios Públicos es de aplicación supletoria para el ámbito regional y por tanto, podemos postular que también para el establecimiento y modificación de las tasas regionales sea necesaria la elaboración de una memoria económico financiera.

De los preceptos trascritos se deduce, por tanto, que los informes técnicos económicos son el instrumento previsto para que el usuario directo de un determinado servicio público pueda contrastar si en la cuantificación de una singular tasa se han violado o no los límites legales más arriba trascritos. Pero la ley de nuevo es parca en la regulación de estos instrumentos. Surgen numerosas dudas acerca de los informes técnicos económicos, algunas de las cuales intentaremos resolver con ayuda de la jurisprudencia más reciente¹⁰.

la cuantía del tributo. El art. 25 L.R.H.L, en cambio, en línea con la tradicional desconfianza hacia la gestión económica de las Corporaciones locales, sólo se preocupa de asegurar que no se creen servicios deficitarios que acaben por financiarse con los Presupuestos Generales del Estado”. En sentido contrario, se manifiesta el profesor PAGÉS I GALTÈS, J.: *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Marcial, Madrid, pág. 67, quien considera acertadamente, a nuestro juicio, que aunque de la transcripción literal del art. 25 LHL y del art. 20.1 L.T.P.P. parece deducirse que existen diferencias entre los informes y la memoria, sin embargo, en su opinión no existen tales diferencias “pues tanto los informes como la memoria tienen el mismo cometido, coincidiendo sustancialmente en su contenido, en su causa y en su finalidad”. Cfr. las pequeñas diferencias que observa este último profesor entre ambos instrumentos, nota núm. 2, pág. 67.

⁹ En el ámbito de Castilla y León, el art. 11.6 Ley de Tasas y Precios Públicos de Castilla y León ha dispuesto que “los proyectos normativos dirigidos al establecimiento de una tasa o a la modificación de sus cuotas, que no sean una mera actualización general de las cuantías, deberán incluir entre sus antecedentes una memoria que incluya un análisis económico-financiero sobre el coste o valor del servicio o actividad de que se trate y sobre la justificación de las cuotas propuestas”. Para un comentario exhaustivo a este precepto, *Vid.* LAGO MONTERO, J.M.: “Comentario al art. 11 L.T.P.P.C.L.”, V.V.A.A. *Comentario a la Ley de tasas y precios públicos de Castilla y León*, Dykinson, Madrid, 2005.

¹⁰ La S.T.S.J. de Castilla y León (Valladolid) nº 478/2010, de 24 de febrero (*JT* 2010, 456) realiza un examen de la doctrina jurisprudencial vertida acerca de las memorias económico financieras o informes técnico económicos, asumiendo la doctrina que viene manteniendo la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S.J. de Castilla y León con Sede en Burgos. Y más concretamente, la S.T.S.J. de Castilla y León –Burgos- de 23 de mayo de 2008 (*JT* 2008, 982) y de 24 de marzo y 27 de enero de 2006, de 22 de julio y 27 de mayo de 2005 y 7 de abril de 2003. La anterior doctrina jurisprudencial le lleva a estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por varias entidades mercantiles promotoras contra el acuerdo definitivo del Ayuntamiento de Castellanos de Morisco de Salamanca de 27 de diciembre de 2007 por el que se modificaban diversos apartados de la Ordenanza fiscal reguladora de la Tasa por servicio de alcantarillado, tratamiento y depuración de aguas residuales y vigilancia especial de alcantarillas particulares por cuanto el estudio económico elaborado por el citado Ayuntamiento no reunía los datos necesarios.

Cabe adelantar, no obstante, que tampoco los tribunales se han esmerado en exceso explicando el papel que corresponde desempeñar a los informes técnico-económicos. Las pistas que ofrece la jurisprudencia en torno al cometido que corresponde asumir a los ITE en materia de cuantificación de tasas versan sobre las siguientes cuestiones: 1.- ¿Es lo mismo una memoria económico-financiera que un ITE? 2.- ¿En qué supuestos se deben elaborar los ITE? 3.- ¿En qué momento debe estar elaborado el ITE? 4.- ¿Qué sucede si no hay ITE o éste es incompleto? Consecuencias. 5.- Una vez en los tribunales, en su caso, reclamando la ausencia de ITE, sobre quién recae la carga de aportar el ITE. 6.- ¿Qué contenido debe reunir un ITE?

1. ¿Es lo mismo una memoria económico-financiera que un ITE, son documentos distintos o estamos ante un mismo instrumento?

En reiteradas ocasiones se ha dudado si los ITES y las memorias son documentos distintos o estamos ante un mismo instrumento. En este sentido han señalado nuestros tribunales que *los ITES y las memorias son documentos análogos. Y precisamente porque son documentos análogos, el TS no ha dudado en admitir que se refiere a unos u otros en sus pronunciamientos de forma indistinta.* Como ha señalado el TS en Sentencia de 7 de febrero de 2009 (rec. nº 4290/2005), en su FJ. 3º: “Hay que salir al paso, en primer lugar, de la afirmación del recurrente de que el juzgador de instancia ha incurrido en el error de confundir los “informes técnico-económicos” a que hace referencia el art. 25 de la L.H.L. con la “memoria económico financiera” del art. 20 de la Ley de Tasas y Precios Públicos hasta el punto de considerar que la ausencia de esta determina la nulidad objeto de impugnación. Vaya por delante que tanto el “informe técnico-económico” como la “memoria económico-financiera” son documentos que tienen contenido análogo, que se vienen a exigir como garantía para el administrado ya que a la vista de los mismos es como puede determinarse si el Ayuntamiento ha fijado el importe de las tasas conforme a Derecho. En efecto, la jurisprudencia de esta Sala, por entender, sin duda, que el contenido de ambos documentos es idéntico, hace referencia de forma indistinta tanto a la “memoria económico-financiera” como a los “informes técnico-económicos”. Así la sentencia de esta Sala de 10 de febrero de 2003 se refiere a... “los Informes o Memoria Económico-Financiera, que deberán estar a disposición de los vecinos para que puedan justificar sus eventuales reclamaciones... “Y en el caso que nos ocupa la sentencia recurrida no confunde los informes técnico-económicos con la memoria económico-financiera sino que se refiere a ellos de forma indistinta, exigiendo la existencia de unos otros tanto para la imposición de nuevas tasas como para la modificación sustancial de las ya existentes”¹¹.

¹¹ Cfr. en ese mismo sentido S.S.T.S. de 10 de febrero de 2003 (RJ 2003, 4004), de 1 de julio de 2003 (RJ 2003, 5801); de 18 de marzo de 2010 (RJ 2010, 4438).

2. ¿En qué supuestos se deben elaborar los ITE?

Surge también la duda de averiguar en qué supuestos se ha de elaborar una memoria o informe técnico económico y cuál es su misión esencial. Esta cuestión se suscita tras una interpretación literal de los artículos más arriba transcritos (recordemos, art. 20.1 LTPP y art. 25 TRLHL) de cuyo tenor han querido deducir algunos Ayuntamientos que las memorias económicas financieras, previstas en el ámbito estatal, se exigen para establecer *ex novo* una tasa estatal o modificar sustancialmente su cuantía. En cambio, han señalado que los informes técnicos económicos se exigen exclusivamente para el establecimiento de una nueva tasa local.

Como no podía ser de otra manera, los tribunales han negado el anterior criterio interpretativo. El art. 9.2 LTPPE señala que esta ley es de aplicación supletoria para el ámbito local y por tanto también aquí se requiere la existencia de un ITE para establecer y/o modificar la cuantía de una tasa local¹².

Ha concluido el T.S. en distintos pronunciamientos que las memorias o los ITE se deben elaborar con carácter previo y justificador del establecimiento de la tasa. Su carácter es *preceptivo* tanto cuando se establece *ex novo* una tasa como cuando se modifica su cuantía, salvo que estemos en presencia de una simple actualización de cuantías motivadas por una variación del IPC, supuesto este último en el que no sería necesaria la aprobación de un nuevo ITE¹³.

12 Así lo han entendido nuestros tribunales. Cfr. S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 18 de enero de 1999 (*J.T.* 1999, 229); S.S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 3 de noviembre de 1997 (*J.T.* 1997, 1.476), de 28 de abril de 1997 (*J.T.* 1997, 422), de 24 de marzo de 1997 (*J.T.* 1997, 338), de 3 de marzo de 1997 (*J.T.* 1997, 263), de 25 de noviembre de 1996 (*J.T.* 1996, 1.745). *Vid.* MERINO JARA, I.: “La modificación de las tasas municipales también requiere la previa elaboración de la correspondiente memoria económica financiera”, *J.T.* núm. 4/2002, págs. 17 y ss.; RUIZ GARIJO, M.: *Problemas actuales de las tasas*, Valladolid, Lex Nova, 2002, pág. 204; VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.: “Las reglas de la cuantificación de las tasas en el ámbito local desde una visión jurisprudencial”, *T.L.* n.º 28/2003, págs. 38-39.

13 La S.T.S. de 7 de febrero de 2009 (rec. N.º 4290/2005), desestima el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Segovia contra la S.T.S.J. Castilla y León –Burgos– de 27 de mayo de 2005 dictada en el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la aprobación definitiva de las modificaciones de las Ordenanzas fiscales y de precios públicos a partir de 1 de enero de 2004. De su contenido se deducen aspectos relevantes con relación a los ITE, como su carácter preceptivo tanto cuando se establece *ex novo* una tasa como cuando se modifica su cuantía. Recuerda otras sentencias en las que se manifiesta dicho carácter preceptivo: «Por su parte, la S.T.S. de 14 abril 2001, rec. núm. 126/1996, taxativamente concluye en la preceptividad de la previa memoria económico-financiera, y aunque se refiere a unos hechos anteriores a la citada *Ley 25/1998*, como el tenor literal de los *preceptos* citados puede considerarse que no ha variado sustancialmente, en lo que aquí interesa, resulta conveniente seguir este criterio. En similares términos (preceptividad de la memoria económico-financiera ante modificaciones de las tasas locales) se pronunció la S.T.S. de 11 de noviembre de 1999, rec. 7844/1994 o la S.T.S. de 19 de octubre de 1999, rec. 411/1995 o la S.T.S.J. Aragón, Sec. 2ª de 22 de marzo de 2000, núm. 141/2000, rec. 357/1997. Doctrina consolidada del Tribunal Supremo que se reitera en sentencias como la de 1 julio 2003”. Asimismo, cfr. la STSJ de Cataluña n.º 1060/2010, de 12 de noviembre (*J*2011/168), que anula la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por prestación de servicios de recogida y tratamiento de basuras y residuos por incrementar las tarifas sin previa memoria económico financiera.

3. ¿En qué momento debe estar elaborado el I.T.E.?

Según venimos señalando, argumentan nuestros tribunales que los ITE se deben elaborar con carácter previo y justificador de establecimiento de la tasa o de la modificación de su cuantía. En este sentido, interesa recordar que la tasa es un tributo potestativo en el ámbito local cuya exigencia requiere acuerdo previo de imposición y ordenación de la correspondiente Ordenanza fiscal conforme al procedimiento previsto legalmente en los arts. 15-19 TRLHL. En este procedimiento hay un documento inexcusable, el informe técnico económico, el cual, según confirma el TS en Sentencia de 18 de marzo de 2010 (*RJ* 2010, 4438) *se ha de elaborar antes de la aprobación inicial de la correspondiente Ordenanza Fiscal*¹⁴.

Si el objetivo de los ITE es garantizar a los administrados que una determinada tasa se ha cuantificado conforme a los criterios legales, es lógico que este instrumento deba estar a disposición de los usuarios ya en el mismo procedimiento de aprobación de la Ordenanza fiscal. Sólo así se podrán realizar las alegaciones oportunas en el trámite de información pública inherente al procedimiento de ordenación e imposición de la correspondiente Ordenanza fiscal o acceder, en su caso, a la vía judicial.

Parece que los usuarios de los servicios públicos pueden exteriorizar un cierto alivio y seguridad sabiendo que tienen a su disposición una herramienta que les permite conocer la justificación de las cuantías de las posibles tasas. En la práctica, sin embargo, el cotejo de los ITE presenta graves inconvenientes. Son instrumentos *difíciles de descifrar para los sujetos pasivos particulares*, los cuales, en tal empeño, han de acudir a técnicos expertos lo que encarece y dificulta notablemente el acceso al control jurisdiccional. Es, por este motivo, por lo que entendemos que son sólo relativas las expectativas de seguridad y certeza que se desprenden de la ley, pues de poco sirve la existencia de tales informes si en la práctica no es posible entender la justificación que de las cuantías se elaboran en los mismos¹⁵.

¹⁴ Cfr. S.T.S. de 18 de marzo de 2010 (*RJ* 2010, 4438), FJ 3º: “coincidimos con el criterio de la sentencia recurrida de que para la aprobación o modificación de las Ordenanzas Tributarias locales hace falta, en primer lugar, un “acuerdo provisional” del Pleno de la Corporación y entre los documentos que han de tenerse en cuenta, de manera inexcusable, para poder aprobar provisionalmente las Ordenanzas relativas a las tasas se halla la memoria económica-financiera. No puede adoptarse el acuerdo provisional del Pleno de la Corporación sin tener a la vista todos los documentos de carácter técnico preceptivamente previstos. El espíritu de la LHL en este punto es que la memoria económico-financiera ha de estar elaborada antes de que el Pleno municipal apruebe, de manera provisional, las Ordenanzas. Téngase en cuenta, como advierte oportunamente la sentencia recurrida, que la LHL prevé que si no hay reclamaciones durante el período de exposición pública de los acuerdos provisionales éstos se convierten en definitivos, sin necesidad de un nuevo acuerdo plenario de aprobación definitiva, por lo que bien pudiera suceder que se eleven a definitivos unos acuerdos provisionales adoptados sin haber tenido en cuenta una memoria económico-financiera”.

¹⁵ La dificultad del sujeto pasivo de las tasas para combatir la memoria económica financiera se aprecia en S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 31 de mayo de 1999 (*J.T.* 1999, 1032), a

4. ¿Qué sucede si no hay ITE o éste es incompleto? Consecuencias

La jurisprudencia ante esta cuestión es tajante. Los ITE son instrumentos *imprescindibles* que tienen una función esencial consistente en justificar lo que cuesta económicamente a la Administración prestar un determinado servicio público dirigido a un conjunto de usuarios concretos¹⁶. Mediante los ITE los Ayuntamientos han de acreditar que la recaudación total de una concreta tasa no ha superado la cobertura del coste total del servicio y por tanto la legalidad¹⁷. Estamos ante una pieza *insuprimible* que permite a los tribunales el examen de los posibles excesos en que se haya podido incurrir al cuantificar las tasas. Estas dos notas, su carácter imprescindible e insuprimible, vician a la Ordenanza

propósito de la memoria económica que el Ayuntamiento de Linares acompañó a la Ordenanza reguladora de la Tasa por Expedición de Licencias Urbanísticas. Asimismo, cfr. LAGO MONTERO, J.M.-GUERVÓS MAILLO, M.A.: *Tasas locales...*, cit., págs. 108-113; GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: “Tasas locales. El informe técnico económico: Algunos aspectos jurídico administrativos y de procedimiento”, *T.L.nº 100*, 2011, págs. 11-30.

¹⁶ Como no podía ser de otra manera, el T.S.J. de la Comunidad Valenciana no admite en Sentencia de 27 de octubre de 2009 (*JUR* 2010/64012), una memoria que para justificar la cuantía de la tasa remite a otro informe que no se une a las actuaciones y que es del siguiente tenor: “Coste del servicio. Los informes emitidos por el ingeniero responsable del servicio establecen el coste del íntegro de la recogida de residuos sólidos urbanos, incluidos los vegetales en una cantidad aproximada de 430.000 euros anuales. No se incluye dentro de esta cifra el importe del tratamiento y eliminación de los residuos, dado que va a ser el EMTRE quien va a recaudar directamente el coste mediante un tributo específico”. Y, como señala la sentencia: “Aquí acaban todas las consideraciones sobre el coste del servicio. Por lo demás, el informe-memoria es amplio, sí, cuando explica la atribución diferenciada de las cuotas tributarias. Como más arriba apuntamos, los órganos judiciales, son conscientes de las dificultades de llevar a cabo una contabilidad analítica de costes, dificultades que aumentan a medida que la Administración municipal de que se trate es más reducida en medios materiales y personales. Desde luego que son dificultades no desdeñables; por ello es que el informe o la memoria han de ser encargados a técnicos que estén capacitados para ponderar las variables a que se refiere el art. 25 LHL. Dicho lo anterior, ocurre aquí que la previsión sobre el coste global del servicio lo es por remisión a otro informe, que no se une a las actuaciones; es una previsión prácticamente apodictica por lo tanto, no habiendo referencia ni conclusión alguna sobre los costes directos o indirectos del servicio público de que se trata, fuera basándose en anteriores ejercicios, en una previsión justificada, o en estudios análogos en alguna medida. Así pues no pueden tenerse por cumplidas las exigencias del citado art. 25, pues la memoria examinada no es instrumento adecuado para conjurar posibles arbitrariedades o indefensiones de los contribuyentes, que son frecuentemente la parte débil de la relación jurídico-tributaria”.

¹⁷ Como explica el T.S.J. de Cataluña, en Sentencia de 31 de mayo de 1996 (*J.T.*1996, 807): “Sólo con los aludidos informes podrá la Corporación Local, al calcular los tipos impositivos, cumplir el requisito de reserva de ley, y al mismo tiempo el administrado hacer uso de su derecho a impugnarlas y los órganos jurisdiccionales el controlar la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican, que constitucionalmente les corresponde conforme al artículo 106.1 de la Constitución. Por el contrario, si se careciera de tales informes, resultarían ilusorios el derecho de los administrados a reclamar y el cumplimiento por los Tribunales de su potestad de control de la legalidad de la actuación administrativa e incluso imposible por la propia Corporación Local el ajustarse a tal legalidad. La falta de estos informes llevaría consigo la nulidad de los acuerdos aprobatorios o modificatorios de los importes de las tasas, pues han de ser previos a la

fiscal, en caso de ausencia, de *nulidad*¹⁸, ya que ésta no se entiende sin la existencia de dicho informe el cual nos permite averiguar el por qué de unas cuantías y no de otras¹⁹.

5. ¿Sobre quién recae la carga de aportar el ITE en caso de litigio?

Al hilo de cuanto llevamos expuesto, cabe plantearse sobre *quién recae la carga de aportar el informe económico-financiero* una vez en los tribunales reclamando su ausencia. En este sentido, la jurisprudencia recuerda que bajo la vigencia del Real Decreto 11/1979, de 20 de julio y del Texto Refundido de Régimen Local de 18 de abril de 1986, correspondía al sujeto pasivo probar el coste del servicio²⁰. Circunstancia que se ve modificada al entrar en vigor la

determinación por el Ayuntamiento del justo importe de acuerdo con la ley, y frente a esta omisión no podría prevalecer la presunción de legalidad de los actos administrativos, con cuya aplicación la carga de la prueba de que los tipos son excesivos correspondería al administrado, lo cual sólo ocurrirá cuando efectivamente consten tales informes y con ello los acuerdos estén regularmente adoptados”.

¹⁸ Vid.E. BARRACHINA JUAN: *El estudio financiero...*, cit., pág. 22; RUIZ GARIJO, M.: *Problemas actuales...*, cit., págs. 203-221. Igualmente, cfr. S.T.S. de 1 de julio de 2003 (R.J.2003, 5.801) y la S.T.S.J. de Extremadura de 14 de julio de 1999 (J.T. 1999, 1983).

¹⁹ El profesor J. PAGES I GALTÉS: *La memoria económico-financiera...*, cit., págs. 67-79, indica cuáles son los efectos que se derivan del establecimiento o modificación de una tasa local sin la previa elaboración de la memoria económico-financiera. Señala, en primer lugar, que las tasas locales al ser tributos potestativos requieren para su establecimiento la aprobación de la correspondiente Ordenanza Fiscal conforme al procedimiento regulado al efecto en los arts. 15 y ss. LHL. Tras el acuerdo de aprobación provisional de dicha Ordenanza y de su exposición al público será el momento en que se ha de poner en conocimiento a la Corporación el inicio del procedimiento, es decir, la iniciación de la tramitación de la Ordenanza sin la previa elaboración de la memoria económico financiera. Asimismo, indica que una vez que se ha procedido a la aprobación definitiva de dicha Ordenanza fiscal o de su modificación, y a su debida publicación en el Boletín Oficial correspondiente, se inicia un plazo de dos meses para interponer un recurso contencioso administrativo con el fin de que se declare la nulidad de la Ordenanza fiscal, por ausencia de memoria económico-financiera. Advierte que este método de impugnación es conocido bajo la denominación “impugnación directa” de los Reglamentos o disposiciones generales. Finalmente señala que si transcurre el plazo de dos meses sin haber interpuesto recurso alguno, el sujeto únicamente podrá efectuar una “impugnación indirecta» a la Ordenanza fiscal, alegando que es ilegal el acto de aplicación de dicha Ordenanza al estar fundamentado en una disposición general que no se ajusta a derecho. También los profesores LAGO MONTERO, J.M.-GUERVÓS MÁILLO, M.A.: *Tasas locales: cuantía...*, cit., págs. 95, consideran que es posible denunciar la falta del informe económico mediante el recurso indirecto contra reglamentos. Asimismo, cfr. JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *Procedimiento de elaboración...*, cit., págs. 47-57; VILLAVARDE GÓMEZ, M.B.: *Las reglas de la cuantificación...*, cit., págs. 38-40, que muestra variedad de pronunciamientos jurisprudenciales.

²⁰ Señala el T.S.J. de Madrid en Sentencia de 15 de marzo de 2002 (J.T. 2002, 1.276) que bajo la vigencia del Real Decreto 11/1979, de 20 de julio y del Texto Refundido de Régimen Local de 18 de abril de 1986, correspondía “al sujeto pasivo probar que aquéllos superan dichos costes, circunstancia que con posterioridad, en las disposiciones vigentes a partir de la Ley de Tasas de 1989 y, principalmente, la de Haciendas Locales se ha modificado en el sentido de exigir una memoria económico-financiera como soporte económico esencial del fundamento de las Ordenanzas”.

Ley de Tasas y Precios Públicos Estatales y la Ley de Haciendas Locales pues será la Administración demandada la que haya de aportar el informe y justificar sus cifras cuando haya denunciado su ausencia el demandante²¹.

6. ¿Qué contenido debe reunir un ITE?

Quizá sea ésta la cuestión más polémica que se suscita en torno a los ITE. Y es que, como se puede apreciar, aunque las leyes no detallan acerca del contenido que debe reunir un ITE, sin embargo, los tribunales sí exigen un cierto grado de concreción a los Ayuntamientos en la confección de estos instrumentos.

Recordemos que el legislador solamente indica que el ITE debe justificar que la recaudación total de la tasa no supera el coste total (real o previsible) del servicio cuando se establece una nueva tasa o se modifica sustancialmente su cuantía. Y enumera, de forma bastante escueta también la ley, las partidas que han de integrar dicho coste total del servicio. Deben ser los ITE, por tanto, los instrumentos que se encarguen en cada caso de desglosar, concretar y justificar con cifras todas estas partidas que deben formar parte del coste total del servicio. *Los ITE deben cumplir, por ello, con unas exigencias mínimas*, tal y como viene postulando el Tribunal Supremo. Su postura acerca del contenido que deben reunir estos instrumentos se concreta en las siguientes ideas:

1. En reiterados pronunciamientos ha reiterado el TS que *no es su misión* “elaborar un modelo económico-financiero, pero sí recoger y sintetizar aquellos datos que se han considerado precisos por la doctrina jurisprudencial sobre la materia, como respuesta a las críticas formuladas por numerosos contribuyentes en relación a la justificación de la cuantía de la tasa de apertura de establecimientos”. (STS de 8 de marzo de 2002, R.J. 2002, 4.166).

2. Asimismo, *reconoce* el TS *la dificultad de llevar a cabo una contabilidad analítica de costes, sobre todo en Administraciones reducidas en medios materiales y personales*. Aunque así sea, *exige un “mínimo de rigor en su planteamiento y formulación”*. Deben, por tanto, cumplir los ITE con unas exigencias mínimas.

3. Se exige, por tanto, un mínimo de rigor en la confección y contenido de los ITES. De hecho, en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, se puede observar que *la nulidad de la Ordenanza Fiscal* reguladora de la tasa *no trae causa* en la ausencia de ITE sino más bien *en los defectos en su elaboración*.

4. Advierten nuestros tribunales que los ITES deben contener un estudio serio de los costes del servicio. Para ello deben realizar mención tanto a los costes (directos e indirectos) como recoger una previsión o estimación de los futuros ingresos (aludiendo al número de expedientes previos) al objeto de verificar que existe equivalencia o cobertura entre unos y otros. La falta de

²¹ Cfr. la S.T.S. de 19 de octubre de 1999 (R.J.1999, 7822) y la S.T.S.J. Castilla y León (Burgos) de 19 de junio de 2000 (J.T.2000, 1.178).

justificación de los costes del servicio vician a la Ordenanza fiscal de nulidad. Se trata, en definitiva, de huir de la arbitrariedad de la Administración y evitar la indefensión de los contribuyentes pues se entiende que estos últimos la mayoría de las veces son la parte más débil de la relación jurídico tributaria. A título de ejemplo, podemos mostrar el criterio seguido por nuestro Tribunal Supremo en distintos asuntos. Conviene advertir, no obstante, que son meras pinceladas pues habrá que estar al caso concreto. En definitiva, la validez de la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa será una cuestión de prueba que dependerá de la habilidad del Ayuntamientos cuestionados para acreditar y justificar que las cifras contenidas en un determinado ITE desglosan perfectamente el conjunto de partidas que integran el coste del servicio, los ingresos previsibles y la equivalencia entre unos y otros²².

La S.T.S. de 8 de marzo de 2002, (R.J. 2002, 4.166), considera *insuficiente un ITE que se limite a expresar el importe de los costes indirectos*. Y señala que no puede dejarse en blanco, por ejemplo, la estimación de los costes directos y señalar que los costes indirectos ascienden al 12% del total de los gastos generales sin justificación alguna. “Esta estimación es puramente voluntarista, pues carece de todo apoyo técnico y estadístico que permita su análisis”²³.

La S.T.S. de 20 de julio de 2009 (R.J. 2010, 65) concreta que la memoria económico-financiera debe reflejar: “los gastos directos e indirectos que contribuyen a la formación del coste total del servicio o de la actividad, incluidos los de carácter financiero, amortización e inmovilizado y generales que sean

22 Tras la lectura de distintos pronunciamientos jurisprudenciales, es posible observar que, en la práctica, la nulidad de la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa no trae causa en una ausencia de informe técnico sino en la existencia de defectos en su elaboración pues no se justifican suficientemente los costes del servicio. Así, existe amplia jurisprudencia del T.S. que declara la nulidad radical de la ordenanza cuando de la lectura del ITE no quedan suficientemente claros los gastos en los que ha incurrido el ente público en la prestación del servicio. En este sentido, cfr. S.S.T.S. de 7 de febrero de 2000 (R.J.2000, 2784), de 14 de abril de 2000 (R.J.2000, 4273); de 8 de marzo de 2002 (R.J. 2002, 4166); de 7 de febrero de 2009 (R.J.2009, 1796).

23 El TSJ de Castilla y León (Burgos) en Sentencia de 14 de septiembre de 2007, T.L nº 80, 2008, págs. 35 y ss, señala que “en el presente caso no nos encontramos ante supuestos de simples actuaciones, en base a la variación del IPC, sino que se trata de una modificación de las ordenanzas fiscales reguladoras de las Tasas por la prestación de servicios de saneamiento y alcantarillado y de abastecimiento de agua, afectando tal modificación al establecimiento de una cuota tributaria específica para los suelos urbanos no consolidado y urbanizable, con lo cual es incuestionable la necesidad de justificar mediante la Memoria Económico Financiera o el Estudio Técnico Económico, tanto la necesidad de la Tasa como el importe de la misma”. Tras realizar un recordatorio exhaustivo de la doctrina del TS en materia de memorias e informes técnico económicos y aplicarla al caso concreto llega a la conclusión de que “nos encontramos que obra en el expediente administrativo a los folios 9 a 19 un “Estudio Económico-Financiero para el desarrollo de sectores de suelo urbano no consolidado y de suelo urbanizable en el municipio de Navalunga, más no puede decirse que tal documento reúna las condiciones mínimas necesarias para considerar al mismo como una Memoria económico-financiera en los términos exigidos en los artículos 20.1 de la Ley de Tasas y artículo 25 TRLHL”. La anterior circunstancia le lleva a declarar la nulidad absoluta de la modificación de las ordenanzas fiscales por omisión de un aspecto esencial del procedimiento, el trámite del informe económico.

de aplicación, no sufragados por contribuciones especiales (sin olvidar los criterios genéricos de capacidad económica a que hace referencia el apartado 3 del artículo 24), lo que permite afirmar que en el expediente de modificación de tarifas ha de quedar suficientemente motivado el incremento que se produzca en las mismas, pues en otro caso, no sería posible el control de la regla de equivalencia y supondría permitir la posible indefensión ante actuaciones administrativas arbitrarias²⁴.

Más recientemente, ha señalado el T.S. en Sentencia 3045/2011, de 16 de mayo (Rec. nº 1395/2008) que tampoco es suficiente un ITE que realice simples referencias a los presupuestos locales, al contenido de unos anexos relativos al coste del personal y a determinadas inversiones o a informes técnicos de las concejalías, por sí solas y sin más detalles o precisiones²⁴.

Con relación a la tasa de basuras se ha señalado en S.T.S. 9032/2007, de 19 de diciembre, (Rec. nº 3164/2002), que el ITE debe desglosar las distintas partidas que integran el coste total del servicio al objeto de verificar que se han separado los costes referidos al servicio de limpieza viaria el cual no cabe financiar con tasas –art. 21 T.R.L.H.L.²⁵.

La S.T.S. de 7 de febrero de 2009 (Rec. nº 4290/2005) consideró que en el caso concreto –pronunciado con relación a diversas modificaciones de las Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Segovia aplicables a partir de 1 de

24 En la S.T.S. 3045/2011, de 16 de mayo (Rec. nº 1395/2008), se pronuncia el T.S. en casación con relación a una tasa de recogida de residuos urbanos no domiciliarios reiterando que su misión no es concretar el contenido mínimo que debe reunir un ITE. No obstante, analiza el caso concreto y explica lo que desde su punto de vista no es suficiente para cumplir con la exigencia legal: “la Sala de instancia parte de un presupuesto fáctico no discutido adecuadamente por el Ayuntamiento de Alhaurín de la Torre: la ausencia real de memoria económico financiera. Pero es que, además, esa conclusión resulta indiscutible, pues en el expediente administrativo no hay ni rastro de lo que debería ser una memoria o un informe económico previo a la aprobación de la tasa, documentos esenciales en el proceso de elaboración y aprobación de este tributo [sentencia 18 de marzo del 2010 (casación 2278/04, FJ 3º). Es cierto que no existe ninguna norma específica que establezca el contenido o la forma exacta que deban revestir tales documentos, sin que sea misión de esta Sala configurar un modelo de ese requisito para el establecimiento de una tasa, como dijimos en nuestra sentencia de 8 de marzo del 2002 (casación 8793/96, FJ 5º). Pero las simples referencias a los presupuestos de la Corporación local, al contenido de unos anexos relativos al coste del personal adscrito al servicio de recogida de residuos y a las inversiones o a los “informes técnicos de las concejalías”, por sí solas y sin mayores detalles o precisiones, no pueden alcanzar la consideración de informes técnico-económicos o de memoria en los términos de los artículos 25 de la Ley 39/1988 y 20.1 de Ley 8/1989. La exigencia de la memoria económica es constante por esta Sala, como recordamos en las sentencias de 14 de abril del 2001 (casación 126/96, FJ 3º) y 7 de febrero del 2009 (casación 4290/05, FJ 3º), determinando su ausencia o su insuficiencia la nulidad de pleno derecho de la tasa”.

25 Recuerda el T.S. en Sentencia 9032/2007, de 19 de diciembre, la doctrina dictada en pronunciamientos anteriores (Sentencia de 22 de julio de 1995, de 19 de octubre de 1999, de 14 de abril de 2001, de 4 de febrero de 2004) y “de lo expuesto, se deduce la necesidad de que la aprobación de la modificación de las tarifas correspondientes a las tasas se vea precedida de un estudio económico del coste del servicio, con determinación de conceptos e importes y que, en todo caso, queden justificados los mismos. “En fin, en la Sentencia de 4 de febrero de 2004, en

enero de 2004-, no se había probado la existencia de ITE con lo cual su ausencia implicó la nulidad de la Ordenanza fiscal. Los ITE *se deben formular con rigor y deben contener un estudio serio de los costes del servicio* pues en último término la validez o nulidad de la Ordenanza fiscal dependerá de una cuestión de prueba ante los tribunales donde los técnicos municipales deberán acreditar que los informes elaborados reúnen los requisitos legales exigidos²⁶.

En este sentido, es interesante dar cuenta también de la S.T.S. de 20 de mayo de 2009 que desestima el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la S.T.S.J. de Madrid de 14 de junio de 2004

relación con la impugnación de una Ordenanza de Recogida de basuras, una de las razones que se expuso para la desestimación del recurso es que «Consta, con claridad, en la sentencia que los conceptos de “recogida de basuras” y “limpieza viaria” están suficientemente desglosados y separados en los informes y documentos emitidos por la Corporación y que, precisamente, el estudio económico sólo se realiza respecto a la recogida de basuras de 1996, de conformidad con lo establecido en el artículo 24.1 de la Ley 39/1988. “De lo expuesto, se deduce la necesidad de que la aprobación de la modificación de las tarifas correspondientes a las tasas se vea precedida de un estudio económico del coste del servicio, con determinación de conceptos e importes y que, en todo caso, queden justificados los mismos. 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 hemos expuesto en alguna ocasión anterior y así lo ratificamos ahora, pero de lo que se trata, en todo caso, es de «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”.(Sentencia de 8 de marzo de 2002). 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 ocales 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”.

²⁶ En este asunto el T.S. desestima el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Segovia contra la S.T.S.J. de Castilla y León –Burgos- de 27 de mayo de 2005. Para el T.S.J. recién citado: “No existe ningún documento en los autos ni en el expediente que permita la calificación de estudio técnico-económico o memoria financiera. Únicamente existe un intento de estudio de los costes respecto a la tasa de suministro de agua ya que en ella, partiendo de los costes estimados en función de los distintos conceptos —suministro, depuración, canon de

que declaró nulos algunos de los apartados de la Ordenanza Fiscal reguladora de la “tasa por expedición de documentos administrativos de Madrid de 2000”. El T.S. comparte el criterio del T.S.J. de Madrid según el cual la validez de las tasas depende de dos condiciones. Por una parte, que el importe no exceda del coste del servicio. Y por otra, que dicho coste esté reflejado y justificado en el correspondiente ITE, instrumento éste que debe desglosar las distintas partidas que han de formar parte del coste total. En este sentido, en el asunto planteado se consideró que *se debían haber acreditado en el ITE los costes de personal, con referencias concretas a las cantidades que perciben los funcionarios*, cosa que no se hizo²⁷.

En un asunto más reciente el T.S. ha desestimado el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Segovia contra la S.T.S.J. de Castilla y León –Burgos- de 22 de julio de 2005, estimatoria parcialmente del recurso contencioso administrativo interpuesto por la Federación Empresarial Segoviana contra el acuerdo del Ayuntamiento de Segovia de modificación de diversas Ordenanzas fiscales y precios públicos para el ejercicio 2004. Concretamente, la S.T.S. 4796/2010, de 16 de septiembre (Rec. nº 5403/2005), confirma la conclusión del Tribunal de instancia en el que se reconoce que únicamente existe un “*intento de estudio de los costes respecto a la tasa de suministro de agua*”, estudio éste que es insuficiente pues de su contenido no cabe deducir si se trata de una estimación de costes o de un cálculo de costes efectivamente producidos pues *se desconoce a qué años se refiere*.

regulación, amortización de instalaciones—, intenta establecer un precio unitario. Pero lo cierto es que a la vista del documento obrante en el expediente no se sabe si es estimación de costes, o cálculo de costes efectivamente producidos, pues no se precisa a qué años se refiere. Pero lo que es más importante no ha quedado demostrado en ningún momento en que medida dicho estudio se traslada a las previsiones de la Ordenanza reguladora de la Tasa por Suministro de agua potable y Saneamiento. Resulta pues clara la estimación del recurso Contencioso-Administrativo y la declaración de nulidad tanto del establecimiento de las nuevas tasas como de la revisión de las preexistentes, pues las mismas carecen de la justificación legalmente exigible. Como ha declarado la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2001, la ausencia o insuficiencia de la memoria económico financiera es causa de nulidad absoluta”. El TS rechaza la pretensión del Ayuntamiento recurrente según el cual los ITE obrantes en el expediente permitan justificar el establecimiento o modificación de las tasas, conforme al art. 25 TRLHL en relación con el art. 24.2 El TS confirma el criterio de la sentencia recurrida conforme al cual los ITES carecían del rigor necesario para que pudieran ser considerados estudios técnico económicos o memorias por cuanto carecían de la información necesaria sobre la individualización de los costes.

27 De esta forma el tribunal regional advierte que “en el estudio técnico económico aparecen los conceptos de costes de retribuciones de personal pero sin referencia a las concretas cantidades que los distintos funcionarios perciben. Se indica qué conceptos se incluyen en las retribuciones pero no las cantidades singulares, pasándose de los conceptos a unos resultados que no aparecen comprobablemente consecuentes de unas cantidades singulares y concretas. Asimismo esa fijación estimativa o previsible de las cuotas tampoco viene referida a unas cantidades de actos, informes o certificados que habrían de fijarse en la propia previsión, la cual parece perfectamente posible en términos de experiencia del número de esas mismas actuaciones realizadas en los años anteriores”. Estas carencias no son pasadaspor alto por el TSJ de Madrid que entiende que existe una falta de prueba del coste del servicio, criterio que comparte también el TS. Cfr. STS de 20 de mayo de 2009, TL.nº 92/2010, págs. 39-41.

Pero los ITE no sólo *deben justificar* el coste total del servicio al que va a dar cobertura la tasa sino también *los ingresos previsible de la tasa*. En este sentido, no se admite la señalización de una mera cifra de ingresos previsible sin precisar su origen²⁸. El problema, en la práctica, es que *a priori*, cuando los Entes locales elaboran dicho informe no conocen con certeza cuál va a ser el número concreto de usuarios que van a utilizar un determinado servicio público. Se deberá por ello acudir a datos de ejercicios anteriores²⁹.

28 La S.T.S. 6343/2007, de 18 de septiembre de 2007 (recurso nº 42/2006), desestima el recurso de casación en interés de ley interpuesto por el Ayuntamiento de Leganés contra la STSJ de Madrid de 10 de febrero de 2006 dictada en recurso de apelación sobre anulación de liquidación tributaria girada en concepto de “Tasa de recogida de residuos sólidos urbanos, ejercicio 2002”. El ITE no solo debe justificar el coste del servicio al que va a dar cobertura la tasa sino también los ingresos de la tasa, cfr. FJ 5º: “Como acertadamente pone de relieve el Ministerio Fiscal, la sentencia recurrida, al confirmar la sentencia de instancia —que se apoyaba en los arts. 24.1 y 25 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, y en el principio de equivalencia en ellos consagrado— exige la preexistencia, a la fijación de una Tasa, de una Memoria Económico-Financiera que ponga de relieve el coste del servicio a prestar y la cobertura por los ingresos de la Tasa, mediante un estudio económico que goce del rigor necesario para que el coste esté justificado y los ingresos se hallen detallados, no admitiendo como suficiente en relación a éstos una mera cifra sin más precisión de su origen. Y esa exigencia, que, no es errónea sino conforme con una interpretación lógica y sistemática de los arts. 24.1 y 25 de la Ley 39/1988, hoy en día sustituidos por los arts. 24.2 y 25 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, que deroga aquella Ley, tanto se quiebra cuando no se justifica el coste del servicio al que va a dar cobertura la Tasa, como cuando se incumple la previsión detallada de los ingresos de la tasa. La pretensión del Ayuntamiento recurrente de que simplemente es necesario la fijación de una cifra aproximada de la cobertura de la tasa, de forma que se evidencie solamente que, en conjunto, el coste no supera los ingresos, no es bastante. Y es que, efectivamente, el principio de equivalencia exige —y así lo determina el art. 24.1 de la Ley 39/1988, actualmente 24.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004— que el conjunto de los ingresos no ha de superar el coste del servicio; ahora bien, la interrelación de aquellos preceptos determina que la cantidad fijada por ingresos ha de ir acompañada de la explicación oportuna respecto a la forma en que los mismos se van a generar, a los efectos, entre otras razones, de verificar que la cifra estimada es correcta. La claridad y transparencia en el establecimiento de la tasa, tanto respecto a los costes como a los ingresos, se corresponde con los derechos del contribuyente que ha de conocer los motivos y cálculos de las Administraciones para la imposición de un determinado tributo para las Haciendas Públicas, de manera que, si a su derecho conviene, pueda usar frente a él de todos los medios de impugnación y defensa a su alcance; lo contrario sería originar una verdadera indefensión e inseguridad jurídica contraria al espíritu de la Ley y al art. 9.3 y 31.1 de la Constitución Española. Por todo ello, la tesis del Ayuntamiento recurrente (que, dicho sea de paso, confunde, a la vista de las citas que hace, la normativa actual —el Real decreto Legislativo 2/2004— con la que es aplicable al caso que nos ocupa —la Ley 39/1988—, equivocación que resulta irrelevante al ser la regulación vigente en los artículos que maneja —24.2 y 25— igual a la anterior —24.1 y 25—) no puede ser compartida. Entendemos, con el Ministerio fiscal, que la doctrina sustentada por la sentencia recurrida, al establecer la exigencia de que los ingresos estén acreditados suficientemente y de forma detallada, es la acertada. Sólo así se puede determinar si las tarifas para la liquidación de la tasa en cuestión superan el razonable equilibrio que por imperativo del art. 24 de la Ley 39/1988 ha de existir entre el importe estimado de dichas tasas y el coste real o previsible del servicio que mediante la expedición de las mismas se presta (Sentencia de esta Sala de 19 de junio de 1997)”.

29 Para el profesor M. A. CAAMAÑO ANIDO: “Cuantificación de las tasas y costes de

Otra partida que debe incluirse dentro del cómputo del coste total del servicio es la correspondiente al IVA soportado por el Ayuntamiento pues éste al no poder repercutirse supone un coste de gestión para el Municipio. Así lo ha entendido el TSJ de Cataluña en Sentencia de 21 de noviembre de 2006 dictada con relación al aumento de la cuantía de diversas tasas incluidas en las Ordenanzas fiscales de Barcelona para el 2005. La STS 3186/2010, de 13 de mayo (rec. nº 114/2007) desestima el recurso de casación interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona contra la anterior sentencia. Precisa el TS que cuando se establece una tasa y se elabora el ITE éste se realiza conforme a “previsiones, presupuestos y proyectos porque en el momento de aprobar una tasa no es posible conocer datos ciertos, sino que se trata de dotar de cobertura económica a la tasa con todas esas previsiones, para poder prestar el servicio haciéndolo operativo; todo ello con el límite legal impuesto por el propio artículo relativo a que el coste de la tasa en su conjunto no podrá exceder del coste real o previsible del servicio”. Y añade que no es necesario calcular el coste singular del servicio. En este sentido, señala el TS en su FJ. 4º que “el art. 24 de la Ley hace clara referencia a las previsiones de costes en su conjunto, por lo que una vez aprobada la tasa y su importe de conformidad con las previsiones legales, se aplica cuando se realiza el hecho imponible de la tasa y devenga esta, sin que sea exigible al Ayuntamiento calcular el coste de cada servicio y practicar liquidaciones a medida de cada contribuyente, lo que haría inoperable el servicio. Para eso, para distinguir supuestos diversos, ya están los diferentes epígrafes de la tasa que distinguen cuando la diferencia de costes es evidente, como sucede con el ejemplo que invoca la parte recurrente, porque no es lo mismo al servicio realizado a petición del interesado que, entre otras cosas, no genera costes de intervención de autoridad ni de depósito, que el servicio prestado por incumplimiento de normas de circulación que, además, puede resultar fallido”.

No compartimos, sin embargo, el anterior criterio del T.S. A nuestro juicio, los ITE no solo deben acreditar las partidas que se han de incluir en el coste total del servicio sino también las cuotas de reparto entre los distintos usuarios³⁰.

los servicios públicos prestados”, *R.H.A.L* nº 64, 1992, pág. 121, la solución para la exacta cuantificación de las tasas cuando inicialmente se desconoce el coste del servicio, «no debe venir tanto del intento de forzar criterios de cuantificación apriorísticos que hagan coincidir lo recaudado con el coste administrativo del servicio cuanto de vertebrar un sistema de reparación para los supuestos en que, terminado el ejercicio, los resultados evidencien un trato oneroso para el administrado”.

³⁰ Así se deduce de la S.T.S. de 8 de mayo de 2009 (Recurso nº 1031/2003) que desestima el recurso de casación promovido por una empresa hotelera contra la STSJ de Baleares de 24 de enero de 2003 pronunciada con ocasión a la Ordenanza reguladora de la Tasa de alcantarillado aprobada por el Ayuntamiento de Deiá para el 2000. La recurrente entiende que la memoria era insuficiente por cuanto no ponía de manifiesto la total cobertura del coste del servicio, motivo éste que no comparte TS. Explica el T.S el detalle de los costes que el Ayuntamiento ha proporcionada bajo la rúbrica “Presupuesto de los costes del servicio de alcantarillado en el término municipal de Deiá, bajo el epígrafe «detalle y justificación de la estructura de costes del servicio», donde figuraban los siguientes capítulos. –cfr. FJ 5º–: “En primer lugar, el capítulo de

4. Nuestra postura: contenido mínimo que debe reunir un informe técnico económico

Como venimos observando, no sólo son escasos los criterios legales y jurisprudenciales acerca del contenido mínimo que debe reunir un informe técnico económico, sino que tampoco son suficientes los elementos previstos en las leyes para cuantificar las diferentes tasas y cumplir con las exigencias que demanda el principio de reserva de ley en materia tributaria. Hasta la

las “compras”, en el que aparecen dos apartados: a) el dedicado a los “materiales”, que comprenden “las materias primas y materiales necesarios para la realización de los trabajos de enganche, reparación de roturas, pequeño utillaje” y los «materiales necesarios para el mantenimiento de la red de saneamiento», y ascienden a 2.1012.679 ptas. (“lo que -se dice- representa un coste de unas 6.580 pesetas al año por vivienda beneficiada por el servicio de alcantarillado”, esto es, 360); y b) los “trabajos subcontratados”, fundamentalmente, “por desatasco de tuberías y reparación de determinadas roturas”, siendo el total estimado para el año 2000 de 2.020.000 ptas., lo que -se precisa- equivale a unas 6.6000 ptas. por usuario del servicio. En segundo lugar, en el informe se refleja el capítulo de los “servicios exteriores”, entre los que figuran: a) los “arrendamientos”, apartado en el que se especifica que siendo “el coste del arrendamiento de la oficina de servicios de Deià, también destinada a almacén de materiales” de 1.200.000 ptas/año, “[d]ado que la mayor parte de material en stock corresponde al servicio de saneamiento se ha considerado oportuno imputar como coste de dicho servicio la cantidad de 800.000» ptas/año; b) las «reparaciones y conservación”, en particular, la del equipamiento de las oficinas, que se estima para el año 2000 en 0 ptas; c) el “control sanitario”, “a efectuar debido a la contaminación que puedan ocasionar los vertidos”, siendo el coste estimado del mismo de 250.000 ptas. para el año 2000; y d) “otros servicios exteriores”, en los que únicamente se consignan las primas de seguro (350.000 ptas.). En tercer lugar, en el informe cuestionado aparece un capítulo dedicado a los “tributos”, que comprende el IAE sobre los m³ facturados, así como otros impuestos municipales (se cita el “Impuesto Circulación de Vehículos”) y otras tasas autonómicas, como la de la “Cámara de Comercio e Industria”, calculándose para el año 2000 en unas 30.000 ptas. En cuarto lugar, existe un capítulo dedicado a los gastos de personal, que, “en función de la imputación que dentro de los servicios que presta la empresa en el municipio, corresponde al servicio de abastecimiento de agua potable”, se estiman en 418.500 ptas. los de Dirección, 573.923 ptas. los de Administración, 700.313 del Jefe de Servicios y 1.772.042 los de los Operarios. En quinto lugar, el informe recoge un capítulo denominado “otros gastos de gestión”, en el que se incluyen exclusivamente los gastos destinados a vehículos (alquiler, reparaciones, combustible) e informática (mantenimiento del hardware y software), gastos que se estiman en 600.000 ptas. En sexto lugar, se incluyen los “gastos financieros”, calculados “sobre el importe que dentro de las cantidades satisfechas por el Concesionario por el conjunto de los servicios cuya gestión le ha sido adjudicada (abastecimiento y saneamiento) corresponde a las inversiones llevadas a cabo por el Ayuntamiento de Deià en redes de saneamiento”; en particular -se especifica-, “de los 80.000.000 satisfechos por la empresa concesionaria, corresponde al servicio de abastecimiento el 52,55%, es decir, 42.040.000 Pts., al 5,25% anual, el coste financiero asciende a 2.206.726 Pts. para el año 2000”. Y, finalmente, en el informe se reflejan las “amortizaciones”, especificando que, de acuerdo con el mismo criterio seguido en el apartado anterior, y teniendo en cuenta que la duración de la concesión es de 25 años, “el coste de amortización anual del canon satisfecho en su día por el Concesionario al Ayuntamiento de Deià es de 1.681,385» ptas. Determinado el coste total en función de los citados capítulos de gastos estimados para el año 2000, en el Presupuesto de los costes del servicio de alcantarillado que examinamos se señala que se ha optado por la “fijación de un sistema de determinación fijo anual independientemente del consumo de agua de cada unidad”, opción esta última que “fue rechaza por la injusticia social que suponía”, dado que “mientras que la mayoría de la población tiene necesidad del servicio de alcantarillado no ocurre lo mismo

fecha el legislador no ha conseguido -o quizá no ha querido- señalar unos apropiados criterios de cuantificación en las tasas. Este desinterés legal quizá esté motivado por el modesto papel recaudatorio que ha representado este tributo en los presupuestos de los distintos entes territoriales –principalmente, en el ámbito estatal y regional-, máxime si lo comparamos con el protagonismo con que juegan otro tipo de recursos cuya correcta regulación parece que

con el servicio de abastecimiento, dado que muchos vecinos disponen de agua propia, en especial los grandes consumidores». En la práctica -se precisa-, ello hubiera supuesto que importantes consumos de agua «escaparian al cobro de las tarifas de saneamiento, repercutiendo realmente en los costes de mantenimiento, conservación, conducción y depuración», razón por la cual las tarifas sometidas a aprobación se determinan de acuerdo con “un módulo estimado en función de dos parámetros ponderados»: la longitud de fachada, ponderado a un 10 por 100; y la superficie edificada, ponderada a un 90 por 100. Las unidades de Deià que tienen el servicio de alcantarillado son de 306, “lo que supone, en función de las fichas catastrales de cada unidad, y teniendo en cuenta la ponderación descrita, un total de 59.679 módulos”, siendo la tarifa anual por módulo, teniendo en cuenta los costes estimados, de 247,33 ptas”. Según explicó el TSJ de Baleares la memoria contenía la justificación de los costes de un servicio de nueva implantación, por ello en él se reflejaba un «presupuesto estimado» que justificaba con detalle los gastos. También el TS confirma dicha conclusión señalando su criterio manifestado en sentencias anteriores: “Ciertamente, esta Sección ha señalado en numerosas ocasiones que el llamado principio de equivalencia -por cierto, no invocado por la sociedad recurrente- es connatural a las tasas [Sentencia de 21 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 492/2002), FD Tercero] e implica que el importe total estimado de dicho tributo no debería superar el coste real o previsible global o en su conjunto del servicio público o actividad de que se trate [Sentencias de 19 de junio de 1997 (rec. apel. núm. 10175/1991), FD Segundo; de 7 de mayo de 1998 (rec. apel. núm. 9258/1992), FD Tercero; de 22 de mayo de 1998 (rec. apel. núm. 6694/1992), FD Tercero; de 21 de marzo de 1998 (rec. apel. núm. 8243/1992), FD Quinto; de 6 de marzo de 1999 (rec. cas. núm. 950/1994), FD Tercero; de 11 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 3225/1998), FD Cuarto A); de 18 de diciembre de 2000 (rec. cas. núm. 3114/995), FD Quinto; de 30 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 3848/1998), FD Tercero; de 14 de febrero de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 41/2003), FD Tercero; de 23 de enero de 2006 (rec. ordinario núm. 66/2003), FD Primero; y de 18 de septiembre de 2007, cit., FD Quinto]. Y también hemos puesto de manifiesto que la aprobación de la Memoria económico-financiera constituye, no un mero requisito formal, sino una «pieza clave para la exacción de las tasas» [Sentencia de 8 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 8793/1996), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 6 de marzo de 1999, cit., FD Cuarto], un medio de garantizar, justificar (el ente impositor) y controlar (el sujeto pasivo) que el citado principio de equivalencia se respeta, y, por ende, para evitar la indefensión del administrado ante actuaciones administrativas arbitrarias [entre muchas otras, Sentencias de 15 de junio de 1994 (rec. cas. núm. 1360/1991), FD Segundo; de 19 de mayo de 2000 (rec. cas. núm. 8236/1994), FD Tercero; de 10 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1245/1998), FD Cuarto; de 1 de julio de 2003 (rec. cas. núm. 8493/1998), FD Tercero A); de 21 de marzo de 2007, cit., FD Tercero; de 19 de diciembre de 2007 (rec. cas. núm. 3164/2002), FD Cuarto]. Por otro lado, debe tener también presente que hemos matizado mucho la precisión con la que debe elaborarse la Memoria económico-financiera. Así, hemos llegado a afirmar que no es misión de esta Sala elaborar un determinado modelo de dicha Memoria, y que el contenido que habíamos apuntado que debía tener la misma era un “desideratum, y que en ciertos aspectos será obligado admitir ciertas aproximaciones, sin base estadística suficiente”, de manera que únicamente “exhort[á]bamos] 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» [Sentencia de 8 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 8793/1996), FD Quinto; reiteran esta doctrina las Sentencias de 21 de marzo de 2007, cit., FD Tercero; y de 19 de diciembre de 2007 (rec. cas. núm. 600/2003), FD Cuarto]”.

preocupa más a todos³¹. La tasa, aunque es un tributo ampliamente examinado por la doctrina y, ni que decir tiene, constantemente sometido a debate ante foros judiciales, sin embargo, a nuestro juicio, pocas veces se alcanzan resultados plenamente satisfactorios y uniformes acerca de cuáles son los criterios que han de presidir su cuantificación. Ciertamente no estamos ante una tarea nada fácil. No se puede obviar que dentro del género tasa se alberga un amplio abanico de figuras concretas y singulares, de supuestos específicos, con caracteres peculiares cada uno de ellos, que dificultan notablemente la labor del legislador en la señalización de unos adecuados criterios genéricos de cuantificación. De ahí que los ITE deben realizar una función esencial en la fijación y justificación de las cuantías de las tasas. El problema es que ni el TRLHL ni la LTPP establecen con el suficiente detalle cuál es el contenido concreto que dicho estudio debe incluir. Creemos conveniente, por ello, realizar una propuesta acerca del contenido mínimo que deben reunir las memorias o informes técnicos económicos para justificar la cuantía de las tasas por prestación de servicios públicos y realización de actividades administrativas:

1. Coste total del servicio

Como venimos explicando, los ITE deben justificar la cuantía de las tasas. De hecho esa es su función esencial. Por ello, creemos que el primer cometido de un ITE es justificar que las cantidades reclamadas al conjunto de usuarios de un determinado servicio público no superan el coste total del servicio. Debe existir equivalencia entre los ingresos totales previsibles y el coste total del servicio. Sería conveniente, por ello, que hicieran mención al grado de cobertura del coste total del servicio que se estima alcanzar con los ingresos previsibles de la tasa.

La cuantificación de las tasas por prestación de servicios está limitada por el criterio del coste total del servicio, límite éste que está presente en el ámbito estatal, regional y local. Parece desprenderse del derecho positivo vigente que el criterio del coste del servicio se configura legalmente como “límite global” a la recaudación total obtenida por cada tasa y no a la liquidación singular practicada a un sujeto pasivo concreto y determinado³².

³¹ Sobre el escuálido papel recaudatorio de las tasas en el presupuesto de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, cfr. LAGO MONTERO, J.M.: “Comentario al art. 3 L.T.P.P.C.L.”, en *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, Madrid, 2005, págs. 43-46.

³² En multitud de ocasiones, nuestros tribunales han tenido la oportunidad de darnos cuenta del criterio del coste global del servicio como límite a la recaudación total de cada posible tasa. En este sentido, a propósito de liquidaciones giradas en concepto de tasa por licencia de apertura, cfr. S.T.S. de 22 de febrero de 1994 (*R.J.* 1994, 1.383). Hemos de matizar, no obstante, que jurisprudencialmente se admite que el importe de la tasa supere, en supuestos excepcionales, dicho coste, siempre que no se produzca un exceso injustificado. La jurisprudencia vertida sobre esta cuestión es ingente. A modo de ejemplo, *vid.* para la tasa por licencia de apertura -cfr. S.S.T.S. de 12 de diciembre de 1994 (*R.J.* 1994, 10434), de 6 de febrero de 1995 (*R.J.* 1995, 1.003), de 20 de marzo de 1996 (*R.J.* 1996, 3.677), de 26 de febrero de 1997 (*R.J.* 1997, 1.069),

2. Discriminación entre costes trasladables y no trasladables: Los usuarios directos del servicio no deben sufragar el 100% de su coste total

Como hemos podido apreciar en el punto anterior, el coste total del servicio se configura legalmente como un límite global a la recaudación total obtenida por cada tasa. A nuestro juicio, sin embargo, hay una parte de ese coste total del servicio que no debería ser financiado por los usuarios directos del mismo. Es decir, desde nuestro punto de vista, no se debería reclamar al conjunto de los usuarios de un determinado servicio público el 100% de su coste global.

Como es sabido, en la prestación de todo servicio público convive el interés general con el particular, por ello, también la comunidad, en general, ha de participar en su financiación ya que también ella está interesada en su existencia y pervivencia³³. Solamente se podrá rescatar mediante tasas aquella parte del coste total del servicio que se identifica con el interés particular imputable a los posibles usuarios del mismo. No es posible, por tanto, reclamar al conjunto de usuarios de un determinado servicio público el 100 por 100 de su coste total. En este sentido, ya hace años señalaron los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, que se había de revisar el criterio de autofinanciación para ser sustituido por el de financiación mixta³⁴. Así, a nuestro juicio, la recaudación total obtenida en concepto de tasas no debería alcanzar el 100% del coste del

S.S.T.S.J. de Canarias (Tenerife) de 14 de diciembre de 1995 (*J.T.* 1995, 1.543), de 25 de marzo de 1996 (*J.T.* 1996, 260), de 6 de febrero de 1997 (*J.T.* 1997, 165), de 21 de octubre de 1998 (*J.T.* 1998, 1.603)-, tasa por licencias urbanísticas –cfr. S.S.T.S. de 23 de mayo de 1998 (*R.J.* 1998, 4.303), de 19 de junio de 1997 (*R.J.* 1997, 4833), de 12 de enero de 1998 (*R.J.* 1998, 2.271), de 8 de abril de 1998 (*R.J.* 1998, 2630), de 18 de diciembre de 2000 (*R.J.* 2000, 9.502), S.T.S.J. Baleares de 25 de marzo de 1996 (*J.T.* 1996, 253), S.T.S.J. de Castilla La Mancha de 6 de mayo de 1999 (*J.T.* 1999, 967), S.T.S.J. de Asturias de 13 de febrero de 1998 (*J.T.* 1998, 190)-. Igualmente, *Vid.* BARRACHINA JUAN, E.: “El estudio financiero en la tasa de alcantarillado”, *Informe A.E.A.F.*, núm. 42/1999, donde se efectúa un comentario a la S.T.S. de 27 de febrero de 1991 y a la S.T.S.J. de Galicia de 24 de febrero de 1992; CHECA GONZÁLEZ, C.: “El coste de las tasas por prestación de servicios o realización de actividades”, *J.T.* núm. 22, 2000, donde realiza un comentario a la S.T.S.J. Canarias (Tenerife) de 9 de mayo de 2000 (*J.T.* 2000, 1.538); VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.: “Las reglas de la cuantificación de las tasas en el ámbito local desde una visión jurisprudencial”, *T.L.* núm. 28/2003 (abril), págs. 33-35.

³³ Como explica E. GARCÍA DE ENTERRÍA: *Sobre la naturaleza de la tasa...*, cit., págs. 136-137, en la prestación de servicios públicos «toda la colectividad obtiene efectivamente un beneficio positivo en la existencia del servicio mismo. En su expresión concreta, esta distribución del costo sería, más o menos, la siguiente: la tasa sostendría el gasto meramente de utilización, en tanto que todo el costo de establecimiento del servicio, y por tanto, normalmente, el de su amortización, deberían ser financiados a través del impuesto, ya que la existencia o no del servicio atañe directamente a la colectividad».

³⁴ Cfr. J.J. BAYONA DE PEROGORDO-M.T. SOLER ROCH: *Derecho financiero...*, cit., págs. 689-693: «El hecho de que exista un beneficio o ventaja particular individualizable en el destinatario de la actividad administrativa, no significa que dicha actividad tenga un interés exclusivamente individual. Por el contrario, toda actividad de la Administración (y, en especial, la prestación de servicios públicos) produce un beneficio general para toda la colectividad (...). El mecanismo de la tasa refleja, efectivamente, como señala VICENTE-ARCHE, un interés de la Administración en no soportar íntegramente el coste del servicio (que es tanto como decir en

servicio, siendo *necesario fijar legalmente límites máximos inferiores*, que discriminen entre *el coste del servicio que es trasladable* a los usuarios del mismo, vía tasas, de *aquel otro coste que no es trasladable* y que ha de sufragar la comunidad en general mediante recursos generales.

Son varios los autores que se han preocupado de señalar límites máximos a la recaudación total de una determinada tasa. En este sentido, para la profesora RUIZ GARIJO dicha recaudación no ha de superar el 90% del coste total del servicio, al igual que ocurre con las contribuciones especiales. A su juicio, no tendría sentido reclamar por el establecimiento de un determinado servicio público hasta el 90% de su coste, y después, por su mantenimiento, repercutir a los usuarios del mismo hasta el 100%³⁵.

Más minuciosas son las propuestas de los profesores LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO pues acertadamente aprecian que el coste que haya de financiar la comunidad y los usuarios del servicio público variará en función del interés general presente en cada supuesto. Para estos autores, es lógico pensar que cuanto mayor interés general se desprenda de la prestación de un determinado servicio público, menor será el coste trasladable, vía tasas a los usuarios del mismo y viceversa, cuanto mayor sea el interés particular menor la cantidad en la que habrá de participar la comunidad, en general, vía impuestos. No obstante, se percatan de la dificultad que entraña señalar, con carácter genérico, a cuánto ha de ascender el límite máximo de coste trasladable y no pierden razón cuando afirman que no es posible fijar uno de aplicación común a todos los tipos de tasas posibles. Consideran necesario discriminar entre las tasas por prestación de servicios públicos no esenciales y esenciales. Así, a su juicio, el coste trasladable, vía tasas, a los usuarios de *servicios públicos no esenciales* fruto de la intervención de la Administración en la vida económica de los particulares, habría de tener como límite legal máximo el *75% del coste global del servicio*, ponderado, en su caso, a la vista de principios rectores de

no cubrirlo únicamente con impuestos). Pero no creemos, sin embargo, que dicho interés sea distinto o incompatible con un principio contributivo; lo que ocurre, a nuestro juicio, es que la existencia de dicho interés determina que estos gastos públicos se sostengan con dos modalidades de contribución: el impuesto (por la parte que corresponda al beneficio general) y la tasa (por el beneficio especial). Es necesario reconducir la ordenación jurídica de la tasa de acuerdo con su verdadera naturaleza (contributiva) y atendiendo a su fundamento específico (el beneficio especial como módulo indicativo de capacidad económica de intensidad variables según los supuestos). Para ello se debe, ante todo, revisar el criterio de autofinanciación y sustituirlo por el de la llamada “financiación deficitaria” (que es una expresión equívoca, pues se trata en realidad, de una financiación mixta: tasas e ingresos generales del ente) y ello, sobre todo en aquel los servicios que ofrezcan una elevada dosis de utilidad colectiva. La financiación mixta no responde sólo ni principalmente a criterios cuantitativos sino, ante todo, a una razón conceptual o de fondo: los servicios públicos –como ya señalara GARCÍA DE ENTERRÍA- no atienden a una suma de utilidades individuales y, por ello, el gasto que ocasionan no se debe sostener únicamente con la contribución de sus usuarios. La ordenación cuantitativa de la tasa debe llevarse a cabo de acuerdo con parámetros indicativos del beneficio o ventaja que deriva de la realización del hecho imponible: valor del aprovechamiento, coste del servicio o de la actividad, siempre medidas en relación con el grado de utilidad individual”.

³⁵ Cfr. M. RUIZ GARIJO: *Problemas actuales...*, cit., págs. 194-199.

la política económica y social. El porcentaje restante del coste del servicio sería coste no trasladable a los usuarios y a cubrir mediante recursos generales. Pero es que ese coste trasladable del 75% debería ser ponderado a su vez a la vista de principios rectores de la política económica y social que convenga en cada caso potenciar. Entienden, sin embargo, que el límite máximo de coste trasladable a los usuarios de *servicios públicos esenciales* ha de ser inferior, es decir, ha de alcanzar como máximo el *50% del coste global del servicio*, pues en la prestación de servicios de esta naturaleza es apreciable una alta dosis de interés general. Coste trasladable que, en su caso, se habría de ponderar en atención a criterios genéricos de capacidad económica, para exentar o bonificar a usuarios de servicios públicos esenciales con escasos recursos económicos para hacer frente al pago de la tasa y/o, en su caso, a la vista de principios rectores de la política económica y social³⁶.

A nuestro juicio, quizá se podría ahondar algo más. La ley debería fijar cuál es el coste máximo del servicio que se debe trasladar al conjunto de usuarios directos de los servicios incluidos en el listado ejemplificativo de tasas del art. 20.4 TRLHL y que, por cierto, son las incluidas habitualmente en las Ordenanzas fiscales de los distintos Ayuntamientos³⁷.

3. Partidas que deben formar parte del coste total del servicio

Como venimos apreciando, las partidas que se han de computar en la determinación del coste total del servicio aparecen enumeradas de forma muy escueta en la ley: costes directos; costes indirectos, costes financieros; amortizaciones; gastos de mantenimiento y desarrollo del servicio. Todos estos conceptos, sin embargo, tal y como reitera la jurisprudencia, deben ser desglosados, justificados y cifrados en los ITE, tarea ésta complicada para los Ayuntamientos, según venimos observando, que la ley debería facilitar.

Desde nuestro punto de vista, como mínimo un ITE debe identificar los distintos centros de coste que intervienen en la prestación de un determinado servicio público discriminando entre los *centros finales* que son aquellos que prestan directamente el servicio a los usuarios cuyos costes son directos, de aquellos otros, los *centros de costes intermedios*, que aunque no prestan directamente el servicio a los usuarios, sin embargo, sí realizan servicios necesarios para el funcionamiento de los primeros. Sus costes son indirectos y, según el tenor literal de la ley, se deben repartir entre las distintas unidades administrativas³⁸.

³⁶ Cfr. J.M. LAGO MONTERO-M.A. GUERVÓS MAÍLLO: *Tasas locales: cuantía...*, cit., pág. 147 y ss.

³⁷ Hemos realizado una propuesta de discriminación de costes trasladables y no trasladables con relación a distintas tasas urbanísticas. Cfr. I. GIL RODRÍGUEZ: *Tasas urbanísticas por la actividad promotora privada en fase de planeamiento*, Marcial Pons, Madrid, 2005; «Ordenanzas fiscales urbanísticas», *T.L.*, nº 42/2004, págs. 661-686 y en *Estudios en homenaje al Profesor PÉREZ DE AYALA*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 661-686.

³⁸ En este sentido, cfr. VV.AA.: *El Manual de Ordenanzas fiscales e informes técnico-*

Creemos, sin embargo, que no todos esos costes deben ser financiados con las tasas. A nuestro juicio, solamente se deberían financiar con las tasas los costes que intervienen en la prestación del servicio de forma directa. Sin embargo, los costes de centros intermedios deberían ser separados y excluidos. Sería conveniente que la ley excluyese los costes indirectos como partida a incluir dentro del coste total. El motivo es muy sencillo. En ocasiones es muy complicado cifrar cuál es el porcentaje de participación de cada unidad administrativa en los gastos generales de funcionamiento (costes de personal perteneciente a los órganos de gobierno de la entidad local; costes de recaudación y tesorería y costes de estructura). Quizá por ello sería aconsejable que estos gastos necesarios pero de difícil reparto fuesen financiados con otros recursos del presupuesto por cuanto de ellos se benefician todas las unidades administrativas³⁹.

Otro tema son los gastos que traen causa en centros finales, unidades administrativas que prestan directamente los distintos servicios y que incurren en unos costes que, a nuestro juicio, sí deben ser desglosados, cifrados y justificados en los correspondientes ITES y financiados con la tasa que corresponda. Desde nuestro punto de vista, sería conveniente que los ITES discriminasen las siguientes partidas: 1.- *Personal*: funcionarios y personal laboral, así como otros que realicen tareas esporádicas, con discriminación y concreción de sus retribuciones –básicas, complementarias, etc.-, cuotas, prestaciones y otros costes sociales. 2.- *Compras de bienes corrientes y servicios* (consumo de material fungible no inventariable utilizado en las actividades municipales): material de oficina; prensa, revistas, libros; vestuario; productos alimenticios, farmacéuticos, alimentarios, de limpieza; etc. 3.- *Gastos en suministros* (energía eléctrica, agua, gas, combustible, etc.). 4.- *Arrendamientos*. 5.- *Primas de seguros*. 6.- *Mantenimiento y reparaciones* (del local, maquinaria, mobiliario, transportes, etc.). 7.- El IVA soportado por la entidad local en los consumos que realiza y que no puede deducir. 8.- *Costes financieros* generados por la utilización de capital (intereses de préstamos, gastos financieros, etc.). 9.- *Amortización del inmovilizado material* (edificios, maquinaria, instalaciones, transporte, mobiliario, etc.)⁴⁰.

económicos, CISS, Madrid, 2008, que discrimina entre centros de costes finales y centros de costes intermedios.

³⁹ La Federación Española de Municipios y Provincias, la FEMP, ha puesto en marcha un proyecto para ayudar a los Ayuntamientos a implantar un sistema de costes e indicadores de la prestación de servicios públicos. En este sentido, ha presentado un método de cálculo de los costes de los servicios sujetos a tasas o a precios públicos que es más objetivo y que deberán los Ayuntamientos trasladar a sus correspondientes memorias económico-financieras. En su página de Internet se han publicado documentos de trabajo en materia de cultura, deportes, educación, licencias urbanísticas, policía local, recogida, tratamiento y eliminación de residuos, servicios sociales. De estos estudios se deduce la dificultad de imputar el coste de los gastos generales entre las distintas unidades administrativas. Cfr. <http://www.costes-indicadores.com>.

⁴⁰ Para profundizar acerca de las partidas que deben formar parte del coste total del servicio, Vid. V.V.A.A. *Manual de Procedimiento para la implantación de un sistema de costes*

4. Criterios de reparto: cuotas singulares imputables a cada usuario

Una vez determinada la porción de coste del servicio que es trasladable al conjunto de sus usuarios directos será necesario cifrar el coste que singularmente es imputable a cada uno de ellos⁴¹. Por ello, creemos que es fundamental que los ITE señalen los criterios de reparto que se van a emplear en la distribución del coste total del servicio entre los distintos usuarios. En este sentido, aunque la ley permite que las tasas por prestación de servicios públicos sean cuantificadas en atención a distintas estructuras cuantificadoras, sin embargo, la distribución de cuotas se debe realizar respetando determinados límites, constitucionales y legales⁴².

A nuestro juicio, no es posible reclamar a un sujeto concreto y determinado una cantidad superior al coste del servicio que él, en particular, ha utilizado⁴³.

en la Administración Local, FEMP, Madrid, 2011, trabajo éste que trae causa en el Acuerdo suscrito en 2003 entre la Universidad Pública de Navarra y la Federación Española de Municipios y Provincias con el objetivo de sentar las bases para la implantación en la Administración local, de un sistema común de costes e indicadores para la gestión.

41 En este sentido, cfr. VV.AA.: *El Manual de Ordenanzas fiscales e informes técnico-económicos*, CISS, Madrid, 2008, que ofrece una «metodología» para la elaboración de dichos instrumentos, págs. 455 y ss., señalando que los ITE en lo relativo a la justificación de la cobertura del coste de los servicios o actividades administrativas deberán constar al menos de dos partes diferenciadas: a. El estudio de costes a que dé lugar el servicio o actividad. b. La cuantía de la tarifa fijada y en qué medida se ajusta al coste del servicio.

42 De la legislación se desprende la posibilidad de distribuir el coste global del servicio entre cada uno de los usuarios mediante distintas fórmulas: sistema de cuotas variables, cuotas fijas o procedimiento mixto (art. 19.4 L.T.P.P y art. 24 TRLHL). Se establecen distintas estructuras cuantificadoras sin ningún tipo de discriminación. Es decir los Entes locales y los reglamentadores estatales y autonómicos –en caso que las leyes singulares reguladoras de tasas estatales y autonómicas, respectivamente, no se pronuncien expresamente sobre los criterios de determinabilidad propios de cada tasa-, parece que cuentan con una gran discrecionalidad a la hora de cifrar el coste singular del servicio sin estar sometidos a ningún tipo de condicionante en su elección. Esta solución creemos que no respeta suficientemente las exigencias del principio de reserva de ley en materia tributaria pues los elementos de cuantificación también “están presididos en su regulación por el principio de reserva de ley, en cuanto que nada valdría exigirlo para la definición de los hechos imponibles si a partir de éstos pudiera la Administración cuantificar libremente las prestaciones derivadas de ellos. Aun con el carácter relativo de este principio constitucional, es ineludible que la propia norma legal acometa su regulación, o, cuando menos, contenga los criterios suficientes para su determinación, evitando remisiones en blanco que ya ha tenido ocasión de rechazar el Tribunal Constitucional». Cfr. MARTÍN QUERALT, J.J.- LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit., pág. 334.

43 En el mismo sentido, M. RUIZ GARIJO: *Tasas locales...*, cit., pág. 161: «...a cada usuario de servicios no debe exigírsele mayor importe que el correspondiente a la parte del coste total del que efectivamente se ha beneficiado y que le es directamente atribuible». Un análisis de la doctrina jurisprudencial nos ha permitido verificar cómo a propósito de la cuantificación de la tasa por recogida de basuras, los reglamentadores locales, en las Ordenanzas fiscales, han señalado cuotas diferentes en función del uso que de este servicio público realiza cada cual (viviendas, industrias, locales comerciales, oficinas, hoteles, etc.). Cfr. S.T.S. de 17 de julio 1997 (*R.J.* 1997, 5.680), S.S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 7 de octubre de 1996 (*J.T.* 1996, 1.512), de 26 de mayo de 1997 (*J.T.* 1997, 574), de 20 de julio de 1998 (*J.T.* 1998, 1.167), de 18

Los *principios constitucionales*⁴⁴ de igualdad, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad, que son los inspiradores del principio de beneficio y equivalencia de costes, exigen que cada usuario contribuya en función de los costes que le son singularmente imputables⁴⁵. Por tanto, la cuota singular exigible al usuario de un determinado servicio público ha de ser graduada en atención a la **intensidad del uso** que se realiza en cada caso⁴⁶.

de enero de 1999 (*J.T.* 1999, 229), S.T.S.J. de Baleares de 26 de abril de 2002 (*J.T.* 2002, 752), S.S.T.S.J. de Canarias (Tenerife) de 24 de septiembre de 1997 (*J.T.* 1997, 1.140), de 30 de junio de 1995 (*J.T.* 1995, 735), de 7 de abril de 1999 (*J.T.* 1999, 1.049 y 1.099), de 16 de noviembre de 2001 (*J.T.* 2002, 915), S.T.S.J. del País Vasco de 17 de mayo de 1999 (*J.T.* 1999, 1.022). Asimismo, se deduce en S.T.S.J. de Cataluña de 31 de mayo 1996 (*J.T.* 1996, 807), aunque en este caso, tratándose de la liquidación de una tasa por licencia de apertura: “La interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, proclamada en el artículo 9.3 de la Constitución (Sentencia del Tribunal Constitucional 108/1986, de 29 de julio), impide la aceptación de resultados como los aquí revelados, en que por el simple hecho de tratarse de una persona jurídica el importe de la tasa en relación con establecimientos idénticos, pero cuyos titulares son personas físicas, se aumenta en un 2.900 por 100”.

44 Del carácter normativo y vinculante de la Constitución Española de 1978 cuyos principios imponen límites tanto en el plano legislativo como en el plano jurisdiccional dan cuenta MARTÍN QUERALT, J.: *Interpretación de normas tributarias...*, cit., pág. 59; y MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Una interpretación constitucional...*, cit., págs. 379 y ss.

45 *Vid.* J.M. LAGO MONTERO-M.A. GUERVÓS MAÍLLO: *Tasas locales: cuantía...*, cit., pág. 90: “No puede perderse de vista, además que un elemental principio de interdicción de la arbitrariedad impide obligar a tributar a cada cual por encima del coste del servicio que a él le es imputable singularmente. Falta la proporcionalidad, que tiene que ser singularizada, en la retribución del coste global del servicio, si los usuarios no contribuyen en proporción, si quiera sea aproximada, vistas las dificultades de la medición, al uso que realizan del mismo. Se viola el principio de igualdad si se obliga a contribuir a cada cual por una tasa en función de unos costes imputados que no se correspondan con los singularmente imputables. Estarán contribuyendo unos sujetos por los costes imputables a otros sujetos, imputación indebida de costes en que se incurre cuando falta la singularización debida de los mismos, siquiera sea aproximada. La jurisprudencia es, en ocasiones, olvidadiza respecto de la existencia de estos principios de igualdad, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad, que obligan a una imputación singularizada, siquiera sea aproximada, dada la dificultad de medición, de los costes del servicio atribuibles a cada cual. Si falta la proporción, porque se ha escogido un parámetro inadecuado, se puede imputar a cada cual un coste, y una consiguiente contribución, que no se corresponda con su uso de la actividad, lo que significa tanto como incurrir en violación del principio de igualdad, que obliga a tratar tributariamente a cada cual según su personal situación de hecho y no según otra situación de hecho que no es la suya”.

46 Existen un gran número de pronunciamientos jurisprudenciales que señalan la necesaria aplicación del principio de capacidad económica como especificación del principio de igualdad en la cuantificación de las tasas por prestación de servicios públicos. Así, por ejemplo, cfr. la S.T.S.J. de Valencia de 19 de mayo de 2000, *T.L.* núm. 6/2001, págs. 38-39: “...aunque es cierto que el importe total de lo recaudado por tasas no puede ser superior al coste del servicio, no lo es menos que cada uno de los usuarios del servicio no está obligado a pagar más tasas que las correspondientes a la parte del coste total que efectivamente provoca y que a él le es atribuible....aunque el artículo 24 L.H.L. no señala de qué modo ha de aplicarse el principio de capacidad económica, no cabe la menor duda de que ha de ser reduciendo las cuotas cuando la capacidad económica falte, bien mediante exenciones, bien mediante fórmulas de cuantificación que reduzcan las cuotas en los casos de baja capacidad relativa...cuando se discrimina por razón

Asimismo, existen *límites legales* que impiden cuantificar las tasas por prestación de servicios públicos acudiendo a parámetros que no guardan relación alguna con el hecho imponible de las tasas y, por tanto, con el coste singular del

de capacidad, hay que explicitar claramente los conceptos, y motivar la discriminación pues de otra forma, la diferenciación se convierte en arbitraria”. Con base en dichos principios, por tanto, tampoco será posible repercutir en sujetos pasivos de mayor capacidad económica aquel coste del servicio que han dejado de sufragar aquellos otros sujetos obligados al pago de menores cuotas por poseer menor capacidad económica. En este sentido, es interesante la S.T.S.J. de Castilla y León (Valladolid) núm. 707/2002, de 22 de mayo, que anula la liquidación girada a un hipermercado en concepto de tasa de basura y que ascendía a cuatro millones de pesetas al año: “Debemos añadir por otra parte que la capacidad económica del sujeto pasivo en modo alguno sirve para cuantificar ni ésta ni ninguna tasa, por encima del coste del servicio que presta, criterio éste que en todo caso hay que respetar y, complementar, si cabe con el de capacidad económica, pero nunca eliminar. Como ya hemos expresado en otras ocasiones, la tasa es un tributo retributivo del coste del servicio que se presta, y debe cuantificarse, para todos los sujetos pasivos, en directa relación con ese coste que se trata de financiar –Sentencias de esta Sala núm. 179/1995, de 22 de febrero, núm. 220/1999, de 12 de febrero –J.T. 1999, 1284-, núm. 654/1999, de 19 de mayo-. Respetando ese criterio insoslayable, que impide exigir tasas en cuantías desproporcionadas a los costes de los servicios que se prestan, las ordenanzas pueden graduar las cuotas atendiendo a la mayor o menor capacidad económica de los usuarios –S.T.S. de 1 de octubre de 1994 –R.J. 1994, 7.557-, S.T.S.J. País Vasco de 1 de diciembre de 1995 –J.T. 1995, 1.687-, S.T.S.J. Cataluña de 31 de mayo de 1996 –J.T. 1996, 807-, S.T.S.J. Valencia de 19 de mayo de 2000 –T.L. núm. 6/2001-. Cabe rebajar las cuotas e incluso dispensarlas por completo, para sujetos pasivos con escasa o nula capacidad económica. Pero lo que no cabe en modo alguno es repercutir el coste de la menor contribución de unos sujetos pasivos aumentando la contribución de otros sujetos pasivos por encima de su proporcional estimación de costes, so pretexto de atender al principio constitucional de capacidad económica. Es ésta una utilización incorrecta, desviada de tan saludable principio, que en la vida de las tasas permite ser usado como modulador de las cuotas proporcionadas al coste del servicio, pero no como criterio de contribución autónomo y enervante de éste, pues la tasa no es un impuesto –S.T.S. de 22 de mayo de 1998 –R.J. 1998, 4.302-, S.T.S.J. del País Vasco de 25 de enero de 2001 –J.T. 2001, 629-, S.T.S.J. de Valencia de 19 de mayo de 2000 y de 9 de febrero de 2001 –J.T. 2001, 1.526-». Igualmente, cfr. VILLAVARDE GÓMEZ, M.B.: *Las reglas de la cuantificación...*, cit., págs. 35-38, que da cuenta de la postura jurisprudencial acerca de la aplicación del principio de capacidad económica en las tasas. Sin embargo, también hemos observado la existencia de jurisprudencia que admite la posibilidad de exigir a determinados sujetos con mayor capacidad económica cuotas superiores al coste individual del servicio. Cfr. S.S.T.S. de 6 de febrero de 1995 (R.J. 1995, 1.003), de 26 de febrero de 1997 (R.J. 1997, 1069). A nuestro juicio, la falta de capacidad económica de unos usuarios no puede ser repercutida en los otros, obligándoles a contribuir en términos que excedan de la cuota equivalente al coste del servicio a ellos es imputable. Como ya hemos señalado en otra ocasión, algunos tribunales de justicia emplean inadecuadamente el principio de capacidad económica exigiendo a algunos usuarios tarifas desproporcionadas y superiores al coste del servicio que singularmente les es imputable con motivo de poseer mayores recursos previos que otros contribuyentes. Esta línea jurisprudencial incurre en un error pues desprecia la función retributiva inherente a las tasas ya que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, los usuarios de un determinado servicio público han de financiar su coste conforme a postulados de igualdad y proporcionalidad. Por aplicación de los principios del beneficio, equivalencia, cobertura de costes y provocación de costes no es posible reclamar a los usuarios cantidades superiores al coste del servicio que singularmente les es imputable. El límite del coste del servicio, por tanto, no podrá ser vulnerado al aplicar el principio de capacidad económica. Este principio podrá hacerse valer exentando o bonificando a los usuarios consumidores/particulares de servicios públicos esenciales, pero no será posible

servicio. La Ley General Tributaria ofrece una definición de base imponible en su art. 50.1 como medición del hecho imponible. Y debe acabar con ese criticable modo de proceder que permite cuantificar tasas mediante la aplicación de parámetros que no cifran el hecho imponible y que generan en ocasiones no solo una recaudación total superior al coste global del servicio sino también cuotas singulares desproporcionadas al uso del servicio que se realiza en cada caso. No se puede cuantificar las tasas acudiendo a cualquier parámetro sin relación alguna con su hecho imponible y, por tanto, con el coste singular del servicio⁴⁷.

Desde nuestro punto de vista, esta es la lectura que se debe realizar del art. 24.3 T.R.L.H.L. cuando señala que “el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad 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*”. Y es que existe, a nuestro juicio, un defecto en la redacción del precepto que habría que corregir pues *el valor de la prestación recibida* no debe jugar como criterio subsidiario al del coste total del servicio. Ambos criterios, coste total/coste singular, son complementarios en materia de cuantificación de tasas y ninguno de ellos puede ser rebasado.

Creemos que sería conveniente que la propia ley fijase, al menos con relación a las tasas por servicios incluidos en los listados ejemplificativos del art. 20.4 T.R.L.H.L., cuál es el método más apropiado para distribuir, conforme a postulados de igualdad y proporcionalidad, el coste trasladable del servicio entre sus potenciales usuarios. Así, en cada supuesto concreto, se podría verificar si es conveniente medir el coste singular del servicio mediante la aplicación de parámetros o bases imponibles representativas del coste del servicio o si es preferible un sistema de cuotas fijas representativo de los costes singularmente imputables a cada usuario. No siempre es posible traducir a cifras el hecho imponible de las tasas y, por ello, a nuestro juicio, en ocasiones, es aconsejable que se distribuya el coste global entre los distintos usuarios de un determinado servicio público, configurando la tasa como un tributo de cuotas fijas retributivas de los distintos usos posibles del servicio o actividad⁴⁸.

compensar las disminuciones de recaudación que produzca la aplicación de tal principio elevando la contribución de los restantes usuarios. Cfr. GIL RODRÍGUEZ, I.: “Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas”, *Revista Tributos Locales* nº 50/2005, págs. 13-53 y “Una propuesta para la cuantificación de algunas tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas”, *Revista Tributos Locales* nº 58/2006, págs. 43-65.

⁴⁷ Hemos examinado los criterios empleados por algunos Ayuntamientos para la cuantificación de las tasas más polémicas (tasa por licencia de apertura, tasa por licencia de obras, tasa alcantarillado y tasa basura) pudiendo verificar que no siempre se eligen criterios que guardan coherencia con el hecho imponible de cada tasa. En este sentido, cfr. GIL RODRÍGUEZ, I.: “Una propuesta para la cuantificación de algunas tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas”, *Revista Tributos Locales* nº 58/2006, págs. 43-65.

⁴⁸ *Vid.* I. GIL RODRÍGUEZ: “Una propuesta para la cuantificación de algunas tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas”, *Revista Tributos Locales* nº 58/2006, págs. 43-65.

Para finalizar vamos a transcribir el criterio del Tribunal Supremo manifestado en un asunto relativamente reciente con relación a la tasa por licencia de obras, la Sentencia de 7 de marzo de 2009, en el cual viene a admitir nuestra postura cuando señala que el art. 24.3 T.R.L.H.L. *“no obliga a los entes locales a cuantificar las tasas de una determinada manera, sino que las confiere una notable discrecionalidad. Ahora bien, las entidades locales no pueden elegir cualquier elemento o aspecto como base imponible de las tasas desvinculado del coste del servicio, sino sólo aquéllos relacionados con el coste que la Corporación Municipal ha de afrontar en cumplimiento de su actividad fiscalizadora. En definitiva, el límite del coste máximo no es suficiente, toda vez que su reparto debe realizarse en función de criterios de racionalidad, ponderación y grado de utilización del servicio. No cabe olvidar que la tasa se crea para que la Administración se resarza del gasto provocado por la prestación del servicio. Una vez calculado el coste total del servicio la entidad local deberá determinar la forma de computar las cuotas individuales a los usuarios”*.

Bibliografía

- AGUALLO AVILÉS, A.: *Tasas y precios públicos*, Valladolid, Lex Nova, 1992.
- BARRACHINA JUAN, E.: “El estudio financiero en la Tasa por alcantarillado”, *Informe A.E.A.F.*, núm. 42/1999.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J.- SOLER ROCH, M.T.: *Derecho Financiero*, Vol. I y II, Librería Compás, Alicante, 1989.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A.: “Cuantificación de las tasas y costes de los servicios públicos prestados”, *R.H.A.L.* n° 64/1992.
- CORS MEYA, F.: “Precios públicos: parafiscalidad, sujeción al I.V.A. y exacciones equivalentes a derechos de aduanas”, V.V.A.A *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, I.E.F-Marcial Pons, Madrid, 1991.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: “El coste de las tasas por prestación de servicios o realización de actividades”, *J.T.* núm. 22, 2000.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Las tasas municipales: nuevas oportunidades para su establecimiento como recurso ordinario de financiación de las Corporaciones locales”, *T.L.* n° 97/2010.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos”, *R.A.P.*, núm. 12/1953.
- GIL RODRÍGUEZ, I.: *Tasas urbanísticas por la actividad promotora privada en fase de planeamiento*, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- “Ordenanzas fiscales urbanísticas”, *T.L.* n° 42/2004, págs. 661-686 y en *Estudios en homenaje al Profesor PÉREZ DE AYALA*, Dykinson, Madrid, 2007.
 - “Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas”, *Revista Tributos Locales* n° 50/2005, págs. 13-53.
 - “Una propuesta para la cuantificación de algunas tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas”, *Revista Tributos Locales* n° 58/2006.
- GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: “*Tasas locales. El informe técnico económico: Algunos aspectos jurídico administrativos y de procedimiento*», *T.L.* n° 100, 2011.
- JAIME VÁZQUEZ, J.M.: “Las tasas municipales, ordenanza fiscal, informe técnico-económico y valor del aprovechamiento», *Revista electrónica CEMCI* n° 4, julio-septiembre 2009.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: “Procedimiento de elaboración de Ordenanzas Fiscales: trascendencia invalidante de las irregularidades cometidas en el curso del mismo”, *T.L.*, núm. 1/2000.
- “El papel de las Corporaciones Locales en el régimen económico-financiero de la gestión de los residuos sólidos”, *T.L.* n° 74/2007.
- LAGO MONTERO, J.M.: “Comentario al art. 3 L.T.P.P.C.L.”, en *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, Madrid, 2005.
- LAGO MONTERO, J.M.: “Comentario al art. 11 L.T.P.P.C.L.”, V.V.A.A. *Comentario a la Ley de tasas y precios públicos de Castilla y León*, Dykinson, Madrid,

2005.

- LAGO MONTERO, J.M.-GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid, 2004
- LEAL BARRIOS, J.: “La determinación del hecho imponible y su cuantificación, en la tasa de recogida de residuos, desde una perspectiva jurisprudencial”, *T.L.* nº 51/2011
- MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2011.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A.: “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del sistema financiero”, *C.R.E.D.F.* nº 55/1987.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: “La financiación de los servicios públicos mediante tasas: el ejemplo de la tasa de basuras”, *T.L.* nº 94/2010.
- MERINO JARA, I.: “La modificación de las tasas municipales también requiere la previa elaboración de la correspondiente memoria económica financiera”, *J.T.* núm. 4/2002.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: “La tasa por el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio: aspectos conflictivos”, *T.L.* nº 83/2008.
- PAGÉS I GALTÉS, J.: “Los principios de equivalencia, de cobertura de costes, y del beneficio en las tasas y precios locales”, *T.L.*, nº 4/2001.
- RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Los tributos locales treinta años después”, *T.L.* nº 97/2010.
- RUIZ GARIJO, M.: *Problemas actuales de las tasas*, Valladolid, Lex Nova, 2002.
- *Tasas locales (municipales y provinciales)*, Madrid, Edersa, 2002.
 - “Las tasas locales por licencias urbanísticas: un ejemplo más de la extraordinaria flexibilidad del principio de reserva de ley en las tasas”, *T.L.* nº 91/2009.
 - “Los recursos financieros locales. Propuestas de reforma”, *T.L.* nº 87/2009.
- SIMÓN ACOSTA, E.: “Reflexiones sobre las tasas de las haciendas locales”, *H.P.E.* nº 35/1975.
- VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.: “Las reglas de la cuantificación de las tasas en el ámbito local desde una visión jurisprudencial”, *T.L.* núm. 28/2003 (abril), págs. 33-35.
- VV.AA.: *El Manual de Ordenanzas fiscales e informes técnico-económicos*, CISS, Madrid, 2008.