

TASAS LOCALES POR APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO: INTERROGANTES AÚN NO RESUELTOS ACERCA DE LA TASA DE REPARTO DE COMERCIO ELECTRÓNICO DE BARCELONA (TASA «AMAZON»)

Marta Verdesoto Gómez

Profesora Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-5678-7741>

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de la tasa «Amazon» establecida en Barcelona en 2023, que pretende someter a gravamen el aprovechamiento especial del dominio público que realizan los operadores postales al entregar en destinos finales productos adquiridos por comercio electrónico (operadores postales), analizando problemas de encaje en el nuestro Ordenamiento Español y su posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

Palabras clave

Tasas, tributos locales, comercio electrónico, operadores postales.

Abstract

This paper aims to study the «Amazon» tax established in Barcelona in 2023, which seeks to subject to taxation the special use of the public domain by postal operators when delivering products purchased through electronic commerce (postal operators), analyzing issues of alignment with our Spanish legal system and its potential incompatibility with European Union Law.

Keywords

Taxes, local taxes, electronic commerce, postal operators.

Fecha de recepción: 10-05-2024/Fecha de aceptación: 27-05-2024

Cómo citar: Verdesoto Gómez, M., (2024). Tasas locales por aprovechamiento especial del dominio público: Interrogantes aún no resueltos acerca de la tasa de reparto de comercio electrónico de Barcelona (Tasa «Amazon»). *Revista Técnica Tributaria* (145), 115-138.

SUMARIO

1. Introducción
2. Antecedentes de la tasa
 - 2.1. El fortalecimiento de la categoría de tasa por aprovechamiento especial del dominio público
 - 2.2 La posible incidencia de las propuestas contenidas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria
3. Análisis de la Ordenanza Fiscal 3.20 reguladora de la tasa TREC
 - 3.1. Justificación
 - 3.2. Delimitación del Hecho Imponible. Supuestos de no sujeción y exenciones en la tasa
 - 3.3. La cuantificación de la tasa
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción

El 24 de febrero de 2023 se aprobó por el Pleno del Consejo Municipal del Ayuntamiento de Barcelona una nueva tasa que pretende gravar el aprovechamiento especial del dominio público por determinados operadores que llevan a cabo la distribución de bienes adquiridos por comercio electrónico a consumidores finales. La tasa aún no ha tenido repercusión práctica, puesto que la Disposición Adicional Única de su ordenanza reguladora prevé que la autoliquidación y el ingreso de la cuota correspondiente al primer periodo impositivo (desde la entrada en vigor de la ordenanza hasta el 31 de diciembre de 2023) se lleve a cabo durante el mes de julio de 2024.

La figura que pretendemos analizar viene a sumarse a la lista de nuevas tasas cuyo hecho imponible se refiere a la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, que se han venido adoptando en diferentes municipios y respecto de las cuales se han ido produciendo interesantes pronunciamientos judiciales, que debemos analizar muy brevemente a efectos de determinar si sus decisiones pudieran ser también aplicables a la tasa barcelonesa.

En el breve periodo de tiempo transcurrido desde la aprobación de la ordenanza, ya se han suscitado controversias de diferente naturaleza respecto de su caracterización, la delimitación de los sujetos pasivos, los elementos de cuantificación utilizados, o la posible distorsión de la competencia...que deberán ser resueltos en vía jurisdiccional de manera definitiva. En este sentido, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia ha interpuesto un recurso¹, al amparo de lo dispuesto en el art. 5.4 de la Ley 3/2013, de 4 de junio, al considerar que la tasa distorsiona la competencia al gravar únicamente las entregas de bienes adquiridos por Internet y afectar sólo a determinados operadores postales, en concreto los que cuentan con una facturación anual superior al 1.000.000 de euros en la ciudad de Barcelona. También, por motivos similares, la Autoridad Catalana de la Competencia (ACCO) ha presentado un recurso ante el TSJ de Cataluña².

La Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña ya se ha pronunciado a favor de la tasa en su Sentencia 3467/2023, de 25 de octubre, declarando la inadmisibilidad del recurso 775/2023 planteado por la Organización

1 Expediente LA/02/2023, nota de prensa de 27 de julio de 2023, La CNMC recurre la Ordenanza del Ayuntamiento de Barcelona que crea una tasa sobre el comercio electrónico en la ciudad | CNMC

2 Según nota de prensa de 1 de diciembre de 2023 La ACCO impugna la tasa del Ayuntamiento de Barcelona en el reparto a domicilio del comercio online. Autoridad Catalana de la Competencia (gen-cat.cat). El organismo considera que la tasa discrimina injustificadamente entre competidores (operadores postales y el resto de empresas transportistas o comercios que tienen sus propias flotas de reparto); además en la nota de prensa se manifiesta que todo reparto tiene los mismos efectos negativos, independientemente de qué canal de venta lo haya originado (comercio electrónico, comercio físico, venta telefónica o por correo), por lo que no tiene sentido que la tasa sólo se aplique al comercio online.

Empresarial de Logística y Transporte de España (UNO)³ y la Asociación Profesional de Empresas de reparto y manipulado de correspondencia (ASEMPRE), por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona, en cuanto al Derecho Fundamental a la Protección de Datos Personales (Art. 18.4 CE)⁴ y su desestimación en cuanto a la posible vulneración de los Derechos a la igualdad y no discriminación (Art. 14 CE) y al secreto de las comunicaciones postales (Art. 18.3 CE).

2. Antecedentes de la tasa

2.1. El fortalecimiento de la categoría de tasa por aprovechamiento especial del dominio público

Como es sabido, el art. 20.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LHL) establece la posibilidad de establecer tasas sobre dos diferentes formas de utilización del dominio público: la utilización privativa y también el aprovechamiento especial del mismo⁵.

No encontramos en esta norma una definición de estos tipos de uso del dominio público⁶, que a nuestro juicio plantea relativas dudas, en especial en relación al aprovechamiento especial. Tampoco es posible encontrar luz al respecto en la sintética regulación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP)⁷.

El Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, aprobado por RD 1372/1986, de 13 de junio, hace referencia a dos tipos de usos de los bienes de dominio público, sin aludir expresamente al «aprovechamiento especial», que en su caso permitiría exigir una tasa. En efecto, el art. 75 de la norma distingue

3 UNO también ha planteado recurso ordinario 341/2023 contra el Ayuntamiento de Barcelona por la misma tasa ante el mismo Tribunal.

Anteriormente esta asociación había presentado, el 20 de septiembre de 2022, observaciones en el Trámite de consulta pública previa a la elaboración del proyecto normativo 01_02_uno_organizacion_empresarial_de_aportacio.pdf (barcelona.cat), así como alegaciones al proyecto de ordenanza, el 7 de febrero de 2023, 18_07_escrit_allegacions_uno.pdf (barcelona.cat)

4 Al considerar que esta cuestión no constaba en el escrito de interposición y se introduce por primera vez en el escrito de demanda, incumpliendo los plazos del art. 115.1 de la LJCA e incurriendo en desviación procesal.

5 La inclusión en el hecho imponible de las tasas de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público tiene lugar en 1998, a través de la Ley 25/1998, de 13 de julio, que en su art. 66 modificó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

6 El art. 20.3 señala la posibilidad de establecer tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, enumerando hasta 22 posibles supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial.

7 Su art. 13 contiene una lista de posibles tasas sólo por prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público. El art. 19.1 sólo señala respecto de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que su importe se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla y el art. 20.2 se refiere al posible deterioro o destrucción del dominio público, no prevista en la memoria económico-financiera, estableciendo la obligación del sujeto pasivo de reintegrar el coste de reparación o de indemnizar, si los daños fueran irreparables.

entre un uso común, correspondiente por igual a todos los ciudadanos indistintamente, de modo que el uso de unos no impida el de los demás interesados; y un uso privativo, el constituido por la ocupación de una porción del dominio público, de modo que limite o excluya la utilización por los demás interesados.

No obstante, en relación con cada uno de estos usos el reglamento distingue dos posibilidades: Uso común general, cuando no concurran circunstancias especiales y un uso común especial, cuando si concurrieran circunstancias de este carácter por la peligrosidad, intensidad del uso o cualquiera otra semejante. En relación con el uso privativo, el reglamento contempla el uso privativo normal, conforme al destino principal del dominio público a que afecte y un uso privativo anormal, si no fuera conforme con dicho destino.

En el ámbito estatal, la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP), se refiere en su art. 5 a los bienes de dominio público, como aquéllos de titularidad pública afectados al uso general o a un servicio público y en su art. 85, sí se contiene una definición tanto de uso común, como de aprovechamiento especial y de uso privativo de los mismos, que reproducimos textualmente:

«1. Se considera uso común de los bienes de dominio público el que corresponde por igual y de forma indistinta a todos los ciudadanos, de modo que el uso por unos no impide el de los demás interesados.

2. Es uso que implica un aprovechamiento especial del dominio público el que, sin impedir el uso común, supone la concurrencia de circunstancias tales como la peligrosidad o intensidad del mismo, preferencia en casos de escasez, la obtención de una rentabilidad singular u otras semejantes, que determinan un exceso de utilización sobre el uso que corresponde a todos o un menoscabo de éste.

3. Es uso privativo el que determina la ocupación de una porción del dominio público, de modo que se limita o excluye la utilización del mismo por otros interesados.»

Parece, por tanto, que el «uso común especial» y el «aprovechamiento especial» son equivalentes, aunque la LPAP parece ampliar su contenido a supuestos no contemplados en el reglamento de bienes de las entidades locales, mencionando expresamente la preferencia en casos de escasez o la rentabilidad económica.

Por otro lado, el art. 86.2 de la LPAP prevé que el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público, así como su uso privativo, cuando la ocupación se efectúe únicamente con instalaciones desmontables o bienes muebles, estarán sujetos a autorización o, si la duración del aprovechamiento o uso excede de cuatro años, a concesión. Aunque la norma parece referirse a un uso «autorizado»⁸, lo cierto es que LHL recoge supuestos que justifican una tasa de esta naturaleza que no estaría sometido a autorización o licencia previa⁹.

⁸ Que también parece requerir el art. 15.1.b) de la LTPP al señalar que la tasa se devenga cuando se conceda la utilización privativa o el aprovechamiento especial.

En todo caso, este aprovechamiento especial del dominio público constituye un concepto jurídico indeterminado que otorga un cierto margen de apreciación, pero sin otorgar una potestad discrecional de calificación; siendo las circunstancias que limitan dicho margen de apreciación, en cuanto nos permiten constatar que se produce un uso común especial: a) peligrosidad; b) intensidad; c) escasez y d) generación, por el aprovechamiento, de una rentabilidad singular a favor de quien lo realiza (STSJ de Aragón 132/2018, de 18 abril, rec 317/2016, FD 7º).

Tal y como ha señalado el Tribunal Supremo¹⁰, las Entidades locales pueden establecer tasas con carácter potestativo, cuyo establecimiento depende exclusivamente de la voluntad de la Entidad local respectiva, por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y en particular por los que aparecen expresamente configurados con carácter enunciativo en el art. 20 de la LRHL, del que se desprende que para que la utilización del dominio público pueda generar tasas locales es necesaria la concurrencia de tres circunstancias: a) Que se trate de un aprovechamiento especial o privativo; b) Que su uso sea legítimo, y c) Que los bienes sean de dominio público local. La configuración en la LHL de la categoría genérica de la tasa local y la regulación, también genérica, de todos sus elementos esenciales, sería suficiente como para dar por adecuadamente cumplido el principio de reserva de ley.

En efecto, con base en el mencionado art. 20 de la LRHL se han creado tasas en diferentes Ayuntamientos que han pretendido gravar ese aprovechamiento especial del dominio público como, por ejemplo, la utilización de los cajeros automáticos de entidades bancarias¹¹ o las ventanillas de las oficinas de farmacia¹², por parte de los guías de turismo¹³, acciones publicitarias especiales¹⁴, o el transporte de áridos por caminos municipales¹⁵.

9 Como ejemplo el art. 20.3u) que se refiere al estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse.

10 Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2009 (rec. cas. 6385/2006) FD 3º.

11 Por ejemplo la TCA del Ayuntamiento de Madrid, regulada por Ordenanza Fiscal de 29 de diciembre de 2016 Ordenanza Fiscal Reguladora de la Tasa por Aprovechamiento Especial del Dominio Público Local por el Uso de Cajeros Automáticos Propiedad de las Entidades Financieras, de 29 de diciembre de 2016 - SEDE ELECTRÓNICA (madrid.es).

12 Por ejemplo la tasa por el aprovechamiento especial del dominio público local con expendedores automáticos y manuales, con acceso directo desde la vía pública, del Ayuntamiento de Aspe, regulada por Ordenanza aprobada el 21 de mayo de 2017, que exigía en su art. 6.3 una cuota anual por cada despacho o dispensador en farmacias que prestan servicio en las fachadas con acceso directo desde la vía pública 65364a3b0ad0769f1ea0d935 (digitalvalue.es).

13 Así, tasa por aprovechamiento especial del dominio público local integrado por calles, plazas y resto de obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia del Ayuntamiento, mediante la realización de visitas guiadas con ánimo de lucro del Ayuntamiento de Albarracín.

14 La tasa por el desarrollo de acciones publicitarias especiales del municipio de Madrid grava la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local para el desarrollo de promociones, acciones de comunicación o campañas publicitarias de carácter comercial de determinadas marcas, productos o servicios, mediante prácticas mercadotécnicas en dicho dominio público (street marketing), aprobada por Ordenanza fiscal de 21 de diciembre de 2012 [https://sede.madrid.es/eli/es-md-01860896/odnz/2012/12/28/\(18\)/con/20211231/spa/pdf](https://sede.madrid.es/eli/es-md-01860896/odnz/2012/12/28/(18)/con/20211231/spa/pdf)

En relación a las mismas, se han venido dictando múltiples sentencias que, fundamentalmente, han tratado de dilucidar si efectivamente se producía un aprovechamiento especial.

Así, en el caso de las tasas por cajeros automáticos, el Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia de 12 de febrero de 2009, que desestimó el recurso de casación interpuesto por la Confederación Española de Cajas de Ahorro, señaló de manera tajante (FD4º) que la instalación de cajeros por una entidad bancaria, en línea de fachada y orientados hacia la vía pública, tiene como efecto inmediato la realización de operaciones bancarias desde la vía pública a través de tales instrumentos, con la consiguiente ocupación de la vía pública por los clientes receptores de los servicios bancarios, cuya prestación es trasladada así desde el interior de la oficina bancaria a la vía pública. En este sentido, la existencia de esos cajeros automáticos comporta un aprovechamiento, no privativo pero sí especial de la vía pública por parte de la entidad bancaria titular del cajero automático, que es la que obtiene con dicha instalación un beneficio económico específico y exclusivo, subsumible en el art. 20 de la LHL.

Solución diferente encontramos respecto de las ventanillas o tornos de las farmacias en la STS 1385/2022, de 27 de octubre, en la que nuestro Alto Tribunal sí estima el recurso de casación interpuesto por el Colegio Oficial de Farmacéuticos de Alicante, cuestionando la intensidad del uso y la rentabilidad singular propias del aprovechamiento especial del dominio público que pueda producirse en este tipo de ventas, que vienen exigidas por la legislación de ordenación del servicio farmacéutico, para garantizar permanentemente la atención en tanto servicio público, con las notas de atención profesional y continuidad asistencial.

En el caso de la tasa impuesta a los guías de turismo por aprovechamiento especial del dominio público, el TSJ de Aragón, en Sentencia 132/2018, de 18 de abril, determinó que no se producía un aprovechamiento especial del dominio público por parte de los guías turísticos, ya que la «intensidad» en el uso de las calles y plazas del casco histórico se producían como consecuencia del turismo, independientemente de que hubiera o no un servicio de visitas guiadas (FD 8º) y que los guías turísticos, que obviamente obtienen una rentabilidad económica por su trabajo, *«no llevan a cabo una utilización especial «del» dominio público, sino «desde» el mismo, por cuanto sin perjuicio de que en su recorrido, como antes se expuso, utilicen vías públicas —calles, plazas y resto de obras públicas de aprovechamiento o utilización generales—, lo cierto es que su objetivo son los edificios, en su gran mayoría privados, que componen su conjunto monumental, por lo que tampoco cabe subsumir la cobertura de la Ordenanza en dicho supuesto»*. El TSJ estimó el recurso interpuesto por la Asociación de Guías de Turismo oficiales de Aragón, declarando la nulidad de pleno derecho de la Ordenanza reguladora de la tasa.

Respecto de la tasa por aprovechamiento especial de caminos municipales utilizados para el transporte de áridos, la STS de 15 de septiembre de 2011 (rec.

15 Así, tasa para el aprovechamiento especial de caminos municipales utilizados para el transporte de áridos, cuya Ordenanza Fiscal fue aprobada por Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Fontanar de 23 de junio de 2005.

cas. 2078/2009) avaló su aplicación, reconociendo que el transporte de áridos por caminos públicos municipales supone un uso de los mismos que *«excede del uso general y determina a la par que una restricción de éste último, la obtención de una utilidad o ventaja que justifica la imposición de una tasa»*(FD4°).

Por último, en relación a la tasa por acciones publicitarias especiales del Ayuntamiento de Madrid, la STSJ de Madrid 665/2019, de 12 de noviembre de 2019 (rec. 267/2019) estimo el recurso interpuesto contra el acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid de 21 de diciembre de 2018 por el que se modificó la Ordenanza fiscal reguladora de esta tasa, declarando nulos los nuevos párrafos introducidos, que implicaban un aumento de las tarifas por street marketing, sin que hubiera sido elaborada la correspondiente memoria económico-financiera que lo justificara, ex. art. 25 LHL¹⁶.

2.2 La posible incidencia de las propuestas contenidas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria

Ciertamente en el informe emitido por el Comité de Personas Expertas sobre la reforma tributaria, dando cumplimiento a la Resolución de 12 de abril de 2021 de la Secretaría de Estado de Hacienda, podemos encontrar determinadas propuestas que podrían avalar la creación de esta tasa.

Así, podemos aludir a la propuesta 9¹⁷ que se refiere a una figura tributaria de carácter local que incida sobre la congestión en determinadas ciudades, directamente relacionada con los problemas de congestión y contaminación atmosférica. La introducción de este tributo, que variaría según el volumen de tráfico, en función de la localización y la hora del día, permitiría reducir *«mediante incentivos económicos, los viajes innecesarios y generaría importantes beneficios a los usuarios que realmente necesitan acceder a las zonas congestionadas.»*

La propuesta, muy general, no incorporaba ni evaluaba una figura específica, aunque señalaba expresamente que el diseño y las condiciones de un tributo sobre la congestión debía establecerse por la LHL y consideraba fundamental evaluar los impactos distributivos de las distintas alternativas, incorporando soluciones compensatorias directas (transferencias, ayudas a cambio de vehículo) o indirectas (fomento del transporte público).

16 Los recurrentes también habían alegado que originalmente el hecho imponible consistía en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público con acciones de street marketing, pero con la modificación se pretendía tener en cuenta para determinar el factor audiencia otros elementos ajenos al espacio utilizado con dicha acción publicitaria, como son las calles colindantes o aquellas desde las que puede ser visible. A su criterio, carece de justificación que se grave un espacio, como son las calles colindantes, que no ha sido ocupado ni aprovechado y se estaría desnaturando la tasa, gravando un uso común del dominio público (FD2). El TSJ consideró que la modificación no había alterado el hecho imponible, que consiste en la ocupación o utilización del dominio público, sino a la tarifa aplicable respecto de determinadas calles que no tenían asignado un factor de audiencia (FD3).

17 Libro blanco sobre la reforma tributaria, IEF, Madrid, 2022, pp. 280-282.

Además, la propuesta 46 del mismo comité¹⁸, teniendo en cuenta la existencia de otras proposiciones en Reino Unido y Estados Unidos, recomienda, *en su caso*, explorar el establecimiento de una tasa local por la ocupación del dominio público que se produce como consecuencia de la entrega a domicilio de paquetería. El comité reconoce expresamente que la creación de una tasa de este tipo presentaría variados inconvenientes, que citamos textualmente:

...«los objetivos de la tasa deberían definirse con claridad; el tributo no debería recaer exclusivamente sobre el comercio por internet, aplicándose también sobre el comercio «tradicional» cuando se realice el presupuesto de hecho del gravamen, para evitar tratamientos discriminatorios; la reserva de espacios de aparcamiento para las entregas a domicilio puede ser problemática en muchos municipios; las actividades o entregas que deberían excluirse o gravarse en menor medida deberían ser limitadas y tener una clara justificación objetiva; la determinación de la cuantía de la tasa debería tener en cuenta la naturaleza jurídica del tributo, así como sus objetivos; también debería estudiarse el mecanismo más eficiente y económico para su gestión; finalmente, su potencial recaudatorio parece, a priori, limitado, aunque cifras como las recogidas anteriormente en cuanto al número de envíos y cuantía media de las compras realizadas podrían contribuir a evaluar su impacto por sectores y su capacidad recaudatoria»

Se alude también en el propio Libro blanco para la reforma fiscal al dictamen encargado por el Ayuntamiento de Barcelona sobre la configuración de un tributo que gravara las entregas domiciliarias realizadas en el término municipal de Barcelona por las grandes empresas de comercio online. La justificación del tributo sería tanto fiscal, como de fomento del comercio de proximidad y también de protección medioambiental. El dictamen¹⁹, como veremos, ha sido tenido en cuenta sólo parcialmente para configurar la tasa que nos ocupa.

En concreto, los autores del informe proponían una tasa sobre el aprovechamiento especial del dominio público y reflejaban la dificultad de cuantificar de forma directa el valor económico que tiene para los operadores postales el citado aprovechamiento especial. Teniendo en cuenta este obstáculo, proponían determinar como valor de referencia el regulado inicialmente sólo para estacionamiento.

Posteriormente, el Ayuntamiento de Barcelona encargó un nuevo informe al Instituto de Economía de Barcelona²⁰, de 17 de noviembre de 2022, con el objetivo de determinar quiénes son los operadores postales (sujetos pasivos del tri-

18 Comité de personas expertas (2022), Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, pp. 510-512.

19 ORTIZ CALLE, E.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2020). *Informe sobre el gravamen local de las entregas domiciliarias realizadas en la ciudad de Barcelona por grandes empresas cuyo objeto social es el comercio electrónico*. Universidad Carlos III de Madrid [en línea]. Disponible en: https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/122016/1/InformeTasaBarcelona_ComercioElec.pdf

20 Elaborado por DURÁN CABRÉ, J.M. y ESTELLER MORÉ, A. [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/128911/1/Versi%C3%B3n_definitiva_taxa_aprofitament_domini_public_IEB.pdf](https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/128911/1/Versi%C3%B3n_definitiva_taxa_aprofitament_domini_public_IEB.pdf)

buto), cómo se cuantifica el importe y, por último, una propuesta de tarificación²¹, que ha sido tenido en cuenta en la Ordenanza finalmente aprobada.

3. Análisis de la Ordenanza Fiscal 3.20 reguladora de la tasa TREC

3.1. Justificación

La Ordenanza fiscal 3.20 relativa a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (Business to Consumer, B2C)²², pone de manifiesto en su preámbulo como la implantación del comercio electrónico por «grandes empresas prestadoras de servicios postales» ha tenido un fuerte impacto en la ciudad de Barcelona y ha supuesto un incremento del tráfico rodado y de uso de vehículos de cualquier clase, con un alto porcentaje de ocupación del dominio público local.

La norma reglamentaria considera que esta nueva modalidad de comercio electrónico por operadores postales especializados, distorsiona el uso común del dominio público a efectos comerciales, basado en las zonas de carga y descarga habilitadas en la ciudad, con la finalidad exclusiva de proveer comercios y prestar determinados servicios.

Estaríamos ante una nueva modalidad de uso del dominio público, que no se utiliza para proveer comercios ni para entregar productos comprados a tiendas de proximidad con soporte físico, sino que procede de lugares ajenos a la estructura comercial de la ciudad.

Textualmente se señala en el preámbulo de la Ordenanza que se sirven al usuario final objetos comprados usando el ordenador y otros dispositivos electrónicos, que requieren para la entrega de un soporte físico (el vehículo) que aprovecha el dominio público como plataforma de entrega que sustituye a la tienda tradicional, sin abonar en la ciudad los tributos que comporta la radicación.

En este sentido, compiten en el mismo mercado personas que abren un establecimiento comercial en la ciudad, mercaderes sedentarios o no sedentarios que ofrecen una mercancía en la vía pública y «mercaderes electrónicos» que utilizan ésta como soporte de su negocio, pero sin que estos últimos abonen ninguna tasa por este aprovechamiento especial, aunque deban utilizar un vehículo para completar la venta.

Con base en lo anterior, la Ordenanza considera conforme con el principio de justicia tributaria promover la aprobación de una nueva tasa en este ámbito, puesto que se está realizando un aprovechamiento especial del dominio público

21 En el informe se propone la aplicación de un tipo de gravamen proporcional del 1,25 por 100 sobre la facturación de los sujetos pasivos en la ciudad de Barcelona, excluyendo los ingresos obtenidos en puntos de recogida.

22 <https://ajuntament.barcelona.cat/norma-portal-juridic/es/#vid/923828021>

local, que se realiza a través de los vehículos de distribución de la mercancía, de forma contrapuesta con el modelo tradicional de comercio desde un establecimiento físico, que se encuentra sujeto al pago de los correspondientes tributos y, en su caso, tasas por aprovechamiento especial del dominio público²³.

Se alude también en el preámbulo de la norma a la finalidad extrafiscal perseguida por el tributo consistente en evitar la carga y descarga en la vía pública (con el necesario aprovechamiento especial) para realizar entregas puntuales a destinos finales indicados por los consumidores²⁴. También se trata de reforzar esa finalidad extrafiscal en el art. 1.2 de ordenanza que se refiere de manera muy general a la afectación de los ingresos obtenidos, preferentemente a financiar actuaciones orientadas al fortalecimiento del comercio de proximidad y servicios minoristas en la ciudad de Barcelona, que por tanto redunden en beneficio de un uso más sostenible del espacio público.

El interés del Ayuntamiento de Barcelona por gravar estas entregas se remonta años atrás y motivó el informe de los Prof. Ortiz Calle y González-Cuéllar Serrano al que hemos aludido en el apartado precedente. Obviamente, los autores pusieron de relieve la imposibilidad del Ayuntamiento para establecer un impuesto que no estuviera previsto en la LHL y propusieron el establecimiento de una tasa por estacionamiento regulado en la vía pública para la entrega de envíos postales²⁵.

Teniendo en cuenta que la actividad que realizan las empresas de comercio electrónico, entregando a domicilio los productos adquiridos a través de una plataforma online, constituye un exponente de capacidad económica²⁶, quizás la primera pregunta que podemos plantearnos es si la figura tributaria más adecuada para gravarlas debería ser un impuesto²⁷.

Obviamente tal posibilidad debe descartarse desde el prisma de la actuación del ente local, que carece de potestad legislativa y debe acomodar su sistema tributario a lo preceptuado en la LHL.

23 Pone de manifiesto Medrano Molina, J.M. (2024), «La tasa de reparto de comercio electrónico del Ayuntamiento de Barcelona (tasa TREC)», *«El consultor de los Ayuntamientos», Especial marzo 2024*, p. 235, que el legislador autonómico catalán ya había anticipado la creación de este tipo de tasas en el art. 16.5 de la Ley 18/2017, de 1 de agosto, de comercio, servicios y ferias, estableciendo la obligación de los Ayuntamientos de «regular y tasar por medio de ordenanzas la distribución de productos adquiridos por Internet o a distancia, de acuerdo con sus competencias en materia de movilidad, sostenibilidad y seguridad en su municipio».

24 Además se señala en la Ordenanza una vinculación con objetivos y disposiciones normativas en materia de igualdad de género mencionando, en particular, el ámbito 34 del II Plan por la Justicia de Género 2021-2025, relativo a la movilidad, disponiendo que «con el salto exponencial que experimentado la distribución urbana de mercancías, la introducción de esta tasa responde a la necesidad de gestionarla de forma que no afecte de forma negativa a la movilidad de los peatones, especialmente, cuando realizan tareas de cuidado.»

25 ORTIZ CALLE, E.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2020), op. cit., p. 25.

26 En este sentido, GARCÍA FRÍAS, M.A. (2022) «La llamada tasa Amazon. Status questionis». *Blog fiscal y de opinión tributaria Taxlandia*, de 27 de diciembre de 2022, califica de «objeto de deseo tributario» la actividad del gigante de comercio electrónico.

27 MEDRANO MOLINA, J.M. (2024): La tasa de reparto de comercio electrónico del Ayuntamiento de Barcelona (tasa TREC) en *El consultor de los Ayuntamientos*, Especial I, pag. 235, reconoce que el impuesto podría quizás encajar de una forma más directa en la actividad desarrollada por este tipo de actores.

Pero también debemos tener en cuenta que, aunque la opción elegida sea la tasa, la LHL prohíbe expresamente la creación de una tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público sobre el rodaje y arrastre de vehículos que se encuentren gravados por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (Art. 20.3.o)²⁸. Esta disposición obliga, desde nuestro punto de vista, a que la Ordenanza reguladora de la tasa delimite muy claramente los límites del aprovechamiento especial que pretende gravar, para no entrar en este terreno prohibido y articular el gravamen en función del mismo²⁹.

3.2. Delimitación del Hecho Imponible. Supuestos de no sujeción y exenciones en la tasa

El art. 2 de la Ordenanza configura como hecho imponible el aprovechamiento especial del dominio público por parte de las empresas que actúan en el mercado como operadores postales, que realizan la carga y descarga en la vía pública, mediante el uso de cualquier clase de vehículo, con la finalidad de distribuir directamente los bienes adquiridos a través de comercio electrónico a destinos finales indicados por los consumidores.

El mismo precepto contiene tres definiciones de «vehículo», de «destinos finales indicados por los consumidores» y de «puntos de recogida y centros de distribución urbana de mercancías (CDUM)».

Así, en relación con la categoría de vehículo, a efectos de la tasa lo fundamental es que se destine al transporte de mercancías y que se desplace por la vía pública, siendo irrelevante que disponga o no de motor. Los destinos finales indicados por los consumidores son aquéllos que ellos designan y que no tienen la consideración de puntos de recogida y los CDUM, son aquellos incluidos en el Registro Municipal de Puntos de Recogida, que según el art. 10 de la norma, los obligados tributarios deben declarar con carácter anual al presentar su auto-liquidación y respecto de los cuales será imprescindible que la distribución posterior desde los mismos se realice con modos sostenibles (a pie o con vehículos ligeros como bicicletas, cargobikes, patinetes o similares).

En cuanto a los supuestos de no sujeción, la ordenanza contempla cuatro tipos de distribuciones:

- a. Las efectuadas en el marco del servicio de transporte de mercancías que no intervengan en el mercado como operadores postales.
- b. Las realizadas en los comercios de la ciudad con el fin de ser comercializadas en fase minorista (B2B).

28 Debemos recordar que el aptdo. 7 de la base 26 de la Ley 41/1975 de bases del estatuto de régimen local, señaló que el IVTM sustituiría a cualquier exacción municipal sobre la circulación en la vía pública y rodaje de vehículos.

29 En el informe de ORTIZ CALLE, E. y GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L. (2020), op. cit., pp. 24 y ss., se rechaza por ello el posible establecimiento de una tasa sobre la congestión, que gravara la entrada en el término municipal de Barcelona para realizar las entregas de las mercancías vendidas en los domicilios particulares y se propone la figura de la tasa por estacionamiento regulado en la vía pública.

- c. Las realizadas sin utilizar ningún vehículo, así como las efectuadas desde centros de distribución urbana de mercancías (CDUM), que realicen la distribución posterior con modos sostenibles.
- d. Distribuciones efectuadas en un punto de recogida.

Se completa la delimitación del hecho imponible, estableciéndose dos exenciones (art. 4 de la Ordenanza), que afectan: i) a los operadores postales con ingresos brutos procedentes de la facturación anual inferiores a 1.000.000 de euros, obtenidos por entregas a destinos finales indicados por los consumidores, a la ciudad de Barcelona; ii) al operador designado por el Estado para la prestación del servicio postal universal, en relación exclusivamente con su actividad vinculada al servicio postal universal.

Podemos concluir, por tanto, que nos encontramos ante un tributo de carácter personal en cuanto que el aprovechamiento especial del dominio público debe afectar o beneficiar de manera particular a una categoría concreta de personas, en este caso, los operadores fiscales.

En este punto concreto, la Ordenanza sí ha seguido las recomendaciones del informe de los Prof. Ortiz Calle y González-Cuellar Serrano³⁰, que pusieron de manifiesto como la gestión y organización del envío de la mercancía y su puesta a disposición del destinatario se realiza, en todo caso, en el marco de un servicio postal, tanto si el operador se dedica en exclusiva a esta actividad, como si también se dedica al comercio on line. Los autores expresamente aludían a resolución de la Sala de Supervisión Regulatoria de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia, de 24 de septiembre de 2020, que declaró que en las empresas del grupo Amazon, Amazon Spain Fulfillment, S.L, y a Amazon Road Transport Spain, S.L., concurren las circunstancias para ser consideradas operadores postales, de modo que deben proceder a la presentación de la correspondiente declaración responsable para que el MITMA proceda a su inscripción en el Registro General de Empresas Prestadoras de Servicios Postales.

Sin embargo, una vez aprobada la Ordenanza, esta resolución fue revocada por dos Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en fechas de 14 y 17 de julio (recursos 1223/2020 y 1224/2020), que consideraron que las actividades realizadas por las entidades Amazon Spain Fulfillment, S.L y Amazon Road Transport Spain, S.L tienen carácter logístico y preparatorio al envío postal, incluyendo la organización y planificación de los procesos de recogida de los paquetes por los transportistas que llevan a cabo su envío y entrega a los clientes finales; pero no servicios postales de acuerdo con su concepto legal, según el cual los mismos están constituidos por cualquiera de estas actividades: recogida, admisión, clasificación, tratamiento y curso de los envíos postales.

Posteriormente, la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, mediante Auto de 20 de marzo de 2024 (rec. cas. 125/2024) el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado contra la SAN de 14 de julio de 2023, que plantea como cuestión de interés casacional: «*determinar*

30 Op. cit. p. 25

si una entidad cuya actividad se concreta en actuaciones preparatorias y en las manipulaciones necesarias para la configuración de un envío postal, sin realizar actividad alguna sobre los envíos postales con posterioridad a la salida de sus almacenes, puede o no ser considerada como prestadora de servicios postales».

Así las cosas, parece que la conocida como tasa «Amazon» de momento no podría gravar a este grupo de empresas, al no ser considerado un operador fiscal. Para Medrano Molina³¹, sin embargo, el texto de la ordenanza ha previsto este tipo de eventualidad, ya que su art. 5.3 dispone que se considerarán operadores postales, operadores registrados o aquellos que, aun no registrados, reúnan los requisitos para estar de acuerdo con la legislación estatal, que intervienen en actividades de comercio electrónico mediante la recogida, admisión, clasificación, transporte, distribución y entrega de bienes a destinos finales de la ciudad de Barcelona.

El autor considera que la exclusión de un determinado operador del Registro oficial aunque pudiera dificultar la exacción de la tasa, no lo podría impedir a través del desarrollo del correspondiente procedimiento de inspección tributaria en el que se acredite la concurrencia de estas circunstancias.

Habrà que esperar la decisión de nuestro Tribunal Supremo sobre la calificación como operador postal o no de las empresas del grupo Amazon. Desde nuestro punto de vista, si la Sentencia desestima el Recurso de casación y confirma el fallo de la Audiencia Nacional, no parece posible que la tasa, tal y como está configurada actualmente, pueda exigirse a estas entidades. El propio tenor literal del art. 5.3 alude a la conformidad con la legislación estatal, de manera que cuando un operador no esté registrado, pero cumpla los requisitos establecidos por las normas estatales para ser considerado operador fiscal, el Ayuntamiento podrá exigir el pago de la tasa. En el caso de que una Sentencia de nuestro Alto Tribunal señale que no se cumplen tales requisitos por parte de las empresas del grupo Amazon mencionadas y que las mismas no son operadores fiscales, no parece posible que la inspección tributaria del Ayuntamiento de Barcelona pueda realizar una calificación distinta.

Queremos referirnos, además, a otras dos controvertidas cuestiones relacionadas con el hecho imponible. En primer lugar, la exención de la tasa en los casos en que el aprovechamiento especial del dominio público sea realizado por operadores postales que obtengan unos ingresos brutos relativos a la facturación de esta actividad en la ciudad de Barcelona, inferiores a un millón de euros.

La Ordenanza establece, por tanto, un mínimo exento, constituido por el umbral del millón de euros de ingresos brutos, para que nazca la obligación tributaria. El precepto persigue que sólo los operadores postales que realizan un uso «superintensivo» de la vía pública deban pagar la tasa, lo cual, sin duda alguna simplificará la gestión del tributo.

Este es uno de los puntos de la Ordenanza que ha motivado el recurso de la CNMV al amparo del art. 5.4 al que hemos hecho alusión en el inicio de nuestro trabajo. Para este organismo público estatal esta exención distorsiona la com-

31 «La tasa de reparto....», op. cit., p. 240.

petencia y no está justificada. En la nota de prensa de 27 de julio de 2023 publicada por la CNMC se pone de manifiesto que los estudios utilizados por el Ayuntamiento concluyen que no existe evidencia de que los operadores con una menor facturación utilicen menos el dominio público que los operadores con una facturación superior.

Para Navarro García³², a pesar de que la Ordenanza parece haber querido usar el mismo umbral de un millón de euros de la exención establecida en el IAE (aunque en este tributo en relación al importe neto de la cifra de negocios), esta regulación plantea problemas de igualdad de trato en el ámbito tributario, proponiendo que todas las empresas inscritas en el Registro de empresas prestadoras de servicios postales, o que debieran estar inscritas, queden sujetas al pago de la tasa, independientemente de su facturación.

Para Mories Jiménez³³ la exención estaría justificada a tenor de lo dispuesto en el art. 24.4 de la LHL, aunque ha puesto de manifiesto la dificultad de determinar la cuantía de esos ingresos brutos facturados en Barcelona solo en la distribución de envíos adquiridos por comercio electrónico y en el control que se haga de estas circunstancias, comenzando desde la declaración realizada por los mismos operadores postales.

Cabe pensar que el establecimiento de un gravamen sólo sobre los grandes operadores postales estaría avalado por otras figuras tributarias similares que incluían una disposición similar y que han sido respaldadas por los Tribunales. Así, podemos aludir al impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales, que sólo somete a gravamen los establecimientos con una superficie de venta superior a 2500 metros cuadrados³⁴, que además de superar posibles problemas de constitucionalidad (STC 122/2012, de 5 de junio), provocó la STJUE de 26 de abril de 2018 (asunto C-233/16), en la que el Tribunal europeo señaló expresamente que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE (que prohíben cualquier discriminación cubierta o encubierta que afecte a las sociedades, en función de su domicilio social) no se opondrían a un impuesto como el que grava a los grandes establecimientos comerciales. Para el Tribunal europeo, la normativa controvertida basada en el criterio de la superficie de venta del establecimiento, no supone ninguna discriminación directa.

Salvando las distancias, otro ejemplo sería el Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica, creado por la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, que somete a gravamen la emisión de dióxido de azufre y de nitrógeno y sus compuestos oxigenados, y que en la redacción vigente hasta 2003 incluía una tarifa progresiva de tres tramos y con un mínimo exento de 1000 toneladas (Art. 12 de la Ley), provocando que el impuesto sólo fuera exigible a seis empresas. La STSJ

32 NAVARRO GARCÍA, A. (2024): «Detrás del modelo business-to-consumer (B2C): consideraciones jurídicas de la tasa de reparto del e-commerce» en *Revista de Internet, Derecho y Política IDP*, nº 40, p. 7

33 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T. (2023). «Análisis de la nueva tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico: la llamada "tasa amazon"». *Tributos locales*, núm. 163, p. 71

34 Originariamente regulado en la Ley 16/200, de 29 de diciembre y en la actualidad en los arts. 5-21 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

de Galicia 602/2001, de 3 de julio (FD4º) consideró la disposición acorde con el texto constitucional, señalando que la tarifa no discriminaba empresas ante situaciones idénticas y que el legislador autonómico había optado justificadamente por el establecimiento de una carga que inicialmente tenía una función resarcitoria y desincentivadora sólo respecto de las empresas más contaminadoras, actuando a modo de mecanismo de presión a fin de que los grandes emisores dejaran de contaminar o, en su caso, adoptaran los medios necesarios para reducir la contaminación atmosférica causada.

En todo caso, estos ejemplos de impuestos que establecen un mínimo exento que conlleva el gravamen sólo de grandes empresas, pueden no servir para mantener la conformidad de este beneficio fiscal que se establece en una figura tributaria distinta, la tasa, que responde al principio de equivalencia y que tiene en cuenta un aprovechamiento especial del dominio público. Entendemos que el establecimiento de esta exención en la ordenanza debería responder a razones objetivas relacionadas con el uso del dominio público, suficientemente justificadas en el correspondiente informe técnico-económico.

En segundo lugar, queremos referirnos también al supuesto de no sujeción previsto en el art. 3.a) de la Ordenanza relativo a las distribuciones efectuadas en el marco del servicio de transporte de mercancías que no intervengan en el mercado como operadores postales.

En efecto, el consistorio catalán trata de someter a gravamen sólo el aprovechamiento especial del dominio público que realizan las operadores postales cuando reparten productos adquiridos por comercio electrónico a clientes finales, de forma contrapuesta con el modelo tradicional de comercio desde un establecimiento físico, que se encuentra sujeto al pago de los correspondientes tributos y, en su caso, tasas por aprovechamiento especial del dominio público³⁵.

Según la CNMV, el establecimiento de un gravamen que sólo afecta a las compras adquiridas por internet y que no afecta a las entregas a domicilio de bienes adquiridos en tiendas físicas o mediante venta telefónica ni a las entregas que no haga un operador postal, aunque se trate de una compra hecha mediante comercio electrónico, suponen medidas desproporcionadas y que distorsionan la competencia al aplicarse de forma desigual según la forma de comprar y entregar los bienes.

Se ha puesto de manifiesto, además, que la tasa puede acabar repercutiendo negativamente en el comercio de proximidad, cuya protección pretendería la figura³⁶, ya que hay pequeño comercio que empieza a vender en línea y que está utilizando los servicios de las grandes distribuidoras.

35 Justifica la medida, NAVARRO GARCÍA, op. cit., p. 6, que no considera que exista un trato discriminatorio entre los operadores de e-commerce y los del comercio urbano tradicional. Para el autor, los operadores del comercio urbano tradicional asumen diversas cargas tributarias locales, como el IBI o la tasa de recogida de residuos, destinadas a contribuir a las arcas municipales y, por ende, al sostenimiento de los servicios públicos locales, a diferencia de los elevados beneficios económicos de los operadores de e-commerce, que no están sujetos al pago de tributos locales.

36 Por ejemplo Ruiz P. (2023): «Tasa Amazon: ¿grava realmente a quien debe?», News de la Universitat Oberta de Catalunya, 23 de junio de 2023. Disponible online ¿Quién paga la tasa Amazon? | UOC

Obviamente, la no sujeción de la distribución de bienes que se realiza dentro del servicio de transporte de mercancías que no intervienen en el mercado como operadores postales responde a una decisión de política fiscal por parte del Ayuntamiento de gravar sólo a determinados sujetos que realizan un aprovechamiento del dominio público vinculado con las operaciones de distribución de productos adquiridos online³⁷.

Sin embargo, tenemos que plantearnos si cabe la posibilidad de delimitar el catálogo de sujetos efectivamente gravados cuando la figura tributaria utilizada sea una tasa que, de manera expresa, pretende gravar el aprovechamiento especial del dominio público cuando se lleva a cabo la carga y descarga de bienes en la vía pública. En efecto, si como hemos visto en el primer apartado de nuestro trabajo, el gravamen de este «uso común especial» se justificaría por la intensidad del uso y la obtención, en su caso, de una rentabilidad especial, no resulta posible diferenciar entre entregas a domicilio por parte de operadores postales y otras empresas que no tienen tal calificación, como por ejemplo, los grandes establecimientos comerciales con servicio de entrega a domicilio.

En la configuración actual de la tasa, podríamos pensar que la no sujeción de la utilización del dominio público por parte de los no operadores postales supone un beneficio fiscal para los mismos y que reviste características propias de una exención. Su establecimiento a través de una norma de rango reglamentario, a tenor de lo dispuesto en el art. 9.1 de la LHL, estaría expresamente prohibida.

Debemos tener en cuenta que, en relación a los impuestos, respecto de los cuales la libertad de configuración por parte del legislador en relación a las exenciones y demás beneficios fiscales puede ser más amplia, siempre y cuando respondan a fines de interés general que la justifiquen³⁸, la configuración del gravamen debe respetar los límites impuestos por el Derecho de la Unión, concretamente los arts. 49 TFUE y 54 TFUE y el artículo 107 TFUE, apartado 1.

Interesa hacer alusión nuevamente al Impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales que en su regulación original, por la ley 16/2000, de 29 de diciembre, delimitaba el hecho imponible sólo en relación a los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle (Art. 4.2). La STJUE de 26 de abril de 2018 consideró que un impuesto de este tipo constituía una ayuda de Estado³⁹, en la medida en que exoneraba a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta fuera igual o superior a 2 500 m². Como sabemos, a través de la Ley 5/2017, de 28 de marzo,

37 Así lo reconoce MEDRANO MOLINA, J.M., op. cit., p. 236.

38 Como se ha señalado por nuestro Tribunal Constitucional, por ejemplo en la STC 96/2002, de 25 de abril (FD7°).

39 Recordemos que según la jurisprudencia del TJUE, es constitutiva de ayuda estatal toda medida destinada a eximir, parcial o totalmente, de las cargas resultantes de aplicar normalmente el sistema general a las empresas de un sector determinado sin que esta exención pueda quedar justificada por la naturaleza o la economía del sistema (STJUE de 2 de julio de 1974, en el asunto 173/73: Italia/ Comisión, Rec. 1974, p. 709)

el legislador catalán modificó sustancialmente el impuesto, reforzando su carácter extrafiscal⁴⁰ e incluyendo los grandes establecimientos colectivos.

El TSJ de Cataluña, en su Sentencia 3467/2023, de 25 octubre (rec. 75/2023 seguido por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona), se ha pronunciado a propósito de la posible vulneración por la tasa del Derecho a la igualdad y no discriminación (art. 14 CE)⁴¹, desestimando el recurso planteado.

En relación con la no sujeción de otros transportistas de mercancías, usuarios de las vías públicas, la Sentencia (FD 9º) acoge textualmente los motivos expresados en el preámbulo de la ordenanza para justificar el gravamen exclusivo de los operadores postales y señalar expresamente que los recurrentes no aportaron datos para considerar que el uso del dominio público por otros operadores económicos usuarios de las vías públicas no postales, sea de una intensidad equiparable a la que se somete a gravamen.

Además, el TSJ toma en consideración que la tasa no regula la actividad postal, la de transporte, o condiciones básicas de la actividad desarrollada por los operadores postales, para concluir que no rompe la unidad de mercado o restringe significativamente a la libertad de empresa. La Sentencia subraya que la finalidad extrafiscal de la Ordenanza no es un interés particular del Ayuntamiento de Barcelona, contrario a los intereses del Estado y de la Unión Europea, sino que responde a fines legítimos en el ámbito de las competencias municipales: *...«la necesidad de reducir las externalidades negativas producidas por la distribución de mercancías de carácter medioambiental, y por la ocupación del espacio público intensiva del dominio público afectante a la movilidad, que justifican el distinto trato.»*

Independientemente del mayor o menor acierto en el fallo, que en lo que se refiere a la posible vulneración del art. 14 CE parece basarse fundamentalmente en la exposición de motivos de la norma, sin aludir a los datos o informes económicos tenidos en cuenta por el Ayuntamiento de Barcelona para concluir que sólo supondría aprovechamiento especial del dominio público susceptible de gravamen por una tasa, el realizado por grandes operadores postales; debemos tener en cuenta que la Sentencia se ha dictado en el marco de un procedimiento especial para obtener la tutela de los derechos fundamentales, compatible con el procedimiento ordinario. Las cuestiones siguen abiertas y el TSJ de Cataluña tendrá que volver a pronunciarse sobre la tasa⁴² con ocasión de los recursos

40 Por ejemplo, para la determinación de la cuota tributaria se dejó de tener en cuenta la superficie de los establecimientos comerciales y se atendió al número de vehículos que acceden al aparcamiento.

41 Para los recurrentes la ordenanza establece una doble discriminación; por un lado, en cuanto a los usuarios postales, al introducir un gravamen que será repercutido a aquellos residentes o establecidos en la ciudad de Barcelona que soportarían un precio superior por esos servicios, respecto del resto de usuarios postales en la Unión Europea y en el resto del territorio nacional; por otro lado, en cuanto a la exoneración de gravamen a Correos, a las entregas realizadas a través de CDUM (Centros urbanos de distribución de mercancías) y al resto de operadores económicos usuarios de las vías públicas, transportistas de mercancías sean por ventas en línea o directas.

42 Así se reconoce expresamente en la propia Sentencia, en relación a la posible vulneración del secreto postal (FD5º).

planteados sobre cuestiones de legalidad e incompatibilidad con el Derecho de la Unión a las que hemos aludido.

3.3. La cuantificación de la tasa

Queremos hacer referencia a una última cuestión controvertida en la regulación de la tasa que se refiere a la determinación de la cuota tributaria en esta tasa. Los arts. 6 y 7 de la Ordenanza proclaman expresamente que la base imponible de la tasa está constituida por los ingresos brutos facturados en la ciudad de Barcelona que provienen de las entregas realizadas a destinos finales indicados por los consumidores, en el período impositivo correspondiente, por parte de los sujetos pasivos de la tasa.

La base liquidable de la tasa está constituida por los ingresos brutos facturados, una vez excluidos los obtenidos de facturaciones en los establecimientos comerciales o modalidad B2B (business to business) y demás supuestos de no sujeción.

La cuota a satisfacer es un 1,25% de los ingresos brutos facturados por cada obligado tributario en la ciudad de Barcelona mediante la distribución individual. Si el importe total satisfecho por todos los obligados tributarios superase el valor que tiene en el mercado la utilidad derivada de la utilización o aprovechamiento, de acuerdo con lo previsto en el informe técnico económico, se procederá a su devolución del exceso, de forma proporcional a la cuota que haya satisfecho cada obligado tributario respecto al total.

El tenor literal de los preceptos genera dudas razonables sobre su legalidad, desde diferentes puntos de vista.

En primer lugar, porque el art. 24.1 de la LHL establece expresamente cuales son los criterios de cuantificación de las tasas por utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público y, en el caso que nos ocupa, sólo parece posible utilizar el criterio general establecido en la letra a) del citado apartado, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público.

Sin embargo, la ordenanza parece acoger otro criterio que supone aplicar un porcentaje del 1,25% sobre los ingresos brutos facturados en la Ciudad de Barcelona, excluyendo aquellos generados en las distribuciones que se declaran no sujetas.

La posibilidad de aplicar un porcentaje sobre los ingresos brutos está prevista como regla especial en la letra c) del art. 24.1 de la LHL exclusivamente para las tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario. El importe consistirá en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la

facturación que obtengan anualmente en cada término municipal estas empresas.

Dejando de lado la problemática generada por este tipo de aprovechamientos⁴³, lo cierto es que una simple lectura del precepto permite concluir que el aprovechamiento especial que es objeto de análisis, no guarda relación con los supuestos incluidos en este apartado c) del art. 24.1 de la LHL.

Cierto es que el art. 7 de la Ordenanza se refiere, indirectamente, a un método de cuantificación diferente, que tendría en cuenta el valor de mercado del aprovechamiento especial y que provocaría, en su caso, la posibilidad de la devolución del exceso satisfecho por los obligados tributarios, de forma proporcional a la cuota satisfecha por cada uno de ellos. La norma, sin embargo, no contempla ninguno de los elementos que se tendrán en cuenta para determinar ese valor y se remite al informe técnico-económico.

Parecería más lógico, y más respetuoso con las exigencias derivadas del Principio de reserva de ley, que la Ordenanza hubiera establecido directamente un método de cuantificación basado en el valor de mercado, asumiendo la dificultad que tal determinación implica⁴⁴, del aprovechamiento especial del dominio público que realizan los sujetos pasivos del tributo.

Debemos tener en cuenta que, según ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia 1005/2023, de 14 de julio de 2023 (rec. cas. 8824/2021), el art. 16 del TRLHL es inequívoco en cuanto a la necesidad de que la ordenanza fiscal incorpore los elementos esenciales de los tributos locales, entre los que se incluye la base imponible, la base liquidable y el tipo de gravamen. En concreto, el tipo de gravamen debe aparecer con toda precisión en la propia ordenanza, o al menos en los anexos publicados junto con la misma, por el mismo procedimiento de publicidad establecido en el art. 17.4 de la LHL (FD 4º).

Por último, la determinación de la base imponible y de la base liquidable, atendiendo a los ingresos brutos facturados en Barcelona y descontando aquellos derivados de distribuciones no sujetas comporta el cumplimiento de importantes obligaciones formales por parte de los obligados tributarios⁴⁵, que suponen una carga añadida para los operadores postales.

43 Por ejemplo en relación a las empresas de telefonía e internet, propietarias o no de las redes, con sentencias de nuestro Alto Tribunal de signo opuesto (STS 617/2021 de 4 de mayo de 2021 y 2782/2015, de 12 de junio).

44 La fijación del valor de mercado de la utilidad obtenida del aprovechamiento o utilización del dominio público, debido a que precisamente el carácter demanial de esos bienes excluye la existencia de un verdadero mercado, deviene en esencial la elaboración de los informes técnico-económicos que, entre otros, deberán cumplir los requisitos de transparencia, objetividad, proporcionalidad. Sobre la elaboración práctica de los mismos cfr. MARTÍNEZ-ANCÍN GONZÁLEZ, A. y FARFÁN PÉREZ, J.M. (2024).: «Informes económicos-financieros de las tasas locales» en *«El consultor de los Ayuntamientos»*, Especial I Tasas Locales, Ed. La Ley, pp. 85-98.

45 En este sentido, GARCIA FRÍAS, M.A., op. cit., señala la dificultad que entraña la gestión de la tasa, debido al sistema de cuantificación elegido. La tasa se gestiona mediante el sistema de autoliquidación, de modo que los sujetos pasivos deberán declarar qué parte de sus ingresos brutos de facturación se han generado en la ciudad de Barcelona, cuáles proceden de ventas realizadas on line, si correspondan a operaciones realizadas con consumidores (B2C) y no con empresas (B2B), y además si no se trata de productos que han sido depositados en puntos de recogida o lockers.

Esta compleja gestión fue alegada en algunas de las reclamaciones presentadas ante el Ayuntamiento de Barcelona, durante el trámite de información pública previo a la aprobación definitiva de la Ordenanza⁴⁶ y obligará a los operadores postales a adaptar sus sistemas informáticos y contables para extraer la información necesaria para realizar su autoliquidación, utilizando datos basados, al menos parcialmente, en suposiciones⁴⁷.

Para UNO y ASEMPRE, la Ordenanza que nos ocupa podría vulnerar el Derecho al secreto de las comunicaciones postales (art. 18.3 CE), al obligar a los operadores postales a reclamar información por parte de la empresa que hace un envío, para saber si proviene de una venta por internet y también a incluir en la liquidación del tributo información sensible como los lugares de entrega de los envíos o la naturaleza del destinatario, lo que impediría garantizar el secreto de todas las comunicaciones postales a no ser que lo exija una resolución judicial⁴⁸. Sin embargo, la STSJ Cataluña 3467/2023 de 25 octubre (FD 5º), consideró que los envíos postales de bienes adquiridos por correo electrónico quedan fuera de la correspondencia postal, tal y como la ha definido el Tribunal Constitucional a efectos de su protección por el art. 18.3 CE, por lo que las vulneraciones del secreto postal señaladas en la demanda presentada por estas asociaciones, son cuestiones de legalidad ordinaria, que habrán de resolverse en el recurso ordinario interpuesto contra la Ordenanza.

Como conclusión, podemos afirmar que la regulación de los elementos de cuantificación plantea serios interrogantes en cuanto al cumplimiento de la LHL. En primer lugar, porque la tasa incluye un el criterio de cuantificación que acerca la figura a un impuesto sobre el volumen de ventas de los operadores fiscales y tiene en cuenta elementos con una relación indirecta en la utilización del dominio público local. En segundo lugar, porque si este no es el criterio que se tendrá en cuenta por parte del Ayuntamiento de Barcelona para exigir el tributo, la Ordenanza podría estar incumplimiento las exigencias de la LHL en el sentido de realizar la obligatoria determinación de elementos esenciales del tributo.

4. Conclusiones

La tasa TREC o tasa «Amazon» establecida en 2023 por el Ayuntamiento de Barcelona supone una novedad en nuestro Ordenamiento Jurídico al someter a gravamen un nuevo tipo de aprovechamiento especial del dominio público, por parte de operadores postales, que realizan la carga y descarga en la vía pública.

46 Así, las alegaciones presentadas por la Federación Catalana de Transportes de Barcelona (TRANSCALIT) 18_04_escrit_allegacions_transcalit.pdf (barcelona.cat) o la Asociación Española de la Economía Digital 18_12_escrit_adigital.pdf (barcelona.cat)

47 Por ejemplo respecto de las entregas a destinatarios personas físicas, que pueden actuar personalmente o en nombre de una empresa, entregas de productos adquiridos telefónicamente, o al comercio de proximidad...

48 Nota de prensa sobre la tasa disponible en <https://unologistica.org/sala-de-prensa/nota-de-prensa/uno-celebra-la-decision-del-tsjc-de-admitir-a-tramite-el-recurso-contra-la-tasa-y-advierde-que-vulnera-principios-basicos-de-nuestra-constitucion/>

Aunque la figura estaría avalada por las propuestas contenidas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria de 2022, su encaje a la luz de lo dispuesto fundamentalmente en los artículos 15 a 27 de la LHL y la interpretación que de sus preceptos han realizado los Tribunales, resulta particularmente alambicada, en especial en relación a la delimitación del hecho imponible, teniendo en cuenta los supuestos de no sujeción y las exenciones previstas en la Ordenanza, así como los elementos de cuantificación utilizados.

Planea sobre su regulación, además, serios interrogantes sobre su conformidad con los artículos 49, 54 y 107.1 TFUE, teniendo en cuenta que se excluyen de gravamen a los operadores postales que obtengan unos ingresos brutos por facturación de esta actividad en la ciudad de Barcelona inferiores a un millón de euros, así como la distribución de bienes que se realiza en el marco del servicio de transporte de mercancías por sujetos que no son operadores fiscales. Los criterios tenidos en cuenta por el TJUE en su Sentencia de 26 de abril de 2018, en relación al impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales, para determinar la existencia de una Ayuda de Estado proscrita en la UE parecen no haber sido tenidos en cuenta al diseñar la Ordenanza.

Teniendo en cuenta el exponencial desarrollo de las tasas por aprovechamiento especial del dominio público en el ámbito local, resulta urgente la intervención del legislador para delimitar el hecho imponible de las mismas, así como el/los métodos de cuantificación, en aras a proporcionar una mayor seguridad jurídica a los ciudadanos y a los propios Ayuntamientos que, legítimamente, pueden adoptar medidas tributarias que permitan su sostenibilidad financiera.

5. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A (1992): *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid.

COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022), Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid.

DURÁN CABRÉ, J.M. y ESTELLER MORÉ, A. (2022): Informe econòmic per a la determinació de la quantia de la taxa per aprofitament del domini públic derivat del repartiments d'enviaments postals, Universitat de Barcelona e Instituto de Economía de Barcelona, disponible en chrome-extension://efaidnbmnnnibp-cajpcgclefindmkaj/https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/128911/1/Versi%c3%b3_definitiva_taxa_aprofitament_domini_public_IEB.pdf

GARCÍA FRÍAS, M. A. (2022). «La llamada tasa Amazon. Status questionis». *Blog fiscal y de opinión tributaria Taxlandia* [en línea]. Disponible en: <https://www.politicaefiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/angeles>

MARTÍNEZ-ANCÍN GONZÁLEZ, A. y FARFÁN PÉREZ, J.M. (2024).: «Informes económicos-financieros de las tasas locales» en «*El consultor de los Ayuntamientos*», Especial I Tasas Locales, Ed. La Ley, pp. 85-98.

MEDRANO MOLINA, J.M. (2024): «La tasa de reparto de comercio electrónico del Ayuntamiento de Barcelona (tasa TREC)» en *El consultor de los Ayuntamientos*, Especial I Tasas Locales, pp. 234-246.

MENENDEZ MORENO, A. (2016): «En busca de la noción de dominio público y de las tasas que pueden recaer sobre su utilización (a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 1640/2016, de 5 de julio), *Quincena Fiscal*, Thomson Reuters Aranzadi, nº 17, Editorial.

MORIES JIMÉNEZ, M. T. (2023). «Análisis de la nueva tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico: la llamada "tasa amazon"». *Tributos locales*, núm. 163, pp, 33-95. Disponible en: https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/153496/analisis%20de%20la%20nueva%20tasa_mories.pdf?sequence=1&isAllowed=y

NAVARRO GARCÍA, A. (2024): «Detrás del modelo business-to-consumer (B2C): consideraciones jurídicas de la tasa de reparto del e-commerce» en *Revista de Internet, Derecho y Política IDP*, nº 40. Disponible <https://doi.org/10.7238/idp.v0i40.422383>

ORTIZ CALLE, E.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2020). *Informe sobre el gravamen local de las entregas domiciliarias realizadas en la ciudad de Barcelona por grandes empresas cuyo objeto social es el comercio electrónico*. Universidad Carlos III de Madrid [en línea]. Disponible en: https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/122016/1/InformeTasaBarcelona_ComercioElec.pdf

RUIZ P. (2023): «Tasa Amazon: ¿grava realmente a quien debe?», News de la Universitat Oberta de Catalunya, 23 de junio de 2023. Disponible [¿Quién paga la tasa Amazon? | UOC](#)