

# El cálculo de tasas y precios públicos en la Administración Local:

## *Versión analítica frente a versión jurídica*

**Rosario Pérez Morote**

*Profesora de la Universidad de Castilla La Mancha*

### **1. Introducción**

En el ámbito público municipal son múltiples las formas que revisten los ingresos públicos. Para aquellos servicios que presentan una financiación afectada al coste, el cálculo de los ingresos se determina en función del coste en el que se ha incurrido para llevar a cabo la prestación de dichos servicios. En el caso de que no exista tal afectación, los servicios públicos serán financiados mediante la utilización de los recursos obtenidos en el Presupuesto global de ingresos del ente público.

La normativa legal existente en cuanto a la determinación del coste de los servicios públicos y por tanto también de los ingresos públicos calculados a partir de aquel, engloba en nuestra opinión algunas lagu-

nas en la determinación de tasas y precios públicos, tanto en el caso de prestación directa de servicios públicos como cuando son prestados mediante concesión administrativa. Teniendo en cuenta las nuevas técnicas de gestión, aplicables en la Administración Pública e importadas desde el sector privado, creemos que la determinación del coste de los servicios públicos y por tanto también de los ingresos públicos, no debe limitarse a la acumulación de determinadas partidas de coste, sino que sería necesario llevar a cabo un análisis de las actividades que integran la cadena de valor de los servicios públicos, contemplando tanto las que son necesarias para la planificación y diseño del servicio, las de prestación y aquellas posteriores a dicha

prestación. Es decir, abogamos por una visión a largo plazo, contemplando todo el ciclo de vida del servicio, de forma que puedan identificarse y eliminarse aquellas actividades que no generen ningún valor en la prestación de los servicios municipales. En este sentido, se plantea una versión analítica o funcional en la determinación de precios y tasas públicos, obtenida a partir del análisis de las actividades, frente a la versión jurídica contenida en la regulación normativa existente.

### **2. Ingresos públicos locales**

En referencia a la forma de financiación de los servicios públicos el art. 142 de la Constitución, establece que: "Las Haciendas Locales deberán disponer de los medios sufi-

cientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas, y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas". Así, queda configurado el modelo de Hacienda Pública Local por la conjunción, en diversos grados, de éstas formas de financiación. De acuerdo con la Ley 39/88, reguladora de las Haciendas Locales, la Hacienda de las Entidades Locales estará constituida por los siguientes recursos:

1. Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
2. Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales.
3. Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
4. Las Subvenciones.
5. Los percibidos en concepto de precios públicos.
6. El producto de las operaciones de crédito.
7. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
8. Las demás prestaciones de Derecho Público.

Las principales características de cada uno de ellos se sintetizan en los siguientes puntos:

#### **A) Ingresos de Derecho Privado**

Están constituidos por los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las

adquisiciones a título de herencia, legado o donación. A estos efectos, se considera patrimonio de las Entidades Locales el constituido por los bienes de su propiedad, así como por los derechos reales o personales de que sean titulares, susceptibles de valoración económica, siempre que unos y otros no se hallen afectos al uso o servicio público.

#### **B) Ingresos de Derecho Público**

##### **b.1) Tasas**

Surgen por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a los ciudadanos, cuando sean demandados o soportados obligatoriamente por los mismos y no sean susceptibles de ser prestados o realizados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de la autoridad, o bien por tratarse de servicios públicos en los que esté declarada la reserva a favor del Ente Local con arreglo a la normativa vigente. La Ley 39/88 establece una serie de supuestos en los que se pueden establecer tasas:

1. Los documentos que expidan o que entiendan la Administración o las autoridades municipales, a instancia de parte.
2. La autorización de licencias y autorizaciones administrativas de auto-taxis y demás vehículos de alquiler.
3. Servicios de competencia municipal que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, paso de caravanas y

cualquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales.

4. Otorgamiento de licencias urbanísticas exigidas por el art. 78 de la Ley del Suelo.
5. Licencia de apertura de establecimientos.
6. Inspección de vehículos, calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas u otros aparatos o instalaciones análogos y de establecimientos industriales y comerciales.
7. Recogida y retirada de vehículos de la vía pública.
8. Cementerios municipales.
9. Servicios de alcantarillado.
10. Recogida domiciliaria de basuras o residuos sólidos urbanos.
11. Acarreo de carnes si hubiera de utilizarse de modo obligatorio.
12. Servicio de inspección en materia de abastos, incluida la utilización de medios de pesar y medir.

Del mismo modo, en el art. 21, la Ley 39/88, establece que las Entidades Locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes:

- Abastecimientos de aguas en fuentes públicas.
- Alumbrado de vías públicas.
- Vigilancia pública en general.
- Protección civil.
- Limpieza de la vía pública.
- Enseñanza en los niveles de educación preescolar y educación general básica.

##### **b.2) Contribuciones Especiales**

Tienen por finalidad la financiación de obras o prestaciones

de servicios de carácter local, siempre que la realización de éstos supongan un beneficio o un aumento de valor de los bienes de determinados ciudadanos, aunque sea de forma indirecta. El importe de las contribuciones especiales no excederá en ningún caso del 90% del coste que la Entidad Local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios. En particular, y a título simplemente orientativo, podemos señalar como casos concretos por los que los municipios pueden establecer contribuciones especiales los siguientes:

1. La realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos, en general. Por ejemplo, la pavimentación de una calle, la construcción de un parque en una zona determinada del término municipal, etc.
2. El establecimiento o ampliación del servicio de extinción de incendios.
3. La realización de obras o el establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales. Por ejemplo, la ampliación de la red de alcantarillado.
4. La construcción de galerías subterráneas. Por ejemplo, galerías subterráneas para la conducción del gas.

### **b.3) Impuestos**

Son aquellos ingresos cuyo pago es generalizado, sin que exista necesidad de una contraprestación concreta. Responden y se basan en la obtención de rentas, detentación de propiedades, realización de consumos, realización de acti-

vidades, etc. El sistema tributario local consta de los siguientes impuestos:

**a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles:** Grava la propiedad de bienes inmuebles, tanto de naturaleza rústica como los de naturaleza urbana situados en el término municipal, la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados.

**b) Impuestos sobre Actividades Económicas:** Grava el ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas. A tal efecto, se consideran actividades empresariales las agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios y mineras.

**c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:** Grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas cualquiera que sea su clase y categoría.

Los tres impuestos anteriores son exigibles de forma obligatoria en todos los Municipios. Asimismo, de forma voluntaria podrán establecerse y exigir otros dos:

**d) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras:** Grava la realización dentro del término municipal de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística.

**e) Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana:** Grava el incremento de valor que experimentan dichos terre-

nos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre los referidos terrenos.

### **b.4) Recargos**

Las Entidades Locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de las respectivas Comunidades Autónomas y de otra Entidad Local, en los casos expresamente previstos en las Leyes de las Comunidades Autónomas.

### **C) Participaciones en Tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas y subvenciones**

La Ley 39/88 recoge en los arts. 112 a 116, las características de financiación de los mismos con cargo al Presupuesto del Estado.

Con respecto a las subvenciones, se refiere a las obtenidas con destino a sus obras y servicios, no pudiendo ser aplicadas a atenciones distintas a aquéllas para las que fueron otorgadas.

### **D) Precios Públicos**

Tienen esta consideración las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, y por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas de la competencia de la Entidad Local, siempre que no sean de solicitud o recepción obligatoria y sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado. A continuación, se exponen, a título meramente indicativo, al-

gunos supuestos por los que se podría exigir precios públicos:

- **Utilizaciones privativas:**
- Quioscos en la vía pública.
- **Aprovechamientos especiales:**
- Ocupación de terrenos de uso público por mesas y sillas con finalidad lucrativa.
- Puestos, barracas, casetas de venta, espectáculos o atracciones situados en terreno de uso público e industrias callejeras y ambulantes y rodaje cinematográficos.
- Entradas de vehículos a través de las aceras y las reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo, carga o descarga de mercancías de cualquier clase.
- **Prestación de servicios o realización de actividades administrativas.**
- Guardería rural.
- Asistencia y estancia en hogares y residencias de ancianos, guarderías infantiles, albergues y otros establecimientos de naturaleza análoga.
- Casas de baños, duchas, piscinas e instalaciones municipales análogas.
- Conducción de cadáveres y otros servicios funerarios.
- Suministro de agua municipal.
- Servicio de matadero, lonjas y mercados.
- Visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos y otros centros o lugares análogos.

### **E) Operaciones de Crédito, Sanciones y Multas**

Los Entes Locales pueden, para la financiación de sus previsiones, concertar operaciones de crédito a medio y largo plazo, cualquiera que sea su modalidad, con toda clase de Entidades Financieras, públicas o privadas. También pueden concertar operaciones de Tesorería por plazo no superior a un año, para atender sus necesidades transitorias de tesorería.

Con respecto a las sanciones y multas, se producen a causa de que la forma más ágil y eficaz de corregir determinadas desviaciones o algunas ilegalidades manifiestas, es hacer pagar al ciudadano despreocupado o infractor. La diferencia entre unas y otras está en que las primeras, consisten en un correctivo para determinadas faltas al bien común, causadas, por regla general, por la omisión de algún ciudadano que no incumple la legalidad de forma manifiesta, mientras que las segundas son un castigo al ciudadano que incumple la legalidad manifiestamente por medio de un acto no permitido.

De entre todos los ingresos recogidos por la Hacienda Municipal, se pueden distinguir aquellos que responden a una relación directa con el coste del servicio que se presta, es decir, prestación de servicios con financiación afectada<sup>(1)</sup>, y aquellos otros que se recaudan sin guardar una relación directa con el coste de los servicios prestados, de manera que se recogen de forma general y se destinan a la financiación de los servicios

(1) Puede hablarse dentro de este apartado de tasas, precios públicos y contribuciones especiales.

públicos mediante asignación presupuestaria. Dicho criterio de clasificación, va a dar lugar a que, en la gestión de servicios públicos locales, la información relacionada con el coste de los mismos y el resultado obtenido, se obtenga con distinto grado de desarrollo. En este sentido, para el primer grupo de ingresos, tasas y precios públicos, los servicios públicos locales financiados con los mismos podrán ser gestionados y controlados, de forma que los estados informativos de gestión presenten outputs tanto en lo referente a los costes como a la generación de ingresos obtenidos por la venta de dichos servicios. Estos ingresos permitirán determinar el grado de cobertura de los costes y por tanto, del resultado obtenido, bien es cierto que este resultado no podrá considerarse como medida representativa de la rentabilidad de la gestión, por las características específicas de las Administraciones Públicas, aunque sí podría entenderse como una medida de la eficiencia al comparar los costes con el output o servicio prestado.

Para el segundo grupo de ingresos, es decir, aquellos no relacionados con los costes generados de los servicios públicos locales, los estados informativos de gestión ofrecerán para cada servicio público individual información referente al coste del mismo. Para este grupo de servicios, la oferta de los mismos a los ciudadanos, no supone la recuperación de dicho montante a través de la generación de ingresos en el ciclo de ventas, como ocurre en la empresa privada o en el ámbito público con el primer grupo de ingresos. Por ello, la información presentada hará referencia, únicamente, al coste de dicho servicio, pues habría que utilizar criterios de

carácter interno para calcular los ingresos asociados al mismo. En este sentido, a pesar de que no se puede hablar de un grado de cobertura de los costes, la información ofrecida puede resultar extremadamente útil para delimitar los créditos presupuestarios, asignados a cada partida, para la financiación de los servicios municipales. Por ello, creemos muy importante la relación existente entre gestión, cálculo de costes y elaboración del presupuesto de la corporación local.

En lo referente al primero de los grupos delimitados, la decisión sobre la financiación de los servicios mediante tasas y precios públicos debe apoyarse en un análisis previo de carácter tanto económico como social. Dicho análisis giraría, por un lado, en torno a los beneficios identificables y exclusión de los no pagadores en la prestación del servicio, y por otro, en torno a los aspectos sociales, históricos, culturales y pragmáticos relacionados con dicha prestación.

En cuanto a los beneficios identificables y exclusión de los no pagadores, los servicios prestados por las entidades públicas pueden situarse a lo largo de una escala en cuyos extremos se enmarcan los bien-

es públicos y los privados. Las dos características que definen a los primeros son:

- a) Una vez producida una unidad del bien o servicio en cuestión, ésta puede beneficiar a una segunda persona sin disminuir el beneficio del consumidor inicial o suponer costes para alguien.
- b) No puede excluirse a nadie de su uso.

Consecuentemente, no se podrá identificar una relación tasa-beneficios individuales, lo cual, dada la imposibilidad de exclusión de uso, tampoco resultaría aconsejable, pues conduciría inevitablemente, a la sobreutilización del servicio y a que nadie pagase por él, ante la posibilidad de obtenerlo gratuitamente. En el otro extremo se sitúan los bienes privados, para los que unas características opuestas a las anteriores hacen no sólo posible, sino aconsejable, la financiación a través de tarifas. Entre ambos, se sitúan bienes que comparten características de los bienes públicos y de los privados; son los denominados bienes mixtos. En estas situaciones, cuanto mayores sean los beneficios externos con respecto a los específicos para cada usuario, más compleja será la determinación

del precio adecuado. Goetz (1973) indica, en estos casos, la necesidad de subvenciones equivalentes al valor marginal para la sociedad de los beneficiarios externos. Si tales subvenciones no existieran, el receptor que pagase por el servicio estaría, a su vez, otorgando beneficios a los no pagadores, lo cual conduciría a que desde un punto de vista social, el servicio estuviese sobreutilizado. En otras situaciones, esta política de precios representa, en realidad, una alternativa a la intervención gubernamental directa restringiendo el uso del servicio. Esto sucede, por ejemplo, cuando la utilización de espacios comunes exige el pago de un precio que desincentiva una ocupación excesiva y reconoce los costes que el uso impone sobre terceros. Otras veces, se establecen precios adicionales, recogiendo costes no considerados por los productores, e impuestos sobre los no usuarios (por ejemplo, la polución), que puede generar una inversión excesiva en esas actividades. Relacionando la naturaleza de los servicios públicos, con las alternativas de financiación, se desarrolla la siguiente tabla:

**TABLA Nº 1: ALTERNATIVAS DE FINANCIACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES**

Bienes Públicos	Bienes Mixtos		Bienes Privados
Defensa Nacional Política Exterior	Salud pública Instalaciones recreativas Bibliotecas	Transporte Público Hospitales Públicos	Aeropuertos Puertos
Financiación			
Imposición	Parcialmente tasas En su mayor parte imposición	En su mayor parte tasas Parcialmente imposición	Tasas



En lo referente a los aspectos sociales, históricos, culturales y pragmáticos, en determinadas situaciones, la no exclusión del uso de un determinado servicio a determinadas personas, se fundamenta no en la imposibilidad de hacerlo, sino en la política pública (educación general básica gratuita); en razones históricas o culturales (la recogida de basura se trata en Inglaterra como un bien público, mientras que en Alemania se establecen tasas por este concepto); o en la escasa factibilidad de la exclusión (acceso a un parque cruzado por numerosas vías públicas).

### **3. Regulación y tratamiento jurídico de las tasas y precios públicos en España**

En los ayuntamientos resulta necesaria una financiación estable y suficiente, que permita y

asegure una prestación adecuada de los servicios públicos. No obstante, en la realidad, una financiación estable no será determinante de la calidad y racionalidad en la prestación de servicios, pues de nada sirve incrementar los recursos si existen desequilibrios generados por inadecuados métodos de gestión y decisión públicos. Algunos de los síntomas más comunes de la situación actual municipal son:

- a) Aceleración progresiva del gasto público, condicionado tanto por el incremento de servicios, como por el aumento de los costes asociados a los ya existentes. Esto permite escasos incrementos de productividad y lleva, por tanto, a importantes aumentos en los costes.
- b) La prestación de servicios obligatorios sin que sus tari-

fas cubran su verdadero coste, situación agravada por las deficiencias de los sistemas recaudatorios.

- c) La asunción progresiva de actividades ajenas ha venido acompañada de financiación de otras administraciones que, en pocas ocasiones, ha tenido en cuenta el gasto recurrente.
- d) La creencia en una cierta garantía final de otras administraciones, en orden a equilibrar los déficits.

Es por tanto necesario, junto al cambio del sistema de financiación, la mejora de la capacidad de los ayuntamientos para la utilización eficaz de los recursos. La financiación adecuada y la gestión eficiente del gasto no son independientes, la falta de recursos provoca, por sí misma, dificultades en la gestión que a

su vez ocasionan aumentos de los costes de funcionamiento.

### 3.1. Aspectos jurídicos

La regulación normativa de las tasas viene recogida, tal y como expresa la Ley nº 8/1989 de 13 de Abril en su art. 9, en las siguientes fuentes:

- a) Por los Tratados o Convenios Internacionales que contengan cláusulas en materia de tasas, publicados oficialmente en España.
- b) Por la Ley nº 8/1989 de Tasas y Precios Públicos y la Ley General Presupuestaria en cuanto no preceptúen lo contrario.
- c) En su caso, por la Ley propia de cada tasa.
- d) Por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de estas leyes.

No obstante, la Ley anterior se aplicará de forma supletoria respecto de la legislación que regula las tasas de las Comunidades Autónomas y las Haciendas Locales. De esta forma, la Ley Reguladora de Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, en los arts. 20 a 27 del Capítulo III de su Título I, recoge el régimen general de aplicación de las tasas a todos los tipos de Entidades Locales. En lo que respecta a los precios públicos, éstos están regulados en la misma ley en los arts. 41 a 48 del Capítulo VI del Título I.

Tal y como ya se ha indicado, el matiz jurídico que determina la clasificación de los ingresos públicos en tasas y precios públicos, viene determinado por dos criterios: a) que sean de solicitud o recepción obligatoria; b) que no sean susceptibles de ser prestados o

realizados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de autoridad, o bien se trate de servicios públicos en los que esté declarada la reserva en favor de las Entidades Locales, con arreglo a la normativa vigente. En el caso de que se cumplan ambos criterios hablaremos de tasas mientras que, en caso contrario, hablaremos de precios públicos.

En referencia a dichos criterios, en el Anteproyecto de la Ley de modificación del Régimen Legal de las Tasas estatales y locales y de Reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, y en base a la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, se interpone un recurso de inconstitucionalidad de la Ley de Tasas y Precios públicos, concretamente en lo referente a los arts. 1, 3.4, 24, 25, 26 y 27 y disposición adicional 2ª y 5ª. Con este recurso se pretende poner de manifiesto, entre otras cosas, la dificultad existente para diferenciar jurídicamente tasas y precios públicos, en el sentido de que los dos requisitos mencionados anteriormente, de solicitud o recepción obligatoria y de susceptibilidad de ser o no prestados por el sector privado, son fáciles de aplicar desde un punto de vista teórico, si bien, en la práctica, la libertad o espontaneidad exigida en la realización del hecho imponible y en la decisión de obligarse, ha de ser real y efectiva. Esto significa que deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitu-

ción de la obligación es obligatoria, sino también aquélla en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social. La dilucidación de cuándo concurren estas circunstancias, deberá atender a las características de cada caso concreto. Sin que sea procedente añadir ahora mayores precisiones, se trata de averiguar, si los criterios utilizados para definir los precios públicos se refieren a prestaciones fruto de una opción realmente libre o se trata de una libertad meramente teórica, y en consecuencia, les cuadraría mejor la definición de tasas públicas que de precio público.

Así, y ante la dificultad de distinguir una necesidad básica de otra que no lo es, creemos que no es demasiado significativa la diferenciación, desde el punto de vista jurídico, entre tasas y precios públicos. En nuestra opinión, consideramos que lo realmente importante es la gestión y la prestación del servicio de forma eficaz y eficiente y, como consecuencia de dicha prestación, el cálculo del importe ocasionado por la misma representado por el coste del servicio público, que se recuperará mediante el cobro a los usuarios, independientemente de la figura jurídica que revista el ingreso obtenido.

### 3.2. Aspectos económicos

Antes de decidir en qué medida un servicio va a ser financiado a través de tasas, o qué precio debe recibir, se necesita un análisis previo muy riguroso en el que se analicen diversas cuestiones, como las que se detallan a continuación:

#### a) *Demanda*

El análisis de la elasticidad-precio de la demanda es esencial cuando se evalúa la conveniencia del establecimiento o modificación de tasas. Por una parte, si la demanda es muy sensible al precio, la ausencia de éstos, o su bajo nivel, conduce a una excesiva utilización de los servicios. Si, por el contrario, la demanda es inelástica, no puede actuarse sobre los precios con el fin de racionalizar el uso de los servicios. Por otra parte, el impacto del precio sobre la demanda afecta también a los ingresos. El estudio de la elasticidad de la demanda no es, ni mucho menos, sencillo, aunque existen determinados aspectos que pueden considerarse. En este sentido, han de identificarse los grupos afectados por el servicio, para poder valorar:

1. Su necesidad relativa al servicio: Así, por ejemplo, en el campo de la sanidad, el establecimiento o aumento de tarifas, no alteraría la demanda por parte de los enfermos graves, en tanto que, produciría recortes en los servicios prestados a los enfermos más leves.
2. La posición social de los demandantes de los servicios, ya que serán los grupos sociales más bajos los responsables de los cam-

bios más drásticos en los niveles de demanda.

3. Los efectos sobre la composición de la demanda de una introducción o modificación de precios

Otra de las cuestiones importantes con respecto a la demanda es la existencia de períodos punta, lo cual, exige un diseño de las instalaciones capaz de acomodarla, y de períodos de baja demanda, en los que, por el contrario, existe capacidad ociosa.

#### b) *Análisis Coste- Ingreso*

En el caso de introducción o modificación de tasas debe ser superado, también, el análisis relativo a los costes e ingresos potenciales de tal política. A estos efectos, resulta imprescindible conocer todos los costes de prestación del servicio, así como los ingresos derivados de la tasa propuesta. Ésta es la única manera de apreciar con claridad sus efectos: generación de beneficio, autofinanciación, subvención, etc.

#### c) *Alternativas a la distribución del servicio*

Se trata de investigar si existen fuentes alternativas de prestación del servicio en mejores condiciones de coste y eficiencia, para evaluar de forma realista, si resultaría o no factible la imposición de tarifas.

#### d) *Modelo de tasas*

En algunos casos como los correspondientes a servicios sanitarios, educativos, recreativos, etc., las entidades públicas experimentan la competencia de instituciones privadas, por lo tanto, sus tasas deben de situarse a un nivel, ni demasiado elevado, pues pondría en peli-

gro su demanda, ni excesivamente bajo, para no dañar la imagen que el consumidor tiene de la calidad del servicio.

#### e) *Procedimiento de cobro*

En este apartado, deben valorarse apropiadamente las alternativas existentes: cobro periódico, cobro ex-ante, cobro ex-post, considerando, como señalan Gillette y Hopkins (1987) que, "los procedimientos de cobro pueden aclarar u oscurecer las señales adecuadas para los beneficiarios con respecto al uso del servicio. En particular pueden afectar a la demanda del servicio". En algunos casos, son los propios procedimientos de cobro los que desaconsejan el establecimiento de la tasa. La decisión debe apoyarse en un estudio de las peculiaridades del servicio. En los casos en que las actividades sean repetitivas, puede argumentarse a favor de cobros estándar ex-ante, que además de reducir el riesgo de impagados, minimizan los costes asociados al cobro. En otros casos, las características del servicio aconsejan cobros periódicos (agua, basura, servicios de saneamiento). Finalmente, si los costes asociados a la prestación de servicio difieren sustancialmente para cada usuario (servicios de inspección), los costes pueden valorarse con mayor precisión con posterioridad.

Para llevar a cabo la determinación de tasas y precios públicos pueden utilizarse distintos métodos, que pueden estar basados bien en criterios no contables o bien en criterios contables.

La regulación española sobre el cálculo de las tasas y

precios públicos de los servicios públicos locales, se recoge en los arts. 24 y 25 de la Ley 39/1988. El tratamiento otorgado a esta materia, aunque escasamente desarrollado, se adapta bastante bien a las características de los criterios contables y en concreto a los criterios contables basados en el coste completo.

Así, se exige como paso previo a la determinación de la cuantía de la tasa, un estudio económico en el que se ponga de manifiesto el coste del servicio o actividad (art. 25). En la determinación de este coste, el art. 24.1 se decanta hacia la figura del coste completo, haciendo referencia a la necesidad de considerar tanto los costes directos como los indirectos, e incluyendo, explícitamente, las amortizaciones y los gastos generales. El conocimiento del coste completo posibilita la adopción de decisiones de autofinanciación o subvención parcial del servicio, correctamente fundamentadas. En el primer caso, sería el coste total o previsible el que se imputaría de forma individualizada a los distintos sujetos pasivos. En el segundo caso, el importe objeto de imputación se situaría por debajo del coste total, al operar este último como límite máximo (art. 24.1). Finalmente, la cuota tributaria puede establecerse, bien por cuantía fija, bien aplicando un tipo de gravamen, o bien, conjuntamente por ambos procedimientos (art. 24.2.). En cualquier caso, tal asignación no puede concebirse como una distribución lineal, pues el art. 24.3 obliga a considerar la capacidad económica del contribuyente. Se intenta así, evitar

la regresividad de que normalmente se acusa al método del coste completo.

Por lo que se refiere a la cuantía de los precios públicos, aparece regulada en el art. 45 de la Ley 39/1988. En el caso de precios derivados de la prestación de servicios o realización de actividades, y atendiendo al hecho de que la actividad de la Administración es ahora similar a la que podría realizar cualquier particular, se le otorga una mayor libertad en la fijación de precios. El límite del coste total, antes mencionado, opera aquí como límite mínimo (art. 45.1), permitiendo la consideración de factores como el valor de mercado. Además, se prevé la existencia de razones sociales, benéficas, culturales, o de interés público, que hagan aconsejable la subvención parcial del servicio. Ahora bien, con el fin de garantizar una política racional de subvenciones, se establece la necesidad de consignar la diferencia entre el coste total y el precio, en los presupuestos de la entidad (art. 45.3). Cuando se trata de precios públicos por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, se permite también, que la Administración actúe con criterios semejantes a los de la iniciativa privada. Salvo en los casos recogidos en el art. 45.3, el valor de mercado o la utilidad derivada de tales bienes, actúan como límites mínimos.

Tanto en lo referente a la determinación de tasas como de precios públicos, es indiscutible la conveniencia de contar con el estudio de los costes del servicio, no obstante, una vez determinados dichos costes, es

necesario llevar a cabo las operaciones posteriores, tendentes, todas ellas, a la fijación del precio o tarifa exigible por la Administración Local. A tal efecto, existen dos aspectos que están estrechamente relacionados: a) el nivel de actividad existente al realizar el cálculo de costes, y b) la cantidad previsible de servicios o prestaciones que puede producirse durante el ejercicio.

Respecto a la actividad es conveniente hacer la clasificación de niveles, con un nivel de actividad normal, un nivel de actividad óptima y un nivel de subactividad. En la mayoría de los casos, el estudio económico del cálculo de costes se habrá realizado sobre las magnitudes de la actividad real o existente. Generalmente coincidirá este nivel de actividad con el nivel de actividad normal. Sea como fuere, es conveniente formular el estudio económico de los costes por niveles de actividad de tal manera que se obtenga el coste del servicio a actividad normal y a actividad óptima, determinando la cantidad de prestaciones a realizar por cada nivel.

Con respecto a la cantidad previsible de servicios, es necesario determinar un previsible nivel de aceptación de los bienes o servicios producidos entre la población, lo que puede calificarse como un estudio de mercado. En este sentido, en base a estadísticas, consultas o encuestas, habrá de establecerse el número de consumidores o receptores de la prestación y la frecuencia de consumo o recepción de la misma durante el ejercicio.

La relación o puesta en común de los datos sobre la actividad y niveles de prestación –que constituiría la oferta–, y el consumo o recepción por los ciudadanos –que sería la demanda–, ha de permitir establecer la mínima política

tarifaria por la Administración Local, salvando el objetivo de cubrir el coste total del servicio, es decir, los costes fijos y los costes variables. Esta clasificación de los costes en fijos y variables, permitirá calcular el punto muerto o

umbral de rentabilidad del servicio, que representa el número de unidades de producto o servicios necesarios para cubrir la totalidad de los costes. Un ejemplo podría ayudar a comprender mejor todo lo dicho:

*Ejemplo:* Supongamos que un Ayuntamiento es propietario de un teatro, con una capacidad de 400 butacas y que se ofrecen al año 50 representaciones, lo que supone una utilización máxima de 20.000 espectadores. Del estudio de costes se obtienen unos costes fijos de 3.150.000 ptas. anuales y unos costes variables que, considerados unitariamente suponen 350 ptas/entrada. El precio de venta de la entrada se ha calculado en 600 ptas.

$$Cf = (Pv - Cv) X$$

Siendo:

Cf: Costes fijos; Pv: Precio de venta; Cv: Costes variables; X: Unidades de producto o servicio.

Aplicando la fórmula se obtienen las siguientes magnitudes:

$$Cf = (P - Cv) X; 3.150.000 = (600 - 350) X$$

$X = (3.150.000 / 250) = 12.600$  espectadores, que equivalen a 31,5 funciones a plena entrada.

En base a los estudios de mercado se sabe que si el precio fuese inferior podría incrementarse el nivel de utilización, por lo que puede establecerse un precio de 500 ptas. por entrada y, al repartir sobre mayor número de prestaciones, los costes variables representarían 320 ptas/entrada. Aplicando la fórmula anterior:

$$Cf = (P - Cv) X; 3.150.000 = (500 - 320) X$$

$X = (3.150.000 / 180) = 17.500$  espectadores, que equivalen a 43,75 funciones a plena entrada.

Como puede observarse la disminución de un 16,7% en el precio de venta, supone un aumento de utilización del 38,9% que no sobrepasa el nivel máximo de utilización y cubre igualmente el total de costes:

**En el primer supuesto:**

Costes fijos:	3.150.000
Costes variables: (350 x 12.600) =	4.410.000
Costes totales:	7.560.000
Ingresos: (12.600 x 600) =	7.560.000

**En el segundo supuesto:**

Costes fijos:	3.150.000
Costes variables: (320 x 17.500) =	5.600.000
Costes totales:	8.750.000
Ingresos: (17.500 x 500) =	8.750.000

La determinación según la normativa española de tasas y precios públicos, parte de la consideración de una perspectiva de coste completo, en la que deben englobarse el consumo de todos los factores productivos, clasificados en función de su carácter directo o indirecto, incluyendo la amortización y los gastos financieros. Desde el

punto de vista de la gestión, creemos que el criterio jurídico de determinación de estos ingresos, regulado en la normativa española, debería sustituirse por un criterio económico-funcional en el que no serían los factores de producción los determinantes del coste del servicio, sino las actividades necesarias para cumplimentar el

mismo de forma eficiente y eficaz. En este sentido, se adoptaría una visión completa de la cadena de valor del servicio englobando tanto, aspectos de carácter estratégico, en la concepción y diseño del mismo, como de carácter operativo en el proceso de prestación. La valoración de la realización de dichas actividades constituiría,

a nuestro juicio, la base sobre la que calcular las tarifas en la determinación de tasas y precios públicos locales.

A continuación pasamos a abordar el cálculo del coste de los servicios públicos desde un punto de vista analítico o funcional, realizando un desglose del mismo en función de las actividades que son necesarias realizar para que dicho servicio quede prestado en condiciones óptimas. En este sentido, las actividades que, a nuestro juicio, se han identificado para llevar a cabo la prestación del servicio, se encuentran clasificadas en tres grandes grupos:

- Actividades previas a la prestación del servicio.
- Actividades de prestación propiamente dichas.
- Actividades posteriores a la prestación.

Con respecto a las actividades englobadas en el primer grupo, se trata de aquéllas que son necesarias para poder llevar a cabo el servicio público en las mejores condiciones posibles, son actividades de planificación y diseño. Recogen costes de estudios de mercado, investigación y desarrollo, de preparación a la prestación y puesta en marcha, costes por la elaboración del Pliego de Condiciones del Servicio y establecimiento de las condiciones de la contratación en el caso de gestión indirecta, etc.

Para imputar el coste recogido en estas actividades, que no tienen una perspectiva a corto plazo, al servicio prestado, al referirse principalmente a empresas de carácter industrial y no de servicios, el criterio a utilizar para imputar estos cos-

tes, será el impacto futuro que puedan tener a lo largo del ciclo de vida del producto, atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos, y en función de la capacidad de generación de ingresos en cada ejercicio. Al no ser la generación de ingresos el objetivo principal de las instituciones públicas, y además considerando que el ciclo de vida del servicio, en el caso que a nosotros nos ocupa, debe considerarse ilimitado por tratarse de servicios públicos locales de carácter regular y continuo, creemos que el criterio de reparto o de imputación de dichos costes, debe ser elegido por la entidad local, debiendo proceder a la distribución de los mismos entre distintos períodos de personalización, siendo éstos como máximo iguales al año natural. En este sentido, se entiende por período de personalización cada una de las partes homogéneas en las que se divide un ejercicio completo de cálculo de coste, es decir, constituye el punto de referencia tanto de los datos de entrada como de la información que proporciona el Sistema y va a variar en función de las necesidades de información del ente local, pudiendo ser de carácter mensual, bimensual, trimestral, semestral o anual. Por tanto, serán costes a distribuir durante varios ejercicios, que en el caso de que el servicio se preste de forma directa se podría realizar de acuerdo a lo determinado en el estudio económico previo a la realización del servicio que el Ayuntamiento debe realizar de forma obligatoria, y en base al período concesional en el caso de gestión indirecta.

Con respecto a las actividades realizadas durante la prestación, se trata de aquéllas que componen la cadena de valor del ente municipal. Desde el inicio del suministro del servicio hasta el fin del mismo. Recogen costes de aprovisionamiento del servicio, de producción y de distribución. Tanto en el ámbito público como en el privado, las funciones de producción y distribución que se distinguen en cualquier proceso de transformación de bienes, y que permiten calcular por un lado, coste de producción y margen bruto, y por otro, margen comercial, al restar de este último los costes de distribución, se considerarán ambos, en el caso de prestación de servicio, parte componente del coste de producción del mismo, al coincidir en el tiempo las funciones de prestación y de distribución, por tratarse de bienes no almacenables.

Por último, con respecto a las actividades posteriores a la prestación del servicio recogen costes referentes a funciones posteriores al momento en que el consumidor ya ha hecho uso del servicio, por ejemplo costes de gestión de cobro a los usuarios, costes de control en la prestación, costes de carácter general, como los de administración y dirección, etc.

Con el desglose de actividades realizado, se pretende determinar el coste de los servicios públicos en función de las actividades que componen la cadena de valor de los mismos, contemplando su ciclo de vida y por tanto una concepción del servicio a largo plazo, estableciéndose así la posibilidad de eliminar aquellas actividades que no generan ningún valor añadido en la prestación del servicio. El



coste calculado de esta forma, constituirá la base para determinar los ingresos públicos afectados a los mismos, y que revisten las figuras jurídicas de tasas y precios públicos.

Además, son múltiples las distintas formas de prestación de los servicios públicos, como consecuencia de la necesidad de que las Administraciones Públicas tengan que ajustarse a una serie sistemática de fórmulas legales, de carácter orgánico, funcional y financiero, para realizar sus fines peculiares. En este sentido, los modos de gestión de los servicios públicos pueden clasificarse en modos de gestión directa e indirecta, señalándose como posibles criterios determinantes del carácter directo o

indirecto de la gestión de un servicio público los siguientes:

- Que exista o no entre la Entidad Local titular del servicio y los usuarios del mismo una persona jurídica que preste el servicio.
- Que asuma el riesgo la propia Entidad Local titular del servicio o, por el contrario este riesgo lo asuman los particulares.

Dentro de la gestión indirecta, en el análisis que se realiza en este trabajo, nos centramos, principalmente, en la más frecuente y típica dentro del marco jurídico actual, nos referimos a la concesión administrativa.

En nuestra opinión los conceptos de coste resultantes de

la prestación de los servicios públicos tienen diferentes connotaciones en función de que la prestación la realice directamente la entidad pública o bien sea prestada mediante concesión administrativa.

#### **4. Cálculo del coste del servicio público local en prestación directa y su repercusión en el cálculo de ingresos**

En base a lo anterior, en el caso de prestación directa, el coste de prestación del servicio, teniendo en cuenta el carácter funcional de las actividades diseñadas, y sin considerar las prestaciones existentes entre las mismas, podría venir delimitado según se presenta en la siguiente estructura:

## TABLA Nº 2: COSTE DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO MUNICIPAL EN PRESTACIÓN DIRECTA

Costes de la Prestación del Servicio Municipal en Prestación Directa

**Coste de la estructura económica del Servicio:**

Costes de Actividades previas a la prestación<sup>(2)</sup>

+ Costes de las Actividades realizadas durante la prestación

Otros costes:

+ Costes de las Actividades posteriores a la prestación.

+ Suplemento por costes financieros derivados de la estructura financiera del servicio

(2) Por la parte correspondiente al período de personalización establecido.

Teniendo en cuenta la información contemplada en la tabla anterior, y siguiendo la misma práctica del modelo de contabilidad propuesto por el "Grupo 9 de Contabilidad Analítica de 1983", creemos interesante diferenciar la estructura económica del servicio de la estructura financiera, por ello, se plantea un modelo de costes completo y un modelo suplementario de costes que recoge aquéllos considerados como costes de oportunidad o de tipo financiero. En este sentido, siguiendo a Cañibano Calvo (1991), "si se considera la empresa vinculada a un determinado tipo de actividad, que exige, naturalmente, una determinada composición de activos, una inversiones concretas, entonces podríamos hablar de conservación de capital en funcionamiento, del capital económico en su más genuino sentido. Si por el contrario, se parte de que la empresa es ante todo una unidad financiera, que lo que ha de preservar intacto es el valor

de la riqueza de los accionistas, al margen de cual sea la actividad específica que desarrolla la misma, entonces podríamos hablar de capital financiero". Dentro del entorno de las Administraciones Públicas, creemos que es el capital económico el que habría que mantener o conservar, como respuesta a la orientación de los distintos entes públicos a la realización de una serie de actividades fundamentadas en las sistemáticas inversiones, que consoliden la prestación continuada de los servicios públicos básicos. Por el contrario, la consideración del capital, resulta una idea ajena y contrapuesta a la esencia y razón de ser de tales entidades. Por ello, creemos importante considerar ambos ámbitos pero de forma separada, de manera que la información contable hará referencia, por un lado, a la estructura económica del servicio local y por otro, a los costes ocasionados por la financiación de la misma.

El global de costes del servicio se realiza en base a la clasificación de los factores de coste en costes directos e indirectos. Dicha clasificación tiene como referencia las actividades que componen el servicio municipal. Así, van a existir costes directos e indirectos al servicio que a su vez se podrán localizar bien de forma directa o indirecta en dichas actividades. Por tanto, el componente de costes directos al servicio no aparecerá como tal, sino que estará recogido como coste de las actividades que, directamente, los hayan consumido.

En el caso de poder identificar ingresos, de forma individualizada, es decir se trate de tasas y precios públicos, con los costes generados, la estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de cada uno de los períodos de personalización establecidos, puede responder al siguiente formato, teniendo en cuenta la clasificación de costes de la tabla anterior:

## TABLA Nº 3: ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ANALÍTICA EN PRESTACIÓN DIRECTA

Ingresos por prestación del Servicio

(Costes de Prestación del Servicio)

Margen de prestación del Servicio

(Otros costes de actividades posteriores)

**Resultado de Explotación de la Estructura Económica del servicio**

(Suplemento por costes financieros)

*Resultado de Explotación del Servicio*

Como puede observarse, el Resultado de Explotación del Servicio será la diferencia entre los ingresos recibidos y los costes globales del servicio, debiendo ser igual a cero para el caso de que el ingreso obtenido responda a la figura jurídica de tasa, o igual o mayor a cero si responde a la

figura jurídica de precio público. De esta forma, el importe sobre el que se va a aplicar la tarifa correspondiente, para obtener la tasa o el precio público, recogerá la suma de los costes de todas las actividades, indistintamente de cuál sea la naturaleza de éstas. En este sentido, frente al carácter

jurídico de los conceptos de tasa y precio público, proponemos que, para su cálculo, desde un punto de vista analítico, debe tenerse en cuenta el carácter funcional de las actividades que delimitan el servicio. Ambas clasificaciones aparecen en las tablas que figuran a continuación:

#### TABLA Nº 4: VERSIÓN JURÍDICA DEL CÁLCULO DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS

**Importe sobre el que calcular Tasas y Precios Públicos :**  
 Costes Directos  
 + Costes Indirectos (incluidos amortización y financiación)  
 + Margen (%sobre el coste)<sup>(3)</sup>  
 (- Transferencias y subvenciones recibidas de otras Administraciones Públicas)

(3) Sólo en el caso de los Precios Públicos, ya que en el caso de cálculo de tasas, debe ser igual a cero.

#### TABLA Nº 5: VERSIÓN ANALÍTICA DEL CÁLCULO DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS

**Importe global sobre el que calcular la tasa y/o precio público:**  
 Costes de las actividades previas a la prestación  
 + Costes de las actividades de prestación  
 + Costes de las actividades posteriores a la prestación  
 + Suplemento por costes financieros  
 + Margen (%sobre el coste)  
 (- Transferencias y subvenciones recibidas de otras Administraciones Públicas)

Cuando el Ayuntamiento recibe subvenciones o transferencias de otras Administraciones Públicas, bien de ámbito superior –Administración Central o Administración Autonómica–, o bien de otro ayuntamiento, para llevar a cabo la prestación del servicio, consideramos que la subvención o transferencia recibida tiene como única finalidad financiar un servicio público que, o bien no es de su competencia o bien aún siéndolo, dichas competencias han

sido transferidas al Ayuntamiento que finalmente lo presta. Consideramos que estos flujos de carácter financiero suponen un menor importe a exigir al usuario de los servicios municipales. Por tanto, la tarifa a aplicar para determinar el valor de la tasa y precio público, versará sobre el total de los costes del servicio menos la parte que el Ayuntamiento gestor haya recuperado vía transferencia o subvención concedida por otra entidad pública.

#### 5. Cálculo del coste del servicio público local en concesión administrativa y su repercusión en el cálculo de ingresos

Cuando el servicio se presta mediante concesión administrativa, el coste del servicio, teniendo en cuenta el carácter funcional de las actividades diseñadas y sin llevar a cabo un estudio de las prestaciones entre los distintos centros de coste delimitados en la entidad

municipal, es decir, llevando a cabo un análisis inorgánico del coste, podría venir delimitado según se presenta en la siguiente estructura:

### TABLA Nº 6: COSTE DEL SERVICIO MUNICIPAL EN PRESTACIÓN INDIRECTA

Coste del Servicio Municipal en Prestación Indirecta

**Coste de la estructura económica del Servicio:**

- Costes de Actividades previas a la prestación<sup>(4)</sup>
- + Costes de las Actividades realizadas durante la prestación
- Otros costes:
- + Costes de las Actividades posteriores a la prestación.

+ Suplemento por coste de oportunidad derivados de la estructura financiera

(4) Por la parte correspondiente al período de personalización establecido.

Además, en el caso de que el servicio se preste mediante concesión administrativa, el concesionario deberá soportar otros gastos, que no responden al sentido económico de coste entendido como el consumo valorado en unidades monetarias de los factores productivos necesarios para la prestación de los servicios públicos. En este sentido, cuando la concesión está sujeta a la reversión de activos al finalizar el período concesional, en nuestra opinión y coincidiendo con Cea García (1990), la dotación destinada a la recuperación de los activos revertibles no se identifica con un coste económico ya que la dotación no implica un sacrificio económico de un factor o activo necesario para la producción-distribución de un determinado bien o servicio, sino que tiene un claro carácter jurídico. Se considera gasto para el capital propiedad de la empresa concesionaria, pero no es un consumo o sacrificio de un factor productivo desde el punto de vista econó-

mico. Este autor insiste en que el único y auténtico coste económico es la amortización técnica, ya que constituye la evaluación del desgaste sufrido por la aportación de dichos activos al proceso de obtención de bienes y servicios. De esta forma, el coste de amortización formaría parte del coste del producto y el gasto de la dotación a la provisión por reversión, constituiría una partida detractiva del resultado económico y no sería consumo económico.

De igual forma, cuando entre las obligaciones del concesionario se establece la de abonar al Ayuntamiento un canon que representa un beneficio económico para la entidad local, entendemos que dicha cantidad no debe incluirse como coste, en tanto en cuanto, este importe no se vincula con la prestación del servicio ni con la puesta a disposición del concesionario de determinados bienes necesarios para la gestión del mismo, sino que, está destinado a aportar a

la Administración concedente un beneficio económico o contraprestación, por el otorgamiento de la concesión. Pensamos, por tanto, que no cabe incluir este canon como coste del servicio al estar desvinculado del proceso de prestación, aunque sí sea considerado como coste para el concesionario. En este sentido, se considerará como coste integrante del coste global del servicio, el canon cedido por la empresa concesionaria, al Ayuntamiento, cuando este canon esté relacionado con actividades que dicho Ayuntamiento deba realizar, bien para la prestación del servicio, o bien por la utilización de bienes o servicios que la entidad local ceda para la prestación de sus actividades. Es decir, debe existir una relación entre el canon entregado y la realización del servicio concedido. En cualquier otro caso, el importe entregado en concepto de canon no debe considerarse como coste del servicio aunque el concesionario, sí deba recuperarlo vía tasa o precio público.

### TABLA Nº 7: OTRAS CARGAS DEL CONCESIONARIO

**Otras cargas a soportar por el concesionario:**

- + Dotaciones al fondo de reversión en el caso de que existan activos revertibles.
- + Canon al Ayuntamiento en concepto de Bº económico

De esta forma, el importe sobre el que se va a aplicar la tarifa correspondiente, para obtener la tasa o el precio público, recogerá la suma de los costes de todas las actividades, indistintamente de cuál sea la naturaleza de éstas, así como el resto de cargas que si

bien no responden al sentido económico de coste, si deben ser soportadas por el concesionario, garantizándole, así, el equilibrio económico-financiero en su gestión. En este sentido, frente al carácter jurídico de los conceptos de tasa y precio público, proponemos

que, para su cálculo, cuando el servicio se gestiona mediante concesión administrativa, debe tenerse en cuenta el carácter funcional de las actividades que lo delimitan. Ambas clasificaciones aparecen en las tablas que figuran a continuación:

#### TABLA Nº 8: VERSIÓN JURÍDICA DEL CÁLCULO DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS

**Importe sobre el que calcular la Tasa o Precio Público, mediante concesión:**

Coste de Instalación  
+ Coste de explotación  
+ Beneficio Industrial  
(- Transferencias y subvenciones recibidas)

#### TABLA Nº 9: VERSIÓN ANALÍTICA DEL CÁLCULO DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS

**Importe global sobre el que calcular la tasa y/o precio público, en concesión administrativa:**

Costes de las actividades previas a la prestación  
+ Costes de las actividades de prestación  
+ Costes de las actividades posteriores a la prestación  
+ Suplemento por coste de oportunidad.  
+ Dotación al fondo de reversión  
+ Canon al Ayuntamiento en concepto de Bº económico  
(- Transferencias y subvenciones recibidas)

Si la empresa concesionaria recibe transferencias y/o subvenciones por parte del ayuntamiento, dichas cantidades disminuirán la base sobre la que calcular las tasas y precios públicos. En este supuesto, la entidad municipal concede, por motivos sociales o políticos, un montante determinado con el fin de que la cantidad a recuperar por el concesionario, procedente de los ciudadanos, sea inferior al coste del servicio. Se trata, por tanto, de meros flujos de carácter financiero, que disminuyen el pago que deben realizar los usuarios, pero que

nada tienen que ver con el cálculo del coste del servicio.

### 6. Conclusiones

En definitiva, el coste del servicio público municipal, una vez realizado el reparto primario de costes y el subreparto del coste de las actividades auxiliares, referentes tanto al centro gestor del servicio como a los centros auxiliares delimitados en la entidad pública, debería venir determinado, en nuestra opinión, por:

**En el caso de prestación directa por la corporación local:** Por la suma del coste de la estructura económica del

servicio compuesto, funcionalmente, por las actividades previas, de prestación propiamente dichas y posteriores a la misma, que haya sido necesario realizar, junto con el coste de la estructura financiera recogido como suplemento de coste y distribuido de forma funcional, igualmente, entre dichos grupos de actividades.

**En el caso de concesión administrativa** el coste del servicio público municipal vendrá determinado de la misma forma que en el caso anterior. No obstante, el concesionario soportará otros gastos adicionales representados por la dotación

al fondo de reversión y el canon cedido al Ayuntamiento cuando responda a un beneficio de tipo económico para éste último.

La determinación del coste anterior constituye la base para la determinación de los ingresos locales que guardan una relación directa con el mismo, proponiéndose, de esta forma, una metodología de carácter analítico para su cálculo frente a la versión jurídica presente en la regulación normativa existente en el ámbito público. En este sentido:

En el caso de gestión directa por la propia corporación, las tasas y precios públicos deberán calcularse, en nuestra opinión, sobre el coste resultante de la estructura económica y financiera del servicio, menos las transferencias y subvenciones de carácter financiero que el ente local haya recibido. En el caso de que se trate de precios públicos, se tendrá en cuenta,

además, el margen que sobre el valor del coste del servicio se puede jurídicamente recaudar.

En el caso de concesión administrativa, las tasas y precios públicos deberán calcularse, a nuestro juicio, sobre el coste del servicio resultante de la estructura económica y financiera y los gastos a soportar de forma adicional por el concesionario. A dicha suma se restarán las transferencias y subvenciones que el concesionario haya recibido para rebajar la carga a los usuarios de los servicios municipales.

La influencia del tipo de ingreso que financie el servicio local será clara sobre el grado de desarrollo de la información que puede presentarse. En este sentido, si no existe una relación directa entre el coste de los servicios y los ingresos que los financian, es decir, se trata de impuestos, o ingresos gene-

rales del Presupuesto, el sistema informativo de gestión ofrecerá información sobre el cálculo del coste de dichos servicios, debiendo proceder a la utilización de métodos, no especialmente poco complejos, de obtención de ingresos calculados internamente, para poder ofrecer información sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica del Servicio. En el caso de que sea clara la afectación al coste de los ingresos públicos recaudados, es decir, se trate de tasas y precios públicos, la Contabilidad de Gestión podrá ofrecer fácilmente la estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica individualizada para cada servicio, en la que se diferenciará el Resultado de Explotación resultante de la Estructura Económica del Servicio, del Resultado de Explotación global al incluir los costes de la Estructura Financiera.

## BIBLIOGRAFÍA

**ARONSON, J.R. y SCHWARTZ, E.** *A public finance perspective*. Nota extraída de Miller, T.C.: "Public Sector Performance: a Conceptual Turning Point". The Johns Hopkins University Press. Baltimore and London, 1984.

**CAAMAÑO ANIDO, M.A.** *Cuantificación de las tasas y coste de los servicios públicos prestados*. Revista de Hacienda Autonómica y Local. volumen XXII, nº 64, enero-abril 1992.

**CAÑIBANO CALVO, L.** *Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica*. Pirámide. Sexta Edición, 1991.

**CEA GARCÍA, J.L.** *Análisis contable de la reversión de activos*. Monografía nº 20. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1990.

**CHERRINGTON, J.O.; HUBBARD, E.D. y LUTHY, D.H.** *Cost Accounting: a Managerial Approach*. 2ª ed. West Publishing Company. St. Paul, 1988.

**COBO OLVERA, T.** *La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de precios públicos y sus consecuencias para la administración local. Modificaciones necesarias en las ordenanzas y acuerdos de fijación de precios públicos*. Revista de Hacienda Local, vol. XXVI, nº 78, septiembre-diciembre 1996.

– *Recursos Tributarios y Precios Públicos de las Entidades Locales*. Bayer Hnos. S.A. Barcelona, 1990.

**GILLETTE, C.P. y HOPKINS, T.D.** *Federal user fees: a legal and economic analysis.* Boston University Law Review, vol. 67, november 1987. Págs. 795-874.

**GLISSON, P. C. y HOLLEY, S.H.** *Developing local government user charges: technical and policy considerations.* Governmental Finance, March. 1988.

**GOETZ, C.J.** *The revenue potential of user-related charges in state and local government.* Nota extraída de Musgrave, R.: "Broad Based Taxes: New Options and Sources". Johns Hopkins Press. Baltimore, 1973.

**GONZÁLEZ ESCUDERO, M<sup>a</sup>.T.** *El principio de legalidad tributaria en la doctrina del Tribunal Constitucional: Reflexiones sobre la S.T.C. 185/1995, de 14 de Diciembre.* Revista de Hacienda Local, vol. XXVI, n<sup>o</sup> 78, septiembre-diciembre 1996.

**GONZÁLEZ PUEYO, J.M.** *Manual de Ingresos Locales Tributarios y no Tributarios.* Instituto Nacional de Administración Pública (INAP). Madrid, 1990.

**GORDON, L.A.; COOPER, R.; FALK, H. y MILLER, D.** *The pricing decision.* Management Accounting, vol. 62, march. 1981.

**KOTLER, P. y CLARKE, R.N.** *Marketing for Health Care Organizations.* Prentice- Hall. Englewood Cliffs, N.J., 1987.

**MANGUM, G.L.** *The benefit principle: an unexploited source of municipal revenues and investment decisions.* Municipal Finance, 1962.

**MARTÍN QUERALT, J.** *Tasas y precios públicos.* Revista de Hacienda Autonómica y Local, vol. XIX, n<sup>o</sup> 57, septiembre-diciembre 1989.

**MAYNARD, A.** *Pricing, insurance and the National Health Service.* Journal of Social Policy, vol.36, n<sup>o</sup>2, 1983.

**PÉREZ MOROTE, R.** *La Contabilidad de Gestión en la Administración Local: los sistemas de prestación de los servicios públicos y su influencia en la determinación de sus costes y evaluación de resultados.* Tesis Doctoral. Albacete, 1999.

**RUBIO DE URQUÍA, J.I. y ARNAL SURIA, S.** *Ley Reguladora de las Haciendas Locales.* El Consultor. Madrid, 1989.

**RUBIO DE URQUÍA, J.I.; CORDERO LÓPEZ, J. y VALERO RODRÍGUEZ, L.** *El Sistema Tributario Local.* 9 Tomos. Estudios Financieros. Madrid, 1989.

**RUGGLES, N.** *Recent developments in the theory of marginal cost pricing.* Nota extraída de Turvey, R.: "Public Enterprise". Penguin Books. Baltimore, 1968.

**SAVAS, E.S.** *How much do goverment services really cost?* Urban Affairs Quarterly, vol. 15, septiembre 1979.

*Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, del Tribunal Constitucional: Jurisprudencia.* Sistema Administrativo, n<sup>o</sup> 2, febrero 1996.

*Sentencia de 19/2/1996, n<sup>o</sup> 144/1996 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía,* Granada. Sala de lo Contencioso-Administrativo

**STOCKFISH, J.A.** *Fees and service charges as a source of city revenues: a case study of los Angeles.* National Tax Journal, vol. 13, june 1960.

**YOUNG, D.W.** *Nonprofits need surplus too.* Harvard Business Review, jan-feb. 1982 ■