

COMENTARIO A LAS SENTENCIAS 4704/2024, 4705/2024 Y 3333/2024 DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA SOBRE LA «TASA AMAZON» O «TASA DE LA ÚLTIMA MILLA» *

Marina SERRAT ROMANÍ
Investigadora postdoctoral Beatriu de Pinós
Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. CONTEXTO.— 2. ANÁLISIS: 2.1. Posición de la parte actora en ambos recursos; 2.2. Aproximación a la problemática; 2.3. El posicionamiento del Tribunal; 2.4. Aspectos relevantes del voto particular: idoneidad, necesidad, medio ambiente.— 3.- CONCLUSIONES.

1. CONTEXTO

El pasado 19 de julio de 2024, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña, mediante dos sentencias distintas, sobre las que el propio Tribunal deliberó de forma conjunta con el fin de dar coherencia en su pronunciamiento, anuló la tasa por aprovechamiento de dominio público por la distribución a destinos finales que indican los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico, conocida como la «tasa Amazon» o «tasa de la última milla». Dicha tasa fue aprobada por el Pleno municipal del Ayuntamiento de Barcelona¹ a principios de 2023 y —como indica su extenso título— el objeto de su gravamen era el aprovechamiento del dominio público; esto es la ocupación de la vía pública. Pero no sobre cualquier —o toda— ocupación de la vía pública sino solo sobre la que fruto del comercio electrónico cometen determinadas empresas calificadas como «operadores postales» al efectuar el reparto de bienes a los destinatarios finales. Estas sentencias han supuesto un antecedente jurisprudencial de referencia para aquellos municipios o comunidades autónomas que han querido facultar a los Ayuntamientos para que puedan disponer e implementar una tasa de la última milla similar a la planteada por el Ayuntamiento de Barcelona

* Trabajo realizado en el marco del Proyecto «Nuevas Regulaciones en el Transporte Urbano de Personas y Mercancías en un Entorno Digital – NURETU» (PID2023-149612OB-I00), concedido por la Agencia Estatal de Investigación.

¹ Ordenança <https://ajuntament.barcelona.cat/norma-portal-juridic/ca/vid/923835458>

para grandes operadores. Como por ejemplo el País Vasco, donde se llegó a proponer esta posibilidad en sede parlamentaria². Sin embargo, esta propuesta no prosperó ni tuvo seguimiento o desarrollo posterior, y a raíz de las sentencias del TSJ de Cataluña es muy probable que este debate no se retome a corto plazo.

Según los últimos datos de que dispone la Comisión Nacional del Mercado de la Competencia (CNMC), en comparación al año anterior, en 2023, en España el comercio electrónico se incrementó un 16,3 por 100, generando una facturación de más de 84.000 millones de euros³. Este crecimiento se debió al aumento del número de operaciones realizadas por los operadores postales y empresas de entrega de paquetería⁴. No obstante, el auge de este tipo de comercio online que ha tenido efectos positivos a nivel económico, como reflejan las cifras de la CNMC, también ha surgido efectos en el ámbito social en tanto que ha roto con la forma tradicional de consumo. Una consecuencia inevitable de este cambio en la manera de consumir productos y servicios es que se ha incrementado el número de vehículos de carga que circulan y estacionan en las vías de los municipios; circunstancia que además de tener un impacto negativo en la huella de carbono ha intensificado aún más la congestión de las vías urbanas.

En defensa de la tasa, el consistorio barcelonés parte de este supuesto impacto negativo que causa este tipo de actividad económica en la circulación y en el tráfico rodado de la ciudad y, como se indica en el preámbulo de la Ordenanza fiscal 3.20 que la regula⁵, alude a la distorsión que sufren las zonas «habilitadas en la ciudad, con la finalidad de proveer comercios [tradicionales] y prestar determinados servicios» —o sea las zonas de carga y descarga— y expone la sobresaturación que sufren estas zonas, que de forma reiterada y exhaustiva son usadas por parte de empresas de mensajería y reparto para entregar paquetes a domicilio.

Pocos meses después de la aprobación de la tasa, la propia CNMC mostró su preocupación por el diseño de determinados puntos de la ordenanza fiscal, requiriendo⁶ al Ayuntamiento de Barcelona que anulara algunos aspectos que consideraba desproporcionados, como el hecho de gravar de forma desigual según el modo de adquirir el bien o de entregarlo. Es el caso del gravamen del «uso del espacio público urbano para las entregas de bienes en el domicilio de los consumidores, pero solamente cuando los productos se hayan comprado por Internet»⁷, en cambio se omite gravar

² Gobierno vasco, Proposición no de ley Relativa a la imposición de una tasa de última milla (12\11\02\01\00487), Pleno ordinario 23/03/2023, <https://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/-/noticia/2023/pleno-ordinario-23/03/2023/>

³ CNMC, “El comercio electrónico superó en España los 84.000 millones de euros en 2023, un 16,3 por 100 más que el año anterior”, *Nota de prensa*, 04/07/2024, <https://www.cnmc.es/prensa/ecommerce-4T23-20240704>

⁴ CNMC, Informe anual del sector postal, INF/DTSP/039/24, 11/07/2024 <https://www.cnmc.es/sites/default/files/5436771.pdf>

⁵ *Ibid.* n. 1.

⁶ El artículo al amparo del artículo 5.4 de la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la CNMC habilita a la CNMC para poder impugnar actos administrativos con rango inferior a la Ley.

⁷ CNMC, <https://www.cnmc.es/prensa/ordenanza-ayuntamiento-barcelona-tasa-comercio-electronico-ciudad-20230727>

las entregas que realicen empresas no consideradas como operadores postales, o las entregas a domicilio de comercios tradicionales o de aquellos operadores postales con una facturación anual inferior al millón de euros (arts. 3 y 4 Ordenanza 3.20).

La inquietud mostrada por la CNMC solo fue la antesala a las impugnaciones que se avecinaban por parte de representantes de empresas del sector que se vieron afectadas por la nueva ordenanza. Efectivamente, la ORGANIZACION EMPRESARIAL LOGISTICA Y TRANSPORTE (UNO) y la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE EMPRESAS DE MENSAJERÍA (AEM), presentaron sendos recursos contencioso-administrativos contra la Ordenanza 3.20, en los que sostenían que la nueva tasa vulneraba el principio de libre circulación de mercancías enraizado en el Tratado de la Unión Europea, así como algunos preceptos de nuestra Constitución, entre otra normativa. Es más, la propia ACCO, Autoridad Catalana de la Competencia, también impugnó la tasa de marras, mediante recurso contencioso-administrativo interpuesto ante el TSJ de Cataluña al detectar, también, que la tasa genera una discriminación entre competidores, suponiendo «un obstáculo al mantenimiento de una competencia efectiva y restringe las libertades de establecimiento y prestación de servicios»⁸.

Por el encuadre tan particular que se les daba a los sujetos pasivos en la tasa municipal daba la sensación de que el texto se centraba exclusivamente en un único tipo de grandes operadores postales. De ahí que se denominase a la tasa «tasa Amazon». Sin embargo, unos meses antes de la doble resolución por parte del TSJ de Cataluña a los recursos presentados por UNO y AEM, la Audiencia Nacional se pronunciaba sobre la condición de operador postal de Amazon, mediante la sentencia SAN 4355/2023, de 14 de julio de 2023, en la que le liberaba de tal condición. Consideró la Sala que una «actividad podrá ser calificada como postal solo en el caso de que sea prestada por un operador postal y ésta tenga por objeto el envío postal, pues ni la normativa europea, ni la Ley 43/2010 incluyen en el concepto de actividad postal las actividades preparatorias y los servicios logísticos anteriores a la presentación del envío postal»⁹. Actividades éstas de carácter logístico que sí realiza Amazon y que además son imprescindibles para el desarrollo de su actividad empresarial. En consecuencia, y paradójicamente, la denominada «tasa Amazon» ya no podía gravar a Amazon por no ostentar la condición de operador postal necesaria para ser sujeto pasivo de la tasa. Con el tiempo, un año después de este pronunciamiento, llegaron las sentencias 4704/2024 y 4705/2024, de 19 de julio, del TSJ de Cataluña, que declararon nula de pleno derecho la tasa sobre el aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico. Unos meses más tarde, el TSJ de Cataluña resolvió el recurso interpuesto por la ACCO, siguiendo exactamente los mismos razonamientos dados en las sentencias anteriores, anulando la ordenanza fiscal 3.20 relativa a la tasa para el repartimiento a domicilio del comercio online.

⁸ Véase, ACCO, «L'ACCO impugna la taxa de l'Ajuntament de Barcelona al repartiment a domicili dels productes comprats online», *Nota de Prensa LA 10/2023*, 1 desembre 2023, https://acco.gencat.cat/web/.content/80_acco/documents/arxiu/actuacions/20231201-ndp-la-10-2023.pdf

⁹ FJ2º SAN 4355/2023, de 14 de julio de 2023 ECLI:ES:AN:2023:4355

2. ANÁLISIS

2.1. Posición de la parte actora en ambos recursos

Ante los dos recursos presentados por estas dos actoras contra la mencionada Ordenanza fiscal 3.20, el TSJ de Cataluña decidió deliberar de forma conjunta ambos recursos, el 1146/2023 presentado por la AEM y el 678/2023 presentado por UNO, a fin de poder dar una respuesta uniforme y coherente a los planteamientos expuestos por ambas partes.

El planteamiento de UNO parte del concepto que la ordenanza reguladora de la tasa es nula por infringir normativa múltiple, como son «el principio de libre circulación de mercancías, el mercado único digital, el derecho fundamental al secreto de las comunicaciones, el artículo 14 CE por discriminación, la Ley 43/2010 del servicio postal universal y el Real Decreto Legislativo 2/2004»¹⁰. En cuanto a la posición de la AEM no difiere mucho de la primera, ya que también considera que el diseño de los principales elementos del tributo infringe diversas normas, tales como el Real Decreto Legislativo 2/2004, la Ley 20/2013 de garantía de unidad de mercado y los artículos 9.2 y 3 CE¹¹. En definitiva, resulta que ambas demandantes cuestionan la tasa alegando que tanto el diseño del hecho imponible, como su método de cuantificación son los puntos problemáticos que inducen a la supuesta vulneración de toda esta diversidad normativa.

Como se ha comentado, el aprovechamiento especial del dominio público producto de las entregas de mercancías o productos constituye el hecho imponible, sin embargo ambas actoras hacen notar que no todo aprovechamiento especial del dominio público se ve gravado de igual manera, sino que existe una definición expresa y concreta que, en base a unos supuestos de no sujeción y de exenciones, especifica y determina qué supuestos de aprovechamiento especial del dominio público quedan efectivamente expuestos al gravamen. Estas delimitaciones tan acotadas están vinculadas tanto a las características de quien realiza el aprovechamiento especial, como al modo en que se ha adquirido el producto que se reparte, como quien es el destinatario del producto. A lo que resulta que pueden realizar el hecho imponible los operadores postales, pero no los transportistas o distribuidores u operadores de transporte. Además, sólo quedan sujetos al gravamen el reparto de bienes y mercancías adquiridos a través del comercio electrónico que se entregan a destinatarios que ostentan la condición de consumidores finales.

En cuanto al recurso 1128/2023 interpuesto por la ACCO, los motivos alegados son prácticamente idénticos a los señalados por UNO en el primer recurso. En este sentido, al ser la última resolución, el razonamiento que hace el Tribunal está basado exclusivamente en la motivación dada ya la sentencia 4704/2024 sobre los puntos

¹⁰ FD 2º STSJ Cataluña, 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704

¹¹ FD 2º STSJ Cataluña, 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705

alegados por la ACCO. El Tribunal no realiza motivaciones nuevas respecto de los mismos aspectos reclamados, sino que cita, literalmente, el contenido de la sentencia 4704/2023¹², por lo que ésta última sentencia no resulta de un interés particular, salvo para corroborar el exacto posicionamiento del TSJ de Cataluña sobre esta tasa municipal. Así, pues, el análisis del posicionamiento tomado por el TSJ se realizará sobre las sentencias del mes de julio, donde el Tribunal.

2.2. Aproximación a la problemática

Y es que uno de los problemas que presentaba la configuración de la tasa era precisamente el acotamiento tan delimitado de los sujetos pasivos que pueden realizar el hecho imponible, porque condicionó a que las partes actoras vieran la tasa con una función meramente política, como un instrumento impositivo proteccionista del gobierno municipal hacia el pequeño comercio local tradicional que solo obedecía a criterios ideológicos¹³. Baste recordar que se exoneraba del pago a los operadores postales que facturaran por debajo de un millón de euros.

El Consistorio por su parte alegó que estos grandes operadores postales obtienen beneficios económicos sin contribuir de la misma forma que los comercios de proximidad que sí se ven sometidos a unos tributos que implican una radicación con el lugar donde están realizando la actividad económica de la que obtienen los beneficios. De ahí que el Ayuntamiento estimara necesario establecer esta tipología de tasa, máxime cuando los operadores postales gozan también del beneficio de no pagar por el uso de los aparcamientos de carga y descarga, que es su factor de producción¹⁴. No obstante, aunque no abonen el carga y descarga —como los demás distribuidores— sí deben pagar por el uso de área azul o verde en caso de que estacionen en ellas. Visto el alegato, en su reflexión el Tribunal advirtió la potencial doble imposición que podría acarrear la implementación de la nueva tasa, sin entrar a pronunciarse sobre la misma, ni con qué otra tasa o impuesto se la puede asimilar, porque gravar los ingresos brutos puede hacer coincidir el diseño del hecho imponible de la tasa, con, por ejemplo, el del Impuesto sobre Sociedades¹⁵.

Aun así el Consistorio insistió en que el interés público que motivó el diseño de la tasa era gravar el uso intensivo del dominio público debido al aumento del número de vehículos que realizan la actividad de reparto derivada del comercio electrónico, pero de su intención se infería implícitamente cierto interés proteccionista al afirmar

¹² FD 1º y 2º STSJ Cataluña, 3333/2024, de 1 de octubre ECLI:ES:TSJCAT:2024:8003

¹³ *Ibid.* n. 9

¹⁴ FD 3º STSJ Cataluña, 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y STSJ Cataluña, 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705

¹⁵ El concepto de base imponible queda regulado en el artículo 10 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades: «La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.» La renta no son más que los ingresos obtenidos por la sociedad.

que «el negativo impacto de la actividad de comercio electrónico sobre los comercios de proximidad lleva a poner en peligro la supervivencia de este tipo de comercios»¹⁶. Y precisamente es este supuesto proteccionismo de determinados modelos de negocio el que hizo que las partes actoras consideraran que el objetivo de la tasa no era el de gravar el aprovechamiento especial del dominio público en sí, sino que realmente la intención era la de gravar el ejercicio de una actividad empresarial concreta¹⁷. De modo que si este era el verdadero objetivo de la tasa se podría considerar que consistía en una medida que infringía el principio de libre circulación de mercancías¹⁸. No obstante, el TSJC no ha entrado abiertamente en la discusión de este punto, por lo que muy probablemente quede en manos del Tribunal Supremo en caso de elevar a casación ambas sentencias.

Otro aspecto que por su complejidad ha generado polémica ha sido la cuantificación de la tasa, pues el elemento clave es la facturación. La base imponible del impuesto (art. 6) está constituida por los ingresos brutos facturados fruto de las entregas de bienes a consumidores finales en la ciudad de Barcelona, una vez excluidos los ingresos de facturaciones en los establecimientos comerciales. La cuota del impuesto será el 1,25 por 100 de tal facturación (art. 7). Como se ve la facturación ha sido un elemento distorsionador en el diseño de la tasa, pues la Ordenanza se aprobó basándose en el volumen de facturación de los operadores postales. Sin embargo ¿cuál es la relación entre la facturación y el nivel de ocupación de la vía pública?

En primer lugar, según hace notar la parte actora, «el método de facturación de la tasa debe atender a la intensidad del uso o del aprovechamiento»¹⁹. Sin embargo, tal y como revela el informe económico-técnico precedente a la aprobación de la tasa, entraña cierta complejidad esclarecer el valor económico que tiene el aprovechamiento especial del dominio público para los operadores, de ahí que, incluso el Voto Particular del magistrado, que se mostró a favor de la viabilidad de la tasa, reconozca que no se puede hacer una correlación entre la facturación y la intensidad con la que el operador utiliza el dominio público²⁰. Así que, a primera vista, al leer la normativa de la Ordenanza y el informe económico se podría pensar que existe una incongruencia —o incoherencia— en cuanto a los elementos que integran la base imponible en contraposición al objeto que persigue la tasa.

Por otra parte, es importante señalar que, durante la elaboración y diseño de la tasa, en el informe de expertos sobre su viabilidad, se destacaba precisamente el respeto al principio de equivalencia de la tasa. Pues en su opinión diseñar la cuantificación de la tasa en base al valor de mercado, calculado según los parámetros del informe económico-técnico que insta a repercutir «la utilidad del aprovechamiento del dominio sobre el sujeto beneficiario», es respetuosa con el principio de equivalencia, como

¹⁶ *Ibid.* n. 12

¹⁷ *Ibid.* n. 10

¹⁸ *Ibid.* n. 9

¹⁹ *Ibid.* n. 9

²⁰ Voto particular punto 6 STSJ Cataluña, 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y STSJ Cataluña, 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705

también lo es repartir la utilidad de dicho aprovechamiento a cada operador postal en función del uso realizado. A su parecer la individualización de este uso realizado en base a los ingresos brutos provenientes de la facturación es un criterio razonable que da a entender que a mayor facturación mayor es el aprovechamiento especial del dominio público²¹, en un modelo de negocio que se basa en el reparto de los bienes adquiridos por una multitud de consumidores, a los que mediante vehículo de transporte se les tiene que entregar el producto a domicilio y para ello se debe estacionar momentáneamente el vehículo de reparto.

Sin embargo, el TSJC no se centra tanto en la coherencia entre los elementos configuradores del tributo como en la discriminación que causan. En ambas sentencias el Tribunal destaca que según revela el informe económico el porcentaje de distribuciones que hacen *business to consumer* B2C, que gravaría la tasa, es inferior a las distribuciones que realizan otro tipo de modelos de distribución urbana de mercancías. Cifras confirmadas incluso por la memoria Justificativa de la Tasa²². Luego debe entenderse que la intensidad del uso del dominio público también es inferior. Aún y así, a pesar de la falta de correlación, se justifica el establecimiento de la tasa fundamentándose en que el uso del dominio público es un coste para la sociedad que debe repercutir en los operadores postales. No obstante lo dicho, el problema que detecta el Tribunal, por el que da la razón a UNO i la AEM, es que el gravamen de la tasa sólo se aplica para los envíos de bienes adquiridos por comercio electrónico, lo que significa que la utilización del dominio público en otros casos no va a estar sujeta a la tasa, con independencia de la intensidad del uso. Frente a esta tesitura la naturaleza de la problemática va tomando forma: ¿Sobre qué recae realmente la tasa? ¿Sobre el aprovechamiento del dominio público o sobre una actividad empresarial concreta?

2.3. El posicionamiento del Tribunal

Esta circunscripción tan precisa del gravamen del aprovechamiento del dominio público hace que el Tribunal considere que en realidad la tasa no grava el aprovechamiento especial del dominio público que realizan los repartidores, sino que se trata de un tributo centrado en la actividad económica del operador que realiza la última entrega. En este sentido como apunta el Tribunal: «Si la Ordenanza tiene como justificación finalista evitar la carga y descarga en la vía pública para envíos puntuales, tal protección debe abarcar a todo vehículo susceptible de utilizar de igual forma el

²¹ Ortiz Calle, E., González Cuéllar, M.L., «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», *Estudio jurídico*, Universidad UCIIM, 4 de noviembre de 2020, pp. 42-44. https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/122016/1/InformeTasaBarcelona_ComercioElec.pdf

²² FD 8º. 5, STSJ Cataluña, 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y STSJ de Cataluña, 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705

domino público, pero no exclusivamente a los operadores postales que distribuyen bienes adquiridos a través del comercio electrónico.»²³.

Si bien con esta argumentación el Tribunal deja entrever que el diseño de la tasa puede vulnerar el artículo 14 de la CE y generar discriminación al recaer sobre un tipo concreto de actividad económica, no se pronuncia al respecto de esta cuestión. En general no responde directamente a todas las alegaciones de la parte actora, ni tampoco se pronuncia sobre la supuesta discriminación o la vulneración del principio de libre circulación de mercancías. Es más, en cuanto a la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, así como a la correspondiente normativa europea que supuestamente vulnera la tasa municipal impugnada, el TSJC dice abiertamente que prefiere no pronunciarse al respecto, a la espera del posicionamiento del Tribunal Supremo. Porque resulta que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2023, mencionada anteriormente, que concluyó el carácter no postal de la actividad de Amazon fue apelada ante el Alto Tribunal. Entonces, al confluir la tasa directamente en el punto del carácter postal o no de los sujetos pasivos, los magistrados del TSJC han optado, acertadamente, por eludir su pronunciamiento al respecto esperando un criterio interpretativo del Tribunal Supremo.

Así pues, en su análisis de viabilidad legal de la Ordenanza fiscal, el TSJC se ha limitado a analizar los elementos configuradores de la tasa —el hecho imponible y el método de cuantificación— desde la óptica de la idoneidad del tributo como tasa, porque considera que es ahí donde radica el problema de este tributo municipal. En otras palabras, viene a cuestionar la naturaleza de la tasa²⁴. Y es que ¿estamos verdaderamente frente a una tasa o se trata de un nuevo impuesto?

Sobre la cuantificación, el Tribunal considera que la base imponible está diseñada para gravar la ocupación de la vía pública exclusivamente en base a la facturación, que obedece a un atributo más típico de un impuesto que de una tasa, pues expresa capacidad económica²⁵. Aunque el artículo 24.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales²⁶ (LRHL) permite que las tasas puedan tener en cuenta la capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas, el artículo matiza que, de hacerlo, «debe ser de manera muy indirecta y remota»²⁷. Este no sería el caso cuando se utilizase un dato de capacidad económica de forma exclusiva para cuantificar la tasa, como son los ingresos brutos derivados de la facturación.

²³ FJ 8º. 10 STSJ Cataluña, 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y STSJ Cataluña, 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705

²⁴ En el FJ 8ª. 134704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y STSJ de Cataluña 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705, el TSJ dice, después de haber examinado y cuestionado la naturaleza que la Ordenanza fiscal no es conforme a derecho, y añade «siendo innecesario examinar los restantes motivos de impugnación.»

²⁵ FD 4º STC 296/1994, de 10 de noviembre

²⁶ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

²⁷ FJ4, STC 296/1994, de 10 de noviembre, FD 8º, 9,

El problema de la cuantificación de esta tasa reside en el uso de la facturación como elemento de cálculo. Por un lado, el artículo 24.1.a LRHL establece que con carácter general la cuota tributaria de las tasas se calculará con referencia al valor que tendría en el mercado «la utilidad» derivada del aprovechamiento, si los bienes no fuesen de dominio público. Por otro lado, el apartado c del artículo 24.1 LRHL prevé un régimen especial de cuantificación en que la determinación de la cuota es resultado de aplicar el porcentaje del 1,5 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación en el caso de aquellas empresas que exploten servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario. El Consistorio optó por este último método de cuantificación obviando el informe de valoración de los expertos que lo desaconsejaban, en el que señalaban que a pesar del uso intensivo del dominio público local que puedan realizar los operadores postales nunca podrá calcularse la tasa a aplicar mediante el método del art. 24.1.c, es decir, un porcentaje sobre sus ingresos brutos derivados de la facturación, porque en base a referencias jurisprudenciales²⁸ existe el imperativo legal que imposibilita optar por un método u otro²⁹. Es más, el propio TSJ de Cataluña recurrir al claro posicionamiento interpretativo del Tribunal Supremo al respecto³⁰, en el que muestra de forma clara su posicionamiento: que el régimen especial de cuantificación del apartado c) del artículo 24 TRLHL se reserva para el uso privativo que realizan las empresas explotadoras de servicios de suministros de interés general³¹.

Nuevamente se suscita una pregunta ¿el reparto de última milla a los consumidores finales que han adquirido bienes por medios telemáticos es un servicio de interés general o que afecte a la generalidad o a una parte importante del vecindario? Como se ha comentado anteriormente (punto 2.2.), el uso de los puntos de carga y descarga de los vecindarios por parte de los operadores postales objeto de la tasa es objetivamente inferior al que realizan otro tipo de modelos de distribución urbana de mercancías.

En primer lugar, el objeto que grava la tasa debe cuantificarse siguiendo las reglas generales establecidas en el artículo 24.1.a de la LRHL, pero no puede gravar la facturación, pues no se trata de una empresa explotadora de servicios de suministros que resulten de interés general, yendo en contra de los parámetros establecidos en la LRHL. En segundo lugar, a diferencia de un impuesto, debería tener un objetivo finalista. Si el objetivo es evitar el estacionamiento en los aparcamientos habilitados de carga y descarga para aquellos casos de entregas puntuales (en el caso de un comercio éstas son regulares), la reflexión que hace el Tribunal es que ésta debe abarcar a todos los vehículos susceptibles de aprovechar o utilizar estos espacios de dominio público. Pero matiza que no se puede gravar «exclusivamente a los operadores postales que

²⁸ STSJCastilla y León (Valladolid), 2776/2008, de 11 de junio de 2010, ECLI:ES:TSJCL:2010:4033

²⁹ Ortiz Calle, E., González Cuéllar, M.L., n. 19, p. 45.

³⁰ STS rec. 8026/2019, de 3 de mayo de 2022, ECLI:ES:TS:2022:1697 y STS, 3400/2020, de 21 de octubre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3400

³¹ FD 8º. 4, STSJ de Cataluña, 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705

distribuyen bienes adquiridos a través del comercio electrónico»³². Por tanto, objeta el Tribunal que todo parece indicar que lo que se grava no es el objetivo finalista del uso del dominio público, sino a determinadas empresas en base a la naturaleza de su negocio, a lo que concluye que, en realidad, en vez de tratarse de una tasa nos encontramos frente a un impuesto.

2.4. Aspectos relevantes del voto particular: idoneidad, necesidad, medio ambiente

Esta visión sobre la naturaleza de la tasa, no es compartida unánimemente por todo el Tribunal, pues mediante su un voto particular, una Magistrada del Tribunal da la razón al Ayuntamiento de Barcelona, ya que considera que la tasa no grava «los ingresos de los operadores postales sino el valor de mercado de la utilidad de las plazas de estacionamiento de carga y descarga para la distribución a domicilio de los bienes adquiridos en comercio electrónico»³³, en base a la justificación dada por el informe económico, que considera acertada.

Más allá de disentir del punto de vista de calificación de la naturaleza del tributo, la Magistrada aporta una serie de reflexiones que merece la pena contemplar respecto de la necesidad o idoneidad del tributo. En este sentido, de acuerdo con el Ayuntamiento de Barcelona que critica que el aumento del número de vehículos produce «una distorsión de la movilidad, afectación del medio ambiente y perjuicio al comercio tradicional»³⁴, la Magistrada, en su voto particular, utiliza un lenguaje mucho más incisivo y se muestra mucho más contundente con los potenciales efectos que tiene esta tipología de negocio.

En primer lugar, considera necesario que la tasa recaiga sobre el tipo de sujeto pasivo concreto porque considera que la ocupación de la vía pública que realizan los grandes operadores postales que entregan bienes adquiridos por comercio electrónico a usuarios finales es excesiva e intensiva en comparación con la «que hacen otros operadores y transportistas de las mismas plazas de carga y descarga, lo que, hasta ahora, había motivado que el Ayuntamiento no gravara con tasas esas plazas»³⁵. El argumento que esgrime en defensa de la tasa es que en la entrega de bienes tradicionales se descargan palés enteros a un solo comerciante, mientras que el modelo «*delivery*» ha multiplicado el número de desplazamientos, para entregar un solo ítem a cada usuario. El incremento del número de viajes y de estacionamiento de estos vehículos de reparto en los distintos puntos de carga y descarga supone un uso intensivo tanto de las vías de circulación dentro del municipio como, también, de estos estacionamientos.

³² FD 8º, 12, 13 STSJ de Cataluña 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y STSJ de Cataluña 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705.

³³ Punto 6 Voto particular STSJ Cataluña, 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y STSJ Cataluña, 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705

³⁴ FD 3º n. 12.

³⁵ Punto 10 Voto particular STSJ Cataluña, 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y STSJ Cataluña, 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705

En segundo lugar, considera que la manera de operar de los grandes distribuidores postales contribuye a «colapsar» las vías urbanas de la ciudad por el aumento de la presencia de estos vehículos de transporte, «en perjuicio de los demás usuarios, comerciantes o no»³⁶. Y es que, además de perjudicar el modelo de negocio «tradicional», les causa un agravio comparativo, pues estos pequeños comerciantes y usuarios radicados en la ciudad «sí tributan para financiar servicios e infraestructuras»³⁷ viarias municipales. Sin embargo, aunque estos grandes operadores pagan un impuesto de circulación, que sirve para financiar estas infraestructuras viarias, que necesariamente utilizan, el abono de dicho impuesto se abona en el municipio en el que está domiciliada la actividad empresarial, de modo que no colaboran directamente en el mantenimiento de las vías de los demás municipios donde realizan los repartos y sacan el beneficio.

En tercer lugar, esta Magistrada califica de «insostenible para el medio ambiente»³⁸ este nuevo modelo de negocio. A pesar de que tanto en su voto particular como en la argumentación del Ayuntamiento se menciona el sentido ambiental que tienes la tasa, lo cierto es que ni en la ordenanza, ni en su preámbulo se menciona algún objetivo medioambiental para justificar el diseño de la tasa, a diferencia de la propuesta italiana de *imposta su consegna nell'ultimo miglio* —impuesto sobre entregas de última milla— que se especuló diseñar en 2022³⁹. Dicha propuesta compartía con la tasa barcelonesa el acotamiento del sujeto pasivo a las grandes empresas digitales, también en base a los umbrales de facturación. No obstante, se diferenciaba al destacar su componente ambiental porque dicho impuesto —impuesto, que no tasa— afectaría a las entregas realizadas con vehículos «no ecológicos», de estos grandes operadores postales.

3. CONCLUSIONES

El TSJ de Cataluña llega a la conclusión que la denominada, «tasa de la última milla» es en realidad un impuesto a la última milla. El Tribunal omite pronunciarse directamente sobre todas las cuestiones planteadas por las partes, por un lado, porque espera criterios doctrinales por parte del Tribunal Supremo y porque considera que no es necesario ahondar en cuestiones como la potencial vulneración de la libre circulación de mercancías o de derechos fundamentales de nuestra Constitución para dictar que la Ordenanza fiscal no resulta conforme a derecho. Y es que al Tribunal le basta con examinar detalladamente los elementos que configuran la propia na-

³⁶ Punto 10 Voto particular STSJ Cataluña, 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y STSJ Cataluña, 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705

³⁷ *Ibid.*, n. 35.

³⁸ Punto 12 Voto particular STSJ Cataluña, 4704/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4704 y STSJ Cataluña, 4705/2024, de 19 de julio ECLI:ES:TSJCAT:2024:4705

³⁹ Transporte Europa, «Il Governo valuta un'imposta su consegna nell'ultimo miglio», *Transporto Europa*, 21/11/2022 <https://www.trasporto.europa.it/notizie/logistica/il-governo-valuta-unimposta-su-consegna-nellultimo-miglio/>

turalidad de la tasa: su objeto y sus elementos cuantificadores. Examen que ha sido suficiente para llegar a la conclusión que el diseño de la misma es contrario a derecho.

Si bien técnicamente parece ser que el diseño de la tasa no es respetuoso con el marco legal otorgado por la LRHL, cabe preguntarse hasta qué punto es necesaria una tasa municipal u otra categoría de tributo para apaciguar el impacto, no tanto ambiental o de movilidad dentro de los centros urbanos —que también—, sino de modelo económico y social al que, al parecer, inevitablemente nos dirigimos. Ante esta perspectiva quizá deberíamos reflexionar más en profundidad sobre si el modelo de negocio de reparto de última milla a los consumidores finales que han adquirido bienes por medios telemáticos es en realidad un servicio de interés general o podría serlo en un futuro relativamente próximo.

El comercio tradicional, tal y como lo hemos conocido hasta ahora, está cambiando por el impulso y la influencia de las nuevas tecnologías, de aquí el crecimiento extraordinario del comercio electrónico y los modelos «*delivery*», que tienen enormes ventajas, pero inevitablemente potenciales riesgos tanto a nivel económico, social y medio ambiental. Por tanto, también deberíamos preguntarnos si podría considerarse el impacto ambiental o de transformación del tejido económico que genera el modelo de negocio de venta digital una cuestión que justifique la creación de un nuevo tributo sobre estos grandes operadores digitales.