

Las contraprestaciones por el uso de los servicios públicos desde la perspectiva presupuestaria*

Ester Marco Peñas

Profesora Contratado Doctor

Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

Fecha de recepción: 05-05-2023

Fecha de aceptación: 30-06-2023

RESUMEN:

En este trabajo se analiza cómo el establecimiento de pagos por los usuarios para la financiación de servicios públicos permite, cada vez más, que los entes públicos o los contratos a través de los que se prestan dichos servicios no incidan en los niveles de déficit y deuda públicos. Esta creciente importancia de los pagos por los usuarios ha propiciado que tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como Eurostat (Oficina Estadística de la Unión Europea) se pronuncien sobre su naturaleza en términos de disciplina presupuestaria. La configuración de las contraprestaciones sufragadas por los usuarios a nivel presupuestario europeo se analizará contrastándola con las categorías jurídicas nacionales (tasas, precios públicos y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario).

Palabras clave: Pagos por los usuarios, disciplina presupuestaria, Sistema Europeo de Cuentas (SEC-2010), sector público instrumental, colaboraciones público-privadas (CPP), concesiones

ABSTRACT:

This paper analyses how the establishment of user fees for the financing of public services enables public entities or the contracts through which these services are provided to avoid impacting on public deficits and debt levels. This increasing importance of user payments has led both the Court of Justice of the European Union and Eurostat (Statistical Office

* Este trabajo se ha llevado a cabo en el marco de las actividades del proyecto I+D+i "El sector público al servicio de la responsabilidad estratégica del Estado" (Ref: PID 2020-115834RB-C31).

of the European Union) to pronounce on their nature in terms of budgetary discipline. The configuration of user payments at the European budgetary level will be analyzed in contrast with the national legal categories (fees, public prices, and non-tax public property contributions).

Key words User payments, Budgetary discipline, European System of Accounts (ESA-2010), instrumental public sector, public-private partnerships (PPP), concessions.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Una cuestión previa: el sector administraciones públicas en términos de SEC-2010. 3. Instituciones sin fines de lucro (ISFL) y financiación mayoritariamente pública. 3.1. Indicadores de control público de una ISFL. 3.2. Existencia de control de una ISFL a través de su financiación: el concepto de “prestación pública” en términos de SEC-2010. a) Los pagos por el usuario como pagos contractuales de naturaleza estrictamente privada: la posición del Abogado General Hogan. b) Los pagos por el usuario como prestaciones de naturaleza pública y fuente de financiación pública: la posición del TJUE (Sentencia FIG y FISE c. ISTAT). 3.3. El peso de la financiación mayoritariamente pública en la determinación de la existencia de control público de una ISFL. 4. Entidades públicas con personalidad jurídica diferenciada y pagos por los usuarios. 4.1. La existencia de una producción de mercado en términos cualitativos. 4.2. La existencia de una producción de mercado en términos cuantitativos. 4.3. Tasas y PPCPNT ¿pueden ser precios económicamente significativos? 5. Contratos del sector público de larga duración y su financiación a través de pagos por los usuarios. 5.1. La financiación mayoritaria por el usuario como elemento diferenciador entre concesiones y colaboraciones público-privadas en términos de SEC-2010. 5.2. Pagos por los usuarios en contratos de larga duración y transferencia de riesgos y beneficios al operador privado. 6. Conclusiones. 7. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La suspensión en el año 2020 de las reglas fiscales, tanto a nivel europeo¹ como nacional², para hacer frente a la crisis de la COVID-2019, ha creado una flexibilidad presupuestaria inédita desde el endurecimiento del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) en 2011 y 2013 y la reforma del art. 135 Constitución Española y la aprobación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (en adelante, LOEPSF). Sin embargo, esta suspensión, si bien se ha prolongado por el inicio de la guerra en Ucrania³, es

¹ El 20 de marzo de 2020, se publicó la Comunicación de la Comisión al Consejo relativa a la activación de la cláusula general de salvaguardia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, recogida en el art. 5 Reglamento (CE) núm. 1466/97, en su versión tras la reforma de 2011. Pocos días después, el 23 de marzo de 2020, los Ministros de Hacienda de la UE aprobaron una Declaración manifestando estar de acuerdo con la evaluación de la Comisión respecto a la concurrencia de las condiciones para la activación de la citada cláusula.

² El 20 de octubre de 2020 el Congreso de los Diputados apreció por mayoría absoluta que existían las condiciones de excepcionalidad para suspender las reglas fiscales. A través de esta apreciación se dio cumplimiento al mandato del art. 135.4 CE que establece la cláusula de salvaguardia a nivel nacional.

³ El 26 de abril de 2023, la Comisión ha presentado una propuesta legislativa para llevar a cabo la reforma de las normas de gobernanza económica. En ella se precisa que los Estados miembros

solo temporal y, en 2024, Europa volverá a encarar el retorno de los objetivos de consolidación fiscal.

Paralelamente, el Consejo Europeo acordó la creación de un instrumento excepcional de recuperación⁴, conocido como *Next Generation EU*, cuya pieza central es el Mecanismo Europeo de Recuperación y Resiliencia (MRR)⁵. A través de este mecanismo, la Comisión pretende apoyar financieramente a los Estados miembros, a través, en gran medida, de la financiación de inversiones que permitan una recuperación resiliente, que fomente la transición ecológica y digital.

En este contexto es necesario reflexionar sobre la sostenibilidad financiera, a medio y largo plazo, de este conjunto de inversiones que se llevan a cabo en el marco del MRR, y que se unen a las preexistentes y a otras que puedan concluirse. Muchas de las infraestructuras, cuyo gasto de inversión se financia con el MRR, llevarán aparejado gasto corriente para su mantenimiento o para la ejecución de los servicios públicos a ellas asociados. Este gasto, como regla general, no será financiable, ni por su alcance temporal ni por el ámbito de elegibilidad, a través de los fondos del MRR.

El modo en cómo se diseñan las fórmulas de financiación puede reducir sustancialmente el impacto de una operación en la estabilidad presupuestaria de la Administración pública que la lleva a cabo. Queremos precisar que esta decisión se enmarca en la libertad de los Estados miembros tanto de autoorganización de su sector público, como de selección de las fórmulas de financiación de obras y servicios públicos⁶. A nuestro parecer, es necesario explorar cómo conjugar la libertad de elección del Estado de la fórmula de financiación con el margen de maniobra que, como analizaremos a lo largo de este trabajo, la normativa europea en materia de disciplina presupuestaria permite a los Estados miembros.

Debemos en este punto superar la presunción (ocasionada en gran medida por las prácticas contables oportunistas o con criterios de imputación incorrectos llevadas a cabo previamente por algunos Estados miembros) de que este análisis se enmarca, en todo caso, en lo que se ha denominado "contabilidad nacional

y la Comisión deberán alcanzar un consenso sobre la reforma antes de los procesos presupuestarios de los Estados miembros para 2024. Vid. COMISIÓN EUROPEA, *Communication on orientations for a reform of the EU economic governance framework*, COM (2022) 583 final, Bruselas 9.11.2022, p. 20.

Si bien las negociaciones sobre la reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (en adelante, PEC) se iniciaron incluso antes de la crisis de la COVID-19, sobre la evolución de este proceso de reforma y de la aplicación del PEC, vid. LARCH, M., BUSSE, M., GABRIJELCIC, M., JANKOVICS, L., MALZUBRIS, J.: "Análisis del marco presupuestario de la unión europea y su posible reforma: la disyuntiva entre reducir y compartir riesgos", *Papeles de Economía Española*, núm. 175, 2023, pp. 21 y ss.

4 A través del Reglamento (UE) núm. 2020/2094, de 14 de diciembre de 2020, por el que se establece un Instrumento de Recuperación de la Unión Europea.

5 Reglamento (UE) núm. 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021, por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

6 Las regulaciones europeas sobre contratación pública y disciplina presupuestaria no establecen mandatos específicos relativos a la autoorganización del sector público; es más, expresamente prevén la libertad de los Estados miembros para elegir el modo en que prestar sus servicios y ejercer sus competencias, sirva de ejemplo, el considerando 5 Directiva 2014/24/UE.

creativa”⁷. La evaluación de la opción más eficiente, también en términos de consolidación fiscal, supone que las consecuencias a nivel contable sean una variable más (no la única) que debe tomarse en consideración a la hora de adoptar la decisión sobre el modo cómo se presta o financia una determinada obra o servicio público⁸.

En la financiación de obras y servicios públicos se aprecia una tendencia creciente en los últimos años al recurso al pago por el usuario⁹, además, como observaremos a lo largo del trabajo, la existencia de pagos por el usuario es un elemento decisivo a la hora de determinar el impacto de un ente o una operación en los niveles de déficit y deuda públicos¹⁰.

En la esfera nacional, como es por todos conocido, existe una dilatada evolución jurisprudencial y un extenso análisis doctrinal sobre la naturaleza jurídica de los pagos por el usuario, en concreto sobre su calificación como tasas, tarifas, precios públicos o, las más recientes, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario (en adelante, PPCNT). En este trabajo no se aborda de forma específica la problemática relativa a la naturaleza jurídica de la prestación, no obstante, a lo largo del análisis se hará referencia a esta, puesto que el modo en que se configura la prestación, por ejemplo, su sujeción al principio de reserva de ley, su vinculación al principio de equivalencia de coste, o las limitaciones que puedan establecerse a su cuantía derivadas del principio de capacidad económica, son factores claves para determinar la incidencia del pago por el usuario en la esfera presupuestaria. Debemos precisar, en este momento inicial del estudio, ya en este momento inicial del estudio que los conceptos perfilados por el Tribunal de Justicia en el ámbito de la disciplina presupuestaria son conceptos funcionales, que tienen como principio central la prevalencia de la sustancia económica sobre la forma jurídica.

7 Sobre el concepto de “contabilidad nacional creativa”, *vid.* FREJ, L.: “Statistical Implications of the Stability and Growth Pact: Creative Accounting and the Role of Eurostat”, *Economics and Law Working Paper in Economics*, núm. 68, Goteborg University School of Business, 2007, pp. 56-57; KOEN, V. Y VAN DEN NOORD, P.: “Fiscal Gimmickry in Europe: One-Off Measures and Creative Accounting”, *OECD Economic Department*, 2004, p. 4.

8 Esta decisión, por supuesto, debe ir acompañada del más estricto cumplimiento de las obligaciones de transparencia y control de las potenciales obligaciones contingentes que puedan eventualmente afectar a la sostenibilidad financiera de la Administración pública a medio y largo plazo (arts. 12 a 14 Directiva 2011/85/UE, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros).

9 Esta tendencia se aprecia desde hace años a nivel internacional, a modo de ejemplo, en Estados Unidos de América, entre 1972 y 2002, los municipios redujeron sustancialmente su dependencia respecto de los impuestos sobre la propiedad (pasando de un 47% a un 29% de los ingresos), y este descenso se compensó con un aumento de la dependencia en los pagos por los usuarios (que pasaron de un 28% a un 43%), y en los impuestos generales, como el impuesto sobre las ventas (que pasaron de un 26% a un 31%). *Vid.* PAGANO, M. A.: “United States of America”, en *Local government and metropolitan regions in federal systems*, N. C. Steytler (ed. lit.), John Kincaid (ed. lit.), Queen’s University, 2009, pp. 374-375.

10 Junto al pago por el usuario encontramos otros factores (como la competencia con operadores privados o la existencia de procesos de licitación) cuya concurrencia favorece la no consolidación de la operación. No obstante, por el objeto de este trabajo no abordaremos su examen de forma específica.

Este trabajo se estructura en tres partes, diferenciadas en función de quién percibe el pago por el usuario por la prestación de servicios públicos. En términos generales, el perceptor de los pagos del usuario puede ser: una institución sin fines de lucro de naturaleza privada (en adelante, ISFL), una entidad pública (con personalidad jurídica diferenciada) o una entidad privada. Excluimos los supuestos en los que el servicio se presta directamente por la Administración con sus propios medios, dado que en ellos no hay dudas sobre su incidencia a nivel presupuestario. Si el pago por el usuario se efectúa a una ISFL o una entidad pública con personalidad jurídica diferenciada, este pago, como observaremos en los apartados tercero y cuarto, incide en la inclusión de la entidad en el sector público a efectos de consolidación fiscal.

Por último, si el pago por el usuario se efectúa a una entidad privada, cuestión que abordaremos en el quinto apartado de este trabajo, es probable que la prestación de ese servicio se enmarque en la ejecución de un contrato entre el operador y la Administración pública. Normalmente serán contratos de concesión de obras (art. 14 Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, en adelante, LCSP), concesión de servicios (art. 15 LCSP) o contratos de servicios (art. 17 LCSP). De nuevo, la financiación directa de la operación por el usuario, y no por la Administración (por ejemplo, a través de sistemas de "peaje en la sombra") será un elemento decisivo para la calificación del contrato en términos presupuestarios y para la inclusión, o exclusión, del activo y pasivo derivados de él en el balance público.

2. UNA CUESTIÓN PREVIA: EL SECTOR ADMINISTRACIONES PÚBLICAS EN TÉRMINOS DE SEC-2010

Para poder comprender el papel de los pagos por el usuario en el ámbito presupuestario es necesario previamente describir, de forma sucinta, cómo se configura el sector público a efectos de disciplina presupuestaria.

Las normas de control de la disciplina presupuestaria, tanto europeas como nacionales, contienen remisiones al Sistema Europeo de Cuentas (en adelante, SEC) a efectos de determinar sus conceptos. El SEC en vigor es el SEC-2010, aprobado por el Reglamento (UE) núm. 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (en adelante, Reglamento del SEC-2010 o, simplemente, SEC-2010).

En términos de SEC-2010, existen cinco sectores institucionales nacionales mutuamente excluyentes entre sí: sociedades no financieras (S.11); instituciones financieras (S.12); Administraciones públicas (S.13); hogares (S.14); e instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares, ISFLSH (S.15). Todos los entes han de incluirse en uno de estos sectores de forma independiente si son una unidad institucional; y, en caso de no tener la condición de unidad institucional, deben incluirse en el sector en el cual se incluye la unidad institucional que les controla.

El concepto “Administraciones públicas” (S.13) es uno de los conceptos claves del SEC, puesto que determina el conjunto de entes cuyos niveles de déficit y deuda consolidarán en el balance público (elemento subjetivo). A su vez, a nivel nacional, el sector Administraciones públicas en términos de SEC constituye el ámbito subjetivo de la LOEPSF (art. 2.1 LOEPSF).

El SEC-2010 establece tres criterios para poder determinar si una entidad se encuentra clasificada dentro del sector “Administraciones públicas” (S.13). Estos son: si la entidad tiene la condición de unidad institucional (es decir, tiene “*autonomía de decisión en el ejercicio de su función principal*”, apartado 2.12 SEC-2010); si la unidad está controlada o no por el Gobierno (control entendido como “*la capacidad para determinar la política general o el programa de una unidad institucional*”, apartado 1.36 SEC-2010); y, finalmente, si la unidad institucional es, o no, productor de mercado (actividad “de mercado” es aquella en la que “*los vendedores tratan de aumentar al máximo sus beneficios a largo plazo; y los compradores tratan de aumentar al máximo su utilidad habida cuenta de sus recursos limitados*”, apartado 1.37 SEC-2010). El examen de estos tres criterios se conoce como “test para la clasificación sectorial de entes”.

El análisis de estos tres criterios debe llevarse a cabo en este orden y de forma sucesiva, dado que, del examen del primer criterio, si la entidad no es una unidad institucional, esta debe clasificarse directamente en el sector “Administraciones públicas”. Por el contrario, es posible que una entidad, considerada unidad institucional, esté controlada por el Gobierno (segundo criterio), pero si dicha entidad de naturaleza pública tiene una actividad “de mercado”, se clasifique fuera del sector Administraciones públicas, concretamente, en el sector sociedades no financieras (S.11) o financieras (S.12), según la naturaleza de la actividad que la entidad lleva a cabo.

Debemos precisar que, en términos generales, el SEC-2010 ha introducido nuevas precisiones en cada uno de los criterios que suponen su endurecimiento y, en consecuencia, una ampliación del alcance del sector “Administraciones públicas”¹¹. Además, la interpretación extensiva de los criterios del SEC-2010 llevada a cabo por Eurostat (Oficina Estadística de la Unión Europea) está siendo también decisiva en este proceso¹².

11 Se parte de la concepción de que la proliferación de entes públicos instrumentales incide negativamente en la consecución de los objetivos de disciplina presupuestaria. Vid. SANTIAGO IGLESIAS, D.: “La transformación del sector empresarial local: prospectiva de las sociedades municipales en el actual contexto de la crisis económica”, *Anuario de Derecho Municipal* 2012, núm. 6, Madrid, 2013, pp. 103 y ss. DÍEZ SASTRE, S.: “Formas y estructuras organizativas de la Administración de los contratos públicos en el Mercado Interior europeo”, en Observatorio de los Contratos del Sector Público, GIMENO FELIÚ, J. M.^a (dir.), Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2015, pp. 55 y ss.

12 El ámbito del sector Administraciones públicas es uno de los elementos más controvertidos en la aplicación de las cuentas nacionales, puesto que como apuntan LEQUILLER y BLADES “*suele haber muchas unidades, especialmente en Francia, que están situadas “en la frontera” entre lo público y lo privado o, empleando la expresión propia de las cuentas nacionales, en la frontera “entre los sectores de mercado y no de mercado*”. Vid. LEQUILLER F. y BLADES, D.: *Comprendiendo las cuentas nacionales*, OCDE, 2009, p. 323.

Por último, hay que tener en cuenta que en los conceptos de déficit y deuda públicos en términos de SEC-2010 no solo se contabilizan los activos y pasivos de los entes que integran el sector Administraciones públicas, existen también otras operaciones (como determinados contratos de larga duración) cuyos activos y pasivos, a pesar de ser de titularidad jurídica, al haber sido suscritos por el operador privado para acometer la obra y prestar el servicio ("propiedad jurídica"), deben contabilizarse en el balance público si el sector Administraciones públicas asume la mayor parte de los riesgos y beneficios de la operación ("propiedad económica").

3. INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO (ISFL) Y FINANCIACIÓN MAYORITARIAMENTE PÚBLICA

El recurso a ISFL, a través de la suscripción de convenios con las Administraciones públicas, ha sido determinante para la prestación de algunos servicios públicos como la sanidad o la educación, especialmente, en algunas Comunidades Autónomas. Si bien los pagos a estas entidades por parte de las Administraciones públicas para sufragar el coste de los servicios desarrollados en el marco del Convenio, obviamente, incrementan el déficit público de la Administración que lo suscribe, los potenciales niveles de déficit y deuda de la propia ISFL no inciden en el balance público, puesto que estas entidades están clasificadas fuera del sector Administraciones públicas, en concreto, en el sector de las ISFL (S.15).

El principal motivo de la no consolidación de las ISFL es la naturaleza privada de la entidad. Con anterioridad a la entrada en vigor del SEC-2010, el elemento central para determinar la naturaleza pública o privada de una entidad era el relativo al nombramiento de sus administradores (patronos en el caso de las ISFL). En aplicación de este criterio, al estar sus patronatos formados mayoritariamente por miembros designados por el sector privado, estas entidades se consideraban privadas¹³. Sin embargo, tras la aprobación del SEC-2010, cada vez más la naturaleza privada de muchas ISFL está siendo cuestionada, puesto que la existencia de control público (entendido como *"la capacidad de determinar la política general o el programa"* de la entidad) se determina no solo por la configuración de los órganos de dirección de la entidad, sino por un conjunto de indicadores más amplio.

3.1. INDICADORES DE CONTROL PÚBLICO DE UNA ISFL

Con carácter general, las ISFL tienen la condición de unidad institucional autónoma, puesto que tienen *"autonomía de decisión en el ejercicio de su función principal"*, apartado 2.12 SEC-2010. Esto supone que superan el primero de los criterios

¹³ En concreto, de forma previa al SEC-2010, el SEC-95 (Reglamento (CE) núm. 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales de la Comunidad) en su apartado 2.26 SEC-95 establecía que *"El control se define como la capacidad para determinar, en caso necesario, la política general o el programa de una unidad institucional mediante el nombramiento de los administradores apropiados"*.

del test para la clasificación sectorial de entes. Sin embargo, las dudas surgen respecto al segundo criterio, dado que, como hemos señalado, el apartado 2.39 SEC-2020 ha introducido un conjunto de indicadores para determinar la existencia de control público de una ISFL. Los citados indicadores son: a) *nombramiento de responsables*; b) *otras disposiciones del instrumento habilitante, como las obligaciones establecidas en el estatuto de la ISFL*; c) *acuerdos contractuales*; d) *grado de financiación*; e) *exposición al riesgo*¹⁴.

A su vez, el 20.309 SEC-2010 establece nueve indicadores para determinar la existencia de control público de una sociedad: “a) *Derechos de designación, veto o destitución de la mayoría de los funcionarios, miembros del consejo, etc.*; b) *Derechos de designación, veto o destitución del personal clave*; c) *Derechos de designación, veto o destitución de la mayoría de los nombramientos en los principales comités de la entidad*; d) *Propiedad de la mayoría de los derechos de voto*; e) *Derechos vinculados a opciones y acciones especiales*; f) *Derechos de control mediante acuerdos contractuales*; g) *Derechos de control por acuerdos/permiso para solicitar préstamos*; h) *Control a través de una regulación excesiva*; i) *Otros*. Si bien el apartado 20.309 SEC-2010 hace referencia a las sociedades, el Tribunal de Justicia ha precisado que “es aplicable a cualquier unidad institucional, con independencia de su forma jurídica” [apartado 36, Sentencia Tribunal de Justicia de la UE –en adelante STJUE–, de 11 de septiembre de 2019, *Federazione Italiana Golf (FIG)/Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), Ministero dell’Economia e delle Finanze (C-612/17), Federazione Italiana Sport Equestri (FISE)/Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT) (C-613/17)*, en adelante, STJUE FIG y FISE c. ISTAT¹⁵], por tanto, se aplicarán también a las ISFL.

En relación con el modo en que deben aplicarse los citados indicadores, el apartado 2.38 del SEC-2010 precisa que “un único indicador puede bastar para determinar el control en algunos casos”. Estamos, por tanto, ante un análisis marcadamente casuístico, como refleja el apartado 20.310 SEC-2010 al señalar que “Cada caso de clasificación debe ser juzgado por sí mismo, y algunos de estos indicadores pueden resultar irrelevantes para cada caso concreto”. Ahora bien, el apartado 20.310 SEC-2010 introduce mayor nivel de concreción al afirmar que “Algunos indicadores, como los del punto 20.309, letras a), c) y d), son suficientes por sí mismos para establecer que existe control. En otros casos, una serie de ellos puede indicar colectivamente que existe control”.

Bajo la vigencia de los nuevos indicadores de control, algunas autoridades estadísticas nacionales, respaldadas por Eurostat, han iniciado la reclasificación de algunas ISFL en el sector Administraciones públicas. En particular, los indicadores de control que están invocándose para considerar que las ISFL están controladas por el sector Administraciones públicas son: los indicadores b), c), d) y e) del apartado 2.39 SEC-2010 y el indicador h) del apartado 20.309). Como observamos, varios de estos indicadores hacen referencia a aspectos relacionados con la financiación de la ISFL, de este modo, el control por parte de las Administraciones

¹⁴ Los indicadores de control de ISFL también se recogen en los mismos términos en el apartado 20.15 SEC-2010.

¹⁵ ECLI:EU:C:2019:705

públicas ya no se infiere solo de aspectos orgánicos o regulatorios, sino también económicos. Una vez afirmada la naturaleza pública de la ISFL, al ser una entidad sin ánimo lucro, casi por definición, su actividad no se considera de mercado en términos de SEC-2010 y, por tanto, no dará cumplimiento al tercer criterio del test para la clasificación de entes. Esto hace que se clasifique junto al ente que la controla, es decir, la Administración pública correspondiente.

Debemos destacar que la principal oposición a estas reclasificaciones ha venido, en muchas ocasiones, por parte de las propias ISFL (como sucede en STJUE FIG y FISE c. ISTAT, relativa al control de asociaciones deportivas italianas y la STJUE *SeGEC y otros*, de 28 de abril de 2022, asunto C-277/21¹⁶, sobre el control público de escuelas concertadas en Bélgica). No puede obviarse que la inclusión de una ISFL en el sector Administraciones públicas no solo tiene consecuencias para la Administración pública en cuyo balance se integrarán las cuentas de la entidad (para esta Administración el impacto de la reclasificación será mayor o menor en función del déficit y la deuda acumulados en las cuentas de la ISFL), sino que también puede llevar aparejadas una serie de restricciones para la propia entidad. Esta última ve alterado su régimen jurídico, pasando de ser una entidad privada a una entidad que se integra en el sector Administraciones públicas, con las oportunas limitaciones en ámbitos como el control financiero, la gestión económica y presupuestaria, e incluso en materia de contratación de personal. Por estos motivos, muchas entidades, contrarias a su reclasificación en el sector Administraciones públicas, han recurrido este acto en la vía judicial interna. Por su parte, algunos tribunales, como el *Conseil d'État* belga o la *Corte dei conti* italiana, han planteado cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia sobre la interpretación de algunas disposiciones del SEC-2010, esencialmente, sobre el concepto de control público y sus indicadores.

3.2. EXISTENCIA DE CONTROL DE UNA ISFL A TRAVÉS DE SU FINANCIACIÓN: EL CONCEPTO DE "PRESTACIÓN PÚBLICA" EN TÉRMINOS DE SEC-2010

A lo largo de la resolución de estas cuestiones prejudiciales, en particular, en la tercera cuestión prejudicial planteada por la *Corte dei conti* italiana en la STJUE FIG y FISE c. ISTAT, el TJUE evalúa en qué medida la fórmula de financiación de ambas fundaciones supone la existencia de control público, en aplicación del indicador relativo al "*grado de financiación*" (apartados 2.39 y 20.15 letra d) SEC-2010). Un elemento clave en este examen es determinar la naturaleza, pública o privada, de las cuotas de afiliación de los particulares, principal fuente de financiación de estas federaciones (un 60% de sus ingresos). Las cuotas de los afiliados tienen carácter obligatorio para todo aquel que desee practicar una actividad deportiva encuadrada en la correspondiente federación deportiva nacional en su dimensión pública. A las cuotas se adicionan los ingresos obtenidos mediante las contribuciones anuales del Comité Olímpico Nacional Italiano (en adelante,

¹⁶ ECLI:EU:C:2022:318

CONI), que ascienden, aproximadamente, al 30% de sus ingresos, y los ingresos derivados de las competiciones nacionales e internacionales, la publicidad y los patrocinadores (que constituyen el 10% restante).

Las posiciones del Abogado General Hogan y el TJUE en el caso FIG y FISE c. ISTAT son en gran medida coincidentes, no obstante, el principal punto de divergencia entre ambos es el relativo a la naturaleza de las prestaciones patrimoniales sufragadas por los particulares. Abordamos a continuación los argumentos apuntados por ambos.

a) *Los pagos por el usuario como pagos contractuales de naturaleza estrictamente privada: la posición del Abogado General Hogan*

En sus Conclusiones del 28 de febrero de 2019, el Abogado General Hogan afirma que los pagos derivados de las cuotas de afiliación a las asociaciones deportivas (por más que estas últimas se encuentran en una posición de monopolio en sus respectivos sectores deportivos) son pagos contractuales de naturaleza estrictamente privada, que se sufragan a cambio de los servicios prestados, en la medida en que el golf y los deportes hípicos son deportes voluntarios y las cuotas de afiliación representan pagos recibidos de los hogares¹⁷.

La posición del Abogado General en este punto es coincidente con la opinión del órgano jurisdiccional remitente (la *Corte dei conti* italiana), pero discrepante de las apuntadas por la Comisión, el ISTAT y el Ministerio Fiscal italiano. En concreto, la Comisión, en sus observaciones escritas ante el TJUE, señala como elemento decisivo para la calificación como “*aportaciones de carácter público*” de las afiliaciones, la existencia de una situación de monopolio, puesto que “*solo las personas registradas en la FIG y en la FISE pueden practicar el deporte que les interesa*” a nivel federado¹⁸. Por tanto, la Comisión infiere la nota de coactividad de la mera existencia de una situación de monopolio, con independencia del carácter no indispensable del servicio. En este punto, a nuestro parecer, la Comisión aplica un criterio muy similar al fijado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, en la que estableció que “*deben considerarse coactivamente impuestas las prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho. Aunque el nivel de coactividad que deriva del monopolio público sea ciertamente menor que el que resulta del carácter imprescindible de los bienes, servicios y actividades que generan la prestación*”; afirmando, del mismo modo que la Comisión, que “*aunque los servicios o las actividades no sean obligatorias, ni imprescindibles, lo cierto es que si sólo son los Entes públicos quienes los prestan, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación*” (STC 185/95, FJ 3º).

El segundo elemento determinante en las Conclusiones del Abogado General Hogan para calificar los pagos de los afiliados a las ISFL como pagos contractua-

17 Apartado 58 Conclusiones Abogado General Hogan.

18 Apartados 57 y 58 Conclusiones Abogado General Hogan.

les de naturaleza privada –que no pueden asimilarse a los ingresos procedentes de la financiación pública–, es que estos últimos se sufragan a un ente (*a priori*) privado, y no a un ente público en términos de SEC-2010.

En el ámbito interno la posibilidad de considerar los ingresos obtenidos por un ente privado como ingresos públicos se ha descartado ampliamente, en la medida en que el ingreso público “*se justifica, básicamente, por la necesidad de financiar los gastos públicos, finalidad que se ha asociado tradicionalmente a la concepción de la actividad financiera como una actividad instrumental, dirigida a poner al servicio de la Administración unos ingresos con los que ésta pudiera realizar directamente la satisfacción de fines públicos*”¹⁹. En la actualidad, atenuada la nota de instrumentalidad del ingreso público, la exclusión del concepto de ingreso público de las prestaciones obtenidas por un ente privado (o una Administración pública diferenciada²⁰) se deriva, a nuestro parecer, esencialmente, del hecho que las mismas no generan entradas o flujos de dinero²¹ que figuren en el estado de ingresos de los presupuestos²².

Paralelamente, en relación con la naturaleza de la prestación que percibe un sujeto privado, el Tribunal Constitucional, en la sentencia 182/1997, al analizar la

19 Vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G.: “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 32ª Ed., Tecnos, 2021, pp. 45 y 46.

20 En este punto hacemos referencia a un concepto de ingreso público presupuestario, que difiere del concepto de fondos públicos a efectos de control del gasto público, como puede ser en términos de fiscalización o enjuiciamiento de la responsabilidad contable por el Tribunal de Cuentas. Tal como establece la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (entre otras, sentencia 2/2009, de 18 de febrero, “*lo que determina la naturaleza pública de los fondos es que los mismos forman parte del patrimonio de una entidad pública o de un ente con personalidad pública (...) con independencia de que se rija por normas de Derecho público o Derecho privado*”). Por tanto, somos contrarios a manejar este concepto de fondos públicos (a efectos de control del gasto público o efectos penales) para analizar la naturaleza de los ingresos derivados de las PPCPNT, como sí llevan a cabo algunos autores, vid. SANZ GÓMEZ, R.: “Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 191, 2021, pp. 183-232.

21 Como afirma PALAO TABOADA, los ingresos públicos “son entradas de dinero en el patrimonio de un ente público con el fin de allegar recursos para la cobertura de sus gastos”. Vid. PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario. Introducción. Derecho presupuestario. Ingresos públicos no tributarios*, Colex, 1985, pp. 241 y 242.

22 Vid. ORTIZ CALLE, E.: “Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2018, pp. 47-74 (p.14 versión online). Sobre la exclusión del concepto de ingresos públicos se pronuncian también, GÓMEZ-FERRER RINCÓN, R.: “Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria”, en “Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos”, LÓPEZ-RAMÓN, F. (Dir), Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo, INAP, 2015, pp. 33 y 34. FALCÓN Y TELA, R.: “Las tarifas que abonan los usuarios de un servicio público como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias”, *Quincena Fiscal*, núm. 5/2018, p. 9-18 (p. 6 versión online).

Algunos autores, por el contrario, han calificado como ingresos de Derecho público los obtenidos de forma coactiva por empresas públicas (de capital íntegramente público o economía mixta), o entidades privadas (gestión indirecta), infiriendo la calificación de ingresos de Derecho público del concepto, las normas y las prerrogativas de los derechos de naturaleza pública de la Hacienda pública de los arts. 5.1, 6.1, 10.1 y 11.2 LPG. Vid. ACÍN FERRER, A.: “Ordenanzas no fiscales. Las prestaciones de carácter público no tributario”, *La Administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, núm. 12, 2018, pp. 28-39 (pp. 8 y 9 versión online).

naturaleza tributaria de la prestación por incapacidad laboral transitoria que correspondía abonar por los empresarios al trabajador, afirmó que “(...) Sin que sea necesario entrar aquí en mayores precisiones, baste decir que los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 C.E.). Siendo los trabajadores –y no los entes públicos– los destinatarios de los pagos que los empresarios deben satisfacer cada vez que se den las condiciones que recoge el decreto ley, la naturaleza tributaria de dicha prestación patrimonial debe descartarse a radice” (FJ 15º).

A su vez, y concluyendo su razonamiento, el Tribunal Constitucional, señala que estaremos frente a unas prestaciones patrimoniales de carácter público cuando exista una imposición coactiva de la prestación, “con independencia de la condición pública o privada de quién la percibe”, en la medida en que “tenga una inequívoca finalidad de interés general” (FJ 15º segundo párrafo STC 182/1997). La utilización de la prestación en relación con los intereses públicos, como analizaremos, será un elemento central para determinar la naturaleza pública de la prestación sufragada por el usuario para el TJUE (FIG y FISE c. ISTAT, apartado 98). Ahora bien, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias no supondrán una fórmula de ingreso público (STC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3º; STC 167/2016, de 6 de octubre, FJ 4 y, finalmente, STC 63/2019, de 9 de mayo, FJ 5º).

Por su parte, a nivel europeo, la aplicación del SEC-2010 no solo permite que la financiación obtenida a través de cuotas por un ente privado sea considerada financiación de naturaleza pública, sino que la financiación mayoritariamente pública, en concurrencia con otros indicadores²³, puede suponer la inclusión en el sector Administraciones públicas de la entidad privada perceptora de las cuotas, al considerar que esta se encuentra controlada por las Administraciones públicas. Así, para la Comisión, y como veremos también para el TJUE, la naturaleza pública de la prestación sufragada por los usuarios puede acabar suponiendo la naturaleza pública de la propia entidad en términos de consolidación²⁴. Correlación que ya había sido apuntada por el TJUE en el ámbito de la contratación pública, al atribuir la condición de poder adjudicador a una entidad cuya financiación es mayoritariamente pública²⁵.

23 Como ejemplifica la sentencia FIG y FISE c. ISTAT, como el indicador relativo al control a través de “grado de financiación” (letra d) apartado 2.39 SEC-2010) no es uno de los indicadores que por sí mismos son suficientes para afirmar la existencia de control público de la entidad, este debe concurrir con otros indicadores de control para que la entidad sea de naturaleza pública (apartado 20.310 SEC-2010).

24 MARTÍN JIMÉNEZ se pronuncia a favor de un concepto amplio de “ente público”, a pesar de que “ello implique que el concepto constitucional de tributo abarque figuras no consideradas tradicionalmente como tales”. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 106, 2000, pp. 187-193, en concreto, p. 193.

25 El TJUE ha considerado que poseían la condición de poder adjudicador entes financiados mayoritariamente con prestaciones públicas, al estar estas impuestas por ley y no ser resultado de una transacción contractual celebrada entre estos organismos y los consumidores (STJUE, de 13 de diciembre de 2007, Asunto C-337/06 *Bayerischer Rundfunk* y otros contra GEWA. ECLI:EU:C:2007:786. Sentencia relativa a la calificación como poder adjudicador de las agencias de radiodifusión alemanas).

En síntesis, para la Comisión y el TJUE, en la esfera presupuestaria, la naturaleza pública o privada de la entidad que presta el servicio es indiferente para determinar la naturaleza de la prestación. En este punto, se aprecia la coincidencia con la doctrina del Tribunal Supremo, fijada en la sentencia de 12 de noviembre de 2009, recurso 9304/2003 (ECLI:ES:TS:2009:8294), en la que, modificando su doctrina precedente, afirma que *“la forma de gestión del servicio no afectaba a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión”*²⁶. Esta jurisprudencia, como es sabido, ha sido superada con la aparición de las PPCPNT, cuya incidencia en términos presupuestarios será analizada con posterioridad en este trabajo.

En aras de corroborar la naturaleza privada de los pagos que los afiliados sufragar a las Federaciones deportivas, el Abogado General apunta que en ellos no concurren las notas de los gravámenes de carácter público parafiscal. Estas últimas son: ser recaudados de forma obligatoria, no en virtud de un acuerdo contractual sino de Derecho público; y su impago acarrear sanciones administrativas o incluso penales. En este sentido, las ISFL no tienen la potestad para exigir el pago de las afiliaciones al margen de los instrumentos procesales que ofrece el Derecho privado²⁷.

Frente a este argumento del Abogado General, la Comisión y el TJUE, consideran que la inexistencia de un régimen de Derecho público no puede excluir, en todo caso, la naturaleza pública de la prestación (e incluso la existencia de un “impuesto”²⁸)²⁹. En términos de SEC-2010, cabe la posibilidad de que existan prestaciones públicas (e incluso impuestos - *taxes*) cuya exacción no se lleve a cabo mediante el empleo de los privilegios de los que es titular la Administración cuando actúa en aras del interés general. Ahora bien, lo anterior no implica que en términos de SEC-2010 el ente privado posea las potestades o privilegios propios de la Administración³⁰, puesto que, como Eurostat precisa, si la prestación acaba

26 Sobre la irrelevancia de la forma de gestión para la determinación de la naturaleza de la prestación, se pronuncia también el Tribunal Constitucional, sentencia 102/2005, de 20 de mayo, sobre las tasas portuarias. Y, de nuevo, el Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 1 de marzo de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:1356), en la que afirmó la naturaleza jurídica de tasa de la prestación por el servicio de depuración de aguas residuales, con independencia de que este servicio fuera prestado por una entidad privada, en concreto, en régimen de concesión. La vigencia de esta interpretación, tras la supresión del párrafo final del art. 2.2 a) LGT, por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, fue confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de noviembre de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:5037).

27 Apartado 60 Conclusiones Abogado General.

28 El SEC-2010 hace referencia a *“tax”* cuya traslación a nivel interno es “impuesto”.

29 La ausencia de correlación entre coactividad y existencia de un régimen jurídico de Derecho público se refleja en el art. 27 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, cuando establece que *“las deudas por precios públicos podrán exigirse mediante el procedimiento de apremio”*.

30 En este sentido, a nivel nacional, TORNOS MÁS afirma que *“solo cabría la existencia de una tasa en caso de que el gestor privado actuara como mero colaborador de la Administración, sin que tal colaboración implique nunca ejercicio de autoridad (ejercicio de la vía de apremio), de modo que el ente privado ingresa directamente la recaudación del tributo en la cuenta correspondiente de la Tesorería municipal con la periodicidad que indicara la Entidad Local”*. Vid. TORNOS MÁS, J.: “Regulación de precios y tarifas”, en *Derecho de la regulación económica. Fundamentos e instituciones de la regulación*, MUÑOZ MACHADO, S. y ESTEVE PARDO, J. (Dirs.), Iustel: Universidad Complutense de Madrid, Instituto Universitario de Investigación Ortega y Gasset Madrid, Madrid, 2009, p. 546.

considerándose un impuesto (*tax*), cabrán dos opciones: la primera, que la entidad sea reclasificada en el sector Administraciones públicas; y, la segunda, que la obtención de estos pagos, en términos de SEC-2010, se redirija a través de las Administraciones públicas, puesto que *“solo estas últimas tienen la facultad de recaudar impuestos”*³¹.

De nuevo, consideramos interesante traer a colación la jurisprudencia fijada por el Tribunal Constitucional en la sentencia 185/1995. En ella se afirmaba que la existencia de *“determinadas potestades exorbitantes en caso de incumplimiento de la obligación –como son ciertas facultades derivadas de la ejecutoriedad y la autotutela–, tiene un relieve secundario en orden a determinar el grado de coactividad de las prestaciones pecuniarias”*. En el citado pronunciamiento, el Tribunal Constitucional lleva a cabo estas afirmaciones para señalar que la existencia de *“un régimen jurídico de Derecho público no es suficiente por sí solo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación de carácter público”*. La idea que subyace en el posicionamiento de la Comisión y el TJUE es coincidente, a nuestro parecer, con lo expresado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 185/1995, al considerar que la existencia de un régimen de Derecho público *“tiene un relieve secundario en orden a determinar el grado de coactividad de las prestaciones pecuniarias”* (STC 185/1995, FJ 3º).

El último argumento del Abogado General para negar que las afiliaciones tengan la naturaleza de gravámenes de carácter público y parafiscal es que su cuantía se fija en atención al uso efectivo o el coste de los servicios prestados por la organización de que se trate. La consideración, o no, de la afiliación como la contrapartida del disfrute efectivo de los servicios prestados por la federación (*“ventas de servicios”*) será otro punto de divergencia entre el Abogado General y el TJUE, como analizaremos en el siguiente apartado.

Al respecto, debemos precisar que, en términos de SEC-2010, la vinculación al uso efectivo o coste del servicio es un factor determinante para diferenciar las *“ventas de servicios”* de los impuestos (*taxes*), pero no para diferenciar las *“ventas de servicios”* de las tasas (*fees*), puesto que en ambos casos (*“ventas de servicios”* y tasas) se entiende que se adquieren servicios³². Así, los pagos por la provisión de servicios a las Administraciones públicas *“deben tratarse como compras de servicios a las Administraciones públicas, en vez de como pago de impuestos, a menos que los pagos no guarden la menor proporción con los costes de la provisión de servicios”* (apartado 4.79 d) SEC-2010)³³.

31 EUROSTAT: *Manual on Government Deficit and Debt. Implementation of ESA 2010*, 2022 edition, Luxemburgo, 2023 (en adelante, *Manual del SEC-2010*), pp. 44. La redirección de la operación a la Administración sitúa al ente privado en una posición de colaborador, que percibe la prestación en nombre de la Administración. Esta estructura del SEC-2010 refleja, en términos de flujos económicos, la idea apuntada por TORNOS MÁS sobre la única posibilidad de que el ente privado percibiera una tasa (vid. *supra* nota al pie núm. 30).

32 Las potenciales incidencias en términos de SEC-2010 de la naturaleza jurídica de la prestación (pudiendo ser tasa, precio público o PPCPNT) las analizaremos en el apartado 4 de este trabajo.

33 Un caso paradigmático de prestaciones que, en términos de SEC-2010, se encuentra en la frontera entre impuestos y *“ventas de servicios”*, son las retribuciones de los usuarios a las televisio-

b) Los pagos por el usuario como prestaciones de naturaleza pública y fuente de financiación pública: la posición del TJUE (Sentencia FIG y FISE c. ISTAT)

Al analizar las cuotas que sufragan los afiliados a las Federaciones Deportivas, el TJUE señala que, a pesar de su aparente naturaleza de pagos privados de carácter sinalagmático (postura defendida por el Abogado General Hogan), estas poseen naturaleza pública. En este punto, el TJUE sigue el bagaje interpretativo de la Comisión, al cual se alinea también ISTAT (Oficina Estadística de Italia). El argumento central es la aplicación del principio de sustancia sobre forma (apartados 1.90 y 20.164 del SEC). En concreto, el TJUE señala que para determinar la naturaleza, pública o privada, de las cuotas no solo debe tomarse en consideración la naturaleza privada del deudor (los afiliados) o su calificación en el Derecho nacional, sino también otros elementos como: *"el contexto en el que se inscriben, su utilización en relación con los intereses públicos a los que pueden vincularse, su carácter obligatorio o facultativo, el hecho de que constituyan o no la contrapartida del disfrute efectivo de los servicios prestados por la entidad de que se trate y la autonomía de que dispone dicha entidad para fijar su importe"* (apartado 98 STJUE FIG y FISE c. ISTAT).

En este sentido, a nivel nacional, algunos autores se han pronunciado a favor de conceptos de contornos amplios y naturaleza funcional, independientes a la forma de gestión del servicio o la naturaleza del sujeto, en su caso para su sometimiento al principio de capacidad económica^{34 y 35}. Estas nociones de carácter

nes y radios públicas. Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, cit., pp. 43 y 44. Este tipo de prestaciones son objeto de análisis en el caso de las agencias públicas de radiodifusión alemanas. En su Decisión Eurostat concluye la naturaleza de impuestos de los pagos de las licencias que sufragan los usuarios, en la medida en que su pago debe llevarse a cabo, salvo en algunas excepciones, para tener el dispositivo de recepción. Los usuarios, a pesar de que opten por los servicios de radiodifusión privados, deben pagar la tasa para tener el aparato receptor y, por tanto, deben seguir contribuyendo a la financiación de las Agencias de radiodifusión públicas. Por ello, Eurostat considera que el pago de las licencias es de carácter obligatorio y no la venta por un servicio. Vid. EUROSTAT: *Request for advice Sector - classification on the German public broadcasting agencies*, 5 de julio de 2018, Luxemburgo, 2018, p. 13. Su consideración como prestaciones públicas, y no como ventas, ya supuso la calificación como poder adjudicador por el TJUE de las agencias de radiodifusión alemanas (vid. *supra* nota al pie núm. 25).

34 Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 106, 2000, p.196 (sobre el concepto amplio de ente público p.185). Por su parte, LOZANO SERRANO afirma que *"restringir ahora el concepto de tributo a los ingresos de entes públicos, con un criterio estrictamente subjetivo, significaría volver atrás sobre la evolución doctrinal y normativa que permitió reordenar la parafiscalidad y asentar el dominio del Derecho sobre la financiación pública, basándose, precisamente, en superar la noción jurídico-formal de tributo y de gasto público para sustentar una noción sustantiva o material de ambos"*. Vid. LOZANO SERRANO, C.: "Calificación como tributos o como prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 116, 2002, p. 671.

35 Estos conceptos, fijados ahora por el Tribunal de Justicia a nivel presupuestario, han sido criticados por diferentes autores. Algunas de las críticas han sido que estos conceptos no tienen un apoyo en la Constitución o la carencia de utilidad en términos jurídicos. Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "La irrelevancia jurídica del concepto "constitucional de tributo", *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2004, versión

sustantivo-material (que superan los aspectos jurídico-formales) se asemejan a los conceptos derivados de la metodología SEC-2010, la cual, como hemos apuntado, tienen como principio “inherente” el principio de sustancia sobre forma³⁶. El TJUE diseña conceptos jurídico-financieros funcionales, puesto que, no podemos obviar, estamos frente a una metodología que persigue la elaboración de datos estadísticos homogéneos por parte de todos los Estados miembros. Por ello, para su correcta aplicación es necesario prescindir de las singularidades que se derivarían de los conceptos jurídicos nacionales.

Entrando en el análisis del caso concreto, el TJUE destaca cuatro aspectos para calificar las afiliaciones a las federaciones como prestaciones de naturaleza pública: En primer lugar, la FIG y la FISE se encuentran en una situación de monopolio en sus respectivas disciplinas deportivas, en la medida en que la práctica de ese deporte en la dimensión pública está sometida a su autoridad. En segundo lugar, las federaciones desarrollan una función pública consistente en la organización regular de competiciones, la preparación para los Juegos Olímpicos y la actividad deportiva de alto nivel. En tercer lugar, dada la situación de monopolio descrita, el pago de las cuotas tiene carácter obligatorio para todo aquel que desee practicar, en la dimensión pública, la actividad deportiva encuadrada en la correspondiente federación. En cuarto lugar, las cuotas no constituyen necesariamente la contrapartida del disfrute efectivo de los servicios prestados por la federación, en la medida en que no todos los afiliados practican la actividad deportiva de que se trate en su dimensión pública (apartado 99 STJUE FIG y FISE c. ISTAT).

Junto a estos cuatro argumentos, el TJUE cuestiona la total autonomía de las federaciones deportivas italianas ecuestre y de golf para fijar el importe de las cuotas que pagan sus federados. Esta independencia había sido justamente apuntada por la FIG a lo largo de la vista ante el TJUE. Para el TJUE, una total independencia a la hora de fijar las cuotas podría impedir que se considerase que estas federaciones están en una situación de estrecha dependencia respecto del CONI. En este punto, el TJUE afirma que corresponde al órgano jurisdiccional remitente la labor de comprobar si tal autonomía se produce. Y, en caso de producirse, si dicha autonomía puede hacer cuestionar el análisis del resto de elementos; es decir, contrarrestar el hecho que la prestación sea de carácter obligatorio, que financia objetivos públicos y no constituye la contrapartida del disfrute efectivo de los servicios prestados (apartado 102 STJUE, FIG y FISE c. ISTAT).

De lo anterior se infiere que, para el TJUE, la fijación de la cuantía de la prestación por parte de las Administraciones públicas, o lo que es lo mismo, la ausencia de libertad de la entidad para fijar la cuantía de la prestación es un elemento que confirma la naturaleza pública de la prestación. Ahora bien, a la inversa, la libertad de la entidad para fijar la cuantía de la prestación no tiene por qué comportar indefectiblemente su naturaleza privada.

online. Y, recientemente, PALAO TABOADA, C.: “Prestaciones patrimoniales de carácter público”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 481, abril 2023, pp. 15 y 16.

³⁶ Así lo define el propio *Manual del SEC-2010*. Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010* cit., apartado 6, p. 12.

Este examen, a nuestro parecer, no hace referencia a la cuantía de la cuota y su relación con el coste del servicio que, como hemos analizado, sirve para diferenciar las “ventas” de los “impuestos” pero no de las “tasas”. En efecto, dicho examen hace referencia a la existencia de libertad del ente para determinar la cuantía de la prestación. Siguiendo este criterio, tanto las tasas como las PPCNT sujetas por mandato constitucional a la reserva de ley (concretada a través de su regulación por ordenanza, tributaria o no, respectivamente) serían calificadas como prestaciones naturaleza pública y, por ende, consideradas financiación pública, a efectos de SEC-2010. En este punto, es indiferente la amplia flexibilización de la reserva de ley y la intensa colaboración de normas infralegales para la determinación de los elementos cuantitativos de la prestación, e incluso para su establecimiento en el caso de las PPCNT³⁷, puesto que, en ninguno de los dos casos, la entidad es completamente libre para fijar su cuantía³⁸. Por el contrario, el art. 47 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL) sí que permite a las entidades locales la capacidad de atribuir a los organismos autónomos la fijación de los precios públicos correspondientes a los servicios a cargo de dichos organismos, por tanto, respecto de estos últimos podría darse cumplimiento al requisito establecido por el TJUE (si bien deberá presentarse el correspondiente estudio económico-financiero³⁹).

En síntesis, el mandato del art. 31.3 CE conjugado con la reciente jurisprudencia del TJUE hacen complejo que cualquier prestación patrimonial coactiva, por más que sea de carácter no tributario, pueda quedar excluida de la condición de prestación de naturaleza pública y financiación pública en términos de SEC-2010. Este tipo de prestaciones en el SEC-2010 se calificarán como impuestos (taxes) si junto a su carácter coactivo no constituyen la contraprestación del disfrute efectivo de servicios prestados (apartado 4.79 SEC-2010). Por tanto, junto a la coactividad, la siguiente nota definitoria en términos de SEC-2010 es el carácter, o no, retributivo de la prestación.

A nivel interno, para encontrarnos en el supuesto objeto de examen por el Tribunal de Justicia en la sentencia FIG y FISE c. ISTAT jurídicamente las prestaciones

37 El 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 (en adelante, TRLHL) no señala de forma específica el modo cómo deben establecerse las PPCNT, tan solo su art. 20.6 PPCNT hace una referencia abierta a que las PPCNT “se regularán por ordenanza”.

38 La complejidad de la determinación de la base imponible (problema que entronca con la dificultad de calcular el coste del servicio) ha sido el argumento argüido por el Tribunal Constitucional (entre otras, STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7º) para respaldar la flexibilización de la reserva de ley y la remisión a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base imponible (en concreto, aquellos elementos que no se consideran esenciales, esencialidad en sí misma compleja de determinar). Una posición crítica a la relativización de la reserva de ley en los elementos de cuantificación del tributo en BÁEZ MORENO, A.: “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Crónica tributaria*, núm. 133, 2009, pp. 74-81.

39 *Vid. infra* nota al pie núm. 69.

deben ser impuestos o PPCP no tributarias no retributivas⁴⁰. Si el ente de naturaleza pública presta un servicio por el cual el usuario le retribuye, la controversia en términos de SEC-2010 ya no será si el pago por el usuario tiene la condición de pago por “ventas de servicios” o impuesto (controversia examinada en la FIG y FISE c. ISTAT), sino que será determinar si dicho pago (“precio” en términos de SEC-2010) es económicamente significativo. Por su parte, si el pago se satisface a un operador privado, por ejemplo, a través de un contrato de concesión, la cuestión a efectos del SEC-2010 consistirá en evaluar si el operador está asumiendo la mayor parte de los riesgos y beneficios del contrato; o, dicho de otro modo, en qué medida la coactividad de la prestación sufragada por el usuario incide en la transferencia del riesgo al operador.

De los apartados anteriores podemos concluir que para el Tribunal de Justicia (del mismo modo que para el Tribunal Constitucional, STC 185/1995) la nota determinante del carácter público de una prestación es la coactividad, entendida esta como la coerción jurídica o *de facto*, con independencia del régimen jurídico de la prestación. Sin embargo, en la esfera europea se da un paso más, y se considera que el ingreso derivado de las prestaciones públicas (coactivas) tiene la condición de financiación pública (ingresos públicos), aunque la entidad que lo percibe sea privada (o pública con personalidad diferenciada). En síntesis, a nivel de control de la disciplina presupuestaria, se configura un concepto de ingreso público (financiación pública) que pivota sobre la nota de la coactividad, con independencia de su perceptor y, por supuesto, de la naturaleza jurídica de la prestación.

La calificación como públicos de estos ingresos puede suponer que la financiación de la entidad sea mayoritariamente pública y, a su vez, el cambio de la naturaleza de la entidad (de privada a pública) y su reclasificación en el sector Administraciones públicas. O una segunda posibilidad, menos drástica, como es la redirección de esta concreta operación (de recaudación de ingresos públicos) a través del sector Administraciones públicas (*rerouting*)⁴¹. Esto significa que, del

40 En este punto seguimos la distinción, apuntada por ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, entre las PPCPNT retributivas y no retributivas. Entre estas segundas el autor incluye como ejemplos: la compensación por costes de energía, déficit tarifario (STC 167/2016); las prestaciones patrimoniales aeroportuarias (Ley 21/2003); el canon de la CRTVE (Ley 8/2003); determinadas prestaciones de la Seguridad Social (STC 182/1997); el canon digital o copias por derechos de autor; y un ejemplo se encuentra en la Ordenanza del Ayuntamiento de Madrid por la que se establecía el Régimen de Gestión y Control de las Licencias Urbanísticas de Actividades (STS de 10 de diciembre de 2013, recurso de casación núm. 2564/2011, ES:TS:2013:6067). De estos ejemplos solos serían prestaciones equivalentes a las analizadas por el TJUE en la sentencia FIG y FISE c. ISTAT, aquellas que sufragan usuarios (personas físicas) a una entidad, no así las que sufragan entidades a la Administración pública. Vid. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., (2018), “Nuevas figuras y su encaje en las categorías tributarias tradicionales. Las “nuevas” contraprestaciones por servicios públicos tras la Ley de Contratos de 2017”, VI *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, IEF 26 y 27 de febrero de 2018. Esta distinción se ha recogido con posterioridad por SANZ GÓMEZ, R.: “Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación”, cit., pp. 183-232; y, PALAO TABOADA, C.: “Prestaciones patrimoniales de carácter público”, cit., pp. 11 y 12.

41 Tal como establece el apartado 1.72 SEC-2010: “las operaciones se registran tal y como se presentan a las unidades institucionales que participan en ellas. No obstante, algunas operaciones se reordenan con el fin de mostrar de forma más clara las relaciones económicas subyacentes”.

mismo modo que el ingreso público a nivel presupuestario debe reflejarse en el estado de ingresos del presupuesto, a nivel de SEC-2010, el ingreso que se califica como público también debe contabilizarse en el balance público, ya sea introduciendo la entidad que lo percibe en dicho sector o redireccionando la concreta operación a través de las Administraciones públicas como si estas la hubiesen llevado efectivamente a cabo.

3.3. EL PESO DE LA FINANCIACIÓN MAYORITARIAMENTE PÚBLICA EN LA DETERMINACIÓN DE LA EXISTENCIA DE CONTROL PÚBLICO DE UNA ISFL

La interpretación amplia y funcional de los conceptos de prestación pública y financiación pública que lleva a cabo el Tribunal de Justicia en la sentencia FIG y FISE c. ISTAT conduce, indefectiblemente, a considerar la financiación de las federaciones deportivas objeto de examen como mayoritariamente pública. De hecho, la financiación pública alcanza un 90% del total de la financiación de la entidad, sumando las ayudas directas del CONI y las cuotas de los afiliados.

Tras afirmar la naturaleza pública de la mayor parte de la financiación de la ISFL, el Tribunal entra a evaluar en qué medida la existencia de financiación mayoritariamente pública implica la existencia de control público. En esta cuestión, el Tribunal coincide con la posición del Abogado General al afirmar que la financiación pública (ya sea significativa, o incluso mayoritaria) no tiene por qué suponer la existencia de control en el sentido del indicador *“grado de financiación”* (apartados 2.39 y 20.15 letra d) SEC-2015). En este punto, el Tribunal emplaza al órgano jurisdiccional nacional a verificar si fruto del control, total o parcial, que el Gobierno pueda tener respeto a la utilización de las cuotas y las contribuciones, se genera una situación de influencia decisiva en la gestión fundamental y las decisiones organizativas de la ISFL.

A su vez, el Tribunal de Justicia precisa que la presencia de una financiación mayoritaria no tiene por qué suponer la naturaleza pública de la entidad, puesto que no es uno de los indicadores cuya presencia sea suficiente para establecer que existe control público (apartado 20.310 SEC-2010). En esta línea, Eurostat, al hilo de la clasificación sectorial de entidades educativas, ya había señalado que, a modo de principio, la mera financiación pública de la unidad no tiene que comportar, ineludiblemente, la naturaleza pública de la entidad, si esta mantiene *“la capacidad para definir su política y programa en una medida significativa”*⁴². Por tanto, para afirmar la existencia de control público es necesaria la concurrencia

⁴² Eurostat, en el *Manual del SEC-2010*, diferencia los casos en los que la influencia del Gobierno solo toma la forma de respeto a los estándares que se imponen a todas las unidades del sector, de los casos en los que el Gobierno participa en la adopción de decisiones importantes de la escuela, por ejemplo, si el Gobierno: nombra a los directores, o aprueba su nombramiento o detenta un derecho de revocación; si da instrucciones relativas a la gestión diaria de la escuela; si se requiere su aprobación para crear nuevas clases o para especializarse en algunas áreas docentes, realizar un gasto importante en formación bruta de capital fijo (que podría financiarse principalmente por el Gobierno), endeudarse o contratar profesores; o si puede impedir que la unidad educativa finalice su relación con él. Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartados 40-42, pp. 20 y 21.

de otros indicadores junto al de financiación mayoritaria por las Administraciones públicas.

En síntesis, si bien el Tribunal de Justicia, en la sentencia FIG y FISE c. ISTAT, tiene una posición expansiva a la hora de afirmar la naturaleza pública de las cuotas pagadas por los usuarios y la presencia de financiación pública mayoritaria, esta posición se modula a través del establecimiento de dos exigencias adicionales en el análisis de la naturaleza pública de la entidad. La primera, evaluar el control efectivo ejercido por el Gobierno a través de la financiación pública y, la segunda, requerir la concurrencia de otros indicadores de control –junto al indicador *grado de financiación*– para afirmar la existencia de control público de la entidad.

A pesar de que esta doble exigencia posterior parecía modular el alcance del concepto funcional amplio de prestación pública y financiación pública en la determinación global de la naturaleza pública de una entidad, con posterioridad el Tribunal de Justicia, en la sentencia *SeGEC* y otros v. *NAI* y *Banque nationale de Belgique*, de 28 de abril de 2022, Asunto C-277/21, ha flexibilizado estos dos requisitos.

En la sentencia *SeGEC* y otros v. *NAI* y *Banque nationale de Belgique*, el *Conseil d'État*⁴³ cuestiona al Tribunal de Justicia si, en el caso de la Secretaría General de la Formación Católica ASBL (*SeGEC*) y otras seis asociaciones sin ánimo de lucro del sector educativo en Bélgica, junto al indicador *"grado de financiación"* (apartado 2.39 letra d) SEC-2010) concurre el indicador relativo al *"control a través de una regulación excesiva"* (apartado 20.309, letra h) SEC-2010, en relación con los apartados 2.39 y 20.15 SEC-2010, letras b), para las ISFL) y, en consecuencia, la entidad tiene naturaleza pública.

El Tribunal de Justicia resuelve la cuestión prejudicial precisando que el concepto de *"regulación excesiva"* incluye una normativa nacional, en el ámbito educativo, que confía a la Administración pública la función o el derecho: i) de aprobar los planes de estudio; ii) de regular tanto la estructura de los estudios como las tareas prioritarias y específicas; de establecer el control de los requisitos de matriculación y de expulsión de los alumnos, de las decisiones de los consejos de clase y de la participación financiera; de organizar la agrupación de centros escolares en redes estructuradas, y de exigir la elaboración de proyectos educativos, pedagógicos y del centro escolar, así como la presentación de un informe de actividad; de llevar a cabo una tarea de control e inspección, especialmente en lo que respecta a las materias impartidas, el nivel de estudios y la aplicación de las leyes lingüísticas, con exclusión de los métodos pedagógicos, y iii) de imponer un número mínimo de alumnos por clase, sección, curso u otras subdivisiones, salvo excepción ministerial".

Este pronunciamiento del TJUE, que implica la reclasificación en el sector Administraciones públicas de las citadas fundaciones privadas educativas con financiación mayoritaria pública (una suerte de escuela concertada belga), es interesante a efectos de financiación por dos motivos. El primero, porque la concurrencia del indicador *"grado de financiación"* ni tan siquiera se cuestiona. Es decir, a diferen-

43 Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo.

cia de lo establecido en la sentencia FIG y FISE c. ISTAT, el Tribunal no emplaza al órgano nacional a evaluar el control efectivo que el Gobierno belga tiene sobre las ISFL a través de dicha financiación mayoritaria, sino que la mera existencia *de facto* de una financiación pública mayoritaria es suficiente para afirmar la concurrencia del indicador relativo al “grado de financiación”. Y, en segundo lugar, porque la existencia de una financiación pública mayoritaria unida a una regulación, relativamente intensa, del sector de la actividad en el que opera la entidad —en este caso, el sector educativo— es suficiente para la consideración como pública de la entidad.

Tendremos que esperar a nuevos pronunciamientos del TJUE para analizar en qué medida la noción amplia de financiación pública (unida a la fuerza que, cada vez más, parece tener el indicador “control a través de una regulación excesiva”) puede suponer la inclusión de un mayor número de ISFL privadas en los sectores Administraciones públicas de los Estados miembros.

4. ENTIDADES PÚBLICAS CON PERSONALIDAD JURÍDICA DIFERENCIADA Y PAGOS POR LOS USUARIOS

Como apuntamos en el apartado introductorio, todas las entidades controladas por las Administraciones públicas integran el concepto “sector público”, no obstante, dentro de este concepto más amplio de “sector público” podemos encontrar dos tipos de entidades: i) entidades que no llevan a cabo una actividad de mercado e integran el sector “Administraciones públicas” (S.13) y consolidan a efectos de déficit y deuda públicos; ii) entidades que, al llevar a cabo una actividad de mercado, deben clasificarse en el sector “sociedades no financieras” (S.11) o “instituciones financieras” públicas (S.12) y, en consecuencia, no consolidan a efectos de déficit y deuda públicos⁴⁴.

Por tanto, en última instancia, el elemento central para clasificar sectorialmente una entidad pública es determinar si la entidad lleva a cabo una producción de mercado o no de mercado (apartado 3.16 SEC-2010)⁴⁵. Es decir, dar cumplimiento al tercero de los criterios de la clasificación sectorial de entes: el criterio de mercado.

El apartado 3.16 del SEC-2010 distingue tres tipos de producción: a) producción de mercado (P.11); b) producción para uso final propio (P.12); y c) producción no de mercado (P.13). La producción de mercado la pueden llevar a cabo tanto las empresas privadas como las empresas públicas (apartado 1.35 SEC-2010 y de forma más detallada apartado 3.27 SEC-2010).

⁴⁴ Apartado 20.303 SEC-2010 y el cuadro que se encuentra en dicho apartado.

⁴⁵ El problema de las ISFL que hemos analizado en el apartado precedente es que, al ser entidades sin ánimo de lucro, su producción no se considera de mercado y, por ello, el cambio de su naturaleza de privada a pública implica, muy probablemente, su reclasificación en el sector Administraciones públicas (S.13), desde el sector ISFLSH (S.15).

Para diferenciar entre producción de mercado y producción no de mercado, el SEC-2010 establece parámetros de carácter cualitativo y cuantitativo. Los criterios cualitativos, que fueron una novedad del SEC-2010, van dirigidos a evaluar la existencia de circunstancias de mercado, y de un comportamiento de mercado suficiente por parte del productor público⁴⁶ (apartado 3.32 y apartados 20.24 a 20.28 SEC-2010). Por su parte, según el criterio cuantitativo, los precios serán de mercado si las “ventas” cubren la mayoría de los costes de producción de los productos vendidos; esto es, dar cumplimiento al clásico “test cuantitativo”, que ya se establecía en el SEC-95, en función del cual las “ventas” de la unidad deben cubrir, al menos, el 50 % de sus “costes” de producción⁴⁷. Analizamos a continuación cada una de estas vertientes.

4.1. LA EXISTENCIA DE UNA PRODUCCIÓN DE MERCADO EN TÉRMINOS CUALITATIVOS

Los apartados 20.23 a 20.28 SEC-2010 regulan el análisis cualitativo, diferenciando tres situaciones: la primera, la entidad vende principalmente su producción a sociedades y hogares; ello no excluye que existan ventas a las Administraciones públicas, pero estas deben ser de carácter menor. En esta situación se encuentran entidades que prestan servicios como el abastecimiento de agua, la gestión de residuos o determinados servicios de transporte^{48 y 49}. La segunda situación es aquella en que la entidad vende la producción solo a las Administraciones públicas, por tanto, estas últimas se encuentran en una posición de monopsonio y, tal como se afirma en el *Manual del SEC-2010*, tienen una influencia significativa a la hora de fijar los precios (son *de facto* un “price maker”) ⁵⁰. La tercera situación es aquella en que la entidad vende su producción a las Administraciones públicas

⁴⁶ El análisis se circunscribe a los precios que cobran productores públicos, puesto que, respecto de los productores privados, el SEC-2010, en su apartado 20.21, precisa que: “Cuando los productores son sociedades privadas, se puede presumir que los precios son económicamente importantes. Por el contrario, cuando existe control público, los precios de la unidad pueden establecerse o modificarse con fines de política pública, lo cual puede ocasionar dificultades a la hora de determinar si los precios son económicamente significativos”.

⁴⁷ Este test cuantitativo del criterio de mercado está regulado en el Reglamento del SEC-2010, apartados 3.33 y 3.34; y apartados 20.29 *in fine*, 20.30 y 20.31.

⁴⁸ Así se afirma por Eurostat en su decisión sobre la clasificación sectorial de *Irish Water*: “En la medida en que *Irish Water* se considera un proveedor de agua y el consumo de las unidades del Gobierno es parte marginal del consumo total (2%), debe aplicarse el apartado 20.23 del SEC-2010 en lugar de los apartados 20.24-20.28 del SEC-2010”. Vid. EUROSTAT: *Sector classification of Irish Water*, 24 de julio de 2015, Luxemburgo, 2015, p. 7.

⁴⁹ La inclusión de estas entidades en esta primera situación, y no en la tercera (es decir, aquella en que “la entidad vende su producción a las Administraciones públicas y a terceros”) es clave. Los requisitos que el SEC-2010 exige en cada una de las situaciones para considerar que la entidad es de mercado son distintos. Para una entidad que, por ejemplo, presta servicios de abastecimiento de agua o gestión de residuos es relativamente sencillo dar cumplimiento a las exigencias fijadas para ser de mercado en la situación tercera, pero complejo dar cumplimiento a las dos exigencias que el SEC-2010 establece para ser de mercado en la situación primera, al ser una de estas exigencias la libertad de los usuarios para elegir en función de los precios cobrados.

⁵⁰ Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, cit., pp. 23 y 24.

y a terceros. En este último supuesto, a diferencia del primero, la producción se vende en niveles similares a ambos sujetos.

Como podemos observar, la diferencia esencial entre las tres situaciones es la venta de la producción, en mayor o menor medida, a los "hogares". Por ello, y en la medida en que el SEC-2010 fija criterios más estrictos cuando la producción se vende solo a la Administración, la primera conclusión que podemos extraer es que la mera existencia de pagos por los usuarios incrementa las posibilidades de que la entidad pública no consolide.

De las tres situaciones que hemos enumerado nos centraremos en la primera y la tercera, puesto que solo en ellas se producen pagos por los usuarios⁵¹. Respecto al primer supuesto, si la producción se vende principalmente a sociedades y hogares, el apartado 20.23 SEC-2010 afirma que *"normalmente se obtienen precios económicamente significativos cuando se cumplen dos condiciones principales: "1) el productor tiene un incentivo para ajustar la oferta, ya sea con el objetivo de obtener un beneficio a largo plazo o, como mínimo, cubrir el capital y otros costes de producción, incluyendo el consumo de capital fijo, mediante las ventas, y 2) los consumidores son libres de elegir sobre la base de los precios cobrados"*. A pesar de la indeterminación de la redacción del apartado 20.23 SEC-2010, tomando en consideración la aplicación de este precepto por Eurostat en decisiones como *Irish Water*, podemos concluir que las dos condiciones deben cumplirse cumulativamente⁵². Así, si una entidad vende en situación de monopolio *de facto* a sociedades y hogares (como son los casos del servicio de abastecimiento de agua, gestión de residuos o determinados transportes) podría dar cumplimiento a la primera condición, pero en ningún caso podría dar cumplimiento a la segunda. Por tanto, la coactividad en el cobro de la prestación puede dificultar la calificación de la producción de la entidad pública como "producción de mercado" en términos cualitativos.

Ahora bien, la expresión "normalmente" del texto del SEC-2010 deja abierta la posibilidad de que, no dándose cumplimiento a ambas condiciones, igualmente haya precios económicamente significativos. De hecho, a nivel nacional, existen entidades públicas que prestan servicio, como el abastecimiento de agua (a modo de ejemplo, *S.M. Aguas de Burgos S.A.* o la *Entidad Pública Empresarial Agua de Valladolid E.P.E.*) o empresas de transportes (de nuevo, a modo de ejemplo, la *Empresa Municipal de Transporte de Madrid S.A. - EMT Madrid*) y se encuentran clasificadas fuera del sector "Administraciones públicas" en el sector "sociedades no financieras". De igual forma, a nivel europeo, Eurostat ha analizado la clasificación sectorial de la entidad *Berliner Verkehrsgesellschaft*, principal proveedor de servicios de transporte público local en Berlín que actúa en situación de monopo-

51 En este trabajo, al estar dedicado al pago por el usuario, no analizaremos la segunda situación apuntada (apartados 20.24 a 20.26 SEC-2010), caracterizada por la existencia de un monopsonio de compra por parte de la Administración.

52 Vid. EUROSTAT: *Sector classification of Irish Water*, cit., pp. 7 a 9.

lio *de facto* en algunas de sus actividades, y este último factor no ha condicionado su clasificación fuera del sector Administraciones públicas⁵³.

En cuanto a la tercera situación, aquella en que la producción de la entidad pública se vende a las Administraciones públicas y a terceros⁵⁴, los apartados 20.28 y 20.29 SEC-2010 establecen dos supuestos en los que la producción será de mercado. El primero, si el productor público es el único prestador de servicios, se presume que es un productor de mercado si sus ventas a unidades no pertenecientes al sector Administraciones públicas superan la mitad de su producción total. El pago por el usuario es, de nuevo, el elemento determinante para la no consolidación de la entidad. El segundo, si el productor público no es el único prestador, este será de mercado si compete con los demás productores mediante la licitación de un contrato con las Administraciones públicas.

Como se desprende de lo expuesto, tras el endurecimiento del criterio de mercado en el SEC-2010 mediante la introducción de una valoración cualitativa de la existencia de una efectiva situación de mercado, el pago por el usuario se erige, junto a la competencia del ente público con otros productores (preferiblemente privados), como un factor determinante para evitar la consolidación de las entidades públicas (ya sean sociedades mercantiles públicas o entidades públicas empresariales).

Además, a pesar de que Eurostat, en el *Manual del SEC-2010*, afirma que, “*de no superarse el test cualitativo, ya no será necesario evaluar el cumplimiento del test de mercado*”⁵⁵. En términos prácticos, muchas entidades, como hemos apuntado, no dan cumplimiento estricto a los parámetros cualitativos del criterio de mercado y, sin embargo, están clasificadas fuera del sector Administraciones públicas al cumplir el test del 50 %. Esto puede explicarse en la preferencia que el apartado 20.29 SEC-2010 parece conceder a la vertiente cuantitativa del criterio de mercado, al afirmar que “*la capacidad para emprender una actividad de mercado se verificará, sobre todo, a través del criterio cuantitativo habitual (el criterio del 50 %)*”. A continuación analizaremos esta segunda vertiente.

4.2. LA EXISTENCIA DE UNA PRODUCCIÓN DE MERCADO EN TÉRMINOS CUANTITATIVOS

Para aplicar el criterio cuantitativo del 50 %, hay que utilizar la ratio de las ventas sobre los costes de producción, tal como se define en los apartados 20.30 y 20.31 SEC-2010. Para ser un productor de mercado, la unidad pública deberá cubrir como mínimo el 50 % de sus costes mediante sus ventas a lo largo de un período

53 Vid. EUROSTAT: *Request for ex-ante advice Sector-classification of “BVG-Fahrzeugfinanzierungsgesellschaft*, 28 de junio de 2019, Luxemburgo.

54 Vid. *supra* nota al pie núm 49.

55 El *Manual del SEC-2010* afirma que “*para las unidades controladas por el Gobierno, los criterios cualitativos tienen que ser verificados en primer lugar, puesto que tienen prioridad sobre los criterios cuantitativos. En el caso en que al menos uno de los criterios cualitativos, tal como se describen en la subsección I.2.4.2, no se cumpliera, esto sería condición suficiente para que esta unidad pública se clasificara en el sector Administraciones públicas (el test de mercado / no de mercado no se aplicaría)*”, (la traducción es nuestra). Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartado 54, pp. 24 y 25.

que se prolongue varios años (apartado 20.29 del SEC-2010). El SEC-2010 define sus propios conceptos de "ventas" y "costes". Así, los ingresos por ventas incluyen la producción de mercado (P.11) incrementada con los pagos por la producción no de mercado (P.131), si los hubiera (apartado 20.30 SEC-2010). Por tanto, en el hipotético caso que la prestación tuviera la naturaleza jurídica de una tasa, esto no excluiría su consideración como "venta".

También se incluyen en el concepto de ventas los pagos realizados por las Administraciones públicas o las instituciones de la Unión, que se concedan a cualquier productor que realice el tipo de actividad en cuestión; es decir, que se incluyen todos los pagos vinculados al volumen o al valor de la producción, pero se excluyen los pagos para cubrir un déficit global⁵⁶.

Por su parte, para determinar el concepto de "costes de producción" a efectos del test de mercado/no de mercado, se incluyen⁵⁷: los consumos intermedios (P.2); la remuneración de los asalariados (D.1); el consumo de capital fijo (P.51c); otros impuestos sobre la producción (D.29); y la carga financiera neta por intereses⁵⁸.

Partiendo de los conceptos apuntados, examinaremos en qué medida las prestaciones sufragadas por los usuarios a entidades públicas (en el ordenamiento público español a sociedades mercantiles públicas o entidades públicas empresariales) permiten a estas entidades dar cumplimiento al test del 50%.

4.3. TASAS Y PPCPNT ¿PUEDEN SER PRECIOS ECONÓMICAMENTE SIGNIFICATIVOS?

La disposición adicional cuadragésima tercera de la LCSP establece que las *"contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la explotación de obras públicas o prestación de servicios de forma directa mediante personificación privada o gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario"*. A continuación, la DA 43ª precisa que: *"En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, mediante sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales de capital íntegramente público y demás fórmulas de derecho privado"*^{59 y 60}.

56 Como delimitación negativa, del concepto de "ventas" de bienes y servicios se excluyen: los impuestos sobre los productos (D.21); y otras fuentes de ingresos, como las ganancias de posesión; los dividendos; las ayudas a la inversión; otras transferencias de capital (por ejemplo, amortización de deuda); la producción por cuenta propia y la adquisición de participaciones).

57 Reglamento del SEC-2010, apartados 20.31 y 3.33.c). *Vid.* también EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartado 53, pp. 24.

58 La carga financiera neta por intereses (intereses (D.41) debidos, menos intereses (D.41) recibidos se considera el coste de la financiación de los activos utilizados en la producción.

59 Nótese que en la enumeración el legislador incluye a las entidades públicas empresariales de capital íntegramente público, que no son personificaciones privadas, puesto que el art. 103 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), las define como entidades de Derecho público. De ahí que exista un cierto desajuste entre la definición genérica y la enumeración ejemplificativa.

60 Si bien no abordaremos el examen de esta figura en términos de constitucionalidad, simplemente queremos señalar el que Tribunal Constitucional (sentencia 63/2019, de 9 de mayo de 2019) ha declarado la constitucionalidad de este tipo de contraprestaciones. El Tribunal afirma que, dentro

En términos de disciplina presupuestaria esto supone que las tasas se perciben, en términos generales, por aquellas entidades respecto de las cuales no existe controversia a nivel de consolidación fiscal (personificaciones públicas salvo las entidades públicas empresariales –en adelante, EPE–), puesto que las mismas siempre consolidarán en el sector “Administraciones públicas”. A modo de ejemplo, es obvia la consolidación en el sector “Administraciones públicas”, subsector “Administración local”, de un Ayuntamiento.

A su vez, el legislador español ha equiparado, en términos de financiación, a las entidades públicas empresariales y a las sociedades mercantiles públicas a las concesiones, puesto que ambos tipos de sujetos percibirán como contraprestación económica una PPCPNT. En este apartado analizaremos en qué medida la financiación de este tipo de entidades a través de PPCPNT incrementa las posibilidades de que este tipo de entidades queden fuera del sector “Administraciones públicas” del SEC-2010. Para que este tipo de entidades puedan ser consideradas productores de mercado, y clasificarse en el sector sociedades no financieras (S.11) o el sector instituciones financieras (S.12) si su actividad es financiera, el SEC-2010 precisa que deben cobrar precios económicamente significativos (apartado 20.19 SEC-2010). Por tanto, nos tenemos que plantear si las PPCPNT son precios económicamente significativos.

El apartado 20.19 SEC-2010 establece una definición abierta del concepto de precios económicamente significativos: *“Se entiende por precios económicamente significativos los precios que tienen una influencia importante en las cantidades de productos que los productores quieren suministrar y en las cantidades de productos que los compradores desean adquirir”*. Esta definición por el apartado 20.23 SEC-2010 al indicar que *“normalmente se obtienen precios económicamente significativos cuando se cumplen dos condiciones principales”*⁶¹ *1) el productor tiene un incentivo para ajustar la oferta, ya sea con el objetivo de obtener un beneficio a largo plazo o, como mínimo, cubrir el capital y otros costes de producción, incluyendo el consumo de capital fijo, mediante las ventas, y 2) los consumidores son libres de elegir sobre la base de los precios cobrados”*.

Como analizamos, una interpretación estricta de este apartado del SEC-2010 que exija el cumplimiento de ambas condiciones unida a la coactividad como nota definitoria de las PPCPNT, supondría que todas las sociedades mercantiles públicas o EPE financiadas por este tipo de prestaciones no percibirían precios económicamente significativos, pero tampoco los concesionarios, al no tener los consumidores libertad para elegir en función de los precios cobrados⁶¹.

de la Constitución, el legislador dispone de un amplio margen de configuración para establecer el modo de prestación y gestión de los servicios públicos, proyectando este margen también sobre su modo de financiación. Por tanto, la Constitución no predetermina un modelo único de gestión de los servicios públicos. Tampoco establece que la financiación de los costes asociados a su prestación deba ser necesariamente tributaria.

⁶¹ Nótese que, a nivel de contratos de concesión, y como veremos en detalle en el apartado quinto de este trabajo, el *Manual del SEC-2010*, precisa que *“En particular, los precios regulados por el gobierno son comunes en la economía y pueden aplicarse a una industria o a múltiples industrias y, mientras los precios regulados puedan considerarse económicamente significativos, no plantean un pro-*

Cuestión distinta es si el servicio no es necesario o hay concurrencia en la prestación con el sector privado⁶² y, por tanto, nos encontrásemos ante un precio público. La ausencia de coactividad facilita el cumplimiento de la segunda condición del apartado 20.23 SEC-2010, y la consideración de la prestación como un precio económicamente significativo.

Sin embargo, como señalamos, descartamos esta interpretación estricta y consideramos que el 20.29 SEC-2010 establece como criterio determinante para la consideración de una entidad como productor de mercado, que esta cubra el 50 % de sus costes de producción con sus ventas. En consecuencia, potenciales limitaciones en la cuantía de la prestación sufragada por el usuario ("ventas") pueden incidir negativamente en el cumplimiento del test del 50%; por ello, *a priori*, el establecimiento de una PPCPNT, en lugar de una tasa, incrementa las posibilidades de que estas entidades no consoliden.

A pesar de la afirmación precedente, debemos precisar que, aunque la contraprestación de la entidad pública fuera una tasa, es probable que, igualmente, la entidad pública pudiera dar cumplimiento al citado test. Los motivos son de dos tipos. En primer lugar, a nivel de SEC-2010, el test exige que las "ventas" superen el 50% de los costes y, además, los pagos por la Administración a la entidad, siempre que estén vinculados a la producción, también se incluirán en el concepto de "ventas"⁶³, lo cual posibilita el cumplimiento del test. En segundo lugar, en la esfera nacional, las limitaciones cuantitativas a las tasas no son tan estrictas como para impedir *per se* el cumplimiento del test del 50 %.

De hecho, en el ámbito estatal, el art. 7 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (en adelante, LTPP) establece que "*Las tasas tenderán a cubrir el*

blema estadístico importante respecto a la concesión". Por tanto, el requisito de ser precios "económicamente significativos" también se establece para las contraprestaciones sufragadas por los usuarios en el marco de los contratos de concesión. Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartado 25, p. 369.

62 Debemos tener en cuenta que la concurrencia de operadores privados conduce a considerar que el productor público tiene una producción de mercado en términos cualitativos (apartados 20.28 y 20.29 SEC-2010) cuando la entidad pública vende su producción a usuarios y a Administraciones públicas en porcentajes similares (segunda situación descrita),

63 Reglamento del SEC-2010, apartado 4.33. Por ejemplo, en relación con el transporte público, el Gobierno podría elegir entre pagar subvenciones vinculadas al número de tickets vendidos, de forma que estas subvenciones varíen según el uso y cubran la diferencia entre el precio para los usuarios (generalmente limitado por el Gobierno) y los costes de producción (subvenciones al producto D.31). Por el contrario, el Gobierno puede pagar las subvenciones independientemente de la cantidad de tickets vendidos a los usuarios finales, como cantidad a tanto alzado, para cubrir el déficit operacional derivado de la insuficiente cobertura de los costes por los precios (subvenciones a la producción D.39). Estas subvenciones para cubrir déficit no se adicionan a las ventas para aplicar el test del 50%. Los pagos de las Administraciones públicas que se incluyen en la noción de "ventas" son las subvenciones a los productos (D.31) y no las subvenciones a la producción (D.39). Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartado 52, p. 24. Este diseño basado en los bienes o servicios producidos es un requisito que debe cubrirse a nivel material, y no solo meramente formal. A modo de ejemplo, Eurostat considera que el hecho que las subvenciones abonadas por las autoridades de transporte alemanas a los proveedores de servicios de transportes se expresen en euros por trayecto-tren-kilómetro (Trassenkilometer) es sólo una cuestión de presentación y un elemento que no define ni el diseño de la subvención ni su importe global. Vid. EUROSTAT: *The statistical treatment of certain types of public funding in the German short-distance public passenger transport market*, 25 de noviembre de 2022, p. 9.

coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible". Por su parte, el art. 24 TRLHL precisa que *"el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida"*. Aunque a nivel estatal el coste del servicio se configure más como un objetivo a alcanzar, y en el ámbito local este se establezca como un límite que no puede excederse, en ambos supuestos, la ley no fija limitaciones que impidan que a través de las tasas se cubra el coste del servicio (y mucho menos el 50% de este). Es más, la aplicación del principio de equivalencia entendido de forma grupal para la cuantificación de las tasas (entre otras, SSTs de 12 de diciembre de 1994 o de 11 de marzo de 2003⁶⁴) asegura en mayor medida poder superar el test del 50%⁶⁵. Ahora bien, lo anterior no significa que la recaudación derivada de las tasas tenga que cubrir el coste del servicio, puesto que las entidades locales pueden decidir el establecimiento de cuantías inferiores⁶⁶. Por ello, el análisis del cumplimiento del criterio de mercado del SEC-2010 será, finalmente, un análisis casuístico de la financiación específica de cada entidad.

De igual forma, deberá llevarse a cabo este examen casuístico en los supuestos en los que la entidad se financia a través de precios públicos, puesto que si bien el art. 44.1 TRLHL afirma que: *"El importe de los precios públicos deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada"*, esta garantía de cobertura del coste del servicio se matiza en el art. 44.2 TRLHL al indicar que *"cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que lo aconsejen, la entidad podrá fijar precios públicos por debajo del límite previsto en el apartado anterior"*, situación que en la práctica se produce con carácter usual en muchos municipios⁶⁷.

En cuanto a la viabilidad de las entidades financiadas mediante PPCPNT de superar el test cuantitativo del 50%, esta cuestión nos conduce a examinar, brevemente, el modo cómo deben cuantificarse dichas prestaciones. El art. 20.6 TRLHL no determina el modo cómo deben cuantificarse las PPCPNT, sino que únicamente remite al art. 103 LCSP, relativo a la procedencia y límites de la revisión de precios en los contratos de las entidades del sector público⁶⁸. En ese punto, si bien el

64 ECLI:ES:TS:1994:20703 y ES:TS:2003:1653, respectivamente.

65 Es más, el propio Tribunal Supremo ha considerado constitucional que determinados sujetos pasivos, en aplicación del principio de equivalencia grupal y del principio de capacidad económica, soporten una carga tributaria superior al coste del servicio recibido (en la medida en que no se sobrepase el coste del servicio, límite que debe entenderse teniendo en cuenta el criterio global y no individual). STS 31 de enero de 2019, FJ 3º. (ECLI:ES:TS:2019:190)

66 Vid. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *Tasas locales y otras figuras afines*, Francis Lefebvre, 2020, p. 40.

67 Vid. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: "Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local: origen y regulación actual", *Anuario de Derecho Municipal* 2019, Madrid, núm. 13, 2020, pp. 57-83 (versión online).

68 Para algunos autores, la completa ausencia de regulación de la cuantificación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario debería haber conducido a la declaración de su inconstitucionalidad. Vid. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: "Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local: origen y regulación actual", *Anuario de Derecho Municipal* 2019, Madrid, núm. 13, 2020, pp. 57-83 (versión online). Por el contrario, otros autores se han posicionado en contra de la existencia, por definición, de mayores garantías en el caso de la tarifa (como tasa), siendo

TRLHL no lo establece de forma expresa, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de precios públicos, deberá existir un estudio económico-financiero para la aprobación y la cuantificación de la PPCPNT (STS de 29 de septiembre de 2015)⁶⁹. La justificación de su necesidad es la misma que la argüida por el TS respecto de los precios públicos "(...) porque va en la naturaleza de las cosas. Si se trata de financiar el coste de determinadas actividades y servicios municipales, resulta imprescindible conocer cuál sea el mismo" (de nuevo, STS de 29 de septiembre de 2015, FJ 2º)⁷⁰, y respetar así el equilibrio económico conjunto del servicio⁷¹.

En cuanto a la cuantía concreta de la PPCPNT, aunque no les sea de aplicación el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) al carecer estas de naturaleza tributaria⁷², al establecer este tipo de prestaciones, el legislador siempre estará sujeto al resto de la Constitución y, en consecuencia, a los requisitos o límites que resultan de esta⁷³. De ahí que fruto de la aplicación de los principios de igualdad y proporcionalidad a las PPCPNT pueda producirse, por otra vía, un resultado muy parecido, en términos cuantitativos, a la interpretación amplia del concepto constitucional de tributo⁷⁴. Dado el carácter coactivo de la PPCPNT, alejado de la lógica del mercado, es dudoso que en su establecimiento pueda prescindirse por completo del princi-

necesario analizar la precisa configuración del ejercicio de la potestad tarifaria y del concreto régimen jurídico al que las tarifas-precios queden sujetas. Vid. FERNÁNDEZ FARRERAS, G.: "Sobre la naturaleza jurídica de la tarifa por la prestación del servicio de abastecimiento de agua", en *El precio del agua. Aspectos jurídicos y financieros en la gestión urbana del agua en España*, MILANS DEL BOSH, S. (Coord.), Agbar. Fundación, Barcelona, 2012, pp. 256-258.

69 En el FJ 2º de la STS de 29 de septiembre de 2015, el TS afirma que: "Hemos de concluir que la existencia de ese estudio económico-financiero resulta imprescindible para la aprobación y la cuantificación de un precio público local" (ECLI:ES:TS:2015:4011).

70 La doctrina, a su vez, ha afirmado que en caso de no existir dicha memoria "resultará difícil conocer el coste del servicio y servir de instrumento para evitar la arbitrariedad, aunque se cuente con lo dispuesto en el Pliego de Condiciones Administrativas y el de condiciones técnicas". Vid. ANEIRO PEREIRA, J.: "La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2018, p. 33 (versión online).

71 Sobre la elaboración de las ordenanzas no fiscales, reguladoras de las tarifas de la LCSP. Vid. ACÍN FERRER, A.: "Ordenanzas no fiscales. Las prestaciones de carácter público no tributario", cit., pp. 28-39 (p. 9 versión online).

72 De forma taxativa se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en este sentido, en particular, en su sentencia 83/2014, de 29 de mayo, afirma que: "No hay que olvidar que los principios que la Constitución consagra en el apartado 1 de su art. 31 operan como criterios inspiradores del sistema tributario siendo exigibles, aunque con diferente intensidad, respecto de las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, y no, en consecuencia, de cualquier prestación patrimonial que, careciendo de naturaleza tributaria, queda sometida al principio de reserva de ley previsto en el apartado 3 de ese mismo precepto constitucional" (FJ 6º).

73 Vid. VILLAR ROJAS, F.: *Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos: (estudio de su naturaleza y régimen jurídico)*, Comares, Granada, 2000, pp. 114 y ss. Con posterioridad y en relación directa a las PPCPNT, vid. GÓMEZ-FERRER RINCÓN, R.: "Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria", cit., 2015, pp. 54 y 55.

74 Sobre este concepto amplio de tributo y de ente público. Vid. *supra* notas al pie núms. 24 y 34. En este sentido se pronuncia también ORTIZ CALLE, E.: "Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario", cit., 2018, pp. 22-26 (versión online).

pio de equivalencia. En última instancia, la idea de beneficio, como consecuencia de la prestación de un servicio, entronca con el principio de equivalencia y con la noción general de justicia conmutativa⁷⁵. Esta interpretación de la cuantificación de las PPCPNT evita, a su vez, que pueda producirse una vulneración del derecho de igualdad cuando un servicio, prestado de forma idéntica en distintos municipios, se financia a través de prestaciones de cuantía muy distinta⁷⁶.

De todo lo anterior podemos concluir que el establecimiento de una tasa o una PPCPNT no comportará, en términos cuantitativos, una diferencia de tal calado que implique, por definición, la consolidación de una entidad pública financiada por tasas, y la no consolidación de una entidad pública financiada a través de PPCPNT. En esta línea, a mayor abundamiento, en la medida en que se había superado la polémica de la inclusión del beneficio industrial en el cálculo de los costes cubiertos por las tasas⁷⁷, aun se reducían más las potenciales diferencias cuantitativas. Con todo, esta polémica ya es intrascendente en la medida en que, tras la reforma articulada a través de la LCSP, la remuneración de los servicios públicos que se presten a través de EPEs o sociedades mercantiles públicas ya no tendrá la naturaleza jurídica de tasa, sino de PPCPNT⁷⁸.

En síntesis, es difícil justificar el establecimiento de un tipo u otro de prestación (tributaria o no tributaria) al efecto de llevar a cabo operaciones con una menor incidencia en la disciplina presupuestaria, puesto que los tres tipos de prestaciones (tasas, PPCPNT y precios públicos) permitirían en términos cuantitativos, en principio, tomando en consideración su regulación, dar cumplimiento al test del 50%.

A su vez, en la medida en que ambas fórmulas de gestión (directa, a través de personificación privada o EPE, e indirecta, a través de concesión) se financian mediante PPCPNT, es cuestionable el argumento que señala que una fórmula de gestión incide, *a priori*, en menor medida en el presupuesto público que la otra⁷⁹. En términos de consolidación, a la hora de analizar la incidencia de la operación

75 Vid. ORTIZ CALLE, E.: "Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario", cit., p. 24 (versión online).

76 Sobre esta posibilidad, vid. ANEIRO PEREIRA, J.: "La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público...", cit., 2018, p. 33 (versión online).

77 Sobre la inclusión del beneficio del concesionario en los costes a computar tanto de tasas como de tarifas, vid. FALCÓN TELLÁ, R.: "La contraprestación del servicio público de abastecimiento domiciliario de agua: SSTs de 23 y 24 de noviembre de 2015", *Quincena Fiscal*, núm. 7/2016, 2016, p. 5 (versión online).

78 Vid. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *Tasas locales y otras figuras afines*, cit., 2020, p. 45.

79 Debemos precisar que tanto una sociedad pública empresarial como un contrato de concesión pueden consolidar en términos de SEC-2010, y, a pesar de no tener reflejo a nivel presupuestario, su activo y pasivo sí contabilizarse en el balance público de la Administración pública que controla la entidad o suscribe el contrato. En esos casos, será necesaria la realización de ajustes entre los datos presupuestarios y los datos en términos de SEC-2010. De ahí que no siempre pueda afirmarse que "(...) No puede descartarse que sea esta una de las finalidades de la inclusión de este concepto (PPCPNT) puesto que la salida del Presupuesto de esta partida permite reducir el importe global del Presupuesto y permite mostrar una reducción del gasto público". Vid. ANEIRO PEREIRA, J.: "La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público...", cit., 2018, pp. 33 y 34 (versión online).

(entidad o contrato) en el balance público, ambas modalidades de gestión se verán condicionadas por las notas definitorias de las PPCNT⁸⁰, la más decisiva de todas ellas, a nuestro entender, es el carácter coactivo de la prestación que sufraga el usuario tanto a una empresa pública o EPE, como en el marco de un contrato de concesión. Aunque, por el momento, en ambas modalidades de gestión, Eurostat lleva a cabo una interpretación flexible que evita la consolidación directa, de entidades o contratos financiados, mayoritariamente, por prestaciones de carácter coactivo sufragadas por los usuarios, siendo necesario el análisis global de la operación.

Antes de concluir este apartado, queremos apuntar algunas precisiones sobre el concepto de "ventas" que Eurostat recogió al hilo de la clasificación sectorial de *Irish Water* (entidad pública creada para reestructurar la prestación de los servicios del agua en Irlanda)⁸¹. Son precisiones que pueden aplicarse tanto a las tasas como a las PPCNT, por este motivo, no las hemos incluido en el análisis precedente.

En concreto, en el caso de las ventas por servicios del agua, Eurostat señala que, para considerarse "ventas", no es necesario que los pagos sean estrictamente proporcionales al volumen de agua consumida (puede existir una tarifa fija por disponibilidad). Por otra parte, la existencia de pagos proporcionales al consumo tampoco supone *per se* que estemos ante precios económicamente significativos. A su vez, los pagos de algunos consumidores domésticos (bonificados) no son considerados pagos de mercado (P. 11), sino pagos por la producción no de mercado (P. 131). En cualquier caso, como ya apuntamos, ambos tipos de pagos se incluirán en el concepto de ventas para la aplicación del test del 50% (SEC-2010, apartado 20.30). Sin embargo, esta distinción es importante porque las subvenciones a la producción de mercado son "subvenciones a los productos" (D.31) que se integran en el concepto de ventas; en cambio, las subvenciones a la producción no de mercado son "otras subvenciones a la producción" (D.39), que no se integran en el concepto de ventas a efectos de cubrir el test del 50 %⁸².

80 La única diferencia entre ambas fórmulas de gestión es que, respecto del contrato, al ser ejecutado, en la mayor parte de los casos, por un operador privado, se presume que los precios establecidos son precios económicamente significativos, por el contrario, respecto al productor público la presunción es justamente la inversa (apartado 20.21 SEC-2010). No obstante, como razonamos, existen entidades que dan cumplimiento al test del 50%, son consideradas de mercado y se clasifican en el sector sociedades no financieras (S.11) a pesar de cobrar de los usuarios prestaciones en situación de monopolio *de facto* (y, por tanto, coactivas en términos de SEC-2010). A modo de ejemplo, encontramos la entidad *Berliner Verkehrsgesellschaft*, principal proveedor de servicios de transporte público local en Berlín. Vid. EUROSTAT: *Request for ex-ante advice Sector-classification of "BVG-Fahrzeugfinanzierungsgesellschaft"*, 28 de junio de 2019, Luxemburgo.

81 Vid. EUROSTAT: *Sector classification of Irish Water*, cit., 2015, p. 8.

82 Sobre los conceptos de subvenciones vinculadas a los productos (D.31) y subvenciones vinculadas a la producción (D.39) y su inclusión y exclusión, respectivamente, en el concepto de ventas, vid. *supra* nota al pie núm. 63.

5. CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO DE LARGA DURACIÓN Y SU FINANCIACIÓN A TRAVÉS DE PAGOS POR LOS USUARIOS

Como detallaremos a lo largo de este apartado, el pago por el usuario es un elemento fundamental no solo para mitigar la incidencia de un contrato de larga duración en los niveles de déficit y deuda públicos, sino también para diferenciar los contratos de concesión de los contratos de colaboración público-privada en términos de SEC-2010⁸³.

Los contratos de larga duración (esencialmente, contratos de colaboración público-privada⁸⁴ y contratos de concesión) se regulan por el SEC-2010 dado el elevado nivel de riesgo que las Administraciones públicas pueden asumir con su suscripción. Si del estudio del reparto de riesgos entre el sector público y el sector privado, se concluye que es la Administración pública quien contrae la mayor parte de los riesgos, el pasivo y el activo de la operación deberán incluirse en su totalidad en el balance público desde el inicio del contrato.

El Reglamento del SEC-2010 no regula específicamente el tratamiento contable de las concesiones, pero sí de las colaboraciones público-privadas (en adelante, CPP), en los apartados 20.276 a 20.290. Por su parte, el *Manual del SEC-2010* destina dos de sus capítulos a la incidencia en términos contables de los contratos de larga duración. Uno de carácter genérico (titulado “*Contracts with non-government units related to fixed assets*”)⁸⁵, en el que, entre otros aspectos, se aborda el tratamiento contable de las concesiones, y otro capítulo destinado íntegramente a los contratos de CPP (titulado *Public-Private Partnerships, PPPs*)⁸⁶.

5.1. LA FINANCIACIÓN MAYORITARIA POR EL USUARIO COMO ELEMENTO DIFERENCIADOR ENTRE CONCESIONES Y CPP EN TÉRMINOS DE SEC-2010

El SEC-2010 diferencia entre concesiones y CPP tomando en consideración quién financia la mayor parte de la operación. En particular, el apartado 20.280 SEC-

83 El apartado 15.41 SEC-2010 define las Asociaciones público-privadas (APP) como “*contratos a largo plazo entre dos unidades, en los que una adquiere o crea un activo o un conjunto de activos, trabaja con ellos durante un tiempo y luego los transfiere a la otra unidad. En general, tales acuerdos se dan entre una empresa privada y las administraciones públicas, pero existen otras combinaciones, como entre una empresa pública y una institución privada sin fines de lucro*”. Por otra parte, los contratos de concesión de servicios, de acuerdo con el apartado 15.42 del Reglamento SEC-2010, “*ofrecen a una empresa el derecho exclusivo a prestar determinados servicios. En el caso de la concesión de un servicio público, una empresa privada concluye un acuerdo con las administraciones públicas para gozar del derecho exclusivo a explotar y mantener un servicio público, y a invertir en él (por ejemplo, una red de abastecimiento de agua o los peajes de las autopistas) durante un número determinado de años. Los contratos de concesión de servicios no deben registrarse como activos cuando no sean transferibles o no pueda realizarse ningún valor mediante su transferencia*”.

84 Debemos precisar que la versión española del Reglamento SEC-2010 traduce “Public Private Partnerships” (PPP) como “Asociaciones Público-Privadas” (APP). No obstante, en este trabajo emplearemos el término “colaboraciones público-privadas” (CPP), que es el comúnmente utilizado en el ordenamiento jurídico interno, y tiene un significado equivalente.

85 Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, pp. 367-382 (sección 6. 3.1.5).

86 Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, pp. 384-402 (sección 6.4).

2010 establece que “Cuando la sociedad vende los servicios directamente al público a través, por ejemplo, de una carretera de peaje, el contrato se considera una concesión y no una APP [CPP]”⁸⁷. Por tanto, solo si la financiación es mayoritariamente a través de pagos por los usuarios estaremos ante un contrato de concesión en términos de disciplina presupuestaria. Por el contrario, en los contratos de CPP, la mayor parte de los ingresos del operador (socio) proviene de pagos de la Administración (por ejemplo, mediante un sistema de “peaje en la sombra”) ⁸⁸.

En ambos supuestos podrá haber pagos de la otra parte, es decir, de la Administración en los contratos de concesión o de los usuarios en los contratos de CPP, pero estos no pueden ser la fuente de financiación mayoritaria. En concreto, a efectos de calificar el contrato como una CPP, solo es necesario que los pagos por parte de la Administración sean superiores al 50% de los ingresos del operador; sin embargo, en la práctica, dicho umbral suele ser mucho más alto, generalmente por encima del 90%, porque la mayoría de los contratos se refieren a modelos económicos “tipificados”. A su vez, muchos contratos de CPP incluyen pagos de terceros, pero representan una parte menor (a veces incluso insignificante) de los ingresos del operador. Con frecuencia, dichos ingresos resultan de una actividad secundaria asociada con los activos objeto del contrato (por ejemplo, una cafetería en un hospital). Si estos pagos son cuantitativamente significativos, deberán tenerse en cuenta en el análisis de la distribución de riesgos y beneficios ⁸⁹.

En el ordenamiento jurídico nacional, en términos de contratación pública, la fuente de financiación no es una nota definitoria del contrato de concesión, ya que, de conformidad con la LCSP, la contraprestación a favor del concesionario consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra o los servicios objeto del contrato, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio (artículos 14.1 y 15.1 LCSP, por lo que respecta al contrato de concesión de obras y al contrato de concesión de servicios, respectivamente). El elemento que caracteriza el contrato de concesión de obras o de servicios en la LCSP es la transferencia al concesionario del riesgo operacional (artículos 14.4 y 15.2 LCSP). De este modo, en España, tanto las concesiones como las CPP, tal como las conceptúa el SEC-2010, se han materializado principalmente a través de contratos de concesión.

87 De igual forma, *vid.* EUROSTAT: Manual del SEC-2010, apartados 14 y 15, pp. 367 y 368.

88 *Vid.* EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartado 21, p. 387. Eurostat recuerda esta distinción entre concesión y CPP en: EUROSTAT: *Final Findings. EDP dialogue visit to Greece, 23-24 de septiembre 2015*, Luxemburgo, 25 de febrero de 2016, p. 10.

89 *Vid.* EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartados 21 y 22, y nota al pie 292, p. 387; y EUROSTAT / EUROPEAN PPP EXPERTISE CENTRE (EPEC) / EUROPEAN INVESTMENT BANK: *A Guide to the Statistical Treatment of PPPs*, septiembre de 2016, p. 22 (en adelante, *Guía de CPP*), pp. 68 y 69. Sobre la influencia de los pagos de terceros en el tratamiento estadístico del contrato de CPP, puede verse también: EUROSTAT: *Final Findings - EDP standard dialogue visit to Greece 31 January - 01 February 2017*, 15 de septiembre de 2017, p. 35; y EUROSTAT: *Final Findings - EDP dialogue visit to Belgium 28-29 June 2018*, Luxemburgo, 24 de julio de 2019, pp. 45 y 46. Si los pagos por terceros que recibe la Administración se sitúan por encima del 5% y por debajo del 20% del total de los pagos, ello tiene una influencia moderada en la clasificación estadística de los activos. Un caso en este sentido puede verse en: EUROSTAT: *Ex-ante advice Welsh Mutual Investment Model (WMIM) for Public Private Partnership (PPP) Projects*, junio de 2018, p. 7 *in fine*.

De hecho, el contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado (introducido por la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, artículo 11), tuvo una escasa aplicación práctica y fue suprimido en la LCSP de 2017.

Esta divergencia entre los conceptos en el ámbito de la contratación pública y la disciplina presupuestaria es posible, como señala la *Guía de CPP*⁹⁰, porque las definiciones de “concesión” y de “CPP” del SEC-2010 son relevantes solo con fines estadísticos (y de control de la estabilidad presupuestaria) y pueden diferir de las definiciones utilizadas por los Estados miembros. El hecho de que un contrato se formalice de un modo particular, de conformidad con la ley interna de contratación pública del Estado en cuestión, no es en sí mismo significativo para determinar si el contrato es una CPP o una concesión en términos de SEC⁹¹.

En términos de disciplina presupuestaria, la principal diferencia entre estos dos contratos de larga duración es que, las concesiones, en la medida en que los usuarios finales cubren la mayor parte del coste de la operación, no deberán, *a priori*, contabilizarse en el balance público. De hecho, respecto a las concesiones, a diferencia de las CPP, el *Manual del SEC-2010*, en su versión de 2019, establecía como punto de partida la no consolidación del contrato⁹². Sin embargo, en la práctica, Eurostat, cada vez con más frecuencia y de forma más intensa, examina la distribución de los riesgos y beneficios entre el sector público y privado en los contratos de concesión. El motivo es claro, operaciones que han generado importantes niveles de déficit y deuda para los Estados miembros se han materializado a través de contratos de concesión en términos de SEC, financiados –en principio– mayoritariamente por los usuarios⁹³, pero en los que la posición de garante último de la operación de la Administración pública ha desencadenado una aplicación abusiva del reequilibrio económico, no combinada correctamente con el riesgo y ventura concesional⁹⁴.

90 Vid. EUROSTAT / EUROPEAN PPP EXPERTISE CENTRE (EPEC) / EUROPEAN INVESTMENT BANK: *Guía de CPP*, cit., p. 22.

91 Eurostat en una de sus Visitas de Diálogo a España precisa que “*deben examinarse los términos específicos de cada contrato para determinar si [un contrato] es una CPP o no*”. Vid. EUROSTAT: *Final Findings - EDP dialogue visit to Spain 27-28 November 2017*, mayo de 2018, p. 28. Sobre las similitudes y diferencias entre concesión en términos de contratación y de SEC-2010, vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartados 17 y 18, p. 368.

92 El *Manual del SEC-2010* afirmaba que “*Uno de los principales problemas aquí [en las concesiones] es el relativo a la propiedad económica de los activos (que se determinará en función de los riesgos y beneficios) durante el contrato, que puede asignarse al concesionario (el caso más frecuente) o al Gobierno*”. Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, p. 273 apartado 13.

93 A modo de ejemplo, en España, este ha sido el caso de las Radiales de la Comunidad de Madrid. Puede verse un estudio de la distribución del riesgo en estos contratos de concesión en MACHO PÉREZ, A.B y MARCO PEÑAS, E.: “Los riesgos ex ante y ex post en los contratos de concesión y sus efectos jurídico-financieros: el caso de las autopistas de peaje R-3 y R-5”, en *Los contratos del sector público: régimen tributario e incidencia en el déficit público*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013, pp. 139-154.

94 Así lo ha señalado el Tribunal de Cuentas en su Informe de fiscalización de las incidencias producidas durante el año 2012 en la ejecución de los contratos celebrados por las entidades locales de las Comunidades Autónomas sin órgano de control externo propio, Informe núm. 1.022, aprobado en Pleno en sesión de 30 de enero de 2014, al indicar que “*el restablecimiento del equilibrio económico-financiero no se aplicó debidamente, al no combinarse esta técnica con el principio de riesgo y ventu-*

En definitiva, la existencia de pagos por el usuario va a implicar que el contrato sea considerado una concesión y no un contrato de CPP en términos de SEC-2010; lo cual, a su vez, lleva aparejada la presunción de que el activo y el pasivo derivados de ese contrato no se contabilizarán en el balance público. Esta idea conecta con lo que para algunos autores es la verdadera diferencia entre las tasas (gestionadas y recaudadas por la Administración) y las tarifas (gestionadas y recaudadas por el operador), como es su menor o mayor vinculación con la suficiencia económica del servicio público⁹⁵.

Tomando en consideración esta distinción entre CPP y concesión, en los supuestos en los que el usuario paga una tasa, y luego la Administración remunera al concesionario, opción plenamente posible porque la retribución del concesionario "podrá ser abonada" por la Administración (art. 267.4 LCSP)⁹⁶, estaremos frente a una CPP y el análisis del riesgo será más intenso.

Todo lo expuesto hasta el momento no excluye, por un lado, que la distribución del riesgo entre el sector público y el privado también deba analizarse en el caso de una concesión; de hecho, el *Manual del SEC-2010* en su reciente edición de 2022 (publicada en 2023) aborda la distribución de los riesgos y beneficios en un contrato de concesión de forma sustancialmente más amplia que la edición precedente del *Manual del SEC-2010* (del año 2019)⁹⁷. Y, por otro lado, que, a pesar de que el análisis de la distribución de riesgos y beneficios sea más intenso cuando estamos frente a un contrato de CPP, esto no implica que en este tipo de contratos no pueda transferirse la mayor parte del riesgo al operador, y el activo y pasivo de la operación no consoliden en el balance de la Administración pública contratante⁹⁸.

5.2. PAGOS POR LOS USUARIOS EN CONTRATOS DE LARGA DURACIÓN Y TRANSFERENCIA DE RIESGOS Y BENEFICIOS AL OPERADOR PRIVADO

Durante la vida de un contrato de larga duración, la propiedad legal del activo corresponde con carácter general al socio privado⁹⁹; no obstante, la controversia

ra, que requiere que la necesidad de garantizar la continuidad del servicio público no se convierta en una garantía de los intereses del concesionario".

95 Vid. VILLAR ROJAS, F. J.: "Las tarifas por la prestación de servicios públicos: ¿una categoría inconstitucional?", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 69, 2017, p. 21.

96 Lo cual se produce, en mayor medida, cuando es difícil construir una relación sinalagmática clara. Vid. VILLAR ROJAS, F.J.: "Las tarifas por la prestación de servicios públicos: ¿una categoría inconstitucional?", cit., p. 21.

97 Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, pp. 370 a 373.

98 Por tanto, estamos totalmente de acuerdo con TORNOS MÁS cuando afirma la posibilidad de que el usuario sufrague una tasa, "y que luego la administración remunere al concesionario, pero de forma tal que no desaparezca el riesgo operacional". Ahora bien, como refleja la expresión del autor, será necesario diseñar un sistema de pagos al concesionario que implique la transferencia efectiva de riesgo. Vid. TORNOS MAS, J.: "La tarifa como forma de retribución de los concesionarios de servicios de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 74, 2018, pp. 16 y 17.

99 Si bien podemos encontrar algún caso puntual en el que la propiedad legal del activo, durante la vida del contrato y hasta su terminación, corresponde a la Administración. Vid. EUROSTAT:

se encuentra en determinar quién es el propietario económico, puesto que este último deberá registrar en su balance el activo y pasivo de la operación. Finalmente, tras el vencimiento del contrato, la Administración pública tendrá tanto la propiedad legal como la propiedad económica del activo (apartados 15.41 y 20.283 SEC-2010).

Para determinar quién es el propietario económico de los activos de un contrato de CPP, es necesario analizar quién asume la mayor parte de los riesgos. En la versión inglesa del SEC, su apartado 20.284 establece que: *"The risks and rewards are with the operator if the construction risk and either the demand or the availability risks have been effectively transferred"*. En la redacción en inglés se aprecia, con mayor claridad que en la versión en español¹⁰⁰, que para que los riesgos y beneficios correspondan al operador deben transferirse de forma efectiva el riesgo de construcción y alguno de los otros dos riesgos, el de disponibilidad o el de demanda. Este criterio se aplicaba también a las concesiones, sin embargo, el *Manual del SEC-2010*, en su edición de 2022¹⁰¹, ha precisado que en el caso de las concesiones hay dos tipos de riesgos que deben evaluarse, el riesgo de construcción y el riesgo de demanda, y que ambos deben asumirse por el operador privado¹⁰².

En la medida en que el objeto de este trabajo no es el estudio del riesgo en los contratos de larga duración¹⁰³, no analizaremos en detalle el contenido de cada uno de diferentes tipos de riesgos; no obstante, examinaremos cómo la configuración de los pagos por el usuario puede afectar a los dos riesgos que deben evaluarse en los contratos de concesión¹⁰⁴, el riesgo de construcción y, especialmente, el riesgo de demanda¹⁰⁵.

Request for ex-ante advice Statistical treatment of a DBFM project for School Buildings, 18 de julio de 2016, p. 2 *in fine*.

100 La versión en español del apartado 20.284 SEC-2010, con una redacción un tanto confusa a nuestro parecer, establece que: *"Los riesgos y beneficios corresponden al operador si el riesgo de construcción y la demanda o los riesgos de disponibilidad han sido transferidos de manera efectiva"*.

101 Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartado 35, p. 370.

102 Respecto a la configuración del contrato de concesión a nivel interno, a pesar de que la LCSP fija la obligación de trasladar al operador el riesgo de demanda o el de suministro (art. 14.4 y 15 LCSP), algunos autores señalan que, en la práctica, la traslación del riesgo de demanda no se exige (es solo una posibilidad). El motivo de lo anterior, para HUERGO LORA, es evitar que la concesión sea poco atractiva para los inversores. Vid. HUERGO LORA, A.: *"Skin in the game: riesgo operacional y responsabilidad patrimonial administrativa"*, cit., pp. 28 y 29. Esta idea difiere de lo establecido en el *Manual del SEC-2010*, que exige en todo caso la traslación al operador del riesgo de demanda. Ahora bien, en esta línea, TORNOS MAS precisa que para que la transmisión del riesgo operacional se produzca, el precio "pactado", fijado contractualmente, no debe garantizar una mínima remuneración. Vid. TORNOS MAS, J., (2018), "La tarifa como forma de retribución de los concesionarios de servicios de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público", cit., p. 16.

103 Se trata de un análisis marcadamente casuístico, que debe tener en cuenta, en primer lugar, *"todos los hechos y circunstancias de cada contrato"* y, después, *"el tratamiento contable seleccionado que mejor refleja las relaciones económicas subyacentes"* (apartado 20.286 SEC-2010).

104 Nótese que en este apartado centramos nuestro análisis en los contratos de concesión y no en los contratos de CPP, puesto que en estos últimos no habrá pagos por los usuarios o, en caso de haberlos, estos tendrán un carácter secundario en la financiación, proviniendo la mayor parte de esta última de la Administración.

105 Un examen más detallado del riesgo en los contratos de colaboración público-privada puede verse en MARCO PEÑAS, E.: *"El endurecimiento de la disciplina presupuestaria a través de los con-*

De forma previa debemos precisar que el examen establecido en el SEC-2010 no es solo de la distribución de los riesgos, sino también de los beneficios. La idea que trasciende de esta regulación es la necesidad de situar al operador en una verdadera situación de mercado, en la que asume la mayor parte de los riesgos, pero también disfruta de los beneficios¹⁰⁶. Por ello, el *Manual del SEC-2010* entre los supuestos de fuerza mayor (cuyo riesgo puede ser asumido por la Administración sin que ello implique una reclasificación del activo y pasivo) no enumera el riesgo relacionado con el ciclo económico, que es soportado por el resto de los productores del mismo sector de actividad¹⁰⁷.

Entrando en el análisis de la distribución de riesgos y beneficios, en primer lugar, respecto al riesgo de construcción, este cubre eventos relacionados con posibles dificultades que se produzcan durante la fase de construcción y con el estado de los activos en el momento en que los servicios comienzan a prestarse. En concreto el apartado 20.283 a) SEC-2010 lo define como el riesgo que “*incluye los rebasamientos en los costes, la posibilidad de costes adicionales derivados de retrasos en la entrega, el incumplimiento de condiciones o códigos de construcción, y los riesgos ambientales y de otros tipos que exijan pagos a terceros*”¹⁰⁸. Como hemos señalado, el apartado 20.284 SEC-2010 establece que el riesgo de construcción debe transmitirse al operador para que sea considerado el propietario económico del activo, de igual forma que el *Manual del SEC-2010* lo concreta para las concesiones¹⁰⁹. En términos de SEC-2010, la presencia de esta fase de construcción de un activo, o una importante renovación de uno ya existente (de más del 50%

ceptos del sistema europeo de cuentas (SEC-2010)”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 191, 2021, pp. 61-106.

106 Esta misma idea también subyace de lo establecido en el art. 14.4, segundo párrafo, LCSP, relativo al concepto de riesgo operacional. Si bien el análisis del riesgo en términos de SEC-2010 no es exactamente igual que el examen del riesgo operacional, en esencia, ambos examinan si el operador privado se encuentra en una situación de verdadero mercado. En este sentido, el propio *Manual del SEC-2010* apunta que “*El concesionario debe asumir la mayor parte del riesgo comercial, que depende tanto de factores externos (demanda de los usuarios finales, su “voluntad de pagar” –willingness-to-pay–, etc.), como de sus propios resultados en la gestión y el mantenimiento de los activos*”. Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartado 23, p. 369.

107 Entre los riesgos cubiertos por la fuerza mayor encontramos: acontecimientos no políticos (por ejemplo, una pandemia o condiciones meteorológicas extremadamente adversas), acontecimientos políticos indirectos (por ejemplo, una guerra) o acontecimientos políticos como la nacionalización del activo de la concesión o la denegación indebida de permisos. Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartado 48, p. 372.

108 En el mismo sentido, pero en relación concreta con las concesiones, vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartado 36, p. 370 y 371.

109 Por el contrario, la LCSP al configurar el riesgo operacional no exige la transferencia al operador del riesgo de construcción. Entendemos que la transferencia de este no se exija en concesiones de servicios en las que no hay una construcción de un activo nuevo, o una importante renovación de un activo ya existente. Ahora bien, la no exigencia de la transmisión del riesgo de construcción cuando sí existe dicho activo es uno de los elementos que refleja que el nivel de riesgo que debe transferirse para trasladar el riesgo operacional al operador es inferior al que debe trasladarse, en términos de SEC-2010, para evitar que el activo y pasivo de la operación consoliden en el balance público. Para HUERGO LORA esta regulación a la baja del riesgo operacional se debe a la construcción de una normativa de alcance general para todas las concesiones, a partir de las excepciones y particularidades de distintos tipos contractuales. Vid. HUERGO LORA, A.: “*Skin in the game: riesgo operacional y respon-*

del coste de la operación), es una condición necesaria para la propia existencia de un contrato de concesión o una CPP¹¹⁰. En caso de no haber esta fase, el contrato, a efectos de SEC-2010, será un contrato de gestión/mantenimiento. Dada la naturaleza de los contratiempos que se engloban en el riesgo de construcción es complejo que el pago por el usuario tenga un papel determinante en la traslación de este al operador.

En segundo lugar, el riesgo de demanda incluye la posibilidad de que la demanda de los servicios (esto es, el efectivo uso del activo por los usuarios finales) sea mayor o menor de lo esperado en el momento en que se firmó el contrato, con independencia de la gestión llevada a cabo por el operador¹¹¹. En el caso de las concesiones en términos de SEC-2010, como hemos avanzado, en la medida en que la mayor parte de la financiación no proviene de la Administración, el activo puede registrarse en el balance del operador durante el período de explotación. Ahora bien, como el *Manual del SEC-2010* precisa, si en los pliegos del contrato o en el transcurso de la vida de este, la Administración pública garantiza unos ingresos mínimos (por ejemplo, a través de un nivel mínimo de demanda) o limita total, o parcialmente, los beneficios del operador (por ejemplo, mediante el establecimiento de topes a los beneficios en las bandas superiores de uso), esta estará asumiendo la mayor parte de los riesgos del contrato y el activo deberá registrarse en el balance público¹¹². En ese caso, en términos de contabilidad nacional, el contrato de concesión debe segregarse en un contrato de obra y un contrato de gestión/mantenimiento del activo¹¹³.

En este punto la duda que surge es si ¿en un contrato de concesión financiado mayoritariamente por una PPCPNT se está transmitiendo el riesgo de demanda? O, por el contrario, ¿la retribución al concesionario a través de una prestación de

sabilidad patrimonial administrativa", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 74, 2018, p. 28.

110 Aunque Eurostat no establece un umbral mínimo de gastos de capital que deban realizarse por el operador, sí afirma que dicho gasto debe ser "significativo" para que el contrato sea calificado como CPP. Vid. EUROSTAT / EUROPEAN PPP EXPERTISE CENTRE (EPEC) / EUROPEAN INVESTMENT BANK: *Guía de CPP*, cit., p. 23.

111 Apartado 20.283, letra c) SEC-2010 (definición de riesgo de demanda establecida para los contratos de CPP, pero que aplicamos *mutatis mutandis* a los contratos de concesión). De hecho, el *Manual del SEC-2010* establece esta definición del riesgo de demanda a las concesiones, vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartado 40, p. 371.

112 En el caso de las concesiones, el *Manual del SEC-2010* sí lleva a cabo un análisis del riesgo de demanda, siendo la no transferencia de este riesgo un elemento clave para la consolidación en el balance público del activo y pasivo derivados del contrato de concesión vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, apartados 40-43, p. 371 y 372. Por ello, no podemos compartir la afirmación de HUERGO LORA relativa a que "por influencia de las reglas del SEC, en la Directiva (y en la LCSP) ya no se exige que el concesionario asuma el riesgo de demanda en ningún caso, ni siquiera en los contratos en los que sí existe ese riesgo". Es cierto, como apunta el autor, que en muchos de los contratos de CPP (al ser financiados mayoritariamente por la Administración) no existe riesgo de demanda, pero ello no implica ni que en los contratos de CPP en los que existe riesgo de demanda este no deba ser analizado, ni que en los contratos de concesión en términos de SEC-2010 el análisis del riesgo de demanda no se lleve a cabo. Vid. HUERGO LORA, A.: "Skin in the game: riesgo operacional y responsabilidad patrimonial administrativa", cit., p. 26 y pp. 28 y 29.

113 Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, p. 372, apartado 43 y, respecto de las CPP, en la *Guía de CPP*, p. 58.

carácter coactivo está garantizando, en algún sentido, un mínimo de ingresos al operador? Esta cuestión se ha clarificado por Eurostat en la reciente edición, de 2022, del *Manual del SEC-2010*, al introducir un apartado específico, en el capítulo referente a las concesiones, que tiene como título “Mecanismo tarifario” (*Tariff mechanism*)¹¹⁴.

En este punto, Eurostat diferencia entre dos tipos de supuestos. El primero, cuando el concesionario puede decidir libremente el nivel de las tarifas a cobrar a los usuarios. Estas situaciones suelen ser posibles cuando los usuarios pueden elegir, y el concesionario puede competir prestando un mejor servicio (por ejemplo, una conexión más rápida a través de una autopista menos congestionada en contraste con las carreteras locales). Estaríamos, por tanto, en supuestos de inexistencia de coactividad, por la ausencia de monopolio. El pago por el usuario en estos casos tendría la naturaleza de precio privado regulado. El segundo supuesto, que señala Eurostat, es cuando el concesionario opera en “una suerte de situación de monopolio y no existe otra solución económicamente viable para los usuarios (por ejemplo, se proporciona acceso a través de un túnel)”. Estaríamos, por tanto, frente a una prestación coactiva, con la naturaleza jurídica de PPCNT (Disposición adicional cuadragésima tercera, LCSP). En este segundo caso, Eurostat afirma que es probable que “se observe algún nivel de regulación gubernamental”; sin embargo, precisa que el hecho que “el precio esté regulado no es en sí mismo un factor decisivo en términos de consolidación de la concesión, en la medida en que pueda considerarse un precio económicamente significativo”. Por tanto, la situación de coactividad no es un elemento que por sí mismo prefija la consolidación del activo y pasivo de la concesión¹¹⁵.

Para Eurostat el elemento determinante es que “las tarifas reguladas no obstaculicen la posibilidad del concesionario de beneficiarse plenamente de los beneficios derivados de la explotación del activo o activos de la concesión”. En particular, Eurostat precisa que, si el gobierno utiliza la regulación de precios de forma deliberada y selectiva para realizar ajustes tarifarios *ex post* con el fin de aumentar/disminuir los beneficios del concesionario porque las estimaciones realizadas *ex ante* no se han materializado, esto sí tendría implicaciones a nivel estadístico¹¹⁶.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la prestación que sufraga el usuario, consideramos que el establecimiento de una tasa o una PPCNT no es determinante, por definición, para poder afirmar que se lleva a cabo, o no, la transferencia del riesgo de demanda al operador¹¹⁷, puesto que ambas prestaciones tienen naturaleza coactiva, y las limitaciones cuantitativas a los beneficios del operador que podrían inferirse del establecimiento de una tasa no son, como hemos analizado

114 Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, pp. 369 y 370, apartado 6.3.1.5.2. “Payments in concession arrangements”.

115 Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, p. 369, apartado 25.

116 Vid. EUROSTAT: *Manual del SEC-2010*, p. 369, apartado 26.

117 Por tanto, discrepamos respecto de aquellos autores que entienden que a través de la retribución del concesionario vía tarifa se alcance el objetivo de “hacer efectivo que el riesgo que asume el concesionario no compute como déficit”. Vid. LÓPEZ MORA, M.E.: *El nuevo contrato de concesión: el riesgo operacional*, Atelier, 2019, p. 388.

en los apartados precedentes, *a priori*, tan intensas como para afirmar que no se transfieren los beneficios al operador¹¹⁸. Además, como se infiere del *Manual del SEC-2010*, la exclusión del riesgo de demanda se produce en aquellos supuestos en los que se limitan de forma global los beneficios que puede obtener el operador, por ejemplo, a través del establecimiento de topes máximos a los beneficios, o vinculando la terminación del contrato de forma anticipada, una vez obtenido un determinado nivel de rentabilidad por el operador. Por tanto, la cuantía la contraprestación sufragada por el usuario (ahora PPCNT) será uno de los elementos de análisis, pero será el diseño del mecanismo tarifario en su conjunto el que permitirá, o excluirá, una verdadera traslación del riesgo al operador.

Por último, hemos de tener en cuenta que el concesionario asumirá el riesgo de gestión de cobro¹¹⁹, aunque este también puede matizarse a través del establecimiento de subvenciones por parte de la Administración. En este punto, a nuestro parecer, el carácter esencial del servicio público, las características del mercado (a modo de ejemplo, no es lo mismo la prestación de determinados servicios públicos en una entidad local de mediano-gran tamaño que en una entidad local de pequeño tamaño que, incluso, puede llegar a perder población), el alcance de los impagos y de los supuestos objeto de subvención, son algunos de los aspectos que determinarán en qué medida el riesgo de gestión de cobro índice en la transferencia del riesgo de demanda al concesionario.

6. CONCLUSIONES

I. En relación con los pagos por los usuarios a entidades sin ánimo de lucro, el TJUE (sentencia FIG y FISE c. ISTAT), en aplicación del principio de sustancia sobre forma, establece un concepto funcional de prestación pública, basado, esencialmente, en la coactividad derivada de la existencia de una situación de monopolio, que hace obligatorio el pago de la prestación por aquellos sujetos que quieren llevar a cabo la actividad deportiva de forma federada. Por tanto, el Tribunal de Justicia infiere la nota de coactividad de la mera existencia de la situación de monopolio, independientemente de si el servicio es indispensable o no. A su vez, a efectos de determinar la naturaleza pública de la prestación, será un factor secundario la ausencia de un régimen de Derecho público.

Adicionalmente, cuando la prestación es considerada pública, también el ingreso derivado de ella se califica como público en términos de SEC-2010, a pesar de la naturaleza privada de la entidad que lo percibe. Es más, la existencia de una financiación pública mayoritaria puede comportar, incluso, la clasificación de la entidad privada sin ánimo de lucro en el sector Administraciones públicas a efectos de control de la disciplina presupuestaria. De este modo, no solo la fórmula de

¹¹⁸ Teniendo en cuenta, además, la inclusión del beneficio del concesionario en los costes a computar tanto de tasas como de las tarifas, *vid. supra* nota al pie núm. 77.

¹¹⁹ *Vid.* TORNOS MAS, J.: "La tarifa como forma de retribución de los concesionarios de servicios de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público", cit., p. 16.

gestión no determina la naturaleza de la prestación, sino que la calificación como pública de la prestación y, por ende, la existencia de una financiación pública mayoritaria puede acabar comportando la consolidación de la entidad privada, en la medida que concurran otros indicadores de control público (como el “control a través de una regulación excesiva”).

II. Cuando el pago por el usuario se sufraga a entidades públicas con personalidad diferenciada (a nivel interno, esencialmente, sociedades mercantiles públicas o entidades públicas empresariales), este es un elemento clave, junto a la competencia con otros productores, para que la entidad pública sea considerada productor de mercado desde una perspectiva cualitativa (es decir, para entender que opera en una situación de verdadero mercado). Por el contrario, cuando la entidad pública vende su producción exclusivamente, o mayoritariamente, a las Administraciones públicas, es más difícil afirmar dicha situación de mercado. En este punto, las principales limitaciones a la existencia de una verdadera situación de mercado se derivan del carácter coactivo de la prestación que paga el usuario (por ejemplo, por una situación de monopolio). Por tanto, de una nota (la coactividad) que concurre tanto en las tasas como en las PPCNT, pero no así en los precios públicos. Sin embargo, Eurostat ha confirmado la no consolidación, por definición, de entidades públicas que actúan en situación de monopolio, y obtienen contraprestaciones coactivas. En estos casos será necesario analizar si la entidad lleva a cabo una producción de mercado.

Para afirmar que la entidad pública es un productor de mercado, el principal criterio establecido por el SEC-2010 es el test del 50%, es decir, la entidad debe cubrir más del 50% de sus costes de producción con sus ventas (criterio cuantitativo). En el concepto de ventas del SEC-2010 se incluyen todos los pagos por el usuario, con independencia de la naturaleza jurídica de estos: tasas, precios públicos y PPCNT. No obstante, dado el carácter cuantitativo del test del 50%, las limitaciones en la cuantía de la prestación que satisface el usuario pueden dificultar el cumplimiento de este test. Por ello, el legislador español, al incluir en el ámbito de las entidades que pueden percibir PPCNT no solo a las fórmulas de gestión indirecta sino también las directas a través de sociedades públicas y entidades públicas empresariales, posibilita, en mayor medida, que estas fórmulas de gestión de servicios públicos sean consideradas de mercado.

A pesar de la afirmación precedente, si analizamos las limitaciones cuantitativas establecidas en la regulación de las tasas (el coste del servicio se configura como un objetivo a alcanzar en el art. 7 LTPP y como un límite que no puede excederse en el art. 24 TRLHL), estas no son de tal intensidad que impidan, por definición, que a través de tasas pueda cubrirse el coste del servicio (y mucho menos el 50% de este). Además, la aplicación del principio de equivalencia entendido de forma grupal para la cuantificación de las tasas y la superación de la polémica relativa a la inclusión del beneficio industrial en el cálculo de los costes cubiertos por las tasas, son factores que aseguran, en mayor medida, poder superar el test del 50%.

Ahora bien, lo anterior no supone que, en todo caso, la recaudación derivada de las tasas tenga que cubrir el coste del servicio, puesto que las entidades locales

pueden decidir el establecimiento de cuantías inferiores. Por ello, el análisis del cumplimiento del criterio de mercado del SEC-2010 será, finalmente, un análisis casuístico de la financiación específica de cada entidad. Esta necesidad de llevar a cabo un análisis casuístico no solo se produce respecto de las tasas, sino también en relación con los precios públicos, los cuales, si bien por mandato legal deben cubrir como mínimo el coste del servicio (44.1 TRLHL), esta cobertura en muchas ocasiones se ve matizada cuando concurren razones sociales, benéficas, culturales o de interés público (art. 44.2 TRLHL). Situación esta última que, en la práctica, se produce con carácter usual en muchos municipios. Finalmente, respecto de las PPCNT, a pesar de que el art. 20.6 TRLHL no determina el modo como deben cuantificarse, tomando en consideración su carácter coactivo, alejado de la lógica del mercado, es dudoso que en su cuantificación pueda prescindirse por completo del principio de equivalencia; por ello, fruto de la aplicación de los principios de igualdad y proporcionalidad a las PPCNT puede producirse, por otra vía, un resultado muy parecido a los descritos respecto a las tasas y los precios públicos.

III. En el ámbito de los contratos de larga duración, si la financiación del contrato se lleva a cabo, mayoritariamente, a través de pagos por el usuario, esto va a implicar que el contrato sea considerado una concesión, y no un contrato de CPP en términos de SEC-2010. La calificación del contrato como concesión, a su vez, lleva aparejada la presunción de que el activo y pasivo de ese contrato no se contabilizarán en el balance público. Por tanto, de nuevo, el pago por el usuario juega un papel esencial para evitar la consolidación.

En cuanto a las consecuencias que pueden derivarse de la distinta naturaleza jurídica de la prestación que sufraga el usuario en el marco de estos contratos, en términos de SEC-2010, las mayores limitaciones a la transferencia del riesgo de demanda se derivan de la existencia de límites globales (*ex post*) a los riesgos o beneficios que puede obtener el concesionario. Paralelamente, las limitaciones cuantitativas derivadas de la regulación de las tasas, como hemos analizado, no son tan acentuadas como para poder afirmar que su establecimiento limita los beneficios al operador de forma clara. Cuestión distinta es que en el contrato de concesión/CPP se fijen precios sustancialmente inferiores al coste del servicio (complementando, por ejemplo, la retribución del operador por pagos de la Administración). Ahora bien, este tipo de limitaciones pueden articularse tanto a través del establecimiento de una tasa como de una PPCNT. Por ello, será necesario, de nuevo, un análisis casuístico, en esta ocasión de los pliegos del contrato y, en particular, del mecanismo tarifario fijado, no pudiéndose afirmar que, por definición, el establecimiento de una PPCNT implique la transferencia del riesgo de demanda al operador.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ACÍN FERRER, A.: "Ordenanzas no fiscales. Las prestaciones de carácter público no tributario", *La Administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, núm. 12, 2018, pp. 28-39.
- AGULLÓ AGÜERO, A.: "Los precios públicos: prestación patrimonial de carácter público no tributaria", *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 80, 1993, pp. 547-570.

- ANEIROS PEREIRA, J.: "La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2018, pp. 35-75.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "Nuevas figuras y su encaje en las categorías tributarias tradicionales. Las "nuevas" contraprestaciones por servicios públicos tras la Ley de Contratos de 2017", *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, IEF 26 y 27 de febrero de 2018.
- BÁEZ MORENO, A.: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Crónica tributaria*, núm. 133, 2009, pp. 59-82.
- COMISIÓN EUROPEA: *Communication on orientations for a reform of the EU economic governance framework*, COM (2022) 583 final, Bruselas 9.11.2022.
- DÍEZ SASTRE, S.: "Formas y estructuras organizativas de la Administración de los contratos públicos en el Mercado Interior europeo", en *Observatorio de los Contratos del Sector Público 2014*, JOSÉ MARÍA GIMENO FELIÚ (dir.) OBCP 2014, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2015, pp. 61-70.
- EUROSTAT: *Manual on Government Deficit and Debt. Implementation of ESA-2010*, 22 Edition, Luxemburgo, 2023.
- EUROSTAT / EUROPEAN PPP EXPERTISE CENTRE (EPEC) / EUROPEAN INVESTMENT BANK: *A Guide to the Statistical Treatment of PPPs*, septiembre 2016.
- FALCÓN TELLA, R.: "La contraprestación del servicio público de abastecimiento domiciliario de agua: SSTs de 23 y 24 de noviembre de 2015", *Quincena Fiscal*, núm. 7/2016, 2016, pp. 13-20.
- FERNÁNDEZ FARRERAS, G.: "Sobre la naturaleza jurídica de la tarifa por la prestación del servicio de abastecimiento de agua", en *El precio del agua. Aspectos jurídicos y financieros en la gestión urbana del agua en España*, MILANS DEL BOSCH, S. (Coord.), Agbar. Fundación, Barcelona, 2012, pp. 229-263.
- FREJ, L.: "Statistical Implications of the Stability and Growth Pact: Creative Accounting and the Role of Eurostat" *Economics and Law Working Paper in Economics*, núm. 268, Goteborg University School of Business, 2007.
- GÓMEZ-FERRER RINCÓN, R.: "Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria", en "Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos", LÓPEZ-RAMÓN, F. (Dir), Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo, INA, 2015, pp. 31-37.
- HUERGO LORA, A.: "Skin in the game: riesgo operacional y responsabilidad patrimonial administrativa", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 74, 2018, pp. 20-33.
- KOEN, V. Y VAN DEN NOORD, P.: "Fiscal Gimmickry in Europe: One-Off Measures and Creative Accounting", *OECD Economic Department*, 2004.
- LARCH, M., BUSSE, M., GABRIJELCIC, M., JANKOVICS, L., MALZUBRIS, J.: "Análisis del marco presupuestario de la unión europea y su posible reforma: la disyuntiva entre reducir y compartir riesgos", *Papeles de Economía Española*, núm. 175, 2023, pp. 21-41.
- LEQUILLER F. Y BLADES, D.: *Comprendiendo las cuentas nacionales*, OCDE, 2009.
- LOZANO SERRANO, C.: "Calificación como tributos o como prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 116, 2002, pp. 611-678.
- MACHO PÉREZ, A.B. y MARCO PEÑAS, E.: "Los riesgos ex ante y ex post en los contratos de concesión y sus efectos jurídico-financieros: el caso de las autopistas de peaje R-3 y R-5", en *Los contratos del sector público: régimen tributario e incidencia en el déficit público*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013, pp. 139-154.

- MARCO PEÑAS, E.: "El endurecimiento de la disciplina presupuestaria a través de los conceptos del sistema europeo de cuentas (SEC-2010)", *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 191, 2021, pp. 61-106.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 106, 2000, pp. 181-212.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., ORÓN MORATAL, G.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario", 32ª Ed., Tecnos, 2021.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: "Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local: origen y regulación actual", *Anuario de Derecho Municipal 2019*, Madrid, núm. 13, 2020, pp. 57-83.
- *Tasas locales y otras figuras afines*, Francis Lefebvre, 2020.
- ORTIZ CALLE, E.: "Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario", *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2018, pp. 47-74.
- PAGANO, M. A.: "United States of America", en *Local government and metropolitan regions in federal systems*, N. C. Steytler (ed. lit.), John Kincaid (ed. lit.), Queen's University, 2009, pp. 363-392.
- PALAO TABOADA, C.: *Derecho financiero y tributario. Introducción. Derecho presupuestario. Ingresos públicos no tributarios*, Colex, 1985.
- "Prestaciones patrimoniales de carácter público", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 481, abril 2023, pp. 5-58.
- SANTIAGO IGLESIAS, D.: "La transformación del sector empresarial local: prospectiva de las sociedades municipales en el actual contexto de la crisis económica", *Anuario de Derecho Municipal 2012*, núm. 6, Madrid, 2013, pp. 101-138.
- SANZ GÓMEZ, R.: "Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 191, 2021, pp. 183-232.
- TORNOS MÁS, J.: "Regulación de precios y tarifas", en *Derecho de la regulación económica. Fundamentos e instituciones de la regulación*, MUÑOZ MACHADO, S. y ESTEVE PARDO, J. (Dirs.), Iustel: Universidad Complutense de Madrid, Instituto Universitario de Investigación Ortega y Gasset Madrid, 2009, pp. 537-576.
- "La tarifa como forma de retribución de los concesionarios de servicios de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 74, 2018, pp. 22-29.
- VILLAR ROJAS, F.: "Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos: (estudio de su naturaleza y régimen jurídico)", Comares, Granada, 2000.
- "Las tarifas por la prestación de servicios públicos: ¿una categoría inconstitucional?", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 69, 2017, pp. 12-21.