



Consejo Consultivo de Canarias

## DICTAMEN 393/2011

(Sección 1ª)

La Laguna, a 17 de junio de 2011.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria en relación con la *Propuesta de Resolución por la que se acuerda la revisión de oficio por la que se pretende la nulidad parcial de la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por Prestación de Servicios Funerarios en los Cementerios Municipales, en lo que concierne a las tasas de mantenimiento anual de las unidades de enterramiento cedidas por concesión de 50 a 99 años, reguladas en los arts. 3.1 apartado d), en la tarifa II del art. 7, en el art. 8.3 y 4 y en el art. 9, párrafos tercero y primer inciso del párrafo cuarto (EXP. 310/2011 RO)\*.*

## FUNDAMENTOS

### I

1. Mediante escrito de 6 de mayo de 2011, el Alcalde del Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria interesa preceptivamente Dictamen por el procedimiento ordinario, aunque el Pleno adoptó que lo fuera por el procedimiento de urgencia, al amparo de los arts. 11.1.D.b) y 12.1 y 20.1 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con el los arts. 102.2 y 62.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), en relación con la Propuesta de Resolución formulada en el procedimiento de revisión de oficio proponiendo la nulidad parcial de la Ordenanza reguladora de la Tasa por prestación de servicios funerarios en los cementerios municipales, en lo que concierne a su aplicación sobre el mantenimiento anual de las unidades de enterramiento por concesión de 50 a 99 años, con aplicación al respecto de los arts.

---

\* **PONENTE:** Sr. Díaz Martínez.

3.1, apartado d); en la tarifa II 7, 8.3 y 4; y en el art. 9, párrafos tercero y primer inciso del párrafo cuarto.

Tratándose de una regulación fiscal, la revisión se inicia y la nulidad se pretende con fundamento en la causa del art. 62.2 LRJAP-PAC, que dispone la nulidad de pleno derecho de las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, la ley u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la ley y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, en cuanto que se argumenta el incumplimiento del antedicho principio de jerarquía normativa por la citada Ordenanza, al vulnerar los preceptos mencionados los arts. 20, 23, 24 y 25 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) y los arts. 6, 7, 16, 19, 20 y 23 de la Ley de Tasas y Precios Públicos (LTPP).

## II

Los antecedentes que han dado origen a este procedimiento de revisión de oficio son los siguientes:

1. El Pleno del Ayuntamiento actuante, en sesión celebrada el 19 de mayo de 1997, aprobó los pliegos y la convocatoria para la prestación mediante concesión del servicio de cementerios. La Comisión de Gobierno, por delegación, acordó el 30 de septiembre de 1997 la adjudicación del contrato a favor de C.S.A. (el concesionario), de conformidad con las condiciones de los Pliegos que rigieron la convocatoria así como en la oferta de la empresa, aunque con la condición de que, si eventualmente algún aspecto de la misma se opone o contradice a los mencionados Pliegos, no será válido el mismo.

2. El Pliego de condiciones técnicas señalaba [art. 1.3.g)] como prestaciones básicas del concesionario la realización de obras, servicios y trabajos necesarios para la conservación, entretenimiento y limpieza de los cementerios y, en particular, de sus elementos urbanísticos, como jardinería, edificios e instalaciones, debiendo la Administración mantener el equilibrio financiero de la concesión, a cuyo efecto expresamente se prevé que ajustará la Ordenanza fiscal vigente, en materia de tasas obviamente, a las tarifas propuestas por la entidad adjudicataria, actualizándola en la forma prevista en su art. 10. Por otro lado, el art. 21.2.d) del Pliego dispone que el licitador deberá presentar un proyecto de mantenimiento y conservación de las instalaciones y construcción de unidades de enterramiento, advirtiéndose que los vigentes contratos de mantenimiento y servicios establecidos con terceros

permanecerán en ejecución hasta su finalización, subrogándose el adjudicatario en los derechos y obligaciones del Ayuntamiento respecto de los mismos (art. 34). Además, el art. 35 dispone que el Ayuntamiento procederá a la tramitación y aprobación del Reglamento del servicio de cementerios municipales una vez recibidas las sugerencias del adjudicatario de la concesión al borrador actual que se adjunta en el Anexo VII del Pliego.

3. El Pliego de cláusulas administrativas viene a reiterar lo dicho por el anterior, disponiendo también que el establecimiento de cualquier otra tarifa por nuevos servicios de naturaleza básica, como el mantenimiento de las instalaciones, deberá ser aprobado previamente por el Ayuntamiento (art. 5.2), mientras que su art. 22 atribuye a la Administración la facultad de interpretar las condiciones de los Pliegos de la concesión (art. 22).

4. De la documentación de la oferta inicial presentada por el licitador al que se adjudicó la concesión resulta que proponía, en concreto y como mecanismo de detección de tumbas abandonadas, establecer una tasa de mantenimiento cuyo impago constituiría un aviso de posible abandono, siendo el fin perseguido con la medida propuesta garantizar la conservación y mantenimiento del cementerio, aplicándose los excedentes de recaudación a la mejora y embellecimiento del recinto y de sus instalaciones, de lo que se beneficiarían todos los usuarios y visitantes.

Tal actuación, no obstante, se distingue del mantenimiento y conservación general del cementerio, función a la que el licitador asigna servicios de jardinería, limpieza, reparaciones, pintura y viales, mencionándose en las tablas estadísticas de la oferta el costo de obras de mantenimiento y tarifas de nuevos servicios, con referencia a la tasa de mantenimiento de nichos de restos y nichos de adultos.

5. El 29 de enero de 1999, el Ayuntamiento aprobó el Reglamento regulador de los Cementerios Municipales (RCM) del término municipal de Las Palmas de Gran Canaria (BOP núm. 49 de 21 de abril de 1999). Según tal Reglamento, la gestión de los cementerios comprende la realización de las obras, servicios y trabajos necesarios para la ampliación, conservación, entretenimiento y limpieza de sus elementos urbanísticos, jardinería, edificios e instalaciones [art. 3.1.e)].

En este sentido, el concesionario de la misma ha de realizar los servicios y trabajos necesarios para la construcción y reforma de las unidades de enterramiento y la reforma y renovación de las instalaciones generales de los cementerios (art. 4.2), así como, con sus operarios, cuidar de los trabajos de conservación y limpieza

generales. Y ello, sin perjuicio de que los correspondientes a las sepulturas y los objetos e instalaciones privadas correrán a cargo de los particulares, de modo que, en caso de incumplimiento serán requeridos por el Ayuntamiento y, de persistir, abonarán a su costa la ejecución de los servicios (art. 24). No obstante, en la relación de tarifas no existe una concreta por conservación y mantenimiento, a recoger supuestamente en los Pliegos del contrato de gestión por concesión.

Así, la disposición adicional RCM dispone, singularmente, que lo que se opusiere o contradijere a los Pliegos de condiciones técnicas particulares y de cláusulas administrativas no será válido.

6. En informe de 31 de enero de 2006, el Jefe del Servicio de Tributos y Exacciones informa que a consecuencia de la nueva redacción de la Ley General Tributaria (LGT), había que cambiar el régimen de tarifas del servicio de cementerio por otro de tasas, en el que encajaban perfectamente las prestaciones patrimoniales que realizan los usuarios de los cementerios municipales, siendo ello conforme con el art. 20 LHL y acomodado a lo solicitado por el concesionario. Así, se ha de acordar el paso de tarifas a tasas con actualización del importe de acuerdo con el IPC y propuesta de Tarifa II por servicios de mantenimiento. En nuevo informe de 10 de abril de 2006, el informante añade que no se trataba solo de una adaptación del IPC, sino de la inclusión de hechos imponibles por los que hasta ahora no se tributaba.

Luego, con informe favorable del Tribunal Económico Administrativo Municipal (TEAM) de 18 de abril de 2006, reiterando otro anterior de 28 de marzo, el Pleno, en sesión del día 26 de mayo de 2006, aprobó la Ordenanza fiscal que incluía, entre los hechos imponibles, la tasa de mantenimiento, regulada en los preceptos de tal Ordenanza a anular, citados al comienzo, en los siguientes términos:

*“a) Apartado d) del art. 3.1.*

*Constituye el hecho imponible de esta Tasa el mantenimiento anual de las unidades de enterramiento cedidas por concesión de 50 a 99 años.*

*b) Art. 7, tarifa II, servicios de mantenimiento.*

*Epígrafe 1 - De un nicho columbario 7,39 euros.*

*Epígrafe 2 - De un nicho de inhumación 29,54 euros.*

*Epígrafe 3 - De una Sepultura 29,54 euros.*

*Epígrafe 4 - De un Panteón 177,28 euros*

*c) Art. 8.3 y 4.*

«3. El periodo impositivo de la tasa en relación con la prestación del servicio de mantenimiento a que se refiere la Tarifa II del art. 7 de la presente Ordenanza, coincide con el año natural, salvo en los supuestos de nuevas concesiones de derechos de uso de terrenos y unidades de enterramiento, o de la extinción de estos derechos, en ambos casos el período impositivo coincidirá con la fracción de año correspondiente.

4. La tasa anual por prestación del servicio de mantenimiento a que se refiere la Tarifa II del art. 7, se devenga el 1 de enero de cada ejercicio anual, salvo en los supuestos de nuevas concesiones de derechos de uso de terrenos y unidades de enterramiento, en cuyo caso el devengo se produce el primer día del mes natural inmediatamente posterior a la iniciación del servicio. La tasa se prorrateará por meses naturales entre los diferentes beneficiarios del servicio».

d) Art. 9.3 y 4, primer inciso.

Para el pago de la tasa por mantenimiento la concesionaria girará a las personas físicas o jurídicas beneficiadas por la actividad un recibo anual por ejercicios vencidos.

El plazo y forma de pago en período voluntario de los recibos por la Tarifa II de los recibos se realizará de conformidad con lo dispuesto en el art. 62.3 de la Ley 58/2003, de 19 de diciembre, General Tributaria”.

7. El 15 de junio de 2007 el concesionario presentó escrito al Ayuntamiento denunciando la quiebra del equilibrio financiero de la concesión tras la aprobación de la tasa de mantenimiento, solicitando la liquidación de la correspondiente al año 2007.

En informe de 26 de julio de 2007, el Jefe del Servicio de Tributos y Exacciones señala que la libertad de acción del Ayuntamiento se encuentra limitada por el contenido del Pliego, haciendo referencia expresa a las tarifas del art. 10. Por eso, la supresión de la tasa de mantenimiento deberá negociarse con la entidad concesionaria, puesto que a ésta le ampara los términos del Pliego de condiciones que rige la concesión y el art. 129.1.b) del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RSCL).

Sin embargo, en informes de 12 y 15 de septiembre de 1997, el técnico municipal informa la legalidad de la supresión de la tasa en base a las siguientes consideraciones: a) no rompe el equilibrio financiero de la concesión, pues el mismo

se conserva mediante el IPC sobre las tarifas pactadas en su día; b) el efecto de un reglamento ilegal es su nulidad de pleno derecho (DCE 524/1995, de 30 de noviembre); c) si son los particulares los que limpian y conservan sus unidades de enterramiento, no se puede imponer una tasa; d) la conservación, entretenimiento y limpieza de los cementerios es obligación del concesionario, que se retribuye por tarifa, revisable conforme el IPC; e) la introducción de la tasa no obedece a la modificación o ruptura del equilibrio concesional, pues aparece directamente en el ámbito tributario, por lo es erróneo pensar que la Ordenanza fiscal sólo suponía la conversión de las tarifas existentes en tasas y su actualización por el IPC; f) la concesionaria no ha llevado a cabo actividad o servicios de mantenimiento de las unidades de enterramiento; g) el mantenimiento de las zonas o departamentos generales de los cementerios es una obligación intrínseca al contrato de concesión administrativa; h) la relación entre el titular de la unidad de enterramiento y la Administración no es tributaria, sino demanial, circunstancia sujeta por utilización privativa de dominio público (art. 20 LHL); i) el mantenimiento y limpieza de las unidades es de sus titulares, por lo que no lo puede llevar a cabo ni la Administración ni el concesionario; j) no se trata de un servicio público de competencia municipal que pueda constituir hecho imponible (art. 20 LHL); k) finalmente, se estima como improcedente la indemnización, pues no se causado lesión alguna al concesionario.

8. En informe de 16 de junio de 2009, la Asesoría jurídica del Ayuntamiento informa que, con independencia de la obligatoriedad del mandato reglamentario u Ordenanza, la variación unilateral de las condiciones que produzcan consecuencias económicas, obliga a compensar el equilibrio económico financiero de la concesión.

También hace referencia a distintos pronunciamientos judiciales, algunos firmes y otros en apelación, que reconocen la existencia de la tasa, por lo que ahora la Administración no puede ir contra sus propios actos. De hecho, la Administración dio su expresa conformidad a la lista cobratoria de los años 2006 y 2007.

A mayor abundamiento, la pretensión de supresión de la tasa en 2008 fue objetada por el TEAM al considerarla improcedente por atender aquélla al mantenimiento general de los cementerios. Así, carece de sentido que quienes cumplan con sus obligaciones respecto de la unidad de enterramiento de su titularidad no pagasen por la prestación de los servicios generales, mientras los incumplidores pagarían, no por el mantenimiento de su unidad, sino los costes generales de mantenimiento del cementerio. Consecuentemente, se paralizó la tramitación.

En este orden de cosas, la Sentencia del Tribunal Superior de Canarias (TSC), de 3 de mayo de 2010, señala que, en tanto la Administración no haya dado orden de paralizar la recaudación o haya realizado actuación alguna para modificar la Ordenanza fiscal y/o el contrato vigente entre las partes, debe reconocerse el derecho del recurrente a la compensación interesada.

9. El 29 de septiembre de 2010 se reinicia por el Director de Gobierno del Área de Hacienda el procedimiento para la supresión de la citada tasa, por cuanto carece de un elemento esencial del tributo cual es la existencia de hecho imponible. Así, se aduce que son los titulares de los derechos funerarios los obligados al mantenimiento de las unidades de enterramiento, sin que la empresa concesionaria haya realizado actividad alguna tendente a dicho mantenimiento durante toda la vigencia de la concesión. Además, las tarifas establecidas para dicha tasa no están calculadas en base a los costes reales del servicio que se describe como hecho imponible, sino que están calculadas en base al coste del mantenimiento general de los cementerios, que se imputan individualmente a los titulares de las unidades de enterramiento.

En informe externo solicitado por el Ayuntamiento, de septiembre de 2010, se dice, en relación con el equilibrio financiero de la concesión, que las circunstancias de que se trata no pudieron ser previstas en las bases, debiendo ser circunstancias sobrevenidas de naturaleza tal que causen la quiebra de dicho equilibrio, adjudicándose la concesión a riesgo y ventura del contratista.

En definitiva, mediante Resolución de 29 de septiembre de 2010 se acuerda el inicio de dicho procedimiento para derogar, dentro de la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por prestación de servicios funerarios en los cementerios municipales, la correspondiente al mantenimiento de unidades de enterramiento, con determinación de los efectos y alcance, incluso temporal, que produzca la supresión.

10. Con fecha 30 de septiembre de 2010 y en procedimiento contra acto presunto de desestimación de reclamación de cantidad resultante de la antedicha liquidación anual del contrato, se dicta Sentencia reconociendo al concesionario el derecho a la percepción del abono de la cantidad reclamada.

En relación con ello, el 11 de octubre de 2010 se emite informe del Letrado del que resulta que el Ayuntamiento no aprobó las listas cobratorias de los años 2007 en adelante, encontrándose en vía jurisdiccional las correspondientes reclamaciones interpuestas por la entidad concesionaria, por lo que es vital la supresión de la tasa a fin de evitar sucesivos y reiterados litigios con la entidad concesionaria.

11. Singularmente, esta vez la supresión fue favorablemente informada por el TEAM el 18 de octubre de 2010, haciéndolo también la Intervención General en octubre de 2010, por lo que la Junta de Gobierno aprobó provisionalmente la modificación el 28 de octubre de 2010.

Por fin, aunque también de forma provisional, la derogación de los preceptos reguladores, con la correspondiente modificación reglamentaria, fue aprobada por el Pleno por Acuerdo de 29 de octubre de 2010, haciéndolo definitivamente en sesión de 17 de diciembre de ese año, entrando en vigor el 1 de enero de 2011 (BOP núm. 166, de 27 de diciembre de 2010).

Precisamente, el día 7 de diciembre anterior tuvo entrada en el Ayuntamiento escrito de alegaciones de la concesionaria oponiéndose a la supresión de la tasa por cuanto genera la ruptura del equilibrio financiero de la concesión al disminuir la retribución pactada con el concesionario, siendo el objeto de la tasa a suprimir el mantenimiento y conservación de los cementerios. Además, el RCM es anterior a la Ordenanza fiscal. Pero, como se dijo y tras responder a estas alegaciones, desestimándolas, el Pleno adoptó el Acuerdo antedicho.

### III

En el procedimiento revisor cuya Propuesta de Resolución se analiza se han efectuado las siguientes actuaciones.

1. El Servicio de Tributos y Exacciones Municipales formuló la propuesta de inicio de procedimiento revisor (19 de enero de 2011), siendo informada por la Asesoría Jurídica y dictaminada por el TEAM. La conclusión es que falta uno de los presupuestos básicos de una tasa por prestación de servicios, la producción del hecho imponible, pues, de acuerdo con el art. 65 RSC, la limpieza y conservación de las sepulturas y de los objetos e instalaciones privadas correrán a cargo de los particulares, siendo en cambio de la concesionaria la obligación de cuidar la conservación y limpieza generales de los cementerios. Además, sólo en caso de incumplimiento de los particulares, a solicitud de la concesionaria, el Ayuntamiento requerirá al titular del derecho funerario afectado y, si éste no realizase los trabajos en el tiempo señalado, aquél podrá ordenar a la concesionaria realizarlos de forma subsidiaria a cargo de su titular.

En particular, el TEAM advierte que la tasa había sido suprimida a partir de 2011, aunque considera que ello no es obstáculo para que se proceda a su declaración de nulidad, en realidad de los preceptos de la Ordenanza que la regulaban,



planteándose la cuestión de los efectos de ésta, con observación de que cabe su retroactividad porque son favorables para los interesados, sin generar daño al concesionario porque no se le ha privado de derecho adquirido alguno.

Además, se hace referencia a la litigiosidad entre el Ayuntamiento y el concesionario (Sentencias de 243/2009 firme, y 367/2010, apelada, señalándose que se ha reconocido parcialmente la demanda porque el Ayuntamiento no ha realizado actuación alguna para modificar la Ordenanza y/o el contrato vigente, a los efectos de anular la tasa o modificar su concepto, habiendo la concesionaria presentado asimismo una demanda por la tasa de mantenimiento de 2008. Por eso, se justifica que se interese del Juzgado de lo Contencioso y del Tribunal Superior la inaplicación de la tasa declarándose su nulidad directamente. En este contexto, la supresión de la tasa no puede alcanzar a los actos firmes dictados en aplicación de la misma, aunque la Administración puede revisar éstos a través de los procedimientos de revisión previstos en el art. 216 LGT.

2. En sesión celebrada el día 25 de marzo de 2011, el Pleno acordó el inicio del procedimiento de revisión de oficio, en aplicación del art. 102.2 LRJAP-PAC en relación con el art. 62.2 de esta Ley, lo que fue objeto de anuncio en el BOP núm. 42, de 1 de abril de 2011, y en el Tablón de Edictos del Ayuntamiento, tomando razón de ello la Comisión de Gestión Económico Financiera y Especial de Cuentas el 15 de abril de 2011.

3. En la tramitación comparecieron y alegaron el concesionario y otros terceros, mediante escritos de 13 y 19 de abril de 2011, respectivamente.

- El concesionario del servicio de cementerios (art. 25.2.j) y 226.1.a) de la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local, LRBRL, efectúa unas prolijas alegaciones en las que, ante todo y sobre todo, sostiene que la tasa de mantenimiento aprobada en 2006 se refiere al mantenimiento de los cementerios municipales, siendo ello compatible con la Cláusula 10.2 PCT, referido al mantenimiento de instalaciones, cuestión relevante, por lo demás, para la adjudicación del contrato. Es más, la cláusula 8 del citado Pliego dispone, como deber esencial del concesionario, la conservación de la construcciones e instalaciones del cementerio en perfecto estado de entretenimiento, limpieza e higiene, siendo de su cuenta las reparaciones, por lo que habría de percibir las tarifas fijadas para la prestación de dicho servicio, conformándose así el equilibrio financiero de la concesión, a respetar por la Administración, que habría que compensar de quebrarse, para restaurarlo. En este

sentido, en la oferta, por él presentada en la licitación se incluía una específica tasa de mantenimiento.

El Ayuntamiento pretende combatir ahora la Ordenanza negando el hecho imponible de la tasa en cuestión, sobre la base de que el mantenimiento del cementerio se efectúa por sus titulares, desconociendo que la tasa responde a un modelo de gestión que el concesionario ofertó, siendo adjudicatario en ciertas condiciones, entre ellas, la percepción de la tasa. Concorre así, perfectamente el hecho imponible, actuándose con la supresión primero de la tasa y con su anulación después, de forma irregular.

Ahora bien, vistas las obligaciones de éste, según el RCM, similares a las recogidas en los Pliegos, el mantenimiento, en general, de las instalaciones del cementerio, incluidas forzosamente las unidades de enterramiento, le corresponden al concesionario, confundiendo la Administración este mantenimiento, con sus especificaciones y objeto perfectamente determinado reglamentaria y contractualmente, con la conservación y ornato de las sepulturas, que compete a los usuarios, por lo que no procedería suprimir o anular la Ordenanza en este punto sobre la base de que la tasa se gira por un servicio no prestado, siendo compatibles ambas actuaciones y, por tanto, existiendo hecho imponible de la tasa afectada.

Por ello, no concurre la causa de nulidad alegada (vulneración de jerarquía normativa), ni la subsidiariamente alegada por la Asesoría Jurídica (art. 62.1.f) LRJAP-PAC), que se refiere a actos, no a disposiciones. La Ordenanza es, por lo demás, del mismo rango reglamentario que las anteriores normas en materia tributaria y de cementerios, por lo que no tiene problemas de rango. A mayor abundamiento, la tasa ha sido derogada, por lo que ahora no cabe declarar su nulidad.

En realidad, la operación se traduce en la intempestiva modificación unilateral de los términos de la concesión, lo que ha dado lugar a una notable litigiosidad y gastos en razón de la conducta de la Administración, lesiva de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima (SSTS 24 de mayo de 1988 y 197 y 205/1992, RJ 4203, así como Dictámenes del Consejo de Estado de 12 de mayo de 1992 (exp. 204/1992), 3 de junio de 1994 (exp. 504/1994), 16 de diciembre de 1994 (exp. 1973/1994) y 22 de enero de 1998 (exp. 5356/1997)). Prueba de ello es que fue requerido para parar el cobro de las tasas de mantenimiento correspondientes al ejercicio 2007, sin que, a esa fecha, se hubiera aun modificado o derogado la Ordenanza.

Finalmente, se alega que la revisión contraviene los límites que a la misma dispone el art. 106 LRJAP-PAC, pues lesiona la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares o las leyes dadas las circunstancias del caso.

- El Servicio de Tributos y Exacciones Municipales, mediante informe de 26 de abril de 2011, informó sobre las alegaciones formuladas.

Primero, resta relevancia a las Sentencias dictadas, señalando, con cita del Dictamen 9/2005 de este Organismo, que al efecto ha de haber coincidencia ente procesos y revisión; lo que no es el caso, pues en el procedimiento 290/2009 se condena a la Administración al pago de cantidad al no haberse podido recaudar la tasa de mantenimiento correspondiente al año 2007, reiterándose ello en el proceso 257/2009, mientras que la revisión de oficio persigue la nulidad de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa de referencia.

Tampoco puede haber perjuicio con la supresión de la tasa para el concesionario, pues el equilibrio existía con las tarifas inicialmente aprobadas y, si lo hubiera, sería para los ciudadanos al introducirse la tasa.

Se reitera que en los Pliegos no se habla de mantenimiento de las unidades de enterramiento, sino de la conservación de los cementerios y, en particular, de sus elementos urbanísticos, permitiendo su funcionamiento, pues el de las sepulturas corresponde a los particulares; lo que también se dispone en el RCM, aunque el art. 149 dispone que el concesionario adoptará las medidas necesarias para asegurar el mantenimiento de la unidad de enterramiento en las debidas condiciones de seguridad, conservación y ornato público, de acuerdo con lo establecido por el Ayuntamiento, pero es éste quien, de no cumplirse, podrá exigirlo al incumplidor y, si no lo hiciere, se actuaría con cargo al obligado. Desde luego, los Pliegos no mencionan tasa alguna.

Finalmente, el Pleno, en sesión celebrada el 26 de abril de 2011, acordó:

*"1º. La desestimación de las alegaciones formuladas por los motivos recogidos en el informe del Servicio de Tributos y Exacciones Municipales, del día 26 de abril de 2011. 2º. La continuación del expediente de revisión de oficio. 3º. La declaración de la nulidad tendría efectos desde el 26 de mayo de 2006, fecha de la aprobación de la Ordenanza Fiscal en la que se incluye la tasa de mantenimiento anual de las unidades de enterramiento. 4º. La improcedencia de establecer indemnización alguna. 5º. La aprobación de los términos de la propuesta de resolución que se*

remite al Consejo Consultivo de Canarias para Dictamen, según el artículo 11.1.D.b) de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias. 6º La incorporación al expediente de los expedientes de la concesión administrativa (...) la aprobación de la Ordenanza fiscal [(...) y] de modificación de la Ordenanza fiscal. 7º. El requerimiento, con carácter urgente, del Dictamen del Consejo Consultivo de Canarias, al amparo del artículo 20.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en virtud del interés público afectado por la nulidad parcial de la disposición normativa que en tanto esté en vigor afecta a unas 45.000 personas (titulares de derechos funerarios), convertidas en obligados tributarios, y supone un total de unos 6.000.000 euros (aproximadamente 1.500.000 euros anuales por cuatro anualidades desde 2006 a 2010). 8º. La declaración de suspensión del plazo para dictar y notificar la resolución del procedimiento, durante el tiempo que medie entre la solicitud de dictamen al Consejo Consultivo de Canarias y su efectivo cumplimiento, este plazo de suspensión no podrá exceder, en ningún caso, de tres meses. 9º. La notificación a los interesados, mediante publicación en el Boletín Oficial de la Provincia, de la petición de dictamen al Consejo Consultivo de Canarias, para que opere la suspensión del plazo máximo para resolver, por el tiempo que media entre la petición y la recepción del dictamen. Asimismo el anuncio se publicará en el tablón de edictos y en la página web de este Ayuntamiento. 10º. La notificación a los interesados mediante publicación en el Boletín Oficial de la Provincia, de la recepción de dictamen del Consejo Consultivo de Canarias. Asimismo el anuncio se publicará en el tablón de edictos y en la página web de este Ayuntamiento”.

4. Cabe añadir que, en efecto, existe en este asunto una notable litigiosidad desde el comienzo de la licitación. Así, se han dictado las siguientes Sentencias del TSJC: 5 de febrero de 1998, previo recurso interpuesto por un tercero licitador, desestimado; 173/2001, 26 de enero de 2001, por recurso de un sindicato en contra de la licitación, inadmisibile por falta de legitimación; 604/2001, de 20 de abril, por recurso de un partido político contra el acuerdo de aprobación de los Pliegos, inadmisibile por falta de legitimación; 647/2001, de 27 de abril, por recurso del Comité de empresa del Ayuntamiento en contra la licitación, inadmisibile por falta de legitimación; 649/2001, de 14 de mayo, por recurso de varios contra el acuerdo de licitación, inadmisibile por falta de legitimación; 785/2001, de 8 de junio, por recurso de un tercero contra los Pliegos, inadmisibile por falta de legitimación; 1223/2001, de 7 de diciembre, por recurso de un licitador contra el acuerdo de adjudicación, desestimado; 365/2002, de 12 de junio, por recurso de licitador sobre ratificación de

la adjudicación provisional, desestimado; 683/2002, por recurso de un sindicato contra la licitación, falta de legitimación; 367/2002, de 12 de junio, por recurso de un partido político sobre la forma de gestión del servicio, inadmisión por falta de legitimación; 274/2004, de 2 de julio, por recurso de un tercero sobre la gestión del servicio, inadmisión por falta de legitimación; 565/2004, de 2 de julio, por recurso de un tercero sobre la gestión, inadmisión por falta de legitimación. Además, habiéndose recurrido ante el TS la antedicha STSJC de 26 de enero de 2001, el Alto Tribunal resolvió la inadmisión.

En todo caso, son significativas las Sentencias de 10 de septiembre de 2009 y de 3 de mayo de 2010, ya aludidas y que se dictan en procesos en los que fueron parte las contratantes, el Ayuntamiento y el concesionario.

La primera considera probado que, en la oferta de licitación realizada por la recurrente, el concesionario, se incluyen las tarifas de los nuevos servicios y las tasas de mantenimiento. Y, también es cierto que, en el PCT, se establece que cualquier modificación o ampliación de las tarifas incluidas en la tabla del Anexo IV, así como el establecimiento de cualquier otra por nuevos servicios de naturaleza básica, entre ellos mantenimiento de las instalaciones, deberá ser aprobada previamente por el Ayuntamiento. Por eso, ante la reclamación de la recurrente, la Administración contesta que no ha lugar a lo solicitado al no haber reclamado para los ejercicios correspondientes el establecimiento de tasa de mantenimiento alguna, no resultando hasta el requerimiento presentado en fecha 5 de octubre de 2005 una petición concreta en tal sentido, que se convirtió en la tasa incluida en la Ordenanza fiscal de 2006.

En cuanto a la segunda, con apoyo en la anterior, se observa que no es hasta la aprobación de la Ordenanza fiscal de 2006 cuando la entidad recurrente puede reclamar la citada tasa de mantenimiento, sin constar que la citada Ordenanza haya sido modificada. Por eso, todas las alegaciones realizadas por la Administración sobre la imposibilidad de reclamar aquella deben ser rechazadas, estimándose la solicitud de la recurrente sobre la actualización del IPC relativa a la misma, existiendo una Ordenanza fiscal vigente desde 2006 donde se recoge la tasa de mantenimiento cuya compensación ahora se reclama. En esta línea, se advierte que el procedimiento tramitado no puede discutirse sobre el carácter principal o accesorio del mantenimiento o si dicho servicio corresponde hacerlo al concesionario directa o subsidiariamente, en caso de que los usuarios no realicen la debida conservación de

los elementos. Así, está contemplado como tal entre los servicios a prestar por la entidad recurrente y no consta, salvo la orden de paralización de la recaudación, que el Ayuntamiento haya realizado actuación alguna para modificar la Ordenanza fiscal y/o el contrato vigente entre las partes a los efectos de anular la tasa o modificar su concepto.

## IV

A la vista de lo antes expuesto, han de efectuarse las siguientes observaciones:

1. En los Pliegos o en el contrato subsiguiente no se contemplaba expresamente la creación de una tasa por la conservación y mantenimiento del cementerio. Así, tanto del PCT, como del PCA resulta que es prestación básica del concesionario la antes indicada, afectando a obras y trabajos necesarios para el entretenimiento y limpieza de los cementerios particularmente en relación con sus elementos urbanísticos y jardinería o instalaciones, debiendo siempre la Administración mantener el equilibrio financiero de la concesión, a través de la percepción por el concesionario de las tarifas correspondientes, que se detallan.

Es más, se recuerda que se estableció la vigencia, hasta su finalización, de los contratos de mantenimiento formalizados con terceros, subrogándose el adjudicatario en los derechos y obligaciones del Ayuntamiento respecto de los mismos.

Siendo obligación concesional del contratista la conservación y mantenimiento, es claro que, a medida que se iban venciendo tales contratos con terceros, no sólo el control y efectos de su ejecución, sino ya la propia obligación material de prestación contratada recaería en el concesionario. En este sentido, no sólo se prevé en los Pliegos que la Administración municipal ajustará la Ordenanza vigente a las tarifas propuestas por la entidad adjudicataria y actualizará ésta en la forma prevista en el art. 10, sino que el Ayuntamiento procederá a la tramitación y aprobación del RCM recibidas las sugerencias del adjudicatario de la concesión al borrador actual que se adjunta en el Anexo VII del propio pliego.

2. Aunque el contenido del contrato tenía el alcance referido, existían previsiones que afectaba a su ejecución, incluyendo las tarifas por los servicios, la ordenación del Reglamento con incidencia en la materia, y el ajuste a todo ello de las Ordenanzas fiscales, complicándose además la cuestión con la pretendida conversión de tales tarifas en tasas, aunque, es claro que los compromisos de las partes del contrato habrían de ser los hechos constar en él en cada momento. Así, el

Pliego disponía que el establecimiento de cualquier otra tarifa por nuevos servicios de naturaleza básica, como el mantenimiento de las instalaciones, deberá ser aprobada previamente por el Ayuntamiento.

Sin embargo, a la luz de lo expresado al respecto en los Pliegos, no parece que lo recogido en la Ordenanza fiscal, con implantación de una tasa de mantenimiento, se corresponda con lo sugerido por el concesionario en la licitación

Así, la propuesta del licitador se articulaba como mecanismo de detección de tumbas abandonadas, cuyo impago constituiría un aviso de posible abandono. En esta línea, aunque con ello se potenciase la conservación y mantenimiento de los cementerios, los resultados de recaudación, excediendo las tarifas del Servicio, se aplicarían a la mejora y embellecimiento del recinto y de sus instalaciones, por lo que no se pretendía mantener o recuperar el equilibrio financiero de la concesión, sino introducir un servicio nuevo a ser pagado mediante tasa, mejorándose la prestación de los básicos contratados: costos de mantenimiento, con sus diferentes trabajos o actuaciones, previstos en principio, a pagar con tarifas, y nuevos servicios, tumbas abandonadas, a pagar mediante la tasa de mantenimiento de unidades de enterramiento.

El 29 de enero de 1999 se aprobó el RCM, previa audiencia del concesionario, atribuyéndole la obligación de conservar y mantener las instalaciones del cementerio, coherentemente con los Pliegos de la concesión, en los términos ya descritos y, como también se dijo, encargándose los particulares de la conservación y limpieza de las sepulturas e instalaciones privadas.

Y ello, sin olvidar lo que su disposición adicional dispone

En octubre de 2005 el concesionario solicitó la creación de una tasa para pagar los servicios que se terminó incorporando a la Ordenanza fiscal de 2006 por aprobación del Pleno, previo informes favorables del Servicio y del TEAM. Sin embargo, aunque tenía por objeto el mantenimiento anual de las unidades de enterramiento, se parte del hecho de que se habían cedido, por concesión de 50 a 99 años, sin variar las obligaciones contractuales del concesionario de conservación y mantenimiento de las zonas comunes del cementerio y de sus instalaciones o elementos urbanísticos.

En este orden de cosas, se autorizó el cambio de tarifas a tasa por exigencia de la "nueva redacción de la LGT", acordándose a este fin la introducción de una nueva

tasa, con reflejo en la Ordenanza fiscal a través de la correspondiente normativa reguladora, con novación de la concesión, en línea por lo demás con lo contemplado en sus Pliegos. Así, el concesionario pasó de percibir rendimiento por tarifas por la gestión del cementerio a los derivados de tasas por cuatro conceptos: servicios generales; servicios de mantenimiento de unidades de enterramiento; concesiones; y construcción y conservación. El art. 51 RCM dispone que serán de cuenta de los titulares de los derechos funerarios temporales y definitivos las cuotas de mantenimiento que se fijen en la Ordenanza fiscal correspondiente, las cuales podrán actualizarse, previo acuerdo del Ayuntamiento.

Justamente, a la vista de las Sentencias comentadas antes, sobre la contratación, y dado su resultado negativo para la Administración, el Ayuntamiento decidió, previo informe, suprimir la tasa de mantenimiento. Primero con necesidad de previo acuerdo con la entidad concesionaria amparada por los Pliegos y el art. 129.1.b) del RSCL. Luego, sin tal requisito, al considerarse que no rompía el equilibrio financiero, al ser los particulares quienes deben limpiar y conservar sus unidades de enterramiento, sin que la Ordenanza fiscal haga algo distinto de convertir las tarifas en tasas y su actualización por el IPC, de modo que la concesionaria no ha prestado el servicio al que se refiere la tasa, apropiadamente porque, por lo expuesto, no se integra en la competencia municipal de cementerio y, en estos términos, no procede indemnizar al no haberse lesionado al concesionario.

En todo caso, no solo ha de recordarse lo dispuesto en la disposición adicional del Reglamento, prevaleciendo el contrato en caso de conflicto y la Ordenanza que lo nova, que, por lo demás y teniendo rango reglamentario, puede reformar este aspecto del mantenimiento, en su conjunto, de las unidades de enterramiento y, por ende, las sepulturas.

El art. 24.2 LHL dispone que el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. En este sentido, en la propuesta de la concesionaria se contenía información detallada del coste de los servicios, pudiendo consistir el abono en la "aplicación de una tarifa", "una cantidad fija señalada al efecto" o "la cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos" (art. 24.3 LHL). Por lo que cabe la supresión de la tasa, pero sin eliminar el equilibrio del contrato y, en particular, el abono de los servicios del concesionario, incluso en relación con las unidades de enterramiento.



3. Consecuentemente, ha de concluirse lo que se expone a continuación:

**Primero:** No procede revisar una disposición reglamentaria que jurídicamente es inexistente al haber sido derogada, cual es el caso de la Ordenanza fiscal en los preceptos reguladores de la tasa de referencia, que, por ello, ha sido “suprimida” desde enero del presente año.

**Segundo:** No cabe la aplicación retroactiva de la derogación, inaplicando la tasa, en consecuencia, en este caso, al afectar al equilibrio financiero del contrato concesional en el que la aplicación se inserta, especialmente si en efecto se han prestado servicios de mantenimiento de unidades de enterramiento a los que se asocia su devengo, aun cuando fuese inadecuadamente, en cuyo caso, cabría resolver el contrato eventualmente.

**Tercero:** En la eventualidad de que la tasa se hubiere establecido improcedentemente, siendo nulas las disposiciones que la crean y regulan y así fuese declarada, el efecto de la nulidad sería ex-tunc, no cabiendo hablar entonces de efectos retroactivos; pero, en tal caso, no pueden dejarse de abonar los servicios que, en efecto y aun cuando no procedieren reglamentariamente, ha realizado el concesionario en aplicación de lo dispuesto en la Ordenanza fiscal, como al parecer ha sucedido, con el consentimiento y aun por iniciativa municipal. Además, esa declaración no trae como inmediata consecuencia la nulidad de los actos firmes dictados en aplicación de la normativa anulada, que habría de declararse en cada caso y mediante el procedimiento revisor correspondiente, con aplicación del art. 62.1 LRJAP-PAC, en el apartado que se entendiera pertinente.

**Cuarto:** En cualquier caso, no se aprecia la existencia de la causa de nulidad alegada por la Administración, no produciéndose vulneración directa del principio de jerarquía normativa, en cuanto incumplimiento de la legislación fiscal aplicable (LGT y LRHL), pues se establece un hecho imponible para la tasa creada, ni indirectamente por inexistencia de tal hecho, por lo expuesto en el apartado anterior. En esta línea, cabe mantener que el concesionario ha realizado en la práctica el servicio del que se trata, subsidiariamente o por completo, habiéndose modificado el RCM por la Ordenanza fiscal en este punto, al menos en lo referente a una labor de mantenimiento que implique una actuación en las unidades de enterramiento que excede su mera limpieza o arreglo simple. En el peor de los casos, habría una contradicción entre dos normas del mismo rango, siendo una anterior, el RCM, y otra posterior, la Ordenanza.

**Quinto:** Sin perjuicio de lo anteriormente expresado, no procede resolver la cuestión de fondo por la Administración en el sentido pretendido al estar *sub judice* la cuestión. Así, el Ayuntamiento ha recurrido la Sentencia mencionada en este Dictamen, que la condenaba a compensar al contratista al entender aplicable la tasa afectada, argumentándose la improcedencia de ésta. Por tanto, ha de estarse a lo que en la Sentencia resolutoria del recurso se decida al efecto, siendo relevante la consideración que en ella se haga del argumento de nulidad planteado por la Administración, rechazándolo o admitiéndolo y, por ende, declarando nula la Ordenanza en este extremo, con los efectos que correspondan.

**Sexto:** No procede la suspensión del plazo de resolución del procedimiento revisor, de acuerdo con reiterada doctrina de este Organismo al respecto, por la razón argüida por la Administración, sin haber que se suspenda el plazo de caducidad previsto en el art. 102.5 LRJAP-PAC, al no preverlo o permitirlo este precepto, aplicable específica y primariamente al caso, ni ser aplicable al supuesto de solicitud de Dictamen el art. 42.5, f) de dicha Ley, referido a informes administrativos y emitibles en fase instructora, por lo que, en definitiva, el procedimiento caducará, inexorablemente, a los tres meses de su inicio.

## C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución es improcedente, sin haber acordado la declaración de nulidad pretendida, ni tan siquiera tramitar y resolver la revisión de la Ordenanza fiscal de referencia, sin ser tampoco conformes a Derecho los efectos que se contemplan en ella de dicha nulidad en relación con actos firmes de aplicación de la tasa afectada, o bien, con el equilibrio financiero del contrato concesional al que se conecta.