

Principios constitucionales

Alejandro García Heredia

PID_00189601



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. La constitucionalización de los principios y su valor normativo	7
2. Principio de generalidad	11
2.1. Ámbito de aplicación	11
2.2. Generalidad y beneficios fiscales	11
3. Principio de capacidad económica	14
3.1. Ámbito de aplicación	14
3.2. Los tributos extrafiscales	15
3.3. Aplicación del principio de capacidad económica a otras categorías tributarias	18
4. Principio de igualdad	21
5. Principios de progresividad y no confiscatoriedad	24
6. Justicia tributaria	26
7. Principio de reserva de ley	27
7.1. Configuración constitucional y legal	27
7.2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público	31
7.3. El ámbito de la parafiscalidad: supuestos controvertidos	34
7.4. Aplicación del principio de reserva de ley a otras categorías tributarias	38
8. Principios de ordenación del gasto público	41
Actividades	43
Ejercicios de autoevaluación	43
Solucionario	45

Introducción

En este módulo se analizan los principios constitucionales del artículo 31. Entre ellos se encuentran, por un lado, los principios materiales aplicables al sistema tributario: generalidad, capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (artículo 31.1). Por otro, el principio formal de reserva ley en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público (artículo 31.3). Además, también se contemplan los principios que rigen la ordenación material del gasto público: asignación equitativa y eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto (artículo 31.2).

Con carácter previo al estudio de estos principios, se analizan las consecuencias generales que derivan de su consagración constitucional. A continuación, se aborda el tratamiento particular de cada uno de ellos, si bien todos se orientan a la consecución de la justicia financiera y se encuentran por tanto estrechamente relacionados. El análisis de estos principios se efectúa con base en la interpretación que de los mismos realiza el Tribunal Constitucional. La jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución resulta determinante en la configuración de su contenido y hace que los mismos se encuentren en constante evolución.

Objetivos

Los objetivos que se pretende alcanzar con el estudio de estos materiales son los siguientes:

1. Relacionar los principios de justicia tributaria y de justicia en el gasto público.
2. Comprender el ámbito de aplicación del principio de capacidad económica.
3. Delimitar el contenido del principio de reserva de ley.
4. Entender el significado de los principios de generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.
5. Identificar los principios aplicables al gasto público.

1. La constitucionalización de los principios y su valor normativo

Los principios constitucionales que vamos a analizar se mencionan expresamente en el artículo 31 de nuestra Constitución.

Artículo 31 CE

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

Dentro de este precepto, podemos distinguir los principios aplicables a los tributos y aquellos destinados a la ordenación del gasto público. Ambos principios están relacionados debido a la conexión existente entre ingresos y gastos. La **justicia financiera** es la consecuencia de la realización de estos principios. El texto constitucional requiere tanto la justicia en el ingreso como en el gasto, a través de una asignación equitativa de los recursos públicos. Así, la Constitución plantea un modelo de Hacienda pública esencialmente redistributivo.

Actividad financiera del Estado

Recordemos que en la actividad financiera del Estado y demás entes públicos se pueden distinguir dos vertientes que resultan complementarias: ingresos y gastos públicos. La actividad financiera entendida de este modo implica la recaudación de ingresos para la posterior ordenación del gasto público. La actividad financiera se configura como una actividad encaminada, esencialmente, a la obtención de recursos (ingresos públicos) para cubrir las necesidades derivadas del gasto público (infraestructuras, enseñanza, sanidad, medio ambiente, etc.).

Entre los principios materiales aplicables al sistema tributario debemos señalar los principios de generalidad, capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (artículo 31.1). Por otro lado, el gasto público debe responder a los principios materiales de asignación equitativa y de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto (artículo 31.2). Además, como principio formal, debemos tener en cuenta el principio de reserva de ley que se establece en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público (artículo 31.3). La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico. Por tanto, los principios que figuran en el texto constitucional tienen el más alto valor normativo y vinculan a todos los ciudadanos y poderes públicos.

El artículo 9.1 de la CE afirma que “los ciudadanos y poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”. En este sentido, la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) también indica que “la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico y vincula a todos los Jueces y Tribunales” (artículo 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio).

El **deber de contribuir** del artículo 31 se configura como un deber constitucional y adquiere por tanto el más alto rango normativo. Por otro lado, estos principios contenidos en la Constitución también se mencionan en la legislación ordinaria (artículo 3 de la LGT). Esto no tiene ninguna consecuencia jurídica relevante. Desde el momento en que tales principios gozan de la protección constitucional su reconocimiento en otras normas del ordenamiento deviene superfluo e innecesario.

“Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”

A pesar del alto valor normativo de estos principios, lo cierto es que su configuración en el texto constitucional es general y abstracta, puesto que son precisamente eso: principios. Por ello, su contenido debe ser necesariamente delimitado por la interpretación que de los mismos realiza el **Tribunal Constitucional**. Esta interpretación vincula igualmente a todos los ciudadanos y poderes públicos, por lo que sus pronunciamientos deben ser tenidos en cuenta tanto por la Administración y el Poder Judicial como por el propio legislador. De ahí que la labor del Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Constitución, adquiera una importancia fundamental.

La primacía de la Constitución otorga a los principios del artículo 31 la más alta protección jurisdiccional. Cualquier norma con fuerza de ley que viole dichos principios puede ser objeto de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (artículos 161.1 a) y 163 de la CE). El Tribunal Constitucional ostenta el monopolio de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes y otras normas con fuerza de ley. La jurisdicción ordinaria, si considera que una norma con fuerza de ley es contraria a la Constitución, deberá plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (artículo 163 de la CE). Ahora bien, si se trata de una norma sin rango de ley (por ejemplo, un reglamento) contraria a la Constitución, la jurisdicción ordinaria podrá declarar la inconstitucionalidad de la misma (artículo 6 de la LOPJ).

Además de los principios de justicia financiera del artículo 31 que vamos a analizar, también debemos tener en cuenta los **principios generales del derecho que figuran en la Constitución**: jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la CE).

Sin perjuicio del estudio particular de los principios constitucionales que realizaremos en los próximos apartados, podemos apuntar en esta introducción la consolidación de dos planteamientos generales que, a nuestro juicio, adquieren gran relevancia en la configuración constitucional del derecho tributario en la actualidad:

- El amplio margen de libertad del que dispone el legislador para configurar el sistema tributario y alcanzar con ello los fines que la Constitución le impone.
- La necesidad de enjuiciar las normas tributarias no solamente conforme a los principios de justicia tributaria del artículo 31, sino también conforme al conjunto de derechos, principios y valores que consagra la Constitución.

Con respecto a la **libertad del legislador en la configuración del sistema tributario**, el Tribunal recuerda que la ausencia en la Constitución de una definición del modelo de sistema tributario aplicable, y por tanto, su indefinición, habilitan al legislador para realizar su conceptualización jurídica en cada momento, eligiendo entre diferentes alternativas, en atención a las circunstancias económicas subyacentes y a las necesidades sociales a las que se pretenda dar cobertura. Es evidente que el constituyente no quiso definir el modelo de sistema tributario aplicable, ni tampoco restringir la acción del legislador más allá de los límites que le ha impuesto, dejándole un importante ámbito de posibilidades para configurar el sistema tributario y para articular cada tributo no solo como un instrumento de recaudación, sino también como un vehículo a través del cual alcanzar los fines que la Constitución le impone.

Libre elección del legislador

En este sentido, la STC 19/2012 indica que la forma de garantizar el mínimo vital queda a la libre elección del legislador, tanto en relación con los tributos en los que se establezca dicho mínimo como en cuanto a la técnica utilizada (ya sea en la base, en la cuota, en la tarifa o en todas ellas). Esta libertad del legislador también se manifiesta en la STC 20/2012 en relación con las tasas judiciales. Así, para financiar la justicia civil el legislador puede optar por varios modelos (financiación con cargo a impuestos, con cargo a tasas o a ambos). Se trata de una decisión, afirma el Tribunal, que en una democracia corresponde al legislador dentro de los márgenes constitucionales.

Lectura recomendada

SSTC 19/2012, de 15 de febrero y 20/2012, de 16 de febrero.

Por otra parte, también se puede extraer otro planteamiento de gran alcance: la necesidad de valorar las normas tributarias no solamente conforme a los principios de justicia tributaria del artículo 31, sino, en general, conforme al conjunto de normas y principios constitucionales. Con ello, se pone de manifiesto la necesidad de ampliar los parámetros de enjuiciamiento constitucional de las normas tributarias.

Por ejemplo, en la STC 19/2012 se pone de manifiesto que el mínimo personal y familiar en el IRPF no solo es un elemento inescindible del principio de capacidad económica, sino que también forma parte de la justicia del Estado social y democrático (que se consagra en el artículo 1.1 CE) y se encuentra a su vez conectado con la garantía de la dignidad de la persona (artículo 10.1) y con la obligación de aseguramiento de los poderes públicos de la protección de la familia (artículo 39.1). En la misma línea, la STC 20/2012 analiza la adecuación constitucional de las tasas judiciales no solamente desde los principios del artículo 31 sino también con base en el derecho de acceso a la justicia que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva enunciado en el artículo 24.1.

2. Principio de generalidad

2.1. Ámbito de aplicación

El principio de generalidad se manifiesta en el artículo 31.1 de la Constitución cuando se afirma que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”. En sus orígenes, el principio de generalidad pretendía evitar la concesión de privilegios a determinados colectivos o clases sociales de forma arbitraria por los gobiernos totalitarios del Antiguo Régimen. En su versión actual, el principio de generalidad debe ser interpretado en el sentido de que todas las personas pueden estar sujetas al pago de tributos. Esto significa que pueden ser obligados tributarios las personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad, ya sean o no nacionales, residentes o no residentes.

El principio de generalidad abarca a personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad jurídica (herencias yacentes o comunidades de bienes) y se relaciona con el principio de territorialidad al incluir, igualmente, a los no residentes que realizan hechos imposables en España.

Ejemplo de aplicación del principio de generalidad

Si analizamos la imposición sobre la renta en España, es fácil apreciar el principio de generalidad. Todas las personas que obtengan rentas en España pueden estar sujetas al pago de tributos. Así sucede en el IRPF y el impuesto sobre sociedades para personas físicas y jurídicas residentes que tributan por su renta mundial (tanto la obtenida en España como en el extranjero). El principio de generalidad también afecta a los no residentes que tributan en España de acuerdo con un criterio de territorialidad. El IRNR sujeta al pago del mismo a las personas físicas y jurídicas y otras entidades sin personalidad que no siendo residentes fiscales en España obtienen rentas en nuestro país.

Las notas características del principio de generalidad son la abstracción y la impersonalidad, opuestas a una sujeción *intuitu personae*¹. Con base en estas características, la jurisprudencia ha señalado que la generalidad no significa que todos los tributos tengan que afectar a todos los ciudadanos y que dicho principio es compatible con la sujeción a un tributo de un determinado sector o grupo de personas. El principio de generalidad impide la concesión de privilegios a determinadas personas o grupos sin justificación, de forma discriminatoria.

⁽¹⁾STS de 2 de junio de 1986.

2.2. Generalidad y beneficios fiscales

El principio de generalidad se conecta con el principio de igualdad. No es posible que un determinado colectivo esté exento del pago de tributos y otro en idéntica situación no lo esté. En cambio, sí es conforme con dicho principio establecer una exención para todos aquellos que se encuentran en una misma

situación. El principio de generalidad es por tanto compatible con el establecimiento de exenciones y otros beneficios fiscales siempre que se respete el principio de igualdad.

Ejemplo

La alumna García García se ha matriculado en el grado de Administración y Dirección de Empresas de la Universidad Pública X. La Universidad le ha concedido una beca de estudios por un importe de 1.000 euros. Estas becas están exentas del pago de tributos. ¿Es conforme con el principio de generalidad que determinadas rentas estén exentas y otras no?

Sí, las exenciones son conformes con el principio de generalidad siempre que respeten también otros principios, como el de igualdad y no discriminación. Es conforme con el principio de generalidad que estén exentas del pago de un impuesto sobre la renta las becas para cursar estudios y que no disfruten de dicha exención los sueldos o salarios procedentes del trabajo. Esta exención se justifica también en la capacidad económica, puesto que las personas beneficiarias de una beca han demostrado un menor nivel de ingresos. En cambio, sería contrario al principio de generalidad (y también de igualdad) que solo estuvieran exentas las becas obtenidas por un determinado colectivo de personas en función de su raza o religión.

La compatibilidad entre el principio de generalidad y la concesión de beneficios fiscales se debe fundamentar en razones de política económica y social. El Tribunal Constitucional ha señalado que la exención es una quiebra del principio de generalidad, pero es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen.

Ejemplo

El establecimiento de un mínimo exento en el IRPF es conforme con el principio de generalidad porque afecta a todas las personas que se encuentren en dicha situación (mínimo personal y familiar). Su justificación se encuentra en razones de carácter económico y social, puesto que se pretende no gravar aquellas cantidades indispensables destinadas al sustento de una persona y su familia. En cambio, resulta contraria al principio de generalidad una exención en el IAE a favor de las cajas de ahorro, por determinadas actividades, mientras que dicha exención no se contemple para otras entidades financieras. También resultaría contrario a los principios de generalidad e igualdad el establecimiento de exenciones a favor de una determinada confesión religiosa. Por ello, los beneficios fiscales establecidos inicialmente para la Santa Sede se han extendido también a las confesiones evangélica, israelí e islámica (véase el acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979 y las leyes por las que se aprueban los acuerdos de cooperación con otras confesiones: Leyes 24, 25 y 26 de 10 de noviembre de 1992).

Otros casos que podrían analizarse desde la perspectiva de los principios de generalidad e igualdad son los regímenes fiscales especiales establecidos para determinadas empresas. Como ejemplo podemos citar el tratamiento tributario especial del que disfruta el Grupo Telefónica en el ámbito de las haciendas locales. Tradicionalmente, esta empresa estaba exenta del pago de todo tipo de tributos. El Decreto-Ley de 25 de agosto de 1924 autorizó al Estado la contratación con dicha compañía del servicio de telecomunicaciones. El Decreto de 31 de octubre de 1946 estableció un régimen especial para Telefónica, que consistía en sustituir la totalidad de sus deudas tributarias por un porcentaje que sobre sus ingresos debía abonar al Estado. El sistema descrito, conocido por nuestra jurisprudencia bajo la calificación de "Pacto solemne", fue perdiendo su razón de ser y no tenía cabida en un ordenamiento constitucional.

Por este motivo, la Ley 15/1987, de 30 de julio, derogó dicho régimen pero estableció determinadas excepciones en la tributación local. La exposición de motivos de la norma indica que en relación con el sistema fiscal estatal y autonómico es perfectamente factible la asimilación de la situación fiscal de la Compañía Telefónica Nacional de España a la de cualquier otra persona jurídica sujeto pasivo de las figuras tributarias que los integran. Sin embargo, la cuestión se considera muy distinta si se contempla desde la óptica de las haciendas locales: "La pluralidad de sujetos activos exaccionadores, la diversidad de ordenanzas locales con la subsiguiente multiplicidad de tipos, tarifas y sistemas de gestión contempladas en las mismas; el sin número de conductas y acontecimientos que

Lectura recomendada

STC 10/2005 de 20 de enero.

Lectura recomendada

P. M. Herrera Molina (2007). "STC 10/2005 de 20 de enero: La exención transitoria de las cajas de ahorro en el IAE era contraria a los principios de igualdad y capacidad económica". *Crónica Tributaria* (núm. 125).

integran los hechos imponderables de las tasas y contribuciones especiales locales; todo ello, unido a la circunstancia de que los servicios de la compañía se prestan en la práctica totalidad de las corporaciones municipales y provinciales integrantes del Estado español, imponen de manera inevitable la adopción de una solución que, respetando los derechos e intereses de las entidades locales, propicie el que la Compañía pueda hacer frente a sus obligaciones tributarias para con las mismas sin que ello le irroge una presión fiscal indirecta y unos costes de gestión que convertirían el cumplimiento de tales obligaciones en insosteniblemente oneroso para el sujeto pasivo de las mismas" (exposición de motivos Ley 15/1987).

Pues bien, esta solución consiste en sustituir el pago de tributos y precios públicos locales por una compensación anual en metálico. Se exceptúan de este régimen compensatorio las deudas del IBI por considerar que, al ser un tributo de base catastral, las exenciones subjetivas deben ser limitadas para que el Catastro tenga la mayor información posible. La compensación es satisfecha trimestralmente por el Grupo Telefónica a los ayuntamientos y diputaciones provinciales y consiste en un 1,9 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtenga en cada término municipal y en un 0,1 por 100 de los que obtenga en cada demarcación provincial, respectivamente (artículo 4 de la Ley 15/1987). La forma de calcular dicha compensación se desarrolla con detalle en el Real Decreto 1334/1988, de 4 de noviembre.

3. Principio de capacidad económica

3.1. Ámbito de aplicación

La Constitución afirma que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (...)”. La capacidad económica es la riqueza o aptitud de una persona para hacer frente al pago de tributos.

Existen diferentes indicadores de capacidad económica, unos constituyen una manifestación directa (la renta o el patrimonio) y otros son más bien una manifestación indirecta (el consumo de bienes o servicios). El exponente más claro de capacidad económica es efectivamente la renta o el patrimonio de una persona. El consumo es también un hecho indicativo de capacidad económica aunque en este caso la capacidad económica no se manifiesta de forma tan directa.

Ejemplo

No tiene, necesariamente, más capacidad económica aquella persona que consume más cantidad de un determinado producto que otra. Puede suceder que quien adquiera más cantidad sea, por ejemplo, porque tiene familia numerosa, lo que le va a ocasionar un mayor gasto.

El principio de capacidad económica, aplicable al sistema tributario, significa que el legislador solo puede establecer tributos que graven materias indicativas de capacidad económica. Todos los tributos deben pivotar sobre el principio de capacidad económica, sin que sea posible el establecimiento de tributos que no tengan en cuenta dicho principio. Ahora bien, este planteamiento debe ser matizado en un doble sentido.

En primer lugar, la capacidad económica que se debe considerar en el establecimiento y regulación de los tributos puede ser manifestación de una riqueza real o potencial. No cabe en ningún caso gravar rentas o riquezas inexistentes o aparentes.

El principio de capacidad económica, "impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica" (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FFJJ 4 y 5).

Además, el tributo no solo debe exigirse en un supuesto en el que indudablemente exista capacidad económica, sino también "en la medida –en función– de la capacidad económica" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8).

Esto supone una importante modulación al principio de capacidad económica entendido en sentido estricto, puesto que, además de las manifestaciones directas e inmediatas de riqueza, es posible gravar una riqueza potencial, esto es, una renta que no existe materialmente pero que potencialmente podría existir. Así sucedió por ejemplo en la STC 37/1987, de 26 de marzo, en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas. La mencionada sentencia indicó que "la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas", era revelador de una riqueza real o potencial.

Ejemplo

El Sr. Antuña tiene una segunda vivienda sin alquilar y en su declaración del IRPF debe incluir una renta en concepto de la misma. ¿Está justificado dicho gravamen aunque el inmueble no genere realmente ninguna renta?

El IRPF somete a gravamen las denominadas imputaciones de rentas inmobiliarias (artículo 85 de la Ley del IRPF). Se trata de gravar los bienes inmuebles desocupados, que no generan rendimientos de capital inmobiliario ni están afectos a una actividad económica. Pensemos en una segunda vivienda, distinta de la vivienda habitual, que está sin arrendar y en la que no se ejerce ningún negocio. A efectos del IRPF los propietarios deben declarar en concepto de renta una cantidad sobre el valor catastral de la vivienda (1,1 o 2% según haya sido revisado o no dicho valor). Se trata de una renta ficticia, en el sentido de que no existe, pero potencial, porque dicho inmueble podría generar rentas en caso de que estuviese arrendado o se utilizase para el desempeño de una actividad económica.

En segundo lugar, el principio de capacidad económica no es el único criterio que justifica el establecimiento de tributos, aunque con mayor o menor intensidad debe estar presente en sus elementos esenciales. Existen otras razones por las que se establecen tributos, diferentes de la pura finalidad contributiva, y que pueden ser compatibles con el principio de capacidad económica. Nos estamos refiriendo a los tributos con fines parafiscales que responden a criterios de política económica general y a otros principios y fines contenidos en la Constitución, diferentes del deber de contribuir del artículo 31.

3.2. Los tributos extrafiscales

El Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto en numerosos pronunciamientos la especial trascendencia del principio de capacidad económica en la configuración del deber de contribuir. Así, ha señalado que dicho principio debe inspirar y ordenar el sistema tributario en su conjunto.

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

El principio de capacidad económica ha sido configurado por el Tribunal Constitucional como “principio que debe inspirar el sistema tributario en su conjunto” (entre otras, STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6.B), “criterio inspirador del sistema tributario” (entre otras, SSTC 17/1987, de 17 de febrero, FJ 3º y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5º) o “principio ordenador de dicho sistema” (entre otras, STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º y Auto del TC 24/2005, de 18 de enero, FJ 3º).

De las sentencias del Tribunal Constitucional se desprende que en ausencia de capacidad económica no estaríamos ante un tributo sino ante una sanción. La capacidad económica se configura como una de las notas características (junto con la finalidad de sostenimiento de los gastos públicos) que permite distinguir los tributos de las sanciones. Así, entre otras, la STC 276/2000, de 16 de noviembre, indica que la capacidad económica “es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito” (FJ 4º).

Por otro lado, el Tribunal también ha vuelto sobre el principio de capacidad económica en la STC 20/2012, de 16 de febrero. En esta sentencia el Tribunal considera que es conforme con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 exigir tasas por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden civil. Es más, tampoco vulnera el artículo 24 el hecho de que si no se paga la tasa no se pueda dar curso la demanda. El Tribunal fundamenta su fallo en la propia regulación de las tasas judiciales, en las que existe un amplio abanico de exenciones que conduce a que solamente queden obligadas al pago de las tasas las personas jurídicas con ánimo de lucro con una cifra de negocios superior a los seis millones de euros, en definitiva las grandes empresas que acuden a la justicia para reclamar sus derechos económicos. En toda esta argumentación del Tribunal subyace, en nuestra opinión, el principio de capacidad económica en conexión con el acceso a la justicia. Hasta tal punto que afirma que, la conclusión a la que llega, se podría modificar si se mostrase que la cuantía de las tasas es tan elevada que impide en la práctica el acceso a la jurisdicción o la obstaculiza en términos irrazonables.

Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional también señala que el principio de capacidad económica no es el fundamento exclusivo del tributo, puesto que se admite de forma generalizada la finalidad extrafiscal de los mismos.

Según la STC 37/1987, de 26 de marzo, dicha función extrafiscal, si bien no está explícitamente reconocida en la Constitución, “puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (...), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto, como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”. “A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales” (FJ 13º).

Con base en el artículo 2 de la LGT también es posible distinguir entre aquellos tributos con una finalidad meramente recaudatoria o fiscal y aquellos que sirven, además, como instrumentos de política económica general y que atienden a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

El artículo 2.1, párrafo segundo, de la LGT

“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Lecturas recomendadas

Las SSTC 197/1992, de 19 de diciembre, 221/1992, de 11 de diciembre y 186/1993, de 7 de junio, admiten igualmente estos fines en el establecimiento del tributo

La finalidad extrafiscal de los tributos se puede también relacionar con el principio de igualdad como ausencia de discriminaciones. Como ha señalado el Tribunal Constitucional, las diferenciaciones entre contribuyentes para establecer un sistema fiscal justo pueden atender “a la cuantía de sus rentas, al origen de estas o a cualquier otra condición social que considere relevante para atender el fin de justicia” (ATC 230/1984, de 11 de abril).

El hecho de que se admitan en nuestro ordenamiento tributos con fines extrafiscales, se debe a que con ellos se da cumplimiento a una serie de fines constitucionales vinculados con los principios rectores de la política social y económica. Por tanto, el tributo ya no se utiliza exclusivamente para lo que sería su objetivo fundamental (financiar el gasto público) sino que, además, puede servir a otros fines y parece que también puede tener dicho fines como fundamento de su imposición.

La importancia de los tributos extrafiscales es cada día mayor, puesto que buena parte de la denominada tributación verde se está fundamentando en ellos. Esta clase de tributos tienen una importante presencia en el sistema de financiación de las comunidades autónomas. La gran mayoría de los impuestos propios responden a este planteamiento. Con ello se evita vulnerar la prohibición de doble imposición interna prevista en la LOFCA.

Tributos extrafiscales y comunidades autónomas

Esta clase de tributos son frecuentes en el ámbito de los impuestos propios de las comunidades autónomas, ya que estos no pueden recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado (artículo 6.2 de la LOFCA). Buena muestra de ello son los impuestos medioambientales o aquellos que gravan las tierras infrutilizadas.

Si bien el Tribunal Constitucional admite que las comunidades autónomas puedan crear sus propios tributos con fines extrafiscales, también exige que la creación de los mismos se realice en el marco de sus competencias. Por ejemplo, para la creación de un impuesto con fines medioambientales, las comunidades autónomas deben ser titulares de la competencia correspondiente sobre la concreta materia medioambiental a la que se dirige el tributo. La creación de estos impuestos está, por tanto, condicionada por el régimen de distribución de competencias que establece la Constitución en materia de medio ambiente (entre otras, SSTC 37/1987, 48/1981 o 149/1991).

Ahora bien, el que los tributos extrafiscales se utilicen como instrumentos de política económica no debe excluir que gravan un índice de capacidad contributiva. La ausencia de un índice de capacidad contributiva haría que no se diferenciara de otras figuras sancionadoras, como pueden ser las multas coercitivas. De hecho, en la práctica, consideramos que todos estos tributos gravan una manifestación de capacidad económica, bien sea la posesión de unas determinadas instalaciones fabriles, bien sea el consumo de determinados productos, como el agua. Aunque es cierto que esta capacidad económica se encuentra condicionada y a veces eclipsada por la consecución de los aludidos principios de la política económica y social.

Evolución del principio de capacidad económica

La STC 289/2000, de 30 de noviembre, ha llegado a considerar que el impacto ambiental es una manifestación del principio de capacidad contributiva. Este planteamiento es muy lejano de la concepción clásica de la capacidad económica como manifestación de

la renta, el patrimonio o el consumo. Por ello, el principio de capacidad económica se halla en constante evolución, sobre todo desde la perspectiva del poder tributario de las comunidades autónomas.

3.3. Aplicación del principio de capacidad económica a otras categorías tributarias

El principio de capacidad económica es predicable de todo el sistema tributario. Todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) deben tener presente en su configuración el principio de capacidad económica, si bien dicho principio se manifiesta con mayor intensidad en unos casos que en otros.

Las **tasas**, al ser tributos, deben respetar todos los principios constitucionales del sistema tributario. Especial importancia presenta en este contexto el principio de capacidad económica.

Las tasas deben tener en cuenta en su configuración el **principio de capacidad económica**. Es cierto que dicho principio no se manifiesta con la misma intensidad en una tasa que un impuesto sobre la renta, pero dicho principio debe ordenar la regulación de las tasas aunque su plasmación no resulte tan evidente como en otros tributos.

El Tribunal Constitucional ha señalado que en los impuestos "el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador de las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta o remota" (STC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4).

Debido a que la capacidad económica resulta más difusa en el caso de las tasas que en los impuestos, se ha tratado de relacionar dicha capacidad con el denominado principio del beneficio. Este último no está contemplado expresamente en el texto constitucional, pero se utiliza para referirse a la relación directa que existe entre el pago de las tasas y la actuación administrativa que se desencadena como consecuencia del mismo. Se trataría de un principio aplicable tanto a las tasas como a las contribuciones especiales. En las tasas, dicho principio implica que la cuantía exigida no puede superar el coste que supone para la Administración la prestación de dicho servicio².

El artículo 8 de la LTPP contempla expresamente el principio de capacidad económica en materia de tasas, al señalar que la capacidad económica en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta "cuando lo permitan las características del tributo". En sentido similar, en el ámbito de las tasas locales, el artículo

⁽²⁾Artículos 7 de la LTPP y 24.2 de la LHL.

Cuantía de las tasas

Algunas sentencias consideran que el principio de capacidad económica de las tasas se cumple desde el momento en que la cuantía de las mismas se corresponde con el coste del servicio. Hasta el punto de que el principio informador de las tasas es este último, mientras que la capacidad económica tendría un alcance secundario (véase STS de 30 de noviembre de 2002).

lo 24.4 de la LHL afirma que para determinar la cuantía de las tasas pueden tenerse en cuenta “criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”. Estos preceptos ponen de manifiesto las limitaciones del principio de capacidad económica en materia de tasas debido a la especial naturaleza de esta clase de tributos.

El principio de capacidad económica es un principio constitucional que resulta exigible en todos los tributos y las tasas no son una excepción. Sucede, sin embargo, que su contenido no es tan preciso o evidente en las tasas como en los impuestos. Y no olvidemos que tampoco lo es en igual medida en todos los impuestos (impuestos sobre la renta, consumo, patrimonio, medioambiente, etc.). El principio de capacidad económica se debe adaptar a cada una de las figuras tributarias en función de su naturaleza y, dentro de una misma figura tributaria, habrá también que tener en cuenta la forma en que se manifiesta la capacidad económica.

Las **contribuciones especiales**, en cuanto tributos, están sujetas a los principios constitucionales de reserva de ley (artículo 31.3) y a los principios materiales de justicia tributaria (artículo 31.1 CE). Esto implica que las contribuciones especiales solamente pueden establecerse con arreglo a la ley y que deben respetar, entre otros, el principio de capacidad económica. El principio de capacidad económica se cumple desde el momento en que las contribuciones especiales gravan un “beneficio o aumento de valor” de los bienes del obligado tributario.

Los **precios públicos**, al no ser tributos, no están sometidos a los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la CE, entre ellos, el principio de capacidad económica. No se exige que los precios públicos tengan en cuenta la capacidad económica de los obligados a satisfacerlos. Por este motivo, se establece que los precios públicos se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios o a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos (artículos 25.1 de la LTPP y 44.1 de la LHL). En determinados casos es posible establecer precios públicos por debajo de dicho coste: cuando concurren razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que lo aconsejen. Para ello se exige la previa adopción de las previsiones presupuestarias oportunas para la cobertura de la parte del precio subvencionada (artículos 25.2 de la LTPP y 44.2 de la LHL).

Principio de capacidad económica y precios públicos

También se podría argumentar que la ley da cobertura al principio de capacidad económica en materia de precios públicos, cuando se refiere a las razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que pueden justificar que la cuantía del precio público sea inferior al coste de los servicios. Ahora bien, dicho principio no operaría con la misma intensidad que en los tributos y además sería potestativo.

En las tasas la cuantía es, como máximo, el coste del servicio. Este principio de equivalencia en materia de tasas, reflejo del principio de capacidad económica, no concurre en los precios públicos. La cuantía de un precio público

Tasa de basuras

Una tasa de basuras puede tener en cuenta la capacidad económica si para determinar su cuantía se consideran otros factores, tales como el valor catastral de la vivienda o la zona en la que se encuentra la misma. También conlleva un reconocimiento de la capacidad económica la posibilidad de reconocer determinados beneficios fiscales en las tasas (deducciones, bonificaciones, etc.) en favor de los titulares de familias numerosas.

Lectura recomendada

C. Palao Taboada (2001). “Precios públicos: Una nueva figura de ingresos públicos en el de Derecho Tributario español”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 111, págs. 445-460).

es, como mínimo, el coste del servicio o actividad, pero no hay un tope máximo. Téngase en cuenta que en los precios públicos, el sector público presta sus servicios en competencia con el sector privado, aunque en la práctica la competencia no sea del todo real.

La cuantía de las tasas es, como máximo, el coste del servicio o actividad.
La cuantía de los precios públicos es, como mínimo, el coste del servicio o actividad.

4. Principio de igualdad

La igualdad es uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, tal y como dispone el artículo 1 de la Constitución. El principio de igualdad figura en varios artículos del texto constitucional pero con un alcance y contenido diferentes. Debemos distinguir el principio de igualdad que figura en los artículos 9 y 14 del principio de igualdad tributaria del artículo 31. El artículo 14 de la Constitución señala que “los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social” y el artículo 9 impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones y remover los obstáculos para que la igualdad sea real y efectiva. El artículo 14 contempla una igualdad formal ante la ley y el artículo 9 da cobertura al principio de igualdad como igualdad material o sustancial. El Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de igualdad tributaria del artículo 31 difiere de la igualdad del artículo 14.

Las razones de esta distinción son fundamentalmente de carácter procesal. La igualdad ante la ley del artículo 14 puede ser objeto de un recurso de amparo, no sucede lo mismo con la igualdad del sistema tributario del artículo 31. Esta puede ser objeto de otros mecanismos de control de la constitucionalidad, pero no de un recurso de amparo. El recurso de amparo está establecido para la tutela de los artículos 14-29 y 30.2. El Tribunal Constitucional ha señalado que la igualdad del artículo 14 está basada en razones subjetivas, mientras que la del artículo 31 tiene un fundamento objetivo basado en el reparto de la carga tributaria. Esto no significa que no puedan existir normas tributarias contrarias al artículo 14, ello será posible cuando la discriminación esté basada en una diferenciación subjetiva. A pesar de ello, en la práctica y en la mayoría de los casos, el Tribunal Constitucional ha considerado que la discriminación en materia tributaria forma parte del artículo 31 y no del 14.

Al principio de igualdad en materia tributaria se le puede aplicar la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la interpretación de la igualdad del artículo 14, pero por las razones procesales apuntadas se ha hecho necesario distinguir entre ambos aspectos del principio de igualdad. La igualdad no significa que todas las situaciones deban recibir el mismo tratamiento, esto sería discriminatorio. La igualdad debe tener presentes las desigualdades, de modo que se proporcione un trato igual a lo que es igual y un trato desigual a lo que es desigual. Bajo esta premisa, el principio de igualdad admite diferenciaciones de trato siempre que las mismas estén justificadas de forma objetiva y razonable. El problema reside en establecer unos términos de comparación adecuados y en determinar si la diferenciación está justificada.

Lectura recomendada

STC 159/1997, de 2 de octubre.

Ejemplo

El Sr. Pérez está casado con la Sra. Rodríguez, tienen dos hijos menores de edad, uno de ellos con una minusvalía del 33%. También convive con ellos la madre de la Sra. Rodríguez, de 80 años y con una minusvalía del 50%. El salario que obtiene el Sr. Pérez es el mismo que el que obtiene su hermano, pero este vive solo, no está casado, ni tiene hijos. A pesar de que ambos hermanos ganan lo mismo, el Sr. Pérez tiene que pagar una cuota de IRPF menor que la de su hermano soltero. ¿Es contrario al principio de igualdad que, con el mismo salario, un hermano tenga que pagar más que otro en su declaración de la renta?

El IRPF es un impuesto que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente. El IRPF considera las desigualdades existentes y concede beneficios fiscales en función de las mismas, como es el caso de la minusvalía o el número de hijos o ascendientes a cargo del contribuyente. Tratar por igual todas estas situaciones y no tener en cuenta tales desigualdades sería contrario al principio de igualdad, pues en este caso la diferenciación efectuada responde a criterios objetivos y razonables (minusvalía o cargas familiares).

El Tribunal Constitucional consideró contrario al principio de igualdad tributaria la obligación para los miembros de la unidad familiar de tributar conjuntamente. Mientras que una persona casada estaba obligada a tributar conjuntamente con su cónyuge, no lo estaba una persona soltera. Considerando la escala progresiva del IRPF, el resultado podía ser una mayor tributación del matrimonio que de las personas solteras, pues los primeros debían declarar conjuntamente. La STC 45/1989 declaró inconstitucional la obligación de tributación conjunta que establecía la Ley del IRPF de 1978 y desde entonces la tributación conjunta se configura como una opción de la unidad familiar, pero no como una obligación.

En cambio, el Tribunal no considera contrario al principio de igualdad el diferente tratamiento fiscal al que están sometidas las rentas en el IRPF en función de su calificación (trabajo, capital o actividades económicas). Puesto que, en tales casos, existe una diferenciación que justifica un trato desigual para las distintas clases de rendimientos. En efecto, el Tribunal señala que "en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria" (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6).

El principio de igualdad tributaria está estrechamente relacionado con los principios de capacidad económica y progresividad. El Tribunal Constitucional ha señalado en varias sentencias que la igualdad en el ámbito tributario se debe poner en conexión con estos principios y, por este motivo, la igualdad del artículo 31 difiere de la igualdad subjetiva del artículo 14.

Lectura recomendada

STC 45/1989, de 20 de febrero.

Igualdad tributaria y principio de capacidad económica

Una reiterada jurisprudencia señala que la igualdad tributaria recogida en el artículo 31.1 CE resulta indisociable, entre otros, del principio de capacidad económica (SSTC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4º; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7º; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3º; y 225/2004, de 22 de diciembre, FJ 4º; ATC 381/2005, de 25 de octubre, FJ 3º).

La STC 19/2012, de 15 de febrero, ha vuelto sobre estas cuestiones en relación con el requisito de la convivencia en el mínimo por descendientes. Esta sentencia ha considerado inconstitucional el requisito de la convivencia que se exige para la aplicación del mínimo por descendiente en el IRPF. La utilización de este criterio vulnera el principio de igualdad al existir numerosos supuestos en los que los hijos dependen económicamente de sus padres aunque no convivan con ellos, lo que impide en tales casos a los progenitores aplicarse el mínimo por descendientes.

El principio de igualdad tributaria ha adquirido en las últimas décadas un importante protagonismo en el derecho internacional y fundamentalmente en el derecho de la UE. Las libertades comunitarias y sus relaciones con el principio de no discriminación han dado lugar a un abundante número de pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este contexto el principio de igualdad se plantea a la hora de establecer una tributación diferente para residentes/no residentes y si tal distinción está o no justificada.

Derecho de la Unión Europea

Para lograr un mercado común, se han establecido una serie de libertades cuya infracción supone, las más de las veces, una discriminación entre nacionales de Estados miembros. La libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales se construyen sobre el principio de no discriminación o, dicho de otro modo, sobre la necesidad de establecer un trato nacional para los no nacionales. Las cuatro libertades comunitarias comprenden dos principios generales: la libre circulación transfronteriza (acceso al mercado) y la prohibición de discriminación (igualdad en el mercado).

Lectura recomendada

F. Vanistendael (ed.) (2006). *European Union Freedoms and Taxation*. Amsterdam: IBFD.

5. Principios de progresividad y no confiscatoriedad

La progresividad ha sido definida como “aquella característica del sistema tributario según la cual, a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza” (Martín Delgado).

El Tribunal Constitucional ha manifestado en varias ocasiones que el principio de progresividad no impide que existan tributos con un tipo de gravamen proporcional, sino que la progresividad se debe predicar del sistema tributario en su conjunto. Este principio se cumple fundamentalmente mediante la existencia de un impuesto sobre la renta progresivo, como es el IRPF, en el que mediante la aplicación de la tarifa se grava el aumento de la riqueza de forma escalonada.

La no confiscatoriedad se configura como un límite a la progresividad. De este modo sería inconstitucional un tributo cuya progresividad llegase a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, como sería el caso de un IRPF con un tipo medio de gravamen del 100% de la renta.

La confiscatoriedad entendida de este modo se debe distinguir de la confiscación. Todos los tributos pueden ser considerados confiscatorios o gravosos, sin embargo, lo que es inconstitucional es que tengan un alcance confiscatorio, esto es, que la tributación llegue a agotar la riqueza imponible del sujeto pasivo.

Confiscatoriedad

El Tribunal Supremo afirmó que se vulneraba el principio de no confiscatoriedad en los preceptos reglamentarios del IRPF en los que se aumentaba del 15% al 20% el tipo de retención que se debía practicar sobre las rentas satisfechas a profesionales en concepto de pago a cuenta. El Tribunal Supremo consideró que ese porcentaje fijo, independientemente del nivel de ingresos del contribuyente, al ser superior al escalón inicial de la tarifa del impuesto, podría tener efectos confiscatorios en los profesionales de rentas más bajas. El Tribunal señaló que tales retenciones podían rebasar las cuotas del impuesto y obligarían a los sujetos pasivos a satisfacerlas acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad.

Ejemplo

Algunos autores (López Espadafor) han llegado a considerar, en relación con los impuestos indirectos, que la excesiva presión fiscal a la que están sometidos los carburantes (IVA, impuesto especial sobre hidrocarburos y el IVMDH) podría ser considerada confiscatoria. De acuerdo con este planteamiento, la no confiscatoriedad del artículo 31.1 de la Constitución, no solo se debe predicar de la imposición sobre la renta sino también del consumo, especialmente, en casos en los que la carga fiscal sobre un bien supere su precio antes de impuestos. Y en materia de fiscalidad de los carburantes es fácil que se den estos supuestos. Para determinar si este es el caso debemos conocer la proporción que representan los impuestos y el precio del producto en un litro de carburante. A estos efectos, pueden consultarse los informes del sector de la Asociación Española de Operadores de Productos Petrolíferos (AOP) en www.aop.es. Por ejemplo, en abril del 2011, del precio total de un litro de gasóleo A, el 41,81% correspondía a impuestos (IVA, IIEE e IVMDH) y el 58,19% restante al precio del producto antes de impuestos.

Lectura recomendada

SSTC 27/1981 y 233/1999

Lectura recomendada

STS de 10 de julio de 1999

Lectura recomendada

C. M. López Espadafor (2009). “El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 141).

No obstante, los tribunales apenas se han pronunciado sobre la aplicación del principio de no confiscatoriedad. Ello se debe a que la progresividad ya encuentra su propio límite en el principio de capacidad económica. La capacidad económica, en cuanto capacidad contributiva, opera por sí misma como límite de la progresividad, hasta el punto de que algunos autores han considerado la no confiscatoriedad como una previsión innecesaria.

Prohibición de la doble imposición interna

En sentido contrario, para defender el valor del principio de no confiscatoriedad, algunos autores (Escribano López) mantienen que la prohibición de la no confiscatoriedad podría interpretarse como fundamento de la prohibición de la doble imposición interna prevista en la LOFCA. De este modo, la prohibición de la doble imposición interna estaría amparada por el principio constitucional de no confiscatoriedad y dicho principio tendría entonces una gran relevancia en la distribución del poder tributario de las comunidades autónomas.

Lectura recomendada

F. Escribano López (2009). "La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución española". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 142).

6. Justicia tributaria

La justicia es el resultado de la aplicación de los principios anteriores. La Constitución señala en su artículo 31.1 que tales principios inspiran un sistema tributario justo.

La ordenación de un sistema tributario justo se logra con la plasmación y respeto de los citados principios en las normas del ordenamiento tributario. La consecución de un sistema tributario justo conlleva necesariamente el respeto de los principios de justicia material expresados en términos de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (STC 27/1981). Además, la idea de sistema dota de unidad y homogeneidad al régimen jurídico de la aplicación de los tributos (STC 17/1987).

En la STC 27/1981, de 20 de julio, se indica que, a diferencia de otras constituciones, la española “alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina– el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

Pero el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, ‘un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad’ que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas.

Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello –porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad– por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta” (FJ 4º).

La misma idea de sistema tributario justo, en este caso como unidad, se desprende de la STC 19/1987 (FJ. 4º), según la cual “el régimen jurídico de ordenación de los tributos es considerado como un sistema, lo que reclama una dosis inevitable de homogeneidad. Consecuencia del art. 31.1 y también del art. 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles” (en idéntico sentido FJ. 3º de la STC 116/1994, de 18 de abril).

En suma, la justicia tributaria no es propiamente un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que solo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5 o ATC 207/2005, de 10 de mayo, FJ 6º).

7. Principio de reserva de ley

7.1. Configuración constitucional y legal

El principio de reserva de ley en materia tributaria se recoge en el artículo 31.3 de la Constitución.

Artículo 31.3 de la CE

“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

Las prestaciones patrimoniales de carácter público están sometidas al principio de reserva de ley, lo que incluye tanto los tributos propiamente dichos como las denominadas exacciones parafiscales. El principio de reserva de ley que proclama la Constitución no se refiere exclusivamente al tributo entendido como impuesto, tasa o contribución especial, sino al concepto más amplio de prestación patrimonial de carácter público.

El principio de reserva de ley también se proyecta en la Constitución sobre otras clases de ingresos públicos, tales como los ingresos derivados de la deuda pública (artículo 135.1 CE), los procedentes del patrimonio (artículo 132.3 CE) o los derivados de monopolios (artículo 128.2 CE). Este principio se manifiesta por tanto en todos los institutos del ordenamiento financiero y no, exclusivamente, en el ámbito tributario. Ahora bien, dicho principio tiene un mayor desarrollo jurisprudencial en la categoría de los tributos, dada la importancia que representa la misma en el ámbito de los ingresos públicos.

El reconocimiento constitucional del principio de reserva de ley en materia tributaria se completa con el artículo 133, que establece en sus tres primeros apartados lo siguiente.

Artículo 133 de la CE

“1. La potestad tributaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.”

Con ello se consagra el principio de reserva de ley en el establecimiento de tributos, tanto en el ámbito estatal, autonómico como local. Una abundante jurisprudencia indica que existen determinadas materias que, por afectar a la propia configuración del tributo, solo pueden establecerse mediante ley. Se trata de los denominados elementos esenciales, tales como el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen o las cuotas. Todos estos elementos resultan esenciales para el establecimiento y configuración de los tributos. La reserva de ley se extiende, por tanto, a la creación *ex novo* de un tributo y a la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (STC 121/2005, de 10 de mayo, FJ 5).

En este sentido, debemos señalar que la reserva de ley en materia tributaria tiene carácter relativo (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º). Esto significa que no toda la materia tributaria está vedada a las normas reglamentarias o, dicho de otro modo, no toda la materia tributaria está reservada a la ley. Es posible la intervención de los reglamentos en aquellas cuestiones tributarias no reservadas al legislador. La jurisprudencia ha señalado que la reserva de ley se refiere a aquellos elementos esenciales de los tributos, por lo que fuera de ellos o para su desarrollo es posible utilizar normas reglamentarias. La intervención de las normas reglamentarias para regular los elementos esenciales debe realizarse a modo de subordinación, complementariedad y desarrollo de las previsiones legales, pero en ningún caso pueden contradecir las mismas o establecer *ex novo* tales elementos (SSTC 179/1985, de 19 de diciembre y 233/1999, de 16 de diciembre).

Ejemplo

Las exenciones son un beneficio fiscal cuyo establecimiento está reservado a la ley. En el caso del IRPF las exenciones se establecen en el artículo 7 de la ley reguladora de este impuesto. Ahora bien, el Reglamento del IRPF desarrolla varios aspectos y requisitos de las exenciones previstas en la ley, pero no crea nuevas exenciones. Así, en la letra l) del artículo 7 de la LIRPF se establece una exención para los premios literarios, artísticos o científicos, pero se habilita al reglamento para determinar las condiciones que deben reunir tales premios para que queden exentos (el artículo 3 del reglamento regula los requisitos relativos a la convocatoria).

Ejemplo

En la LHL se establecen los impuestos municipales y sus elementos esenciales. Los ayuntamientos, mediante ordenanzas fiscales, pueden regular los elementos esenciales de estos impuestos dentro de los límites que les permite la LHL. La LHL establece, por ejemplo, que el tipo de gravamen del IBI para los bienes inmuebles urbanos va del 0,4% al 1,10%, pudiendo incluso incrementarse cuando se den determinadas circunstancias. El tipo de gravamen, en cuanto elemento esencial del tributo, se establece de este modo en la LHL, pero los ayuntamientos, en sus ordenanzas, tienen potestad para determinar dentro de los mínimos y máximos previstos legalmente cuál es tipo de gravamen que van a exigir. Lo mismo sucede cuando la LHL permite a los ayuntamientos establecer una determinada bonificación hasta un porcentaje máximo (90%). En este caso estamos ante un beneficio fiscal establecido en una ley, pero corresponde a los municipios determinar si lo van a incorporar a sus ordenanzas y en qué medida, siempre dentro de los límites que autorice la ley.

Lecturas recomendadas

SSTC 179/1985; 19/1987;
233/1999; 121/2005.

No obstante, el principio de reserva de ley no se aplica con la misma intensidad en todas las categorías tributarias. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional debemos tener en cuenta los siguientes planteamientos:

Lectura recomendada

STC 73/2011, de 19 de mayo, FJ 3º.

- El principio de reserva de ley tiene un diferente alcance "según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias" (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º) y es especialmente flexible cuando se trata de las tasas (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4º). Particularmente, en el ámbito local "resulta admisible una mayor intervención de la potestad de ordenanza en aquellos ingresos, como las tasas que aquí se recurren, en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas" (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9º).
- Además, "la mayor flexibilidad de la reserva de ley tributaria respecto de las tasas –y, en general, respecto de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el art. 31.3 CE– no opera de la misma manera en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo" (SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9º; y 150/2003, de 15 de julio, FJ 3º), sino que "el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible" y es menor "cuando se trata de regular otros elementos", como el tipo de gravamen y la base imponible (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7º).
- Igualmente, en el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público que se satisfacen por la prestación de un servicio o actividad administrativa, la colaboración del reglamento "puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías –estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades– y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos tipos de servicios y actividades. En cambio, esta especial intensidad no puede predicarse de la creación *ex novo* de dichas prestaciones ya que en este ámbito la posibilidad de intervención reglamentaria resulta sumamente reducida, puesto que solo el legislador posee la facultad de determinar libremente cuáles son los hechos imponibles y qué figuras jurídico-tributarias prefiere aplicar en cada caso" (STC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5º).

El legislador ha recogido el principio de reserva de ley en materia tributaria en el artículo 8 de la LGT, en el que se afirma que, en todo caso, se regularán por ley determinadas materias.

Artículo 8 de la LGT

"a. La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

- b. Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c. La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta Ley y de los responsables.
- d. El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e. El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f. El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g. El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h. La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- i. Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j. Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k. La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l. La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m. Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.”

Con respecto a este precepto conviene hacer alguna precisión. Primero, que su contenido no condiciona el mandato constitucional de la reserva de ley. El precepto legal trata de aclarar y desarrollar la reserva de ley que establece la Constitución, pero dicha reserva existiría de todos modos, incluso sin el artículo 8 de la LGT. Segundo, que al pretender desarrollar el contenido de la reserva de ley constitucional omite determinadas materias, lo que puede inducir a confusión al considerar que las mismas no están reservadas. El artículo 8 no debe por tanto interpretarse en el sentido de que comprende todas las materias tributarias reservadas a la ley.

Finalmente, téngase en cuenta que el ámbito de aplicación del principio de reserva de ley tributaria no es el mismo que el del principio de reserva de ley en materia sancionadora. El Tribunal Constitucional ha señalado que ambas reservas de ley tienen en común su flexibilidad, especialmente en relación con el ámbito de la colaboración normativa de las ordenanzas municipales, pero dicha característica opera de manera diferente, siendo más estricta la reserva de ley sancionadora que la tributaria.

STC 132/2001

En este sentido, la STC 132/2001, de 8 de junio, indica lo siguiente: “En primer lugar, por la diferencia intrínseca entre la reserva de Ley tributaria (arts. 31.3 y 133 CE) y la sancionadora (art. 25.1 CE), que nos ha llevado a afirmar en la STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 9, que la reserva de ley sancionadora del art. 25.1 CE es más estricta que la del art. 133.1 CE; ello se debe a que, mientras la reserva de ley tributaria sirve al fin de la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, así como a la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica posición de igualdad de los contribuyentes (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 233/1999, FJ 10.c), la reserva de ley sancionadora garantiza la posición jurídica de cada ciudadano en relación con el poder punitivo del Estado. Y en segundo lugar, porque la doctrina sentada en la STC 233/1999 se forma en relación con dos tributos locales (tasas y precios públicos) donde se identifica un elemento sinalagmático muy relevante para la concepción flexible de la reserva de Ley” (FJ 5º *in fine*).

7.2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público

El artículo 31.3 de la Constitución señala que “solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. La Constitución establece así una reserva de ley en materia de **prestaciones personales y patrimoniales de carácter público**.

Un ejemplo tradicional de prestación personal de carácter público era la prestación del servicio militar. Más curioso resulta el caso de la denominada prestación personal y de transporte que prevé la LHL para municipios inferiores a 5.000 habitantes (artículos 128-130 de la LHL). La LHL autoriza a los pequeños municipios a imponer esta prestación para la realización de obras de la competencia municipal o que hayan sido cedidas por otras entidades públicas. La LHL prevé la posibilidad de redimir la prestación mediante un pago en metálico. El Tribunal Constitucional ha considerado que las prestaciones personal y de transporte son, respectivamente, prestaciones personales y patrimoniales de carácter público, con un indudable anclaje en el artículo 31.3 de la Constitución (STC 233/1999, FJ 32º).

Prestaciones personal y de transporte

Las prestaciones personal y de transporte de la LHL consisten en la obligación de los vecinos de colaborar materialmente en la realización de las obras, ya sea de forma personal o poniendo a disposición de la obra los medios de transporte afectos a explotaciones empresariales radicadas en el municipio. Ambas prestaciones, personal y de transporte, son compatibles entre sí. La LHL señala que los ayuntamientos tendrán en cuenta que los periodos de la prestación no coincidan con la época de mayor actividad laboral y limita el número de días en los que pueden exigirse. También se establecen supuestos de sujeción y exención. A la prestación personal están sujetos los residentes en el municipio, pero exentos los menores de edad y mayores de cincuenta años, los disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, los reclusos y los mozos que estén realizando el servicio militar (*sic*). El pago en metálico que puede redimir la prestación es del doble del salario mínimo interprofesional para la prestación personal y del triple para la prestación de transporte.

No está claro, sin embargo, el contenido de la categoría de prestación patrimonial de carácter público. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional y sin perjuicio de las consideraciones que efectuaremos más adelante, partiremos

Lectura recomendada

C. Lozano Serrano (1998). “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 97).

de las siguientes características de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Trasladando aquí la doctrina de las SSTC 185/1995 y 182/1997, estas prestaciones deben identificarse con aquellas que:

- Se imponen coactivamente. Esto significa que derivan de una obligación establecida unilateralmente por el poder público “sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla” (STC 185/1985, FJ 3º).
- Tienen una “inequívoca finalidad de interés público” (STC 182/1997, FJ 15º, *in fine*).

El contenido de la categoría de prestación patrimonial de carácter público ha suscitado un amplio debate doctrinal y jurisprudencial. Esto ha dado lugar a varios planteamientos que podemos sintetizar del siguiente modo.

Una teoría considera que no es posible identificar prestaciones patrimoniales de carácter público y tributos, dado que no tiene sentido que la Constitución se refiera a ambos conceptos si tienen el mismo contenido. Este planteamiento se apoya en varias sentencias del Tribunal Constitucional, en las que se pone de manifiesto que las prestaciones patrimoniales de carácter público son ingresos de derecho público sobre los que existe una reserva de ley y está presente la nota de la coactividad y la finalidad de financiar el gasto público. Los tributos, al formar parte de la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público, participan también de estas características. La nota particular de los tributos, que los distinguiría de otras prestaciones patrimoniales de carácter público, sería el principio de capacidad económica.

Otro planteamiento sostiene que las prestaciones patrimoniales de carácter público y los tributos son lo mismo. Este planteamiento también se fundamenta en varias sentencias del Tribunal Constitucional, en las que parece que ambos términos se utilizan de forma sinónima, y en el hecho de que no existen indicios en el proceso constituyente para considerar que la Constitución pretendía referirse a otras prestaciones patrimoniales de carácter público distintas de los tributos. Con ello, se pretende que las prestaciones patrimoniales queden también sujetas a los principios constitucionales de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución (especialmente, capacidad económica), de modo que este precepto constitucional no quede limitado, exclusivamente, a las categorías tributarias previstas en la LGT. También se pretende de este modo extender los límites de la utilización del Decreto Ley en materia tributaria al ámbito de las prestaciones patrimoniales de carácter público, sobre todo para contrarrestar los efectos de la STC 182/1997 en la que se admitió la utilización del Decreto Ley para crear prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias (prestación por incapacidad laboral transitoria que los empresarios deben abonar a sus trabajadores).

Con independencia de las diferentes posturas mantenidas al respecto, es necesario resaltar que las prestaciones patrimoniales de carácter público son prestaciones coactivas y están sometidas al principio de reserva de ley. Esto significa que, con carácter general, los elementos esenciales de las mismas (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, cuotas, etc.) solamente pueden establecerse mediante ley. El problema reside en determinar el alcance y contenido de la coactividad, pues, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, este es un requisito indispensable para estar en presencia de una prestación patrimonial de carácter público.

Prestación patrimonial de carácter público

En la STC 185/1995 se indican los criterios a tener en cuenta para determinar cuándo una prestación patrimonial de carácter público resulta coactivamente impuesta. De acuerdo con la referida sentencia podemos señalar los siguientes:

Lectura recomendada

Véanse, entre otras, SSTC 185/1995, de 14 de diciembre; 121/2005, de 10 de mayo; 233/1999, de 13 de diciembre y 106/2000, de 4 de mayo.

Lectura recomendada

A. J. Martín Jiménez (2000). “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 106).

a) Que el supuesto de hecho que da lugar a la obligación (o la constitución de la obligación) no haya sido realizado de forma libre y espontánea. En otras palabras, cuando la realización del supuesto de hecho resulte de una obligación impuesta al particular por el ente público (la obtención de una licencia para realizar una obra).

b) Que la obligación sea real y efectiva. Esto significa que también son coactivas aquellas prestaciones que deriven del consumo de bienes o servicios que sean objetivamente indispensables para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar. La sentencia considera que un ejemplo de ello se encuentra en los servicios públicos postales, al considerarse servicios irrenunciables o imprescindibles. Se trata, en cualquier caso, de una circunstancia muy relativa, cuya apreciación debe realizarse para cada caso concreto según tiempo y lugar.

c) Que los servicios se presten por los entes públicos en régimen de monopolio de hecho o de derecho.

Cuando estemos en presencia de cualquiera de ellos es posible considerar que la prestación resulta coactivamente impuesta y que, por tanto, su establecimiento solo podrá realizarse con arreglo a la ley (artículo 31.3 CE). El Tribunal Constitucional ha señalado que tales criterios no tienen una vocación omnicomprensiva, sino que han sido formulados al hilo del caso concreto que se resolvió en la mencionada sentencia.

La reserva de ley que establece la Constitución para las prestaciones patrimoniales de carácter público adquiere una gran relevancia en el contexto de las denominadas **exacciones parafiscales**. Estamos aquí ante una categoría de contornos imprecisos, *sui generis*, procedente de épocas pretéritas y que debería eliminarse del sistema tributario actual debido a los problemas de constitucionalidad que plantea, fundamentalmente, por vulneración del principio de reserva de ley.

No existe en nuestro ordenamiento vigente una definición de exacciones parafiscales, pero la definición en otras normas derogadas puede ayudarnos a entender su significado.

La Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 definía las exacciones parafiscales como “los derechos, cánones, honorarios y demás percepciones exigibles por la Administración del Estado y por los organismos del mismo, que no figuren en los Presupuestos Generales de aquel ni le sean aplicables, en todo o en parte, las normas que regulan los impuestos de la Hacienda pública, que se impongan para cubrir necesidades económicas, sanitarias, profesionales o de otro orden”.

Ante un ingreso coactivo que parece reunir las notas características de los tributos, pero que no es posible encajarlo en ninguna de las tres categorías (impuestos, tasas y contribuciones especiales), es frecuente acudir al concepto de exacción parafiscal. Los rasgos fundamentales de esta clase de ingresos podrían ser los siguientes: coactividad, afectación del ingreso a una necesidad concreta y carácter extrapresupuestario.

La LGT se refiere expresamente a esta categoría en la disposición adicional 1.^a en la que se afirma que “las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica”. De aquí se deduce que las exacciones parafiscales no son tributos, pero su naturaleza se asimila bastante a la de los tributos. La Disposición Adicional 1.^a some-

te a las exacciones parafiscales al régimen de la LGT en defecto de normativa específica, lo que demuestra el paralelismo existente entre las denominadas exacciones parafiscales y los tributos.

Cotizaciones a la Seguridad Social

No sucede lo mismo con las cotizaciones a la Seguridad Social que se excluyen del ámbito de aplicación de la LGT (véase disposición adicional 2ª LGT). No obstante, los pagos a la Seguridad Social se podrían calificar como tributos y, dentro de estos, como impuestos. Se trata, en esencia, de un ingreso coactivo, pagado a un ente público, con la finalidad de sostener el gasto público y, en este caso, afecto a un gasto concreto. El Tribunal Constitucional ha considerado que son prestaciones patrimoniales de carácter público asimilables a los tributos (véase ATC 306/2004, FJ 4º; STC 89/2009, FJ 3 o STC 44/2011, FJ 4º).

El problema principal reside en que muchas exacciones parafiscales se establecen y regulan mediante normas reglamentarias, lo que vulnera el principio de reserva de ley en esta materia y atenta contra el orden constitucional. Las denominadas exacciones parafiscales son, en realidad, prestaciones patrimoniales de carácter público que, de acuerdo con la Constitución (artículo 31.3), solo pueden establecerse mediante ley.

Las exacciones parafiscales establecidas al margen de la ley no tienen cabida en el actual orden constitucional. Además, su carácter extrapresupuestario atentaría también contra el principio de universalidad que en esta materia establece el artículo 134.2 de la Constitución, en el que se dispone que los Presupuestos Generales del Estado “incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal”. Por otro lado, la LGT tampoco deja margen a las exacciones parafiscales. Es cierto que reconoce su existencia en la disposición adicional primera, pero de la misma se deriva la necesidad de reconducir tales exacciones al concepto de tributo y asimilarlas a alguna de sus categorías. Dada la amplia definición legal de tributo e, igualmente, la amplia definición de cada una de sus categorías, sería posible en muchos casos recalificar una exacción parafiscal como tasa o impuesto.

7.3. El ámbito de la parafiscalidad: supuestos controvertidos

Desde la entrada en vigor de la Constitución son varias las exacciones parafiscales que se han eliminado o se han reconvertido en tributos. Sin embargo, aún persisten algunas de ellas y se introducen otras nuevas que ponen en peligro los principios constitucionales en materia tributaria.

Empresas afectadas por la moratoria nuclear

Algunos ejemplos de exacciones parafiscales los encontramos en el derecho a la compensación de determinadas empresas afectadas por la moratoria nuclear. Se trata de un recargo que las compañías eléctricas deben repercutir a los consumidores para ingresar posteriormente dicho importe en un organismo público. Con estas cantidades el Estado pretende compensar las pérdidas sufridas por varias empresas como consecuencia de la denominada moratoria nuclear.

Compensación en el sector eléctrico

La Ley 40/1994, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional fue derogada por la Ley 54/1997, de 27 de diciembre, del Sector Eléctrico, salvo la disposición adicional octava que ha mantenido su vigencia. En esta disposición se estableció el recargo eléctrico. Debido a la paralización definitiva de los proyectos de construcción de las centrales nucleares de Lemóniz, Valdecaballeros y unidad II de Trillo y a la extinción de las autorizaciones concedidas, se creó vía recargo un derecho de compensación a favor de las empresas que habían invertido en tales proyectos. La compensación debe ser plenamente satisfecha en un plazo máximo de veinticinco años contados desde el 20 de enero de 1995. Todos los años se determina el importe necesario para satisfacer la compensación y la cantidad pendiente hasta alcanzar la misma (véase el Real Decreto 2202/1995, de 28 de diciembre, por el que desarrolla la disposición adicional octava de la Ley 40/1994).

Otro supuesto de exacción parafiscal podría ser la financiación del **servicio universal de las telecomunicaciones**. Los gastos en los que incurran los operadores que presten tales servicios se financian con un mecanismo de compensación y las cantidades recaudadas se depositan en un organismo público (fondo nacional del servicio universal). El desarrollo de este recargo de compensación se realiza a través de una norma reglamentaria en la que se fijan los elementos esenciales del mismo.

Servicio universal de las telecomunicaciones

El servicio universal de la telecomunicaciones consiste en un conjunto de servicios que establece la Ley 32/2003 (art. 22-24), de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (tales como conexión a la red telefónica pública, poner a disposición de los abonados las guías telefónicas, determinados servicios para garantizar el acceso de los discapacitados al servicio de teléfonos públicos o la aplicación de tarifas especiales en determinados casos).

También podemos citar como ejemplo de exacción parafiscal alguno de los mecanismos de financiación que utiliza la **Corporación de Radio y Televisión Española (RTVE)**. Este sería el caso de las aportaciones que deben efectuar los operadores de telecomunicaciones para financiar a la Corporación RTVE. Son aportaciones coactivas, no previstas en los PGE, recaudadas por un ente público (Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones) y afectadas a un fin particular (la financiación de la Corporación RTVE).

Aportaciones a RTVE

Las aportaciones efectuadas a las Corporación RTVE se crean mediante la Ley 8/2009 de 28 de agosto y se justifican en el beneficio que representa para los operadores de telecomunicaciones la ampliación de los servicios de banda ancha y la supresión de la publicidad en RTVE. En particular se trata de dos aportaciones: una del 0,9%, a realizar por los operadores de ámbito superior a una comunidad autónoma, sobre los ingresos brutos de explotación, y otra del 3% sobre los ingresos de retransmisión en abierto de las televisiones comerciales y del 1,5% sobre las emisiones de las televisiones de pago.

El ámbito de la parafiscalidad no se agota en los ejemplos que hemos puesto. En la práctica, encontramos varios ingresos públicos coactivos con la finalidad de financiar un gasto público y cuya naturaleza tributaria es también discutible. Así, podemos citar ingresos como los aranceles de funcionarios públicos o las cuotas pagadas a los colegios profesionales. También debemos referirnos a la naturaleza del recurso cameral permanente que se debe abonar a las cámaras

Lectura recomendada

C. Blasco Delgado; T. Mata Sierra. "Análisis de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión: de su compatibilidad con el derecho de la competencia a su difícil encaje en el derecho tributario vigente". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 148, págs. 947-991).

Lectura recomendada

A. Cayón Galiardo (1991). "El recurso permanente de las Cámaras de Comercio". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 70).

de comercio, ya que con la regulación anterior era obligatoria la pertenencia a las cámaras y actualmente dicha obligación no existe, por lo que el recurso cameral ya no sería un ingreso coactivo.

Recurso cameral permanente

El denominado recurso cameral permanente se regula en la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación. En el artículo 12 de la Ley se establece su cuantía y en el artículo 13 los obligados al pago y el devengo del mismo. El recurso cameral permanente está constituido por tres exacciones: una del 2% sobre las cuotas tributarias del IAE, otra del 2% sobre los rendimientos de actividades económicas del IRPF, y una tercera sobre la cuota líquida del IS con distintos porcentajes en función de la cuota de dicho impuesto. El recurso cameral se configura así como una fuente de ingresos de las cámaras para la financiación de sus respectivas actividades. Es, en definitiva, un ingreso afecto a un gasto concreto. La propia exposición de motivos de la Ley lo califica como una exacción parafiscal, al tiempo que señala que su régimen jurídico se asimila al de los tributos en lo referente a su gestión, recaudación, recursos y responsabilidades (vid. STC 107/1996 sobre el recurso cameral).

Se debe destacar la importante modificación efectuada en esta materia por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo. Esta norma elimina la obligatoriedad que existía de pertenecer a las cámaras y en consecuencia la obligatoriedad para todas las empresas de pagar el recurso cameral. Según el preámbulo de la norma, la finalidad es eliminar las cargas económicas que recaen sobre las empresas e incentivar el cumplimiento de las funciones de las cámaras. Con esta reforma, solo están obligados a pagar el recurso cameral aquellas personas que hayan decidido libremente pertenecer a una Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación. Esta modificación impediría seguir considerando al recurso cameral como un ingreso coactivo y, en consecuencia, ya no sería una prestación patrimonial del artículo 31.3 CE. En relación con los efectos temporales de esta reforma (problemas de de derecho transitorio) la DGT se ha pronunciado en el informe de 7 de marzo de 2001 sobre el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, referente a los aspectos que modifican la Ley Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio.

En cuanto a los aranceles de los funcionarios públicos, estos se regulan en la disposición adicional tercera de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Los aranceles se establecen para cubrir los gastos de funcionamiento y conservación de las oficinas en las que trabajan los funcionarios, así como para su retribución profesional. Se configura de este modo como un ingreso afectado a la cobertura de estos gastos en particular. En esta disposición adicional tan solo se apuntan algunas notas características de los aranceles, como puede ser su afectación, pero no se incide en la regulación de sus elementos esenciales. Así, el apartado cinco de la citada disposición indica que "los Aranceles se aprobarán por el Gobierno mediante Real Decreto...".

Por otro lado, también puede resultar discutible la naturaleza jurídica de las cuotas satisfechas a los colegios profesionales por sus colegiados. El artículo 6 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales, establece que los colegios profesionales se rigen por sus estatutos y serán estos los que deban regular la fijación de las cuotas. Se trata de cuestiones que habría que analizar con detalle a la luz del principio de reserva de ley que establece el artículo 31.3 de la Constitución y de su interpretación por el Tribunal Constitucional.

Ejemplo

El Sr. Gutiérrez ha finalizado sus estudios de Derecho y se ha colegiado en el Colegio de Abogados del municipio X para poder ejercer la abogacía. Para darse de alta ha tenido que pagar 500 euros y, además, todos los meses debe abonar 30 euros en concepto de cuota de ejercicio. Dichos importes vienen establecidos en los Estatutos del Colegio de Abogados. ¿Qué naturaleza jurídica tienen estas contraprestaciones?

Son prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 de la Constitución. Son coactivas porque para el ejercicio de la abogacía la colegiación es obligatoria. Se podrían plantear los problemas antes señalados en relación con el principio de reserva de ley, puesto que la cuota se fija en los Estatutos del Colegio.

Lectura recomendada

Informe de 7 de marzo de 2011 de la DGT (*Revista de contabilidad y Tributación CEF*, núm. 338/2011, págs. 7-9)

La consideración de estos ingresos como tributos puede plantear algún problema de acuerdo con el concepto previsto en la LGT, en particular, en lo relativo a que sean exigidos por una administración pública. Todo ello dependerá del concepto más amplio o estricto que se adopte de este término, ya que estas entidades, aunque desarrollan una función pública, no son propiamente administraciones públicas, sino corporaciones de derecho público o fedatarios públicos. En cualquier caso, sí es posible considerar que tales ingresos son prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 CE y, en consecuencia, su establecimiento se debería realizar mediante ley.

No obstante, también podemos afirmar que dicho principio de reserva de ley no se aplica con la misma intensidad en estas prestaciones que en otras (impuestos). Esta idea debemos situarla en la línea de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en cuya virtud se ha admitido una flexibilidad del principio de reserva de ley para alguna de las categorías tributarias, en particular para las tasas (véase STC 233/1999). Por tanto, si dentro del concepto legal de tributo (entendido como impuesto, tasa y contribución especial del artículo 2 LGT) el Tribunal Constitucional ha reconocido una cierta relajación del principio de reserva de ley en el ámbito de las tasas, dicha relajación podría también extenderse a otras prestaciones patrimoniales coactivas distintas del tributo (cuota pagadas a los colegios profesionales).

El problema principal es que estos ingresos no son recaudados por una administración pública en sentido estricto. Para dejar constancia de los problemas que plantea el concepto de tributo en este ámbito y, sin ánimo exhaustivo, aún se pueden citar más ejemplos. La STC 182/1997 abordó el tema de las prestaciones por incapacidad laboral transitoria de los trabajadores a cargo de los empresarios. Se trataba de analizar la naturaleza de los pagos que los empresarios están obligados a realizar a sus trabajadores en casos de incapacidad laboral transitoria de estos. El Tribunal rechazó que tales pagos tuvieran naturaleza tributaria, pero admitió que podían encajar en la categoría más amplia de prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 CE.

El Tribunal Constitucional ha admitido así la posibilidad de que tales prestaciones no consistan necesariamente en un pago a ente público sino a otros ciudadanos (trabajadores). Este pago recibiría la calificación de prestación patrimonial de carácter público cuando es el resultado de desplazar a los particulares (empresarios) la carga económica que correspondería soportar al Estado en cumplimiento de las funciones públicas que la Constitución le encomienda. La prestación patrimonial no es un ingreso público *stricto sensu*, ya que no se realiza a un ente público sino que se articula entre empresario y trabajador. En cambio, con ello se consigue una reducción del gasto público que correspondería soportar al Estado. La coactividad, en cuanto característica fundamental de la prestación patrimonial de carácter público, sí está presente en este supuesto, ya que se trata de una obligación impuesta a los ciudadanos por el poder público.

Lectura recomendada

STC 182/1997, de 28 de octubre.

Con ello se pone de manifiesto que, para estar en presencia de una prestación patrimonial de carácter público, no es un requisito indispensable que el pago se realice a un ente público. El carácter público de la prestación se presenta, en este caso, como una reducción del gasto público y como una traslación a los ciudadanos de la carga que debería soportar el Estado.

A modo de conclusión, tras haber examinado la amplitud con la que se configuran las prestaciones patrimoniales de carácter público, interesa destacar las siguientes ideas generales:

- Las prestaciones patrimoniales de carácter público constituyen una categoría más amplia que la definición legal de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales).
- Las prestaciones patrimoniales de carácter público solo pueden establecerse con arreglo a la ley (artículo 31.3 CE).
- La característica fundamental de las prestaciones patrimoniales de carácter público es la coactividad, en los términos que ha señalado el Tribunal Constitucional (STC 185/1995).
- El concepto amplio de prestación patrimonial de carácter público no exige que el pago se realice a un ente público, sino que basta con exista una finalidad pública. Determinados pagos realizados a sujetos privados pueden tener también la consideración de prestación patrimonial si cumplen con los requisitos de coactividad y finalidad pública (STC 182/1997).
- Uno de los principales problemas consiste en determinar en qué medida los principios constitucionales de justicia tributaria y reserva de ley (artículo 31, apartados 1 y 3 CE) se aplican a las prestaciones patrimoniales de carácter público.

7.4. Aplicación del principio de reserva de ley a otras categorías tributarias

Debemos tener presente que el principio de reserva de ley no se aplica con la misma intensidad en todas las categorías tributarias. El Tribunal Constitucional ha admitido en varias ocasiones una cierta flexibilidad de este principio en relación con algunos tributos, como es el caso de las tasas. Algo similar sucede con otros principios constitucionales, como el de capacidad económica, que se manifiesta con más intensidad en el caso de los impuestos que en las tasas.

Las **tasas**, al ser tributos, deben respetar todos los principios constitucionales del sistema tributario. Especial importancia presentan en este contexto los principios de capacidad económica y reserva de ley.

Así, es necesario también relacionar el establecimiento de las tasas con otro de los principios constitucionales: la reserva de ley del artículo 31.3 de la Constitución, en cuya virtud solo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Las tasas son, en efecto, prestaciones patrimoniales públicas.

Las tasas son tributos, esto es, ingresos públicos en los que está presente la nota de la coactividad y, por tanto, encajan dentro de la categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público tal y como ha sido configurada por el Tribunal Constitucional.

Existe coactividad, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, cuando se den cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) la actuación administrativa viene impuesta legalmente (para construir una obra es necesario licencia urbanística),
- b) cuando la misma es indispensable para satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social, según momento y lugar, o
- c) cuando el servicio se presta exclusivamente por el sector público (una situación de monopolio).

En este punto debemos adelantar una de las diferencias entre tasas y precios públicos. Los precios públicos se configuran como ingresos públicos no coactivos y no tienen, por tanto, la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público, lo que significa que su establecimiento no está reservado a la ley. En cambio, el establecimiento de tasas solo puede realizarse con arreglo a la ley, puesto que se trata de prestaciones patrimoniales coactivas. La LTPP afirma que el establecimiento de las tasas y la regulación de sus elementos esenciales deberán realizarse con arreglo a la ley (artículo 10), mientras que el establecimiento de los precios públicos se realizará mediante norma reglamentaria (artículo 26).

El problema se plantea porque existen varios ingresos públicos coactivos (prestaciones patrimoniales públicas) que han sido establecidos mediante normas reglamentarias al margen de la ley. Son varios los casos en los que se ha vulnerado la reserva de ley para establecer ingresos coactivos bajo denominaciones diversas (precios, tarifas, etc.). Así ha sucedido con las denominadas tarifas portuarias, cuyo pago viene exigido por la normativa para la realización de determinadas actividades de este sector. Son varios los tribunales que han considerado que tales tarifas son en realidad tributos (tasas), hasta el punto de que el TC ha declarado la inconstitucionalidad de varias normas que regulaban las tarifas portuarias (véase STC 102/2005, de 20 de abril).

Principios del artículo 31 de la CE

Los principios del artículo 31 de la CE son aplicables a todos los tributos, pero su alcance y contenido presentan matices diferentes en cada una de las categorías tributarias.

Lectura recomendada

SSTC 185/1995 y 233/1999

Los precios públicos y las tasas son ingresos de derecho público, pero solo los segundos son coactivos. Las tasas son tributos. Los precios públicos, aunque sirvan para financiar un gasto público, no son tributos porque no reúnen la nota de la coactividad. Los precios públicos, al no ser ingresos coactivos, tampoco se pueden calificar como prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 de la CE.

Los **precios públicos** no son prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 de la CE. Por ello, su establecimiento no está sometido al principio de reserva de ley. Esto significa que no es necesaria una ley para establecer *ex novo* un precio público, ni para regular sus elementos esenciales. Todo ello puede realizarse mediante normas reglamentarias o inferiores. El establecimiento y regulación de los precios públicos resulta más sencillo para la Administración al no estar sometidos a la reserva de ley.

El artículo 26 de la LTPP indica que el establecimiento o modificación de la cuantía de los precios públicos puede hacerse:

- a) mediante orden del departamento ministerial del que dependa el órgano que ha de percibirlos o
- b) directamente por los organismos públicos, previa autorización del departamento ministerial del que dependan.

En materia local, el establecimiento o modificación de los precios públicos corresponde al Pleno de la corporación, pudiendo delegar en la Comisión de Gobierno. La entidad local también puede atribuir la facultad de fijar precios públicos a los organismos autónomos y consorcios (artículo 47 de la LHL). Estas previsiones ponen de manifiesto la ausencia del principio de reserva de ley en materia de precios públicos.

Las **contribuciones especiales**, en cuanto tributos, están sujetas a los principios constitucionales de reserva de ley (artículo 31.3) y a los principios materiales de justicia tributaria (artículo 31.1 CE). Esto implica que las contribuciones especiales solamente pueden establecerse con arreglo a la ley y que deben respetar, entre otros, el principio de capacidad económica. Al igual que en las tasas, debemos matizar la aplicación del principio constitucional de reserva de ley en el ámbito de las contribuciones especiales. Pues bien, el principio de reserva de ley es compatible con el establecimiento y regulación de estos tributos a través de las ordenanzas fiscales, siempre que se haga dentro de los límites de la LHL.

Lectura recomendada

M. Fernández Junquera (1996). "Precios públicos y reserva de ley. Comentario a la Sentencia 185/1995 de Tribunal Constitucional". *Actualidad Jurídica Aranzadi* (núm. 243).

8. Principios de ordenación del gasto público

Los principios constitucionales de justicia financiera que inspiran la ordenación del gasto público figuran en el artículo 31.2 de la CE, según el cual,

“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”

Del artículo 31.2 podemos extraer los siguientes principios:

- Principio de equidad en la asignación de los recursos públicos.
- Principios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público.

El primero pretende un reparto equitativo de los ingresos públicos y los segundos se refieren a los criterios que deben presidir las decisiones relativas a los gastos y su ejecución. La equidad debe ponerse en relación con los principios rectores de la política social y económica (artículo 39-52 de la CE). En estos principios podemos encontrar determinadas actuaciones prioritarias del gasto público (empleo, salud, vivienda, cultura, medio ambiente, etc.).

Como se puede observar, los principios del artículo 31.2 son generales y de difícil concreción y esto provoca que en la práctica tengan una eficacia bastante limitada. No obstante, el artículo 31.2 adquiere una importancia fundamental en la consecución de la justicia financiera y en la unidad del fenómeno financiero de ingresos y gastos.

Así, se pone de manifiesto la unidad de la actividad financiera en su doble vertiente de ingresos y gastos públicos. La justicia financiera no solo exige unos principios aplicables a los ingresos sino también unos principios que ordenen la aplicación del gasto público. Tradicionalmente no existían en el ámbito del gasto público unos principios jurídicos, ya que las decisiones de gasto eran consideradas como decisiones políticas. Sin embargo, la constitucionalización de los principios del gasto público ha supuesto la consagración de los criterios que deben orientar las políticas de gasto y ha dotado a tales criterios del más alto reconocimiento jurídico y de la protección que la Constitución les otorga.

En suma, el artículo 31.2 de la CE ha tenido una importancia fundamental desde el punto de vista de la conexión entre ingresos y gastos y, en consecuencia, para la proyección del principio de justicia financiera sobre la actividad en su conjunto. Sin embargo, la doctrina ha criticado la escasa eficacia de estos principios, ya que al no haber sido objeto de una concreción suficiente, su aplicación es poco efectiva en la práctica.

Actividades

1. Indicad los principios constitucionales que se contienen en los distintos apartados del artículo 31.
2. Definid el contenido del principio de capacidad económica de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.
3. Señalad el ámbito de aplicación de los principios de generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.
4. Comentad el principio de reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público.
5. Enumerad los principios constitucionales de la ordenación material del gasto público.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Los tributos...
 - a) pueden gravar una capacidad económica real o potencial.
 - b) pueden tener fines extrafiscales.
 - c) Ambas respuestas son correctas.
2. El principio de generalidad tributaria...
 - a) no permite el establecimiento de beneficios fiscales en las normas tributarias.
 - b) admite el establecimiento de beneficios fiscales a favor de determinadas personas o grupos sin necesidad de justificación y de forma discriminatoria.
 - c) admite el establecimiento de beneficios fiscales siempre que se fundamenten en fines de interés general y respeten el principio de igualdad.
3. El principio de igualdad tributaria del artículo 31 de la Constitución...
 - a) es susceptible de recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional.
 - b) no admite diferenciaciones de trato entre contribuyentes.
 - c) se conecta con el principio de capacidad económica en la consecución de un sistema tributario justo.
4. El principio de capacidad económica...
 - a) no se aplica en las tasas, pero sí en los impuestos y en las contribuciones especiales.
 - b) se aplica con la misma intensidad en todos los tributos.
 - c) admite la existencia de tributos que tengan por finalidad la protección del medio ambiente.
5. El principio de reserva de ley del artículo 31.3 de la Constitución...
 - a) solamente se aplica a las categorías previstas en la LGT (tasas, contribuciones especiales e impuestos).
 - b) admite que las normas reglamentarias puedan regular los elementos esenciales de los tributos.
 - c) se aplica a las prestaciones patrimoniales que no tengan carácter coactivo, por ejemplo, un precio público.
6. De acuerdo con la Constitución, la programación y ejecución del gasto público...
 - a) debe respetar el principio de progresividad.
 - b) debe responder a los criterios de eficiencia y economía.
 - c) en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.
7. La Constitución...
 - a) admite el establecimiento de exacciones parafiscales con arreglo a normas reglamentarias.
 - b) reconoce expresamente la finalidad extrafiscal de los tributos.
 - c) reconoce expresamente el principio de igualdad del sistema tributario.

8. Los principios de capacidad económica y reserva de ley...

- a) se aplican a todos los tributos por igual, sin que puedan admitirse modulaciones en función de las distintas figuras tributarias.
- b) admiten una especial flexibilidad en algunas figuras tributarias.
- c) forman parte de los principios rectores de la política social y económica.

9. El principio de no confiscatoriedad...

- a) impide la subida de los impuestos en situaciones de crisis económica.
- b) impide la existencia de tributos sobre la renta con tipos de gravamen superiores al 30%.
- c) se relaciona con el principio de capacidad económica.

10. El principio de capacidad económica...

- a) se aplica también a las sanciones tributarias.
- b) es un principio exclusivamente tributario.
- c) permite gravar una riqueza potencial.

Casos prácticos

11. La Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Reducción del Déficit Público y para la Sostenibilidad crea y regula el impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía (IBP). Este impuesto se crea con una finalidad medioambiental y grava el suministro de bolsas de plástico por los establecimientos comerciales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Analizad si el citado impuesto respeta el principio de capacidad económica tal y como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional. Señalad alguna sentencia para fundamentar vuestra respuesta.

12. El Ayuntamiento de Jerez de la Frontera, de acuerdo con las previsiones del capítulo tercero del título primero 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, ha decidido establecer en su ordenanza fiscal y en ejercicio de su potestad reglamentaria tres nuevos impuestos: uno que grava la realización de obras en el término municipal, otro que grava la titularidad de vehículos sin motor de dos y tres ruedas (tales como bicicletas o triciclos) y un tercer impuesto sobre el consumo de helados y bebidas refrescantes.

¿Podría el ayuntamiento establecer estos impuestos? Razonad vuestra respuesta con base en el principio de reserva de ley y su aplicación a las entidades locales.

13. Responded brevemente a las siguientes preguntas de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

- a) ¿Pueden los tributos gravar una manifestación potencial de capacidad económica? ¿Y una manifestación ficticia o inexistente?
- b) ¿Se aplica el principio de capacidad económica con la misma intensidad en todos los tributos?
- c) ¿Admite el principio de capacidad económica la existencia de tributos con fines extrafiscales?
- d) ¿Es susceptible de recurso de amparo la vulneración del principio de igualdad tributaria del artículo 31 de la CE?
- e) ¿Es compatible el principio de generalidad con el establecimiento de exenciones y beneficios fiscales?
- f) ¿Se aplica el principio de reserva de ley con la misma intensidad en todos los tributos? ¿Y en todos los elementos que configuran un tributo?
- g) ¿Debe cumplirse la progresividad en todos los impuestos del sistema tributario? ¿Cuál es el límite de la progresividad?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. c

3. c

4. c

5. b

6. b

7. c

8. b

9. c

10. c

11. El impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (IBP) se regula en el artículo 7 de la Ley 11/2010, de 3 De Diciembre, de Medidas Fiscales para la Reducción del Déficit Público para la Sostenibilidad. Es un impuesto de carácter indirecto y naturaleza real, cuyo objeto es disminuir la utilización de las bolsas de plástico, con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente (artículo 7.Dos). Su hecho imponible lo constituye el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial (artículo 7.Tres). El tipo de gravamen es de 5 céntimos por bolsa (2011 y 2012) y de 10 céntimos en ejercicios posteriores (artículo 7.Nueve).

En la exposición de motivos de la ley se indica que las medidas que se contemplan contribuyen a los objetivos de aceleración en la reducción del déficit y de sostenibilidad fiscal, por la vía de los ingresos tributarios, siempre desde la perspectiva del mantenimiento de un sistema en el que se primen los principios de capacidad económica, justicia, igualdad y progresividad, a la vez que se hace un especial énfasis en la desincentivación de prácticas especialmente poco respetuosas con la protección del medio ambiente.

Así pues, el IBP se configura como un impuesto con una finalidad extrafiscal, en particular, con una finalidad de protección del medio ambiente. Es abundante la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que admite la existencia de estos tributos y su compatibilidad con el principio de capacidad económica (37/1987 de 26 de marzo; 197/1992, de 19 de diciembre; 221/1992, de 11 de diciembre o 186/1993, de 7 de junio). Esta clase de tributos son frecuentes entre los impuestos propios de las comunidades autónomas, puesto que estas no pueden gravar hechos imposables ya gravados por el Estado (artículo 6.2 de la LOFCA).

No obstante, no debemos olvidar que junto con la finalidad de protección del medio ambiente existe también una clara finalidad recaudatoria. No en vano, el IBP se regula en una ley de medidas de reducción del déficit público y estaba prevista una importante recaudación por el mismo (la recaudación prevista para el 2011 era de 45,4 millones de euros, tal y como indicaba el Informe Económico y Financiero del Presupuesto del 2011, pág. 20), aunque finalmente las cifras fueran mucho menores. Junto a estas previsiones recaudatorias, la Junta de Andalucía también resalta que cada habitante consume unas 300 bolsas de plástico al año en España, lo que supone un peso de 98.800 toneladas, por lo que en Andalucía el IBP contribuirá a reducir el volumen de los residuos que conlleva este consumo. Esta clase de datos ponen de manifiesto la doble finalidad fiscal y extrafiscal que está presente en estos tributos.

12. Las entidades locales no pueden establecer tributos distintos de los previstos en la LHL. En este sentido, de los impuestos que se indican, el ayuntamiento solamente podría establecer el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO). Los otros dos impuestos no tendrían cabida aunque respetaran los principios constitucionales del artículo 31.1., puesto que no figuran entre los impuestos que pueden exigir los ayuntamientos (artículo 59 de la LHL). Tampoco se darían los presupuestos para exigirlos bajo la denominación de otras figuras tributarias, como tasas o contribuciones especiales. Así, debemos recordar que el artículo 133.2 señala que las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Una abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional delimita el principio de reserva de ley en el ámbito de las haciendas locales. Una síntesis de esta jurisprudencia la podemos

encontrar en el Auto 123/2009 de 28 de abril (FJ 3º), del que es posible extraer los siguientes planteamientos:

Sirva pues esta jurisprudencia para exponer la aplicación del principio de reserva de ley en el ámbito del poder tributario de las entidades locales.

13. a) Los tributos pueden gravar una manifestación de capacidad económica real o potencial, pero nunca ficticia o inexistente. Así sucedió, por ejemplo, en la STC 37/1987, de 26 de marzo, en relación con el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas. La mencionada sentencia indicó que “la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas” era revelador de una riqueza real o potencial.

El principio de capacidad económica “impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica” (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FFJJ 4 y 5).

b) El principio de capacidad económica es un principio constitucional que resulta exigible en todos los tributos. Sucede, sin embargo, que su contenido no es tan preciso o evidente en las tasas como en los impuestos. Y no olvidemos que tampoco lo es en igual medida en todos los impuestos (impuestos sobre la renta, consumo, patrimonio, medioambiente, etc.). El principio de capacidad económica se debe adaptar a cada una de las figuras tributarias en función de su naturaleza y, dentro de una misma figura tributaria, habrá también que tener en cuenta la forma en que se manifiesta la capacidad económica.

El Tribunal Constitucional ha señalado que en los impuestos “el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador de las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta o remota” (STC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4).

c) La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de capacidad económica no es el fundamento exclusivo del tributo, puesto que se admite de forma generalizada la finalidad extrafiscal de los mismos.

Según la STC 37/1987, de 26 de marzo, dicha función extrafiscal, si bien no está explícitamente reconocida en la Constitución, “puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (...), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto, como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”. “A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales” (FJ 13º).

d) La igualdad ante la ley del artículo 14 puede ser objeto de un recurso de amparo, sin embargo, no sucede lo mismo con la igualdad del sistema tributario del artículo 31. Esta puede ser objeto de otros mecanismos de control de la constitucionalidad, pero no de un recurso de amparo. El recurso de amparo está establecido para la tutela de los artículos 14-29 y 30.2. El Tribunal Constitucional ha señalado que la igualdad del artículo 14 está basada en razones subjetivas, mientras que la del artículo 31 tiene un fundamento objetivo basado en el reparto de la carga tributaria. Esto no significa que no puedan existir normas tributarias contrarias al artículo 14, ello será posible cuando la discriminación esté basada en una diferenciación subjetiva. A pesar de ello, en la práctica y en la mayoría de los casos, el Tribunal Constitucional ha considerado que la discriminación en materia tributaria forma parte del artículo 31 y no del 14.

El principio de igualdad tributaria está estrechamente relacionado con los principios de capacidad económica y progresividad. El Tribunal Constitucional ha señalado en varias sentencias que la igualdad en el ámbito tributario se debe poner en conexión con estos principios y, por este motivo, la igualdad del artículo 31 difiere de la igualdad subjetiva del artículo 14.

Una reiterada jurisprudencia señala que la igualdad tributaria recogida en el artículo 31.1 CE resulta indisociable, entre otros, del principio de capacidad económica (SSTC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4º; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7º; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3º; y 225/2004, de 22 de diciembre, FJ 4º; ATC 381/2005, de 25 de octubre, FJ 3º).

e) La compatibilidad entre el principio de generalidad y la concesión de beneficios fiscales se debe fundamentar en razones de política económica y social. El Tribunal Constitucional ha señalado que la exención es una quiebra del principio de generalidad, pero es constitu-

cionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (STC 10/2005, de 20 de enero).

f) El principio de reserva de ley tiene un diferente alcance "según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias" (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º) y es especialmente flexible cuando se trata de las tasas (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4º). Particularmente, en el ámbito local "resulta admisible una mayor intervención de la potestad de ordenanza en aquellos ingresos, como las tasas que aquí se recurren, en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas" (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9º).

Además, "la mayor flexibilidad de la reserva de ley tributaria respecto de las tasas –y, en general, respecto de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el art. 31.3 CE– no opera de la misma manera en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo" (SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9º; y 150/2003, de 15 de julio, FJ 3º). De este modo, "el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible" y es menor "cuando se trata de regular otros elementos", como el tipo de gravamen y la base imponible (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7º).

g) El Tribunal Constitucional ha manifestado en varias ocasiones que el principio de progresividad no impide que existan tributos con un tipo de gravamen proporcional, sino que la progresividad se debe predicar del sistema tributario en su conjunto. Este principio se cumple fundamentalmente mediante la existencia de un impuesto sobre la renta progresivo, como es el IRPF, en el que mediante la aplicación de la tarifa se grava el aumento de la riqueza de forma escalonada.

La no confiscatoriedad se configura como un límite a la progresividad. De este modo sería inconstitucional un tributo cuya progresividad llegase a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, como sería el caso de un IRPF con un tipo medio de gravamen del 100% de la renta (entre otras, SSTC 27/1981, 150/1990 o 233/1999).

