

Principis constitucionals

Alejandro García Heredia

PID_00189586



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. La constitucionalització dels principis i el seu valor normatiu	7
2. Principi de generalitat	11
2.1. Àmbit d'aplicació	11
2.2. Generalitat i beneficis fiscals	11
3. Principi de capacitat econòmica	14
3.1. Àmbit d'aplicació	14
3.2. Els tributs extrafisicals	15
3.3. Aplicació del principi de capacitat econòmica a altres categories tributàries	17
4. Principi d'igualtat	20
5. Principis de progressivitat i no-confiscatorietat	23
6. Justícia tributària	25
7. Principi de reserva de llei	26
7.1. Configuració constitucional i legal	26
7.2. Les prestacions patrimonials de caràcter públic	30
7.3. L'àmbit de la parafiscalitat: supòsits controvertits	33
7.4. Aplicació del principi de reserva de llei a altres categories tributàries	37
8. Principis d'ordenació de la despesa pública	40
Activitats	43
Exercicis d'autoavaluació	43
Solucionari	45

Introducció

En aquest mòdul s'analitzen els principis constitucionals de l'article 31, entre els quals hi ha, d'una banda, els principis materials aplicables al sistema tributari: generalitat, capacitat econòmica, justícia, igualtat, progressivitat i no-confiscatorietat (article 31.1). D'una altra, el principi formal de reserva de llei en matèria de prestacions patrimonials de caràcter públic (article 31.3). A més, també es preveuen els principis que regeixen l'ordenació material de la despesa pública: assignació equitativa i eficiència i economia en la programació i execució de la despesa (article 31.2).

Abans d'estudiar aquests principis, s'analitzen les conseqüències generals que deriven de la seva consagració constitucional. A continuació, s'aborda el tractament particular de cadascun d'ells, si bé tots s'orienten a la consecució de la justícia financera i estan, per tant, estretament relacionats. S'analitzen aquests principis a partir de la interpretació que en fa el Tribunal Constitucional. La jurisprudència del màxim intèrpret de la Constitució resulta determinant en la configuració del seu contingut i fa que aquests principis evolucionin constantment.

Objectius

Els objectius que es pretenen assolir amb l'estudi d'aquests materials són els següents:

- 1.** Relacionar els principis de justícia tributària i de justícia en la despesa pública.
- 2.** Comprendre l'àmbit d'aplicació del principi de capacitat econòmica.
- 3.** Delimitar el contingut del principi de reserva de llei.
- 4.** Entendre el significat dels principis de generalitat, igualtat, progressivitat i no-confiscatorietat.
- 5.** Identificar els principis aplicables a la despesa pública.

1. La constitucionalització dels principis i el seu valor normatiu

Els principis constitucionals que analitzarem s'esmenten expressament en l'article 31 de la nostra Constitució.

Article 31 CE

“1. Tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, tindrà abast confiscatori.

2. La despesa pública farà una assignació equitativa dels recursos públics i la programació i l'execució respondran als criteris d'eficiència i economia.

3. Només es podran establir prestacions personals o patrimonials de caràcter públic d'acord amb la llei.”

Dins d'aquest precepte, podem distingir els principis aplicables als tributs i aquells destinats a l'ordenació de la despesa pública. Ambdós principis estan relacionats a causa de la connexió existent entre ingressos i despeses. La **justícia financera** és la conseqüència de la realització d'aquests principis. El text constitucional requereix tant la justícia en l'ingrés com en la despesa, mitjançant una assignació equitativa dels recursos públics. Així, la Constitució planteja un model d'Hisenda pública essencialment redistributiu.

Activitat financera de l'Estat

Recordem que en l'activitat financera de l'Estat i altres ens públics es poden distingir dos vessants que resulten complementaris: ingressos i despeses públics. L'activitat financera entesa d'aquesta manera implica la recaptació d'ingressos per a l'ordenació posterior de la despesa pública. L'activitat financera es configura com una activitat encaminada, essencialment, a l'obtenció de recursos (ingressos públics) per a cobrir les necessitats derivades de la despesa pública (infraestructures, ensenyament, sanitat, medi ambient, etc.).

Entre els principis materials aplicables al sistema tributari hem d'assenyalar els principis de generalitat, capacitat econòmica, justícia, igualtat, progressivitat i no-confiscatorietat (article 31.1). D'altra banda, la despesa pública ha de respondre als principis materials d'assignació equitativa i d'eficiència i economia en la programació i l'execució de la despesa (article 31.2). A més, com a principi formal, hem de tenir en compte el principi de reserva de llei que s'estableix en matèria de prestacions patrimonials de caràcter públic (article 31.3).

La Constitució és la **norma suprema de l'ordenament jurídic**. Per tant, els principis que figuren en el text constitucional tenen el més alt valor normatiu i vinculen tots els ciutadans i poders públics.

L'article 9.1 de la CE afirma que “els ciutadans i poders públics resten subjectes a la Constitució i a la resta de l'ordenament jurídic”. En aquest sentit, la Llei orgànica del poder judicial (LOPJ) també indica que “la Constitució és la norma suprema de l'ordenament jurídic i vincula tots els jutges i els tribunals” (article 5.1 de la Llei orgànica 6/1985, d'1 de juliol).

El **deure de contribuir** de l'article 31 es configura com un deure constitucional i adquireix, per tant, el més alt rang normatiu. D'altra banda, aquests principis continguts en la Constitució també s'esmenten en la legislació ordinària (article 3 de l'LGT). Això no té cap conseqüència jurídica rellevant. Des del moment en què aquests principis gaudeixen de la protecció constitucional el seu reconeixement en altres normes de l'ordenament esdevé superflu i innecessari.

“Article 3. Principis de l'ordenació i l'aplicació del sistema tributari

1. L'ordenació del sistema tributari es basa en la capacitat econòmica de les persones obligades a satisfer els tributs i en els principis de justícia, generalitat, igualtat, progressivitat, equitativa distribució de la càrrega tributària i no-confiscatorietat.

2. L'aplicació del sistema tributari es basa en els principis de proporcionalitat, eficàcia i limitació de costos indirectes derivats del compliment d'obligacions formals i assegura el respecte dels drets i les garanties dels obligats tributaris.”

Malgrat l'alt valor normatiu d'aquests principis, la veritat és que la seva configuració en el text constitucional és general i abstracta, ja que són precisament això: principis. Per això, el seu contingut ha de ser necessàriament delimitat per la interpretació que en fa el **Tribunal Constitucional**. Aquesta interpretació vincula igualment tots els ciutadans i poders públics, per la qual cosa els seus pronunciaments han de ser tinguts en compte tant per l'Administració i el Poder Judicial com pel legislador mateix. Per aquest motiu, la tasca del Tribunal Constitucional, com a intèrpret suprem de la Constitució, adquireix una importància fonamental.

La primacia de la Constitució atorga als principis de l'article 31 la més alta protecció jurisdiccional. Qualsevol norma amb força de llei que violi aquests principis pot ser objecte d'un recurs o qüestió d'inconstitucionalitat davant el Tribunal Constitucional (articles 161.1.a i 163 de la CE). El Tribunal Constitucional té el monopoli de la declaració d'inconstitucionalitat de les lleis i altres normes amb força de llei. La jurisdicció ordinària, si considera que una norma amb força de llei és contrària a la Constitució, haurà de plantejar qüestió d'inconstitucionalitat davant el Tribunal Constitucional (article 163 de la CE). Ara bé, si es tracta d'una norma sense rang de llei (per exemple, un reglament) contrària a la Constitució, la jurisdicció ordinària en podrà declarar la inconstitucionalitat (article 6 de la LOPJ).

A més dels principis de justícia financera de l'article 31 que analitzarem tot seguit, també hem de tenir en compte els **principis generals del dret que figuren en la Constitució**: jerarquia normativa, publicitat de les

Lectura recomanada

STC 19/2012, de 15 de febrer,
i 20/2012, de 16 de febrer.

normes, irretroactivitat de les disposicions sancionadores no favorables o restrictives de drets individuals, seguretat jurídica, responsabilitat i interdicció de l'arbitrarietat dels poders públics (article 9.3 de la CE).

Sens perjudici de l'estudi particular dels principis constitucionals que farem en els propers apartats, podem apuntar en aquesta introducció la consolidació de dos plantejaments generals que, al nostre judici, adquireixen gran rellevància en la configuració constitucional del dret tributari en l'actualitat:

- L'ampli marge de llibertat de què disposa el legislador per a configurar el sistema tributari i aconseguir amb això les finalitats que la Constitució li imposa.
- La necessitat d'enjudiciar les normes tributàries no solament conforme als principis de justícia tributària de l'article 31, sinó també d'acord amb el conjunt de drets, principis i valors que consagra la Constitució.

Pel que fa a la **llibertat del legislador en la configuració del sistema tributari**, el Tribunal recorda que l'absència en la Constitució d'una definició del model de sistema tributari aplicable, i per tant, la seva indefinició, habiliten el legislador per a fer-ne la conceptualització jurídica a cada moment, triant entre diferents alternatives, en atenció a les circumstàncies econòmiques subjacents i a les necessitats socials a les quals es pretengui donar cobertura. És evident que el constituent no va voler definir el model de sistema tributari aplicable, ni tampoc restringir l'acció del legislador més enllà dels límits que li ha imposat, sinó que li va deixar un àmbit de possibilitats important per a configurar el sistema tributari i per a articular cada tribut no solament com un instrument de recaptació, sinó també com un vehicle per mitjà del qual aconseguir les finalitats que la Constitució li imposa.

Lliure elecció del legislador

En aquest sentit, l'STC 19/2012 indica que la manera de garantir el mínim vital queda a la lliure elecció del legislador, tant en relació amb els tributs en els quals s'estableixi aquest mínim com quant a la tècnica utilitzada (en la base, en la quota, en la tarifa o en totes). Aquesta llibertat del legislador també es manifesta en l'STC 20/2012 amb relació a les taxes judicials. Així, per tal de finançar la justícia civil, el legislador pot optar per diversos models (finançament amb càrrec a impostos, amb càrrec a taxes o a tots dos). Es tracta d'una decisió, afirma el Tribunal, que en una democràcia correspon al legislador dins dels marges constitucionals.

D'altra banda, també se'n pot extreure un altre plantejament de gran abast: la necessitat de valorar les normes tributàries no solament conforme als principis de justícia tributària de l'article 31, sinó també, en general, d'acord amb el conjunt de normes i principis constitucionals. Amb això, es posa de manifest la necessitat d'ampliar els paràmetres d'enjudiciament constitucional de les normes tributàries.

Per exemple, en l'STC 19/2012 es posa de manifest que el mínim personal i familiar en l'IRPF no solament és un element que no es pot escindir del principi de capacitat econòmica, sinó que també forma part de la justícia de l'Estat social i democràtic (que es consagra en l'article 1.1 CE) i està, al seu torn, connectat amb la garantia de la dignitat de la persona (article 10.1) i amb l'obligació d'assegurament dels poders públics de la protecció de la família (article 39.1). En la mateixa línia, l'STC 20/2012 analitza l'adequació constitucional de les taxes judicials no solament des dels principis de l'article 31, sinó també sobre la base del dret d'accés a la justícia que forma part del dret a la tutela judicial efectiva enunciat en l'article 24.1.

2. Principi de generalitat

2.1. Àmbit d'aplicació

El principi de generalitat es manifesta en l'article 31.1 de la Constitució quan s'afirma que “tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques”. En els orígens, el principi de generalitat pretenia evitar que els governs totalitaris concedissin privilegis a determinats col·lectius o classes socials de manera arbitrària de l'Antic Règim. En la versió actual, el principi de generalitat ha de ser interpretat en el sentit que totes les persones poden estar subjectes al pagament de tributs. Això significa que poden ser obligats tributaris les persones físiques, jurídiques i ens sense personalitat, tant si són nacionals o residents com si no.

El principi de generalitat inclou persones físiques, jurídiques i ens sense personalitat jurídica (herències jacents o comunitats de béns) i es relaciona amb el principi de territorialitat en incloure, igualment, els no residents que duen a terme fets imposables a Espanya.

Exemple d'aplicació del principi de generalitat

Si analitzem la imposició sobre la renda a Espanya, és fàcil apreciar el principi de generalitat. Totes les persones que obtinguin rendes a Espanya poden estar subjectes al pagament de tributs. Així succeeix en l'IRPF i l'impost de societats per a persones físiques i jurídiques residents que tributen per la renda mundial (tant l'obtinguda a Espanya com a l'estranger). El principi de generalitat també afecta els no residents que tributen a Espanya d'acord amb un criteri de territorialitat. L'IRNR subjecta al pagament d'aquestes persones físiques i jurídiques i altres entitats sense personalitat que no són residents fiscals a Espanya però obtenen rendes al nostre país.

Les notes característiques del principi de generalitat són l'abstracció i la impersonalitat, oposades a una subjecció *intuitu personae*¹. A partir d'aquestes característiques, la jurisprudència ha assenyalat que la generalitat no significa que tots els tributs han d'afectar tots els ciutadans i que aquest principi és compatible amb la subjecció a un tribut d'un sector o grup de persones determinat. El principi de generalitat impedeix la concessió de privilegis a determinades persones o grups sense justificació, de manera discriminatòria.

⁽¹⁾STS de 2 de juny de 1986.

2.2. Generalitat i beneficis fiscals

El principi de generalitat es connecta amb el principi d'igualtat. No és possible que un col·lectiu determinat estigui exempt del pagament de tributs i un altre en situació idèntica no ho estigui. En canvi, sí que és conforme amb aquest principi establir una exempció per a tots aquells que es troben en

una mateixa situació. El principi de generalitat és, per tant compatible amb l'establiment d'exempcions i altres beneficis fiscals sempre que es respecti el principi d'igualtat.

Exemple

L'alumna García García s'ha matriculat en el grau d'Administració i Direcció d'Empreses de la Universitat pública X. La Universitat li ha concedit una beca d'estudis per un import de 1.000 euros. Aquestes beques estan exemptes del pagament de tributs. És conforme amb el principi de generalitat que determinades rendes estiguin exemptes i unes altres no?

Sí, les exempcions són conformes amb el principi de generalitat sempre que respectin també altres principis, com el d'igualtat i no-discriminació. És conforme amb el principi de generalitat que estiguin exemptes del pagament d'un impost sobre la renda les beques per a cursar estudis i que no gaudeixin d'aquesta exempció els sous o salaris procedents del treball. Aquesta exempció es justifica també en la capacitat econòmica, ja que les persones beneficiàries d'una beca han demostrat un nivell d'ingressos més petit. En canvi, seria contrari al principi de generalitat (i també d'igualtat) que solament n'estiguessin exemptes les beques obtingudes per un determinat col·lectiu de persones en funció de la raça o la religió.

La compatibilitat entre el principi de generalitat i la concessió de beneficis fiscals s'ha de fonamentar en raons de política econòmica i social. El Tribunal Constitucional ha assenyalat que l'exempció és un trencament del principi de generalitat, però és vàlida constitucionalment sempre que respongui a finalitats d'interès general que la justifiquin.

Exemple

L'establiment d'un mínim exempt en l'IRPF és conforme amb el principi de generalitat perquè afecta totes les persones que es troben en aquesta situació (mínim personal i familiar). Es justifica en raons de caràcter econòmic i social, ja que es pretén no gravar les quantitats indispensables destinades al sosteniment d'una persona i la seva família. En canvi, resulta contrària al principi de generalitat una exempció en l'IAE a favor de les caixes d'estalvis, per determinades activitats, mentre que aquesta exempció no es prevegi per a altres entitats financeres. També resultaria contrari als principis de generalitat i igualtat l'establiment d'exempcions a favor d'una confessió religiosa determinada. Per això, els beneficis fiscals establerts inicialment per a la Santa Seu s'han estès també a les confessions evangèlica, israeliana i islàmica (vegeu l'acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics de 3 de gener de 1979 i les lleis per les quals s'aproven els acords de cooperació amb altres confessions: lleis 24, 25 i 26 de 10 de novembre de 1992).

Altres casos que es podrien analitzar des de la perspectiva dels principis de generalitat i igualtat són els règims fiscals especials establerts per determinades empreses. Com a exemple podem esmentar el tractament tributari especial de què gaudeix el Grup Telefónica en l'àmbit de les hisendes locals. Tradicionalment, aquesta empresa estava exempta de pagar tot tipus de tributs. El Decret llei de 25 d'agost de 1924 va autoritzar l'Estat a contractar amb aquesta companyia el servei de telecomunicacions. El Decret de 31 d'octubre de 1946 va establir un règim especial per a Telefónica, que consistia a substituir tots els deutes tributaris per un percentatge dels ingressos que havia d'abonar a l'Estat. El sistema descrit, conegut per la nostra jurisprudència sota la qualificació de *pacte solenne*, va anar perdent la raó de ser i no tenia cabuda en un ordenament constitucional.

Per aquest motiu, la Llei 15/1987, de 30 de juliol, va derogar aquest règim però va establir determinades excepcions en la tributació local. L'exposició de motius de la norma indica que amb relació al sistema fiscal estatal i autonòmic és perfectament factible l'assimilació de la situació fiscal de la Compañía Telefónica Nacional de España a la de qualsevol altra persona jurídica subjecte passiu de les figures tributàries que els integren. No obstant això, la qüestió es considera molt diferent si es contempla des de l'òptica de les hisendes locals: "La pluralitat de subjectes actius exaccionadors, la diversitat d'ordenances locals amb la subsegüent multiplicitat de tipus, tarifes i sistemes de gestió previstos en aquestes; la infinitat de conductes i esdeveniments que integren els fets imposables de les taxes i contribucions especials locals; tot això unit a la circumstància que els serveis de la Companyia es presten en la pràctica totalitat de les corporacions municipals i provincials integrants de l'Estat espanyol, imposen de manera inevitable l'adopció d'una solució que,

Lectura recomanada

STC 10/2005, de 20 de gener.

Lectura recomanada

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).

respectant els drets i interessos de les entitats locals, propiciï que la Companyia pugui fer front a les seves obligacions tributàries envers aquestes sense que això li irrogui una pressió fiscal indirecta i uns costos de gestió que convertiren el compliment d'aquestes obligacions en insuportablement oneros per al subjecte passiu d'aquestes" (exposició de motius Llei 15/1987).

Doncs bé, aquesta solució consisteix a substituir el pagament de tributs i preus públics locals per una compensació anual en metàl·lic. S'exceptuen d'aquest règim compensatori els deutes de l'IBI perquè es considera que, com que és un tribut de base cadastral, les exempcions subjectives han de ser limitades perquè el cadastre tingui la màxima informació possible. La compensació és satisfeta trimestralment pel Grup Telefónica als ajuntaments i diputacions provincials i consisteix en un 1,9% dels ingressos bruts procedents de la facturació que obtingui en cada terme municipal i en un 0,1% dels que obtingui en cada demarcació provincial, respectivament (article 4 de la Llei 15/1987). La manera de calcular aquesta compensació es desenvolupa amb detall en el Reial decret 1334/1988, de 4 de novembre.

3. Principi de capacitat econòmica

3.1. Àmbit d'aplicació

La Constitució afirma que “tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica [...]”. La capacitat econòmica és la riquesa o aptitud d'una persona per a fer front al pagament de tributs.

Hi ha diferents indicadors de capacitat econòmica, uns constitueixen una manifestació directa (la renda o el patrimoni) i uns altres són més aviat una manifestació indirecta (el consum de béns o serveis). L'exponent més clar de capacitat econòmica és efectivament la renda o el patrimoni d'una persona. El consum és també un fet indicatiu de capacitat econòmica encara que en aquest cas la capacitat econòmica no es manifesta tan directament.

Exemple

No té, necessàriament, més capacitat econòmica la persona que consumeix més quantitat d'un producte determinat que una altra. Pot succeir que qui n'adquireixi més quantitat sigui, per exemple, perquè té família nombrosa, la qual cosa li ocasiona una despesa més elevada.

El principi de capacitat econòmica, aplicable al sistema tributari, significa que el legislador solament pot establir tributs que gravin matèries indicatives de capacitat econòmica. Tots els tributs han de pivotar sobre el principi de capacitat econòmica, sense que sigui possible l'establiment de tributs que no tinguin en compte aquest principi. Ara bé, aquest plantejament ha de ser matisat en un doble sentit.

En primer lloc, la capacitat econòmica que s'ha de considerar en l'establiment i la regulació dels tributs pot ser manifestació d'una riquesa real o potencial. En cap cas, no es poden gravar rendes o riqueses inexistents o aparents.

El principi de capacitat econòmica "impedeix que el legislador estableixi tributs –sigui quina sigui la posició que aquests ocupin en el sistema tributari, de la seva naturalesa real o personal, i fins i tot de la seva finalitat fiscal o extrafiscal (per totes, STC 37/1987, de 26 de març, FJ 13, i 194/2000, de 19 de juliol, FJ 8)– la matèria del qual o objecte imposable no constitueixi una manifestació de riquesa real o potencial, això és, no l'autoritza a gravar riqueses merament virtuals o fictícies i, en conseqüència, inexpressives de capacitat econòmica" (STC 193/2004, de 4 de novembre, FJ 4 i 5).

A més, el tribut no solament s'ha d'exigir en un supòsit en el qual indubtablement existeixi capacitat econòmica, sinó també "en la mesura –en funció– de la capacitat econòmica" (STC 182/1997, de 28 d'octubre, FJ 6; 194/2000, de 19 de juliol, FJ 8; i 46/2000, de 14 de febrer, FJ 8).

Això implica una modulació important del principi de capacitat econòmica entès en sentit estricte, ja que, a més de les manifestacions directes i immediates de riquesa, és possible gravar una riquesa potencial, això és, una renda que no existeix materialment però que potencialment podria existir. Així va succeir, per exemple, en l'STC 37/1987, de 26 de març, en relació amb l'impost andalús de terres infrautilitzades. Aquesta sentència va indicar que “la utilització insuficient o l'obtenció de rendiments inferiors a l'òptim assenyalat legalment per a les finques rústiques” era revelador d'una riquesa real o potencial.

Exemple

El Sr. Antuña té un segon habitatge sense llogar i a la declaració de l'IRPF ha d'incloure una renda en concepte d'aquest. Està justificat aquest gravamen encara que l'immoble no generi realment cap renda?

L'IRPF sotmet a gravamen les denominades *imputacions de rendes immobiliàries* (article 85 de la Llei de l'IRPF). Es tracta de gravar els béns immobles desocupats, que no generen rendiments de capital immobiliari ni estan afectes a una activitat econòmica. Pensem en un segon habitatge, diferent de l'habitatge habitual, que està sense arrendar i en el qual no s'exerceix cap negoci. A l'efecte de l'IRPF els propietaris han de declarar en concepte de renda una quantitat sobre el valor cadastral de l'habitatge (1,1% o 2% segons s'ha estat revisat o no aquest valor). Es tracta d'una renda fictícia, en el sentit que no existeix, però potencial, perquè aquest immoble podria generar rendes en cas que estigués arrendat o s'utilitzés per a l'acompliment d'una activitat econòmica.

En segon lloc, el principi de capacitat econòmica no és l'únic criteri que justifica l'establiment de tributs, encara que amb més o menys intensitat ha d'estar present en els seus elements essencials. Hi ha altres raons per les quals s'estableixen tributs, diferents de la pura finalitat contributiva, i que poden ser compatibles amb el principi de capacitat econòmica. Ens referim als tributs amb finalitats parafiscals que responen a criteris de política econòmica general i a altres principis i finalitats contingudes en la Constitució, diferents del deure contribuir de l'article 31.

3.2. Els tributs extrafisicals

El Tribunal Constitucional ha posat de manifest en nombrosos pronunciaments la transcendència especial del principi de capacitat econòmica en la configuració del deure de contribuir. Així, ha assenyalat que aquest principi ha d'inspirar i ordenar el conjunt del sistema tributari.

Jurisprudència del Tribunal Constitucional

El principi de capacitat econòmica ha estat configurat pel Tribunal Constitucional com a “principi que ha d'inspirar el sistema tributari en conjunt” (entre d'altres, STC 134/1996, de 22 de juliol, FJ 6.B), “criteri inspirador del sistema tributari” (entre d'altres, STC 17/1987, de 17 de febrer, FJ 3r. i 193/2004, de 4 de novembre, FJ 5è.) o “principi ordenador d'aquest sistema” (entre d'altres, STC 182/1997, de 28 d'octubre, FJ 6è. i Acte del TC 24/2005, de 18 de gener, FJ 3r.).

De les sentències del Tribunal Constitucional es desprèn que en absència de capacitat econòmica no estariem davant un tribut sinó davant una sanció. La capacitat econòmica es configura com una de les notes característiques (juntament amb la finalitat de sostenir les despeses públiques) que permet distingir els tributs de les sancions. Així, entre d'altres, l'STC 276/2000, de 16 de novembre, indica que la capacitat econòmica “és, precisament, el que distingeix els tributs de les sancions que, encara que quan tenen caràcter pecuniari contribueixen, com la resta dels ingressos públics, a engrossir les arques de l'erari públic,

ni tenen com a funció bàsica o secundària sostenir les despeses públiques o satisfer necessitats col·lectives (la utilització de les sancions pecuniàries per finançar despeses públiques és un resultat, no una fi) ni, per tant, s'estableixen com a conseqüència de l'existència d'una circumstància reveladora de riquesa, sinó únicament i exclusivament per a castigar els qui cometen un il·lícit" (FJ 4t.).

D'altra banda, el Tribunal també ha tornat sobre el principi de capacitat econòmica en l'STC 20/2012, de 16 de febrer. En aquesta sentència el Tribunal considera que és conforme amb el dret a la tutela judicial efectiva de l'article 24 exigir taxes per a l'exercici de la potestat jurisdiccional en l'ordre civil. És més, tampoc no vulnera l'article 24 el fet que si no es paga la taxa no es pot donar curs la demanda. El Tribunal fonamenta la sentència en la regulació de les taxes judicials, en les quals hi ha un ventall d'exempcions ampli que condueix al fet que solament quedin obligades al pagament de les taxes les persones jurídiques amb ànim de lucre amb una xifra de negoci superior als sis milions d'euros; en definitiva, les grans empreses que acudeixen a la justícia per a reclamar els seus drets econòmics. En tota aquesta argumentació del Tribunal subjau, en la nostra opinió, el principi de capacitat econòmica en connexió amb l'accés a la justícia. Fins a aquest punt que afirma que la conclusió a la qual arriba es podria modificar si es mostrés que la quantia de les taxes és tan elevada que impedeix a la pràctica accedir a la jurisdicció o l'obstaculitza en termes no raonables.

No obstant això, la jurisprudència del Tribunal Constitucional també assenyala que el principi de capacitat econòmica no és el fonament exclusiu del tribut, ja que se n'admet de manera generalitzada la finalitat extrafiscal.

Segons l'STC 37/1987, de 26 de març, aquesta funció extrafiscal, si bé no està explícitament reconeguda en la Constitució, "es pot derivar directament dels preceptes constitucionals en els quals s'estableixen principis rectors de política social i econòmica [...], atès que tant el conjunt del sistema tributari, com cada figura tributària concreta formen part dels instruments de què disposa l'Estat per a la consecució de les finalitats econòmiques i socials constitucionalment ordenats". "A això no s'hi oposa tampoc el principi de capacitat econòmica establert en l'article 31.1 de la Constitució, ja que el respecte a aquest principi no impedeix que el legislador pugui configurar el pressupost de fet del tribut tenint en compte consideracions extrafiscales" (FJ 13è.).

Sobre la base de l'article 2 de l'LGT també és possible distingir entre els tributs amb una finalitat merament recaptatòria o fiscal i els que serveixen, a més, com a instruments de política econòmica general i que atenen la realització dels principis i de les finalitats contingudes en la Constitució.

L'article 2.1, paràgraf segon, de l'LGT

"Els tributs, a més de ser mitjans per a obtenir els recursos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques, poden servir com a instruments de la política econòmica general i atendre la realització dels principis i les finalitats que conté la Constitució".

La finalitat extrafiscal dels tributs també es pot relacionar amb el principi d'igualtat com a absència de discriminacions. Com ha assenyalat el Tribunal Constitucional, les diferenciacions entre contribuents per a establir un sistema fiscal just poden atendre "la quantia de les seves rendes, l'origen d'aquestes o qualsevol altra condició social que consideri rellevant per a atendre la finalitat de justícia" (ATC 230/1984, d'11 d'abril).

El fet que s'admetin en el nostre ordenament tributs amb finalitats extrafiscales es deu al fet que amb aquests tributs es dóna compliment a una sèrie de finalitats constitucionals vinculades amb els principis rectors de la política social i econòmica. Per tant, el tribut ja no s'utilitza exclusivament per al que

Lectures recomanades

Les STC 197/1992, de 19 de desembre, 221/1992, d'11 de desembre i 186/1993, de 7 de juny, admeten igualment aquestes finalitats en l'establiment del tribut.

seria el seu objectiu fonamental (finançar la despesa pública) sinó que, a més, pot servir altres finalitats i sembla que també pot tenir aquestes finalitats com a fonament de la seva imposició.

Els tributs extrafisicals són cada dia més importants, ja que bona part de la denominada *tributació verda* s'hi està fonamentant. Aquesta classe de tributs tenen una presència important en el sistema de finançament de les comunitats autònomes. La gran majoria dels impostos propis responen a aquest plantejament. Amb això s'evita vulnerar la prohibició de doble imposició interna prevista en la LOFCA.

Tributs extrafisicals i comunitats autònomes

Aquesta classe de tributs són freqüents en l'àmbit dels impostos propis de les comunitats autònomes, ja que no poden recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat (article 6.2 de la LOFCA). Bona mostra d'això són els impostos mediambientals o els que graven les terres infrautilitzades.

Si bé el Tribunal Constitucional admet que les comunitats autònomes poden crear els seus propis tributs amb finalitats extrafisicals, també exigeix que els creï en el marc de les seves competències. Per exemple, per a crear un impost amb finalitats mediambientals, les comunitats autònomes han de ser titulars de la competència corresponent sobre la matèria mediambiental concreta a la qual s'adreça el tribut. La creació d'aquests impostos està, per tant, condicionada pel règim de distribució de competències que estableix la Constitució en matèria de medi ambient (entre d'altres, STC 37/1987, 48/1981 o 149/1991).

Ara bé, el que els tributs extrafisicals s'utilitzin com a instruments de política econòmica no ha d'excloure que gravin un índex de capacitat contributiva. L'absència d'un índex de capacitat contributiva faria que no es diferenciessin d'altres figures sancionadores, com poden ser les multes coercitives. De fet, en la pràctica, considerem que tots aquests tributs graven una manifestació de capacitat econòmica, sigui la possessió d'unes determinades instal·lacions fabrils, sigui el consum de determinats productes, com l'aigua. Encara que és cert que aquesta capacitat econòmica està condicionada i de vegades eclipsada per la consecució dels principis al·ludits de la política econòmica i social.

Evolució del principi de capacitat econòmica

L'STC 289/2000, de 30 de novembre, ha arribat a considerar que l'impacte ambiental és una manifestació del principi de capacitat contributiva. Aquest plantejament és molt lluny de la concepció clàssica de la capacitat econòmica com a manifestació de la renda, el patrimoni o el consum. Per això, el principi de capacitat econòmica està en evolució constant, sobretot des de la perspectiva del poder tributari de les comunitats autònomes.

3.3. Aplicació del principi de capacitat econòmica a altres categories tributàries

El principi de capacitat econòmica és predicable de tot el sistema tributari. Tots els tributs (impostos, taxes i contribucions especials) han de tenir present en la seva configuració el principi de capacitat econòmica, si bé aquest principi es manifesta amb més intensitat en uns casos que en uns altres.

Les **taxes**, com que són tributs, han de respectar tots els principis constitucionals del sistema tributari. En aquest context presenta una importància especial el principi de capacitat econòmica.

Les taxes han de tenir en compte en la seva configuració el **principi de capacitat econòmica**. És cert que aquest principi no es manifesta amb la mateixa intensitat en una taxa que en un impost sobre la renda, però aquest principi ha d'ordenar la regulació de les taxes encara que la seva plasmació no resulti tan evident com en altres tributs.

El Tribunal Constitucional ha assenyalat que en els impostos "el gravamen s'obté sobre una base imposable que és expressiva d'una capacitat econòmica, que no opera com a element configurador de les taxes o, si ho fa, és de manera molt indirecta o remota" (STC 296/1994, de 10 de novembre, FJ 4).

A causa que la capacitat econòmica resulta més difusa en el cas de les taxes que en els impostos, s'ha tractat de relacionar aquesta capacitat amb el denominat *principi del benefici*. Aquest últim no està previst expressament en el text constitucional, però s'utilitza per a referir-se a la relació directa que hi ha entre el pagament de les taxes i l'actuació administrativa que es desencadena com a conseqüència del pagament. Es tractaria d'un principi aplicable tant a les taxes com a les contribucions especials. En les taxes, aquest principi implica que la quantia exigida no pot superar el cost que representa per a l'Administració la prestació d'aquest servei².

L'article 8 de l'LTTP preveu expressament el principi de capacitat econòmica en matèria de taxes, en assenyalat que la capacitat econòmica en la fixació de les taxes es tindrà en compte "quan ho permetin les característiques del tribut". En sentit similar, en l'àmbit de les taxes locals, l'article 24.4 de l'LHL afirma que per a determinar la quantia de les taxes es poden tenir en compte "criteris genèrics de capacitat econòmica dels subjectes obligats a satisfer-les". Aquests preceptes posen de manifest les limitacions del principi de capacitat econòmica en matèria de taxes per la naturalesa especial d'aquesta classe de tributs.

El principi de capacitat econòmica és un principi constitucional que resulta exigible en tots els tributs i les taxes no en són una excepció. Succeeix, no obstant això, que el contingut no és tan precís o evident en les taxes com en els impostos. I no oblidem que tampoc ho és en igual mesura en tots els impostos (impostos sobre la renda, consum, patrimoni, medi ambient, etc.). El principi de capacitat econòmica s'ha d'adaptar a cadascuna de les figures tributàries en funció de la naturalesa que tenen i, dins d'una mateixa figura tributària, també s'haurà de tenir en compte la manera en què es manifesta la capacitat econòmica.

⁽²⁾Articles 7 de l'LTTP i 24.2 de l'LHL.

Quantia de les taxes

Algunes sentències consideren que el principi de capacitat econòmica de les taxes es compleix des del moment en què la quantia es correspon amb el cost del servei. Fins al punt que el principi informador de les taxes és aquest últim, mentre que la capacitat econòmica tindria un abast secundari (vegeu STS de 30 de novembre de 2002).

Taxa d'escombraries

Una taxa d'escombraries pot tenir en compte la capacitat econòmica si per a determinar-ne la quantia es consideren altres factors, com el valor cadastral de l'habitatge o la zona en la qual es troba. També comporta un reconeixement de la capacitat econòmica la possibilitat de reconèixer determinats beneficis fiscals en les taxes (deduccions, bonificacions, etc.) en favor dels titulars de famílies nombroses.

Les **contribucions especials**, quant a tributs, estan subjectes als principis constitucionals de reserva de llei (article 31.3) i als principis materials de justícia tributària (article 31.1 CE). Això implica que les contribucions especials solament es poden establir d'acord amb la llei i que han de respectar, entre d'altres, el principi de capacitat econòmica. Aquest principi es compleix des del moment en què les contribucions especials graven un “benefici o augment de valor” dels béns de l'obligat tributari.

Els **preus públics**, com que no són tributs, no estan sotmesos als principis de justícia tributària de l'article 31.1 de la CE, entre els quals, el principi de capacitat econòmica. No s'exigeix que els preus públics tinguin en compte la capacitat econòmica dels obligats a satisfer-los. Per aquest motiu, s'estableix que els preus públics es determinaran a un nivell que cobreixi, com a mínim, els costos econòmics originats per la realització de les activitats o la prestació dels serveis o a un nivell que resulti equivalent a la utilitat que se'n deriva (articles 25.1 de l'LTPP i 44.1 de l'LHL). En determinats casos és possible establir preus públics per sota d'aquest cost: quan concorrin raons socials, benèfiques, culturals o d'interès públic que ho aconsellin. Per a això s'exigeix l'adopció prèvia de les previsions pressupostàries oportunes per a la cobertura de la part del preu subvencionada (articles 25.2 de l'LTPP i 44.2 de l'LHL).

Principi de capacitat econòmica i preus públics

També es podria argumentar que la llei dóna cobertura al principi de capacitat econòmica en matèria de preus públics, quan es refereix a les raons socials, benèfiques, culturals o d'interès públic que poden justificar que la quantia del preu públic sigui inferior al cost dels serveis. Ara bé, aquest principi no operaria amb la mateixa intensitat que en els tributs i, a més, seria potestatiu.

En les taxes la quantia és, com a màxim, el cost del servei. Aquest principi d'equivalència en matèria de taxes, reflex del principi de capacitat econòmica, no concorre en els preus públics. La quantia d'un preu públic és, com a mínim, el cost del servei o activitat, però no hi ha un límit màxim. S'ha de tenir en compte que en els preus públics, el sector públic presta els serveis en competència amb el sector privat, encara que en la pràctica la competència no sigui del tot real.

La quantia de les taxes és, com a màxim, el cost del servei o activitat. La quantia dels preus públics és, com a mínim, el cost del servei o activitat.

Lectura recomanada

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, pàg. 445-460).

4. Principi d'igualtat

La igualtat és un dels valors superiors de l'ordenament jurídic, tal com disposa l'article 1 de la Constitució. El principi d'igualtat figura en diversos articles del text constitucional però amb un abast i un contingut diferents. Hem de distingir el principi d'igualtat que figura en els articles 9 i 14 del principi d'igualtat tributària de l'article 31. L'article 14 de la Constitució assenyala que “els espanyols són iguals davant la llei, sense que pugui prevaler cap discriminació per raó de naixença, raça, sexe, religió, opinió o qualsevol altra condició o circumstància personal o social” i l'article 9 imposa als poders públics el deure de promoure les condicions i remoure els obstacles perquè la igualtat sigui real i efectiva. L'article 14 preveu una igualtat formal davant la llei i l'article 9 dóna cobertura al principi d'igualtat com a igualtat material o substancial. El Tribunal Constitucional ha assenyalat que el principi d'igualtat tributària de l'article 31 difereix de la igualtat de l'article 14.

Les raons d'aquesta distinció són fonamentalment de caràcter processal. La igualtat davant la llei de l'article 14 pot ser objecte d'un recurs d'empara; no succeeix el mateix amb la igualtat del sistema tributari de l'article 31. Aquesta pot ser objecte d'altres mecanismes de control de la constitucionalitat, però no d'un recurs d'empara. El recurs d'empara està establert per a la tutela dels articles 14-29 i 30.2. El Tribunal Constitucional ha assenyalat que la igualtat de l'article 14 es basa en raons subjectives, mentre que la de l'article 31 té un fonament objectiu basat en el repartiment de la càrrega tributària. Això no significa que no hi pugui haver normes tributàries contràries a l'article 14, això serà possible quan la discriminació es basi en una diferenciació subjectiva. Malgrat això, en la pràctica i en la majoria dels casos, el Tribunal Constitucional ha considerat que la discriminació en matèria tributària forma part de l'article 31 i no del 14.

Al principi d'igualtat en matèria tributària s'hi pot aplicar la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la interpretació de la igualtat de l'article 14, però per les raons processals apuntades s'ha fet necessari distingir entre ambdós aspectes del principi d'igualtat. La igualtat no significa que totes les situacions hagin de rebre el mateix tractament, això seria discriminatori. La igualtat ha de tenir presents les desigualtats, de manera que es proporcioni un tracte igual al que és igual i un tracte desigual al que és desigual. Sota aquesta premissa, el principi d'igualtat admet diferenciacions de tracte sempre que estiguin justificades de manera objectiva i raonable. El problema resideix a establir uns termes de comparació adequats i a determinar si la diferenciació està justificada.

Lectura recomanada

STC 159/1997, de 2 d'octubre.

Exemple

El Sr. Pérez està casat amb la Sra. Rodríguez, tenen dos fills menors d'edat, un d'ells amb una minusvalidesa del 33%. També conviu amb ells la mare de la Sra. Rodríguez, de 80 anys i amb una minusvalidesa del 50%. El salari que obté el Sr. Pérez és el mateix que el que obté el seu germà, però aquest viu sol, no està casat, ni té fills. Malgrat que ambdós germans guanyen el mateix, el Sr. Pérez ha de pagar una quota d'IRPF menor que la del seu germà solter. És contrari al principi d'igualtat que, amb el mateix salari, un germà hagi de pagar més que un altre en la declaració de la renda?

L'IRPF és un impost que té en compte les circumstàncies personals i familiars del contribuïent. L'IRPF considera les desigualtats existents i concedeix beneficis fiscals en funció d'aquestes, com és el cas de la minusvalidesa o el nombre de fills o ascendents a càrrec del contribuïent. Tractar per igual totes aquestes situacions i no tenir en compte aquestes desigualtats seria contrari al principi d'igualtat, ja que en aquest cas la diferenciació efectuada respon a criteris objectius i raonables (minusvalidesa o càrregues familiars).

El Tribunal Constitucional va considerar contrari al principi d'igualtat tributària l'obligació per als membres de la unitat familiar de tributar conjuntament. Mentre que una persona casada estava obligada a tributar conjuntament amb el cònjuge, no ho estava una persona soltera. Considerant l'escala progressiva de l'IRPF, el resultat podia ser una tributació més gran del matrimoni que de les persones solteres, ja que els primers havien de declarar conjuntament. L'STC 45/1989 va declarar inconstitucional l'obligació de tributació conjunta que establia la Llei de l'IRPF de 1978 i des de llavors la tributació conjunta es configura com una opció de la unitat familiar, però no com una obligació.

En canvi, el Tribunal no considera contrari al principi d'igualtat el tractament fiscal diferent al qual estan sotmeses les rendes en l'IRPF en funció de la qualificació (treball, capital o activitats econòmiques), ja que, en aquests casos, hi ha una diferenciació que justifica un tracte desigual per a les diferents classes de rendiments. En efecte, el Tribunal assenyala que "en l'exercici de la seva llibertat de configuració normativa, el legislador pot sotmetre a tributació de manera diferent a diferents classes de rendiments gravats en l'impost, en atenció a la seva naturalesa, per simples raons de política financera o de tècnica tributària" (STC 46/2000, de 14 de febrer, FJ 6).

El principi d'igualtat tributària està estretament relacionat amb els principis de capacitat econòmica i progressivitat. El Tribunal Constitucional ha assenyalat en diverses sentències que la igualtat en l'àmbit tributari s'ha de posar en connexió amb aquests principis i, per aquest motiu, la igualtat de l'article 31 difereix de la igualtat subjectiva de l'article 14.

Lectura recomanada

STC 45/1989, de 20 de febrer.

Igualtat tributària i principi de capacitat econòmica

Una jurisprudència reiterada assenyala que la igualtat tributària recollida en l'article 31.1 CE resulta indissociable, entre d'altres, del principi de capacitat econòmica (STC 46/2000, de 17 de febrer, FJ 4t.; 96/2002, de 25 d'abril, FJ 7è.; 193/2004, de 4 de novembre, FJ 3r.; i 225/2004, de 22 de desembre, FJ 4t.; ATC 381/2005, de 25 d'octubre, FJ 3r.).

L'STC 19/2012, de 15 de febrer, ha tornat sobre aquestes qüestions amb relació al requisit de la convivència en el mínim per descendents. Aquesta sentència ha considerat inconstitucional el requisit de la convivència que s'exigeix per a l'aplicació del mínim per descendent en l'IRPF. La utilització d'aquest criteri vulnera el principi d'igualtat perquè hi ha nombrosos supòsits en els quals els fills depenen econòmicament dels pares encara que no hi convisquin, la qual cosa impedeix en aquests casos als progenitors aplicar-se el mínim per descendents.

El principi d'igualtat tributària ha adquirit en les últimes dècades un protagonisme important en el dret internacional i fonamentalment en el dret de la UE. Les llibertats comunitàries i les seves relacions amb el principi de no-discriminació han donat lloc a un nombre abundant de pronunciaments del Tribunal de Justícia de la Unió Europea. En aquest context, el principi d'igualtat es planteja a l'hora d'establir una tributació diferent per a residents/no residents i si aquesta distinció està o no justificada.

Dret de la Unió Europea

Per a assolir un mercat comú, s'han establert una sèrie de llibertats la infracció de les quals implica, la majoria de les vegades, una discriminació entre nacionals d'estats membres. La lliure circulació de mercaderies, persones, serveis i capitals es construeix sobre el principi de no-discriminació o, dit d'una altra manera, sobre la necessitat d'establir un tracte nacional per als no nacionals. Les quatre llibertats comunitàries comprenen dos principis generals: la lliure circulació transfronterera (accés al mercat) i la prohibició de discriminació (igualtat al mercat).

Lectura recomanada

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

5. Principis de progressivitat i no-confiscatorietat

La progressivitat ha estat definida com “la característica del sistema tributari segons la qual a mesura que augmenta la riquesa dels subjectes passius augmenta la contribució en proporció superior a l'increment de riquesa” (Martín Delgado).

El Tribunal Constitucional ha manifestat en diverses ocasions que el principi de progressivitat no impedeix que existeixin tributs amb un tipus de gravamen proporcional, sinó que la progressivitat s'ha de predicar del sistema tributari en el seu conjunt. Aquest principi es compleix fonamentalment mitjançant l'existència d'un impost sobre la renda progressiu, com és l'IRPF, en el qual mitjançant l'aplicació de la tarifa es grava l'augment de la riquesa de manera escalonada.

La no-confiscatorietat es configura com un límit a la progressivitat. D'aquesta manera seria inconstitucional un tribut la progressivitat del qual arribés a privar el subjecte passiu de les seves rendes i propietats, com seria el cas d'un IRPF amb un tipus mitjà de gravamen del 100% de la renda.

Lectura recomanada

STC 27/1981 i 233/1999

La confiscatorietat entesa d'aquesta manera s'ha de distingir de la confiscació. Tots els tributs poden ser considerats confiscatoris o onerosos; no obstant això, el que és inconstitucional és que tinguin un abast confiscatori, això és, que la tributació arribi a esgotar la riquesa imposable del subjecte passiu.

Confiscatorietat

El Tribunal Suprem va afirmar que es vulnerava el principi de no-confiscatorietat en els preceptes reglamentaris de l'IRPF en els quals s'augmentava del 15% al 20% el tipus de retenció que s'havia de practicar sobre les rendes satisfetes a professionals en concepte de pagament a compte. El Tribunal Suprem va considerar que aquest percentatge fix, independentment del nivell d'ingressos del contribuent, en ser superior al graó inicial de la tarifa de l'impost, podria tenir efectes confiscatoris en els professionals de rendes més baixes. El Tribunal va assenyalar que aquestes retencions podien depassar les quotes de l'impost i obligarien els subjectes passius a satisfer-les acudint a recursos diferents dels rendiments de la seva activitat.

Exemple

Alguns autors (López Espadafor) han arribat a considerar, amb relació als impostos indirectes, que la pressió fiscal excessiva a la qual estan sotmesos els carburants (IVA, impost especial sobre hidrocarburs i l'IVMDH) podria ser considerada confiscatòria. D'acord amb aquest plantejament, la no-confiscatorietat de l'article 31.1 de la Constitució no solament s'ha de predicar de la imposició sobre la renda sinó també del consum, especialment, en casos en què la càrrega fiscal sobre un bé superi el seu abans d'impostos. I en matèria de fiscalitat dels carburants és fàcil que es donin aquests supòsits. Per a determinar si aquest és el cas hem de conèixer la proporció que representen els impostos i el preu del producte en un litre de carburant. A aquests efectes, es poden consultar els informes del sector de l'Associació Espanyola d'Operadors de Productes Petrolífers (AOP) a www.aop.es. Per exemple, l'abril del 2011, del preu total d'un litre de gasoil A, el 41,81% corresponia a impostos (IVA, IE i IVMDH) i el 58,19% restant al preu del producte abans d'impostos.

Lectura recomanada

STS de 10 de juliol de 1999

Lectura recomanada

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

No obstant això, els tribunals amb prou feines s'han pronunciat sobre l'aplicació del principi de no-confiscatorietat. Això es deu al fet que la progressivitat ja troba el seu propi límit en el principi de capacitat econòmica. La capacitat econòmica, quant a capacitat contributiva, opera per si mateixa com a límit de la progressivitat, fins al punt que alguns autors han considerat la no-confiscatorietat com una previsió innecessària.

Prohibició de la doble imposició interna

En sentit contrari, per defensar el valor del principi de no-confiscatorietat, alguns autors (Escribano López) mantenen que la prohibició de la no-confiscatorietat es podria interpretar com a fonament de la prohibició de la doble imposició interna prevista en la LOFCA. D'aquesta manera, la prohibició de la doble imposició interna estaria emparada pel principi constitucional de no-confiscatorietat i aquest principi tindria llavors una gran rellevància en la distribució del poder tributari de les comunitats autònomes.

Lectura recomanada

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. Justícia tributària

La justícia és el resultat de l'aplicació dels principis anteriors. La Constitució assenyala en l'article 31.1 que aquests principis inspiren un sistema tributari just.

L'ordenació d'un sistema tributari just s'aconsegueix amb la plasmació i el respecte dels principis esmentats en les normes de l'ordenament tributari. La consecució d'un sistema tributari just comporta necessàriament el respecte dels principis de justícia material expressats en termes de capacitat econòmica, generalitat, igualtat, progressivitat i no-confiscatorietat (STC 27/1981). A més, la idea de sistema dota d'unitat i homogeneïtat el règim jurídic de l'aplicació dels tributs (STC 17/1987).

En l'STC 27/1981, de 20 de juliol, s'indica que, a diferència d'altres constitucions, l'espanyola “al·ludeix expressament al principi de la capacitat contributiva i, a més, ho fa sense esgotar en ella mateixa –com ho feia certa doctrina– el principi de justícia en matèria contributiva. Capacitat econòmica, a l'efecte de contribuir al sosteniment de les despeses públiques, significa tant com la incorporació d'una exigència lògica que obliga a buscar la riquesa allà on és la riquesa.

Però el servei d'aquesta lògica no assegura, per si sola, «un sistema tributari just, inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat» que pogués demanar l'estimació individualitzada de cada cas, pel que fa a cadascun dels tributs que integren el sistema tributari i en qualsevol supòsit amb vista al sistema tributari mateix, com a conjunt, ateses les diverses circumstàncies socials i econòmiques.

Encara que una definició vàlida del que s'ha d'entendre per *just*, a efectes tributaris, seria una tasca que depassa el plantejament que aquí ens hem de fer, el que no es pot obviar és que el legislador constituent ha deixat ben clar que el sistema just que es proclama no es pot separar, en cap cas, del principi de progressivitat ni del principi d'igualtat. Per això –perquè la igualtat que aquí es reclama va íntimament enllaçada al concepte de *capacitat econòmica* i al principi de progressivitat– no pot ser, a aquests efectes, simplement reconduïda als termes de l'article 14 de la Constitució: una certa desigualtat qualitativa és indispensable per a entendre complet aquest principi. Precisament la que es fa mitjançant la progressivitat global del sistema tributari en què encoratja a l'aspiració a la redistribució de la renda” (FJ 4t.).

La mateixa idea de sistema tributari just, en aquest cas com a unitat, es desprèn de l'STC 19/1987 (FJ 4t.), segons la qual “el règim jurídic d'ordenació dels tributs és considerat com un sistema, la qual cosa reclama una dosi inevitable d'homogeneïtat. Conseqüència de l'article 31.1, i també de l'article 31.3, és la unitat del sistema tributari a tot el territori nacional com a exigència indeclinable de la igualtat dels espanyols” (en idèntic sentit FJ 3r. de l'STC 116/1994, de 18 d'abril).

En suma, la justícia tributària no és pròpiament un principi constitucional del qual derivin drets o obligacions per als ciutadans, sinó una finalitat del sistema tributari, que solament s'assolirà en la mesura en què es respectin els principis constitucionals restants (STC 173/1996, de 31 d'octubre, FJ 5è. o ATC 207/2005, de 10 de maig, FJ 6è.).

7. Principi de reserva de llei

7.1. Configuració constitucional i legal

El principi de reserva de llei en matèria tributària es recull en l'article 31.3 de la Constitució.

Article 31.3 de la CE

“Només es podran establir prestacions personals o patrimonials de caràcter públic d'acord amb la llei.”

Les prestacions patrimonials de caràcter públic estan sotmeses al principi de reserva de llei, la qual cosa inclou tant els tributs pròpiament dits com les denominades *exaccions parafiscals*. El principi de reserva de llei que proclama la Constitució no es refereix exclusivament al tribut entès com a impost, taxa o contribució especial, sinó al concepte més ampli de *prestació patrimonial de caràcter públic*.

El principi de reserva de llei també es projecta en la Constitució sobre altres classes d'ingressos públics, com els ingressos derivats del deute públic (article 135.1 CE), els procedents del patrimoni (article 132.3 CE) o els derivats de monopolis (article 128.2 CE). Aquest principi es manifesta, per tant, en tots els instituts de l'ordenament financer i no exclusivament en l'àmbit tributari. Ara bé, aquest principi té un desenvolupament jurisprudencial més gran en la categoria dels tributs, atesa la importància que representa en l'àmbit dels ingressos públics.

El reconeixement constitucional del principi de reserva de llei en matèria tributària es completa amb l'article 133, que estableix en els tres primers apartats el següent.

Article 133 de la CE

“1. La potestat tributària per a establir els tributs correspon exclusivament a l'Estat, mitjançant una llei.

2. Les comunitats autònomes i les corporacions locals podran establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució i amb les lleis.

3. Qualsevol benefici fiscal que afecti els tributs de l'Estat haurà d'establir-se en virtut de llei.”

Amb això es consagra el principi de reserva de llei en l'establiment de tributs, tant en l'àmbit estatal, autonòmic com local. Una jurisprudència abundant indica que hi ha determinades matèries que, pel fet d'afectar la pròpia configuració del tribut, solament es poden establir mitjançant llei. Es tracta dels denominats *elements essencials*, com el fet imposable, els subjectes passius, la base imposable, la base liquidable, el tipus de gravamen o les quotes. Tots aquests elements resulten essencials per a l'establiment i configuració dels tributs. La reserva de llei s'estén, per tant, a crear *ex novo* un tribut i a determinar-ne els elements essencials o configuradors (STC 121/2005, de 10 de maig, FJ 5è.).

En aquest sentit, hem d'assenyalar que la reserva de llei en matèria tributària té caràcter relatiu (STC 19/1987, de 17 de febrer, FJ 4t.). Això significa que no tota la matèria tributària està vedada a les normes reglamentàries o, dit d'una altra manera, no tota la matèria tributària està reservada a la llei. És possible la intervenció dels reglaments en les qüestions tributàries no reservades al legislador. La jurisprudència ha assenyalat que la reserva de llei es refereix als elements essencials dels tributs, per la qual cosa fora d'aquests elements essencials o per al seu desenvolupament és possible utilitzar normes reglamentàries. La intervenció de les normes reglamentàries per a regular els elements essencials s'ha de fer a manera de subordinació, complementarietat i desenvolupament de les previsions legals, però en cap cas no les poden contradir o establir *ex novo* aquests elements (STC 179/1985, de 19 de desembre i 233/1999, de 16 de desembre).

Exemple

Les exempcions són un benefici fiscal l'establiment del qual està reservat a la llei. En el cas de l'IRPF les exempcions s'estableixen en l'article 7 de la llei reguladora d'aquest impost. Ara bé, el Reglament de l'IRPF desplega diversos aspectes i requisits de les exempcions previstos en la llei, però no crea noves exempcions. Així, en la lletra l) de l'article 7 de la LIRPF s'estableix una exempció per als premis literaris, artístics o científics, però s'habilita el reglament per determinar les condicions que han de reunir aquests premis perquè en quedin exempts (l'article 3 del reglament regula els requisits relatius a la convocatòria).

Exemple

En l'LHL s'estableixen els impostos municipals i els seus elements essencials. Els ajuntaments, mitjançant ordenances fiscals, poden regular els elements essencials d'aquests impostos dins dels límits que els permet l'LHL. L'LHL estableix, per exemple, que el tipus de gravamen de l'IBI per als béns immobles urbans va del 0,4% a l'1,10%, i fins i tot es pot incrementar quan es donin determinades circumstàncies. El tipus de gravamen, quan sigui element essencial del tribut, s'estableix d'aquesta manera en l'LHL, però els ajuntaments, en les seves ordenances, tenen potestat per a determinar dins dels mínims i màxims previstos legalment quin és el tipus de gravamen que exigiran. El mateix succeeix quan l'LHL permet als ajuntaments establir una bonificació determinada fins a un percentatge màxim (90%). En aquest cas estem davant un benefici fiscal establert en una llei, però correspon als municipis determinar si l'incorporaran a les seves ordenances i en quina mesura, sempre dins dels límits que autoritzi la llei.

No obstant això, el principi de reserva de llei no s'aplica amb la mateixa intensitat en totes les categories tributàries. D'acord amb la jurisprudència constitucional hem de tenir en compte els plantejaments següents:

Lectures recomanades

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

Lectura recomanada

STC 73/2011, de 19 de maig,
FJ 3r.

- El principi de reserva de llei té un abast diferent “segons si s'està davant la creació i l'ordenació d'impostos o d'altres figures tributàries” (STC 19/1987, de 17 de febrer, FJ 4t.) i és especialment flexible quan es tracta de les taxes (STC 37/1981, de 16 de novembre, FJ 4t.). Particularment, en l'àmbit local “resulta admissible una intervenció més gran de la potestat d'ordenança en aquells ingressos, com les taxes que aquí es recorren, en els quals s'evidencia, de manera directa i immediata, un caràcter sinal·lagmàtic que no s'aprecia en altres figures impositives” (STC 233/1999, de 16 de desembre, FJ 9è.).
- A més, “la flexibilitat més gran de la reserva de llei tributària respecte de les taxes –i, en general, respecte de totes les prestacions patrimonials de caràcter públic a què es refereix l'article 31.3 CE– no opera de la mateixa manera amb relació a cadascun dels elements essencials del tribut” (STC 233/1999, de 16 de desembre, FJ 9è.; i 150/2003, de 15 de juliol, FJ 3r.), sinó que “el grau de concreció exigible a la llei és màxim quan regula el fet imposable” i és menor “quan es tracta de regular altres elements”, com el tipus de gravamen i la base imposable (STC 221/1992, d'11 de desembre, FJ 7è.).
- Igualment, en el cas de les prestacions patrimonials de caràcter públic que se satisfan per la prestació d'un servei o activitat administrativa, la col·laboració del reglament “pot ser especialment intensa en la fixació i la modificació de les quanties –estretament relacionades amb els costos concrets dels diversos serveis i activitats– i d'altres elements de la prestació que depenen de les circumstàncies específiques dels diferents tipus de serveis i activitats. En canvi, aquesta intensitat especial no es pot predicar de la creació *ex novo* d'aquestes prestacions ja que en aquest àmbit la possibilitat d'intervenció reglamentària resulta summament reduïda, perquè solament el legislador posseeix la facultat de determinar lliurement quins són els fets imposables i quines figures juridictributàries prefereix aplicar en cada cas” (STC 185/1995, de 5 de desembre, FJ 5è.).

El legislador ha recollit el principi de reserva de llei en matèria tributària en l'article 8 de l'LGT, en el qual s'afirma que, en tot cas, es regularan per llei determinades matèries.

Article 8 de l'LGT

a. La delimitació del fet imposable, de la meritació, de la base imposable i liquidable, la fixació del tipus de gravamen i dels altres elements directament determinants de la quantia del deute tributari, així com l'establiment de presumpcions que no admetin prova en contra.

b. Els supòsits que donen lloc al naixement de les obligacions tributàries de realitzar pagaments a compte i el seu import màxim.

c. La determinació dels obligats tributaris previstos en l'apartat 2 de l'article 35 d'aquesta Llei i dels responsables.

- d. L'establiment, modificació, supressió i pròrroga de les exempcions, reduccions, bonificacions, deduccions i altres beneficis o incentius fiscals.
- e. L'establiment i la modificació dels recàrrecs i de l'obligació d'abonar interessos de demora.
- f. L'establiment i la modificació dels terminis de prescripció i caducitat, així com de de les causes d'interrupció del còmput dels terminis de prescripció.
- g. L'establiment i la modificació de les infraccions i sancions tributàries.
- h. L'obligació de presentar declaracions i autoliquidacions referides al compliment de l'obligació tributària principal i la de pagaments a compte.
- i. Les conseqüències de l'incompliment de les obligacions tributàries respecte de l'eficàcia dels actes o negocis jurídics.
- j. Les obligacions entre particulars resultants dels tributs.
- k. La condonació de deutes i sancions tributàries i la concessió de moratòries i quitaments.
- l. La determinació dels actes susceptibles de reclamació en via economicoadministrativa.
- m. Els supòsits en què sigui procedent l'establiment de les intervencions tributàries de caràcter permanent.”

Pel que fa a aquest precepte convé fer alguna precisió. Primer, que el contingut no condiona el mandat constitucional de la reserva de llei. El precepte legal tracta d'aclarir i desplegar la reserva de llei que estableix la Constitució, però aquesta reserva existiria de totes maneres, fins i tot sense l'article 8 de l'LGT. Segon, que en pretendre desplegar el contingut de la reserva de llei constitucional omet determinades matèries, la qual cosa pot induir a confusió en considerar que aquestes no estan reservades. L'article 8, per tant, no s'ha d'interpretar en el sentit que comprèn totes les matèries tributàries reservades a la llei.

Finalment, s'ha de tenir en compte que l'àmbit d'aplicació del principi de reserva de llei tributària no és el mateix que el del principi de reserva de llei en matèria sancionadora. El Tribunal Constitucional ha assenyalat que ambdues reserves de llei tenen en comú la flexibilitat, especialment amb relació a l'àmbit de la col·laboració normativa de les ordenances municipals, però aquesta característica opera de manera diferent, essent més estricta la reserva de llei sancionadora que la tributària.

STC 132/2001

En aquest sentit, l'STC 132/2001, de 8 de juny, indica el següent: “En primer lloc, per la diferència intrínseca entre la reserva de llei tributària (articles 31.3 i 133 CE) i la sancionadora (article 25.1 CE), que ens ha portat a afirmar en l'STC 194/2000, de 19 de juliol, FJ 9è., que la reserva de llei sancionadora de l'article 25.1 CE és més estricta que la de l'article 133.1 CE; això es deu al fet que, mentre que la reserva de llei tributària serveix a la finalitat de l'autodisposició en l'establiment dels deures tributaris, i també a la preservació de la unitat de l'ordenament i d'una posició bàsica d'igualtat dels contribuents (STC 19/1987, de 17 de febrer, FJ 4; 233/1999, FJ 10.c), la reserva de llei sancionadora garanteix la posició jurídica de cada ciutadà amb relació al poder punitiu de l'Estat. I en segon lloc, perquè la doctrina establerta en l'STC 233/1999 es forma amb relació a dos tributs locals (taxes i preus públics) on s'identifica un element sinal·lagmàtic molt rellevant per a la concepció flexible de la reserva de llei” (FJ 5è. *in fine*).

7.2. Les prestacions patrimonials de caràcter públic

L'article 31.3 de la Constitució assenyala que “només es podran establir prestacions personals o patrimonials de caràcter públic d'acord amb la llei”. La Constitució estableix així una reserva de llei en matèria de **prestacions personals i patrimonials de caràcter públic**.

Un exemple tradicional de prestació personal de caràcter públic era la prestació del servei militar. Més curiós resulta el cas de la denominada *prestació personal i de transport* que preveu l'LHL per a municipis inferiors a 5.000 habitants (articles 128-130 de l'LHL). L'LHL autoritza els municipis petits a imposar aquesta prestació per a la realització d'obres de la competència municipal o que hagin estat cedides per altres entitats públiques. L'LHL preveu la possibilitat de redimir la prestació mitjançant un pagament en metàl·lic. El Tribunal Constitucional ha considerat que les prestacions personal i de transport són, respectivament, prestacions personals i patrimonials de caràcter públic, amb un ancoratge indubtable en l'article 31.3 de la Constitució (STC 233/1999, FJ 32è.).

Lectura recomanada

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

Prestacions personal i de transport

Les prestacions personal i de transport de l'LHL consisteixen en l'obligació dels veïns de col·laborar materialment en la realització de les obres, de manera personal o posant a la disposició de l'obra els mitjans de transport afectes a explotacions empresarials radicades al municipi. Ambdues prestacions, personal i de transport, són compatibles entre si. L'LHL assenyala que els ajuntaments tindran en compte que els períodes de la prestació no coincideixin amb l'època de més activitat laboral i limita el nombre de dies en els quals es poden exigir. També s'estableixen supòsits de subjecció i exempció. A la prestació personal estan subjectes els residents al municipi, però n'estan exempts els menors d'edat i les persones de més de cinquanta anys, els disminuïts físics, psíquics o sensorials, els reclusos i els mossos que estiguin fent el servei militar (*sic*). El pagament en metàl·lic que pot redimir la prestació és del doble del salari mínim interprofessional per a la prestació personal i del triple per a la prestació de transport.

No és clar, no obstant això, el contingut de la categoria de prestació patrimonial de caràcter públic. D'acord amb la jurisprudència constitucional i sens perjudici de les consideracions que efectuarem més endavant, partirem de les característiques següents de les prestacions patrimonials de caràcter públic. Traslladant aquí la doctrina de les STC 185/1995 i 182/1997, aquestes prestacions s'han d'identificar amb les que:

- S'imposen coactivament. Això significa que deriven d'una obligació establerta unilateralment pel poder públic “sense el concurs de la voluntat del subjecte cridat a satisfer-la” (STC 185/1985, FJ 3r.).
- Tenen una “finalitat inequívoca d'interès públic” (STC 182/1997, FJ 15è., *in fine*).

El contingut de la categoria de prestació patrimonial de caràcter públic ha suscitat un ampli debat doctrinal i jurisprudencial. Això ha donat lloc a diversos plantejaments que podem sintetitzar de la manera següent.

Una teoria considera que no és possible identificar prestacions patrimonials de caràcter públic i tributs, atès que no té sentit que la Constitució es refereixi a ambdós conceptes si tenen el mateix contingut. Aquest plantejament es basa en diverses sentències del Tribunal Constitucional, en les quals es posa de manifest que les prestacions patrimonials de caràcter públic són ingressos de dret públic sobre els quals hi ha una reserva de llei i està present la nota de la coactivitat i la finalitat de finançar la despesa pública. Els tributs, en formar part de la categoria de les prestacions patrimonials de caràcter públic, participen també d'aquestes característiques. La nota particular dels tributs, que els distingiria d'altres prestacions patrimonials de caràcter públic, seria el principi de capacitat econòmica.

Un altre plantejament sosté que les prestacions patrimonials de caràcter públic i els tributs són el mateix. Aquest plantejament també es fonamenta en diverses sentències del Tribunal Constitucional, en les quals sembla que ambdós termes s'utilitzen de manera sinònima, i en el fet que no hi ha indicis en el procés constituent per a considerar que la Constitució es pretenia referir a altres prestacions patrimonials de caràcter públic diferents dels tributs. Amb això, es pretén que les prestacions patrimonials quedin també subjectes als principis constitucionals de justícia tributària de l'article 31.1 de la Constitució (especialment, capacitat econòmica), de manera que aquest precepte constitucional no quedi limitat, exclusivament, a les categories tributàries previstes en l'LGT. També es pretén d'aquesta manera estendre els límits de la utilització del decret llei en matèria tributària a l'àmbit de les prestacions patrimonials de caràcter públic, sobretot per a contrarestar els efectes de l'STC 182/1997, en la qual es va admetre la utilització del decret llei per a crear prestacions patrimonials de caràcter públic no tributàries (prestació per incapacitat laboral transitòria que els empresaris han d'abonar als treballadors).

Amb independència de les diferents postures mantingudes sobre aquest tema, cal destacar que les prestacions patrimonials de caràcter públic són prestacions coactives i estan sotmeses al principi de reserva de llei. Això significa que, amb caràcter general, els seus elements essencials (fet imposable, subjectes passius, base imposable, quotes, etc.) solament es poden establir mitjançant una llei. El problema resideix a determinar l'abast i el contingut de la coactivitat, ja que, d'acord amb la jurisprudència del Tribunal Constitucional, aquest és un requisit indispensable per a estar en presència d'una prestació patrimonial de caràcter públic.

Prestació patrimonial de caràcter públic

En l'STC 185/1995 s'indiquen els criteris que s'han de tenir en compte per a determinar quan una prestació patrimonial de caràcter públic resulta imposada coactivament. D'acord amb aquesta sentència podem assenyalar els següents:

a) Que el supòsit de fet que dóna lloc a l'obligació (o la constitució de l'obligació) no hagi estat fet de manera lliure i espontània. En altres paraules, quan la realització del supòsit de fet resulti d'una obligació imposada al particular per l'ens públic (l'obtenció d'una llicència per a fer una obra).

b) Que l'obligació sigui real i efectiva. Això significa que també són coactives les prestacions que derivin del consum de béns o serveis que siguin objectivament indispensables per a poder satisfer les necessitats bàsiques de la vida personal o social dels particulars, d'acord amb les circumstàncies socials de cada moment i lloc. La sentència considera que un exemple d'això es troba en els serveis públics postals, ja que es consideren serveis irrenunciables o imprescindibles. Es tracta, en qualsevol cas, d'una circumstància molt relativa, l'apreciació de la qual s'ha de realitzar per a cada cas concret segons temps i lloc.

c) Que els serveis els prestin ens públics en règim de monopoli de fet o de dret.

Quan estiguem en presència de qualsevol d'ells és possible considerar que la prestació resulta coactivament imposada i que, per tant, el seu establiment solament es podrà fer

Lectura recomanada

Vegeu, entre d'altres, STC 185/1995, de 14 de desembre; 121/2005, de 10 de maig; 233/1999, de 13 de desembre i 106/2000, de 4 de maig.

Lectura recomanada

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

d'acord amb la llei (article 31.3 CE). El Tribunal Constitucional ha assenyalat que aquests criteris no tenen una vocació omnicomprendiva, sinó que han estat formulats al fil del cas concret que es va resoldre en la sentència esmentada.

La reserva de llei que estableix la Constitució per a les prestacions patrimonials de caràcter públic adquireix una gran rellevància en el context de les denominades **exaccions parafiscals**. Estem aquí davant una categoria de contorns imprecisos, *sui generis*, procedent d'èpoques pretèrites i que s'hauria d'eliminar del sistema tributari actual pels problemes de constitucionalitat que planteja, fonamentalment, per vulneració del principi de reserva de llei.

No hi ha en el nostre ordenament vigent una definició d'*exaccions parafiscals*, però la definició en altres normes derogades ens pot ajudar a entendre'n el significat.

La Llei de taxes i exaccions parafiscals de 26 de desembre de 1958 definia les exaccions parafiscals com “els drets, cànon, honoraris i altres percepcions exigibles per l'Administració de l'Estat i pels seus organismes, que no figurin als pressupostos generals d'aquell ni li siguin aplicables, en tot o en part, les normes que regulen els impostos de la Hisenda pública, que s'imposin per a cobrir necessitats econòmiques, sanitàries, professionals o d'un altre ordre”.

Davant un ingrés coactiu que sembla reunir les notes característiques dels tributs, però que no és possible encaixar-lo en cap de les tres categories (impostos, taxes i contribucions especials), és freqüent acudir al concepte d'*exacció parafiscal*. Els trets fonamentals d'aquesta classe d'ingressos podrien ser els següents: coactivitat, afectació de l'ingrés a una necessitat concreta i caràcter extrapressupostari.

L'LGT es refereix expressament a aquesta categoria en la disposició addicional 1a., en la qual s'afirma que “les exaccions parafiscals participen de la naturalesa dels tributs regint-se per aquesta Llei a falta de normativa específica”. D'aquí es dedueix que les exaccions parafiscals no són tributs, però la seva naturalesa s'assimila bastant a la dels tributs. La disposició addicional 1a. sotmet les exaccions parafiscals al règim de l'LGT a falta de normativa específica, la qual cosa demostra el paral·lelisme existent entre les denominades *exaccions parafiscals* i els tributs.

Cotitzacions a la Seguretat Social

No succeeix el mateix amb les cotitzacions a la Seguretat Social que s'exclouen de l'àmbit d'aplicació de l'LGT (vegeu disposició addicional 2a. LGT). No obstant això, els pagaments a la Seguretat Social es podrien qualificar com a *tributs* i, dins d'aquests, com a *impostos*. Es tracta, en essència, d'un ingrés coactiu, pagat a un ens públic, amb la finalitat de sostenir la despesa pública i, en aquest cas, afecte a una despesa concreta. El Tribunal Constitucional ha considerat que són prestacions patrimonials de caràcter públic assimilables als tributs (vegeu ATC 306/2004, FJ 4t.; STC 89/2009, FJ 3 o STC 44/2011, FJ 4t.).

El problema principal resideix en el fet que moltes exaccions parafiscals s'estableixen i regulen mitjançant normes reglamentàries, la qual cosa vulnera el principi de reserva de llei en aquesta matèria i atempta contra l'ordre constitucional. Les denominades *exaccions parafiscals* són, en realitat, prestacions patrimonials de caràcter públic que, d'acord amb la Constitució (article 31.3), solament es poden establir mitjançant una llei.

Les exaccions parafiscals establertes al marge de la llei no tenen cabuda en l'ordre constitucional actual. A més, el seu caràcter extrapressupostari atemptaria també contra el principi d'universalitat que en aquesta matèria estableix l'article 134.2 de la Constitució, en el qual es disposa que els pressupostos generals de l'Estat "inclouran la totalitat de les despeses i els ingressos del sector públic estatal". D'altra banda, l'LGT tampoc no deixa marge a les exaccions parafiscals. És cert que en reconeix l'existència en la disposició addicional primera, però d'aquesta mateixa disposició es deriva la necessitat de reconduir aquestes exaccions al concepte de *tribut* i assimilar-les a alguna de les seves categories. Atesa l'àmplia definició legal de *tribut* i, igualment, l'àmplia definició de cadascuna de les seves categories, seria possible en molts casos requalificar una exacció parafiscal com a taxa o impost.

7.3. L'àmbit de la parafiscalitat: supòsits controvertits

Des de l'entrada en vigor de la Constitució són diverses les exaccions parafiscals que s'han eliminat o s'han reconvertit en tributs. No obstant això, encara en persisteixen algunes i se n'introdueixen altres de noves que posen en perill els principis constitucionals en matèria tributària.

Empreses afectades per la moratòria nuclear

Alguns exemples d'exaccions parafiscals els trobem en el dret a la compensació de determinades empreses afectades per la moratòria nuclear. Es tracta d'un recàrrec que les companyies elèctriques han de repercutir als consumidors per ingressar posteriorment aquest import en un organisme públic. Amb aquestes quantitats l'Estat pretén compensar les pèrdues patides per diverses empreses com a conseqüència de la denominada *moratòria nuclear*.

Compensació en el sector elèctric

La Llei 40/1994, d'ordenació del sistema elèctric nacional, va ser derogada per la Llei 54/1997, de 27 de desembre, del sector elèctric, excepte la disposició addicional vuitena, que n'ha mantingut la vigència. En aquesta disposició es va establir el recàrrec elèctric. A causa de la paralització definitiva dels projectes de construcció de les centrals nuclears de Lemóniz, Valdecaballeros i unitat II de Trillo i de l'extinció de les autoritzacions concedides, es va crear via recàrrec un dret de compensació a favor de les empreses que havien invertit en aquells projectes. La compensació ha de ser plenament satisfeta en un termini màxim de vint-i-cinc anys a comptar des del 20 de gener de 1995. Tots els anys es determina l'import necessari per a satisfer la compensació i la quantitat pendent fins a assolir-la (vegeu el Reial decret 2202/1995, de 28 de desembre, pel qual es desplega la disposició addicional vuitena de la Llei 40/1994).

Un altre supòsit d'exacció parafiscal podria ser el finançament del **servei universal de les telecomunicacions**. Les despeses en les quals incorrin els operadors que prestin aquests serveis es financen amb un mecanisme de compensació i les quantitats recaptades es dipositen en un organisme públic (fons nacional del servei universal). El desenvolupament d'aquest recàrrec de compensació es fa mitjançant una norma reglamentària en la qual se'n fixen els elements essencials.

Servei universal de les telecomunicacions

El servei universal de la telecomunicacions consisteix en un conjunt de serveis que estableix la Llei 32/2003 (art. 22-24), de 3 de novembre, general de telecomunicacions (com ara la connexió a la xarxa telefònica pública, posar a la disposició dels abonats les guies telefòniques, determinats serveis per a garantir l'accés dels discapacitats al servei de telèfons públics o l'aplicació de tarifes especials en determinats casos).

També podem esmentar com a exemple d'exacció parafiscal algun dels mecanismes de finançament que utilitza la **Corporació de Ràdio i Televisió Espanyola (RTVE)**. Aquest seria el cas de les aportacions que han d'efectuar els operadors de telecomunicacions per a finançar la Corporació RTVE. Són aportacions coactives, no previstes en els PGE, recaptades per un ens públic (Comissió del Mercat de les Telecomunicacions) i afectades a una finalitat particular (el finançament de la Corporació RTVE).

Aportacions a RTVE

Les aportacions efectuades a la Corporació RTVE es creen mitjançant la Llei 8/2009, de 28 d'agost, i es justifiquen en el benefici que representa per als operadors de telecomunicacions l'ampliació dels serveis de banda ampla i la supressió de la publicitat en RTVE. En particular es tracta de dues aportacions: una del 0,9%, que han de fer pels operadors d'àmbit superior a una comunitat autònoma, sobre els ingressos bruts d'explotació, i una altra del 3% sobre els ingressos de retransmissió en obert de les televisions comercials i de l'1,5% sobre les emissions de les televisions de pagament.

L'àmbit de la parafiscalitat no s'esgota en els exemples que hem posat. En la pràctica, trobem diversos ingressos públics coactius amb la finalitat de finançar una despesa pública i la naturalesa tributària de la qual és també discutible. Així, podem esmentar ingressos com els aranzels de funcionaris públics o les quotes pagades als col·legis professionals. També ens hem de referir a la naturalesa del recurs cameral permanent que s'ha d'abonar a les cambres de comerç, ja que amb la regulació anterior era obligatòria la pertinença a les cambres i actualment aquesta obligació no existeix, per la qual cosa el recurs cameral ja no seria un ingrés coactiu.

Recurs cameral permanent

El denominat *recurs cameral permanent* es regula en la Llei 3/1993, de 22 de març, bàsica de les cambres oficials de Comerç, Indústria i Navegació. En l'article 12 de la Llei se n'estableix la quantia i en l'article 13 els obligats a pagar-lo i a meritjar-lo. El recurs cameral permanent està constituït per tres exaccions: una del 2% sobre les quotes tributàries de l'IAE, una altra del 2% sobre els rendiments d'activitats econòmiques de l'IRPF, i una tercera sobre la quota líquida de l'IS amb diferents percentatges en funció de la quota d'aquest impost. El recurs cameral es configura així com una font d'ingressos de les cambres per al finançament de les activitats respectives. És, en definitiva, un ingrés afecte a una despesa concreta. L'exposició de motius mateixa de la Llei ho qualifica com una exacció parafiscal, al mateix temps que assenyalava que el seu règim jurídic s'assimila al

Lectura recomanada

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, pàg. 947-991).

Lectura recomanada

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

Lectura recomanada

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

dels tributs pel que fa a la gestió, la recaptació, els recursos i les responsabilitats (vegeu STC 107/1996 sobre el recurs cameral).

S'ha de destacar la modificació important que ha dut a terme en aquesta matèria pel Reial decret llei 13/2010, de 3 de desembre, d'actuacions en l'àmbit fiscal, laboral i liberalitzadores per a fomentar la inversió i la creació d'ocupació. Aquesta norma elimina l'obligatorietat que hi havia de pertànyer a les cambres i en conseqüència l'obligatorietat per a totes les empreses de pagar el recurs cameral. Segons el preàmbul de la norma, la finalitat és eliminar les càrregues econòmiques que recauen sobre les empreses i incentivar el compliment de les funcions de les cambres. Amb aquesta reforma, solament estan obligades a pagar el recurs cameral les persones que hagin decidit lliurement pertànyer a una cambra oficial de Comerç, Indústria i Navegació. Aquesta modificació impediria seguir considerant el recurs cameral com un ingrés coactiu i, en conseqüència, ja no seria una prestació patrimonial de l'article 31.3 CE. Amb relació als efectes temporals d'aquesta reforma (problemes de dret transitori), la DGT s'ha pronunciat en l'informe de 7 de març de 2001 sobre el Reial decret llei 13/2010, de 3 de desembre, referent als aspectes que modifiquen la Llei bàsica de les cambres oficials de comerç.

Quant als aranzels dels funcionaris públics, es regulen en la disposició addicional tercera de la Llei 8/1989, de 13 d'abril, de taxes i preus públics. Els aranzels s'estableixen per a satisfer les despeses de funcionament i conservació de les oficines en les quals treballen els funcionaris, i també per a la seva retribució professional. Es configura d'aquesta manera com un ingrés afectat a la cobertura d'aquestes despeses en particular. En aquesta disposició addicional solament s'apunten algunes notes característiques dels aranzels, com pot ser l'afectació, però no s'incideix en la regulació dels elements essencials. Així, l'apartat cinc d'aquesta disposició indica que "els aranzels els ha aprovar el Govern mitjançant un reial decret".

D'altra banda, també pot resultar discutible la naturalesa jurídica de les quotes satisfetes als col·legis professionals pels seus col·legiats. L'article 6 de la Llei 2/1974, de 13 de febrer, sobre col·legis professionals, estableix que els col·legis professionals es regeixen pels seus estatuts i seran aquests els que han de regular la fixació de les quotes. Es tracta de qüestions que caldria analitzar amb detall a la llum del principi de reserva de llei que estableix l'article 31.3 de la Constitució i de la seva interpretació pel Tribunal Constitucional.

Exemple

El Sr. Gutiérrez ha finalitzat els estudis de Dret i s'ha col·legiat en el Col·legi d'Advocats del municipi X per poder exercir l'advocacia. Per a donar-se d'alta ha hagut de pagar 500 euros i, a més, tots els mesos ha d'abonar 30 euros en concepte de quota d'exercici. Aquests imports són establerts en els estatuts del Col·legi d'Advocats. Quina naturalesa jurídica tenen aquestes contraprestacions?

Són prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 de la Constitució. Són coactives perquè per a l'exercici de l'advocacia col·legiar-se és obligatori. Es podrien plantejar els problemes abans assenyalats amb relació al principi de reserva de llei, ja que la quota es fixa en els estatuts del Col·legi.

La consideració d'aquests ingressos com a tributs pot plantejar algun problema d'acord amb el concepte previst en l'LGT, en particular, quant al fet que siguin exigits per una administració pública. Tot això dependrà del concepte més ampli o estricte que s'adopti d'aquest terme, ja que aquestes entitats, encara que desenvolupen una funció pública, no són pròpiament administracions públiques, sinó corporacions de dret públic o fedataris públics. En qualsevol cas, sí que és possible considerar que aquests ingressos són prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 CE i, en conseqüència, s'haurien d'establir mitjançant una llei.

No obstant això, també podem afirmar que aquest principi de reserva de llei no s'aplica amb la mateixa intensitat en aquestes prestacions que en d'altres (impostos). Aquesta idea l'hem de situar en la línia de la jurisprudència del Tribunal Constitucional, en virtut del qual s'ha admès una flexibilitat del principi de reserva de llei per a alguna de les categories tributàries, en

particular per a les taxes (vegeu STC 233/1999). Per tant, si dins del concepte legal de *tribut* (entès com a impost, taxa i contribució especial de l'article 2 LGT) el Tribunal Constitucional ha reconegut una certa relaxació del principi de reserva de llei en l'àmbit de les taxes, aquesta relaxació també es podria estendre a altres prestacions patrimonials coactives diferents del tribut (quotes pagades als col·legis professionals).

El problema principal és que aquests ingressos no són recaptats per una administració pública en sentit estricte. Per a deixar constància dels problemes que planteja el concepte de *tribut* en aquest àmbit i, sense ànim exhaustiu, encara se'n poden esmentar més exemples. L'STC 182/1997 va abordar el tema de les prestacions per incapacitat laboral transitòria dels treballadors a càrrec dels empresaris. Es tractava d'analitzar la naturalesa dels pagaments que els empresaris estan obligats a fer als treballadors en casos d'incapacitat laboral transitòria. El Tribunal va rebutjar que aquests pagaments tinguessin naturalesa tributària, però va admetre que podien encaixar en la categoria més àmplia de prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 CE.

El Tribunal Constitucional ha admès així la possibilitat que aquestes prestacions no consisteixin necessàriament en un pagament a ens públic sinó a altres ciutadans (treballadors). Aquest pagament rebria la qualificació de *prestació patrimonial de caràcter públic* quan és el resultat de desplaçar als particulars (empresaris) la càrrega econòmica que correspondria suportar a l'Estat en compliment de les funcions públiques que la Constitució li encomana. La prestació patrimonial no és un ingrés públic *stricto sensu*, ja que no es fa a un ens públic sinó que s'articula entre empresari i treballador. En canvi, amb això s'aconsegueix una reducció de la despesa pública que correspondria suportar a l'Estat. La coactivitat, quan és una característica fonamental de la prestació patrimonial de caràcter públic, sí que està present en aquest supòsit, ja que es tracta d'una obligació imposada als ciutadans pel poder públic.

Amb això es posa de manifest que, per a estar en presència d'una prestació patrimonial de caràcter públic, no és un requisit indispensable que el pagament es faci a un ens públic. El caràcter públic de la prestació es presenta, en aquest cas, com una reducció de la despesa pública i com una translació als ciutadans de la càrrega que hauria de suportar l'Estat.

A manera de conclusió, després d'haver examinat l'amplitud amb la qual es configuren les prestacions patrimonials de caràcter públic, interessa destacar les idees generals següents:

- Les prestacions patrimonials de caràcter públic constitueixen una categoria més àmplia que la definició legal de tributs (impostos, taxes i contribucions especials).

Lectura recomanada

STC 182/1997, de 28 d'octubre.

- Les prestacions patrimonials de caràcter públic solament es poden establir d'acord amb la llei (article 31.3 CE).
- La característica fonamental de les prestacions patrimonials de caràcter públic és la coactivitat, en els termes que ha assenyalat el Tribunal Constitucional (STC 185/1995).
- El concepte ampli de *prestació patrimonial de caràcter públic* no exigeix que el pagament es faci a un ens públic, sinó que n'hi ha prou que existeixi una finalitat pública. Determinats pagaments fets a subjectes privats poden tenir també la consideració de prestació patrimonial si compleixen els requisits de coactivitat i finalitat pública (STC 182/1997).
- Un dels problemes principals consisteix a determinar en quina mesura els principis constitucionals de justícia tributària i reserva de llei (article 31, apartats 1 i 3 CE) s'apliquen a les prestacions patrimonials de caràcter públic.

7.4. Aplicació del principi de reserva de llei a altres categories tributàries

Hem de tenir present que el principi de reserva de llei no s'aplica amb la mateixa intensitat en totes les categories tributàries. El Tribunal Constitucional ha admès diverses vegades una certa flexibilitat d'aquest principi amb relació a alguns tributs, com és el cas de les taxes. Una cosa similar succeeix amb altres principis constitucionals, com el de capacitat econòmica, que es manifesta amb més intensitat en el cas dels impostos que en les taxes.

Les **taxes**, com que són tributs, han de respectar tots els principis constitucionals del sistema tributari. Tenen una importància especial en aquest context els principis de capacitat econòmica i reserva de llei.

Així, també cal relacionar l'establiment de les taxes amb un altre dels principis constitucionals: la reserva de llei de l'article 31.3 de la Constitució, en virtut de la qual solament es podran establir prestacions patrimonials de caràcter públic d'acord amb la llei. Les taxes són, en efecte, prestacions patrimonials públiques.

Les taxes són tributs, això és, ingressos públics en els quals està present la nota de la coactivitat i, per tant, encaixen dins de la categoria de prestacions patrimonials de caràcter públic tal com ha estat configurada pel Tribunal Constitucional.

Principis de l'article 31 de la CE

Els principis de l'article 31 de la CE són aplicables a tots els tributs, però el seu abast i contingut presenten matisos diferents en cadascuna de les categories tributàries.

Lectura recomanada

STC 185/1995 i 233/1999.

Hi ha coactivitat, d'acord amb la jurisprudència constitucional, quan es donin qualsevol de les circumstàncies següents:

- a) l'actuació administrativa és imposada legalment (per a construir una obra cal llicència urbanística),
- b) quan aquesta és indispensable per a satisfer les necessitats bàsiques de la vida personal o social, segons moment i lloc, o
- c) quan el servei el presta exclusivament el sector públic (una situació de monopoli).

En aquest punt hem d'avançar una de les diferències entre taxes i preus públics. Els preus públics es configuren com a ingressos públics no coactius i no tenen, per tant, la consideració de prestacions patrimonials de caràcter públic, la qual cosa significa que el seu establiment no està reservat a la llei. En canvi, l'establiment de taxes solament es pot fer d'acord amb la llei, ja que es tracta de prestacions patrimonials coactives. L'LTPP afirma que l'establiment de les taxes i la regulació dels seus elements essencials s'hauran de fer d'acord amb la llei (article 10), mentre que l'establiment dels preus públics es durà a terme mitjançant una norma reglamentària (article 26).

El problema es planteja perquè hi ha diversos ingressos públics coactius (prestacions patrimonials públiques) que han estat establerts mitjançant normes reglamentàries al marge de la llei. Són diversos els casos en els quals s'ha vulnerat la reserva de llei per a establir ingressos coactius sota denominacions diferents (*preus, tarifes, etc.*). Així ha succeït amb les denominades *tarifes portuàries*, el pagament de les quals és exigít per la normativa per a la realització de determinades activitats d'aquest sector. Són diversos els tribunals que han considerat que aquestes tarifes són en realitat tributs (taxes), fins al punt que el TC ha declarat la inconstitucionalitat de diverses normes que regulaven les tarifes portuàries (vegeu STC 102/2005, de 20 d'abril).

Els preus públics i les taxes són ingressos de dret públic, però solament els segons són coactius. Les taxes són tributs. Els preus públics, encara que serveixin per a finançar una despesa pública, no són tributs perquè no reuneixen la nota de la coactivitat. Els preus públics, com que no són ingressos coactius, tampoc es poden qualificar com a *prestacions patrimonials de caràcter públic* de l'article 31.3 de la CE.

Els **preus públics** no són prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 de la CE. Per això, el seu establiment no està sotmès al principi de reserva de llei. Això significa que no cal una llei per a establir *ex novo* un preu públic, ni per a regular-ne els elements essencials. Tot això es pot fer mitjançant normes reglamentàries o inferiors. L'establiment i la regulació dels preus públics resulta més senzill per a l'Administració pel fet de no estar sotmesos a la reserva de llei.

L'article 26 de l'LTPP indica que l'establiment o la modificació de la quantia dels preus públics es pot fer:

Lectura recomanada

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

a) mitjançant un a ordre del departament ministerial del qual depengui l'òrgan que els ha de percebre o

b) directament pels organismes públics, sempre que hi hagi una autorització prèvia del departament ministerial del qual depenguin.

En matèria local, l'establiment o la modificació dels preus públics correspon al Ple de la corporació, el qual pot delegar en la Comissió de Govern. L'entitat local també pot atribuir la facultat de fixar preus públics als organismes autònoms i consorcis (article 47 de l'LHL). Aquestes previsions posen de manifest l'absència del principi de reserva de llei en matèria de preus públics.

Les **contribucions especials**, quan siguin tributs, estan subjectes als principis constitucionals de reserva de llei (article 31.3) i als principis materials de justícia tributària (article 31.1 CE). Això implica que les contribucions especials solament es poden establir d'acord amb la llei i que han de respectar, entre d'altres, el principi de capacitat econòmica. Igual que en les taxes, hem de matisar l'aplicació del principi constitucional de reserva de llei en l'àmbit de les contribucions especials. Doncs bé, el principi de reserva de llei és compatible amb l'establiment i la regulació d'aquests tributs mitjançant les ordenances fiscals, sempre que es faci dins dels límits de l'LHL.

8. Principis d'ordenació de la despesa pública

Els principis constitucionals de justícia financera que inspiren l'ordenació de la despesa pública figuren en l'article 31.2 de la CE, segons el qual,

“La despesa pública farà una assignació equitativa dels recursos públics i la programació i l'execució respondran als criteris d'eficiència i economia.”

De l'article 31.2 podem extreure els principis següents:

- Principi d'equitat en l'assignació dels recursos públics.
- Principis d'eficiència i economia en la programació i l'execució de la despesa pública.

El primer pretén un repartiment equitatiu dels ingressos públics i els segons es refereixen als criteris que han de presidir les decisions relatives a les despeses i la seva execució. L'equitat s'ha de posar en relació amb els principis rectors de la política social i econòmica (article 39-52 de la CE). En aquests principis podem trobar determinades actuacions prioritàries de la despesa pública (ocupació, salut, habitatge, cultura, medi ambient, etc.).

Com es pot observar, els principis de l'article 31.2 són generals i difícils de concretar, cosa que provoca que en la pràctica tinguin una eficàcia bastant limitada. No obstant això, l'article 31.2 adquireix una importància fonamental en la consecució de la justícia financera i en la unitat del fenomen financer d'ingressos i despeses.

Així, es posa de manifest la unitat de l'activitat financera en el doble vessant d'ingressos i despeses públics. La justícia financera no solament exigeix uns principis aplicables als ingressos, sinó també uns principis que ordenin l'aplicació de la despesa pública. Tradicionalment, no existien en l'àmbit de la despesa pública uns principis jurídics, ja que les decisions de despesa eren considerades com a decisions polítiques. No obstant això, la constitucionalització dels principis de la despesa pública ha suposat la consagració dels criteris que han d'orientar les polítiques de despesa i ha dotat aquests criteris del més alt reconeixement jurídic i de la protecció que la Constitució els atorga.

En suma, l'article 31.2 de la CE ha tingut una importància fonamental des del punt de vista de la connexió entre ingressos i despeses i, en conseqüència, per a la projecció del principi de justícia financera sobre l'activitat en conjunt. No obstant això, la doctrina ha criticat l'eficàcia escassa d'aquests principis, ja que pel fet de no haver estat objecte d'una concreció suficient, la seva aplicació és poc efectiva en la pràctica.

Activitats

1. Indiqueu els principis constitucionals que contenen els diferents apartats de l'article 31.
2. Definiu el contingut del principi de capacitat econòmica d'acord amb la jurisprudència del Tribunal Constitucional.
3. Assenyaleu l'àmbit d'aplicació dels principis de generalitat, igualtat, progressivitat i no-confiscatorietat.
4. Comenteu el principi de reserva de llei en matèria de prestacions patrimonials de caràcter públic.
5. Enumereu els principis constitucionals de l'ordenació material de la despesa pública.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Els tributs...
 - a) poden gravar una capacitat econòmica real o potencial.
 - b) poden tenir finalitats extrafiscales.
 - c) Ambdues respostes són correctes.
2. El principi de generalitat tributària...
 - a) no permet l'establiment de beneficis fiscals en les normes tributàries.
 - b) admet l'establiment de beneficis fiscals a favor de determinades persones o grups sense necessitat de justificació i de manera discriminatòria.
 - c) admet l'establiment de beneficis fiscals sempre que es fonamentin en finalitats d'interès general i respectin el principi d'igualtat.
3. El principi d'igualtat tributària de l'article 31 de la Constitució...
 - a) és susceptible de recurs d'empara davant el Tribunal Constitucional.
 - b) no admet diferenciacions de tracte entre contribuents.
 - c) es connecta amb el principi de capacitat econòmica en la consecució d'un sistema tributari just.
4. El principi de capacitat econòmica...
 - a) no s'aplica en les taxes, però sí en els impostos i en les contribucions especials.
 - b) s'aplica amb la mateixa intensitat en tots els tributs.
 - c) admet l'existència de tributs que tinguin per finalitat la protecció del medi ambient.
5. El principi de reserva de llei de l'article 31.3 de la Constitució...
 - a) solament s'aplica a les categories previstes en l'LGT (taxes, contribucions especials i impostos).
 - b) admet que les normes reglamentàries puguin regular els elements essencials dels tributs.
 - c) s'aplica a les prestacions patrimonials que no tinguin caràcter coactiu, per exemple, un preu públic.
6. D'acord amb la Constitució, la programació i l'execució de la despesa pública...
 - a) ha de respectar el principi de progressivitat.
 - b) ha de respondre als criteris d'eficiència i economia.
 - c) en cap cas no tindrà abast confiscatori.
7. La Constitució...
 - a) admet l'establiment d'exaccions parafiscals d'acord amb normes reglamentàries.
 - b) reconeix expressament la finalitat extrafiscal dels tributs.
 - c) reconeix expressament el principi d'igualtat del sistema tributari.

8. Els principis de capacitat econòmica i reserva de llei...

- a) s'apliquen a tots els tributs per igual, sense que es puguin admetre modulacions en funció de les diferents figures tributàries.
- b) admeten una flexibilitat especial en algunes figures tributàries.
- c) formen part dels principis rectors de la política social i econòmica.

9. El principi de no-confiscatorietat...

- a) impedeix la pujada dels impostos en situacions de crisi econòmica.
- b) impedeix l'existència de tributs sobre la renda amb tipus de gravamen superiors al 30%.
- c) es relaciona amb el principi de capacitat econòmica.

10. El principi de capacitat econòmica...

- a) s'aplica també a les sancions tributàries.
- b) és un principi exclusivament tributari.
- c) permet gravar una riquesa potencial.

Casos pràctics

11. La Llei 11/2010, de 3 de desembre, de mesures fiscals per a la reducció del dèficit públic i per a la sostenibilitat crea i regula l'impost sobre les bosses de plàstic d'un sol ús a Andalusia (IBP). Aquest impost es crea amb una finalitat mediambiental i grava el subministrament de bosses de plàstic per als establiments comercials situats al territori de la Comunitat Autònoma d'Andalusia.

Analitzeu si aquest impost respecta el principi de capacitat econòmica tal com ha estat interpretat pel Tribunal Constitucional. Assenyaleu alguna sentència per fonamentar la vostra resposta.

12. L'Ajuntament de Jerez de la Frontera, d'acord amb les previsions del capítol tercer del títol primer del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals, ha decidit establir en la seva ordenança fiscal i en exercici de la seva potestat reglamentària tres nous impostos: un que grava la realització d'obres en el terme municipal, un altre que grava la titularitat de vehicles sense motor de dues i tres rodes (com ara bicicletes o tricicles) i un tercer impost sobre el consum de gelats i begudes refrescants.

Podria l'ajuntament establir aquests impostos? Raoneu la vostra resposta sobre la base del principi de reserva de llei i la seva aplicació a les entitats locals.

13. Respondeu breument les preguntes següents d'acord amb la jurisprudència del Tribunal Constitucional.

- a) Poden els tributs gravar una manifestació potencial de capacitat econòmica? I una manifestació fictícia o inexistent?
- b) S'aplica el principi de capacitat econòmica amb la mateixa intensitat en tots els tributs?
- c) Admet el principi de capacitat econòmica l'existència de tributs amb finalitats extrafiscales?
- d) És susceptible de recurs d'empara la vulneració del principi d'igualtat tributària de l'article 31 de la CE?
- e) És compatible el principi de generalitat amb l'establiment d'exempcions i beneficis fiscals?
- f) S'aplica el principi de reserva de llei amb la mateixa intensitat en tots els tributs? I en tots els elements que configuren un tribut?
- g) S'ha de complir la progressivitat en tots els impostos del sistema tributari? Quin és el límit de la progressivitat?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.
- 7.
- 8.
- 9.
- 10.

11. L'impost sobre les bosses de plàstic d'un sol ús (IBP) es regula en l'article 7 de la Llei 11/2010, de 3 de desembre, de mesures fiscals per a la reducció del dèficit públic per a la sostenibilitat. És un impost de caràcter indirecte i naturalesa real, l'objecte de la qual és disminuir la utilització de les bosses de plàstic, amb la finalitat de minorar la contaminació que generen i contribuir a la protecció del medi ambient (article 7.Dos). El seu fet imposable el constitueix el subministrament de bosses de plàstic d'un sol ús per a un establiment comercial (article 7.Tres). El tipus de gravamen és de 5 cèntims per borsa (2011 i 2012) i de 10 cèntims en exercicis posteriors (article 7.Nou).

En l'exposició de motius de la llei s'indica que les mesures que es preveuen contribueixen als objectius d'acceleració en la reducció del dèficit i de sostenibilitat fiscal, per la via dels ingressos tributaris, sempre des de la perspectiva del manteniment d'un sistema en el qual prevalguin els principis de capacitat econòmica, justícia, igualtat i progressivitat, alhora que es fa un èmfasi especial en la desincentivació de pràctiques especialment poc respectuoses amb la protecció del medi ambient.

Així doncs, l'IBP es configura com un impost amb una finalitat extrafiscal, en particular, amb una finalitat de protecció del medi ambient. És abundant la jurisprudència del Tribunal Constitucional que admet l'existència d'aquests tributs i la seva compatibilitat amb el principi de capacitat econòmica (37/1987 de 26 de març; 197/1992, de 19 de desembre; 221/1992, d'11 de desembre o 186/1993, de 7 de juny). Aquesta classe de tributs són freqüents entre els impostos propis de les comunitats autònomes, ja que aquestes no poden gravar fets imposables ja gravats per l'Estat (article 6.2 de la LOFCA).

No obstant això, no hem d'oblidar que juntament amb la finalitat de protecció del medi ambient hi ha també una clara finalitat recaptatòria. No en va, l'IBP es regula en una llei de mesures de reducció del dèficit públic i n'estava prevista una recaptació important (la recaptació prevista per al 2011 era de 45,4 milions d'euros, tal com indicava l'Informe Econòmic i Financer del Pressupost del 2011, pàg. 20), encara que finalment les xifres fossin molt inferiors. Al costat d'aquestes previsions recaptatòries, la Junta d'Andalusia també destaca que cada habitant consumeix unes 300 bosses de plàstic l'any a Espanya, la qual cosa representa un pes de 98.800 tones, per la qual cosa aAndalusia l'IBP contribuirà a reduir el volum dels residus que comporta aquest consum. Aquesta classe de dades posen de manifest la doble finalitat fiscal i extrafiscal que està present en aquests tributs.

12. Les entitats locals no poden establir tributs diferents dels previstos en l'LHL. En aquest sentit, dels impostos que s'indiquen, l'Ajuntament solament podria establir l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO). Els altres dos impostos no tindrien cabuda encara que respectessin els principis constitucionals de l'article 31.1., ja que no figuren entre els impostos que poden exigir els ajuntaments (article 59 de l'LHL). Tampoc no es donarien els pressupòsits per a exigir-los sota la denominació d'*altres figures tributàries*, com ara taxes o contribucions especials. Així, hem de recordar que l'article 133.2 assenyala que les corporacions locals podran establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució i les lleis.

Una jurisprudència abundant del Tribunal Constitucional delimita el principi de reserva de llei en l'àmbit de les hisendes locals. Una síntesi d'aquesta jurisprudència la podem trobar en

la Interlocutòria 123/2009 de 28 d'abril (FJ 3r.), del qual és possible extreure els plantejaments següents:

Aquesta jurisprudència ha de servir, doncs, per exposar l'aplicació del principi de reserva de llei en l'àmbit del poder tributari de les entitats locals.

13.a) Els tributs poden gravar una manifestació de capacitat econòmica real o potencial, però mai fictícia o inexistent. Així va succeir, per exemple, en l'STC 37/1987, de 26 de març, amb relació a l'impost andalús de terres infrautilitzades. Aquesta sentència va indicar que "la utilització insuficient o l'obtenció de rendiments inferiors a l'òptim assenyalat legalment per a les finques rústiques" era revelador d'una riquesa real o potencial.

El principi de capacitat econòmica "impedeix que el legislador estableixi tributs –sigui quina sigui la posició que ocupin en el sistema tributari, la seva naturalesa real o personal, i fins i tot la seva finalitat fiscal o extrafiscal (per totes, STC 37/1987, de 26 de març, FJ 13, i 194/2000, de 19 de juliol, FJ 8)– la matèria o objecte imposable del qual no constitueixi una manifestació de riquesa real o potencial, això és, no l'autoritza a gravar riqueses merament virtuals o fictícies i, en conseqüència, inexpressives de capacitat econòmica" (STC 193/2004, de 4 de novembre, FJ 4 i 5).

b) El principi de capacitat econòmica és un principi constitucional que resulta exigible en tots els tributs. Succeeix, no obstant això, que el contingut no és tan precís o evident en les taxes com en els impostos. I no oblidem que tampoc ho és en igual mesura en tots els impostos (impostos sobre la renda, consum, patrimoni, medi ambient, etc.). El principi de capacitat econòmica s'ha d'adaptar a cadascuna de les figures tributàries en funció de la naturalesa i, dins d'una mateixa figura tributària, caldrà tenir en compte també la manera en què es manifesta la capacitat econòmica.

El Tribunal Constitucional ha assenyalat que en els impostos "el gravamen s'obté sobre una base imposable que és expressiva d'una capacitat econòmica, que no opera com a element configurador de les taxes o, si ho fa, és de manera molt indirecta o remota" (STC 296/1994, de 10 de novembre, FJ 4).

c) La jurisprudència del Tribunal Constitucional ha assenyalat que el principi de capacitat econòmica no és el fonament exclusiu del tribut, ja que se n'admet de manera generalitzada la finalitat extrafiscal.

Segons l'STC 37/1987, de 26 de març, aquesta funció extrafiscal, si bé no està explícitament reconeguda en la Constitució, "es pot derivar directament dels preceptes constitucionals en els quals s'estableixen principis rectors de política social i econòmica [...], atès que tant el sistema tributari en conjunt, com cada figura tributària concreta formen part dels instruments de què disposa l'Estat per a la consecució de les finalitats econòmiques i socials ordenades constitucionalment". "A això no s'hi oposa tampoc el principi de capacitat econòmica establert en l'article 31.1 de la Constitució, ja que el respecte a aquest principi no impedeix que el legislador pugui configurar el pressupost de fet del tribut tenint en compte consideracions extrafiscales" (FJ 13è.).

d) La igualtat davant la llei de l'article 14 pot ser objecte d'un recurs d'empara. No obstant això, no succeeix el mateix amb la igualtat del sistema tributari de l'article 31. Aquesta pot ser objecte d'altres mecanismes de control de la constitucionalitat, però no d'un recurs d'empara. El recurs d'empara està establert per a la tutela dels articles 14-29 i 30.2. El Tribunal Constitucional ha assenyalat que la igualtat de l'article 14 es basa en raons subjectives, mentre que la de l'article 31 té un fonament objectiu basat en el repartiment de la càrrega tributària. Això no significa que no hi pugui haver normes tributàries contràries a l'article 14: això serà possible quan la discriminació es basi en una diferenciació subjectiva. Malgrat això, en la pràctica i en la majoria dels casos, el Tribunal Constitucional ha considerat que la discriminació en matèria tributària forma part de l'article 31 i no del 14.

El principi d'igualtat tributària està estretament relacionat amb els principis de capacitat econòmica i progressivitat. El Tribunal Constitucional ha assenyalat en diverses sentències que la igualtat en l'àmbit tributari s'ha de posar en connexió amb aquests principis i, per aquest motiu, la igualtat de l'article 31 difereix de la igualtat subjectiva de l'article 14.

Una jurisprudència reiterada assenjala que la igualtat tributària recollida en l'article 31.1 CE resulta indissociable, entre d'altres, del principi de capacitat econòmica (STC 46/2000, de 17 de febrer, FJ 4t.; 96/2002, de 25 d'abril, FJ 7è.; 193/2004, de 4 de novembre, FJ 3r.; i 225/2004, de 22 de desembre, FJ 4t.; ATC 381/2005, de 25 d'octubre, FJ 3r.).

d) La compatibilitat entre el principi de generalitat i la concessió de beneficis fiscals s'ha de fonamentar en raons de política econòmica i social. El Tribunal Constitucional ha assenyalat que l'exempció és un trencament del principi de generalitat, però és vàlida

constitucionalment sempre que respongui a finalitats d'interès general que la justifiquin (STC 10/2005, de 20 de gener).

f) El principi de reserva de llei té un abast diferent "segons s'estigui davant la creació i ordenació d'impostos o d'altres figures tributàries" (STC 19/1987, de 17 de febrer, FJ 4t.) i és especialment flexible quan es tracta de les taxes (STC 37/1981, de 16 de novembre, FJ 4t.). Particularment, en l'àmbit local "resulta admissible més intervenció de la potestat d'ordenança en aquells ingressos, com les taxes que aquí es recorren, en els quals s'evidencia, de manera directa i immediata, un caràcter sinal·lagmàtic que no s'aprecia en altres figures impositives" (STC 233/1999, de 16 de desembre, FJ 9è.).

A més, "la flexibilitat més gran de la reserva de llei tributària respecte de les taxes –i, en general, respecte de totes les prestacions patrimonials de caràcter públic al fet que es refereix l'article 31.3 CE– no opera de la mateixa manera amb relació a cadascun dels elements essencials del tribut" (STC 233/1999, de 16 de desembre, FJ 9è.; i 150/2003, de 15 de juliol, FJ 3r.). D'aquesta manera, "el grau de concreció exigible a la llei és màxim quan regula el fet imposable" i és menor "quan es tracta de regular altres elements", com el tipus de gravamen i la base imposable (STC 221/1992, d'11 de desembre, FJ 7è.).

g) El Tribunal Constitucional ha manifestat diverses vegades que el principi de progressivitat no impedeix que hi hagi tributs amb un tipus de gravamen proporcional, sinó que la progressivitat s'ha de predicar del sistema tributari en conjunt. Aquest principi es compleix fonamentalment mitjançant l'existència d'un impost sobre la renda progressiu, com és l'IRPE, en el qual mitjançant l'aplicació de la tarifa es grava l'augment de la riquesa de manera escalonada.

La no-confiscatorietat es configura com un límit a la progressivitat. D'aquesta manera seria inconstitucional un tribut la progressivitat del qual arribés a privar el subjecte passiu de les seves rendes i propietats, com seria el cas d'un IRPF amb un tipus mitjà de gravamen del 100% de la renda (entre d'altres, STC 27/1981, 150/1990 o 233/1999).

