



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Programa de estudios conjuntos de Grado en Derecho y
Grado en Administración y Dirección de Empresas

Los aspectos configuradores de la noción de prestación patrimonial de carácter público y de sus clases

Presentado por:

Esther Diez Calvo

Tutelado por:

Alejandro Menéndez Moreno

Valladolid, 25 de junio de 2021

ÍNDICE DE CONTENIDO

ABREVIATURAS.....	I
RESUMEN / PALABRAS CLAVE.....	II
ABSTRACT / KEY WORDS.....	III
1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. APROXIMACIÓN A LAS NOCIONES DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO Y DE TRIBUTO...2	
2.1. Las prestaciones patrimoniales de carácter público.....	2
2.2. Los tributos.....	10
2.3. La relación de las prestaciones patrimoniales de carácter público y los tributos.....	17
3. LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO TRIBUTARIAS.....	18
3.1. La relación de las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias.....	18
3.2. Clasificación de los tributos.....	24
3.2.1. <i>Impuestos</i>	25
3.2.2. <i>Tasas</i>	29
3.2.3. <i>Contribuciones especiales</i>	38
4. LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIAS.....	42
5. LOS PRECIOS PÚBLICOS.....	47
6. CONCLUSIONES.....	51
BIBLIOGRAFÍA.....	61

ABREVIATURAS

BOE – Boletín Oficial del Estado

CC – Código Civil

CCAA – Comunidades Autónomas

CE – Constitución Española

Et al. – *Et alii* (“y otros”)

FJ / FF.JJ. – Fundamento/s Jurídico/s

Ibíd. – *Ibidem* (“en el mismo lugar”)

LCSP – Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014

LGP – Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria

LGT – Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LOFCA – Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas

LPAP – Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas

LRBRL – Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local

LTPP – Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos

Op. Cit. – *Opere citato* (“en la obra citada”)

p. / pp. – Página/s

RGR – Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación

STC / SSTC – Sentencia/s del Tribunal Constitucional

STS – Sentencia del Tribunal Supremo

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

RESUMEN

La Constitución Española prevé en su artículo 31.3 la existencia de las prestaciones patrimoniales de carácter público, aludiendo en otros preceptos a los tributos. A nivel legal se desarrolla el concepto de las prestaciones patrimoniales de carácter público, permitiendo distinguir entre las que tienen naturaleza tributaria y las que no. Asimismo, dentro de los tributos se encuadran los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

Este trabajo pretende analizar el concepto y las características propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público, estudiando a su vez las diferencias entre sus dos vertientes (tributarias y no tributarias), así como su relación con los precios públicos. Finalmente, se pretende obtener una serie de conclusiones acerca de las notas propias de cada figura, así como valorar si la clasificación legal realizada es correcta, o podría realizarse otra atendiendo a la estructura de cada tipo de ingreso público examinado.

Palabras clave: Prestación patrimonial de carácter público; Tributario; Impuestos; Tasas; Contribuciones especiales; Precios públicos.

ABSTRACT

Article 31.3 of the Spanish Constitution provides for the existence of patrimonial provisions of a public nature, referring in other precepts to taxes. At the legal level, the concept of patrimonial provisions of a public nature is developed, making it possible to distinguish between those that are of a tax nature and those that are not. Taxes, fees and special contributions are also included within the category of taxes.

The aim of this paper is to analyse the concept and characteristics of patrimonial provisions of a public nature, studying the differences between the two types (tax and non-tax), as well as their connection with public prices. Finally, the aim is to draw a series of conclusions about the specific characteristics of each type, as well as to assess whether the legal classification made is correct, or whether another classification could be made according to the structure of each type of public income examined.

Key Words: Patrimonial provision of a public nature; Tax; Taxes; Fees; Special contributions; Public prices.

1. INTRODUCCIÓN.

Existiendo una previsión constitucional de las prestaciones patrimoniales de carácter público (artículo 31.3 CE), en una pluralidad de distintos preceptos de la Constitución Española se hace alusión específica a los tributos. Esta circunstancia hace necesario conocer si las prestaciones patrimoniales de carácter público son un concepto equivalente al de tributo, o bien los segundos son una modalidad de los primeros, existiendo a su vez una tipología distinta a los recursos de naturaleza tributaria.

En este sentido, hecha la referida previsión en la Constitución Española, halla su desarrollo a nivel legal, en concreto, en la Disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de la cual se desprende la existencia de dos tipos de prestaciones patrimoniales de carácter público, distinguiéndose una de la otra en función de su naturaleza tributaria o no tributaria. Asimismo, es a nivel legal donde se especifica la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

No obstante esto, se hace necesario pormenorizar en las características de las prestaciones patrimoniales de carácter público y de sus clases, con objeto de poder comprenderlas mejor y cuestionar en su caso la clasificación realizada en la normativa legal, para lo cual se examinan a su vez los precios públicos como ingreso público próximo.

De este modo, atendiendo al enunciado objeto central del que parte el presente Trabajo Fin de Grado, correspondiente a la conclusión de la rama de derecho del Programa de estudios conjuntos de Grado en Derecho y Grado en Administración y Dirección de Empresas. Se hace necesario, en primer lugar, examinar el concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público, para poder pasar seguidamente a analizar las características propias concurrentes a este concepto general. Tras lo cual, se examinan las notas distintivas de los tributos, las cuales los diferencian *a priori* de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

Así, una vez analizado lo general se procede a estudiar lo concreto, comenzando por los caracteres que reúnen los tributos, así como las especificidades de cada una de sus clases, con objeto esto último de poder entender mejor su estructura y con ello poder cuestionar la anteriormente aludida corrección de la clasificación legal existente. En esta misma línea, se continúa con las notas propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, finalizando con el examen de los precios públicos.

De esta manera, hecho este exhaustivo examen, se obtiene la información suficiente como para poder cuestionar desde un punto de vista crítico la clasificación legal realizada de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Extrayéndose una serie de conclusiones acerca de su adecuación y la posibilidad de ciertas alternativas.

Asimismo, ha de destacarse la metodología cuantitativa implementada para poder llevar a término la labor pretendida con este trabajo. En relación a lo cual, se recurre al análisis de la abundante doctrina del Tribunal Constitucional en esta materia, examinando las conclusiones y argumentaciones vertidas en sus diversas sentencias; a su vez, han sido de interés ciertas sentencias del Tribunal Supremo. De igual modo, ha sido de profusa utilidad el recurso al derecho positivo regulador de estas figuras, con objeto de poder profundizar en su conceptualización y desarrollo legal.

Por otro lado, el examen de la bibliografía ha permitido ahondar en el tema y matizar ciertos aspectos. En este sentido, destaca el recurso a ciertos autores, tales como Alejandro Menéndez Moreno, Juan Enrique Varona Alabern y Javier Martín Fernández.; así como al libro “*Curso de derecho financiero y tributario*” de Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero.

2. APROXIMACIÓN A LAS NOCIONES DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO Y DE TRIBUTO.

Con objeto de darle una estructura más comprensible a este apartado, se subdivide en diversos epígrafes. En primer lugar, se analizan las características definitorias y propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público, para pasar posteriormente al concreto estudio de las notas distintivas de las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias. Finalmente, se realiza una sucinta comparativa de lo examinado y razonado en estos dos epígrafes previos.

2.1. Las prestaciones patrimoniales de carácter público.

Una primera referencia a las prestaciones patrimoniales de carácter público se encuentra en el artículo 31.3 CE con la siguiente redacción: “*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*”, haciéndose necesario analizar cada uno de los componentes reflejados en ese concepto.

En primer lugar, tal y como manifiesta Antonio Fayos Gardó¹, la “**prestación**” sería el objeto de la obligación, recogiendo en este sentido, el artículo 1088 CC², las posibles prestaciones o conductas que la parte obligada debería realizar para cumplir con esta obligación (“*Toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa*”). Asimismo, como tal prestación ha de ser “*lícita, posible y determinada*”³.

Pero no solo se refleja en esa concepción de prestación debida, sino que tal y como manifiestan Isabel Arana de la Fuente *et al.*⁴, alude a su vez a la relación jurídica existente entre acreedor y deudor, con las cargas, deberes, derechos,...que pueda tener cada parte en función de su posición jurídica.

De igual modo, pudiendo el acreedor exigir el cumplimiento de la prestación, y el deudor debiendo cumplirla, cabe atender a qué prestación concreta se hace referencia en este caso. A este respecto, se puede entender que se está en presencia de una obligación de dar, pues en suma, existe una parte obligada a entregarle una cosa a la otra parte (al Ente público), concretándose normalmente esa obligación de dar en la entrega de una determinada cuantía de dinero por parte del deudor, siendo por tanto una obligación de dar pecuniaria; cabiendo no obstante, la posibilidad de que esa entrega se realice en especie, tal y como se verá más adelante. Esto último conecta con la nota de la “**patrimonialidad**”, con relación a la cual, cabe remarcar que el “*objeto de la relación jurídica patrimonial son los bienes y servicios económicamente valorables sobre los que recae el poder conferido al sujeto activo y el deber impuesto al sujeto pasivo de la relación*”⁵; en este mismo sentido se refiere «*el artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, según la cual el referido patrimonio lo constituye “el conjunto de bienes y derechos de contenido económico”*»⁶. Igualmente, el artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria dispone como “*la Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y*

¹ Fayos Gardó, Antonio. *Derecho civil: derecho de obligaciones*. Madrid: Dykinson, 2020, p. 14

² Se alude a la normativa civil por el interés de comprender mejor los conceptos aquí referidos, así como por el carácter supletorio que tiene dicha regulación con respecto al resto de leyes del ordenamiento jurídico, tal y como manifiesta el artículo 4.3 CC.

³ Fayos Gardó, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 14

⁴ Arana de la Fuente, Isabel; Arija Soutullo, Carmen; Díaz Romero, M^a del Rosario; y Rodríguez Guitián, Alma. *Esquemas de derecho civil II – 1: Teoría general de las obligaciones y teoría general del contrato. Responsabilidad civil y cuasicontratos*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, p. 25

⁵ Atienza Navarro, M^a L.; Carrión Olmos, S.; Chaparro Matamoros, P.; Clemente Meoro, M.; De Verda y Beamonte, J. R.; Estruch Estruch, J.; Guillén Catalán, R.; Marín García de Leonardo, M^a T.; Martínez Velencoso, L. M^a; Monfort Ferrero, M^a J.; Plaza Penadés, J.; Reyes López, M^a J.; Serra Rodríguez, A.; Tamayo Carmona, J. A. *Derecho civil II: (obligaciones y contratos)*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, p. 20

⁶ Menéndez Moreno, Alejandro. *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 65

a sus organismos autónomos”); aunando esto a lo anterior, parece suficientemente probado el carácter económico-patrimonial de estas prestaciones, el cual es a su vez referido en una profusa normativa, siendo la expuesta un ejemplo de lo dicho.

Siguiendo con este inicial desglose conceptual, queda por analizar la nota de “**carácter público**”. En relación a esta, cabe atender al artículo 5.2 de la LGP, el cual realiza una clasificación dicotómica de los recientemente referidos derechos de la Hacienda Pública estatal; de este modo, puede distinguirse entre los derechos de carácter público y los de carácter privado, siendo aquí relevante la primera modalidad. Asimismo, parece importante reseñar, que, debido a su naturaleza pública, ostentan una serie de prerrogativas; las cuales con carácter general se recogen en el artículo 10 de la LGP, el cual se remite en su apartado 1 a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. No obstante, los dos principales poderes exorbitantes que ostenta la Administración en este sentido (tan solo respecto a esos derechos de carácter público, no así con relación a los privados) se resumen en:

- **Presunción *iuris tantum* de legalidad.** A falta de prueba en contrario, la cual debe aportar la parte deudora y no así la Administración, se presumirán ciertas y acordes a derecho las disposiciones y resoluciones emanadas de tal Entidad pública.
- **Auto ejecutividad.** La cual tiene reflejo en el artículo 12.1 de la LGP, y supone la ejecución directa de las disposiciones emanadas de la autoridad competente de la Administración, sin necesidad de que sean ratificadas por sentencia judicial.

Es debido a que se aplican normativas de derecho público, que gozan de estas prerrogativas propias de los Entes públicos. Los derechos de naturaleza privada de la Hacienda Pública estatal se sujetarían a la normativa sustantiva y procesal del derecho privado, tal y como señala el artículo 19.1 de la LGP. Por otro lado, a las prerrogativas de los derechos de carácter público también se alude *verbi gratia* en el artículo 4.1.e) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local con respecto a las Administraciones públicas de carácter territorial.

Por lo que vistas brevemente estas notas, se debe precisar inicialmente, que al hablar de prestaciones patrimoniales de carácter público se hace referencia al objeto de una obligación que una parte deudora debe cumplir frente a la parte acreedora de la misma (Administración pública), ostentando tal obligación un sentido económico-patrimonial. Consistiendo concretamente en una obligación de dar normalmente dineraria, pero

pudiendo concretarse por otra vía en casos excepcionales (en especie). Al atribuírsele una naturaleza pública, la Administración está dotada de una serie de prerrogativas y poderes exorbitantes o extraordinarios en relación a las mismas, concretándose estos en la anteriormente mencionada presunción *iuris tantum* de legalidad y la auto ejecutividad.

Dicho lo cual, cabe a su vez señalar el hecho de que las prestaciones patrimoniales de carácter público serían una de las modalidades existentes de **ingresos públicos** -en principio junto a los precios públicos y la deuda pública-. Debiéndose entender ese calificativo de “públicos”, tal y como expresa Alejandro Menéndez Moreno⁷, como referencia a la naturaleza jurídica de la entidad perceptora de tales ingresos, y no así respecto a la naturaleza jurídica del título de adquisición; razón por la cual conviene realizarse la diferenciación entre ingresos públicos de derecho público e ingresos públicos de derecho privado de la Administración Pública. Por otro lado, el ingreso público podría entenderse como “*toda cantidad de dinero percibida por el Estado y los demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es financiar los gastos públicos*”⁸.

Por otra parte, retomando esa idea de derechos de naturaleza pública, hay que atender a qué se comprende dentro de ese concepto general, a lo cual se refiere el artículo 5.2 de la LGP en su apartado 2, englobando dentro de estos “*los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas*”. Con lo cual, dentro de esa vertiente pública, concretamente, de las prestaciones patrimoniales de carácter público, se engloban los tributos, pero también otro tipo de ingresos públicos que cabe entender que no tienen naturaleza tributaria. En este mismo sentido se expresa la Disposición adicional primera de la LGT, introducida por la Disposición final undécima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, al considerar que las prestaciones patrimoniales de carácter público reconocidas en el artículo 31.3 CE pueden tener “*carácter tributario o no tributario*”.

Con lo cual, parece relevante la distinción existente en esa modalidad global que abarca ambas tipologías, en especial por los principios recogidos en el artículo 31.1 CE, que

⁷ Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*. Cizur Menor Navarra: Civitas, 2020, pp. 35-36

⁸ Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José M.; Casado Ollero, Gabriel. *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, 2019, p. 43

hecha esta diferenciación se puede entender que tan solo se aplican a los tributos, y no así a esa otra modalidad no tributaria. Asimismo, en caso de referirnos a los tributos, parece que la potestad originaria para establecerlos la ostentaría el Estado en exclusiva, característica que *a priori* parece tan solo esgrimible respecto de estas prestaciones de carácter tributario en virtud del artículo 133.1 CE⁹. De igual modo, adquiere una considerable relevancia esta diferenciación con respecto al artículo 134.7 CE¹⁰, pues en el supuesto en que se hable de tributos, estos no podrían ser creados por una Ley de Presupuestos; no obstante, si se estuviese en esa otra parte comprendida dentro de las prestaciones patrimoniales de carácter público, podría pensarse salvada esa prohibición. Igualmente, podría aprovecharse también una posible confusión en la delimitación de ambos tipos de prestaciones, para salvar la prohibición de incoar una iniciativa legislativa popular de materia tributaria (artículo 87.3 CE).

Para concretar esta frontera, hay que analizar en primer lugar las características identificadoras de este tipo de prestaciones ya reiteradas, para así poder escrudiñar con posterioridad su distinción en relación a los tributos. Pues compartiendo las prestaciones patrimoniales de carácter público tanto de naturaleza tributaria como no tributaria las notas típicas de este tipo de prestaciones, las tributarias a su vez ostentarían una serie de atributos característicos; pudiendo entenderse que las prestaciones patrimoniales de carácter público que no cumplan esas específicas características tributarias serían de naturaleza no tributaria.

De este modo, en relación a las prestaciones patrimoniales de carácter público, primeramente nos encontramos con un **principio de reserva de ley**, el cual se recoge en el artículo 31.3 CE bajo la premisa de establecer tales prestaciones “*con arreglo a la ley*”; y con carácter específico, respecto de los tributos, se alude a esta previsión legal en el artículo 133 CE, en sus apartados 1 y 2. Por lo que el origen de la obligación previamente enunciada, cuyo objeto es la prestación, es legal, estando dicha fuente de nacimiento de obligaciones prevista en el artículo 1089 CC¹¹. Garantizándose con ello a su vez el principio de legalidad contemplado en el artículo 9.3 CE, pretendiéndose, tal y como se manifiesta en el FJ 5 de la STC 73/2011, de 19 de mayo, “*garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes y [...] proteger la libertad patrimonial y personal del ciudadano*”. No obstante lo dicho, cabe reseñar que esa reserva de ley no es igualmente

⁹ Artículo 133.1 CE: “*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*”.

¹⁰ Artículo 134.7 CE: “*La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea*”.

¹¹ Artículo 1089 CC: “*Las obligaciones nacen de la ley, de los contratos y cuasi contratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia*”.

rigurosa en todos los aspectos, siendo comúnmente afirmado su carácter relativo; en el apartado 3 se pormenorizará acerca de las especificidades de este principio para los tributos.

Por otro lado, retomando lo regulado en la ya mencionada Disposición adicional primera de la LGT, se puede ver como en su apartado 1 determina en líneas generales el **carácter coactivo** de todas estas prestaciones. Siendo esta otra de sus características, la STC 62/2015, de 13 de abril, reconoce en su FJ 3.c) como este tipo de prestaciones, a las *“impuestas coactivamente, esto es, las derivadas de una obligación de pago establecida unilateralmente por el poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla, siempre que, al mismo tiempo, la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público”* [en estas mismas palabras se reitera la STC 83/2014, de 29 de mayo en su FJ 3; así como la STC 44/2015, de 5 de marzo en su FJ 5.d); y la más reciente STC 139/2016, de 21 de julio en su FJ 6.c)].

A su vez, el mismo Fundamento Jurídico de la referida sentencia establece una serie de requisitos para poder asegurar cuándo estamos en presencia de tal prestación coactivamente impuesta, para lo cual se tiene que verificar *“si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado”*, así como *“si la libertad o la espontaneidad exigida en la realización del supuesto de hecho y en la decisión de obligarse es real y efectiva”*.

No obstante, parece más adecuado puntualizar en este sentido, tal y como hace Alejandro Menéndez Moreno¹², que esta nota de coactividad no debe enfocarse tanto desde el punto de vista del comportamiento voluntario u obligado de este sujeto, sino de la forma coactiva de exigir la satisfacción de esas prestaciones patrimoniales originadas por el comportamiento del obligado. Por lo que no habría que centrarse tanto en el carácter coactivo o no visible en el supuesto de hecho que origina el deber de cumplir la prestación, sino en la forma de exigir dicho cumplimiento por parte de los Entes públicos.

Esta aclaración se infiere de la posibilidad de nacimiento de una tasa (prestación patrimonial de carácter público tributaria) o de un precio público¹³ por la solicitud voluntaria del sujeto pasivo del presupuesto de hecho determinante del origen del deber de cumplir con tales prestaciones, tal y como se observa en el artículo 2.2.a de la LGT (respecto de las tasas) y en el artículo 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y

¹² Menéndez Moreno, A. (2018). *Op. Cit.*, pp. 57-58

¹³ Los precios públicos no son prestaciones patrimoniales de carácter público, lo cual denota, que la coactividad, entendida como referencia a la forma de exigir el cobro por la Entidad pública acreedora, tan si quiera es genuina de este tipo de prestaciones. *Ibíd.*, p. 58

Precios Públicos (respecto de los precios públicos). De modo que lo determinante de las prestaciones patrimoniales públicas con relación a esta característica es que son “*coactivamente exigibles por el ente público acreedor, aunque los obligados a satisfacerlos los hayan solicitado voluntariamente*”¹⁴.

La última característica se correspondería con su **finalidad de responder al interés general**. Esta nota podría considerarse de forma inicial como meramente propia de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, al venir enunciada solo para estas en el párrafo tercero del apartado 2 de la Disposición adicional primera de la LGT con la siguiente expresión: “*serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general*”. Sin embargo, pudiendo parecer *a priori* una delimitación legal entre ambas modalidades de prestaciones, al disponer el artículo 31.1 CE que la finalidad de los tributos sería contribuir “*al sostenimiento de los gastos públicos*”, parece entendible que este fin del interés general está a su vez circunscrito al ámbito puramente tributario.

Esto último tiene reflejo en el hecho de que el destino del gasto público, como manifiestan Juan Martín Queralt *et al.*¹⁵, se dirige a satisfacer los fines públicos, a financiar las necesidades públicas. Esos fines y necesidades públicas se vinculan con el interés general, el cual sujeta a los poderes públicos en su actuar (artículo 103.1 CE “*La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales [...]*”), siendo que el Gobierno ha de elaborar los Presupuestos Generales del Estado de forma anual y las Cortes Generales examinarlos y aprobarlos en su caso, debiendo incluir estos la totalidad de gastos e ingresos públicos (artículo 134 apartados 1 y 2 CE).

Asimismo, los tributos no responden tan solo a ese interés general por dirigirse a sostener los gastos públicos, sino que otras finalidades que puedan ostentar también se dirigen a este fin. Así, el artículo 2.1 de la LGT, en su apartado segundo determina que estos también “*podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”.

Por lo que, con los matices vistos, tanto la modalidad tributaria como no tributaria de las prestaciones patrimoniales de carácter público estarían sujetas a una reserva de ley, serían coactivas (esto responde al cómo se exige) y su finalidad sería el interés general (con esto se comprende el para qué de estas prestaciones). Sin embargo, para poder realizar una

¹⁴ *Ibíd.*, p. 58

¹⁵ Martín Queralt, J. *et al.* (2019). *Op. Cit.*, pp. 43-44

distinción en lo común, seguidamente se verán **cómo se pretenden diferenciar los tributos** de ese supuesto general, y por tanto **de la modalidad no tributaria**.

Con el objeto de precisar esa diferenciación, la STC 62/2015, de 13 de abril, en su FJ 3.c) dispone que una prestación patrimonial de carácter público sería no tributaria *“cuando con ella no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación”*. Por lo que para asegurar el carácter tributario se deberá *“comprobar si se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sometiendo a gravamen un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica”*.

Pareciendo por tanto indicar, esta jurisprudencia constitucional, su tendencia a entender la clasificación en una u otra modalidad, como manifiesta Alejandro Menéndez Moreno¹⁶, según el destino o “finalidad principal” de lo ingresado por parte de los Entes públicos.

Con relación a esto, la referida sentencia de 2015, continua en su FJ 3.e) vinculando el carácter tributario a su finalidad principalmente perseguida. Considerando así que una prestación patrimonial de carácter público sería no tributaria debido a que *“su finalidad principal, [...], no es la de establecer un tributo, esto es, una nueva forma de ingreso público con la que coadyuvar a la financiación de gasto del gasto público, sino que pretende efectuar una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía”*. Vinculándose el poder de gasto de la prestación controvertida en esta sentencia *“al servicio de una concreta política farmacéutica, no sólo con la finalidad de garantizar un uso racional del medicamento, sino con el objetivo de llevar a cabo una adecuada y razonable distribución de unos recursos públicos escasos frente a necesidades de protección siempre crecientes”*. Por lo que para el Tribunal Constitucional no sería tan solo determinante la ya citada “finalidad principal” de lo recaudado, sino también la comprensión de su regulación en un marco más general que la del mero sostenimiento del gasto público¹⁷.

No obstante, tal y como ya se vio en la nota común a ambas modalidades con relación a su finalidad de responder al interés general, en el apartado 2 del artículo 2.1 de la LGT se determinan otras finalidades para los tributos distintas a la del sostenimiento de los gastos públicos. Debido a esto, esa finalidad principal de lo percibido no parece por tanto razón suficiente para determinar de modo inequívoco el carácter tributario o no tributario de la prestación patrimonial de carácter público concreta.

¹⁶ Menéndez Moreno, A. (2018). *Op. Cit.*, p. 51

¹⁷ *Ibíd.*, p. 51

Asimismo, el mero destino de lo ingresado tampoco es determinante, pues de hecho de esta cuestión se encargaría más bien la regulación concerniente al gasto público. Pareciendo por tanto más determinante la fundamentación del compendio de principios y garantías jurídicas del tributo en el “*cuidado con que por los entes públicos debe intervenir en el patrimonio de los ciudadanos*”¹⁸.

Parece igualmente importante el reseñar con relación a esto último, que incluso en el supuesto de que faltase alguno de esos principios propios de los tributos, esto tampoco tendría porqué ser necesariamente un indicador del carácter no tributario de dicha prestación, pues se podría estar en la circunstancia en que se estuviese incumpliendo un mandato constitucional.

Por otra parte, es a su vez necesario el recordar, que el *nomen iuris* empleado por el legislador a la hora de establecer alguna tipología específica de prestación patrimonial de carácter público, no es determinante. Debiéndose analizar el presupuesto de hecho y la estructura jurídica de cada concreta prestación para poder así adecuarla de forma efectiva en su categoría correspondiente¹⁹.

Es por esto que se deben concretar las características específicas de los tributos, esos principios y garantías propios de estos, los cuales aparecen enunciados en el artículo 31.1 CE, y cuya debida concurrencia es tan solo aplicable a las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias. Por lo que en el supuesto en que se observen tales principios, o de que debieran atenderse pese a que esto no haya sucedido en la práctica, parece correcto el poder considerar ya que se está en presencia de la modalidad tributaria de las prestaciones constantemente aquí reiteradas.

2.2. Los tributos.

Para analizar estos recientemente referidos principios “tributarios” se van a ir estudiando pormenorizadamente las expresiones recogidas en el artículo 31.1 CE (“*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”), de las cuales se deducen estos mismos. Debiéndose destacar a su vez la consideración del Tribunal Constitucional, respecto de estos principios recogidos en el

¹⁸ *Ibíd.*, p. 52

¹⁹ Bueno Gallardo, Esther. *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 27

apartado 1 del citado artículo 31 CE, que “*fijan el límite que el legislador no puede rebasar*” [STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5.c)].

En primer lugar, se halla la existencia de un **principio de generalidad**, manifestado en el referido precepto constitucional en la premisa “*todos*”, asimismo, también se recoge este principio en el artículo 3.1 de la LGT. Tal y como manifiesta Alejandro Menéndez Moreno²⁰, este principio implicaría la exigencia del pago de los tributos a todo aquel sujeto que manifestase la capacidad económica tipificada por el tributo en su correspondiente hecho imponible, encontrándose tal sujeto dentro del ámbito territorial al cual la Entidad pública impositora extiende su poder tributario, así como del ámbito de aplicación del determinado tributo. Por lo que no sería admisible la imposición tributaria a un determinado grupo de sujetos, y no a otros tantos que se hallasen en idéntica situación que estos primeros.

En esta misma línea, la STC 98/2018, de 19 de septiembre, recoge en su FJ 5 una matización al principio de generalidad, al determinar, que pese a que todo beneficio fiscal (exenciones o bonificaciones) supone su quiebra «*al neutralizar todo o parte de la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, [...] esa quiebra es constitucionalmente válida “siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen”*», requiriéndose por tanto una justificación razonable que legitime esa medida, estando por ello prohibidos los privilegios tributarios discriminatorios o injustificados. Esta vertiente jurisprudencial sigue la de otras sentencias anteriores, *verbi gratia* las SSTC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4.a); 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; entre otras.

Por otro lado, se encuentra el **principio de capacidad económica**, cuyo reflejo en el artículo 31.1 CE se plasma al disponerse que ese sostenimiento por todos de los gastos públicos se realizará “*de acuerdo con su capacidad económica*”; asimismo, el artículo 3.1 de la LGT sostiene que la “*ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos*”. Erigiéndose como un “*criterio inspirador del sistema tributario*” en su conjunto, y pudiéndose distinguir «*entre la capacidad económica como “fundamento” de la tributación (“de acuerdo con”) y la capacidad económica como “medida” del tributo (“en función de”)* » (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2).

Para entender el concepto de capacidad económica habría que hacerlo desde su doble dimensión, la cual, como expone Alejandro Menéndez Moreno²¹, es subjetiva desde

²⁰ Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 70

²¹ *Ibíd.*, p. 67

el punto de vista de atender a la aptitud o posibilidad de pago de los obligados tributarios, recayendo sobre aquellos que puedan hacer frente a la carga económica que los tributos les grava, y objetiva por recaer sobre supuestos de la vida social manifestantes de la riqueza del sujeto pasivo. Estas precisiones podrían resumirse en la plasmación de la intención del principio de capacidad económica que el FJ 4 de la STC 221/1992, de 11 de diciembre, determina en incorporar “una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.

Sin embargo, esa referencia a la riqueza en la citada sentencia, que parece aludir a una “capacidad real, individual y efectiva o cierta [...] verificable en cada sujeto llamado a satisfacer el tributo”²², se contrapone a la reseña a una capacidad real o potencial que esta misma sentencia también determina con la siguiente redacción: “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo”. Siendo que esa misma alusión se realiza en la STC 37/1987, de 26 de marzo, la cual señala para el caso litigioso concreto, en su FJ 13, que basta con que sea “revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial [...], de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto”.

No obstante, esa potencialidad de la renta reflejo de la capacidad económica no puede alcanzar el límite de acabar gravando una renta irreal o ficticia. Este límite lo manifiesta a su vez la misma STC 221/1992, de 11 de diciembre en su FJ 4 *in fine* al expresar que “la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (esta misma línea jurisprudencial es seguida, entre otras, por las más recientes SSTC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4; 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3).

Asimismo, hay que tener en cuenta que no solo son admisibles los tributos tendentes a sostener los gastos públicos, como se deduce de la redacción literal del artículo 31.1 CE, sino que cabe a su vez que respondan a otras finalidades como muestra por ejemplo el artículo 2.1 de la LGT en su apartado segundo, y que cabría calificar de extrafiscales (en contraposición a los fiscales del enunciado precepto de la Constitución Española de 1978). De igual modo, existe una reiterada doctrina constitucional que avala esta cuestión, así, la STC 37/1987, de 26 de marzo, dispone en su FJ 13 la admisibilidad de los tributos -tratándose de un impuesto el objeto litigioso en este supuesto- que “sin

²² *Ibíd.*, p. 68

desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”, la más reciente STC 126/2019, de 31 de octubre continúa esta línea jurisprudencial en su FJ 3, seguida por una abundancia de SSTC previas.

Igualmente, así como el artículo 31.1 CE alude a un “*sistema tributario justo*”, idea vinculada con el principio de capacidad económica, esto no implica que esa “*capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos*” (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), y es por ello que pueden establecerse tributos con el objeto de responder a esas otras finalidades extrafiscales enunciadas en el párrafo anterior, relegando o matizando en cierto sentido la capacidad económica. Es más, este **principio de justicia** en materia tributaria –recogido también en el artículo 3.1 de la LGT– es tal, que, como reconoce la STC 121/2016, de 23 de junio en su FJ 5, “*la garantía de un sistema tributario justo es central a todo Estado social y democrático de derecho, ya que, en ausencia de tal sistema, no puede ni siquiera haber una sociedad civilizada*”.

De igual modo, entendiendo esa referencia a un sistema tributario justo aunada a la interrelación de todos los principios tributarios que se están analizando, parece posible el determinar que ese principio de justicia se configuraría por el cumplimiento conjunto de todos los otros principios específicos tributarios. Y esa interrelación ha sido manifestada por el TC, así por ejemplo, se dispone en el FJ 4 de la STC 46/2000, de 14 de febrero que “*la igualdad ante la Ley -en la Ley tributaria, en ese caso-, resulta, pues, indisoluble de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad*”. Asimismo, no cabe dudas, como reconoce la STC 27/1981, de 20 de julio en su FJ 4, de que pese a la complejidad de concretar este principio, queda claro que “*el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad*”.

Posteriormente, continuando con esta sucesión de principios, se puede identificar un **principio de igualdad** en el artículo 31.1 CE (“*en los principios de igualdad*”), así como en el artículo 3.1 de la LGT (“*y en los principios de [...] igualdad*”). Este principio no se equipara al reconocido en el artículo 14 CE, no equivale a esa “*igualdad ante la ley*” que manifiesta este precepto, vinculada a las distintas circunstancias o condiciones que pueda reunir un individuo; sino que cabe entender más bien, como defiende Alejandro Menéndez Moreno²³, que se está en presencia de un supuesto de igualdad en la ley.

²³ *Ibíd.*, p. 70

Esta segunda precisión, predicable del principio de igualdad recogido en el artículo 31.1 CE, implica preservar esta igualdad “*respecto de la regulación concreta establecida [...] por las normas tributarias, de manera que la carga soportada por sus destinatarios sea igual para todos en quienes concurren iguales circunstancias o condiciones*”²⁴. Por lo que se pretende que todos aquellos sujetos obligados al pago del tributo concreto, por manifestar la capacidad económica en este prevista, sean gravados por igual, con la misma e idéntica intensidad²⁵.

Retomando lo dicho inicialmente en relación a este principio, reseñar como esa diferenciación conceptual de la igualdad vinculada a uno u otro precepto constitucional ha sido puesta de manifiesto por el Tribunal Constitucional. Así, en el FJ 4 de su sentencia 27/1981, de 20 de julio, expresa el hecho de que debido a que este principio enunciado en el artículo 31.1 CE está íntimamente entrelazado “*al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad [...] no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida (la igualdad recogida en ese precepto) a los términos del art. 14 de la Constitución*”.

Es más, esta STC sigue su fundamentación manifestando la indispensable necesidad de la concurrencia de una “*cierta desigualdad cualitativa*” para poder entender así correctamente cumplido este principio, pues la “*progresividad global del sistema tributario*” aspira “*a la redistribución de la renta*”. Debiéndose recordar, que así como se indicó para el principio de generalidad, estas desigualdades han de estar razonablemente justificadas, no pudiendo concurrir en arbitrariedad, pues en caso contrario es cuando podría verse incumplida su finalidad.

Por otra parte, continuando con esa idea de no uniformidad absoluta para cumplir con el principio de igualdad, esa falta de identidad se hace necesaria para que este principio no resulte incompatible con el de autonomía financiera de las CCAA y las Corporaciones locales. Principio este último expresamente recogido para las CCAA en el artículo 156.1 CE, e indirectamente para las Corporaciones locales en el reconocimiento de su autonomía en los artículos 137, 140 y 141.2 CE, en conexión a la necesidad de dar cumplimiento al principio de suficiencia financiera previsto por otro lado en el artículo 142 CE²⁶.

Al mismo tiempo, el FJ 10 de la STC 37/1987, de 26 de marzo, prevé que “*el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes*”. Exigiéndose a lo sumo “*una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales*”.

²⁴ *Ibíd.*, p. 70

²⁵ *Ibíd.*, p. 71

²⁶ *Ibíd.*, pp. 46 y 53

Por otro lado, se halla otro principio, muy vinculado como ya se ha podido ver al de igualdad, en el artículo 31.1 CE y en el artículo 3.1 de la LGT, hablamos del **principio de progresividad**. Este principio ha sido definido por José María Martín Delgado como *“aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza”*²⁷, lo cual coloquialmente viene a suponer que “quien gana más, paga más”. Esta progresividad incide por tanto en la redistribución de la renta, tal y como ya se indicó que sostiene la STC 27/1981, de 20 de julio en su FJ 4, dando así cumplimiento a esa distribución más equitativa e igual de la renta perseguida en los artículos 9.2 y 40.1 CE.

Por otro lado, conviene subrayar que este principio afecta al sistema tributario en su conjunto, ha de apreciarse desde el punto de vista de su totalidad, no pudiéndose por tanto decir que este principio se ha visto infringido porque un tributo concreto no sea progresivo. Esta circunstancia ha sido constantemente reiterada por la jurisprudencia, de este modo, la STC 19/2012, de 15 de febrero plasma en su FJ 4.b) como *“en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema”*. Es más, en esta misma sentencia se manifiesta en su FJ 7 que *“siempre que [...] no se vea afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema”*, *“no sólo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, sino que incluso dentro de los tributos progresivos, algunos aspectos del mismo puedan determinarse de forma proporcional”*. En esta misma sentencia se puede apreciar a su vez la fuerte conexión entre los principios de progresividad y justicia.

Finalmente, queda por analizar el **principio de no confiscatoriedad**, recogido en el artículo 3.1 de la LGT (*“principios de [...] no confiscatoriedad”*) y en el artículo 31.1 CE, al establecer un límite al anterior principio estudiado de progresividad, al disponer que *“en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Este principio viene a ser el contrapeso del de progresividad *“de cada figura tributaria o del sistema tributario en su conjunto”*²⁸. Asimismo, como indica Lasarte, este principio de no confiscatoriedad supone *“un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad. Su finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas, una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta”*²⁹, y este referido derecho de propiedad aparece reconocido en el artículo 33.1 CE, tanto para la propiedad privada como para la herencia.

²⁷ *Ibíd.*, p. 73

²⁸ *Ibíd.*, p. 74

²⁹ Martín Queralt, J. *et al.* (2019). *Op. Cit.*, p. 118

En contraposición al principio de progresividad, como ya se indicó, el principio de no confiscatoriedad no alude tan solo al sistema tributario en su conjunto, sino también respecto de cada tributo concreto, como fundamenta la STC 26/2017, de 16 de febrero en su FJ 2, al considerar que *“todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos [...] o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional”*. Al referirse a *“todo tributo”* cabe entender que cada uno individualmente considerado ha de dar cumplimiento a este principio constitucional.

Por otro lado, resultando una ardua tarea el delimitar hasta dónde llega ese alcance confiscatorio prohibido, parece cuanto menos evidente que como ya se ha referido, un tributo no ha de agotar la riqueza imponible; por lo que el sistema fiscal ostentaría ese efecto confiscatorio, *“si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades”* (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9). Frente a esta dificultad de establecer la frontera indiscutible de lo confiscatorio, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio nos da una *“pista”* en el apartado Uno de su artículo 31, al establecer un límite para la carga conjunta del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el 60% de la suma de ambas bases imponibles.

De este modo, habiendo analizado con esto ya todos los principios propiamente tributarios, queda clara cuanto menos la interrelación de que todos estos son parte. Una prueba de ello es la exención del mínimo vital, debido a la cual, la capacidad económica del obligado tributario manifestada en renta, patrimonio o gasto (consumo), no sería objeto de gravamen en ese mínimo, considerado ineludible para que el sujeto titular de esta capacidad pudiese satisfacer sus necesidades mínimas vitales³⁰. En este mismo sentido, la STC 19/2012, de 15 de febrero recoge en su FJ 4.a) un reflejo de esa interrelación de principios observada en un mismo supuesto; aún con relación al mínimo vital de subsistencia la capacidad económica, la igualdad y la progresividad como instrumentos más idóneos para alcanzar la redistribución de la renta, y considera, que al ser este mínimo una justificación razonable y fundamentada en fines de interés general, no se ve quebrantado el principio de generalidad por su previsión, es más, sería una manifestación del principio de justicia, e iría en consonancia con evitar que los tributos tengan un alcance confiscatorio.

³⁰ *Ibíd.*, p. 123

2.3. La relación de las prestaciones patrimoniales de carácter público y los tributos.

Hecha una aproximación a las características propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público, así como de las notas específicas que reúne la modalidad tributaria de estas, cabe compendiar lo expuesto con objeto de aportarle mayor claridad y cohesión a la redacción.

De este modo, las prestaciones patrimoniales de carácter público puede concluirse que son una de las modalidades existentes de **ingresos públicos** (debido a la naturaleza de la entidad receptora de los mismos). Constituyen el **objeto de una obligación**, cuyo cumplimiento se perfecciona **normalmente** por la **entrega de una determinada cuantía de dinero** por parte del sujeto deudor a la Administración pública (parte acreedora), la cual está dotada en este sentido de unos **poderes exorbitantes** -al aplicar derecho público-, concretados en la presunción *iuris tantum* de legalidad y la auto ejecutividad.

De forma sucinta, cabe decir que las **características propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público**, de las que disfrutaban tanto las de naturaleza tributaria como no tributaria, serían las siguientes:

- Reserva de ley (relativa).
- Carácter coactivo (en relación a la forma coactiva de exigir su satisfacción).
- Fin de responder al interés general.

Debiéndose remarcar que el *nomen iuris* empleado por el legislador, al establecer una nueva prestación incardinada en una de sus determinadas categorías, no es determinante. Hay que atender a su concreto presupuesto de hecho y a su estructura jurídica.

Finalmente, señalar las **notas propias** de la modalidad **tributaria** de las prestaciones patrimoniales de carácter público, únicamente esgrimibles para esta categoría, las cuales se recogen en los artículos 31.1 CE y 3.1 de la LGT:

- Principio de generalidad (los tributos han de gravar a todos los que manifiesten la capacidad económica. El beneficio fiscal es tan solo legítimo si está razonablemente justificado).
- Principio de capacidad económica (renta real o potencial, sin llegar a ser irreal o ficticia. Puede quedar matizado por el cumplimiento de objetivos extrafiscales).
- Principio de justicia (por su aplicación se puede llegar a relegar el principio de capacidad económica -objetivos extrafiscales-. Se conforma por la interrelación del resto de principios tributarios).

- Principio de igualdad (igualdad en la ley, no ante la ley. Los sujetos gravados por manifestar la capacidad económica han de serlo con la misma intensidad).
- Principio de progresividad (vinculado a la redistribución de la renta. Afecta al conjunto del sistema tributario, no necesariamente a cada tributo individualmente considerado).
- Principio de no confiscatoriedad (limita el principio de progresividad. Afecta al sistema tributario en su conjunto y a cada tributo por individual).

3. LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO TRIBUTARIAS.

Primeramente se analizan diversos aspectos heterogéneos relativos a los tributos y caracterizadores de estos, para posteriormente enunciar las diversas clasificaciones en que se pueden encuadrar. Finalmente, se analizan de forma pormenorizada los rasgos propios de cada una de las clases correspondientes a la segunda clasificación realizada (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

3.1. La relación de las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias.

Naturalmente, es de aplicación a los tributos, como modalidad de las prestaciones patrimoniales de carácter público, lo ya expuesto en el anterior apartado 2.

Por otro lado, en el artículo 2.1 de la LGT se encuentra un **concepto legal** de tributos, expresado con las palabras siguientes: *“Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*.

Así, hecha esta precisión, cabe continuar **matizando** el **concepto legal** de tributos inicialmente enunciado, sumando las notas introducidas a nivel jurisprudencial. En este sentido, el FJ 4 de la STC 276/2000, de 16 de noviembre³¹ considera, desde una perspectiva estrictamente constitucional, que el tributo *«constituye una prestación patrimonial*

³¹ Galapero Flores, Rosa. *Estudio jurídico de los elementos conceptuales del derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, p. 12

coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos [...], y grava un presupuesto de hecho o "hecho imponible" (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)» [en esta misma línea se reitera la STC 193/2004, de 4 de noviembre en su FJ 4].

Aludiendo a la manifestación de **capacidad económica, nota definitoria de los tributos** (debe vincularse a lo ya analizado en el apartado 2.1 respecto del principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 CE y 3.1 de la LGT) y **fundamento** efectivo de estos -a diferencia de la coactividad, que atañe a su exigibilidad; o el interés general, que apunta al destino de lo recaudado-³². Debe señalarse, como este elemento esencial del concepto de tributo, tan solo se recoge de forma expresa a nivel jurisprudencial, pues, como manifiestan Juan Martín Queralt *et al.*³³, en el concepto legal solo se contemplaría indirectamente (“*supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir*”, para hacer referencia al hecho imponible, el cual debería expresar una determinada manifestación de capacidad económica a gravar).

En conexión con esto, cabe **distinguir los tributos de las sanciones**. Pues mientras los tributos responderían a la enunciada capacidad económica como principio material de justicia, las sanciones lo harían al restablecimiento de un orden vulnerado³⁴; en este sentido se expresa el ya referido FJ 4 de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, al exponer que pese a que ambos tienen carácter pecuniario, las sanciones “*ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito*”. Asimismo, el artículo 58 de la LGT remarca esa diferenciación entre tributo y sanción al separar el concepto de deuda tributaria -apartados 1 y 2 del artículo 58 de la LGT- del de sanción tributaria -recogida, mediante expresa distinción, en el tercer apartado del reiterado artículo-³⁵.

De igual modo, señalar, como hacen Juan Martín Queralt *et al.*, que la responsabilidad solidaria no desnaturalizaría el carácter tributario de la obligación de pago, es decir, cuando se ha de cumplir como consecuencia del “*incumplimiento de un deber por parte de*

³² Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 120

³³ Martín Queralt, J. *et al.* (2019). *Op. Cit.*, p. 69

³⁴ *Ibíd.*, p. 72

³⁵ *Ibíd.*, p. 73

un tercero”, asumiendo “*la carga tributaria que en un principio solo afectada a otra persona*”. Encontrándose ejemplos de esto en los artículos 42.1.a y 182 de la LGT.³⁶

Por otro lado, cabe a su vez **precisar la expresión “prestaciones pecuniarias”** contenida en el concepto legal de tributos, pues haciendo referencia al carácter dinerario de la prestación, en ocasiones se admiten **otras formas de pago**. En conexión a esto, el artículo 60 de la LGT y el artículo 33.4 del RGR recogen las 3 modalidades en las que se admite el pago de la deuda tributaria. Siendo lo común el pago en efectivo (artículos 34 a 38 del RGR), también contempla el pago mediante efectos timbrados (artículo 39 del RGR) y en especie (artículo 40 del RGR, y de forma concreta el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español³⁷). Igualmente, el artículo 80.3 de la LGP contempla tanto el cobro en metálico, como en especie, incluso recoge la posibilidad de que se dé una compensación para los casos previstos. A su vez, el FJ 6.d) de la STC 217/2013, de 19 de diciembre admite los pagos en especie, afirmando que “*ni la Constitución ni las normas que la desarrollan, prohíben la cancelación de las obligaciones económicas mediante su pago en especie. Antes al contrario, lo admiten como una forma jurídicamente válida para su extinción*”.

Cabría a su vez aludir a otra forma de pago, en virtud de la cual se seguiría *a priori* en el marco de los tributos, pero no así de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Se trata de las **prestaciones personales de carácter público** (contempladas también en el artículo 31.3 CE), debido a que el cumplimiento de la obligación no se materializa en dinero, no respondiendo ni directa ni indirectamente al carácter pecuniario de la prestación. Los supuestos existentes de este tipo de prestaciones personales se regulan en los artículos 128 a 130 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; no obstante, cabe señalar la dudosa categorización de la prestación personal y de transporte reguladas en los citados preceptos, pues parece poder concluirse que ciertamente “*no tienen naturaleza tributaria porque en ellas no opera el principio constitucional de capacidad económica, esencial en el tributo*”³⁸. Por otro lado, como recoge el FJ 32 de la STC 233/1999, de 16 de diciembre, la realización de obras públicas, como «*prestaciones impuestas que persiguen un fin público [...], constituyen especies del genus “prestaciones personales de carácter público”*» -consisten en un “*facere*”-; mientras que la prestación de transporte debería «*calificarse como “prestación patrimonial de carácter público”*», pues consistiría “*en un*

³⁶ *Ibíd.*, p. 73

³⁷ Artículo 73 Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español: “*El pago de las deudas Tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente*”.

³⁸ Martín Queralt, J. *et al.* (2019). *Op. Cit.*, p. 72

dare -concretamente, según se deduce del art. 118.2 L.H.L., poner a disposición del Municipio elementos de transporte-”.

En otro orden de cosas, retomando las matizaciones al concepto legal de tributos, ha de recordarse su referencia al principio de “reserva de ley”, el cual ya se expuso a la hora de analizar las características propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público; no obstante, como ya se señaló en el apartado 2.1, conviene realizar una serie de **precisiones** para esta **reserva de ley** (comúnmente considerada con carácter relativo). De este modo, con relación a los tributos³⁹, las diferencias en el alcance de la reserva de ley han sido ya analizadas por la jurisprudencia constitucional, concretando en todo caso la STC 221/1992, de 11 de diciembre en su FJ 7 la aplicación de esta reserva de forma plena cuanto menos para la “*creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo*”.

Esta misma sentencia establece, como difiriendo el grado de exigibilidad de la concreción legal, su importancia es máxima con respecto al hecho imponible, así como a los beneficios fiscales que afecten a los tributos estatales; pero permitiendo con relación al tipo de gravamen, que en los tributos locales, las Corporaciones locales –no aprueban normas con rango de ley- puedan fijar el tipo efectivo, sujetándose, eso sí, a los criterios y límites que hubiesen sido impuestos por el legislador en su regulación parcial de este. Asimismo, las correcciones monetarias de la base imponible, podrían abstraerse de su regulación legal respecto de la concreción de las circunstancias que justifican su práctica.

Igualmente, la STC 121/2005, de 10 de mayo dispone en su FJ 5 la admisibilidad de «*una mayor intervención del reglamento en aquellos ingresos “en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas”*», como por ejemplo en las tasas (clase de tributo).

Por lo que conociendo ya tanto el concepto legal de los tributos como su fundamento, y hechas las precisiones en relación a la forma de pago y la reserva de ley, así como habiendo delimitado los tributos respecto de las sanciones. Seguidamente se procede a realizar la importante distinción entre el **carácter sinalagmático** o no de la prestación.

³⁹ El artículo 8 de la LGT desarrolla las materias relativas a la creación de un tributo que, si se atiende al enunciado del citado precepto (“*Reserva de ley tributaria*”), parecería que en todo caso deben regularse por ley. Sin embargo, como expone Alejandro Menéndez Moreno (2020), realmente se trataría de una preferencia de ley para regular los aspectos citados en ese artículo de la LGT. Debiéndose diferenciar entre la reserva de ley recogida a nivel constitucional, y esta otra matización recogida en “*normas con rango legal ordinario, por lo que otra ley posterior de ese mismo rango puede llevar a cabo su deslegalización*”. Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, pp. 81-82.

En primer lugar, cabría entender por relación sinalagmática aquella en la que el “*pago implique una contraprestación o beneficio concreto o inmediato para el contribuyente*” [FJ 3.a) de la STC 63/2019, de 9 de mayo], de modo que “*existe una cierta equivalencia o sinalagma entre el beneficio especial que el ciudadano recibe de una persona pública y la contraprestación que el primero paga a la segunda*” [Antecedente 11.b) de la STC 233/1999, de 16 de diciembre]. Por tanto, existiendo una obligación en la que hay prestaciones a cumplir por ambas partes, pudiendo denotarse como recíprocas o bilaterales o sinalagmáticas; cabe contraponer a estas aquellas otras en las que tan solo haya un obligado a realizar una prestación (obligaciones unilaterales o simples o no sinalagmáticas), para la materia aquí estudiada sería la obligación del obligado tributario al pago de la deuda tributaria, no debiendo la Administración pública realizar ningún gasto o prestación específica en contrapartida⁴⁰.

Atendiendo a la regulación legal, el artículo 2.2.c de la LGT recoge de forma expresa el carácter no sinalagmático de los impuestos, pues son “*exigidos sin contraprestación*”. El obligado tributario no podría esperar jurídicamente una contraprestación directa, concreta o determinada por el pago realizado, iría a un “saco común” del cual no puede esperar su destino a una específica materia.

Por otro lado, el hecho imponible de las tasas vendría constituido por dos tipos de actuaciones, la “*utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local*” y la “*prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario*” (artículo 2.2.a de la LGT. En sentido equivalente lo enuncian los artículos 6 de la LTPP; 7.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas; y 20.1 de la TRLRHL), lo cual denota que el obligado tributario al pago de una tasa sí recibe un cierto beneficio o prestación directamente relacionado al pago de la deuda tributaria que ha de asumir, siendo por tanto una prestación sinalagmática.

En este mismo sentido se expresa la jurisprudencia, *verbi gratia*, la reciente STC 63/2019, de 9 de mayo argumenta en su FJ 3.a) como “*los impuestos se basan fundamentalmente en la capacidad económica, que encuentra reflejo en su hecho imponible, sin que su pago implique una contraprestación o beneficio concreto o inmediato para el contribuyente. Frente a ello, las tasas se basan en el principio de equivalencia, sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad económica, de manera que su hecho imponible encierra un sinalagma*”. Reiterando el carácter sinalagmático de las tasas –no apreciable con esa claridad en otras figuras tributarias- en SSTC anteriores a esta citada, tales como la STC 73/2011, de

⁴⁰ Menéndez Moreno, A. (2018). *Op. Cit.*, p. 75

19 de mayo en su FJ 3; la STC 121/2005, de 10 de mayo en su FJ 5; la STC 233/1999, de 16 de diciembre en su FJ 9; entre otras.

Cabe a su vez señalar, como con algunas diferencias, las tasas comparten en cierto sentido parte de su hecho imponible con los precios públicos, para los cuales se recoge en el artículo 24 LTPP como la “*prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público*”; remarcándose en este precepto, para el caso de los precios públicos, su carácter de contraprestación pecuniaria, dejando claro su naturaleza recíproca, y pudiéndose asimilar esto para el caso de las tasas.

Por otro lado, en relación a las contribuciones especiales, consistiendo su hecho imponible en “*la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos*” (artículo 2.2.b de la LGT. En sentido equivalente lo enuncian los artículos 8.1 de la LOFCA y 28 del TRLRHL), resulta más complicado conocer su carácter sinalagmático o no. Pues como se deduce de las diversas manifestaciones realizadas por Alejandro Menéndez Moreno (2016⁴¹ y 2018⁴²), según la óptica tomada el resultado puede variar. De modo, que si se pone el punto de mira en la actuación administrativa realizada, podría entenderse que tiene un carácter recíproco; pero si por el contrario se centra en el gravamen como respuesta al incremento de valor obtenido por el obligado tributario, considerando a su vez que las prestaciones del obligado y la Administración no serían equivalentes, y que ambas partes no cumplirían “simultáneamente con sus obligaciones”, siendo además que las contribuciones especiales beneficiarían directamente a los obligados tributarios por estas, pero repercutiendo a su vez en beneficio de una colectividad indeterminada de individuos, se acercaría más a la posición de los impuestos, y podría considerarse que no son sinalagmáticos.

No obstante, la postura del Tribunal Constitucional parece aproximarse a la idea sinalagmática para las contribuciones especiales; de este modo, el FJ 5.b) de la STC 63/2019, de 9 de mayo reconoce como tributos “causales” u obedientes a la idea de equivalencia a las tasas, pero también a las contribuciones especiales.

Finalmente, ha de vincularse esta idea del carácter sinalagmático o no de los tributos con las matizaciones realizadas en este apartado para la reserva de ley en materia tributaria, debiéndose recordar el citado FJ 5 de la STC 121/2005, de 10 de mayo. En este

⁴¹ Menéndez Moreno, Alejandro. *Las prestaciones patrimoniales, los tributos y sus clases una clarificación pendiente y necesaria. (y II)*. Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, N° 12, 2016, pp. 13-22

⁴² Menéndez Moreno, A. (2018). *Op. Cit.*, p. 76

sentido, el FJ 9 de la citada STC de 2005, considera a su vez, que siendo relativa la reserva de ley tributaria, en las «*contraprestaciones en las que se [...] evidencia de modo directo e inmediato un carácter sinalagmático, la colaboración del reglamento “puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías”*» [siguiendo la misma línea argumental que en sentencias anteriores como la STC 102/2005, de 20 de abril en su FJ 7; la STC 63/2003, de 27 de marzo en sus FF.JJ. 4 y 7; o la STC 233/1999, de 16 de diciembre en sus FF.JJ. 9 y 18]. Por tanto, podría concluirse la existencia de una mayor flexibilidad para las prestaciones sinalagmáticas en relación a la reserva de ley, siendo cuanto menos clara la mayor posibilidad de intervención del reglamento para las tasas, y adquiriendo un carácter más estricto este principio de reserva de ley para los impuestos.

3.2. Clasificación de los tributos.

Parece correcto señalar las **posibles clasificaciones** que podrían efectuarse en materia tributaria. Así, en primer lugar, atendiendo a la finalidad con la que se crea el tributo, podría hablarse de tributos fiscales o extrafiscales -en este último caso, como ya se señaló, el principio de capacidad económica quedaría matizado por el principio de justicia-. La admisibilidad de esta distinción aparece recogida en la doctrina constitucional, así, el FJ 3.a) de la STC 19/2012, de 15 de febrero asevera como “*el legislador puede configurar el tributo, [...], no sólo para atender a su finalidad recaudatoria o redistributiva, sino que también puede articularlo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales. [...] razón por la cual nada impide el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector [...]*”.

Por tanto, los **tributos fiscales** serían aquellos con finalidad recaudatoria o contributiva, su fin primordial vendría dado por la obtención de los ingresos necesarios para sostener los gastos públicos (artículo 31.1 CE y artículo 2.1 de la LGT).

Por otro lado, resulta de mayor interés y complejidad el pormenorizar en la comprensión de la posible finalidad **extrafiscal** de los tributos, posibilidad -en ocasiones conveniente, pero no indispensable para la existencia de un tributo⁴³- reconocida en el anteriormente citado artículo 2.1 de la LGT, en su apartado segundo. Ha de precisarse, como no estando expresamente reconocida esta finalidad extrafiscal en la Constitución Española, podría encontrar anclaje en diversos preceptos constitucionales, con objeto de asegurar el logro de determinados objetivos de interés público ahí contenidos,

⁴³ Varona Alabern, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, 2009, p. 44

respondiendo a políticas sectoriales distintas de la recaudatoria. En este sentido, el FJ 13 de la STC 37/1987, de 26 de marzo admite, como no estando explícitamente reconocida esta función extrafiscal de los tributos en la CE, esta “*puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados*”.

Asimismo, debe remarcarse que, como tributo extrafiscal, debe perseguir con claridad una finalidad no recaudatoria en el articulado de su ley regulatoria, manifestándose esta finalidad en sus elementos esenciales, en especial en los cuantitativos. De igual modo, persiguiendo el logro de un determinado objetivo constitucional, debe asegurarse el fomento de las conductas acordes a la consecución de ese objetivo; introduciendo mecanismos que minoren la carga tributaria en los supuestos en que el sujeto obligado por el tributo dé cumplimiento a esa conducta o actuación perseguida, e incrementando esa carga en los casos opuestos. Desplazando esta finalidad conductista, de influir en el comportamiento de los individuos, a la meramente recaudatoria.⁴⁴

Por otro lado, la segunda clasificación que podría realizarse, y de hecho es la más común, se desprende del artículo 2.2 de la LGT y se reitera en la Disposición Adicional primera de la misma ley, en el apartado 2 de su segundo punto; distinguiendo entre **tasas**, **contribuciones especiales** e **impuestos**. Esta clasificación no es excluyente de la primera realizada, de hecho, seguidamente se analizará la incidencia de la extrafiscalidad para cada una de estas categorías en su epígrafe correspondiente. Debiéndose recordar en todo caso, que como tributos que son, disfrutan de las notas propias de estos recogidas en los artículos 31.1 CE y 3.1 de la LGT, así como de las características de las prestaciones patrimoniales de carácter público en sí mismas consideradas (pues los tributos son una de las modalidades de estas); de igual modo, se deben traer a colación las matizaciones ya precisadas en esta materia.

3.2.1. *Impuestos.*

El artículo 2.2.c de la LGT califica como impuestos, “*cualquiera que sea su denominación*”, a los “*tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*”.

⁴⁴ *Ibíd.*, pp. 28-31

La capacidad económica gravada por el impuesto, que podría manifestarse en forma de renta, patrimonio o consumo, e integraría el **hecho imponible**, ostentaría, siguiendo la línea expuesta por Alejandro Menéndez Moreno, una dimensión positiva y otra negativa. En cuanto al aspecto positivo, se vería representado por ese gravamen vinculado a “*la obtención de renta, la titularidad de patrimonio, o la adquisición de bienes y servicios para su utilización o consumo*”. Por otro lado, el aspecto negativo aludiría al carácter no sinalagmático del tributo, a esa ausencia de actuación administrativa.⁴⁵

Siguiendo las diferenciaciones realizadas por Juan Martín Queralt *et al.*⁴⁶, se pueden realizar diversas **clasificaciones** para los impuestos, según el punto focal considerado en cada caso. Cabiendo remarcar que las distintas clasificaciones elaboradas se complementan unas con otras, no siendo por tanto excluyentes.

De este modo, podría distinguirse entre impuestos personales y reales -atendiendo a la configuración del hecho imponible-. Los **impuestos personales** son aquellos en los que “*su hecho imponible se describe haciendo referencia a las personas y respecto de una manifestación de capacidad económica de carácter general*”⁴⁷, por lo que el elemento objetivo del hecho imponible del impuesto debería hacer referencia a una persona determinada, siendo por tanto imprescindible la concurrencia de esa persona para que el hecho imponible se produzca por completo y por tanto se genere la obligación de pagar el impuesto. Por otro lado, los **impuestos reales** configuran el hecho imponible refiriéndose a unos determinados bienes, sin necesidad de hacer referencia a un sujeto determinado. Asimismo, debe apreciarse, como hace Alejandro Menéndez Moreno⁴⁸, que los impuestos personales darían una referencia más completa de la capacidad económica gravada; mientras que los reales, al gravar una concreta manifestación de capacidad económica, no permitirían conocer de forma certera e indudable la riqueza de que dispone el sujeto gravado. Pudiendo concluirse por ello que los impuestos personales serían los que cumplirían de forma más fiel el principio de capacidad económica enunciado en el artículo 31.1 CE.

Otra clasificación diferencia entre impuestos subjetivos y objetivos -atendiendo a los elementos configuradores de la cuantificación del impuesto-. Los **impuestos subjetivos** son aquellos en los que las circunstancias personales de los obligados tributarios son tenidas en cuenta a la hora de cuantificar la deuda tributaria que deberían pagar.

⁴⁵ Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 126

⁴⁶ Martín Queralt, J. *et al.* (2019). *Op. Cit.*, pp. 79-83

⁴⁷ Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 128

⁴⁸ *Ibid.*, p. 129

Mientras que en los **impuestos objetivos**, esas circunstancias personales o familiares del obligado tributario no serían tomadas en cuenta para la cuantificación.

Igualmente, cabe diferenciar entre los impuestos periódicos y los instantáneos -atendiendo al aspecto temporal del impuesto-. En los **impuestos periódicos** el hecho imponible tiende a reiterarse o prolongarse en el tiempo, gozando de continuidad, y viéndose por tanto obligado el legislador a fraccionar su pago. Como manifiesta Alejandro Menéndez Moreno⁴⁹, en este caso el legislador se vería obligado a concretar el periodo de tiempo al cual se refiere el gravamen, para tras acotar ese periodo, determinar en qué momento dentro de este se entiende realizado el hecho imponible y por tanto nacida la obligación tributaria, pues sería el momento a partir del cual se produciría el devengo del impuesto -momento que debe diferenciarse del devengo de la deuda, el cual determina la apertura del plazo de liquidación o cuantificación y pago de la correspondiente deuda tributaria (no coinciden)-, siendo ya exigible el pago del impuesto. En contraposición a esto, los **impuestos instantáneos** serían aquellos “*cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado periodo de tiempo*”⁵⁰, por tanto, su dimensión temporal vendría acotada en la propia regulación del impuesto, no teniendo porqué ser de duración “inmediata”, pero sí no prolongarse de forma indefinida. Continuando con lo expuesto en este sentido por Alejandro Menéndez Moreno⁵¹, para los impuestos instantáneos no sería necesario fijar un periodo impositivo, pareciendo suficiente con fijar el devengo del impuesto, así como el ya aludido devengo de la deuda.

Por otro lado, puede también diferenciarse entre los impuestos directos y los indirectos -distinción que autores como D’Amati consideran más útiles desde el punto de vista económico que jurídico⁵²-. Para los **impuestos directos** se establece la obligatoriedad del pago del impuesto a un determinado sujeto, el cual no ostentaría legalmente el derecho a resarcirse del desembolso efectuado repercutiendo dicha cantidad a otro individuo distinto de los obligados tributarios; por tanto, el impuesto sería satisfecho por la persona a la que el legislador quiere someter a gravamen⁵³. Los impuestos directos se considera que son aquellos que recaen sobre la obtención de renta o la titularidad de patrimonio. Por otra parte, los **impuestos indirectos** son aquellos en los el obligado tributario podría repercutir a otro sujeto la cuantía abonada, considerándose como tales los que gravan el consumo.

⁴⁹ *Ibíd.*, pp. 129-130

⁵⁰ Martín Queralt, J. *et al.* (2019). *Op. Cit.*, p. 80

⁵¹ Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 130

⁵² Martín Queralt, J. *et al.* (2019). *Op. Cit.*, p. 81

⁵³ *Ibíd.*, p. 81

Quedaría por analizar la distinción entre **impuestos fiscales y extrafiscales**. Esta clasificación responde a la finalidad con la que se creó el impuesto, y habiendo sido previamente examinada, ahora se debe retomar la remisión realizada en su momento y proceder a estudiar los concretos efectos que la extrafiscalidad muestra en los impuestos. En este sentido, para el impuesto la finalidad extrafiscal supone una relación tal que a mayor éxito de la conducta o resultado perseguido con la instauración de este impuesto, y por tanto mayor logro del objetivo constitucional pretendido, menor sería la recaudación obtenida por él (y viceversa). No obstante, siendo la capacidad económica gravada el objeto del hecho imponible del impuesto, y fundamentándose por tanto en esa capacidad, un exceso en la intensidad del gravamen (con objeto de cumplir el fin extrafiscal) podría opacar esas manifestaciones de riqueza del contribuyente en que se basa el hecho imponible, generándose una importante controversia dogmática. Por tanto, para poder adecuar de forma efectiva esa finalidad extrafiscal, no se debería plasmar la extrafiscalidad tan solo en el hecho imponible, sino también en la base imponible y en la cuota tributaria (garantizando así el objetivo perseguido, por introducir la posibilidad de modificar el gravamen en conexión con la conducta efectivamente realizada).⁵⁴

Finalmente, cabe añadir una última clasificación, y es que según la forma en que se fije el tipo de gravamen del impuesto, atendiendo a la relación existente entre este y la cuantía de la base liquidable⁵⁵, se puede distinguir entre impuestos progresivos, proporcionales y regresivos. Los **impuestos progresivos** son aquellos en los que al incrementar la cuantía de la base aumenta el tipo de gravamen a aplicar, incrementándose más que proporcionalmente la cuota del impuesto; en este sentido se expresa el FJ 7 de la STC 45/1989, de 20 de febrero, al disponer que “*el incremento de la base imponible [...] llevará necesariamente a la aplicación de mayores tipos, de tal modo que la cuota resultante será mayor*”. Cabe a su vez precisar, como lo hacen Juan Martín Queralt *et al.*, la importante diferencia entre la progresividad formal del tipo de gravamen y la efectiva progresividad del tributo, pues “*aunque la progresividad de la tarifa o escala de tipos coadyuve a que el tributo sea progresivo (y, en consecuencia, a que lo sea el sistema tributario en su conjunto), no es condición necesaria ni suficiente para lograr el principio de progresividad*”, siendo para esto también determinante “*su estructura global y la medida en que refleja a lo largo de ella las exigencias de la justicia tributaria, contribuyendo así a la redistribución*”⁵⁶. Asimismo, cabe señalar cómo para el óptimo funcionamiento de los impuestos progresivos, estos han de

⁵⁴ Varona Alabern, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, 2009, pp. 31-33

⁵⁵ Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 172

⁵⁶ Martín Queralt, J. *et al.* (2019). *Op. Cit.*, p. 269

operar sobre la totalidad de la manifestación de capacidad económica gravada, siendo por ello que los impuestos progresivos suelen ser a su vez personales. Por otro lado, en los **impuestos proporcionales** el tipo de gravamen sería independiente de la variación en la dimensión o magnitud de la base, manteniéndose constante pese a esta. Como indica Alejandro Menéndez Moreno⁵⁷, el tipo impositivo proporcional sería el más adecuado para gravar los impuestos cuyo objeto es el consumo, pues la adquisición de bienes y servicios no es siempre un fiel indicativo de la riqueza que posee el agente consumidor. De este modo, quedarían por analizar los **impuestos regresivos**, que como parece lógico, implicarían la idea contraria a la expuesta para los impuestos progresivos -a mayor base liquidable menor tipo de gravamen, reflejando la cuota una proporción sobre la base menor que la correspondiente a niveles inferiores de esta⁵⁸ -. No obstante, teniendo en cuenta el principio de progresividad aplicable a los tributos, y por tanto a los impuestos, parece congruente concluir la inadmisibilidad de impuestos regresivos; sin embargo, se debe matizar esta cuestión, pues como precisa la STC 19/2012, de 15 de febrero en su FJ 4.b), *“la regresividad de una norma tributaria debe apreciarse en términos globales y no en relación con un precepto aislado”*, de modo que *«el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor “en el conjunto del sistema tributario”»*.

3.2.2. Tasas.

El artículo 2.2.a de la LGT califica como tasas, *“cualquiera que sea su denominación”*, a los *“tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”*. Concepto contemplado a su vez en los artículos 6 de la LTP, 7 de la LOFCA y 20 del TRLRHL. Este artículo del TRLRHL recoge además, en sus apartados 3 y 4, sendas listas ejemplificativas -no son listas cerradas- de los supuestos de hecho considerados en todo caso como susceptibles de ser gravados como tasas por parte de las entidades locales, previendo en su artículo 21 los supuestos de no sujeción y exención a la exigencia de tasas. Igualmente, el artículo 13 de la LTP recoge un listado de supuestos vinculados a la

⁵⁷ Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 172

⁵⁸ Idea opuesta a la establecida por Juan Martín Queralt *et al.* (2019) para las alícuotas progresivas. Martín Queralt, J. *et al.* (2019). *Op. Cit.*, p. 268

prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, en los cuales podría establecerse una tasa.

Como puede apreciarse de la definición trascrita del artículo 2.2.a de la LGT, el **hecho imponible** de las tasas vendría conformado por dos posibles supuestos diferenciados, es por cuanto esa diferencia, que serán analizados por separado.

En primer lugar, hace referencia a la **“utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público”**. Haciéndose necesario conocer qué se entiende por **dominio público**, el artículo 132.2 CE reconoce como *“bienes de dominio público estatal los que determine la ley y, en todo caso, la zona marítimo-terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental”*. Asimismo, el artículo 339 CC⁵⁹ recoge un listado de bienes considerados de dominio público, al igual que hace el artículo 407 CC en relación con las aguas. A falta de mayores precisiones, el criterio de la afectación determinaría cuándo una cosa en sentido jurídico-civil pasa a quedar sujeta al régimen jurídico-público, dirigiendo esa cosa en sentido jurídico-civil a un concreto destino público, aludiendo a una idea de vinculación⁶⁰; en este sentido se expresa el artículo 65 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas al disponer que *“la afectación determina la vinculación de los bienes y derechos a un uso general o a un servicio público, y su consiguiente integración en el dominio público”*. Por otro lado, respecto del concepto de **utilización privativa**, el artículo 85.3 de la LPAP la define como aquel uso privativo que *“determina la ocupación de una porción del dominio público, de modo que se limita o excluye la utilización del mismo por otros interesados”*. Por su parte, este mismo artículo de la LPAP define en su apartado segundo cuándo un uso implicaría **aprovechamiento especial** del dominio público, siendo aquel en que *“sin impedir el uso común, supone la concurrencia de circunstancias tales como la peligrosidad o intensidad del mismo, preferencia en casos de escasez, la obtención de una rentabilidad singular u otras semejantes, que determinan un exceso de utilización sobre el uso que corresponde a todos o un menoscabo de éste”*. De este modo, para ejercer un aprovechamiento especial sobre el dominio público se requerirá una autorización administrativa; mientras que si se pretende un uso privativo se haría necesaria una concesión administrativa (respectivamente, apartados 2 y 3 del artículo 86 de la LPAP);

⁵⁹ Artículo 339 CC: *“Son bienes de dominio público:*

1.º Los destinados al uso público, como los caminos, canales, ríos, torrentes, puertos y puentes construidos por el Estado, las riberas, playas, radas y otros análogos.

2.º Los que pertenecen privativamente al Estado, sin ser de uso común, y están destinados a algún servicio público o al fomento de la riqueza nacional, como las murallas, fortalezas y demás obras de defensa del territorio, y las minas, mientras que no se otorgue su concesión.”

⁶⁰ Parejo Alfonso, Luciano. *Dominio público: un ensayo de reconstrucción de su teoría general. Revista de Administración Pública, (100-102)*. CEPC - Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1983, p. 2418

pues como dispone el artículo 84.1 de la LPAP: “Nadie puede, sin título que lo autorice otorgado por la autoridad competente, ocupar bienes de dominio público o utilizarlos en forma que exceda el derecho de uso que, en su caso, corresponde a todos”.

En segundo lugar, se debe analizar el otro supuesto que podría conformar el hecho imponible de una tasa, esto es, “**la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario**”; precisándose que tales servicios o actividades no deberían ser de “solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios”, o en su caso prestados o realizados por el sector privado -supuestos alternativos-. Por tanto, se estaría ante una tasa si la actuación administrativa fuese obligatoria o coactiva, pese a que el servicio fuese prestado por el sector privado; debiendo prestarse en todo caso por un ente público si la solicitud de esa actuación administrativa por el obligado fuese de carácter voluntario (actuando el Ente público en una suerte de monopolio, legal o *de facto*).

De este modo, se debe comenzar señalando que “**la prestación de servicios y la realización de actividades, en régimen de Derecho público, presenta ciertas diferencias, ya que no toda actividad administrativa implica, necesariamente, la prestación de un servicio público**”⁶¹. No siendo por tanto un único hecho, sino dos diferenciados, debiendo recordar que “*la actividad administrativa se manifiesta en formas múltiples, así que es un error identificarla sólo con el acto[...], entendido como declaración de voluntad formal de la Administración, sin carácter normativo, en ejercicio de sus potestades*”⁶². Además, esa actuación en régimen de **derecho público** supondría la concurrencia de los poderes exorbitantes o extraordinarios mencionados en el apartado 2.1, dotando de presunción *iuris tantum* de legalidad y de auto ejecutividad al ente acreedor; derechos que no tendrían las empresas privadas que prestasen esos servicios o realizasen esas actividades, pero sí aquellas otras en que esa prestación se realizase mediante personificación privada o gestión indirecta (concesión administrativa), al ser considerada en esos casos como prestación patrimonial de carácter público no tributario (artículo 20.6 del TRLRHL)⁶³.

Por otro lado, el artículo 20.2 del TRLRHL precisa cuándo se entiende que la actividad administrativa o el servicio **afectan o se refieren** al sujeto pasivo de la tasa, vinculando esa afectación o referencia al supuesto en que “*haya sido motivado directa o indirectamente por este en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden*

⁶¹ Martín Fernández, Javier. *Tasas y precios en la hacienda local: la experiencia española*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2013, p. 101

⁶² Rivero Ortega, Ricardo. *Derecho administrativo*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, p. 145 y 147

⁶³ Menéndez Moreno, A. (2018). *Op. Cit.*, p. 60

urbanístico, o cualesquiera otras". En este sentido, como expresa Javier Martín Fernández⁶⁴, sería realmente irrelevante que el sujeto pasivo hubiese solicitado o no la prestación del servicio o la realización de la actividad administrativa, esto pese a que el concepto legal de la tasa hable de "solicitud", pues lo realmente determinante sería que efectivamente se hubiese llevado a cabo esa actuación administrativa derivado de la conducta del obligado tributario, que no tiene porqué ser expresa. En esta misma línea, el "beneficio" obtenido por el sujeto pasivo de la tasa, derivado de esa actuación, ha de ser **particular**, siendo un beneficio más intenso que el obtenido para el resto de sujetos por esa actuación; no beneficiando por tanto a todos por igual, sino a un individuo en concreto⁶⁵.

Seguidamente, cabe continuar con esa reciente referencia a la **solicitud**, por cuanto se debe analizar la actuación administrativa coactivamente impuesta en este sentido. Con relación a lo cual, los artículos 20.1.B.a del TRLRHL y 7.1.a de la LOFCA precisan dos supuestos en que la solicitud o recepción por el sujeto pasivo se entiende obligada, siendo estos cuando "*venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias*" o "*los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante*". En este mismo sentido se expresa el FJ 3.b) de la STC 185/1995, de 14 de diciembre al determinar que "*deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también [...], cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social*", debiéndose analizar cada caso concreto. De igual modo, en su FJ 3.c) precisa que en los supuestos de "monopolios públicos" también podría apreciarse un cierto grado de coactividad, pues "*aunque los servicios o las actividades no sean obligatorias, ni imprescindibles, lo cierto es que si sólo son los Entes públicos quienes los prestan, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación*". Por otra parte, esa referencia disyuntiva a la concurrencia del **sector privado** (en el ámbito territorial del ente público que tiene la competencia para la prestación del servicio o la realización de la actividad), como ya se ha reiterado, implicaría en cierto sentido un monopolio del Ente público, que no debiendo ser necesariamente legal, puede serlo también de hecho -por la ausencia de empresas privadas que presten el servicio o realicen la actividad concreta-; esta última circunstancia podría dotar de cierta inseguridad al establecimiento de una tasa, pues cuando una actuación de recepción o solicitud voluntaria fuese prestada de hecho por el sector público en su totalidad, pero posteriormente entrase una empresa privada a realizar a su vez tal actuación, se produciría de forma inmediata una

⁶⁴ Martín Fernández, J. (2013). *Op. Cit.*, p. 103

⁶⁵ *Ibíd.*, p. 103

coincidencia absoluta entre el hecho imponible inicialmente previsto para las tasas con el propio de los precios públicos (primando el segundo sobre la tasa en principio fijada).

Hechas estas precisiones, deben clasificarse los tipos de tasas existentes, siendo la **clasificación** más importante la que atiende al Ente público que las establece. Las tasas en el ámbito **estatal** se regulen principalmente en la LTPP; mientras que a nivel **autonómico** destaca el artículo 7 de la LOFCA, y en el marco **local** los artículos 20 a 27 del TRLRHL.

Dicho lo cual, debe señalarse, como debido al empleo de la conjugación “*podrán*” en su regulación, puede concluirse el **carácter potestativo del establecimiento** de una tasa. Asimismo, con relación a su régimen jurídico, el **sujeto pasivo** de las tasas sería el beneficiario de la actuación administrativa que las fundamenta, más concretamente “*las personas físicas o jurídicas beneficiarias de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público o a quienes afecten o beneficien, personalmente o en sus bienes, los servicios o actividades públicos que constituyen su hecho imponible*” (artículo 16.1 LTPP -en sentido equivalente se expresa el artículo 23.1 del TRLRHL-). Por otra parte, el **devengo** de la tasa (su exigibilidad) tiene lugar para el primer supuesto del hecho imponible con la concesión del uso privativo o el aprovechamiento especial del dominio público, mientras que para la prestación de servicios o la realización de la actividad se produce cuando estas se inicien (pudiéndose exigir depósito previo); igualmente, la exigibilidad del pago de la tasa podría darse cuando la solicitud que incoa la actuación o el expediente sea presentado (no realizándose o tramitándose ese expediente o actuación a menos que el pago de la tasa ya haya sido abonado de forma previa) -artículos 15.1 de la LTPP y 26.1 del TRLRHL-. En conexión con esto, como manifiesta Javier Martín Fernández⁶⁶, existiendo la posibilidad de que el devengo se establezca *a priori* y por tanto se grave a un sujeto que todavía no se ha visto beneficiado por la actuación administrativa, la cual finalmente podría no llegar a producirse; adquiere especial importancia la previsión recogida en el artículo 26.3 del TRLRHL, en cuanto prevé la devolución del importe abonado por la falta de realización de la actuación administrativa debida (por causas no imputables al sujeto pasivo). Asimismo, para los casos en que la tasa tenga un devengo periódico y haya sido “*notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula*”, se prevé la posibilidad de que se notifiquen «*colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante anuncios en el “Boletín Oficial del Estado”*» (artículo 15.2 de la LTPP) -una vez efectuada la primera liquidación mediante notificación personal e individual (“dándose por enterado”), para las demás es suficiente con que se publique “para todos” en el BOE-. De igual modo, para las Corporaciones locales se añade en el artículo 26.2 del TRLRHL, que

⁶⁶ *Ibíd.*, p. 137

estando determinado en la correspondiente ordenanza fiscal -manifestación de la mayor flexibilidad del principio de reserva de ley para las tasas, en cuanto encierran un sinalagma- el carácter periódico del devengo, este “*tendrá lugar el 1 de enero de cada año y el período impositivo comprenderá el año natural, salvo en los supuestos de inicio o cese en la utilización privativa, el aprovechamiento especial o el uso del servicio o actividad, en cuyo caso el período impositivo se ajustará a esa circunstancia con el consiguiente prorrateo de la cuota, en los términos que se establezcan en la correspondiente ordenanza fiscal*”.

En otro orden de cosas, adquiere especial interés la **cuantificación** de la tasa, siendo necesario diferenciar entre un supuesto y otro del hecho imponible. Debiendo anticiparse que el fundamento de la tasa en el primer supuesto sería el principio de beneficio; mientras que para el segundo se encuentra en el principio de provocación de costes a la Administración⁶⁷.

De este modo, para el primero de los supuestos (“*utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público*”), su importe “*se fijará tomando como referencia el **valor de mercado** correspondiente o el de la **utilidad derivada** de aquélla*” (artículo 19.1 de la LTPP). Ha de llamarse la atención sobre el supuesto especial fijado en relación a la cuota tributaria de las tasas para el ámbito de las Corporaciones locales, pues si la utilización privativa o el aprovechamiento especial llevan aparejadas “*la destrucción o deterioro del dominio público local*”, el beneficiario de ese uso o aprovechamiento deberá, además de pagar la tasa correspondiente, reintegrar el “*coste total de los respectivos gastos de reconstrucción o reparación*”, teniendo que depositar de forma previa el importe a que ascienden; igualmente, para el caso en que los daños fuesen irreparables, la indemnización ascendería a “*cuantía igual al valor de los bienes destruidos o el importe del deterioro de los dañados*”, no pudiendo ser condonados ni el reintegro ni esta indemnización (artículo 24.5 del TRLRHL). En un sentido similar se expresa el artículo 20.2 de la LTPP, haciendo referencia a que esa destrucción o deterioro alude a uno no previsto en la memoria económico-financiera que debe acompañar al establecimiento de toda tasa, por lo que cabe entender que es superior a “lo normal” o previsible. Vendría a ser “*una previsión que trata de recordar que la causación de un daño supone la obligación de repararlo*”⁶⁸, constituyendo un hecho separado del que fundamenta la tasa; podría equipararse en cierto modo a una suerte de responsabilidad extracontractual.

⁶⁷ Varona Alabern, J. E. (2009). *Op. Cit.*, p. 34

⁶⁸ Martín Fernández, J. (2013). *Op. Cit.*, p. 123

En conexión con estas cuestiones, como expone Alejandro Menéndez Moreno⁶⁹, es importante apreciar que para concretar el valor de los bienes de **dominio público de titularidad exclusiva del sector público** (están monopolizados), se debería acudir al fijado en el procedimiento de licitación pública realizado al efecto -“*Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación*” (artículo 24.1.b del TRLRHL)-; así como apreciar la importancia que adquiriría reseñar la diferencia existente entre los bienes de dominio público y las **res comunes omnium**. En este sentido, para las *res communes omnium* el Ente público sería un mero gestor de su mejor utilización, y por tanto, más que de una utilización del dominio público, se trataría de la prestación de un servicio por la administración, consistente en la adjudicación o seguimiento de las licencias o autorizaciones otorgadas para el adecuado uso o gestión de estas *res*, debiéndose por tanto atender al coste de ese servicio.

Por otra parte, en relación con el segundo de los supuestos en que se subdivide el hecho imponible de las tasas (“*prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho [...]*”), su importe no podría “*exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida*” (artículos 19.2 de la LTPP y 24.2 primer inciso del TRLRHL). Tomando en cuenta, para fijar este importe, “*los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad [...] con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan*” (artículos 19.3 de la LTPP y 24.2 segundo inciso del TRLRHL -este último precepto puntualiza que el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad se calcularán de acuerdo con el presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente-). De esta manera, cuando el servicio o actividad fuesen obligatorios y prestados de manera única por el sector público, la cuantificación de la tasa no podría exceder del coste que le haya supuesto al Ente público prestar o realizar esa actuación, pues en caso contrario se le estaría imponiendo una carga jurídica y racionalmente injustificada⁷⁰ al sujeto pasivo de la misma. No obstante, se debe tener en cuenta, que admitiendo la posibilidad de que a falta de conocimiento del *quantum* concreto al que asciende el coste real se utilice una previsión del mismo, podría darse el caso en que esa previsión fuese en la práctica superior al coste efectivo, gravando en consecuencia ese servicio o actividad en mayor cuantía del gasto que ha supuesto para la Administración su prestación o

⁶⁹ Menéndez Moreno, Alejandro. *Los impuestos y las tasas algunas conclusiones e interrogantes respecto de su regulación actual*. Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, N° 14, 2016b, pp. 11-22

⁷⁰ *Ibíd.*, pp. 11-22

realización⁷¹. Por otro lado, si la solicitud o recepción del servicio o actividad fuese voluntaria, o estos fuesen también prestados por el sector privado, para fijar el *quantum* se atendería al valor de mercado, el cual podría ser razonablemente superior al coste del servicio o actividad, esto con objeto de evitar dañar la libre competencia en la prestación de ese servicio -si el sector público no debiera atenerse al precio del mercado, con la mayor financiación y posibilidades de que este dispone, el sector privado podría ver considerablemente minoradas sus posibilidades de mantenerse en ese mercado prestando ese servicio o actividad-; además, el respeto a ese precio fijado por el mercado devendría en una óptima preservación del interés público desde la perspectiva del gasto, por el deber constitucional a que está sometido el Ente público de responder a los criterios de eficiencia y economía en la programación y ejecución que realice del gasto público (artículo 31.2 CE)⁷².

En conexión con la cuantificación de las tasas, se aprecia una modulación en estas del **principio de capacidad económica** (debe ser respetado como modalidad de tributos que son). Centrándose en cubrir el coste del servicio o la actividad (artículo 7 de la LTPP⁷³), este principio de equivalencia relega a un segundo plano la atención a la capacidad económica del sujeto pasivo de la tasa, tan solo considerándose este principio de capacidad económica “*cuando lo permitan las características del tributo*” (artículo 8 de la LTPP, y en términos similares el artículo 7.4 de la LOFCA); en un sentido más laxo parece expresarse el artículo 24.4 del TRLRHL, que meramente reconoce como una posibilidad la contemplación de los “*criterios genéricos de capacidad económica*”. Asimismo, en el sentido del artículo 18 de la LTPP, no se contemplaría mayor exención o bonificación que esa atención a la capacidad económica cuando las circunstancias del tributo así lo consintieran, pudiendo llegar a darse por ello, casos gravados por tasas en los que no se atiende a la riqueza de que dispone el individuo sujeto al pago de la tasa, no modulando el importe a abonar en función de esa capacidad económica de que disponga. No obstante, el Tribunal Supremo, en el FJ 2 de su sentencia 8027/2002, de 30 de noviembre entiende que es por la “*necesaria existencia de una actividad administrativa en el presupuesto de hecho de la tasa la que coloca en ella, en una posición claramente secundaria, el principio de capacidad económica, habida cuenta que, también a diferencia del impuesto, la prestación tributaria no se satisface porque se realice un hecho que manifieste mayor o menor capacidad económica, sino porque, [...], se recibe*”

⁷¹ Martín Fernández, J. (2013). *Op. Cit.*, p. 126

⁷² Menéndez Moreno, A. (2016b). *Op. Cit.*, pp. 11-22

⁷³ Artículo 7 de la LTPP: “*Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible*”

un servicio de la Administración”, relegándose en conclusión este principio, y cumpliéndose en su caso con menor intensidad.

Por último, se debe analizar el alcance de los **finés extrafiscales** en las tasas, retomando la remisión realizada en su momento. Siguiendo a Juan Enrique Varona Alabern, para el **primer supuesto** del hecho imponible de las tasas, cuando la utilización privativa o el aprovechamiento especial se valore a precio de mercado, es claro que en la formación de ese precio se conjugan una amalgama de criterios diversos, entre los que podría adquirir especial relevancia los extrafiscales, habida cuenta de que al no existir realmente un mercado para los bienes de dominio público, podrían cuantificarse “*determinados factores según la mayor o menor sensibilidad social que despierten*”⁷⁴. Asimismo, si por el contrario se utiliza el criterio de la utilidad derivada de ese uso o aprovechamiento, al ser este un concepto indeterminado el margen para introducir fines extrafiscales se ampliaría, debiendo no obstante aplicar la posibilidad de introducir estos aspectos extrafiscales “*con sentido de equilibrio y exquisito respeto al principio de proporcionalidad*”⁷⁵. Igualmente, en estos supuestos podría vislumbrarse una cierta correlación negativa entre los fines extrafiscales y los fiscales, pues si al introducir un fin extrafiscal en el establecimiento de esa tasa -reduciendo quizás el umbral de intensidad necesario para considerar especial el aprovechamiento del dominio público- la recaudación aumenta, implicaría que el fin fiscal se está viendo gratamente cumplido, no así como el extrafiscal, pues el incremento de ingresos públicos por esa tasa significaría que la conducta que se pretendió desalentar al fijar esa tasa no está siendo reducida. Por otro lado, para el **segundo de los supuestos** del hecho imponible de las tasas, se encuentra una intensa finalidad fiscal, pues en estos supuestos la tasa se establece para financiar el coste del servicio o actividad (que será normalmente extrafiscal. Sin que pueda asociarse *per se* ese carácter a la tasa que sufraga esa actuación). No obstante, ese carácter genuinamente fiscal podría ostentar ciertos matices extrafiscales mediante el establecimiento de beneficios fiscales, así como modulando la cuantificación de su importe en función de los objetivos constitucionales perseguidos, siendo más útil a estos efectos de variar el importe de la tasa -por ser un concepto indeterminado- el concepto del valor de la prestación recibida.⁷⁶

⁷⁴Varona Alabern, J. E. (2009). *Op. Cit.*, p. 34

⁷⁵ *Ibíd.*, p. 35

⁷⁶ *Ibíd.*, pp. 34-37

3.2.3. Contribuciones especiales.

El artículo 2.2.b de la LGT califica como contribuciones especiales, “*cualquiera que sea su denominación*”, a los “*tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos*”. Concepto contemplado a su vez en los artículos 8.1 de la LOFCA y 28 del TRLRHL.

En primer lugar, se debe precisar que las contribuciones especiales podrían considerarse una **figura tributaria intermedia** entre las otras dos (impuestos y tasas). Asimilándose a la tasa en la existencia de una actuación administrativa (“*la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos*”), se aproxima al impuesto en la idea de gravar una manifestación de capacidad económica, atendiendo a la riqueza del obligado tributario en cuanto se centra en el “*aumento de valor de sus bienes*”. Es esta doble perspectiva (acercando posturas a las tasas o a los impuestos) lo que podría hacer dudar acerca del carácter sinalagmático o no sinalagmático de las contribuciones especiales; aunque como ya se indicó, el Tribunal Constitucional parece decantarse por su reciprocidad, apreciación manifestada en su reciente sentencia 63/2019, de 9 de mayo.

Por otro lado, se han de señalar las diversas **diferencias existentes entre las tasas y las contribuciones especiales**. De este modo, se observa cómo el gasto efectuado por la administración sería para las contribuciones especiales de inversión, mientras que para las tasas sería un gasto corriente⁷⁷. Por otro lado, mientras que en las tasas el gasto público sería divisible, pues tiene unos destinatarios concretos y específicos; en las contribuciones especiales nos encontraríamos con un gasto público en parte divisible y en parte indivisible, divisible por cuanto tiene unos beneficiarios concretos (aquellos que ven incrementado el valor de sus bienes), e indivisible en cuanto la actuación administrativa también redunda en un potencial beneficio para una colectividad indeterminada de individuos⁷⁸.

A pesar de esto, debe apuntarse la posible **compatibilidad entre tasas y contribuciones especiales**; de forma que pudiendo exigirse el pago de una contribución especial por el establecimiento o ampliación de un servicio público, cabría a su vez la eventualidad de fijar una tasa por la prestación de ese servicio (artículo 22 de la TRLRHL).

⁷⁷ Menéndez Moreno, A. (2018). *Op. Cit.*, p. 67

⁷⁸ Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 133

Por otro lado, parece a su vez conveniente analizar, siguiendo las precisiones realizadas por Alejandro Menéndez Moreno⁷⁹, la **validez u oportunidad de las contribuciones especiales**. Pues como bien indica, resulta en ocasiones complicado verificar el efectivo incremento de valor que el obligado tributario obtendría en sus bienes, así como si en la práctica se ha visto beneficiado realmente o lo ha sido en la proporción supuesta por el Ente público. De igual modo, al gravar el “*aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas*”, podría coincidir con la capacidad económica en que se fundamentan los impuestos que gravan la transmisión de esos bienes, así como con los que gravan su propiedad, dando lugar a una suerte de “doble tributación”.

En otro orden de cosas, la principal **clasificación** que podría hacerse de las contribuciones especiales es aquella que las diferencia en estatales, autonómicas y locales. La posibilidad de fijar **contribuciones especiales de ámbito estatal** se podría hallar en los artículos 19.2 y 20 de la Ley 37/2015, de 29 de septiembre, de carreteras; así como en el artículo 114 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas. Por otro lado, se desprende la posibilidad de crear **contribuciones especiales de ámbito autonómico** de su previsión en el artículo 8 de la LOFCA, y a nivel constitucional en el artículo 157.1.b CE. Igualmente, la regulación de las **contribuciones especiales establecidas por las Corporaciones Locales** se detalla en los artículos 28 a 37 del TRLRHL.⁸⁰

En relación con esto último dicho, de la clasificación realizada se podría inferir la **mayor importancia de las contribuciones especiales locales** por la regulación más detallada que ostentan, así como del hecho de que el gasto público efectuado por “*las demás administraciones, y especialmente la del Estado, tienen sobre todo [...] unos destinatarios indeterminados, que resaltan el carácter indivisible del gasto público invertido [...]*”⁸¹, pareciendo a su vez desaconsejable que los directamente beneficiados deban sufragar la enorme cuantía a la que asciende el gasto efectuado por esas otras administraciones⁸².

Por otra parte, se debe analizar sucintamente el régimen jurídico de esta modalidad de tributo centrándose en la regulación del ámbito local, por las razones que se acaban de señalar. En primer lugar, debe precisarse como, en todo caso, el **establecimiento** de una contribución especial es **potestativo** y no obligatorio, como refleja el empleo en su

⁷⁹ *Ibíd.*, p. 134

⁸⁰ Martín Queralt, J. *et al.* (2019). *Op. Cit.*, p. 98

⁸¹ Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 135

⁸² *Ibíd.*, p. 135

regulación de la conjugación “*podrán*”. Por otro lado, el artículo 29 del TRLRHL recoge el listado de las obras y servicios públicos que tienen la consideración de locales, por cuya realización se legitima el gravamen a los **sujetos pasivos especialmente beneficiados** por ese gasto público de inversión (artículo 30.1 del TRLRHL. Remarcando en su segundo punto algunos supuestos donde fija quiénes considera que son esas personas especialmente beneficiadas), los cuales se repartirán el abono del importe de la base imponible de la contribución especial (artículo 32 del TRLRHL). Se exige la concurrencia de ese nexo de causalidad directo entre la actuación administrativa realizada y el beneficio especialmente obtenido por el sujeto pasivo.

Igualmente, en relación a la **cuantificación** del importe a sufragar por el sujeto pasivo, se vincula al **coste** de la obra o el establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Administración pública (artículo 8.2 de la LOFCA y artículo 31 del TRLRHL). No pudiendo superar el límite marcado por ese coste, en el ámbito local se especifica otro límite adicional en el apartado primero del aludido artículo 31 del TRLRHL, fijándose un máximo del “*90 por ciento del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios*”, dependiendo la variación de esa gradación susceptible de gravamen del concreto beneficio alcanzado por el obligado tributario, lo cual, como ha sido ya señalado, puede ser complicado y cuestionable. Así, como razona el FJ 12 de la STC 233/1999, de 16 de diciembre, para decidir el porcentaje del coste a asumir por los sujetos pasivos, dentro del límite legalmente marcado, se deben “*ponderar en cada caso concreto los intereses públicos y privados concurrentes*”, debido a que para las contribuciones especiales, la ley pretende que “*los sujetos pasivos satisfagan únicamente una parte del coste, dado que se parte del hecho[...]de que, en todo caso, una porción de los beneficios generados por la construcción de las obras o servicios repercute en la colectividad*”. De esta manera, ese límite adicional no se considera inconstitucional, reconociendo esta STC de 1999 en el mismo FJ 12, que “*la L.H.L. podía haber establecido un porcentaje distinto al 90 por ciento, pero, [...], esta es una decisión que toca exclusivamente al legislador*”.

Con respecto a su **devengo**, este tiene lugar “*en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse*”, devengándose “*desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de la obra*” para el caso de que las obras fuesen fraccionables (artículo 33.1 del TRLRHL). Igualmente, se ha de señalar como el artículo 33 del TRLRHL precisa en su apartado segundo que en el supuesto en que ya estuviese “*aprobado el acuerdo concreto de imposición y ordenación, la entidad local podrá exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales en función del importe del coste previsto para el año siguiente*”; no pudiendo exigir “*el anticipo de una*

nueva anualidad sin que hayan sido ejecutadas las obras para las cuales se exigió el correspondiente anticipo”, por lo tanto, se establece ese límite a la posibilidad de fijar anticipos con objeto de evitar un posible abuso en el recurso al mismo. A su vez, se establece otra salvaguarda a los pagos anticipados, pues habiendo “*sido efectuados por personas que no tienen la condición de sujetos pasivos en la fecha del devengo del tributo o bien excedieran de la cuota individual definitiva que les corresponda, el ayuntamiento practicará de oficio la pertinente devolución*” (artículo 33.5 del TRLRHL), dando esto también muestra de la importancia de fijar la fecha del devengo del impuesto para poder así precisar de forma correcta quién es el sujeto obligado al pago de la contribución especial.

De igual modo, debe remarcarse cómo, en conexión con los mencionados pagos anticipados del artículo 33.2 del TRLRHL, la STC 233/1999, de 16 de diciembre, salvó en su FJ 14 su supuesta inconstitucionalidad por contradecir al principio de capacidad económica. Motivando esto en primer lugar porque “*el pago anticipado se exige de quien habrá de ser el sujeto pasivo del tributo, ya que, [...] aquél sólo puede reclamarse una vez que se ha aprobado el acuerdo concreto de imposición [...] así como el de ordenación*”, y finalmente, porque “*aunque quien figurase como sujeto pasivo en el acuerdo concreto de ordenación [...] transmitiera los derechos sobre los bienes o explotaciones que motivan la imposición antes de que se produjera el devengo del tributo, es evidente que en un buen número de ocasiones la mera iniciación y el desarrollo de las obras o servicios provocan un aumento del valor -y, por ende, una capacidad económica susceptible de gravamen- en los bienes o explotaciones transmitidos*”. Por lo que, al considerar que esos anticipos son abonados por quien en su caso sería el sujeto pasivo de la contribución especial, y entendiendo que el mero inicio de la obra o servicio ya devendría en un incremento de valor de los bienes del obligado –mostrando una mayor riqueza o capacidad económica a ser gravada-, el Tribunal Constitucional considera acorde a la Constitución Española este precepto del TRLRHL, validando la admisibilidad de estos anticipos.

En otro orden de cosas, debe a su vez establecerse *prima facie* la **afectación** de lo recaudado a la financiación de la obra o del servicio legitimadores del establecimiento de la correspondiente contribución especial (artículo 29.3 del TRLRHL). Fijándose esto para el ámbito local, la reiterada STC 233/1999, de 16 de diciembre, en conexión con los pagos anticipados, reafirma en su FJ 14 el hecho de que hallándose ante un tributo afectado, su fin exclusivo se orientaría a “*sufragar el coste de la obra pública o del servicio público, de tal manera que su exacción anticipada subviene precisamente a la más pronta ejecución de la obra y servicios públicos ya aprobados*”.

Finalmente, se debe retomar la remisión realizada y analizar la influencia que la **extrafiscalidad** depara a las contribuciones especiales. En este sentido, estando la contribución especial vinculada a un gasto de inversión, el margen para los fines extrafiscales es pequeño, pues lo primordial es la finalidad recaudatoria para sufragar la

actuación administrativa realizada en este contexto, hasta el punto de conectar su cuantificación con el coste asumido por el Ente público. Sin embargo, cabe apreciar como una mayor recaudación derivaría en un mayor gasto público, y en consecuencia puede entenderse que se estaría cubriendo una necesidad colectiva de mayor envergadura con esa obra o servicio público -que por su carácter permanente y estable en mayor o menor medida redundaría también en beneficio de la colectividad-. Asimismo, como también precisa Juan Enrique Varona Alabern, en el supuesto de pretender evitar las conductas que propician el desarrollo de una obra pública, podría aplicarse el límite adicional de la base imponible de la contribución en su extremo superior, recurriendo a uno inferior en el supuesto de que las conductas vinculadas fuesen más convenientes. No obstante, pese a estos matices, puede concluirse la dificultad de introducir fines extrafiscales en las contribuciones especiales, que por su estricta regulación y afectación a sufragar un coste, dejan poco margen de actuación.⁸³

4. LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIAS.

En el **apartado segundo de la Disposición Adicional Primera de la LGT**, se encuentran inicialmente contempladas las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. De este modo, el párrafo tercero del citado precepto entiende por estas *“las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general”* -serían las prestaciones patrimoniales de carácter público que no tuviesen el carácter de tributarias-. Asimismo, los párrafos cuarto y quinto del propio apartado segundo (de la reiterada Disposición), contemplan una delimitación legal del concepto de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, esto es, son *“aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta”* (párrafo cuarto). De forma más específica, se entiende por estas *“aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado”* (párrafo quinto).

Dicho lo cual, debe recordarse que, como modalidad de prestación patrimonial de carácter público que son, reúnen las características propias de este concepto general. En este sentido, se trata de una modalidad de **ingreso público**, lo cual, en consonancia con lo

⁸³ Varona Alabern, J. E. (2009). *Op. Cit.*, pp. 37-39

expuesto en su momento, equivaldría a entenderlo como un ingreso cuyo perceptor es un Ente público. En relación con esto, debe realizarse una cierta matización, pues, como manifiesta el Tribunal Constitucional en el FJ 5.e) de su sentencia 63/2019, de 9 de mayo (reiterando su argumentación previa), este tipo de prestación no tributaria no sería en sentido estricto una «*nueva fuente de ingresos públicos, pues con ella “no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación”*», pretendiéndose, *verbi gratia*, realizar «*una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía (art. 31.2 CE)*». En conexión con esto último, el Tribunal Constitucional concluye, en el FJ 7 de la referida STC de 2019, que este tipo de prestaciones no figurarían en el estado de ingresos de los presupuestos públicos, como consecuencia lógica de no suponer necesariamente un ingreso público en sentido estricto.

Con lo cual, tratándose de una forma de ingreso público, en puridad sería una fuente indirecta de ingreso público, no comportando un abono efectivo para la Entidad pública. Estando esta consecuencia fundamentada en la finalidad de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, pues tratándose de prestaciones con una “*inequívoca finalidad de interés público*”, no se dirigen a sostener los gastos públicos en general [FJ 5.e) de la STC 63/2019, de 9 de mayo].

Por otro lado, siendo un ingreso público, lo sería de derecho público, como consecuencia del carácter público de este tipo de prestaciones patrimoniales, de las que la modalidad no tributaria es una especie -su naturaleza de ingreso público de derecho público aparece prevista en los artículos 108 de la LRBRL y 2.2 del TRLRHL, así como en el punto a) del apartado primero de la Disposición Adicional undécima de la LGT-. Como ya se puntualizó previamente, esto supone que para su cobro el ente correspondiente puede hacerse valer de una serie de **prerrogativas y poderes exorbitantes o extraordinarios**, que son la presunción *iuris tantum* de legalidad y la auto ejecutividad. No obstante, debe recordarse que este tipo de prestaciones pueden ser gestionadas por entes de carácter privado, lo cual podría conllevar la atribución de estos poderes exorbitantes y excepcionales a una amplitud de organismos, pudiendo calificarse esto de excesivo teniendo en cuenta su naturaleza, así como que tan solo disfrutarían de estas prerrogativas en esta modalidad no

tributaria, y no así en el supuesto de tasas de solicitud obligatoria y prestación privada⁸⁴ (posteriormente se volverá sobre este tema).

De igual modo, se ha de rememorar la presencia de la nota de coactividad en este tipo de prestaciones de naturaleza no tributaria, debiéndose entender ese **carácter coactivo** desde el punto de vista de la exigibilidad al particular del abono de la cuantía correspondiente. Asimismo, está igualmente presente la nota de la **reserva de ley** (artículo 31.3 CE), la cual es considerada como relativa; en este sentido, siguiendo la línea marcada por la STC 63/2019, de 9 de mayo en su FJ 5.c), pese a ser el establecimiento de la cuantía objeto de una prestación patrimonial de carácter público algo esencial a la misma, su fijación podría hacerse tanto por la propia ley como con arreglo a la misma, siendo por tanto suficiente con que la ley fije un marco suficiente, pudiendo posteriormente concretarse la cuantía de la prestación mediante normas reglamentarias (el tercer párrafo del artículo 20.6 del TRLRHL⁸⁵ contempla la regulación mediante ordenanza de este tipo de contraprestaciones económicas no tributarias). El marco legal no podría alcanzar en ningún caso tal grado de indeterminación que la reserva a la ley quedase desvirtuada, por tanto, se deben de recoger de manera suficiente los criterios requeridos para poder posteriormente cuantificarse, en conexión con esa regulación, el importe a pagar por los individuos. En palabras del Tribunal Supremo, sería suficiente con que se estableciesen por *“ley los criterios idóneos a partir de los cuáles sea posible la cuantificación conforme a los fines y principios de la legislación sectorial en que se inserte”* (FJ 4 de la STS 136/2020).

En relación con esto, la cuantía que deberían sufragar los particulares, en virtud de la prestación patrimonial de carácter público no tributaria correspondiente, se conoce generalmente con la denominación de **tarifa** -contraponiéndose la financiación tributaria a la “tarifaria” [FJ 6.b) de la STC 63/2019, de 9 de mayo]-. En conexión con esto, el apartado VI del preámbulo de la LCSP califica de tarifas a la aportación realizada por los usuarios

⁸⁴ En este sentido, se debe señalar que, como expone el artículo 20.6 del TRLRHL en su primer párrafo: *“Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 de este artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución”*. De lo cual se desprende la imposibilidad para un ente privado de poder hacer uso en su caso de las prerrogativas exorbitantes, consistentes en la presunción *iuris tantum* de legalidad y la auto ejecutividad, en el supuesto de una tasa (de solicitud obligatoria y prestación privada).

⁸⁵ Tercer párrafo del artículo 20.6 del TRLRHL: *“Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 103 de la Ley de Contratos del Sector Público, las contraprestaciones económicas a que se refiere este apartado se regularán mediante ordenanza. Durante el procedimiento de aprobación de dicha ordenanza las entidades locales solicitarán informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas”*.

(particulares) receptores del objeto de la prestación patrimonial de carácter público no tributaria, “tanto en los casos de gestión directa de estos, a través de la propia Administración, como en los supuestos de gestión indirecta, a través de concesionarios, como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario” -el artículo 85 de la LRBRL enuncia las formas contenidas dentro de la gestión directa e indirecta de los servicios públicos locales-.

La **determinación de la cuantía** de esa tarifa, en las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, viene condicionada a lo regulado en el pliego de cláusulas administrativas particulares aplicable al caso concreto (artículos 267 y 289 de la LCSP), y cumple la reserva de ley anteriormente mencionada al venir regulados en la LCSP los criterios para su concreción. Se deben destacar los artículos 99 a 102 de la LCSP (“establece las reglas para determinar las cuantías (precios) de los contratos del sector público” -[FJ 6.c) de la STC 63/2019, de 9 de mayo]-), y 103 a 105 de la misma ley (regulan la revisión de precios en los contratos de las entidades del Sector Público). Con lo cual, “las tarifas se fijarán atendiendo al coste, y se fijarán y revisarán de manera específica por parte de la administración [arts. 267.2, 285.1 b) y 290.1 y 5]” [FJ 6.c) de la STC 63/2019, de 9 de mayo].

Por otra parte, pudiendo diferenciarse entre la **explotación de obras** o la **prestación de servicios**, previstas con carácter general en el segundo apartado de la Disposición adicional primera de la LGT y en la Disposición adicional cuadragésima tercera de la LCSP, así como en los artículos 20.6 del TRLRHL y 2.c) [Sic] de la LTPP, y de forma específica en los artículos 267 de la LCSP (contrato de concesión de obras -cuyo contenido se recoge en el artículo 14 de la LSCP-) y 289 de la LCSP (contrato de concesión de servicios -cuyo contenido se recoge en el artículo 15 de la LSCP-). Puede concluirse afirmando la identidad entre los servicios públicos objeto de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias y la modalidad del hecho imponible de las tasas referida a la prestación de tales servicios públicos, diferenciando en principio la aplicación de una u otra tipología de prestación patrimonial de carácter público la forma en que se gestiona tal servicio.

No obstante, esa **elección discrecional** de la Administración de la forma de gestionar el servicio viene delimitada legalmente; a este respecto, el artículo 284.1 de la LCSP dispone que el contrato de concesión de servicios tan solo será aplicable a los servicios de titularidad o competencia de la Administración “que sean susceptibles de explotación económica por particulares”, excluyendo en todo caso aquellos supuestos que “impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos”. Por tanto, “tal opción está limitada y legalmente predeterminada cuando el objeto de la actividad o servicio implica ejercicio de autoridad, supuesto en los que se impone la gestión

directa por la propia Administración o mediante un organismo autónomo” (FJ 2 de la STS 136/2020), quedando por ello tan solo margen, en esos supuestos de “ejercicio de la autoridad”, a la concurrencia de una tasa o en su caso de un precio público. De esta manera, fuera de ese límite legal “*la atribución de una determinada naturaleza jurídica a las denominadas tarifas es una decisión del legislador, el cual, dentro de los límites constitucionales, está habilitado para decidir el régimen a aplicar a las contraprestaciones que han de abonar los usuarios de los servicios públicos*” [FJ 6.b) de la STC 63/2019, de 9 de mayo].

Finalmente, ha de señalarse el **carácter sinalagmático** de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, cosa que en principio parece lógica al compartir el mismo objeto que una de las modalidades de tasas -el sujeto que abona esa prestación no tributaria sería el beneficiario del servicio prestado-. Igualmente, ese sinalagma podría inferirse a su vez de lo recogido en el artículo 181.c del TRLRHL, pues ese precepto reconoce la creación de un crédito en el estado de gastos del presupuesto, debido a un ingreso de carácter no tributario derivado de una prestación de servicios. No obstante, observando los supuestos considerados en la práctica como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, se puede inferir su uso como “un cajón de sastre”, diluyendo esto en parte su carácter sinalagmático. En relación a esto último expuesto, las aportaciones a RTVE consistirían en un *dare* (pago de dinero) a cambio de un *non facere* (la no emisión de anuncios por parte de RTVE, lo cual redundaría en una menor competencia para el resto de cadenas en este sentido), en lugar del prototípico *do ut des*.

En suma, las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias disfrutan de las notas propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público (ingreso público de derecho público, reserva de ley relativa, coactividad en cuanto a la forma de exigir la satisfacción de la prestación, e inequívoca finalidad de interés público). Con la matización de no ser una fuente de ingreso público en sentido estricto, sino más bien indirecta; así como con la paradoja de poderse dotar a entes privados de poderes excepcionales en estos casos, pero no en el supuesto de las tasas, y ya de por sí de dotarles con tales poderes, cuando su carácter extraordinario haría más lógico limitar en la medida de lo posible su empleo. Asimismo, su cuantificación se concretaría mediante ordenanzas, pero el marco que fija los criterios para su determinación es legal, atendiendo al coste para la fijación de la tarifa y estableciéndose y revisándose por la administración.

De igual modo, debe destacarse cómo se asemeja a las tasas tanto en el contenido de los servicios públicos objeto de la prestación, como en su carácter sinalagmático;

diferenciándose entre una y otra por la forma de gestión del servicio, cuya elección discrecional por la Administración viene legalmente limitada en ciertos supuestos.

5. LOS PRECIOS PÚBLICOS.

Por el interés que suscitan, al tratarse de un ingreso público próximo a las tasas y a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, en este último apartado se analizan los precios públicos.

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta el **concepto legal** de precio público enunciado en el artículo 24 de la LTPP, según el cual, se consideran precios públicos “*las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados*” (en idéntico sentido se expresa el artículo 41 del TRLRHL)⁸⁶. Igualmente, ha de hacerse constar que los **supuestos no sujetos o exentos** del pago de un precio público serían idénticos a los previstos para las tasas, debiéndose acudir al mismo artículo 21 del TRLRHL⁸⁷ por remisión del artículo 42 del referido texto refundido⁸⁸.

Compartiendo por tanto una identidad “esencial” con el supuesto de hecho de las tasas -y por lo tanto, con las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, en cuanto a la prestación de servicios por lo ya visto. Debiéndose recordar los límites a la discrecionalidad del legislador a la hora de optar por la prestación no tributaria-, la diferencia con estas estibaría en que para los precios públicos las **exigencias** alternativas que se daban en las tasas son aquí **cumulativas**, debiendo tratarse de una prestación de

⁸⁶ Pese a no aparecer definido en la LOFCA, sí se contemplan los precios públicos como uno de los posibles recursos de los cuales pueden disponer las CCAA (artículo 4.Uno.i de la LOFCA).

⁸⁷ Artículo 21 del TRLRHL: “1. Las entidades locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes:

a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.

b) Alumbrado de vías públicas.

c) Vigilancia pública en general.

d) Protección civil.

e) Limpieza de la vía pública.

f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

2. El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales no estarán obligados al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.”.

⁸⁸ Artículo 42 del TRLRHL: “No podrán exigirse precios públicos por los servicios y actividades enumerados en el artículo 21 de esta ley”.

servicios o realización de actividades de solicitud voluntaria⁸⁹ y prestadas a su vez por el sector privado. Con lo cual, el sujeto beneficiario del servicio o actividad podría optar entre que le fueran prestados por un Ente público, pagando por ello un precio público, o bien acudir a una empresa privada, debiendo abonar el precio de mercado correspondiente.

En relación con estas exigencias cumulativas, parece interesante destacar como la Disposición Adicional quinta de la LTPP establece que las tasas académicas y demás derechos que se establezcan pasarán a ser considerados como precios públicos. De este modo, existiendo el requisito de la concurrencia con el sector privado por la existencia de universidades privadas, supondría el considerar que el acceso a la universidad es de solicitud voluntaria, lo cual implicaría a su vez que tal acceso a los estudios universitarios y la formación que estos implican no serían legalmente considerados como imprescindibles para la vida privada o social.

Por otra parte, tratándose de contraprestaciones pecuniarias, esto implicaría que no ostentan naturaleza jurídica tributaria; igualmente, supondría que su fundamento es la retribución que los obligados deben al Ente público por el servicio que este ha prestado o la actividad que ha realizado en su favor, y no la contribución al sostenimiento de los gastos públicos⁹⁰. Al **no** tratarse de **tributos**, no tendrían porqué cumplir los principios recogidos en el artículo 31.1 CE, no obstante, esto se matizará posteriormente en relación a la capacidad económica.

A su vez, podría concluirse que los precios públicos **tampoco** se consideran **prestaciones patrimoniales de carácter público**. En primer lugar, esta conclusión se infiere de la no previsión de los precios públicos en la Disposición Adicional primera de la LGT, la cual diferencia y enuncia las dos tipologías existentes de prestaciones patrimoniales de carácter público, así como los supuestos que cada una comprende. Por otro lado, la reserva de ley prevista en el artículo 31.3 CE para las prestaciones patrimoniales de carácter público, que ha de ser observada con mayor o menor flexibilidad por la totalidad de ingresos incluidos en este concepto general, no se da en los precios públicos. En este sentido, no siendo la ley el instrumento jurídico para su establecimiento, este se hará, como dispone el artículo 26.1 de la LTPP, mediante “*Orden del Departamento ministerial del que dependa el órgano que ha de percibirlos y a propuesta de éste*”, o bien “*directamente por los organismos públicos, previa*

⁸⁹ En contraposición a lo expuesto en el apartado 3.2 sobre las tasas, esa solicitud voluntaria implicaría que la prestación del servicio o la realización de la actividad no vendría impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, así como que los bienes, servicios o actividades requeridos no serían imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

⁹⁰ Menéndez Moreno, A. (2020). *Op. Cit.*, p. 139

autorización del Departamento ministerial del que dependan”; asimismo, para el ámbito local el artículo 47.1 del TRLRHL atribuye su establecimiento o modificación “al Pleno de la corporación, sin perjuicio de sus facultades de delegación en la Comisión de Gobierno”. Con lo cual, empleando instrumentos de orden infralegal, se equiparan a “las prestaciones de carácter negocial o contractual de naturaleza jurídico privada”⁹¹, basándose normalmente “en un contrato de Derecho público entre el Ente prestatario y un particular que podrá tener o no la forma de un contrato de adhesión”⁹², pudiendo ser la fuente de la obligación “un contrato o un acto unilateral de la Administración a requerimiento del ciudadano”⁹³. Por otra parte, debe enfatizarse que la ausencia de una memoria económica-financiera (artículo 26.2 de la LTPP) que permita ejercer un control y garantías de no discrecionalidad en el importe del precio fijado o su modificación, constituiría “un vicio verdaderamente esencial, que comporta la nulidad tanto de los actos de aprobación como de la ordenanza misma, por resultar imposible que los concejales, los ciudadanos y en última instancia los propios órganos jurisdiccionales” puedan valorar en su ausencia si el precio público “está o no justificado por concurrir las circunstancias o condiciones adecuadas por su determinación” (FJ 1 de la STS 7337/2004); por lo que esa deslegalización no supone arbitrariedad en los precios públicos, existiendo este otro mecanismo de control.

En otro orden de cosas, ha de recordarse, como ya se indicó al principio de este apartado, que los precios públicos son una modalidad de **ingresos públicos**, razón por la que han de incorporarse “a los estados de ingresos de los presupuestos” [FJ 3.c) de la STC 63/2019, de 9 de mayo]. No obstante, debe señalarse ahora su pertenencia a la tipología de **derecho público** de tales ingresos públicos (su carácter de ingreso de derecho público se contempla en los artículos 108 de la LRBRL y 2.2. del TRLRHL), lo cual implica que el Ente público goza de las prerrogativas reiteradas de presunción *iuris tantum* de legalidad y la auto ejecutividad para su cobro (tal situación se desprende de lo dispuesto en los artículos 46.3 del TRLRHL y 27.6 de la LTPP⁹⁴).

En este sentido, ha de conectarse la concurrencia de estos poderes exorbitantes con la presencia de la nota de **coactividad** en los precios públicos (como ya se señaló en el apartado 2.1); por tanto, siendo de solicitud voluntaria, no debería vincularse ese carácter coactivo a la naturaleza de esa solicitud, sino a la forma de exigirse el cobro de la cuantía derivada del precio público por parte de los Entes públicos, mediante el uso de esas

⁹¹ *Ibíd.*, p. 140

⁹² Martín Fernández, J. (2013). *Op. Cit.*, p. 150

⁹³ *Ibíd.*, p. 150

⁹⁴ Artículo 27.6 de la LTPP: “Las deudas por precios públicos podrán exigirse mediante el procedimiento administrativo de apremio, conforme a la normativa vigente” (En similares términos se expresa el artículo 46.3 del TRLRHL).

prerrogativas. No obstante, esto último contrasta a su vez con la falta de regulación legal de esta modalidad de ingresos públicos, pues gozando el Ente público de tales poderes exorbitantes, la forma de dotar su uso de garantías sería mediante la previsión legal de la figura en la que cabe su empleo (en este caso el mecanismo de control vendría a ser la memoria económica-financiera anteriormente referida).

De otro lado, ha de recordarse el **carácter sinalagmático** que ostentan los precios públicos, obteniendo el obligado al pago de los mismos un beneficio concreto y directo por la actividad administrativa ejecutada. Realizándose un gasto público en contraprestación al ingreso público obtenido, debería atenderse a los criterios de eficiencia y economía previstos en el artículo 31.2 CE en conexión con la ordenación del susodicho gasto, así como en el resto de figuras que encierran un sinalagma.

Asimismo, atendiendo al régimen jurídico de los precios públicos, se observa como el **obligado a su pago** sería el beneficiario del servicio o actividad que comprenden (artículo 43 del TRLRHL). De igual modo, su **exigibilidad** viene marcada por el inicio de “*la prestación de servicios que justifica su exigencia*” (artículo 27.2 de la LTPP), cabiendo la posibilidad de exigir un **anticipo** del importe total o parcial a abonar por el sujeto administrado (artículo 27.4 de la LTPP) -no comprometiendo esto el principio de capacidad económica, pues al no tratarse de tributos su observancia no es obligada; no obstante, el artículo 27.5 de la LTPP prevé la devolución del importe abonado cuando el servicio o actividad no sean finalmente prestados o realizados por causas no imputables al obligado al pago, así como el canje de las entradas a espectáculos cuando esto sea posible-. Igualmente, se contemplan dos **formas de pago** de los precios públicos, esto es, “*en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados*” (artículo 27.3 de la LTPP); descartándose las prestaciones personales o en especie⁹⁵.

Finalmente, adquiere mayor importancia su **cuantificación**, la cual **fija su mínimo en el coste que suponga** para la Administración prestar el servicio o realizar la actividad de la que el obligado al pago del precio público se ve beneficiado. Por lo que “*los precios públicos se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos*” (artículo 25.1 de la LTPP), de forma más clara se expresa el artículo 44.1 del TRLRHL al disponer que “*el importe de los precios públicos deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada*”. Hay que tener en cuenta que “*una de las finalidades perseguidas por la*

⁹⁵ Martín Fernández, J. (2013). *Op. Cit.*, p. 150

*Administración al establecer tales precios reside en evitar el monopolio de los particulares. De esta forma el Estado establece un precio suficiente, pero no basado en el criterio del lucro, sino en fines de interés general*⁹⁶. En esta misma línea, ese límite mínimo tiene una **excepción**, la cual tiene reflejo en el principio de capacidad económica, pues “*cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, podrán señalarse precios públicos que resulten inferiores a los parámetros previstos [...], previa adopción de las previsiones presupuestarias oportunas para la cobertura de la parte del precio subvencionada*” (artículo 25.2 de la LTPP, y en similar expresión el artículo 44.2 del TRLRHL) -existiendo por ello la posibilidad de que una tasa se cuantificase en el límite máximo del coste del servicio, y un precio público supusiera un menor importe por la concurrencia de estas causas relacionadas con la riqueza gravada⁹⁷-; pudiéndose entender aplicables los principios rectores de la política social y económica recogidos en el Capítulo III del Título I de la CE (artículos 39 a 52 CE), en relación con las aludidas “*razones sociales, benéficas, culturales o de interés público*”. Por último, existiendo la posibilidad de exigir una cuantía por debajo del coste de la prestación, podría concluirse, como hace Javier Martín Fernández, que los precios públicos se definen “*con independencia del destino de los ingresos que genera*”⁹⁸, **no** tratándose por tanto de un recurso **afectado**.

6. CONCLUSIONES.

El artículo 31.3 CE reconoce la existencia de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Por otro lado, los artículos 31.1; 87.3; 133.1, 2 y 3; 134.2 y 7; 142; 156.2; y 157.2 de la Constitución Española, hacen una alusión directa a los tributos. Esta circunstancia hace necesario analizar, en primer lugar, si las prestaciones patrimoniales de carácter público y los tributos son conceptos equivalentes, o por el contrario uno engloba al otro.

En este sentido, como se ha podido constatar, realmente los tributos se consideran una modalidad de prestaciones patrimoniales de carácter público, existiendo por consiguiente otra tipología caracterizada por su naturaleza no tributaria. Este hecho hace a su vez necesario discernir las diferencias existentes entre las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias -la normativa legal las clasifica en impuestos, tasas y

⁹⁶ *Ibíd.*, p. 148

⁹⁷ A su vez cabría la posibilidad de que tasa y precio público pudieran cuantificarse por debajo del valor del mercado, lo que significa que pueden ser figuras análogas por no decir idénticas, y en consecuencia su posibilidad de distinción se difumina, avalando así la teoría de su identidad “esencial” porque comparten una naturaleza sinalagmática que no tiene los impuestos.

⁹⁸ Martín Fernández, J. (2013). *Op. Cit.*, p. 155

contribuciones especiales- y las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, así como atender a lo que tengan de común en cuanto pertenecientes a la categoría general de prestaciones patrimoniales de carácter público.

De esta manera, partiendo de lo común para pasar posteriormente a las notas distintivas, se han detectado tres caracteres principales de los cuales disfrutaban tanto las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias como las no tributarias, siendo estas las siguientes:

- Reserva de ley. Partiendo de la base de que se trata de una reserva relativa a la ley, esto supone la concurrencia en ciertos aspectos de una reserva plena, tales como la creación *ex novo* de un tributo o la determinación de sus elementos esenciales o configuradores, siendo máxima su importancia en relación al hecho imponible y los beneficios fiscales relativos a los tributos estatales; mientras que en otros aspectos se dota de una mayor facultad de recurso al reglamento, tales como en la cuantificación del tributo, con sujeción a un cierto marco legal.

En este sentido, se ha podido concluir una cierta conexión entre el carácter sinalagmático del ingreso público y la consiguiente flexibilización de este principio de reserva de ley. De modo que sería en los impuestos, caracterizados por su indiscutible unilateralidad, que la previsión legal de su regulación adquiere mayor rigidez.

Cabe señalar a su vez, como es esa falta de carácter sinalagmático en los impuestos lo que les dota de una mayor indeterminación, lo cual hace patente la necesidad de dotar de un mayor papel a la ley en esta figura, pues se requiere una regulación más concreta y pormenorizada de la estructura del correspondiente impuesto. Siendo por tanto ese carácter no sinalagmático de los impuestos lo que determina el mayor rigor de la reserva de ley en estos, no así la supuesta mayor coactividad de su hecho imponible.

- Coactividad. El derecho positivo parece entender esta nota como referida al presupuesto de hecho; no obstante, partiendo de esa base, las tasas o los precios públicos no serían coactivos en los supuestos en que el origen de la obligación se debiese a una solicitud voluntaria del obligado al pago (contradiéndose por ello la normativa legal en sus distintos preceptos). Por lo tanto, siguiendo la doctrina jurídica en este sentido, la coactividad realmente habría que entenderla en cuanto a la exigibilidad, esto es, con referencia a la forma en que el Ente público exige al obligado el abono de la prestación correspondiente, no siendo por tanto relevante

si la solicitud del hecho que da lugar al origen de la obligación es voluntaria o coactiva.

Por otro lado, siendo que la nota de la coactividad existe a su vez en algunos supuestos en el presupuesto de hecho, esta circunstancia debería condicionar la cuantificación del ingreso, no siendo determinante de la reserva de ley, que viene fijada por la coactividad en la exigibilidad.

En este sentido, esa coactividad en la exigibilidad se manifiesta mediante el recurso por el Ente acreedor a una serie de prerrogativas o poderes extraordinarios o exorbitantes (presunción *iuris tantum* de legalidad y auto ejecutividad), en cuanto que a estas prestaciones les son de aplicación el derecho público. Cabe reseñar cómo la concurrencia de esas prerrogativas fundamenta en gran medida la existencia del principio de reserva de ley, pues el posible recurso a tales medidas excepcionales debe venir dotado de las mayores garantías, evitando posibles injerencias discrecionales en la esfera privada de los individuos.

Esta última cuestión contrasta con el hecho de que, ostentando a su vez los precios públicos esa característica coactiva en su exigibilidad, en cuanto admite el recurso a las referidas prerrogativas (por aplicárseles el régimen del derecho público), su regulación está deslegalizada. No se les considera prestaciones patrimoniales de carácter público, y se les excluye de la exigencia constitucional para estas de establecerse con arreglo a la ley (artículo 31.3 CE); no obstante, gozan de los poderes extraordinarios que fundamentan la reserva prescrita en el referido precepto constitucional.

Igualmente, tales prerrogativas pueden estar, en su caso, al alcance de los entes privados en las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, lo cual, habida cuenta de lo exorbitante de tales poderes, parecería más apropiado que estuviesen restringidos a su utilización por Entes públicos, debiendo existir para estos supuestos una suerte de coordinación entre el ente privado y público, para que estos últimos gestionasen el cobro ejecutando tales potestades. Asimismo, resulta cuestionable el hecho de dotar a esos entes privados de tales poderes en esta situación, pero no así si nos encontrásemos en el supuesto de una tasa, estando por consiguiente la titularidad para los entes privados de estas prerrogativas sujeta a la discrecionalidad del legislador a la hora de configurar ese servicio público como de gestión directa o indirecta.

- Finalidad de responder al interés general. Caracterizándose las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias por incurrir en una inequívoca finalidad de responder al interés general, las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias también deberían responder a tal fin. En este sentido, esa finalidad sería perseguida por los tributos tanto por su contribución a sostener los gastos públicos, pues el destino de tal gasto es satisfacer los fines y necesidades públicas; como por la posibilidad de responder a ese interés general mediante el fin extrafiscal del tributo establecido (segundo párrafo del artículo 2.1 de la LGT), teniendo en cuenta los principios rectores de la política social y económica recogidos en el Capítulo III del Título I de la CE (artículos 39 a 52 CE), los cuales también son atendidos en la actualidad por los precios públicos.

Por otro lado, hay que tener también en cuenta que las prestaciones patrimoniales de carácter público (en sus dos vertientes), así como los precios públicos, son ambas modalidades de ingresos públicos, lo cual implica que el receptor de tal ingreso sería un Ente público. En conexión con esto se ha tenido que matizar que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias serían realmente una fuente indirecta de ingreso público, pero ello no obsta para concluir que siguen siendo un ingreso público.

Dicho lo cual, cabe atender a las notas exclusivas o propias de los tributos previstas en los artículos 31.1 CE y 3.1 de la LGT, las cuales en principio permitirían distinguirlos de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, debiendo matizarse estas en ciertos aspectos:

- Principio de generalidad. Todo aquel sujeto que se hallase en idéntica situación a otro, debería serle igualmente exigible el pago del correspondiente tributo. Admitiéndose tan solo la quiebra de este principio, con el consiguiente establecimiento de beneficios fiscales, cuando estos vinieran razonablemente justificados.
- Principio de capacidad económica. Criterio inspirador del sistema tributario, sería tanto fundamento como medida de los tributos. En este sentido, la capacidad económica (riqueza) manifestada por el obligado tributario daría origen al gravamen, debiendo ser una riqueza real o potencial, pero nunca ficticia o inexistente (pues sino se entraría en el margen de lo confiscatorio). Asimismo, debe destacarse que esa capacidad económica podría manifestarse en la obtención de renta, la titularidad de patrimonio, o la adquisición de bienes y servicios para su utilización o consumo.

Por otro lado, siendo la capacidad económica el fundamento de los impuestos y lo constitutivo de su hecho imponible, es en estos donde este principio se dota de mayor claridad y presencia; de igual modo, las contribuciones especiales también gravarían una concreta manifestación de capacidad económica, manifestada en el incremento de valor de los bienes del obligado tributario, debido a la actuación administrativa realizada y fundamento de este tributo. Por otra parte, siendo las tasas otra modalidad tributaria y debiendo por consiguiente cumplir este principio de capacidad económica, de la regulación legal se deduce un contraste con su clasificación actual como tributos (por la desatención de ciertos principios característicos a estos), al ostentar en su caso un carácter más secundario esa capacidad económica (artículos 8 de la LTPP, 24.4 del TRLRHL, y 7.4 de la LOFCA).

A su vez, llama la atención el hecho de que siendo el citado un principio caracterizador de los tributos, los precios públicos, figura que tan si quiera se incardina dentro de las prestaciones patrimoniales de carácter público, prevé una modulación de su cuantificación con directo reflejo en la capacidad económica del obligado al pago, fundamentada en la consecución de los principios sociales y económicos previstos en el Capítulo III del Título I CE. De igual modo, esta situación denota, que siendo los referidos principios tributarios requisito de exigible cumplimiento para estos, no son notas exclusivas de estas prestaciones de carácter tributario, pudiendo concurrir alguno de estos principios en otro tipo de ingresos públicos.

- Principio de justicia. Se configura por la interrelación del resto de principios tributarios, requiriendo el cumplimiento de esos otros para que se dé la de este, pues todos ellos de una u otra manera están muy vinculados con su consecución.

Por otro lado, cabe destacar cómo por su aplicación puede quedar matizado el principio de capacidad económica, persiguiéndose así otros fines más allá que el de gravar la riqueza manifestada por el sujeto pasivo, estando en consecuencia más centrado en fomentar ciertas conductas y desalentar otras. De este modo, el principio de justicia daría lugar a los tributos extrafiscales, persiguiendo objetivos constitucionales vinculados en gran medida con los preceptos comprendidos en el Capítulo III del Título I CE. Con lo cual, podría concluirse a su vez que esta finalidad y por consiguiente este principio, no son tan solo propios de los tributos,

pues, *verbi gratia*, los artículos 25.2 de la LTPP y 44.2 del TRLRHL aluden a ese posible fin para los precios públicos.

- Principio de igualdad. Diferenciándose la previsión de igualdad en la ley del artículo 31.1 CE de la igualdad ante la ley del artículo 14 CE, este principio supondría en materia tributaria que todos los obligados al pago de un tributo, por manifestar la capacidad económica en este gravada, fuesen gravados con la misma intensidad.

En este sentido, tan solo se admitirían las desigualdades razonablemente justificadas, con objeto de poder cumplir en la práctica la necesaria progresividad del sistema tributario en su conjunto, asegurando una correcta redistribución de la riqueza. Al mismo tiempo, esa cierta desigualdad razonada se hace necesaria para poder asegurar la autonomía financiera de las CCAA y de las Corporaciones locales, debiendo en todo caso mantenerse la igualdad en las posiciones jurídicas fundamentales.

- Principio de progresividad. A medida que se incrementa la capacidad económica gravada, la cuota a pagar por el obligado tributario se incrementaría más que proporcionalmente. Permitiendo esto fomentar una mayor redistribución de la riqueza, bajo la común premisa de que quien más gana ha de contribuir más que proporcionalmente al sostenimiento de los gastos públicos.

Cabe destacar que el cumplimiento de este principio tiene que ser analizado desde la óptica del sistema tributario en su conjunto, siendo por ello irrelevante que un tributo concreto no lo cumpla, siempre que ello no comprometa la progresividad del sistema. En este sentido, incluso podría reputarse un efecto regresivo en un aspecto de un concreto tributo, sin necesidad de tener que calificarlo automáticamente en su conjunto de regresivo, debiendo siempre, eso sí, tener una incidencia menor o poco considerable en el conjunto del sistema tributario.

- Principio de no confiscatoriedad. Se predica tanto del sistema tributario global como de cada tributo concreto. Fundamentándose en el reconocimiento del derecho a la propiedad privada y a la herencia (artículo 33.1 CE), impide que la aplicación de la progresividad alcance tal extremo que pueda atentar contra el principio de capacidad económica.

No obstante, lo complicado se halla en fijar ese límite de lo confiscatorio, para lo cual, el apartado Uno del artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece un límite en el 60% de la suma conjunta de la base imponible del impuesto que esa ley regula así como el del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas, pudiendo dicho límite a su carga conjunta ser un referente a esa frontera confiscatoria.

Vistas estas matizaciones, hay que tener en cuenta que en todo caso habría que atender al concreto presupuesto de hecho y estructura jurídica de la figura correspondiente, pues lo relevante es saber cuál es o cuál debería ser su regulación en la práctica, no siendo por ello determinante el *nomen iuris* que el legislador otorgase al específico recurso.

Especial relevancia ha de darse a la distinción entre los recursos públicos de carácter o naturaleza sinalagmática, y aquellos otros carentes de ese carácter, ostentando por consiguiente un carácter unilateral. En este sentido, los impuestos serían la figura tributaria de indiscutible naturaleza unilateral, siendo abonada la cuantía correspondiente por el obligado tributario sin que este pueda esperar jurídicamente alguna contraprestación por parte de la Administración pública; asimismo, como ya se ha señalado, al carecer de ese carácter sinalagmático la reserva de ley adquiere mayor fuerza para ellos, así como el principio de capacidad económica por ser en este caso su fundamento mismo.

Por otro lado, tanto las tasas, como las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, así como los precios públicos, ostentan un carácter indudablemente sinalagmático, lo cual, unido a que poseen en general un presupuesto de hecho o fundamento de su gravamen similar, así como a su laxitud en la reserva de ley (siendo inexistente para los precios públicos, pese a estar dotados, al igual que las otras figuras, de los poderes exorbitantes que marcan su carácter coactivo en cuanto a la forma de exigir su exacción), les depara en suma una idéntica estructura jurídica, divergiendo en su caso la forma de cuantificar la cuota a pagar por el obligado a dicho pago. Asimismo, al existir una directa contraprestación de la administración en estos supuestos, adquiere en todos ellos relevancia la ordenación del gasto público, en el sentido del deber de atender a los criterios de eficiencia y economía previstos en el artículo 31.2 CE. Estas figuras se caracterizarían por su carácter retributivo, frente al carácter contributivo que ostentarían los impuestos.

En relación a esto, podría ser más complicado discernir el carácter sinalagmático o no sinalagmático de las contribuciones especiales, pues según se ponga el punto de mira en la mayor riqueza que grava, o bien en la prestación administrativa realizada, podría reconducirse respectivamente a los impuestos o a las tasas. En este sentido, el FJ 5.b) de la STC 63/2019, de 9 de mayo parece decantarse por la idea de la naturaleza sinalagmática de las contribuciones especiales en cuanto tributo causal que son.

De esta manera, teniendo en cuenta las precisiones que se han venido exponiendo, podría concluirse la conveniencia de modificar la clasificación legal realizada de las prestaciones patrimoniales de carácter público, realizando otra clasificación cuyo pilar central fuese el carácter sinalagmático o no sinalagmático de la prestación.

En este sentido, pudiéndose mantener la denominación de prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, en las primeras se incardinarían los impuestos; mientras que a las segundas podrían reconducirse las tasas, las actuales prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, y los precios públicos.

Esta segunda tipología obedecería a la idéntica estructura que todas estas figuras tienen en la actualidad, variando el modo de cuantificarse unas de otras, para lo cual podrían sujetarse, con una misma denominación, modificándose tan solo la forma o los criterios con los que determinar la cuantía en cada caso. Además, atendiendo al carácter coactivo que ostentan todas ellas, y a su reconocimiento de los poderes exorbitantes de presunción *iuris tantum* de legalidad y auto ejecutividad, pese a que los precios públicos no detentan en la actualidad una reserva de ley, el hecho de englobarlos en las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias supondría la necesidad de cumplir esa reserva de ley, aunque fuese mediante el establecimiento de unos criterios legales de carácter general que posteriormente pudieran tener su correspondiente desarrollo reglamentario, siendo esto positivo desde el punto de vista de dotar de mayores garantías a una figura a la que se le otorgan tales prerrogativas.

Igualmente, partiendo de la base de que ostentan un presupuesto de origen similar (pudiendo divergir en mayor medida el primero de los supuestos que ostentan las tasas, vinculado al dominio público), esto favorecería en mayor medida ciertos supuestos que pudieran darse en la realidad. *Verbi gratia*, un caso en el que en la actualidad estuviese establecida una tasa por tratarse de un servicio público de solicitud voluntaria pero no prestado por el sector privado, si dicho sector comenzase a prestar tal servicio automáticamente lo correcto sería el establecimiento de un precio público, mientras que si posteriormente el sector privado abandonase por completo la realización de esa actividad, volvería a ser una tasa; una categoría común que englobase ambas figuras, permitiría en su caso evitar modificaciones en el establecimiento de las figuras para garantizar su correcta aplicación, así como discusiones acerca de cuál es la adecuada, pudiendo bastar en este supuesto con modificar la cuantificación de la recalificada como prestación patrimonial de carácter público no tributario.

De esta manera, aunando esas tres figuras bajo una misma denominación, según la forma de su gestión o la concurrencia del sector privado ante solicitudes voluntarias de la prestación del servicio, sería ahí donde se diferenciase en la forma de determinar su cuantificación (pudiéndose atender al valor de mercado para los supuestos de solicitud voluntaria o en los cuales el sector público concurrese con el sector privado, y al coste para los supuestos opuestos. La cuantía podría a su vez reducirse por motivos extrafiscales, mediante beneficios fiscales). Asimismo, siendo el aludido hecho imponible de las tasas referido al dominio público bastante más diferente respecto al de la prestación de servicios o realización de actividades para los otros, podría mantenerse, al igual que se hace en la actualidad con las tasas, como otro supuesto de hecho que conformaría el origen de esas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias globalmente consideradas.

No obstante, en esta hipotética recalificación suscitaría mayores dudas el encuadramiento de las contribuciones especiales, pues ostentando *a priori* un carácter sinalagmático por la actuación administrativa realizada, disiente en mayor medida con el origen y características de las otras figuras (las contribuciones especiales son un gasto de inversión en parte divisible y en parte indivisible; mientras que los otros serían un gasto corriente divisible).

De este modo, si respecto de las contribuciones especiales se opta por poner el punto focal en el gravamen de una mayor fuente de riqueza, considerando, que pese a que se realiza una actuación administrativa esta no tiene idéntica correspondencia con la prestación del obligado, siendo a su vez que este no es el único beneficiario de la actuación desempeñada, pues una colectividad indeterminada de individuos también se vería beneficiada, así como que ambas partes no cumplen de forma simultánea con sus obligaciones; desde tal perspectiva podrían mantenerse las contribuciones especiales en esta nueva hipotética recalificación bajo la concepción de tributos. Ostentando a su vez en este último supuesto un carácter residual, pues su posible concurrencia con el hecho imponible de impuestos existentes hace a su vez cuestionar la oportunidad de esta figura.

Finalmente, manifestada esta posible alternativa, no carente de ciertas dudas, cabe a su vez concluir señalando que en el supuesto de que esta clasificación se adoptase, ello supondría que el caso concreto de las tasas quedaría a salvo de tener que cumplir los principios tributarios recogidos en el artículo 31.1 CE, los cuales ya se ha observado sin embargo que en la actualidad han de matizarse para esta figura. Pues algunos, como la capacidad económica, están muy flexibilizados en su aplicación; no obstante, podría sustituirse por el recurso en este sentido a la previsión para los precios públicos recogida en

los artículos 25.2 de la LTPP⁹⁹ y 44.2 del TRLRHL en relación con los principios recogidos en el Capítulo III del Título I CE. Por otro lado, adquiere mayor importancia considerar, que si las tasas fuesen excluidas del concepto de tributos, ello supondría que sería válida una iniciativa legislativa popular sobre estas; asimismo, se perdería la potestad originaria exclusiva del Estado para establecerlas, y podrían ser creadas en su caso en Leyes de Presupuestos.

⁹⁹ Artículo 25.2 de la LTPP: “*Cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, podrán señalarse precios públicos que resulten inferiores a los parámetros previstos en el apartado anterior, previa adopción de las previsiones presupuestarias oportunas para la cobertura de la parte del precio subvencionada*” (En similares términos se expresa el artículo 44.2 del TRLRHL).

BIBLIOGRAFÍA.

■ Bibliografía.

- Fayos Gardó, Antonio. *Derecho civil: derecho de obligaciones*. Madrid: Dykinson, 2020.
- Arana de la Fuente, Isabel; Arija Soutullo, Carmen; Díaz Romero, M^a del Rosario; y Rodríguez Guitián, Alma. *Esquemas de derecho civil II – 1: Teoría general de las obligaciones y teoría general del contrato. Responsabilidad civil y cuasicontratos*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.
- Aienza Navarro, M^a L.; Carrión Olmos, S.; Chaparro Matamoros, P.; Clemente Meoro, M.; De Verda y Beamonte, J. R.; Estruch Estruch, J.; Guillén Catalán, R.; Marín García de Leonardo, M^a T.; Martínez Velencoso, L. M^a; Monfort Ferrero, M^a J.; Plaza Penadés, J.; Reyes López, M^a J.; Serra Rodríguez, A.; Tamayo Carmona, J. A. *Derecho civil II: (obligaciones y contratos)*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.
- Álamo Cerrillo, Raquel; Álvarez Arroyo, Francisco; Bilbao Estrada, Iñaki; Bueno Gallardo, Esther; Calvo Vérguez, Juan; Carrasco Parrilla, Pedro José; Casas Agudo, Daniel; Cubero Truyo, Antonio; Esteve Pardo, M^a Luisa; Fernández-Pavés, María-José; Galapero Flores, Rosa; García Novoa, César; García Berro, Florián; Litago Lledó, Rosa; Lucas Durán, Manuel; Machancoses García, Ester; Martín Rodríguez, José Miguel; Menéndez Moreno, Alejandro; Muñoz Villarreal, Alberto; Paladini Bracho, Isabel; Pérez Bernabeu, Begoña; Porcel de Soto, Javier; Ramos Herrera, Antonio José; Rodríguez Losada, Soraya; Rovira Ferrer, Irene; Sánchez-Archidona Hidalgo, Guillermo; Suberbiola Garbizu, Irune; Toribio Bernárdez, Leonor; Toribio Bernárdez, Luis; Zapatero Gasco, Alejandro. *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.
- Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*. Cizur Menor Navarra: Civitas, 2020.
- Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José M.; Casado Ollero, Gabriel. *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, 2019.
- Galapero Flores, Rosa. *Estudio jurídico de los elementos conceptuales del derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.
- Menéndez Moreno, Alejandro. *Las prestaciones patrimoniales, los tributos y sus clases una clarificación pendiente y necesaria (y II)*. Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, N^o 12, 2016, pp. 13-22.
- Varona Alabern, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, 2009.

- Parejo Alfonso, Luciano. *Dominio público: un ensayo de reconstrucción de su teoría general. Revista de Administración Pública. (100-102)*. CEPC - Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1983.
- Martín Fernández, Javier. *Tasas y precios en la hacienda local: la experiencia española*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2013.
- Rivero Ortega, Ricardo. *Derecho administrativo*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.
- Menéndez Moreno, Alejandro. *Los impuestos y las tasas algunas conclusiones e interrogantes respecto de su regulación actual*. Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, N° 14, 2016b, pp. 11-22.

■ Webgrafía.

- Constitución Española («BOE» núm. 311, de 29/12/1978.). Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-21614>
- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-5392>
- Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2017-12902>
- STC 73/2011, de 19 de mayo (BOE núm. 139, de 11 de junio de 2011). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/6855>
- STC 221/1992, de 11 de diciembre (BOE núm. 16, de 19 de enero de 1993). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/2108>
- STC 83/2014, de 29 de mayo (BOE núm. 153, de 24 de junio de 2014). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/23973>
- STC 44/2015, de 5 de marzo (BOE núm. 85, de 09 de abril de 2015). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/24346>
- STC 62/2015, de 13 de abril (BOE núm. 122, de 22 de mayo de 2015). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/24410>

- STC 139/2016, de 21 de julio (BOE núm. 196, de 15 de agosto de 2016). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/25063>
- Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1989-8508>
- STC 98/2018, de 19 de septiembre (BOE núm. 247, de 12 de octubre de 2018). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/25740>
- STC 60/2015, de 18 de marzo (BOE núm. 98, de 24 de abril de 2015). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/24393>
- STC 19/2012, de 15 de febrero (BOE núm. 61, de 12 de marzo de 2012). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/22762>
- STC 96/2002, de 25 de abril (BOE núm. 122, de 22 de mayo de 2002). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/4632>
- STC 26/2017, de 16 de febrero (BOE núm. 72, de 25 de marzo de 2017). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/25265>
- STC 37/1987, de 26 de marzo (BOE núm. 89, de 14 de abril de 1987). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/769>
- STC 126/2019, de 31 de octubre (BOE núm. 293, de 06 de diciembre de 2019). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/26072>
- STC 121/2016, de 23 de junio (BOE núm. 181, de 28 de julio de 2016). Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/25018>
- STC 46/2000, de 14 de febrero (BOE núm. 66, de 17 de marzo de 2000). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/4030>
- STC 27/1981, de 20 de julio (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1981). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/27>
- STC 150/1990, de 4 de octubre (BOE núm. 266, de 06 de noviembre de 1990). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1575>
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392>
- STC 121/2005, de 10 de mayo (BOE núm. 136, de 08 de junio de 2005). Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5381>
- STC 276/2000, de 16 de noviembre (BOE núm. 299, de 14 de diciembre de 2000). Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/4260>
- STC 193/2004, de 4 de noviembre (BOE núm. 290, de 02 de diciembre de 2004). Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/5198>

- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. Disponible en:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2005-14803>
- Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Disponible en:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12534>
- STC 217/2013, de 19 de diciembre (BOE núm. 15, de 17 de enero de 2014). Disponible en:<https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/23734>
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Disponible en:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>
- STC 63/2019, de 9 de mayo (BOE núm. 138, de 10 de junio de 2019). Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/25928>
- STC 233/1999, de 16 de diciembre (BOE núm. 17, de 20 de enero de 2000). Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/3975>
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>
- STC 102/2005, de 20 de abril (BOE núm. 120, de 20 de mayo de 2005). Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/5362>
- STC 63/2003, de 27 de marzo (BOE núm. 91, de 16 de abril de 2003). Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/4838>
- STC 45/1989, de 20 de febrero (BOE núm. 52, de 02 de marzo de 1989). Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/1251>
- Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-20254>
- STC 185/1995, de 14 de diciembre (BOE núm. 11, de 12 de enero de 1996). Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/3039>
- STS 8027/2002. Disponible en:
<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/22d592f29d1d597b/20030703>
- Ley 37/2015, de 29 de septiembre, de carreteras. Disponible en:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10439>

- Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2001-14276>
- STS 136/2020. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/47c54a4d73e1a19676437e91cf620c6522b3f3812311e3e5>
- STS 7337/2004. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/4e840496a1b2a087/20050119>