

Andrés Báez Moreno

Las tasas y los criterios de justicia
en los ingresos públicos. Una
depuración adicional del ámbito
de aplicación del principio de
capacidad contributiva

Universidad Pública de Navarra

Abstract: Es un lugar común en nuestra doctrina que el principio de capacidad económica debe aplicarse no sólo a los impuestos, que constituyen su lugar natural, sino también a las tasas y otros tributos causales. Algunos de los fundamentos para sostener dicha aplicación resultan difícilmente aceptables. Otros pueden conducir a serios inconvenientes si no se entienden con cierta precaución. En este trabajo se analiza la relación entre capacidad económica y tasas sobre la base de la relevancia constitucional del principio de equivalencia como criterio de igualdad en materia de tributos no impositivos. A partir de la misma se concluye que la tesis del coste global del servicio defendida de forma reiterada por el Tribunal Supremo no es conforme a la Constitución. Por último, y sobre las mismas bases, se llega a la conclusión de que no existe un deber constitucional de cuantificar las tasas conforme a las exigencias del principio de capacidad contributiva.

Palabras clave: Principio de capacidad contributiva/Principio de equivalencia/Principio de igualdad/Tasas/Tributos causales/Límite del coste del servicio.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN. LA CONSTRUCCIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA UNITARIOS PARA LOS INGRESOS PÚBLICOS O TRIBUTARIOS
 - II. EL BENEFICIO O VENTAJA PARTICULAR COMO HECHO DEMOSTRATIVO DE CAPACIDAD ECONÓMICA
 - III. LA CAPACIDAD ECONÓMICA COMO CRITERIO DE CUANTIFICACIÓN DE LAS TASAS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL LÍMITE «GLOBAL» DEL COSTE DEL SERVICIO
 - IV. EPÍLOGO ¿ES OBLIGATORIO, EN TÉRMINOS CONSTITUCIONALES, CUANTIFICAR LAS TASAS CONFORME A LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE LOS CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A SUFRAGARLAS?
-

I. INTRODUCCIÓN. LA CONSTRUCCIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA UNITARIOS PARA LOS INGRESOS PÚBLICOS O TRIBUTARIOS

No cabe duda de que, en una primera aproximación casi intuitiva, el principio de capacidad económica se configura como un criterio de reparto de la carga impositiva. Y, profundizando más allá de esa primera aproximación intuitiva, lo cierto es que la capacidad económica aparece como un criterio totalmente coherente con la propia estructura básica del impuesto. En efecto, el hecho de que los impuestos se exijan sin contraprestación, como de forma contumaz sigue señalando el vigente artículo 2.2.c) de la Ley General Tributaria¹, impone la búsqueda de un criterio de reparto de las cargas que con tales tributos pretenden financiarse. La inexistencia de un beneficio particular para el obligado que se corresponda, a su vez, con un coste para la Administración obliga a encontrar un criterio que permita, en primera instancia, identificar a los obligados y, posteriormente, determinar la carga que corresponde a cada uno de ellos. Descartada la opción de los impuestos de capitación, y de acuerdo con la difícil (e injusta) distribución conforme al principio de equivalencia, la capacidad económica se revela como la mejor opción². Creo que, parafraseando al Prof TIPKE, puede decirse que «... el concepto de impuesto del § 3 de la AO –idéntico en este punto al artículo 2.2.c) de la LGT– al impedir cualquier relación con prestaciones estatales y, por consiguiente, con el principio de equivalencia es un concepto esencialmente ligado a la capacidad económica»³. Y esta afirmación resulta de especial importancia no sólo a la hora de determinar, positivamente, los criterios de justicia en el reparto de la carga impositiva. Por el contrario, y en términos negativos, sirve también para descartar la aplicación del principio de capacidad económica a los tributos causales (respecto de los cuales no es que se impida, sino que se impone, una relación con las prestaciones estatales) y, por supuesto, al resto de ingresos públicos con los que la conexión es, si cabe, aún más remota⁴.

¹ Y ello sin perjuicio de que dicha afirmación, al igual que ocurrió en la LGT de 1963, haya sido objeto de una severa crítica doctrinal.

² Una exposición *in extenso* de estos razonamientos puede consultarse en: TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtsstaatliche Grundlagen*. 2., völlig überarbeitete Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000, pgs. 470-493.

³ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band I...*, *op. cit.*, pg. 491. En el mismo sentido en TIPKE, Klaus *Die Steuerrechtsordnung. Band III. Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993, pgs. 1068-1069.

⁴ Esto explica que, en la doctrina alemana, las tasas (*Gebühren*) y las contribuciones especiales (*Beiträge*) se consideren al margen de la aplicación del principio de capacidad económica: BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln:

Parece evidente que para una doctrina, como la española, centrada en la búsqueda de una justificación científica del carácter unitario del Derecho Financiero semejantes conclusiones «saben a muy poco». Y así se explica que, de forma mayoritaria, se sostenga la necesaria aplicación del principio de capacidad económica a todas las categorías tributarias⁵ y, en algunos

Deubner, 1983, pg. 87. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band I...op. cit.*, pg. 476. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung. Band III... op. cit.*, pg. 1069. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht...*, *op. cit.*, pg. 48. GERSCH, Eva Maria. En *Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht*– Franz Klein (Hrsg). 9 völlig neubearbeitete Auflage. München: Beck, 2006, § 3 Rz. 15.

⁵ Ésta es una posición que, salvo muy contadas excepciones, sostiene la práctica totalidad de la doctrina española: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos*. En Revista de Administración Pública, núm. 12, 1953, pgs. 139-140. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español*. En Hacienda y Derecho. Vol. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, pgs. 261-262. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *La causa de los tributos*. En Hacienda Pública Española, núm. 64, 1980, pg. 216, aunque de forma no del todo rotunda FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La finalidad financiera en la gestión del patrimonio*. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 35, 1982, pg. 383. LOZANO SERRANO, Carmelo. *La financiación de los servicios públicos mediante tasas: cuestiones*. En Crónica Tributaria, núm. 43, 1982, pgs. 295-297. MARTÍN DELGADO, José María. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española*. En Hacienda Pública Española, núm. 60, 1979, pg. 64. MENÉNDEZ MORENO, Aurelio. *Aproximación al concepto y al método del Derecho Financiero y Tributario*. Burgos: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Burgos, 1988, pg. 27. CORS MEYA, Francisco Javier. *Las tasas en el marco de un sistema tributario justo*. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 51, 1986, pgs. 331-332. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del sistema financiero*. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 55, 1987, pg. 419. MARTÍN QUERALT, Juan. *Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución*. En Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, núm. 4, 1988, pgs. 6-11. BAYONA DE PEROGORDO, Juan José; SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho Financiero*. Volumen I. 2ª edición, corregida y ampliada. Alicante: Librería Compás, 1989, pg. 693. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *La tasa como especie del género tributo*. En XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Caracas, ILADT, 1991, pgs. 167-168. MARTÍN FERNÁNDEZ, Francisco Javier. *Tasas y precios públicos en el Derecho español*. Madrid: Marcial Pons, 1995, pg. 77. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi, 1998, pg. 31. LOZANO SERRANO, Carmelo. *Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público*. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 97, 1998, pg. 44. PAGÈS GALTÉS, Joan. *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*. Barcelona-Madrid: Escola d'Administració Pública de Catalunya– Marcial Pons, 1999, pg. 54. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales*. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 100, 1999, pg. 554. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC*. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 106, 2000, pg. 181. RUIZ GARIJO, Mercedes. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras? Una llamada sobre el carácter impositivo de algunas tasas. Sentencia comentada STS de 30 de noviembre de 2002*. En Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Parte Presentación, núm. 5, 2003, pgs. 7-8. GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas*. En Tributos Locales, núm. 50, 2005, pgs. 41-51 con una interesante distinción, es estos efectos, entre tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, por prestación de servicios públicos no esenciales y por prestación de servicios públicos esenciales de la que nos ocuparemos más adelante. GIL RODRÍGUEZ, Isabel.

casos, a ingresos públicos de carácter no tributario⁶. Respecto de esta última propuesta –proyección del principio de capacidad económica sobre la totalidad del sistema de ingresos públicos– poco o casi nada cabe comentar. Es evidente que respecto a determinados ingresos públicos (ingresos crediticios) tal aplicación parece de todo punto inviable⁷. Respecto de la penetración del principio de capacidad económica en los ingresos patrimoniales lo más adecuado será remitir su estudio a las reflexiones que se realizarán a continuación en torno a la relación entre el principio de capacidad económica y los tributos causales pues, en realidad, dicha posición se asienta, en el fondo, sobre la idea de un «concepto material o sustancial de tributo» que trasciende, en efecto, las categorías tributarias formales clásicas. El problema, en definitiva es el mismo⁸ y, por consiguiente, debe tratarse de forma unitaria.

Centrándonos por consiguiente en el problema de la aplicabilidad del principio de capacidad económica a los tributos causales (señaladamente las tasas) lo primero que debe sostenerse es que no todas las propuestas que apuntan en el sentido de dicha aplicación lo hacen con los mismos argumentos. Por lo tanto, para encauzar correctamente nuestra perspectiva crítica debemos distinguir adecuadamente los diversos argumentos aducidos en nuestra doctrina para sostener semejante posición. De ese modo, este trabajo analiza desde una perspectiva crítica, las distintas tesis que, en nuestra doctrina, pretenden fundamentar las tasas en el principio de capacidad económica. En primer lugar analizando las tesis que tratan de identificar dicha capacidad económica con el beneficio obtenido por el contribuyente de la tasa (epígrafe II). Posteriormente, considerando aquellas otras propuestas que tratan de sostener que el principio de capacidad contributiva

Una propuesta para la cuantificación de servicios públicos o realización de actividades administrativas. En *Tributos Locales*, núm. 58, 2006, pg. 44.

⁶ Dentro de este grupo debe distinguirse, entre quienes afirman la proyección a todo el sistema de ingresos públicos del principio de capacidad económica sin mayores precisiones (MARTÍN DELGADO, José María. *Los principios de capacidad económica e igualdad...*, op. cit., pg. 64, aunque reconociendo la dificultad de su aplicación a «mecanismos» distintos del tributo) y aquellos otros que admiten dicha aplicación para algunos ingresos de naturaleza no tributaria –determinados ingresos patrimoniales– (FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La finalidad financiera...*, op. cit., pg. 383. LOZANO SERRANO, Carmelo. *Intervencionismo y Derecho Financiero.* En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987, pgs. 372-374. LOZANO SERRANO, Carmelo. *Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación...*, op. cit., pgs. 41; 48-52)

⁷ Como reconocen incluso los más firmes partidarios de una amplia proyección del principio de capacidad económica: MARTÍN DELGADO, José María. *Los principios de capacidad económica e igualdad...*, op. cit., pg. 84. Ni siquiera creemos que, como afirma HERRERA «... sólo en la medida en que estemos ante empréstitos forzosos el elemento conmutativo pierde fuerza y debe entrar en juego el principio de capacidad económica» (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Metodología del Derecho Financiero y Tributario.* En *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2003, pg. 62).

⁸ Como ha sabido ver el Profesor PALAO, con su habitual claridad de ideas: PALAO TABOADA, Carlos. «Precios públicos»: *Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español.* En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 111, 2001, pg. 459.

debe utilizarse como criterio de cuantificación de las tasas y, en general, de las prestaciones tributarias de carácter causal (epígrafe III). El trabajo se cierra con un epílogo que, a la luz de las conclusiones obtenidas en los epígrafes anteriores, aborda el problema de la obligatoriedad constitucional de cuantificación de la tasa conforme a la capacidad contributiva de sus contribuyentes.

II. EL BENEFICIO O VENTAJA PARTICULAR COMO HECHO DEMOSTRATIVO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Una primera aproximación al problema consiste en señalar que el beneficio o ventaja particular obtenida por el sujeto pasivo del tributo causal es precisamente el hecho demostrativo de capacidad económica particular de este tipo de figuras tributarias⁹. Se trata, en definitiva, de equiparar conceptualmente los principios de capacidad económica y equivalencia o beneficio. Lo cierto es que este concepto de capacidad económica –de indudable sabor *grizziotiano*¹⁰– encuentra algunos obstáculos de relevancia no desdeñable que trataremos de exponer a continuación, al margen, claro está, de que pueda resultar incluso dudoso que el hecho de recibir un servicio público ponga de manifiesto capacidad económica o riqueza alguna porque, como se ha sostenido, con notable acierto en la doctrina, «... *quien solicita o recibe un servicio sólo demuestra que tiene necesidad de recibir, no capacidad de dar*»¹¹.

De un lado, y de sostenerse esta tesis, en aquellos supuestos en los que la contribución se acerque al beneficio experimentado por el sujeto los resul-

⁹ En este sentido: MARTÍN DELGADO, José María. *Los principios de capacidad económica e igualdad...*, *op. cit.*, pg. 80. BAYONA DE PEROGORDO, Juan José; SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pg. 693. CORS MEYA, Francisco Javier. *Las tasas en el marco...*, *op. cit.*, pg. 327. AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Tasas y precios públicos: análisis de la categoría jurídica del precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional*. Valladolid: Lex Nova, 1992, pgs. 336-367. MARTÍN MARTÍN FERNÁNDEZ, Francisco Javier. *Tasas y precios públicos en el Derecho español*. Madrid: Marcial Pons, 1995, pgs. 146-151. LAGO MONTERO, José María; GUERVÓS MAILLO, María de los Ángeles. *Tasas locales: cuantía*. Madrid: Marcial Pons, 2004, pgs. 84-85. GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, *op. cit.*, pg. 43 respecto a las tasas por utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público.

¹⁰ Esta forma de entender el principio de capacidad económica, aunque bien es cierto que para todas las categorías tributarias –incluidos los impuestos– puede verse en: GRIZZIOTTI, Benevenuto. *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*. En *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1949, I, pgs. 15 y ss. (citado por nosotros En *Saggi sul rinnovamento dello studio della Scienza delle Finanze e del Diritto Finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953, pgs. 351-352). Sobre la buena aceptación de este criterio de coordinación entre tasa y capacidad económica en la doctrina italiana, francesa y brasileña: SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales*. En *Hacienda Pública Española*, núm. 35, 1975, pg. 262, nota 22.

¹¹ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Las Tasas de las Entidades Locales. (El Hecho Imponible)*. Pamplona: Aranzadi, 1999, pg. 29. Según reconoce el propio SIMÓN la idea es original de MAFFEZZONI: MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario*. Torino: UTET, 1970, pg. 36.

tados podrían llegar a ser confiscatorios en la medida en que se estaría agotando la capacidad económica que se ha puesto de manifiesto¹².

Pero, más allá de esta idea, la tesis que identifica, en la tasa, la capacidad económica con el beneficio obtenido por el sujeto pasivo pierde de vista un dato esencial y es que tal concepción impide técnicamente –al menos si no quiere incurrirse en enormes contradicciones– que la cuantía de la tasa pueda modularse según la capacidad económica real del obligado a pagarla. Esta idea requiere quizás alguna explicación.

La tesis que comentamos identifica la capacidad económica con el beneficio que se deriva para el obligado de la concreta actividad administrativa. Por consiguiente, el desarrollo ulterior de la figura debe ser coherente con ese punto de partida de modo que la cuantificación del tributo, si quiere respetar su fundamento, obliga a que la cuantificación de la tasa se construya sobre la mayor o menor capacidad económica obtenida que, según la construcción sostenida, viene representada por el mayor o menor beneficio que obtenga el obligado al pago de la tasa. Y sin perjuicio de que la determinación de tal «capacidad económica» sea prácticamente imposible¹³, lo determinante es que tal posición impide el escalonamiento de la cuantía del tributo conforme a la «verdadera capacidad económica», es decir, la riqueza que, independientemente del beneficio derivado de la actividad, ostenta el obligado. Esta idea puede contrastarse con un ejemplo. Imagínese una tasa local por asistencia y estancia en hogares y residencias de ancianos (art. 20.4.ñ TRLHL). En principio la capacidad económica demostrada por el sujeto pasivo residiría, según la tesis que comentamos, en el beneficio que para el mismo se deriva del servicio por asistencia y estancia. Y, por ese motivo, una vez determinado dicho beneficio introducir modulaciones de la cuantía del tributo en función, por ejemplo, de las rentas del sujeto pasivo, sería ¡contrario a la capacidad económica! (al menos como ésta se entiende al identificarla con el beneficio recibido). Estas conclusiones absolutamente inaceptables, aunque derivadas lógicamente de los postulados antes descritos, traen causa de un hecho singular: se están manejando dos conceptos distintos de capacidad económica. Uno identificado con el beneficio que se deriva de la actividad administrativa y, otro, el tradicional, con los indicadores de riqueza que permiten distribuir la carga impositiva¹⁴. El

¹² En este sentido: CORS MEYA, Francisco Javier. *Las tasas en el marco...*, op. cit., pg. 328. BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel. *La función del tributo...*, op. cit., pg. 136, nota 250.

¹³ Porque, como sostiene con acierto SIMÓN, «... un mismo servicio puede proporcionar utilidades de distinta magnitud según quién sea el usuario del mismo» (SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Reflexiones sobre las tasas...*, op. cit., pgs. 262-263).

¹⁴ Este doble concepto de capacidad económica se pone de manifiesto con absoluta claridad en algunas propuestas recientes. En este sentido señalada GIL RODRÍGUEZ: «Estando presente en el hecho imponible de este tipo de tasas la capacidad económica específica del sujeto pasivo, no será necesario que, en su cuantificación, se acuda a la capacidad económica previa o genérica de los usuarios del dominio público» (GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, op. cit., pg. 44). Como se ve existe una capacidad económica específica y ¿posterior? fruto de la actividad administrativa y una genérica o anterior, independiente del beneficio obtenido.

problema es, lógicamente, que estas dos concepciones de la capacidad económica se excluyen de forma recíproca. Seguramente, todo el problema se reduzca a una mera cuestión terminológica pues, como ha señalado con acierto BARQUERO, «... lo que sucede sencillamente es que la idea fundamental de reparto no es la capacidad económica, sino la equivalencia o beneficio»¹⁵.

Sin embargo, esta doble noción de capacidad económica está en la base de algunas propuestas recientes relativas a la cuantificación de las tasas de las que, por razones de tiempo y espacio, no podemos ocuparnos de forma detenida pero a las que, no obstante, pueden formularse las críticas antes expuestas. Me refiero, en concreto, a la idea de distinguir tres tipos de tasas, conforme a las distintas actividades administrativas desarrolladas y extraer, a partir de esa clasificación, consecuencias concretas en torno a la forma de coordinarlas con el principio de capacidad económica. En este sentido se señala la existencia de tasas cuyos presupuestos de hecho son suficientemente expresivos de la capacidad económica del sujeto pasivo. Entre ellas, como ya se señaló más arriba, se incluyen las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público de las que deriva, se dice, la incorporación al patrimonio del sujeto pasivo de «un derecho de uso y disfrute que tiene un contenido económico perfectamente cualificable»¹⁶. Al estar presente en su presupuesto de hecho la capacidad económica específica que engendra la actividad administrativa no resulta necesario que en su cuantificación se acuda a la capacidad económica previa o genérica de los usuarios del demanio¹⁷. Algo semejante se sostiene respecto a las denominadas «tasas por servicios públicos no esenciales» cuyo presupuesto, se sostiene, es indicativo, siquiera sea de forma débil, de una capacidad económica traducida en un acto de uso, consumo o gasto del usuario del servicio público¹⁸. La conclusión vuelve a ser la misma que respecto a las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial: no es necesario que se acuda a la capacidad económica previa o genérica del sujeto pasivo a la hora de cifrar la prestación tributaria¹⁹. Sin embargo, esta estructura de razonamiento (capacidad económica ínsita en el presupuesto – no necesidad de cuantificación conforme a la capacidad económica previa) no se verifica en la tercera categoría de tasas a las que se refiere esta línea doctrinal: las tasas por servicios públicos esenciales. Por el contrario, en este punto, la línea de razonamiento es bien distinta. Quien recibe un servicio público no esencial demuestra exclusivamente necesidad de gasto o consumo y, al no poder prescindir del mismo, dicho consumo es escasamente

¹⁵ BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel. *La función del tributo...*, op. cit., pg. 136, nota 250.

¹⁶ GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, op. cit., pg. 44. LAGO MONTERO, José María; GUERVÓS MAILLO, María de los Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, op. cit., pgs. 84-85.

¹⁷ GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, op. cit., pg. 44. LAGO MONTERO, José María; GUERVÓS MAILLO, María de los Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, op. cit., pgs. 84-85.

¹⁸ GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, op. cit., pg. 47.

¹⁹ GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, op. cit., pg. 48.

revelador de capacidad económica²⁰. Y la consecuencia se deriva de forma inmediata: al cuantificar la prestación debe acudirse a la capacidad económica previa o genérica del usuario del servicio público²¹.

Esta propuesta, no carente de una buena dosis de ingenio (y de artificio), encuentra, para empezar, el obstáculo difícil –insalvable dirían algunos– de determinar qué servicios públicos merecen el calificativo de esenciales. Pero, sin duda las dificultades no terminan en esa complicada calificación.

La construcción obliga a aceptar, en primer lugar, que la actividad administrativa incrementa la capacidad económica del obligado al pago de la tasa. Cuestión no exenta de polémica, desde luego²². Pero obliga a entender, al mismo tiempo –y creo que esto es lo más importante– que sólo se manifiesta capacidad económica cuando el servicio obtenido es de los calificados como no esenciales. Y todo ello sobre la base de un pretendido «principio de normalidad de los casos» conforme al cual cuando el legislador configura una determinada situación como hecho imponible atiende a un supuesto que «normalmente» es indicativo de capacidad económica, lo que no significa que siempre y en todos los casos, dicho supuesto sea realmente indicativo de tal capacidad²³. A mi juicio esta novísima construcción constituye un ejemplo palmario de construcción del razonamiento «al revés», muy frecuente por otro lado en la ciencia jurídica. Sus partidarios se han percatado, no cabe duda, de que su punto de partida –la capacidad económica se entiende ínsita en el presupuesto y se identifica con el beneficio obtenido por el sujeto pasivo– conduce, como señalamos, a la imposibilidad de ponderar la capacidad económica previa de dicho sujeto (en realidad la única existente). Y a partir de ahí, se construye un razonamiento que permite excluir determinadas tasas (precisamente las más «sensibles») de esa línea de razonamiento. Por ese motivo quizás sea más fructífero prescindir *a priori* de una más que dudosa equiparación entre los principios del beneficio y de capacidad económica.

III. LA CAPACIDAD ECONÓMICA COMO CRITERIO DE CUANTIFICACIÓN DE LAS TASAS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL LÍMITE «GLOBAL» DEL COSTE DEL SERVICIO

Y así llegamos a la segunda forma de relacionar los tributos causales con el

²⁰ GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, op. cit., pg. 49.

²¹ GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, op. cit., pg. 49. LAGO MONTERO, José María; GUERVÓS MAILLO, María de los Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, op. cit., pg. 86.

²² Como se pregunta BARQUERO: «¿Qué riqueza experimenta un sujeto [...] como consecuencia de la expedición del DNI, de la certificación de la inspección técnica de su vehículo, su caldera o su ascensor?» (BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel. *La función del tributo...*, op. cit., pg. 136, nota 250).

²³ GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, op. cit., pg. 47.

principio de capacidad económica. Esta forma de penetración del principio de capacidad económica en los tributos causales aparece ya en la literatura clásica²⁴ sobre el particular y se identifica, como ya señalamos más arriba, con la posibilidad de adecuar la cuantía de la tasa a la capacidad económica del obligado a pagarla llegando, en su caso, hasta la exención total. Desde luego, parece difícil negar la posibilidad de que en la cuantificación de las tasas se haga uso de criterios relacionados de forma directa con la capacidad económica real de los obligados a su pago y ello a pesar de las dificultades esgrimidas tradicionalmente por la doctrina para el logro de tal objetivo. Sin embargo, y sobre este particular, conviene no perder de vista dos extremos de gran relevancia.

Es frecuente en las tasas, que su cuantificación conforme al principio de capacidad contributiva (señaladamente mediante el establecimiento de exenciones totales o parciales) no venga acompañada de la renuncia, por parte del ente impositor, a la financiación total del coste del servicio mediante los ingresos derivados de dicha tasa. Y la consecuencia esencial de esta forma de proceder parece evidente a primera vista: algunos usuarios del servicio no sólo pagarán más que otros –eso es una consecuencia necesaria de la modulación de las cuantías conforme al principio de capacidad

²⁴ En efecto, esta perspectiva aparece ya en los trabajos de GARCÍA DE ENTERRÍA y SÁINZ DE BUJANDA que constituyen, sin duda, las dos primeras grandes aportaciones en esta materia: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Sobre la naturaleza de la tasa...*, *op. cit.*, pgs. 139-141. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Reflexiones sobre un sistema...*, *op. cit.*, pgs. 263-264. Y posteriormente este criterio se ha asentado en la doctrina tanto entre aquellos que, en principio, sostienen la necesidad de cohesión todo ingreso tributario con el principio de capacidad económica (FALCÓN y TELLA, Ramón. *La finalidad financiera...*, *op. cit.*, pg. 383. MENÉNDEZ MORENO, Aurelio. *Aproximación al concepto...*, *op. cit.*, pg. 27. LOZANO SERRANO, Carmelo. *Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación...*, *op. cit.*, pg. 49. RUIZ GARIJO, Mercedes. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación...*, *op. cit.*, pg. 8. GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, *op. cit.*, pg. 49, exclusivamente respecto a las llamadas «tasas por servicios esenciales». LAGO MONTERO, José María; GUERVÓS MAILLO, María de los Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *op. cit.*, pg. 86, exclusivamente respecto a las llamadas «tasas por servicios esenciales»), como entre aquellos otros más reacios a la aceptación de dicha necesidad (SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Reflexiones sobre las tasas...*, *op. cit.*, pg. 261, aunque limitando su eficacia a la exención del pago de la tasa a aquellas personas que carecen del mínimo económico de subsistencia. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Tasas: coste del servicio y capacidad económica [Comentario a la STS] Navarra 1 marzo 1993*). En Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol. I, Parte Presentación, 1993, pg. 1189. *Comité de redacción Aranzadi. El límite del coste del servicio en la cuantía de las tasas y el principio de capacidad económica. Comentario a la STS 20 febrero 1998 y STS 21 de abril 1998*). En Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Vol. I, Parte Presentación, pg. 1092. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Las Tasas de las Entidades Locales...*, *op. cit.*, pg. 30. BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel. *La función del tributo...*, *op. cit.*, pgs. 112; 135-136. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Metodología del Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pg. 111. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José. *Constitución Económica y Hacienda Pública. En La Constitución a examen. Un estudio académico 25 años después* [coords. Gregorio PECES-BARBA MARTÍNEZ; Miguel Ángel RAMIRO AVILÉS]. Madrid: Marcial Pons, 2004, pg. 672, aunque de forma poco rotunda. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La irrelevancia jurídica del «Concepto constitucional de tributo»*. En *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2004, pg. 17).

económica– sino que pagarán una cantidad que está, necesariamente, por encima del coste del servicio. Lo cierto es que la jurisprudencia ha sido enormemente tolerante con este tipo de situaciones amparada, quizás, por una particular regulación del principio de equivalencia en nuestra legislación ordinaria²⁵. En ese sentido, el vigente artículo 24.2 del TRLHL (... *el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida*) ha sido interpretado de forma reiterada por el Tribunal Supremo en el sentido de que el límite que contiene no debe operar respecto a cada una de las liquidaciones practicadas a cada obligado sino, exclusivamente, en términos globales²⁶. Ésta práctica y su reconocimiento por la jurisprudencia del Tribunal Supremo constituyen las más nefastas consecuencias de la extensión del principio de capacidad económica a las tasas y ello por los motivos que exponemos a continuación.

El primero de esos problemas es que algunos usuarios, como ya se ha dicho, satisfarán, además del coste que les resulte imputable individualmente, el que corresponde a aquellos otros usuarios que carecen de capacidad económica, convirtiendo a la tasa en una suerte de impuesto encubierto²⁷. Y, desde luego, este hecho no es baladí desde una perspectiva jurídica porque no es cierta la afirmación, vertida en ocasiones por nuestra doctrina, en el sentido de que el legislador puede configurar tasas claramente orientadas por el

²⁵ Ésta es en efecto la causa que la doctrina encuentra a dicha tolerancia generalizada, al menos respecto a las tasas locales: *Comité de redacción Aranzadi. El límite del coste del servicio...*, *op. cit.*, pg. 1091. En sentido semejante: ZORNOZA PÉREZ, Juan José; ORTIZ CALLE, Enrique. *Capítulo VII. Las tasas*. En *Los tributos locales* (coord. Diego MARÍN-BARNUEVO FABO). Madrid: Thomson-Civitas, 2005, pgs. 796-798.

²⁶ SSTs de 20 de septiembre de 2005 (F. 6), de 19 de abril de 2005 (F. 1), de 11 de marzo de 2003 (F. 2), de 23 de marzo de 2002 (F. 2), de 6 de marzo de 1999 (F. 3), de 22 de mayo de 1998 (F. 3), de 6 de febrero de 1995 (F. 3) y de 14 de julio de 1992 (F. 2).

²⁷ En este sentido en la doctrina española: *Comité de Redacción Aranzadi. Hecho imponible y cuantificación de las tasas (Comentario a las SSTJ de la Comunidad Valenciana de 8 octubre 1998 y 10 noviembre 1998)*. En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. III, Parte Presentación, pg. 1324. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Metodología del Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pgs. 80; 107. BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel. *La función del tributo...*, *op. cit.*, pgs. 137; 143. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La irrelevancia jurídica...*, *op. cit.*, pg. 17. RUIZ GARIJO, Mercedes. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación...*, *op. cit.*, pg. 8. En el mismo sentido en la doctrina alemana: VOGEL, Klaus. *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*. En *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. (Hrsg. von Josef Isensee und Paul Kirchhof). Band IV Finanzverfassung – Bundestaatliche Ordnung. Zweite, durchgesehene Auflage. Heidelberg: Müller, 1999, pg. 71. Esta afirmación puede encontrarse también en algunas sentencias de la «jurisprudencia menor», incluso con cita expresa – acontecimiento singular en nuestra jurisprudencia– de la obra de GIANNINI: STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de noviembre de 1998, (F. 2). STSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de febrero de 2001, (F. 3). Extremadamente críticos con estos pronunciamientos: ZORNOZA PÉREZ, Juan José; ORTIZ CALLE, Enrique. *Capítulo VII. Las tasas...*, *op. cit.*, pgs. 799-800. En el mismo sentido en la doctrina alemana: VOGEL, Klaus. *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes...*, *op. cit.*, pg. 71.

principio de capacidad económica y desligadas de la idea de equivalencia puesto que los límites existentes son sólo legales y disponibles por el legislador²⁸. Por el contrario, existen límites muy precisos a esa suerte de «travestismo tributario». En primer lugar por el hecho de que, aunque la reserva de Ley tributaria se formule de manera unitaria, sus exigencias no son ni mucho menos uniformes para las tasas y los impuestos²⁹. Y además porque, desde una perspectiva material, el principio que orienta *prima facie* los impuestos es el de capacidad económica algo que, como creemos haber demostrado, no ocurre en las tasas. Así se explica la posibilidad de criticar, desde una perspectiva constitucional, que recurriendo a la figura de las tasas puedan configurarse verdaderos impuestos guiados por el principio de capacidad económica, aunque de una forma manifiestamente imperfecta³⁰. Y, a mayor abundamiento, tales «tasas» provocan, como ha señalado la doctrina, un fraccionamiento del ámbito de acción del principio de solidaridad que pasa a actuar no en todo el conjunto de la sociedad sino en el círculo reducido de los que comparten determinados problemas o se encuentran en situaciones similares que precisan de una determinada actividad administrativa³¹.

Quizás podría sostenerse que las propuestas realizadas más arriba chocan de frente con el Derecho positivo en esta materia en la medida en que establecen una vinculación muy estrecha entre el coste real que efectivamente provoca el usuario y el importe individualizado de la tasa que éste debe satisfacer³². Y, desde luego, la regulación de las tasas en todos los niveles de organización territorial y, en particular, la del principio de equivalencia parece apuntar en esta dirección. En efecto, tanto el artículo 7 de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos (LTPP) (*Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible*), como los artículos 7.3 de la LOFCA (*El rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades*) y 24.2 TRLHL parecen avalar la interpretación mayoritaria del principio de equivalencia sobre la que se fundamenta la crítica expuesta. Si a ello se acompaña el hecho de que el principio de equivalencia

²⁸ BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel. *La función del tributo...*, *op. cit.*, pgs. 136-137.

²⁹ Sobre la jurisprudencia constitucional en cuanto esta cuestión puede verse: BÁEZ MORENO, Andrés. *Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español*. En *Crónica Tributaria*, aceptado para su publicación en 2009.

³⁰ BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel. *La función del tributo...*, *op. cit.*, pg. 137. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La irrelevancia jurídica...*, *op. cit.*, pg. 17.

³¹ BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel. *La función del tributo...*, *op. cit.*, pg. 143. En sentido semejante, en España: SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Las Tasas de las Entidades Locales...*, *op. cit.*, pg. 29; en Alemania: VOGEL, Klaus. *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes...*, *op. cit.*, pg. 71.

³² De hecho ésta es la crítica que formulan ZORNOZA y ORTIZ a las sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana citadas con anterioridad: ZORNOZA PÉREZ, Juan José; ORTIZ CALLE, Enrique. *Capítulo VII. Las tasas...*, *op. cit.*, pg. 800.

no ha merecido reconocimiento constitucional³³, parece que el Derecho positivo no avala la interpretación que defendemos. Sin embargo, tal enfoque pierde de vista, a mi juicio, la función que los principios de equivalencia y capacidad económica desempeñan en relación con las exigencias de la igualdad en materia tributaria. Veamos este problema con mayor detenimiento.

La igualdad en materia tributaria, o en cualquier sector del ordenamiento jurídico, se configura *prima facie* como un principio de carácter formal, en el sentido de que su eficacia es, *a priori*, de carácter relacional. En definitiva se es igual o desigual en algo o respecto a algo. Por ese motivo para poder afirmar que una regulación vulnera o no vulnera dicho principio es necesario establecer de antemano cuál es el término de comparación o, en otras palabras, cuál es el criterio jurídico-material que se utiliza para afirmar que dos situaciones o personas son iguales o no. Y si en materia impositiva ese criterio jurídico material viene representado por el principio de capacidad económica –al menos como regla general– creo que no pueden existir dudas –a la vista de lo ya expuesto– respecto al hecho de que, en materia de tasas, el principio no puede ser el mismo. En efecto, en este particular tipo de tributos, la medida del cumplimiento de las exigencias que derivan de la igualdad viene representada por los principios de equivalencia o beneficio. Así deben entenderse, creo, las palabras del Profesor HERRERA cuando señala que «... la estructura de las tasas se basa esencialmente en el principio de equivalencia que [...] constituye una manifestación especial del principio de igualdad entendida como justicia conmutativa»³⁴; y así debe entenderse también la enorme relevancia que adquiere en materia de tasas el principio de equivalencia, a pesar de su falta de reconocimiento constitucional³⁵.

³³ Argumento que se ha traído a colación en determinadas ocasiones: MARTÍN FERNÁNDEZ, FRANCISCO JAVIER. *Tasas y precios públicos...*, *op. cit.*, pg. 77. FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. *La clasificación de los tributos...*, *op. cit.*, pg. 554. ZORNOZA PÉREZ, JUAN JOSÉ; ORTIZ CALLE, ENRIQUE. *Capítulo VII. Las tasas...*, *op. cit.*, pg. 783.

³⁴ HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL. *La irrelevancia jurídica...*, *op. cit.*, pg. 17. También en HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL. *Metodología del Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pg. 111. En el mismo sentido, recientemente: GIL RODRÍGUEZ, ISABEL. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad...*, *op. cit.*, pg. 36. GIL RODRÍGUEZ, ISABEL. *Una propuesta para la cuantificación...*, *op. cit.*, pg. 52, nota 35, aunque confundiendo, a mi juicio, las funciones respectivas de los principios de igualdad, interdicción de la arbitrariedad y proporcionalidad. Sobre el sentido de la fórmula de interdicción de la arbitrariedad y el papel de la proporcionalidad en el enjuiciamiento de las vulneraciones del principio de igualdad remito al lector a: BÁEZ MORENO, ANDRÉS; RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA. *La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria*. En *Noticias de la Unión Europea*, núm. 268, pgs. 28-30. No creo, por el contrario, que el anclaje del principio de equivalencia en la Constitución sea el principio de proporcionalidad –al menos exclusivamente– como parece deducirse en: BARQUERO ESTEBAN, JUAN MANUEL. *La función del tributo...*, *op. cit.*, pg. 117.

³⁵ En efecto a quienes oponen el argumento de la falta de reconocimiento del principio de equivalencia en la Constitución, para justificar el tratamiento más o menos uniforme de todos los tributos (FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. *La clasificación de los tributos...*, *op. cit.*, pg. 554) siempre podrá oponérseles que, en otros ordenamientos, la falta de reconocimiento en la Constitución del principio de capacidad económica no ha sido

Ahora bien, el hecho de que el principio de equivalencia constituya dicho criterio material no implica que deban descartarse, por ser contrarias a la igualdad, cualesquiera medidas normativas en relación con las tasas que no se ajusten a dicho principio. Al igual que, respecto al principio de capacidad económica, ha sostenido el Tribunal Constitucional que no se agota en ella la justicia en materia tributiva³⁶, podemos afirmar ahora que, en las tasas, no se agota la justicia en las exigencias del principio de equivalencia. Por el contrario de forma paralela a como se admiten en los impuestos, señaladamente extrafiscales, infracciones del principio de capacidad económica (*Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips*)³⁷, deben admitirse en las tasas infracciones del principio de equivalencia. Y, en definitiva, la introducción de criterios de cuantificación orientados conforme la capacidad económica de los contribuyentes de las tasas no es más que una infracción tolerada del principio de equivalencia. Sin embargo, es obvio que el problema no termina aquí o, al menos, no debería terminar aquí. Porque tales infracciones –tanto las del principio de capacidad económica en los impuestos³⁸, como las del principio de equivalencia en las tasas– no son admisibles en todo caso, so pena de desnaturalizar dichos principios y, consiguientemente, las exigencias de la igualdad en términos constitucionales. Y, en este sentido la constitucionalidad de la introducción de discriminaciones por motivos de capacidad económica en las tasas debe enjuiciarse, de forma paralela a la teoría general de la discriminación en Derecho constitucional. Así, y sin ánimo de profundizar excesivamente en estos criterios, puede decirse que una diferencia de trato resulta justificada cuando la medida adoptada se oriente a la consecución de un fin jurídicamente protegible, resulte idónea en relación con dicho fin, sea proporcionada y cuya afectación al criterio material de igualdad (en este caso la equivalencia) sea menor que la de otras medidas igualmente idóneas³⁹. Y con estos criterios creo que puede analizarse el problema que nos ocupa.

obstáculo para deducir su plena vigencia sobre la base, precisamente, del principio de igualdad. Me refiero como es evidente a la Constitución alemana.

³⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio (F. 4).

³⁷ Sobre esta cuestión en relación con los impuestos extrafiscales, y en sentido crítico frente a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la materia puede verse: BÁEZ MORENO, Andrés. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en torno al Título VII de la Constitución Española: «Economía y Hacienda»*. En Cuadernos de Derecho Público, núm. 25, 2005, pgs. 231-232. BÁEZ MORENO, Andrés; RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *La tributación mínima...op. cit.*, pgs. 22-30.

³⁸ Aunque, como veremos más adelante, eso es exactamente lo que está ocurriendo en materia de imposición extrafiscal en nuestro país, gracias a la inaceptable jurisprudencia del TC sobre el particular.

³⁹ Éstas son las notas que, con más o menos precisión, se derivan de la jurisprudencia del TC sobre el particular. En este sentido, quizás convenga reproducir literalmente la doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional en torno al principio de igualdad; en este sentido el fundamento jurídico 9º de la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, ha sintetizado con especial acierto los criterios a los que hacemos referencia: «Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) *no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha*

Desde la perspectiva de la existencia de un fin jurídicamente protegible y de la adecuación de esa medida para la consecución de tal fin, la introducción de criterios conformes a la capacidad económica en la regulación de las tasas no parece plantear ningún problema incluso aunque los usuarios con mayor capacidad se vean obligados a asumir costes por encima del que les resulte individualmente imputable. En efecto, la finalidad de estas infracciones del principio de equivalencia debe identificarse con el deseo de impedir que la financiación vía tasas termine constituyendo una limitación de acceso a determinados bienes y servicios a quienes carecen de capacidad de pago⁴⁰. Y la medida resulta adecuada a tal fin tanto si se decide financiar la parte del servicio no cubierta por los usuarios exentos mediante impuestos, como si dicha cantidad se repercute a los usuarios que sí gozan de capacidad económica. Ahora bien, las cosas son algo distintas si se analizan desde la perspectiva de los requisitos de lesión mínima y proporcionalidad. La verdad es que no siempre resulta sencillo distinguir estos dos requisitos en la práctica⁴¹ pero lo cierto es que a ambos late una idea semejante: que la vulneración del criterio material de igualdad no sea especialmente gravoso o desmedido, sobre todo si existen medios igualmente idóneos para la consecución del fin pretendido que afecten en menor medida a dicho criterio material. Y desde este punto de vista en aquellos casos en los que se repercute a los usuarios con mayor capacidad económica la parte del coste del servicio al que otros usuarios no hacen frente pueden vulnerarse tales límites. De un lado, con esta medida la afectación al criterio de la equivalencia o beneficio es máxima y la única garantía (debilísima) de los sujetos pasivos consiste en que la cuantía total de la tasa no supere el coste global del servicio. De otro lado existe una medida alternativa y menos gravosa para la equivalencia: que la parte no financiada por los usuarios de menor capacidad económica se considere como una carga general de la comunidad y se cubra con impuestos. Como se ve esta última medida es igualmente idónea para la consecución del fin deseado pero, de otro lado, más proporcionada resultando menor, al mismo tiempo, la lesión del principio de equivalencia⁴².

infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos».

⁴⁰ BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel. *La función del tributo...*, op. cit., pg. 143.

⁴¹ Sobre la crítica a su configuración y algunos intentos de concreción puede verse: BÁEZ MORENO, Andrés; RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *La tributación mínima...*, op. cit., pgs. 29-30.

⁴² Ésta es además la solución que ha dado al problema la jurisprudencia constitucional alemana (BVerfGE 97, 332) respecto a una tasa local por servicios de guardería, en la

IV. EPÍLOGO ¿ES OBLIGATORIO, EN TÉRMINOS CONSTITUCIONALES, CUANTIFICAR LAS TASAS CONFORME A LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE LOS CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A SUFRAGARLAS?

La forma de entender la relación entre los principios de equivalencia y capacidad económica en las tasas antes expuesta sirve, igualmente, para resolver otro problema que, al menos hasta el momento, no ha encontrado, a mi juicio, una solución satisfactoria ni en la doctrina ni en la jurisprudencia. Porque, hasta este momento, nos hemos centrado en determinar si era posible, en términos constitucionales, la adaptación de las tasas al principio de capacidad económica y, en caso de que así fuera, bajo qué circunstancias. Sin embargo ese problema es bien distinto del que tratamos ahora. En efecto, y no es ésta una cuestión que haya pasado desapercibida a la doctrina, se plantea si la adecuación de las tasas al principio de capacidad económica es una mera posibilidad o resulta obligatoria para el legislador al acometer su regulación. A esta pregunta ha pretendido dársele respuesta desde la perspectiva del Derecho positivo de rango legal acudiendo, por ejemplo, a las sucesivas redacciones del artículo 24 del TRLHL. En este sentido señalan ZORNOZA y ORTIZ que la sustitución, por obra de la Ley 25/1998, del anterior texto del artículo 24.3 de la LHL («Para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas») por el vigente 24.4 TRLHL («Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas») podría suponer, en cierto modo, una claudicación, una aceptación, en definitiva, de que la adecuación de las tasas al principio de capacidad económica habrá de ser en muchos casos incompleta e imperfecta⁴³. Sin embargo estos autores terminan interpretando el precepto vigente de acuerdo con la Constitución (art. 31.1) para deducir que el artículo 24.4 del TRLHL debe entenderse en el sentido de que cuando el presupuesto de hecho de la tasa así lo permita deberá modularse la cuantía, llegando incluso a la exención total,

que se habían introducido modulaciones en la cuantificación conforme al nivel de rentas y número de hijos. Esta sentencia acabó con cierta polémica existente en la jurisprudencia menor, entre los tribunales que negaban la posibilidad de introducir modulaciones conforme a la capacidad económica en las tasas por guardería (OVG Kassel, *Neue Juristische Wochenschrift*, 1977, pg. 452) y aquellos otros que la aceptaban con la condición de que los costes no satisfechos por los usuarios de menor capacidad económica no se repercutieran al resto (OVG Bremen, *Deutsches Verwaltungsblatt*, 1988, pg. 250). Sobre estas cuestiones puede consultarse, con más detalle: BIRK, Dieter; ECKHOFF, Rolf. En HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1951-2003, § 3, Rz. 156, Lfg. 139, August 1993.

⁴³ ZORNOZA PÉREZ, Juan José; ORTIZ CALLE, Enrique. *Capítulo VII. Las tasas...*, *op. cit.*, pgs. 783-784. Esta ha sido una idea que, ha calado profundamente en la jurisprudencia: SSTSJ de Andalucía de 10 de octubre de 2005 (F. 9), 30 de septiembre de 2005 (F. 9), STSJ de Castilla-La Mancha de 8 de febrero de 2005 (F. 4); SSTSJ de Cataluña de 16 de enero de 2004 (F. 5), de 29 de septiembre de 2004 (F. 5), de 10 de febrero de 2003 (F. 5) y STSJ Aragón de 23 de diciembre de 2002 (F. 6).

de acuerdo con el principio de capacidad económica lo que, a su vez, supone un rechazo, que estos mismos autores hacen explícito, a una interpretación estrictamente subjetiva del precepto que permita al ente impositor, con total libertad, proyectar o no sobre la estructura de la tasa las exigencias del citado principio⁴⁴. A mi juicio, estas interpretaciones dan demasiado protagonismo al texto de la Ley en la resolución del problema y pueden conducir a considerar inconstitucionales gran cantidad de tasas existentes en la actualidad.

Creo que las modulaciones de la cuantía de las tasas no pueden entenderse obligatorias para el legislador al punto de poder provocar la declaración de inconstitucionalidad de una tasa por el hecho de no contemplarlas. Seguramente su configuración deba ser paralela a la de las exenciones y beneficios fiscales concedidos en los impuestos por criterios de carácter extrafiscal. Son admisibles –si están justificados– pero no obligatorios en términos constitucionales. Prueba de ello es que, incluso a quienes pretenden una rígida sujeción de las tasas al principio de capacidad económica no les queda más remedio que reconocer que dicha sujeción dependerá, en todo caso, de que la estructura del presupuesto de hecho así lo permita⁴⁵. Quizás cabría establecer una sola excepción a esta idea: la posibilidad de determinar una suerte de mínimo exento en determinadas tasas por servicios de carácter esencial. Sin embargo, la construcción de tal concepto parece, en la hora presente, bastante complicada a la luz del estado de la cuestión a nivel doctrinal, legal y jurisprudencial.

⁴⁴ ZORNOZA PÉREZ, Juan José; ORTIZ CALLE, Enrique. *Capítulo VII. Las tasas...*, *op. cit.*, pg. 784.

⁴⁵ Interpretación que, por otro lado, parece avalar el artículo 8 de la LTPP: *En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlas.*