

MARIANO JIMÉNEZ ZELEDÓN

*Abogado y politólogo de Costa Rica
Doctorando del Departamento de Derecho Financiero y
Tributario en la Universidad Complutense de Madrid
Master en Derecho Comunitario por la Universidad Autónoma
de Madrid*

Extracto:

TRADICIONALMENTE al no existir en la Constitución Política una expresa determinación de las categorías tributarias, la doctrina optó, partiendo de las definiciones del legislador ordinario, por considerar a éstas como integrantes del concepto de tributo.

Esto ha provocado el que se haya intentado buscar, forzosamente, características comunes a figuras tan disímiles como los impuestos, tasas, contribuciones especiales y exacciones parafiscales, para incluirlas a todas dentro del concepto de tributo.

A conclusión diversa arriba, sí se tiene como punto de partida a la Constitución Política. Se ha determinado que sólo los impuestos y las exacciones parafiscales cumplen con los principios constitucionales del artículo 31.1 de la Constitución Española.

Conclusión diferente se extrae respecto a las tasas y contribuciones especiales. A todas luces por más intentos de la doctrina por tratar de encuadrar tales especies dentro de la categoría tributos, no se obtiene un resultado satisfactorio, puesto que tal intento se frustra dado lo difícil de compaginarlas con la capacidad económica y la progresividad que rige respecto al sistema tributario. En consecuencia, tanto las tasas como las contribuciones especiales deben ser reconducidas como categorías del concepto más amplio de prestaciones patrimoniales de carácter público.

Sin duda, el tema es polémico, pero requiere urgentemente de su reapertura a debate, el cual ha quedado abierto a raíz de las Sentencias del Tribunal Constitucional 185/95 y 182/97.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Concepto de prestación patrimonial de carácter público.
 - 1. Las prestaciones patrimoniales de carácter público son prestaciones impuestas.
 - 2. La coactividad: elemento definidor de las prestaciones impuestas.
 - 3. La ley determina y limita la existencia de prestaciones impuestas.
 - 4. El carácter público de las prestaciones impuestas.
 - 5. El carácter patrimonial de las prestaciones impuestas.
- III. Prestaciones patrimoniales y sistema tributario.
 - 1. El concepto de prestación patrimonial de carácter público comprende el de tributo.
 - 2. Prestaciones impuestas y sistema tributario.
- IV. Concepto de tributo y categorías tributarias.
 - 1. Concepto de tributo.
 - 2. Categorías tributarias.
- V. A manera de conclusión.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

En una reciente publicación sobre temas pendientes en Derecho Tributario ¹, se ha puesto de relieve que el concepto constitucional de tributo, constituye uno de esos temas que aún falta por desarrollar en forma integral.

Tal afirmación puede causar extrañeza, dado que se trata no sólo de un tema de la parte general del Derecho tributario, sino que constituye un concepto básico que informa a todo el ordenamiento tributario y a partir del cual se realizan diversas construcciones doctrinales.

Sin embargo, somos de la opinión que resulta acertado considerar el tema del concepto constitucional de tributo como un tema inacabado, lo cual ha quedado al descubierto con las Sentencias del Tribunal Constitucional, Núm. 185 de 14 de diciembre de 1995 y Núm.182 de 28 de octubre de 1997.

No sólo no existe una definición del concepto constitucional de tributo, sino del término más amplio, el de prestación patrimonial de carácter público.

Las categorías tributarias determinadas por el legislador ordinario dan la sensación de haber entrado en crisis dado que no se ajustan adecuadamente a los parámetros constitucionales del «sistema tributario» o de «los tributos».

El problema central que debe señalarse es de metodología a la hora de abordar el problema.

En efecto, tradicionalmente se ha tomado como punto de partida las categorías tributarias establecidas por el legislador ordinario, especialmente, el instituto del impuesto, para definir el concepto constitucional de tributo.

Desde esta perspectiva se ha considerado que los impuestos, tasas y contribuciones especiales, de conformidad con la definición dada por el legislador ordinario, forman parte del concepto de tributo; aunque desde nuestro punto de vista con resultados no siempre satisfactorios.

¹ Véase Juan RAMALLO MASSANET, *Hacia un concepto constitucional de tributo*, Temas pendientes de Derecho Tributario, Barcelona, Cedecs Editorial, S.L., 1997, págs. 31-46.

El método de trabajo debe ser el contrario. Primero debe partirse de lo establecido por el legislador constituyente sobre el concepto de prestación patrimonial de carácter público y, seguidamente, debe determinarse el concepto constitucional de tributo.

Una vez definidos ambos conceptos constitucionales, lo procedente consiste en revisar las categorías establecidas por el legislador ordinario para determinar si las mismas se ajustan a tales parámetros de constitucionalidad ².

Éste será el método de trabajo que procuraremos poner en práctica en este ensayo, puesto que como se verá, el punto de partida, definitivamente, lleva a consecuencias diferentes.

II. CONCEPTO DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO

A continuación se procederá a extraer de la Constitución Política los elementos fundamentales que caracterizan una prestación patrimonial de carácter público.

1. Las prestaciones patrimoniales de carácter público son prestaciones impuestas.

La Constitución Política española de 1978 establece:

«Artículo 31.3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.» ³

Sin duda, este artículo es transcripción de su equivalente en la Constitución Política de Italia de 1947:

«Artículo 23. Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta, si no es con arreglo a la ley.» ⁴

² Sobre este tema, muy acertadamente el profesor LOZANO SERRANO ha señalado que: «...no podemos situar el contraste en el terreno de la normativa ordinaria, pues precisamente el problema que se quiere resolver es previo a la misma.» Carmelo LOZANO SERRANO, «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Editorial Civitas, S.A., Núm. 97, enero/marzo 1998, págs. 25-52.

³ María Isabel ÁLVAREZ y María Fuencisla ALCÓN JUSTAS, *Las Constituciones de los Quince Estados de la Unión Europea. Textos y Comentarios*, Madrid, Dykinson, 1996, pág. 219.

⁴ ÁLVAREZ y ALCÓN, *op. cit.*, pág. 418.

Se observan diferencias gramaticales entre ambas normas, dado que la Constitución Española hace referencia a «prestaciones personales o patrimoniales de carácter público», mientras, que la italiana utiliza el concepto más amplio de «prestación personal o patrimonial impuesta».

No obstante, sustancialmente ambas normas tienen el mismo alcance, puesto que toda prestación impuesta es de carácter público, y toda prestación patrimonial de carácter público es «impuesta»⁵.

2. La coactividad: elemento definidor de las prestaciones impuestas.

El Tribunal Constitucional, en Sentencia Núm. 185/95, de 14 de diciembre, estableció:

«...que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público.»⁶

Precisamente, en función de su carácter de «prestaciones impuestas», concomitantemente deviene su carácter coactivo, estando en presencia de esta nota distintiva en los siguientes supuestos:

- «a) ...si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado en forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público o, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge dicha obligación.[...]
- b) [cuando] el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar, o dicho, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social. [...]

⁵ El profesor Carlos PALAO señala que el Tribunal Constitucional en la sentencia Núm. 185/95 desarrolla implícitamente el concepto de «prestación impuesta». Véase Carlos PALAO TABOADA, «Los precios públicos y el principio de legalidad», *Quincena Fiscal*, Madrid, Editorial Aranzadi, Núm. 17, octubre 1996, pág. 14. Con posterioridad, el Tribunal Constitucional utilizó expresamente este concepto: «Pues bien, que el artículo 6.1 del Real Decreto-Ley establece una *prestación impuesta* por los poderes públicos a los empresarios sin el concurso de la voluntad de éstos, es un dato sobre el que no cabe discusión alguna...» (El énfasis es nuestro). Tribunal Constitucional, Núm. 182, de 28 de octubre de 1997, fundamento jurídico 16. Con anterioridad a las sentencias citadas, el Dr. Ángel AGUALLO había señalado la «patente similitud» entre las normas de ambas constituciones. Véase Ángel AGUALLO AVILÉS, *Tasas y Precios Públicos*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1992, pág. 228.

⁶ Tribunal Constitucional, Núm. 185, de 14 de diciembre de 1995, fundamento jurídico 3.

- c) También deben considerarse coactivamente impuestas las prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho.»⁷

Conforme a la doctrina citada del Tribunal Constitucional con sólo que una de estas notas distintivas se presente en forma alternativa, se estaría ante una prestación coactiva, y por lo tanto, impuesta.

Sin embargo, aunque coincidimos con el hecho de que la nota característica es la coactividad, no guardamos la misma opinión respecto de los criterios utilizados por el Tribunal Constitucional, dado lo casuístico de los mismos:

a) PRIMER SUPUESTO.

El Tribunal parece poner el acento en los aspectos volitivos del sujeto, prescindiendo totalmente del régimen jurídico de la obligación. El régimen jurídico de la obligación constituye un primer indicio en relación con la libertad del sujeto para realizar el supuesto de hecho de la obligación.

b) SEGUNDO SUPUESTO.

En especial, este segundo criterio es sumamente criticable, puesto que la consideración de «servicio requerido objetivamente indispensable» o el de «necesidad básica» son conceptos jurídicos indeterminados, cuyo contenido cambia en tiempo y espacio, no sólo respecto de diferentes sociedades, sino también al interior de una ellas.

c) TERCER SUPUESTO.

En relación con el tercer requisito, la existencia de un monopolio de derecho o hecho, puede ser utilizado como un indicio, pero no prejuzga *a priori* sobre la existencia de coactividad. Habrá que aceptar que generalmente cuando exista un monopolio, fundamentalmente de derecho, el servicio que se presta podría ser de recepción obligatoria por los usuarios, pero no siempre se dará esa situación⁸.

La coactividad es a la vez jurídica y material, se trata de una relación dialéctica entre dos caras de una misma realidad. La coactividad no se determina simplemente por el régimen jurídico de la prestación, ni tampoco podemos abandonarnos a simples criterios casuísticos, existe tal interrelación que no es factible deslindar ambos aspectos. De modo que siendo central la determinación de si el supuesto de hecho de la obligación es realizado en forma libre o no, tal libertad se determina en primera instancia en función del régimen jurídico de la prestación, y en segundo lugar, cuando no sea suficiente el primer criterio, por las condiciones materiales en que se presta el servicio o se suplan los bienes.

⁷ Tribunal Constitucional, Núm. 185, de 14 de diciembre de 1995, fundamento jurídico 3.

⁸ «Ahora bien, ¿cuándo existe monopolio de hecho? ¿Qué grado de monopolio es necesario? ¿Si en un pueblo, por ejemplo, el único cine fuese del ayuntamiento, el precio de las entradas estaría sujeto al principio de legalidad? ¿Y si hay un cine en el pueblo de al lado?» PALAO TABOADA, *op. cit.*, pág. 14.

3. La ley determina y limita la existencia de prestaciones impuestas.

El Tribunal Constitucional en la citada sentencia 185/95 estableció que el legislador «puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran esta categoría -impuestos, tasas y contribuciones especiales-, y puede crear nuevos ingresos de Derecho público.»⁹

De modo que en la creación de prestaciones patrimoniales de carácter público el legislador goza de amplia discrecionalidad de configuración.

Uno de los límites a tal discrecionalidad viene dado por el principio de reserva de ley¹⁰, que impone una determinada competencia constitucional para su introducción en el ordenamiento jurídico -poder público con suficiente título competencial- y mediante instrumento idóneo -ley-:

«En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial cuenta para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes...»^{11, 12}

Téngase en cuenta que «mediante ley» se establecen las prestaciones patrimoniales de carácter público, y de igual forma, se define su contenido, pero no se trata sólo de una reserva en sentido formal, sino también, material¹³, frente a cualquier prestación coactiva establecida unilateralmente por el poder público.

Existe una diferencia gramatical entre los artículos 33.1 y el 133.1 e incluso el 133.3 de la Constitución Española, estableciéndose en estos últimos lo siguiente:

⁹ Tribunal Constitucional, Sentencia Núm. 185, de 19 de diciembre de 1995, fundamento jurídico tercero.

¹⁰ En este sentido, la «imposición coactiva de la prestación patrimonial, o lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamada a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley...» Tribunal Constitucional, Núm. 185, de 14 de diciembre de 1995, fundamento jurídico 3. *A contrario sensu*, toda prestación impuesta no establecida por ley viola la reserva de ley, por lo tanto, resulta inconstitucional.

¹¹ Tribunal Constitucional, Sentencia Núm. 185, de 14 de diciembre de 1995, fundamento jurídico 3.

¹² El Tribunal Constitucional, Sentencia Núm. 19, de 17 de febrero de 1987, fundamento jurídico 4, se refiere al principio de reserva de ley como «una garantía de la autoimposición de la comunidad sobre sí misma.»

¹³ Sobre la distinción del origen legal o contractual de los precios públicos se señalaba que la misma «...tiene importancia desde la perspectiva de la reserva de ley, que cubre la totalidad de las prestaciones tributarias, pero no sólo éstas, sino también cualesquiera otras «prestaciones patrimoniales de carácter público». Con esta expresión, consagrada en el artículo 31.3 de la Constitución, se alude a la idea de «imposición por el ente público» -en sentido material y no formal de «impuesto» o «tributo»-, lo que permite extender la exigencia de ley a todas las prestaciones no asumidas voluntariamente por el sujeto.» Ramón FALCÓN Y TELLA, «Tasas, Precios Públicos y Reserva de Ley», *Tasas y Precios Públicos en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1991, pág. 66.

«Artículo 133.1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

[...]

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

Los tributos deben establecerse «mediante ley» y los beneficios fiscales «en virtud de ley», mientras, que en el artículo 31.3 de la Constitución Española se señala que las prestaciones patrimoniales de carácter público sólo podrán establecerse «con arreglo a la ley».

Se podría señalar que esta última frase con «arreglo a la ley» relativiza el principio de reserva de ley respecto al que rige en los tributos. Sin embargo, somos contrarios a tal posición, dado que la diferencia gramatical tiene su origen en la transcripción del artículo 23 de la Constitución Política Italiana, que contiene la misma frase y, no por un afán consciente, del legislador constitucional en establecer alguna diferencia.

En suma, el mismo alcance tendrá la reserva de ley en materia tributaria ¹⁴ que tratándose de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias ¹⁵.

¹⁴ El Tribunal Constitucional ha interpretado, el principio de reserva de ley en forma relativa: «En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita normas reglamentarias la concreta determinación de algunos elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador, análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata.» Tribunal Constitucional, Sentencia Núm. 221, de 11 de diciembre de 1992, fundamento jurídico 7. Respecto a esta posición del Tribunal Constitucional no podemos estar de acuerdo, dado que en ninguna parte del texto constitucional existe base para llevar a cabo la relativización del principio de reserva de ley en materia tributaria. Obsérvese que el artículo 25 de la CE establece el principio de reserva de ley en materia penal, incluso utilizando términos más laxos que los contenidos en los artículos 31 y 133 de la CE, al utilizar la frase «según la legislación vigente en aquel momento», puesto que el término «legislación» puede dar margen a una interpretación amplia de modo que no necesariamente sea sinónimo de ley. A pesar de ello, el Tribunal Constitucional sí ha interpretado, como consideramos correcto, que se trata de una reserva absoluta (Véase por ejemplo, sentencias del Tribunal Constitucional 32/84, de 8 de marzo, 219/88, de 22 de noviembre, 136, 89, de 19 de julio, 150/89, de 25 de septiembre, 61/90, de 29 de marzo, 196/91, de 17 de octubre, 93/92, de 11 de junio, 95/92, de 11 de junio, jurisprudencia citada por Antonio JIMÉNEZ-BLANCO *et al.*, *Comentario a la Constitución. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 1995, pág. 364). Por tanto, no existe base, en la Constitución, para una interpretación diferente entre el principio de reserva de ley en materia penal y tributaria. Hoy día, tal diferencia constituye una expresión del predominio del Poder Ejecutivo sobre el Poder Legislativo, que el Tribunal Constitucional ha avalado con suma «naturalidad».

¹⁵ «...no cualquier ley (o norma con rango de ley y fuerza de ley) es apta para regular la materia tributaria, así: los límites en la utilización del Decreto-ley (art. 86.1 de la CE); la exclusión de las leyes de iniciativa popular en materia tributaria (art. 87.3 de la CE) o la prohibición de crear, o, en su caso, de modificar tributos por medio de la Ley de Presupuestos (art. 134.7 de la CE). Normas e institutos todos ellos distintos, pero que vienen a integrar y complementar la reserva de Ley en materia tributaria consagrada en el artículo 31.3 de la Constitución Española y artículo 133.1, 2 y 3 de la Constitución Española, y cuya función es garantizar la unidad financiera y la supremacía de la representación política parlamentaria,

4. El carácter público de las prestaciones impuestas.

El carácter público de las prestaciones impuestas deviene por la intervención del poder público en su creación y configuración ¹⁶.

Lo sustancial para el establecimiento de una prestación coactiva constitucionalmente aceptable requiere de la concurrencia del Poder Legislativo, mediante la aprobación del instrumento normativo idóneo, a saber, una ley.

La concurrencia de este poder público es lo que caracteriza el «carácter público» de las prestaciones, y no que el servicio público, sea gestionado por un ente público ¹⁷.

asegurando -como se dijo en la STC 19/1987-la unidad del ordenamiento y la igualdad de los contribuyentes en el ámbito vital que es la esfera de la libertad y la propiedad.» Tribunal Constitucional, Núm. 182, de 28 de octubre de 1997, fundamento jurídico 8. «Dicha reserva es apreciada por el Tribunal como relativa, en identidad de términos y con el mismo alcance que la aplicable a los tributos, llegando a mencionarla directamente en varios pasajes como la reserva de ley tributaria, pese a referirla a las prestaciones patrimoniales públicas.» LOZANO SERRANO, *op. cit.*, pág. 27. En efecto, obsérvese como el Tribunal se refiere a la reserva del 31.3 de la CE como si se tratará de la misma reserva de ley tributaria, lo cual consideramos incorrecto formalmente, ello a pesar de que ambas, como hemos reiterado, tienen el mismo alcance material.

¹⁶ «La noción de "poderes públicos" que utiliza nuestra Constitución (arts. 9, 27, 39 a 41, 44 a 51, 53 y otros) sirve como concepto genérico que incluye a todos aquellos entes (y sus órganos) que ejercen un poder de imperio, derivado de la soberanía del Estado y procedente, en consecuencia, a través de una mediación más o menos larga, del propio pueblo. Esta noción no es sin duda coincidente con la de servicio público pero lo "público" establece entre ambas una conexión que tampoco cabe desconocer, pues las funciones calificadas como servicios públicos quedan colocadas por ello, y con independencia de cuál sea el título (autorización, concesión, etc.) que hace posible su prestación, en una especial relación de dependencia respecto de los "poderes públicos". Esta relación se hace tanto más intensa, como es obvio, cuanto mayor sea la participación del poder en la determinación de las condiciones en las que el servicio ha de prestarse y en la creación, organización y dirección de los entes o establecimientos que deben prestarlo. Cuando el servicio queda reservado en monopolio a un establecimiento cuya creación, organización y dirección son determinadas exclusivamente por el poder público no cabe duda de que es éste el que actúa a través de persona interpuesta, pero en modo alguno independiente. La necesidad de hacer más flexible el funcionamiento de estos entes interpuestos puede aconsejar el que se dé a su estructura una forma propia del Derecho privado y que se sometan a éste los actos empresariales que debe llevar a cabo para el ejercicio de su función, pero ésta, en cuanto dirigida directamente al público como tal, ha de entenderse vinculada al respecto de los derechos y libertades reconocidos en el capítulo II del título I de la Constitución, según dispone el artículo 53.1 de ésta, y, en consecuencia, los ciudadanos protegidos también frente a ella con los instrumentos que el ordenamiento les ofrece para salvaguardarla de sus derechos fundamentales frente a los actos de poder.» El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la sentencia Núm. 35/1983, de 11 de mayo, fundamento jurídico 3. Nótese que el Tribunal Constitucional ha establecido un concepto de poder público sumamente amplio, dado que ha señalado que incluso los entes interpuestos -sociedades creadas por entes públicos pero que operan en régimen de derecho privado- pueden gozar del mismo, frente al cual se deben establecer todas las garantías para los ciudadanos. La conclusión que se extrae radica en que el ente público no sólo debe gozar de poder público, sino que tiene que ser un ente público con título competencial suficiente de conformidad con la Constitución Política. Como únicamente el Poder Legislativo tiene competencia para aprobar leyes, y sólo con arreglo o mediante éstas, resulta posible establecer prestaciones patrimoniales de carácter público, cualquier otro ente público, carecerá de título competencial suficiente para establecerlas, al menos, sin violentar la reserva de ley.

¹⁷ «La forma de gestión de los servicios no es ya condicionante de la naturaleza de la prestación a satisfacer por el ciudadano.» RAMALLO MASSANET, *op. cit.*, pág. 43. Incluso se ha señalado a raíz de las sentencias del Tribunal Constitucional que «es obvio que la prestación patrimonial pública no es siempre un ingreso público, ni una prestación al ente público, pudiendo asumir desde esta óptica múltiples modalidades que no se agotan en relaciones jurídicas entre particulares y entes públicos.» LOZANO SERRANO, *op. cit.*, pág. 29.

El Tribunal Constitucional ha señalado que lo público de las prestaciones viene determinado por su finalidad:

«...como se desprende de la propia expresión constitucional (prestaciones "de carácter público", dice el art. 31.1 CE), la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público.»¹⁸

No obstante, no estamos de acuerdo con tal posición, dado que habría que preguntarnos cuál ley no busca una finalidad pública; precisamente, la intervención del Poder Legislativo siempre se justifica por las finalidades públicas que persigue.

Por tanto, no es la finalidad pública perseguida, que siempre que se trate de una ley tendrá que ser pública, sino la propia intervención del poder público a través de su principal instrumento -la ley- lo que estatuye la cualidad pública a las prestaciones patrimoniales.

Podría tomar lugar una discusión en torno a la finalidad perseguida por una ley, razón de más para considerar como un criterio objetivo, indubitable, la propia intervención del poder público mediante ley.

En este sentido, el poder público *competente* debe intervenir en la creación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, y por ende, también en los tributos, y en tal aspecto, encontraremos la calificación de pública.

5. El carácter patrimonial de las prestaciones impuestas.

No toda prestación impuesta de carácter público es una prestación patrimonial¹⁹.

Prestaciones impuestas pueden existir de diversos tipos, expresamente, el artículo 31 de la Constitución Española hace referencia a las personales y patrimoniales²⁰.

¹⁸ Tribunal Constitucional, Núm. 182, de 28 de octubre de 1997, fundamento jurídico 15. Reiterado en el fundamento jurídico 16.

¹⁹ Como señalaba MICHELI: «A los fines de esta exposición interesan no tanto las prestaciones personales impuestas, como la del servicio militar (art. 52 de la Constitución), sino las "prestaciones patrimoniales impuestas", que comprenden toda forma de prestación patrimonial coactiva, aunque la misma no se realice en los esquemas formales de los tributos...». Gian Antonio MICHELI, *Curso de Derecho Tributario*, Traducción y estudio preliminar por Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, pág. 36.

²⁰ En el mismo sentido, véase *supra* el artículo 23 de la Constitución Política Italiana.

Las prestaciones patrimoniales son aquellas que precisamente inciden, valga la redundancia, en el ámbito patrimonial de las personas; el carácter «patrimonial» viene dado por su contenido:

«...cabe incluir como prestación patrimonial pública toda detracción coactiva del patrimonio del particular, consista ésta en una obligación de dar al ente público o a particulares, o en una obligación de padecer o soportar, dando lugar en toda caso a una merma de su riqueza, ya sea definitiva o meramente temporal.»²¹

En general, se trata de obligaciones que afectan de forma negativa el patrimonio de los ciudadanos o que imponen alguna carga sobre el mismo, pero debe precisarse, que únicamente las prestaciones patrimoniales que sean a su vez tributarias, en su contenido, afectan el «deber de contribuir».

Téngase presente que el deber constitucional de contribuir se encuentra citado en el artículo 31.1 de la Constitución Española, es decir, en relación con el sistema tributario:

«Artículo 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.»²²

Por lo que no toda prestación impuesta, e incluso, no toda prestación patrimonial impuesta, sino sólo las que a su vez sean tributarias, forman parte del «sistema tributario»²³, y por ende, afectan al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de conformidad con los principios de justicia material del artículo 31.1 de la Constitución Española.

III. PRESTACIONES PATRIMONIALES Y SISTEMA TRIBUTARIO

1. El concepto de prestación patrimonial de carácter público comprende el de tributo.

El Tribunal Constitucional, Sentencia Núm. 185, de 14 de diciembre de 1995, ha señalado que el concepto de prestación patrimonial de carácter público no es sinónimo del de tributo:

²¹ LOZANO SERRANO, *op. cit.*, pág. 32.

²² Constitución Política de 27 de diciembre de 1978, Madrid, Biblioteca Nueva, S.L., 1997, pág. 24.

²³ Este tema lo ampliamos *infra* punto III.

«El artículo 31.3 de la Constitución Española, apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales -en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas-, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de «prestación patrimonial de carácter público». Es cierto que la Constitución se refiere en varios preceptos a los "tributos" y proclama que su establecimiento debe hacerse mediante ley (art. 133.1 de la CE); sin embargo, no lo es menos que, desde la perspectiva constitucional, como tendremos ocasión de reiterar, el legislador puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran esta categoría -impuestos, tasas y contribuciones especiales-, y puede crear nuevos ingresos de Derecho Público. Por otra parte, la aplicación de un criterio de interpretación sistemática tendente a evitar la redundancia del constituyente, lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión "tributos" del artículo 133.1 de la Constitución Española y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del artículo 31.3 de la Constitución Española.»²⁴

Todo tributo es una prestación patrimonial de carácter público, pero no toda prestación patrimonial de carácter público es un tributo, dado que se trata de un concepto de mayor amplitud.

No son conceptos excluyentes: las prestaciones son el género y los tributos una de sus especies.

Al constituir los tributos una especie de las prestaciones patrimoniales, se presenta como nota característica en ambos la coactividad, sin embargo, se trata de un criterio en el que no puede basarse una distinción:

«Para definir aquella especial exacción coactiva que tradicionalmente se ha llamado tributo no es suficiente fijarse en la coactividad del mismo, ante todo porque la coactividad caracteriza una categoría más amplia de "prestaciones patrimoniales impuestas..."»²⁵

Debe apuntarse que la interrelación entre prestaciones patrimoniales impuestas y los tributos, conlleva a que estos últimos, como en el caso de la coactividad, compartan las mismas características de las primeras, aunque existen especificidades en ambos que más adelante analizaremos²⁶.

²⁴ Tribunal Constitucional, Núm. 185, de 14 de diciembre de 1995, fundamento jurídico 3.

²⁵ MICHELI, *op. cit.*, pág. 39.

²⁶ Véase *infra* punto IV.

2. Prestaciones impuestas y sistema tributario.

Se ha señalado que el principio de reserva de ley tiene el mismo alcance tratándose de prestaciones patrimoniales de carácter público y de tributos, además, ambos se caracterizan porque son prestaciones impuestas coactivamente.

Sin embargo, existe una diferencia importante entre ambos institutos jurídicos, dada la configuración constitucional establecida en el artículo 31 de la Constitución Española.

Obsérvese que en el inciso 1 de este último artículo se hace referencia al «sistema tributario», siendo éste el conformado, evidentemente, por el conjunto de los tributos, mas no siendo tributos todas las prestaciones impuestas, y ni tan siquiera, todas las prestaciones patrimoniales de carácter público, se tiene como consecuencia, que únicamente a los tributos habrá de aplicárseles los principios constitucionales citados en el comentado inciso 1, a saber, la justicia, igualdad, progresividad, y por supuesto, la contribución a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los sujetos:

«...la Constitución conecta el citado deber [el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos] con el criterio de la capacidad económica (con el contenido que a este principio de justicia material se ha dado, fundamentalmente, en las SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 y 134/1996), y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario.»²⁷

En efecto, los principios constitucionales citados se encuentran en referencia al «sistema tributario» del artículo 31.1 de la Constitución Española, el cual es complementado por el 133.1 de la Constitución Española, cuando éste añade que los tributos se establecen mediante ley; por el contrario, en el artículo 31.3 de la Constitución Española únicamente se señala que las prestaciones patrimoniales de carácter público se establecerán con «arreglo a la ley».

IV. CONCEPTO DE TRIBUTO Y CATEGORÍAS TRIBUTARIAS

1. Concepto de tributo.

A estas alturas de la exposición, podemos determinar que las prestaciones patrimoniales de carácter público y los tributos comparten las siguientes características:

²⁷ Tribunal Constitucional, Núm. 182, de 28 de octubre de 1997, fundamento 7.

- a) Se trata de prestaciones impuestas coactivamente, y por lo tanto, tienen carácter obligatorio.
- b) La imposición la realiza el «poder público» con título competencial suficiente.
- c) En virtud de esta intervención del poder público poseen un carácter público.
- d) Se establecen mediante instrumento idóneo, a saber, la ley, debiendo cumplir con el principio de reserva de ley, que tiene el mismo alcance para ambos institutos ²⁸.

Dado que no todas las prestaciones impuestas son patrimoniales, y que de estas últimas pueden existir algunas que no son tributos, podemos establecer las siguientes diferencias:

- a) Las prestaciones impuestas no necesariamente se encuentran destinadas a la cobertura del gasto público ²⁹. *A contrario sensu*, sólo las prestaciones impuestas que sean a su vez tributarias se encuentran destinadas a la financiación del gasto público.
- b) El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos determina que las prestaciones tributarias consistan exclusivamente en prestaciones dinerarias ³⁰, mientras, que otras prestaciones impuestas patrimoniales no tributarias pueden consistir en prestaciones dinerarias o establecer otro tipo de cargas. Sin embargo, únicamente las primeras se destinarán a la financiación del gasto público.
- c) Las prestaciones impuestas no tienen que cumplir con los principios que informan el sistema tributario, especialmente, el de capacidad económica y el de progresividad ³¹.

²⁸ «A estas alturas de la evolución del Derecho Tributario, parece razonable sostener que los límites en extensión e intensidad de la reserva de ley en nuestro ordenamiento jurídico están suficientemente garantizados por la Constitución y la jurisprudencia constitucional ...al ser pacíficamente admitido, de un lado, que dicho principio ampara no sólo el tributo, sino cualquier «prestación patrimonial de carácter público»...» Eugenio GONZÁLEZ GARCÍA, *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Pamplona, Editorial Aranzadi, 1996, pág.15.

²⁹ Bien ha sido apuntado que «La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el artículo 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional (STC 76/1990, fundamento jurídico 3).» Tribunal Constitucional, Núm. 182, de 28 de octubre de 1997, fundamento jurídico 6.

³⁰ Idea desarrollada por LOZANO S. quien califica a tales prestaciones dinerarias como «ingreso público dinerario» diferenciándolas de otras detracciones patrimoniales, como los descuentos obligatorios y obligaciones de padecer o soportar que no provocan un aumento de fondos del ente público. Para más detalles véase LOZANO SERRANO, *op. cit.*, pág. 35.

³¹ En este sentido, existe una interconexión entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y los principios de justicia material del artículo 31.1 de la Constitución Española, especialmente, el de capacidad económica.

En relación con este último punto, tanto las prestaciones impuestas como los tributos, evidentemente sí tendrán que cumplir con aquellos principios que sean genéricos a todos los institutos constitucionales, tales como la razonabilidad, proporcionalidad, el de igualdad o el carácter no confiscatorio.

2. Categorías tributarias.

La Constitución Política no señala cuáles son las categorías que integran el concepto de tributo ³².

Ha sido el legislador ordinario el que ha definido cuáles categorías forman parte de los tributos:

«Artículo 26.1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos...

[...]

2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo.» ³³

Aunque la opción tomada por el legislador podría ser viable, en el sentido de que éste puede definir con relativa libertad cuáles categorías integran el concepto de tributo, sí resulta procedente revisar la coherencia de tales categorías en relación con las normas y principios constitucionales.

En primer lugar, respecto a los impuestos, no existe ninguna duda de que se trata de la categoría tributaria por excelencia:

³² A lo sumo en el artículo 157.1.b) de la Constitución Española se establece que los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, mientras, que en el 157.2 de la Constitución Española se señala que las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.

No obstante, no consideramos apropiado que deba interpretarse *a contrario sensu* el 157.2 respecto al 157.1.b) de la Constitución Española, señalando que aquéllas son categorías tributarias, dado que en un caso se hace referencia a los recursos de las Comunidades Autónomas, mientras, en el otro inciso, se establece una situación límite, sin que deba inferirse, qué medidas tributarias, son los impuestos, tasas y contribuciones especiales; se regulan dos supuestos totalmente diferentes, sin necesaria interconexión. Una interpretación contraria, puede partir de lo establecido por el legislador ordinario como categorías tributarias, lo cual es lo que procuramos evitar, dado que primero debe atenderse a lo establecido en la propia Constitución Política.

³³ Ley General Tributaria, artículo 26.1 y 2.

«Artículo 26.1. [...]

- c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.»³⁴

La definición del impuesto como instituto jurídico resulta acorde con la norma constitucional del 31.1 de la Constitución Española, dado que dicha figura debe observar la capacidad económica de los contribuyentes, así como los principios de igualdad, progresividad y que no tenga alcance confiscatorio.

Resultan igualmente aplicables tales principios a las exacciones parafiscales, dado que éstas, de conformidad con el artículo 26.2 de la Ley General Tributaria, participan de la naturaleza de los impuestos:

«Se dan generalmente las siguientes características en cuanto a estas exacciones:

- a) No se incluye su producto en los presupuestos estatales (de la Nación, provincias o municipios);
- b) No son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado (Dirección General Impositiva, Direcciones Generales de Rentas);
- c) No ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.»³⁵

En efecto, consideramos que las exacciones parafiscales participan de la misma naturaleza de los impuestos, dado que la única diferencia entre ambos, no radica en su naturaleza, sino del órgano u ente que lo recauda y se beneficia del mismo, a saber, si es el Estado o un ente público descentralizado, territorial o corporativo.

Pero no se extrae la misma conclusión respecto de las tasas y contribuciones especiales:

³⁴ Ley General Tributaria, artículo 26.1.c.

³⁵ Héctor B. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, quinta edición ampliada y actualizada, 1995, pág. 114.

«Artículo 26.1. [...]

- a) Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo...
- b) Las contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo 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...»³⁶

Como se ha señalado por la doctrina mayoritaria la nota distintiva de las tasas y contribuciones especiales es la siguiente:

*«La nota diferencial del impuesto hay que diferenciarla en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Éste es el verdadero quid diferencial del impuesto. Esto es, en definitiva, lo que ha querido indicar el legislador al definir el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación.»*³⁷

En las tasas y contribuciones especiales, la actividad administrativa desarrollada por los entes públicos, conlleva al pago de una suma dineraria, que constituye una contraprestación a cargo de los contribuyentes por el servicio prestado³⁸.

³⁶ Ley General Tributaria, artículo 26.1. a) y b).

³⁷ MARTÍN QUERALT (Juan) *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, S.A., sexta edición revisada y puesta al día, 1995, pág. 92.

³⁸ El Tribunal Constitucional se ha pronunciado de la siguiente forma: «El artículo 26 de la Ley General Tributaria, cuyo apartado a) sobre tasas fue objeto de modificación por la disposición adicional primera de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos, contiene la definición de las "tasas" y de los "impuestos", según las que, al margen de las deficiencias técnicas que doctrinalmente pudieran hacerseles, se deriva que el hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración Pública, mientras que el hecho imponible del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo. Ello a su vez conlleva que en las tasas la determinación del sujeto pasivo se realice por referencia a la actividad administrativa y el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación, mientras, que en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota.» Tribunal Constitucional, Núm. 49/1995, de 16 de febrero, fundamento jurídico 4.

Aunque se pueda afirmar que el pago efectuado constituye un indicativo indirecto de capacidad económica, se trata de un eufemismo para tratar de encuadrar dicha figura dentro de los tributos ³⁹.

A pesar de que el legislador haya encuadrado las tasas y contribuciones especiales como tributos, tal encuadramiento no calza por su propia definición con las características constitucionales del artículo 31.1 de la Constitución Española, dado que de tales institutos no resulta predicable que deban responder a la capacidad económica y a la progresividad.

Se ha señalado que la jurisprudencia alemana ha procurado salvar el asunto del modo siguiente:

«La jurisprudencia constitucional alemana ofrece un camino para superar estas dificultades: el principio de capacidad económica ha de desplegar su eficacia cuando el legislador pretenda establecer una tasa cuya *cuota individual* exceda del valor de la "contraprestación" que reciba el obligado.» ⁴⁰

Se trata de una solución parcial respecto a la aplicación de los principios constitucionales a las tasas y contribuciones especiales, cuando el monto pagado supere el simple costo de servicio, pero cuando ello no sea así, es decir, cuando el pago efectuado cubra el efectivo costo del servicio, ¿qué capacidad económica se está gravando o midiendo?

En atención a las definiciones de tasas y contribuciones especiales dadas por el legislador ordinario, y a su propia naturaleza, así como los parámetros constitucionales del artículo 31 de la Constitución Española, hemos de concluir que el legislador ordinario se equivocó al incluir dentro de los tributos a las tasas y contribuciones especiales.

Dentro del concepto de tributo únicamente se puede incluir a los impuestos y exacciones parafiscales, mientras que las tasas y contribuciones especiales deben considerarse dentro del género de prestaciones patrimoniales de carácter público.

V. A MANERA DE CONCLUSIÓN

Tradicionalmente al no existir en la Constitución Política una expresa determinación de las categorías tributarias, la doctrina optó, partiendo de las definiciones del legislador ordinario, por considerar a éstas como integrantes del concepto de tributo.

³⁹ Con anterioridad puede revisarse la posición de Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO en «Apuntes sobre el instituto del tributo y con especial referencia al Derecho Español», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Editorial Civitas, S.A., Núm. 7, 1975.

⁴⁰ Pedro M. HERRERA MOLINA, «Los cánones de extracción de aguas en la jurisprudencia constitucional alemana», *Impuestos*, Madrid, La Ley-Actualidad, S.A., I/1997, pág. 1.131.

Esto ha provocado el que se haya intentado buscar, forzosamente, características comunes a figuras tan disímiles como los impuestos, tasas, contribuciones especiales y exacciones parafiscales, para incluirlas a todas dentro del concepto de tributo.

A conclusión diversa arriba, sí se tiene como punto de partida a la Constitución Política.

Si bien en ésta no se definen las categorías tributarias, sí se establece claramente una distinción entre prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 de la CE) y tributos (art. 31.1 y 133.1 de la CE), en cuanto a que éstos son los que integran el «sistema tributario» y, respecto del cual, se han establecido una serie de requisitos de obligatorio cumplimiento para su consideración como tributos.

Estos requisitos obligatorios son los principios constitucionales que informan el sistema tributario, a saber, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con la capacidad económica, el principio de igualdad, el principio de progresividad y el principio de no confiscatoriedad.

De modo que habrá que contrastar los institutos creados por el legislador ordinario con tales parámetros de constitucionalidad, para determinar si los mismos se ajustan a tales criterios constitucionales.

En esta dirección se ha determinado que sólo los impuestos y las exacciones parafiscales cumplen con los principios constitucionales del artículo 31.1 de la Constitución Española ⁴¹.

Conclusión diferente se extrae respecto a las tasas y contribuciones especiales, en cuyo supuesto de hecho se requiere del despliegue de una actividad administrativa, resultando que el pago realizado por el contribuyente constituye una contraprestación por el servicio prestado, del cual obtiene un beneficio.

A todas luces por más intentos de la doctrina por tratar de encuadrar tales especies dentro de la categoría tributos, no se obtiene un resultado satisfactorio, puesto que tal intento se frustra dado lo difícil de compaginarlas con la capacidad económica y la progresividad que rige respecto al sistema tributario.

En consecuencia, tanto las tasas como las contribuciones especiales, deben ser reconducidas como categorías del concepto más amplio de prestaciones patrimoniales de carácter público.

Sin embargo, esta última observación no incide en el hecho de que se deba aplicar, con mayor «relatividad» la reserva de ley en relación a las prestaciones patrimoniales de carácter público que respecto a los tributos, dado que en ambos casos unos y otros deben establecerse de acuerdo o por medio de la ley.

⁴¹ Opinión contraria sostiene el Dr. Carlos M. LÓPEZ quien critica la tendencia en la doctrina italiana de asimilar derecho tributario con derecho de los impuestos. Para este autor la Constitución «admite implícitamente esta trilogía de categorías», a saber, impuestos, tasas y contribuciones especiales. Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR, «Las categorías tributarias en el Derecho Italiano: recientes tendencias», *Revista de Derecho Financiero y Tributario y de Hacienda Pública*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Núm. 242, octubre-diciembre 1996, págs. 853-865.

En este sentido, no queda más que afirmar, a modo de *lege ferenda*, que el legislador ordinario debería reajustar las categorías tributarias a lo establecido por la Constitución Política.

Sin duda, el tema es polémico, pero requiere urgentemente de su reapertura a debate, el cual ha quedado abierto a raíz de las sentencias del Tribunal Constitucional 185/95 y 182/97.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS Y REVISTAS

Además de la bibliografía expresamente referenciada a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

- CASADO OLLERO (Gabriel), *et. al. Código Tributario*. Pamplona, Aranzadi Editorial, S.A., 1997, 2.085 p.
- D'AMATI (Nicola). *Derecho Tributario. Teoría y Crítica*. Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., 1989, 409 p.
- GIANNINI (A.G.). *Instituciones de Derecho Tributario. (Traducción y Estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda de la séptima edición italiana de 1956)*. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, 604 p.
- HERRERA MOLINA (Pedro Manuel). *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán*. Madrid, Marcial Pons, S.A., 1998, pág. 588.
- LASARTE ÁLVAREZ (Javier) (Coordinador). *Derecho Financiero, Jurisprudencia del Tribunal Constitucional 1990-1995*. Sevilla, Fundación El Monte, 1996, 236 p.
- MARTÍN QUERALT (Juan), LOZANO SERRANO (Carmelo), CASADO OLLERO (Gabriel) y TEJERIZO LÓPEZ (José M.). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, Editorial Tecnos, S.A., sexta edición, revisada y puesta al día, 1995, 739 p.
- MARTÍN QUERALT (Juan), LOZANO SERRANO (Carmelo) y POVEDA BLANCO (Francisco). *Derecho Tributario*. Pamplona, Editorial Aranzadi, segunda edición, 1997, pág. 455 p.
- PÉREZ DE AYALA (José Luis) y PÉREZ DE AYALA BECERRIL (Miguel). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid, Edersa, S.A., 1988, 380 p.
- PÉREZ ROYO (Fernando). *Derecho Financiero y Tributario General, Parte General*, Madrid, Editorial Civitas, S.A., cuarta edición, 1994, 384 p.

JURISPRUDENCIA

- Tribunal Constitucional, Sentencia Núm. 37/1981, de 16 de noviembre.
- Tribunal Constitucional, Sentencia Núm. 35/1983, de 11 de mayo.
- Tribunal Constitucional, Sentencia Núm. 221/1992, de 11 de diciembre.
- Tribunal Constitucional, Sentencia Núm. 185/1995, de 14 de diciembre.
- Tribunal Constitucional, Sentencia Núm. 182/1997, de 28 de octubre.