

# Prestaciones patrimoniales de carácter público

**Carlos Palao Taboada**

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario  
Consejero de Montero-Aramburu*

## Extracto

El concepto de «prestación patrimonial de carácter público» (PPCP) se utiliza por el artículo 31.3 CE con la única finalidad de delimitar el ámbito de la reserva de ley y es aplicable a prestaciones de cualquier naturaleza, públicas y privadas, tributarias o no. Por consiguiente, dicho concepto no designa a una determinada clase de prestaciones en sentido material. Sin embargo, algunas afirmaciones del Tribunal Constitucional vincularon el concepto de PPCP al de tributo y sobre esta base, respaldada por el legislador, un sector relevante de la doctrina sostuvo la existencia de un concepto constitucional de tributo más amplio que el ordinario. En virtud de esta tesis, la retribución pagada por los usuarios de los servicios públicos indispensables (por tanto PPCP) tenía que tener necesariamente, por mandato constitucional, naturaleza tributaria, es decir, de tasa, y no de «tarifa» o precio privado, independientemente de la forma de gestión del servicio. Esta tesis, que pasó por diversas vicisitudes normativas y jurisprudenciales, fue finalmente abandonada por la reforma que realizó en esta materia la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público (LCSP), que calificó a las tarifas de los servicios públicos con un régimen de gestión de Derecho privado de «PPCP no tributarias». Este concepto, que causó una cierta perplejidad en la parte de la doctrina para la que esta expresión encierra una contradicción en los términos, significa sencillamente la definitiva desaparición, sancionada por la STC 63/2019, del erróneo concepto constitucional de tributo.

Las PPCP consistentes en la retribución por la utilización de servicios públicos necesarios deben distinguirse nítidamente de aquellas otras que consisten en la obligación de soportar una carga o gravamen sin que exista una contraprestación del ente público directa o indirectamente



**Cómo citar:** Palao Taboada, C. (2023). Prestaciones patrimoniales de carácter público. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 481, 5-58. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18713>



beneficiario. Esta segunda clase de PPCP plantea problemas constitucionales distintos de los suscitados por la clase anterior; por ello mantenerlas debidamente separadas es una exigencia de claridad, no siempre respetada suficientemente ni por el legislador ni por el TC. Las PPCP de esta segunda clase entran sin dificultad en la amplia categoría de los tributos parafiscales, algo que advirtió también confusamente el legislador de la LCSP cuando sustituyó la norma sobre exacciones parafiscales contenida en la DA Primera de la LGT por otra relativa a las PPCP. El trabajo se complementa con un examen de la naturaleza de los gravámenes temporales energético y sobre entidades de crédito establecidos por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que la propia Ley califica como «PPCP no tributarias».

**Palabras clave:** prestación patrimonial de carácter público tributaria y no tributaria; concepto constitucional de tributo; tarifa; tasa; parafiscalidad; gravámenes temporales energético y sobre entidades de crédito.

Recibido: 01-03-2023 / Aceptado: 13-03-2023 / Publicado: 05-04-2023



# Property Contributions for Public Purposes

Carlos Palao Taboada

## Abstract

The concept of «property contributions for public purposes» (PCPP) is employed by article 31.3 of the Spanish Constitution for the sole objective of defining the scope of the principle of legality and is applicable to all kinds of contributions, whether public or private, fiscal or otherwise. Therefore, said concept does not refer to a specific kind of contribution in the substantial sense. However, certain assertions of the Constitutional Court connected the concepts of PCPP and fiscal charge and received the legislator's support. Based on these grounds, a relevant sector of the doctrine construed a constitutional concept of fiscal charge wider than the ordinary one, according to which fees paid by the users of indispensable public services (which were PCPP) had necessarily fiscal character and not that of a contractual price, irrespective of whether rendering the service was or not subject to private law. This thesis went through various normative and case law vicissitudes and was finally abandoned by the reform carried out on this matter by Law 9/2017, on Public Sector Contracts, which qualified private prices paid by users of public services as «non-fiscal PCPP». This expression, which caused some perplexity among those authors for whom it constitutes a contradiction *in terminis*, implies simply the definitive disappearance, sanctioned by Constitutional Court judgement 63/2019, of the erroneous idea of a constitutional concept of fiscal charge.

PCPP that constitute a remuneration of the use of public services must be clearly distinguished from those that consist in an obligation to endure a burden or levy without receiving any compensatory benefit from the public entity that directly or indirectly profits from such obligation.



**Citation:** Palao Taboada, C. (2023). Prestaciones patrimoniales de carácter público. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 481, 5-58. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18713>



The second species of PCPP raises constitutional questions different from those posed by the first one; hence treating them with the adequate separation is a requirement of clarity not always sufficiently complied with by the legislator or the Constitutional Court. PCPP of the latter kind fit smoothly into the broad category of «parafiscal charges», something the legislator of the Law on Public Sector Contracts was aware of, however obscurely, when it substituted in the First Additional Provision of the General Tax Law a rule on PCPP for the original rule concerning those charges.

Additionally the present paper examines the legal nature of the transitional levies on entities belonging to the energy sector and on credit entities established by Law 38/2022, of December 27, characterized by the same Law as «non-fiscal PCPP».

**Keywords:** fiscal and non-fiscal property contributions for public purposes; constitutional concept of fiscal charge; fees for public services; parafiscal charges; transitional levies on entities belonging to the energy sector and on credit entities

Received: 01-03-2023 / Accepted: 13-03-2023 / Published: 05-04-2023



## Sumario

- I. Nociones preliminares
    - A. El axioma fundamental de las prestaciones patrimoniales de carácter público
    - B. Las dos clases de prestaciones patrimoniales de carácter público
  - II. La problemática de las PPCP contraprestación por el uso de servicios públicos
    - A. La STC 185/1995 y el concepto constitucional de tributo
    - B. La polémica sobre la naturaleza de la contraprestación por los servicios públicos necesarios
    - C. La Ley de Contratos del Sector Público 9/2017
    - D. La STC 63/2019
  - III. Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias consistentes en gravámenes sin contraprestación
    - A. Doctrina constitucional
      - 1. La prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997)
      - 2. Deducción sobre la facturación de las oficinas de farmacia al Sistema Nacional de Salud (STC 83/2014)
      - 3. La aportación para la cobertura del déficit tarifario del sector eléctrico (STC 167/2016)
    - B. Consideraciones críticas sobre esta clase de prestaciones patrimoniales de carácter público
      - 1. El problema de la naturaleza tributaria
      - 2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público y la parafiscalidad
  - IV. Recapitulación
  - V. *Addenda*: Naturaleza de los gravámenes temporales establecidos por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre
    - A. Su calificación como prestaciones de carácter público no tributarias
    - B. Naturaleza de impuestos de los gravámenes
- Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

## I. Nociones preliminares

### A. El axioma fundamental de las prestaciones patrimoniales de carácter público

El concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público aparece en el artículo 31.3 CE, que dispone lo siguiente: «Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». *La idea esencial de este concepto es que su única función es definir el ámbito de la reserva de ley que se establece en este precepto. Se trata de un axioma, es decir, de una proposición evidente, que no necesita demostración. Lo podemos enunciar como axioma de la independencia del concepto de prestación patrimonial de carácter público respecto a la prestación de que se trate. En efecto, dentro del concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público (en lo sucesivo PPCP) caben prestaciones (obligaciones de dar o hacer<sup>1</sup>) de cualquier clase y naturaleza jurídica. Esto es especialmente evidente en vista de la interpretación de dicho concepto realizada por la fundamental STC 185/1995, de 14 de diciembre, de acuerdo con la cual su nota distintiva fundamental es la coactividad entendida como coerción jurídica o de hecho y, por tanto, es irrelevante el régimen jurídico de la prestación al que parece apuntar su «carácter público». Pero el señalado axioma no depende de esta tesis: aunque se entendiese que en el concepto de PPCP únicamente caben prestaciones de determinada naturaleza, la cualidad de PPCP es ajena a esta naturaleza y denota solamente que la imposición de la prestación está reservada a la ley. Del hecho de que *la noción de PPCP no designa a una determinada clase de prestación se deriva que carece de una disciplina material: la única regulación común de las PPCP consiste en que su establecimiento y regulación están sujetos a esta reserva. En consecuencia, no tiene sentido la búsqueda de una regulación material de estas prestaciones que a veces se propone la doctrina; el régimen jurídico de cada PPCP es el que corresponda de acuerdo con la naturaleza de la concreta prestación de que se trate en cada caso*<sup>2</sup>; de ningún modo es común a las PPCP. Por eso cuando una determinada prestación*

<sup>1</sup> Cfr. Menéndez Moreno (2018), p. 3.

<sup>2</sup> Por ejemplo, Ortiz Calle (2018), p. 6, afirma que «con la aprobación de la LCSP [Ley de contratos del sector público, 9/2017] se ha hecho todavía más urgente delimitar el concepto y el régimen jurídico de las prestaciones patrimoniales de carácter público». Añade que «habría que encontrar criterios útiles para determinar cuáles de ellas tienen naturaleza tributaria. Asimismo, resultaría de gran utilidad conocer las reglas de cuantificación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario...». Ahora

pública se contempla en el plano material de la legislación ordinaria es erróneo utilizar para denominarla la expresión «prestación patrimonial de carácter público» en lugar de la propia de la prestación de que se trate. Lo que sucede es que en algunos casos esta prestación es una figura innominada y por ello se recurre, por comodidad, a designarla como PPCP, es decir, por una de sus cualidades; pero no debe perderse de vista que este es un uso metafórico de esa expresión. Por la misma razón, las PPCP no son un tipo especial de ingreso público<sup>3</sup>. Una gran parte de los errores y confusiones que se han producido en relación con esta figura tiene su origen en el desconocimiento de esta idea fundamental.

## B. Las dos clases de prestaciones patrimoniales de carácter público

Aunque el concepto de PPCP es unitario, la diversa naturaleza y estructura de las prestaciones a las que se aplica origina distintos problemas constitucionales. Atendiendo a esta diferencia es necesario distinguir dos tipos de PPCP: (i) Prestaciones que constituyen la contraprestación de servicios públicos por el usuario de estos servicios; (ii) Gravámenes o cargas (no siempre son prestaciones propiamente dichas) que se imponen sin contraprestación a determinadas personas. La presencia o ausencia de contraprestación por parte del perceptor de la prestación sugiere un paralelismo entre estas dos clases de prestaciones y las tasas e impuestos, respectivamente. Es fundamental tener presente esta distinción cuando se aborda el análisis de la figura de las PPCP.

Estas dos clases de prestaciones son profundamente distintas entre sí y la única relación entre ellas que permite agruparlas en un género común es precisamente su condi-

---

bien, la naturaleza tributaria o no de una prestación es el único aspecto de su régimen jurídico que, en su caso, puede ser relevante desde la perspectiva constitucional. Por su parte, Martínez Sánchez (2019a), pp. 249 y ss., analiza el «régimen jurídico de las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario» y expone las dudas que dicho régimen le suscita. De manera semejante, Marín-Barnuevo (2022), ap. 1.3.2, critica el establecimiento por la LCSP de la «nueva categoría» de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, entre otras razones, porque «carece de un régimen jurídico suficientemente caracterizado» y enumera algunas dudas sobre este régimen relativas al alcance de la reserva de ley, a la posibilidad de que las perciban entes privados como los concesionarios, a la aplicación del procedimiento de apremio, al régimen sancionador y al de los recursos administrativos o judiciales. Muchas de estas dudas, si no todas, se disipan si se tiene presente que la LCSP recurre a la mencionada categoría, que es tan antigua como la Constitución, para afirmar que la retribución por el uso de servicios públicos puede tener la naturaleza de «tarifa» o precio privado, obviamente no tributaria, sin perjuicio de que, si el servicio es coactivo, este precio esté sujeto a reserva de ley. Por consiguiente, en el ámbito de la legislación ordinaria el régimen jurídico de las PPCP no tributarias de la clase examinada no es otro que el de las tarifas. Volveremos sobre todo ello más adelante.

<sup>3</sup> Así las considera el artículo 2.2 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, RD-Leg. 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL). Insiste especialmente en esta idea Rosa Litago Lledó: vid. Litago Lledó (2018a), p. 149, y (2018b), p. 166.

ción de PPCP. Se trata de un vínculo muy débil, dado que, como sabemos, esta condición es ajena a la naturaleza de la respectiva prestación. En rigor, podría afirmarse que existen tantas clases de PPCP como tipos de prestaciones en sentido material de las que se predica esta condición. Es más, los problemas que puede suscitar la determinación del carácter de PPCP de una determinada prestación varían sensiblemente en función de la naturaleza de esta. La reducción de las clases de PPCP que distinguimos a las dos mencionadas se justifica porque estas son las que han originado problemas constitucionales en la realidad jurídica española.

La señalada distinción, generalmente ignorada por la doctrina, ha sido perspicazmente apuntada por Sanz Gómez<sup>4</sup>. La última sentencia del Tribunal Constitucional en esta materia, STC 63/2019, de 9 de mayo, sistematiza en torno a ella una útil e interesante relación de las sentencias del TC en materia de PPCP (FJ 5). Sin embargo, aunque la clasificación de las sentencias en una y otra clase coincide con la que resulta del criterio expuesto, el que utiliza el TC es el de la naturaleza tributaria (las de la primera clase) o no tributaria (las de la segunda) *que el propio Tribunal atribuye a la correspondiente PPCP*. Ahora bien, cuando se trata de las PPCP de la primera clase (prestaciones con contraprestación) esta atribución no era necesaria para resolver el problema de la sujeción al principio de legalidad, que era el único sometido a la decisión del TC, y al calificar a la prestación examinada como tributaria (como tasa) el Tribunal penetra innecesaria e indebidamente en el ámbito de la legalidad ordinaria ajeno a su competencia. Puede afirmarse que los problemas constitucionales planteados por las PPCP de esta clase fueron artificialmente creados por el propio TC. No así, en cambio, cuando se trataba de las PPCP de la segunda clase (prestaciones sin contraprestación), en cuyo caso la resolución del problema de constitucionalidad exigía determinar la naturaleza tributaria o no de la prestación. Esta distinción se verá más claramente cuando examinemos los dos tipos de PPCP. El criterio de la naturaleza tributaria o no en la forma en que lo utiliza el TC conduce a un resultado paradójico, pues las PPCP que de acuerdo con él son de carácter tributario son en muchos casos aquellas a las que la evolución legislativa ha acabado por reconocer que carecían de él, e inversamente, las calificadas como no tributarias guardan una destacada similitud con los tributos, aunque no se identifiquen plenamente con ellos.

<sup>4</sup> Sanz Gómez (2021), epígrafe I. Sin embargo, no establece un criterio de distinción, como el de la estructura del presupuesto de hecho de la prestación propuesto en el texto o el del carácter tributario o no de esta, apuntado por el TC (*v. infra* en el texto), sino que define una y otra clase. La primera comprendería «las prestaciones patrimoniales que, en la jurisprudencia constitucional, no se producen en el seno de la relación jurídico-tributaria clásica que vincula al Estado, como sujeto activo, con el contribuyente; sino en una relación especial de determinados agentes (por ejemplo: empresas productoras de energía eléctrica) con los poderes públicos». Como veremos en su momento (*infra*, III.A.2), esta característica es una de las que utiliza el TC para calificar una prestación impuesta sin contraprestación como no tributaria. A las de la segunda clase las identifica sin más con las tarifas, es decir, las PPCP de esta clase no tributarias. Pero en esta clase de PPCP se deben incluir también las tributarias (fundamentalmente las tasas), sin perjuicio de la subdistinción entre tributarias y no tributarias.

## II. La problemática de las PPCP contraprestación por el uso de servicios públicos

### A. La STC 185/1995 y el concepto constitucional de tributo

La primera de las sentencias del TC relativa a las PPCP, la capital STC 185/1995, de 14 de diciembre, se refiere a prestaciones de la primera clase, las que constituyen la contraprestación del usuario de un servicio público. En efecto, resolvió un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP), dos formas de naturaleza jurídico-pública de retribución por la utilización de servicios públicos. Esta sentencia es sobradamente conocida, por lo que me limitaré a recordar ahora, en primer lugar, que sentó las bases del concepto constitucional de PPCP que define como «prestaciones coactivamente impuestas». Según el TC existe coactividad, por un lado, cuando el servicio o actividad del ente público es de recepción obligatoria y *a fortiori* cuando no existe tal servicio o actividad sino que la obligación nace sin que intervenga la voluntad del sujeto. En estos casos, característicos de los impuestos, la prestación se impone por una norma por lo que la coacción se puede calificar de jurídica. Incidentalmente cabe observar que este es el tipo de coactividad que existe en las PPCP del segundo de los tipos que hemos distinguido, en los que, por tanto, la existencia de la coactividad requerida para la calificación como tales PPCP no plantea ningún problema.

Por otro lado, siempre según el TC, cuando se trata de servicios públicos existe coactividad cuando el servicio es «objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares» o se presta por el ente público en posición de monopolio de hecho o de derecho. El Tribunal minimiza la relevancia del régimen jurídico del servicio, que considera insuficiente para calificar una prestación como PPCP. Se trata, pues, de una noción puramente fáctica de coactividad, sujeta a un alto grado de indeterminación y esencialmente variable en el tiempo y en el espacio. La aplicación rigurosa de una noción de coactividad de estas características hubiera obligado a cambiar la naturaleza de la prestación (por ejemplo, de tasa a precio público) de acuerdo con la evolución en el tiempo de las circunstancias del servicio, algo prácticamente inviable. Por ello, los servicios públicos o actividades por los que pueden establecerse tasas, que requieren la condición de coactividad, se determinan *a priori* de manera abstracta y permanente (véase, en el ámbito local, el art. 21.4 TRLHL), por lo que la inseguridad causada por el carácter de puro hecho de la coactividad ha perdido importancia.

En segundo lugar, interesa recordar aquí que la STC 185/1995, aplicando el concepto de PPCP definido por ella a los precios públicos establecidos por la LTPP llegó a la conclusión de que algunos de estos constituían PPCP y, en consecuencia, estaban sujetos a reserva de ley. Por otra parte, estimó que las normas de dicha ley sobre el establecimiento de los precios públicos no satisfacían las exigencias de este principio. La solución más lógica de este problema parece ser la declaración de inconstitucionalidad de estas normas, aunque ello supondría someter a la reserva de ley a los precios públicos que no fuesen PPCP.

Sin embargo, el TC optó por una solución distinta, consistente en reformular el concepto legal de precio público para excluir de él los que constituían PPCP. El contenido residual del concepto, al no ser PPCP, no necesitaba ajustarse en su establecimiento al principio de reserva de ley. Al adoptar esta decisión el TC sobrepasó los límites de su competencia y asumió las funciones propias del legislador. Además, con ella dio los primeros pasos en la dirección de la equiparación de los conceptos de PPCP y tributo y de la tesis de que el primero venía a constituir un «concepto constitucional de tributo», que ha sido el principal caballo de batalla de la doctrina sobre las prestaciones de los particulares por el uso de los servicios públicos. Esta tesis no se halla formulada en la propia STC 185/1995; antes al contrario, el Tribunal rechaza expresamente la consideración «como sinónimas la expresión "tributos" del artículo 133.1 CE y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del artículo 31.3 CE». Sin embargo, esta afirmación no es contradictoria con la señalada tesis, pues el concepto de «tributo» del artículo 133.1 CE es el de la legislación ordinaria, formulado en el artículo 2 LGT.

La equiparación del concepto de PPCP con un concepto constitucional de tributo está implícita en el fallo de la STC 185/1995, en cuanto devuelve al campo de las tasas los precios públicos en los que concurre la nota de coactividad tal como esta se entiende por dicha sentencia. Es cierto que el Tribunal no efectúa esta calificación; los precios públicos calificados como PPCP y, por tanto, expulsados de este concepto, quedan inicialmente en un limbo, como prestaciones innominadas y, sobre todo, carentes de regulación<sup>5</sup>. La primera disposición que trata de adaptar el ordenamiento jurídico a la STC 185/1995, que fue el RD-L 2/1996, de 26 de enero, optó por poner a tales precios la denominación de PPCP, lo cual suponía perpetuar la falta de regulación, pues, como hemos señalado, estas prestaciones carecen de una disciplina sustantiva y la única regla específica que les es aplicable es la sujeción a reserva de ley en virtud del artículo 31.3 CE. La reintegración formal de los precios públicos/PPCP en el ámbito de las tasas se lleva a cabo por la Ley 25/1998, de 13 de julio, que modificó la LTPP y la LGT para redistribuir el campo de las contraprestaciones de naturaleza pública pagadas por los usuarios de servicios públicos entre las tasas y los precios públicos atendiendo al concepto de coactividad de la STC 185/1995<sup>6</sup>.

La otra sentencia del TC en materia de precios públicos, STC 233/1999, de 16 de diciembre, relativa a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Loca-

<sup>5</sup> Cfr. Ramallo Massanet (1996), p. 245.

<sup>6</sup> Trias Prats (2017), p. 265, observa que la Ley 25/1998 no establecía una equivalencia entre tasa y contraprestación por el uso de servicios públicos coactivos, sino que exigía además que estos fuesen prestados «en régimen de derecho público». «Sin embargo –añade–, parece que ese dato pasó desapercibido, tal vez diluido por la creencia ciega de que el nuevo escenario legal venía a establecer una suerte de equiparación entre prestación patrimonial de carácter público y tasa. Y por consiguiente, que tras la reforma de 1998 debía considerarse tasa toda contraprestación de servicios públicos coactivos, fuera cual fuera la modalidad de gestión del servicio. O sea, también las tarifas percibidas por el concesionario. En efecto, esa es exactamente la interpretación del régimen legal que iba a adoptar la jurisprudencia a partir de entonces...».

les, enunció expresamente la equiparación de las PPCP a tributos. Afirma, en efecto, que «si, como decíamos en la STC 182/1997, los "tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" (fundamento jurídico 15), no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga la LHL, los precios públicos que hemos identificado como prestaciones de carácter público son materialmente tributos» (FJ 18). En el contexto de la sentencia, esta afirmación tenía la limitada finalidad de justificar la aplicación a esos precios públicos de las normas constitucionales (arts. 133.2 y 140 CE) que proclaman la autonomía tributaria de las corporaciones locales y matizar en consecuencia en relación con ellos de la reserva de ley.

Sobre la base de la jurisprudencia constitucional citada un relevante sector de la doctrina construyó un concepto constitucional o sustancial de tributo basado en la equiparación de este concepto con el de PPCP<sup>7</sup>. Sin embargo, en nuestra opinión, este concepto, por

<sup>7</sup> Los primeros autores que sostuvieron que la noción de PPCP suponía la existencia de un concepto «sustancial» o constitucional de tributo fueron Lozano Serrano (1998), p. 34, y Martín Jiménez (2000), pp. 181. Una variante de esta tesis es la mantenida por Aguallo Avilés y Bueno Gallardo (2007), pp. 59 y ss. En opinión de estos autores, los principios del artículo 31.1 CE no se aplican únicamente a los tributos, sino a toda prestación patrimonial coactiva cuya finalidad sea contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Estas prestaciones integrarían fundamentalmente el concepto constitucional de tributo (p. 61). Sin embargo, la aplicación del principio de capacidad económica se extendería a prestaciones que quedan fuera de este concepto, como las sanciones tributarias (p. 68). Esta afirmación es contradictoria con la de que «los principios del artículo 31.1 CE se aplican a las prestaciones *materialmente (constitucionalmente)* tributarias» (p. 70) (cursiva del original). Según los citados autores, el concepto constitucional de tributo no coincide con el legal; de otro modo el legislador podría incumplir fácilmente los principios constitucionales tributarios (incluido el de legalidad, que resuelve directamente el concepto de PPCP sin necesidad de recurrir a un concepto constitucional de tributo), para lo cual «bastaría otorgarle a la prestación de carácter público exigida a los ciudadanos un *nomen iuris* diferente». Sin embargo, no es tan sencillo para el legislador eludir los principios constitucionales mediante una simple manipulación de las denominaciones, que se descubriría inmediatamente si en un conflicto constitucional está en juego la naturaleza tributaria de una prestación –sobre la confusión entre ambas cuestiones en la jurisprudencia constitucional vid. *infra* III.A.2. La finalidad del concepto constitucional de tributo es aplicar los mencionados principios a prestaciones que no son tributos (cualquiera que sea su denominación) en el sentido de la legislación ordinaria. Bueno Gallardo (2018) ha vuelto a insistir más recientemente en la tesis formulada junto con Aguallo y, partiendo de ella, critica la jurisprudencia constitucional que arranca de la STC 83/2014 (v. *infra, ibid.*) por efectuar una interpretación demasiado restrictiva de las PPCP con finalidad contributiva (tributos en sentido constitucional, según la referida tesis) al reducirlas a las tributarias (es decir, a los tributos en sentido legal ordinario) y, en consecuencia, rechazar que a las excluidas les sean aplicables las normas de la Constitución propias de los tributos. Tal proceder constituiría una «sinécdoque», o sea, «una metáfora que consiste en designar una cosa con el nombre de otra que no es más que una parte de ella» (María Moliner). Examina después las PPCP calificadas por el TC como no tributarias para determinar las que, a su juicio, tienen carácter contributivo en virtud de criterios a nuestro juicio arbitrarios, opinión que no podemos justificar aquí. En el mismo sentido que Bueno Gallardo, Sanz Gómez (2021), ap. IV.1.

Como veremos en el próximo apartado, la tesis del concepto constitucional de tributo subyace, implícita o explícitamente a las críticas a la LCSP, que acabó con este concepto.

un lado, no tiene apoyo en la Constitución; por otro lado, carece de utilidad<sup>8</sup>. Para definir el ámbito de la reserva de ley la Constitución ya ha previsto el concepto de PPCP. La finalidad perseguida por los defensores del concepto constitucional de tributo es extender a prestaciones coactivas (en el sentido de la jurisprudencia constitucional) de naturaleza no tributaria la aplicación de los principios constitucionales propios de los tributos enunciados en el artículo 31.1 CE. Preocupa a estos autores que el legislador se sustraiga a la aplicación de estos principios mediante la utilización de figuras no tributarias. Ahora bien, la Constitución limita esta aplicación a los tributos y no hay ninguna razón para entender que emplea este término en un sentido distinto del de la legislación ordinaria. Pero es que, además, la eficacia del principio de capacidad económica, que es el que sobre todo tienen presente los partidarios de esta tesis, es reconocidamente muy reducida en relación con los tributos causales, es decir, aquellos en los que existe una contraprestación del ente público, ya que su principio orientador fundamental es el del beneficio o equivalencia.

El concepto constitucional de tributo recibe una confirmación por las sentencias del TC relativas a las tarifas portuarias 102/2005, de 20 de abril, y 121/2005, de 10 de mayo<sup>9</sup>. En ellas el TC, invocando como la STC 233/1999, la definición de tributo de la STC 182/1997, afirma que «las llamadas "tarifas" por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria». Es de señalar que la ley por la que se regía el caso, que era la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, atribuía expresamente a las tarifas portuarias «el carácter de precios privados» (art. 70.1). La resolución de la cuestión planteada al TC, que era si la regulación de las tarifas en cuestión respetaba o no la reserva de ley, exigía solamente determinar si dichas tarifas, a pesar de ser precios privados por decisión legal, eran PPCP. El Tribunal responde afirmativamente a esta cuestión y aquí debió concluir su argumentación. No obstante, desconociendo que la afirmación del carácter de PPCP no implica ninguna consecuencia acerca de la naturaleza de la prestación, afirma que las tarifas son tributos «con independencia de que los servicios sean prestados por la Autoridad Portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad del párrafo segundo del art. 2.2, a) [de la Ley General Tributaria]». La afirmación de que las tarifas portuarias son tributos (tasas), superflua en el plano constitucional, supone la aceptación de un concepto constitucional o material de tributo<sup>10</sup>. Por otra parte, la invocación del precepto de la LGT, que implica la

<sup>8</sup> Vid. Herrera Molina (2004).

<sup>9</sup> Estas dos sentencias fueron precedidas por la 63/2003, de 27 de marzo, que afirma lo mismo del canon por ocupación del dominio público portuario.

<sup>10</sup> Es manifiesta la debilidad del argumento derivado por la STC 102/2005 del artículo 2.2, a) LGT (redacción originaria, vid. *infra* en el texto), una norma con rango de ley ordinaria, para basar la calificación de las tarifas como tasas y, por tanto, en definitiva el concepto constitucional de tributo. Por eso, la STS de 12 de noviembre de 2009 (rec. 9304/2003), que se apoya en la posición del TC, sostiene que «la cita expresa de dicha norma supone otorgarle relevancia constitucional» (FD 4.º). Se adhiere a este argumento Jiménez Compaired (2011), p. 78.

calificación en concreto de las tarifas como tasas, constituye un salto inadmisibles del plano constitucional al de la legalidad ordinaria<sup>11</sup>.

## B. La polémica sobre la naturaleza de la contraprestación por los servicios públicos necesarios

La STC 185/1995 y sus secuelas irrumpieron drásticamente en la doctrina y la jurisprudencia, hasta entonces pacíficas, de las contraprestaciones satisfechas por los usuarios de los servicios públicos. Según esta doctrina, estas contraprestaciones podían tener naturaleza de tasas, por tanto tributaria, o de precios privados, denominados «tarifas». Por tanto, el ente titular del servicio, generalmente una entidad local, hacía uso de potestades diferentes con relación a cada una de estas formas de retribución: la potestad o poder tributario y la potestad tarifaria o de intervención en el precio de los servicios prestados de manera indirecta, normalmente a través de un concesionario. El criterio fundamental de distinción era quién percibía la retribución: en la tasa el propio ente público; en la tarifa una persona distinta, sea el concesionario o prestador del servicio, según las diversas modalidades de gestión indirecta, sea una entidad de Derecho privado de capital íntegramente público<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Véase más ampliamente mi comentario crítico a estas sentencias del TC titulado «Tarifas portuarias: precios privados que son tributos», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 271, 2005, incluido en Palao Taboada (2018), cap. 13, pp. 319 y ss.

<sup>12</sup> Según Tornos Mas (2011), p. 24, en el régimen de tarifa existen dos relaciones jurídicas: «Por un lado una relación de contrato administrativo entre el concesionario u otro contratista del servicio público y el titular del servicio o, en su caso, una relación de carácter organizativo entre este último y su empresa pública. Por otro lado, ... una relación de prestación del servicio con los usuarios. Normalmente, esta segunda relación se formaliza mediante un contrato privado o "póliza" cuyas condiciones, cumplimiento y extinción suelen estar reguladas por el Reglamento del servicio y/o por el propio Pliego de cláusulas económico-administrativas particulares». En cambio, añadimos nosotros, en el régimen de tasa no existe esta segunda relación entre el usuario y el prestador del servicio; el ciudadano se vincula con el ente público titular del servicio en virtud de la relación tributaria de tasa. Observa el autor citado que «se ha justificado el régimen de tarifa cuando el objeto de la prestación en que consiste el servicio permite una relación individualizada y singularmente evaluable, entre el gestor y el usuario, como es el caso del suministro domiciliario de agua o el transporte de viajeros; mientras que, cuando las características del servicio hacen muy difícil o imposible establecer esa relación y, sobre todo, esa evaluación singular de la prestación –p. ej. en el servicio de recogida de residuos urbanos–, se impone el régimen de tasa, por más que el servicio esté a cargo de una empresa pública municipal o de un concesionario».

Por su parte, Trías Prats (2017), p. 261, tras señalar la falta de criterios claros y uniformes en la legislación sobre la distinción entre tasa y tarifa, propone, no obstante, un doble criterio: «i) el primero, referido al régimen de prestación del servicio, que imponía la tasa cuando dicho servicio se prestaba en régimen de derecho público, y admitía la tarifa cuando la prestación se sometía a las reglas del derecho privado; y ii) el segundo, relacionado con la titularidad y afectación del ingreso, según el cual la tasa era percibida directamente por la Administración titular del servicio, integrándose en la hacienda pública como un recurso ordinario de la misma, en tanto que la tarifa se ingresaba en el patrimonio del ente prestador, des-

Al atribuir naturaleza de tributo a toda PPCP la jurisprudencia constitucional que arranca de la STC 185/1995 y su interpretación por el TS hicieron imposible la figura de la tarifa en los servicios públicos indispensables. El problema se planteó principalmente en relación con el suministro domiciliario de agua y con los servicios funerarios. La referida doctrina constitucional recibió un respaldo legislativo con la inserción en el artículo 2.2, a) de la nueva LGT de 2003, que contiene la definición de tasa, de un segundo párrafo que, con referencia al requisito de este concepto de que el servicio o actividad se preste o realice en régimen de derecho público, aclaraba: «Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público». Las enmiendas en el Congreso que introdujeron este párrafo adujeron como justificación que con ella se seguía la doctrina del TC en sus sentencias 185/1995 y 233/1999<sup>13</sup>.

A partir de este momento se desarrolló una accidentada historia doctrinal y jurisprudencial sobre la naturaleza de la retribución de los servicios públicos necesarios, que giró en torno a la alternativa tasa/tarifa<sup>14</sup>. Un primer hito de esta evolución fue la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT por la Disposición Final 58.<sup>a</sup> de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. El propósito de esta derogación parecía ser admitir la posibilidad de utilizar la tarifa como forma de financiación de los servicios públicos prestados en régimen de Derecho privado<sup>15</sup>, y así lo estimó un sector de la doctrina<sup>16</sup>. Sin embargo,

---

tinada a asegurar la viabilidad financiera del servicio». El segundo de estos criterios coincide, a nuestro entender, con el que expone Tornos Mas.

<sup>13</sup> La número 16 del Grupo Parlamentario Federal de Izquierda Unida y la número 266 del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió).

<sup>14</sup> Una clara exposición de esta historia se encuentra en Trías Prats (2017).

<sup>15</sup> El origen de la disposición derogatoria fue la enmienda número 443 en el Senado del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i Unió al Proyecto de Ley de Economía Sostenible, que no se limitaba a suprimir la norma de la LGT, sino que modificaba su redacción y proponía la adición de nuevos apartados al artículo 2 de la LGT y al 20 del TRLHL que tenían la inequívoca finalidad de restaurar el ámbito que la doctrina tradicional reconocía a las tarifas. Es interesante que la justificación de dicha enmienda se refiera a la mención de las tarifas en la Ley de Contratos del Sector Público 30/2007.

<sup>16</sup> Falcón y Tella (2011) va más allá pues sostiene que de la jurisprudencia constitucional no se desprende necesariamente el carácter de tasa de la contraprestación percibida por todos los servicios de recepción obligatoria (p. 1) y niega que el párrafo suprimido pretendiese calificar como tasas las remuneraciones de los servicios públicos gestionados a través de un concesionario (p. 3). A su juicio, la eliminación del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT vino a confirmar que la finalidad de dicho párrafo nunca fue convertir las tarifas en tasas. A esta opinión se suma Fernández López (2017), p. 150. Niega también que la norma de la LGT tuviese el efecto de eliminar las tarifas, Villar Rojas (2005). Otros autores, que entendían que la finalidad del precepto derogado era imponer la tasa como retribución de los servicios coactivos, estimaron que la supresión significaba la restauración de la tarifa. En este sentido Tornos Mas (2011), con una crítica de la jurisprudencia negadora de la tarifa; Aneiros Pereira (2018), p. 34.

otro sector doctrinal se mantuvo fiel a la tesis del concepto constitucional de tributo y negó que la derogación del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT tuviese el efecto señalado<sup>17</sup>. El Tribunal Supremo primero reconoció este efecto en la sentencia de 28 de septiembre de 2015 (rec. 2042/2013) pero luego adoptó la posición contraria en la de 23 de noviembre de 2015 (rec. 4091/2013), con el argumento de que la repetida modificación de la LGT devolvía al ordenamiento jurídico a la situación anterior a la entrada en vigor de la esta Ley, presidida por la doctrina constitucional según la cual el concepto de PPCP no requiere que el servicio sea prestado en régimen de derecho público, que arranca de la STC 185/1995. La STS de 23 de noviembre de 2015, que, en definitiva, se aferra al concepto constitucional de tributo como equivalente al de PPCP, lleva un importante voto particular y reabrió la polémica entre tasas y tarifas como forma de retribución de los servicios públicos necesarios<sup>18</sup>, que la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT no logró resolver de manera definitiva.

## C. La Ley de Contratos del Sector Público 9/2017

La alternativa tasas-tarifas no es únicamente una cuestión de dogmática jurídica sino que afecta también decisivamente a la forma de gestión de los servicios públicos y, por tanto, a su financiación. La tasa debe tender a cubrir el coste del servicio (art. 7 LTPP), lo cual excluye un beneficio para el concesionario. Esto es conveniente para el usuario, al menos a corto plazo; a largo plazo una financiación insuficiente puede deteriorar la calidad de los servicios. La limitación de la cuantía de la retribución por el servicio es también la finalidad práctica que persiguen los partidarios de esta forma de financiación: se rechaza que el precio de servicios públicos esenciales esté sometido al mercado y proporcione un beneficio al prestador<sup>19</sup>. Pero la eliminación del beneficio tiene el problema de que expulsa de la prestación de servicios públicos al capital privado, que persigue legítimamente un beneficio<sup>20</sup>. En

<sup>17</sup> Jiménez Compaired (2011), Martínez Sánchez (2019a). La postura de estos autores se basa en el fondo en un argumento común, a saber, que la naturaleza de tasa de la retribución de los servicios públicos coactivos deriva de la propia Constitución por lo que no le afecta una modificación de la legislación ordinaria. El primero de ellos se anticipa, por tanto, a la tesis de la STS de 23 de noviembre de 2015 (v. seguidamente en el texto). De prevalecer este argumento, la posición de estos autores –que no es sino la afirmación de un concepto constitucional de tributo– sería inmune frente a cualquier cambio normativo en contrario. En efecto, esto es lo que afirma Martínez Sánchez respecto a las modificaciones introducidas en esta materia por la LCSP (v. *infra* nota 33).

<sup>18</sup> Véanse las críticas a la STS de 23 de noviembre de 2015 de Tornos Mas (2016), Villar Rojas (2017) y Trías Prats (2017). La invoca en apoyo de su postura Martínez Sánchez (2019a), p. 248.

<sup>19</sup> En opinión de Ruiz Garijo (2005), p. 7, la tarifa, que califica de «figura híbrida», «se creó, sobre todo, para flexibilizar e introducir reglas de mercado en el régimen jurídico de las cantidades exigidas por la prestación de los servicios públicos. En definitiva, coger "lo bueno" del derecho público y "lo mejor" del derecho privado».

<sup>20</sup> Gomar Sánchez (2002), p. 62. La solución que propugna es que cuando el servicio sea coactivo la tarifa, en cuando PPCP, se someta al principio de legalidad. Pero esta solución era ya la dispuesta por el propio

la doctrina administrativista se habían puesto de manifiesto las razones por las que la tasa como retribución de la empresa prestadora de servicios públicos gestionados de forma indirecta presenta inconvenientes que aconsejan la opción por la tarifa<sup>21</sup>.

La transposición de Directivas europeas en materia de contratos públicos puso de manifiesto que la retribución del concesionario por medio de tasas no era compatible con los nuevos contratos de concesión de obras y servicios, definidos por la transferencia al concesionario del «riesgo operacional». La Directiva 2014/23/UE, de 26 de febrero de 2014, relativa a la adjudicación de contratos de concesión, define este riesgo de la siguiente manera: «Se considerará que el concesionario asume un riesgo operacional cuando no esté garantizado que, en condiciones normales de funcionamiento, vaya a recuperar las inversiones realizadas ni a cubrir los costes que haya contraído para explotar las obras o los servicios que sean objeto de la concesión. La parte de los riesgos transferidos al concesionario supondrá una exposición real a las incertidumbres del mercado que implique que cualquier pérdida potencial estimada en que incurra el concesionario no es meramente nominal o desdeñable» (art. 5.1, b). Esta definición es reproducida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), que transpone esa Directiva al Derecho español (arts. 14.4 y 15.2). Pues bien, la transferencia del riesgo operacional no es posible, o al menos se dificulta en buena medida, si la retribución del servicio se realiza mediante un ingreso de naturaleza tributaria como es la tasa, en cuyo caso el contrato de concesión de servicios públicos sería inviable<sup>22</sup>.

---

concepto de PPCP rectamente entendido, es decir, respetando la naturaleza de precios privados de las tarifas someterlas a la reserva de ley. Lo que impedía ver esta solución era la tesis de que las PPCP tenían que ser necesariamente tasas. El autor citado, influido por esta tesis, se refiere a una «potestad tarifaria materialmente tributaria» para atraer la aplicación de la reserva de ley, pero si se entiende la idea fundamental de que la calificación como PPCP es totalmente independiente de la naturaleza material de la prestación, esta calificación como tributos –que era precisamente el obstáculo que se oponía a las tarifas– era absolutamente innecesaria.

<sup>21</sup> Cfr. Tornos Mas (2011), pp. 28 y ss., que menciona diversos «elementos disfuncionales» de la tasa, el más relevante de los cuales es, a nuestro juicio, que el gestor deja de cobrar directamente del usuario y su remuneración pasa a depender del pago que lleva a cabo la Administración a partir de los ingresos que existan en su presupuesto, pasando a ser *certus an incertus quando*.

<sup>22</sup> Según Tornos Mas (2018), p. 1475, el hecho de que la contraprestación percibida por el concesionario sea una tarifa, como establece la LCSP, con independencia de que sea una PPCP si el servicio es esencial, «existirá en el cobro de este precio un riesgo operacional, pues el ingreso dependerá del uso que se haga del servicio y de la capacidad recaudatoria del concesionario. Si la concesión de servicio exige riesgo operacional, era necesario que se contemplara la figura de la tarifa como un ingreso privado no garantizado por la administración». En el supuesto de que la prestación del servicio no establezca una relación directa con el usuario, como sucede en el de recogida de basuras, y se satisfaga una tasa directamente al Ayuntamiento, observa Tornos que para que haya transferencia del riesgo operacional la retribución del concesionario pagada por la administración debe fijarse en función de la utilización del servicio (art. 289.1 LCSP); por ejemplo, en función del volumen de basuras recogidas, con lo que existiría un riesgo de demanda. López Mora (2019), p. 338, destaca que la LCSP establezca que la retribución del concesionario se hará vía tarifas «con la intención de hacer efectivo que el riesgo que asume el concesio-

Es cierto que el Proyecto de LCSP establecía claramente que la retribución del concesionario se haría mediante tarifa y a lo largo de su articulado se hacía referencia a este tipo de ingreso, acerca de cuyo significado, tras años de un debate que lo contraponía a la tasa, no podía haber la menor duda. En especial su artículo 287.2 disponía que «[l]as contraprestaciones económicas pactadas [en el contrato de concesión de servicios], que tendrán la naturaleza de tarifa, serán revisadas, en su caso, en la forma establecida en el contrato...». No obstante, la obstinación del TS en mantener la tesis de la naturaleza de tasas de las PPCP, reflejada particularmente en la sentencia de 23 de noviembre de 2015, motivó numerosas enmiendas en el Congreso al Proyecto de Ley con la finalidad de aclarar definitivamente que las tarifas, a pesar de tener la condición de PPCP si son de carácter coactivo, por ser indispensable el servicio que remuneran o constituir un monopolio del ente titular, no por ello tienen naturaleza tributaria de tasas<sup>23</sup>. La Ponencia del Congreso aceptó el propósito perseguido por estas enmiendas e introdujo en su informe las principales modificaciones que proponían, con la redacción que llegaría sin alteración hasta el texto de la Ley<sup>24</sup>.

Es evidente que las referencias que hace la LCSP a las «prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias» tienen una sola finalidad: excluir que la calificación como PPCP de las contraprestaciones por el uso de servicios públicos coactivos suponga *eo ipso* la atribución a estas de naturaleza tributaria, es decir, de tasa. En otras palabras, dicho concepto es la negación expresa de la equiparación entre PPCP y tributo y, por tanto, del concepto constitucional de tributo o, lo que es lo mismo, el reconocimiento de la indepen-

---

nario no compute como déficit»; y añade: «Al respecto cabe indicar que la tasa es un impuesto [sic] que recauda la Administración por lo que evidencia la no existencia de gestión económica ni de explotación y, por lo tanto, tampoco existiría transferencia del riesgo...». Martín Rodríguez (2019), p. 303, observa también que la finalidad de la reforma efectuada por la LCSP es satisfacer una de las principales exigencias de la Directiva 2014/23/UE, que es la del riesgo operacional de la explotación al concesionario de la obra o el servicio, cosa que se consigue mejor con tarifas que con tasas.

<sup>23</sup> Cfr. Iglesias Caridad (2019), pp. 179 y ss.; Martín Rodríguez (2019), pp. 293 y ss. Esta motivación se recoge de manera detenida en la justificación de las enmiendas con la indicada finalidad del Grupo Mixto (las números 815, 928, 935, 950, 973, 974 y 976). En ellas, tras referirse a la derogación del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT y a la STS de 23 de noviembre de 2015, se afirma que «[d]e consolidarse la tesis que sostiene que los ingresos de las empresas gestoras de servicios públicos únicamente pueden ser tasas, se pone en grave riesgo el modelo de gestión privada de este tipo de servicios [...]. La atribución de naturaleza tributaria a la totalidad de los ingresos obtenidos con ocasión de la gestión de los servicios públicos puede comprometer seriamente la estabilidad presupuestaria, al resultar necesario internalizar en los presupuestos de las Administraciones Públicas no solo los ingresos sino también los gastos asociados a la prestación de dichos servicios, incluidos aquellos deficitarios, así como el endeudamiento asociado, con la incidencia que ello puede tener para el cumplimiento de los objetivos de endeudamiento y déficit públicos». Añade lo siguiente: «Vista la experiencia reciente y para zanjar el debate, resulta importante introducir las correspondientes modificaciones en la Ley General Tributaria, en la Ley de Haciendas Locales y en la Ley de Tasas y Precios Públicos, de forma que la interpretación de dichas normas en este punto sea coherente, homogénea y compatible con la Ley de contratos del sector público».

<sup>24</sup> Las normas modificadas o nuevas son las siguientes: art. 289.2 LCSP; DA 43.<sup>a</sup> LCSP; nueva letra c) del art. 2 LTPP (DF 9.<sup>a</sup> LCSP); DA 1.<sup>a</sup> LGT (DF 11.<sup>a</sup> LCSP); y nuevo apartado 6.<sup>o</sup> del art. 20 TRLHL (DF 12.<sup>a</sup> LCSP).

dencia de la condición de PPCP respecto a la naturaleza de la respectiva prestación, que es esencial al concepto de PPCP e incompatible con un concepto de tributo en sentido constitucional diferente del de la legislación ordinaria. Esto no puede dejar de ser admitido por los autores partidarios de este concepto y, por tanto, críticos con la decisión de la LCSP<sup>25</sup>.

Algunas de las normas sobre PPCP aprobadas por la LCSP (concretamente, la DA 43.<sup>a</sup> de esta Ley, la DA 1.<sup>a</sup> LGT y el art. 20.6 TRLHL) limitan correctamente la calificación de PPCP no tributarias a las «establecidas coactivamente». En cambio, tanto el artículo 289.2 LCSP como la letra c [d] añadida al artículo 2 LTPP cometen un exceso al disponer que las contraprestaciones económicas del concesionario de servicios (las tarifas) tendrán la naturaleza de PPCP no tributarias en todo caso, es decir, sin distinguir entre servicios indispensables y los que no tienen esta condición. En efecto, si bien dichas contraprestaciones son siempre tarifas y no tasas, solamente serán PPCP las que retribuyan servicios que reúnan la nota de coactividad en el sentido de la doctrina constitucional. Claro que si se considera que las normas de la LCSP sobre fijación de las tarifas satisfacen el principio de legalidad, la distinción es irrelevante.

La finalidad de las normas sobre PPCP insertadas en la LCSP es puramente negativa, puesto que la afirmación de que la retribución de un servicio público es una PPCP no tributaria no implica ningún aserto sobre la naturaleza de las tarifas<sup>26</sup>. Es obvio asimismo que, frente a lo que se afirma frecuentemente<sup>27</sup>, el concepto de «PPCP no tributarias» no tiene nada de nuevo: si se parte de la idea fundamental de que la condición de PPCP es independiente de la naturaleza de la prestación es forzoso admitir que el concepto de PPCP, que se basa en una noción fáctica de coactividad, comprende, además de los tributos, prestaciones de naturaleza no tributaria. Solo partiendo del postulado de que toda PPCP es necesariamente un tributo resulta novedosa la noción de PPCP no tributaria.

Un sector de la doctrina<sup>28</sup> critica el hecho de que la LCSP haya reconocido de manera expresa la inanidad del concepto constitucional de tributo calificando el abandono de este

<sup>25</sup> Litago Lledó (2018a), p. 150, afirma que «la categoría de *tributos*, particularmente la tasa, se ve *sensiblemente afectada al quedar reducida a su mero concepto legal, el concepto técnico de tributo*. Porque el efecto inmediato de la reforma deja vacío de contenido el concepto constitucional material, más amplio, aun cuando se trata de la prestación de servicios públicos. Concepto sustantivo al que daba pie la STC 185/1995, que halló eco en el plano legislativo a través de la Ley 25/1998, de 13 de julio, y posteriormente en la propia LGT de 2003» (cursiva del original). La citada autora reitera esta opinión en Litago Lledó (2018b) y (2019), p. 86.

<sup>26</sup> Por tanto, en nuestra opinión carece de sentido la pregunta que se hace Iglesias Caridad (2019), p. 207, de si las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias son precios privados. Esta es una cuestión de estricto Derecho administrativo, sobre la cual vid., por ejemplo, Villar Rojas (2017), p. 20; Tornos Mas (2017).

<sup>27</sup> Entre otros, Aneiros Pereira (2018), p. 10; Sánchez López (2019), aunque señala que ya se infería del artículo 31.1 CE; Iglesias Caridad (2019), p. 179, aunque pone el calificativo entre comillas; Litago Lledó (2019), p. 78.

<sup>28</sup> Gomar Sánchez (2002), p. 73; Aneiros Pereira (2018), p. 27; Litago Lledó (2019), p. 88. Marín-Barnuevo (2022) hace de la «huida del Derecho tributario» el tema de su trabajo. A su juicio, la definición de tributo

concepto como una «huida del Derecho financiero o del tributario». Impedir al legislador esta «huida», cuya finalidad sería la inaplicación de las normas constitucionales relativas a los tributos, era precisamente la justificación del concepto constitucional de tributo y la función del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT<sup>29</sup>. En realidad la huida se reducía a los principios del artículo 31.1 CE, ya que el de legalidad está garantizado precisamente por la cualidad de PPCP de la correspondiente prestación. Ahora bien, la consideración de esta inaplicación como un grave detrimento de la justicia en la retribución de servicios públicos necesarios presupone una creencia un tanto ingenua en la eficacia de estos principios que no se corresponde con la realidad. Por otra parte, como ya hemos observado anteriormente, esta inaplicación no excluye necesariamente que se tomen en consideración los aspectos de equidad en el acceso a los servicios públicos necesarios por todos los ciudadanos, sea en

---

del artículo 2.1 LGT permite la duda de «si el concepto de tributo puede ser definido por el legislador o, por el contrario, tiene un significado constitucional que prevalece sobre la definición que pueda darle el legislador ordinario» (ap. 1.1). Deja abierta esta duda y se limita a constatar que «la Constitución no contiene ninguna definición expresa de lo que debe entenderse por "tributo"». No obstante, acepta la postura más ortodoxa y afirma que existen las tres especies tradicionales de tributo. Según Marín-Barnuevo, «la ausencia de un concepto constitucional de tributo posibilita que el legislador pueda cambiar su definición legal y, de este modo, eludir los principios de justicia tributaria y otras reglas y principios establecidos específicamente para los tributos» (ap. 1.3), y pone como ejemplos los precios públicos y las PPCP. Efectivamente, para eludir la aplicación de los principios constitucionales de justicia tributaria –con el alcance práctico que esto tenga– es suficiente crear una prestación coactiva que no sea un tributo en el sentido constitucional del término, no así el de legalidad, cuyo ámbito está definido por el concepto de PPCP. Esto es lo que pretende impedir la doctrina del concepto constitucional de tributo al ampliar este concepto hasta abarcar a todas las PPCP. Naturalmente, no basta para conseguir este resultado que el legislador ponga a la prestación una denominación (*nomen iuris*) distinta de la de alguna de las especies de tributo, lo cual, como es obvio, no es obstáculo para que se le apliquen las normas (constitucionales y ordinarias) correspondientes a su verdadera naturaleza una vez que esta se ponga de manifiesto. Ahora bien, la idea misma de «huida del Derecho tributario» y la consecuencia que se deriva de ella –fundamentalmente la inaplicación de las normas y principios tributarios (vid. *op. cit.*, ap. 2.6) –presupone que la Constitución asume el concepto de tributo de la legislación ordinaria. Este mismo presupuesto subyace a la doctrina que construye un concepto constitucional de tributo más amplio, lo cual encierra una contradicción. Nuestra opinión es también que el concepto de tributo empleado por la Constitución no difiere del ordinario y, por tanto, que lo que está ausente de la Norma Fundamental es un concepto específicamente constitucional distinto de este; pero pensamos que el hecho de que el artículo 31.1 CE no se aplique a las PPCP que *auténticamente* no sean tributos en este sentido no supone renunciar a la justicia de dichas prestaciones. Por lo demás, Marín-Barnuevo pone de manifiesto (ap. 2) «la proliferación de PPCP de naturaleza no tributaria», que ilustra con diversos ejemplos, el primero de los cuales es el de las PPCP no tributarias. Esta coincidencia, a primera vista sorprendente, del género con la especie se explica, como se deduce del ejemplo que cita el autor –la «prestación patrimonial de carácter público no tributaria», con esta denominación, establecida por el art. 21 del RD-L 6/2022, de 29 de marzo–, por el mal uso que hace a veces el legislador de esa expresión, que, repetimos, no designa prestación alguna, para denominar a prestaciones que o bien no tienen un nombre acuñado o bien, más frecuentemente, tienen una naturaleza que el legislador quiere disimular por algún motivo. Pero en este último caso la estratagema es ingenua, pues si se trata de un tributo esta naturaleza se pondrá de manifiesto normalmente por el análisis jurídico.

<sup>29</sup> Vid. Ruiz Garijo (2005), p. 5.

la propia regulación de la retribución satisfecha por estos servicios –calificada como PPCP no tributaria– sea por otras medidas compensadoras de la desigualdad económica y social.

De las normas sobre PPCP de la LCSP la que tiene mayores pretensiones teóricas es la nueva DA 1.<sup>a</sup> LGT, que sustituye a la norma que antes ocupaba ese lugar, dedicada a las exacciones parafiscales. Aparte de tener una redacción deficiente, se trata de una norma superflua y, en cuanto define conceptos constitucionales, improcedente, pues esta no es función de la legislación ordinaria. Así, en primer lugar, cuando define las PPCP. Es la única de dichas normas de la LCSP que lo hace, quizá por su aspiración a ser la norma general sobre PPCP. La definición, contenida en el apartado 1, es la siguiente «Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo». Si se entiende en el sentido gramatical de que pueden existir PPCP no coactivas, esta definición es contraria a la doctrina constitucional, según la cual la coactividad es la característica esencial de toda PPCP<sup>30</sup>. Cabe entenderla benévolamente como una aclaración del concepto de PPCP del artículo 31.3 CE («... que [son las que] se exigen con carácter coactivo»), en cuyo caso sería absolutamente superflua.

La citada Disposición formula luego, en su apartado 2, la distinción entre PPCP tributarias y no tributarias. Las primeras son las que «tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley». Esta remisión al concepto de tributo de la LGT puede considerarse una confirmación de la negación de un concepto constitucional de tributo distinto del de la legislación ordinaria. Las PPCP no tributarias son «las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general». Como veremos más adelante, esta definición recoge la formulada por la jurisprudencia constitucional en relación con las PPCP consistentes en un gravamen sin contraprestación impuesto a determinado grupo de personas. Sin embargo, incide nuevamente en el vicio de regular una materia de índole constitucional. Además, la nueva DA 1.<sup>a</sup> LGT era innecesaria para la finalidad perseguida en este aspecto por la LCSP, para lo cual hubiera bastado posiblemente con las modificaciones introducidas en la propia LCSP (art. 289.2 y DA 43.<sup>a</sup>)<sup>31</sup>. En relación con las PPCP consistentes en la retribución por el uso de servicios públicos necesarios la nota del interés general es superflua, pues está implícita en la propia noción de servicio público.

Por lo demás, la mera calificación de las tarifas como PPCP no tributarias (letra c) [en realidad d)] del artículo 2 de la LTPP añadida por la DF 9.<sup>a</sup> LCSP), si bien impide que la retribución del uso del servicio público tenga en todo caso la naturaleza de tasa y, por tanto,

<sup>30</sup> Cfr. Iglesias Caridad (2019), p. 180. Vid. en general los comentarios de este autor a la nueva DA 1.<sup>a</sup> de la LGT en las páginas siguientes.

<sup>31</sup> En este sentido Navarro Gómez (2018), p. 193, se pregunta «si la LGT era la sede más oportuna para introducir *ad hoc* la calificación jurídica de una figura (las tarifas) que no tiene naturaleza tributaria y que ni siquiera es un ingreso público y cuyo fundamento y ordenación no reside en los principios de justicia tributaria».

garantiza la existencia de un ámbito propio de las tarifas, no resuelve la cuestión de la distinción entre estas dos figuras, que es un problema de Derecho administrativo ordinario evidentemente ajeno a la noción de PPCP. Esta distinción se intenta precisar por otras de las normas sobre PPCP introducidas en la LCSP (DA 43.<sup>a</sup> LCSP, DA 1.<sup>a</sup> LGT, art. 20.6 TRLHL), que atienden a la forma de gestión del servicio, criterio que ha constituido uno de los principales caballos de batalla en la polémica tasa-tarifa. Las normas citadas recogen el criterio tradicional al disponer que las retribuciones tendrán la condición de PPCP no tributarias, es decir, serán tarifas, cuando el servicio se preste de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. Mencionan después algunas formas de gestión que permiten calificar como PPCP no tributarias: concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público; enumeración que se deja abierta («y demás fórmulas de derecho privado»). Por consiguiente, la forma de gestión del servicio público es decisiva para la naturaleza de tasa o tarifa, es decir, tributo o precio privado, de la contraprestación del usuario<sup>32</sup>.

## D. La STC 63/2019

Algunos autores apuntaron la posibilidad de que las normas sobre las PPCP de la LCSP fuesen inconstitucionales<sup>33</sup>. Esta cuestión le fue planteada al TC por el recurso de inconstitucionalidad resuelto por la STC 63/2019, de 9 de mayo. Los argumentos de los recurrentes se basan en síntesis en la doctrina del concepto constitucional de tributo, que efectivamente, como hemos visto, es negada frontalmente por la LCSP<sup>34</sup>. El problema central que plantea

<sup>32</sup> Sanz Gómez (2021), ap. III.2.1.A, considera que el criterio para determinar el carácter tributario o no de las tarifas percibidas por entidades del sector público es que constituyan o no ingreso público. En consecuencia, sostiene que «materialmente, las tarifas percibidas por entes públicos bajo personificación privada no son prestaciones públicas no tributarias, sino que tienen naturaleza tributaria. Concretamente, deberían calificarse como tasas, en la medida en que encajan en la definición del artículo 2.2.a) LGT». Reconoce, sin embargo, que «para ello sería necesario una reforma legislativa o una interpretación correctiva del Tribunal Constitucional, que no se ha producido en la STC 63/2019». Esta tesis se apoya en el concepto constitucional de tributo, cuya definición toma de Bueno Gallardo (2018), ap. III.2.1.

<sup>33</sup> En este sentido Martínez Sánchez (2019a), pp. 260 y ss. El motivo de inconstitucionalidad radicaría en la contradicción entre las normas de la LCSP y la naturaleza tributaria de las prestaciones satisfechas por los usuarios de servicios públicos coactivos derivada del concepto constitucional de tributo establecido por la jurisprudencia constitucional. Según el citado autor, la «creación» por la LCSP de las «nuevas» PPCP no tributarias es una reacción del legislador frente a la posición mantenida por el TS incluso tras la derogación del párrafo segundo del artículo 2.2, a) LGT. Incluso aunque se rechace este argumento podría alegarse que no se cumple la reserva de ley, en particular por el (nuevo) artículo 20.6 TRLHL, ya que, en opinión del autor, no ha regulado suficientemente los elementos esenciales de las PPCP no tributarias. La crítica de este autor a la STC 63/2019, Martínez Sánchez (2019b), se funda en síntesis en las mismas ideas. Vid. t. Ortiz Calle (2018), p. 15.

<sup>34</sup> De acuerdo con la exposición del TC (Antecedente 1, a) de la sentencia) los recurrentes alegan que «la nueva figura fiscal no tributaria», es decir, las PPCP no tributarias, resultaría contraria a la jurisprudencia

el recurso es, por tanto, la validez de esta doctrina. Lo más próximo que se encuentra en la sentencia a una formulación clara de este problema es la de que la demanda afirma «que la financiación de los servicios públicos deberá ser siempre mediante tributos, cuando concorra alguna de las notas determinantes de la coactividad, esto es, que se trate de servicios de prestación obligatoria, de solicitud o recepción indispensable, y monopolísticos» (FJ 4).

Pues bien, en el razonamiento, todo menos lineal, de la sentencia examinada no se encuentra una respuesta directa a esa cuestión esencial. Una de las causas de la falta de claridad de la sentencia es que sus referencias a la doctrina del Tribunal sobre las PPCP mezclan jurisprudencia constitucional relativa a las dos clases de estas prestaciones que es necesario distinguir, las cuales plantean problemas constitucionales muy distintos. Tampoco contribuye a la claridad del razonamiento el planteamiento que hace la sentencia de la cuestión a decidir en términos de libertad del ente público para decidir la forma de gestión y financiación del servicio<sup>35</sup>. Partiendo de este planteamiento, la sentencia afirma, citando la STC 185/1995, que en la doctrina del TC «no se ha establecido cuál deba ser el modo de prestación o los mecanismos de financiación de los servicios públicos, tarea que ha de corresponder en todo al legislador, dentro del ámbito de configuración que le permite la Constitución» (FJ 6, b). Siendo cierta en su literalidad esta afirmación, la sentencia 63/2019 ignora la doctrina de las posteriores sentencias 233/1999, 63/2005, 102/2005 y 121/2005 y la del TS y de los autores que, basándose en la STC 185/1995, atribuyó naturaleza tributaria a prestaciones a las que la ley misma en el caso de las tarifas portuarias o disposiciones reglamentarias atribuían la naturaleza de precios privados o tarifas; doctrinas en las que se funda expresamente el recurso. Desconoce también la larga polémica tasas/tarifas que trató de resolver la LCSP objeto del proceso. Las sentencias citadas por el TC no se pronuncian ciertamente sobre la libertad de elección de la forma de gestión de los servicios públicos, pero al establecer la naturaleza tributaria de toda PPCP hacían inviable de hecho las formas de Derecho privado. Era sobre esta doctrina constitucional sobre la que el TC hubiera debido pronunciarse claramente.

---

constitucional que atribuye naturaleza tributaria a las PPCP, «puesto que la misma, a la hora de definir las prestaciones patrimoniales de carácter público, prescinde por completo del régimen jurídico con el que se presta el servicio, entendiendo que los precios públicos que se consideran prestaciones patrimoniales de carácter público son materialmente tributos». Este argumento confunde la afirmación de la STC 185/1995 de que el régimen jurídico del servicio es irrelevante a efectos de la existencia o no de coactividad en la contraprestación del usuario, con la conclusión de que la forma de gestión del servicio es el criterio fundamental para determinar si dicha contraprestación tiene o no naturaleza tributaria, que, como hemos señalado en el apartado anterior, se deriva de las normas sobre PPCP de la LCSP. La noción de PPCP cuyo carácter no tributario se deriva del hecho de que la forma de gestión del servicio es de Derecho privado solo se contradice con la mencionada afirmación del TC si esta se entiende en el sentido de que toda PPCP es necesariamente un tributo, que es como la entendió la doctrina del concepto constitucional de tributo. Este concepto está, por tanto, implícito en la alegación de los recurrentes. La manera en que estos construyen el argumento lleva al TC a plantearse la cuestión de la libertad del ente titular del servicio para elegir la forma de gestión de este, que es colateral respecto al tema central del recurso.

<sup>35</sup> Cfr. la nota anterior.

En cualquier caso, el rechazo por el TC de la mencionada doctrina resulta indirectamente de la afirmación de que «la reforma [llevada a cabo por la LCSP] consolida la diferenciación entre una financiación tributaria y una financiación que se denomina "tarifaria" de los servicios públicos» (FJ 6, b), que constituye un reconocimiento de las tarifas desde la perspectiva constitucional. Se infiere también de la siguiente declaración: «El hecho de que el legislador permita establecer un mecanismo distinto de financiación del servicio y de aportación del usuario en función del modo de gestión y prestación del servicio público, forma parte de su ámbito de configuración» (*ibid.*). A ello añade: «No corresponde a este Tribunal interferir o predeterminar en el margen de apreciación que corresponde al legislador democrático ni examinar la oportunidad de la medida legal para decidir si es la más adecuada o la mejor de las posibles...». Se afirma así que la naturaleza de la prestación es una cuestión perteneciente al ámbito de la legislación ordinaria, sobre la que la Constitución no se pronuncia. Ante esta afirmación no serían hoy admisibles pronunciamientos como los contenidos, por ejemplo, en las sentencias del TC sobre las tarifas portuarias y el Tribunal hubiera tenido que respetar la naturaleza de precios privados que el legislador atribuía expresamente a esas tarifas, sin perjuicio de calificarlas como PPCP a los exclusivos efectos de esta calificación, es decir, su sujeción a la reserva de ley.

El Tribunal rechaza también la alegación de que el primer párrafo del artículo 289.2 LCSP<sup>36</sup> vulnera la reserva de ley. En primer lugar, formula unos criterios generales sobre la aplicación de este principio a las PPCP. Respecto de las PPCP en general, sean o no tributarias, la sentencia afirma que «el hecho de que la ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público no vulnera por sí misma el principio de reserva de ley» (FJ 5 c). En cuanto a las no tributarias, señala que «lo esencial es que su establecimiento se lleve a cabo bien por la propia ley, bien con arreglo a la misma [por todas, SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3, y 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c)], lo que exige que sea una norma legal la que establezca los criterios a partir de los cuales deben cuantificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial en la que en cada caso se inserte» (*ibid.*). En concreto respecto de las tarifas de los contratos públicos, considera que su regulación en la LCSP «colma la reserva de ley para este tipo de contraprestaciones, pues establece los criterios generales con arreglo a los cuales, en el marco de la legislación de contratos del Estado, deberán revisarse las correspondientes tarifas y sin perjuicio de que la ley de contratos solo contempla esta posibilidad, de manera que será en todo caso la normativa específica reguladora del servicio sujeto a tarifa la que establecerá las mismas, concretando su configuración» (FJ 6, c) i.f.).

La condición de no ser tributos hace que no les sean aplicables a las PPCP no tributarias los límites que la Constitución establece para los tributos como los relativos al uso del

<sup>36</sup> Su texto es el siguiente: «Las contraprestaciones económicas pactadas, que se denominarán tarifas y tendrán la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público no tributario, serán revisadas, en su caso, en la forma establecida en el contrato, que se ajustará, en todo caso, a lo previsto en el Capítulo II del Título III del Libro Primero de la presente Ley, relativo a la revisión de precios en los contratos de las entidades del sector público».

Decreto-Ley (art. 86.1 CE), o a su creación por la Ley de Presupuestos (art. 134.7 CE) o a la exclusión de la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE) (FJ 5, b). Normalmente estos límites no entrarán en juego en relación con las PPCP de la primera clase, que son las que constituyen el objeto de la STC 63/2019. En cambio, como veremos, tienen un papel destacado respecto de las de la segunda clase (prestaciones sin contraprestación).

Por la misma razón de no ser tributos, «no les resultan de aplicación los principios generales contenidos en el artículo 31.1 CE, pero sí estarán sujetas al art. 31.3 CE y, como toda acción pública, a los principios generales del ordenamiento (art. 103.3 CE) [*sic*; ¿9.3?] y, en concreto, a la regulación específica que haya llevado a cabo el legislador sectorial en su caso, en la definición del servicio público» (FJ 6, c). Esta última afirmación es interesante porque, como ya hemos indicado, la aplicación de esos principios, en especial el de capacidad económica, era precisamente el objetivo la doctrina del concepto constitucional de tributo. Ahora bien, insistimos en la idea de que el hecho de que los principios del artículo 31.1 CE no sean aplicables a las prestaciones públicas no tributarias no significa que haya de renunciarse a la justicia en la utilización de los servicios públicos que se financian con ellas. Así lo exige, ante todo, el principio del Estado social de Derecho. Para ello existen diversas técnicas, tales como tarifa reducida o nula para personas con bajo nivel de renta o la limitación de la facultad de suspensión del servicio por falta de pago en el mismo caso, incluidas otras no vinculadas directamente al régimen del servicio, como una renta mínima u otras transferencias<sup>37</sup>.

### **III. Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias consistentes en gravámenes sin contraprestación**

#### **A. Doctrina constitucional**

El segundo tipo de PPCP está formado por aquellas que no son retribución de un servicio o actividad del ente público, sino que la prestación se impone al sujeto pasivo sin contraprestación. Cuando la prestación es pecuniaria podría tratarse de un impuesto; puede, sin embargo, presentar rasgos que la distingan de esta especie de tributo. La naturaleza pecuniaria de la prestación hay que entenderla en un sentido muy amplio, equivalente a un menoscabo patrimonial expresado en unidades monetarias. Casi todos los supuestos de PPCP no tributarias (calificadas así por el TC –*vs. supra* apartado I.B) de esta clase son prestacio-

---

<sup>37</sup> Como observa Ortiz Calle (2018), p. 26, «[e]n última instancia, la aplicación de los principios de igualdad y proporcionalidad a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias puede producir por otra vía un resultado muy parecido, por lo que se refiere a su cuantificación, a la interpretación amplia del concepto constitucional de tributo que abarque el conjunto de tales prestaciones con finalidad financiera con independencia de la entidad perceptora de las mismas y el régimen al que se sometan».

nes impuestas con el fin de aliviar las apremiantes dificultades financieras por las que atraviesa un sector económico que presta servicios esenciales a los ciudadanos, lo cual es una característica coincidente en cierto modo con los servicios públicos financiados mediante PPCP examinados en el apartado anterior. La urgencia en paliar el problema financiero de esos sectores hizo que para adoptar las medidas pertinentes se recurriera con frecuencia al Decreto-Ley o a la Ley de Presupuestos. De aquí que una parte de los problemas constitucionales planteados por las PPCP que estamos examinando se deriven de los límites que la Constitución impone a la utilización en materia tributaria de estas clases de disposiciones.

## 1. La prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997)

La primera obligación de este tipo que fue objeto de control de constitucionalidad desde su calificación como PPCP fue la que estableció a cargo del empresario el artículo 129.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, modificado por el RD-L 5/1992, de abonar en determinados casos la prestación por incapacidad laboral transitoria. Una primera sentencia, la 37/1994, de 10 de febrero, examinó la constitucionalidad de dicho precepto desde la perspectiva del artículo 41 CE (garantía institucional en materia de Seguridad Social) y se preguntó si la imposición a un particular de la obligación de pagar una prestación de la Seguridad Social era compatible con esta norma constitucional, cuestión a la que respondió positivamente.

La posterior STC 182/1997, de 28 de octubre, examinó la constitucionalidad de la norma en cuestión desde la perspectiva de la posible infracción de la prohibición establecida por el artículo 86.1 CE de dictar mediante Decreto-Ley disposiciones que afecten al deber de contribuir. La respuesta a la cuestión así planteada exigía determinar si la obligación del empresario de pagar la prestación por incapacidad laboral transitoria tenía naturaleza tributaria y con este fin formula la siguiente definición: «Sin que sea necesario entrar aquí en mayores precisiones, baste decir que los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)» (FJ 15). El hecho de que sean los trabajadores y no los entes públicos los destinatarios del pago de la prestación permite al Tribunal «descartar *a radice*» la naturaleza tributaria de esta. La definición transcrita se cita habitualmente por las sentencias posteriores en materia de PPCP (lo hacen las sentencias del TC sobre las tarifas portuarias [63/2003, 102/2005 y 121/2005] en las que se basa la doctrina del concepto constitucional de tributo y, por último, la STC 63/2019, FJ 5, d), por lo que se ve en ella un reconocimiento del concepto constitucional de tributo<sup>38</sup>. Sin embargo, a nuestro juicio, el TC no ha pretendido con ella formular un concepto constitucional de tributo distinto del de la legislación ordinaria, sino definir este último

<sup>38</sup> Entre otros, Aguillo Avilés y Bueno Gallardo (2007), p. 70; Bueno Gallardo (2018), p. 29; García Novoa (2009), p. 168. Cfr. Moreno González (2006), pp. 155 y ss.

concepto a los estrictos fines de la cuestión de constitucionalidad planteada. En efecto, no hay en esa definición ningún elemento sustantivo que difiera de la noción común de tributo.

Prosiguiendo el razonamiento, la sentencia recoge la definición de PPCP como prestación coactiva de la STC 185/1995, a la que añade acertadamente la nota que «con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público». La presencia de las dos notas de coactividad e interés público permite atribuir a la obligación enjuiciada la cualidad de PPCP, pero ello no da lugar a la aplicación del artículo 86.1 CE.

## 2. Deducción sobre la facturación de las oficinas de farmacia al Sistema Nacional de Salud (STC 83/2014)

La cuestión de la naturaleza de una prestación impuesta a determinadas personas se planteó de nuevo en relación con un descuento, calculado en función del volumen de ventas sobre la facturación mensual de las oficinas de farmacia al Sistema Nacional de Salud, establecido por el Real Decreto-Ley 5/2000, de 23 de junio, de medidas urgentes de contención del gasto farmacéutico público y de racionalización del uso de los medicamentos. En relación con esta disposición se suscitó una cuestión de inconstitucionalidad que fue resuelta por la STC 83/2014, de 29 de mayo<sup>39</sup>. La duda de constitucionalidad se planteó por el Juzgado proponente en relación con los artículos 14, 31.1 y 86.1 de la Constitución.

El Tribunal comienza por hacer la siguiente afirmación sobre la que conviene detenerse un momento: «Con independencia del *nomen iuris* empleado por el legislador (deducción

<sup>39</sup> La doctrina de la STC 83/2014 se reitera por las sentencias 44/2015, de 5 de marzo, y 62/2015, de 13 de abril. Ambos procesos –un recurso y una cuestión de inconstitucionalidad, respectivamente– tenían por objeto la misma norma: la DA 48.<sup>a</sup> de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2005, que estableció la obligación de las personas que se dedicasen a la fabricación o importación de medicamentos u otros productos sanitarios dispensados por el Sistema Nacional de Salud de ingresar un determinado porcentaje del volumen de ventas. En ambos casos la tacha fundamental de inconstitucionalidad era la vulneración de la prohibición de crear tributos por la Ley de Presupuestos establecida en el artículo 134.7 CE. El TC la desecha basándose en la calificación de dicha obligación como PPCP no tributaria por los mismos argumentos que la STC 83/2014.

A las sentencias anteriores hay que añadir la 139/2016, de 21 de julio, que resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Navarra contra determinados preceptos del RD-L 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud. La demanda alegaba que esta disposición vulneraba el artículo 86.1 CE, tanto por no concurrir extraordinaria y urgente necesidad en su aprobación como por afectar a derechos, deberes y libertades del Título I de la Constitución. Entre estos se encontraba el deber de contribuir del artículo 31.1 CE, afectado, en opinión del recurrente, por la aportación de los usuarios a la financiación de determinadas prestaciones regulada por la disposición impugnada. La citada sentencia (FJ 6, c), sobre la base de la doctrina de la STC 83/2014, califica a esta aportación como PPCP no tributaria, lo cual la excluye de la aplicación del artículo 86.1 CE.

sobre la facturación) o el atribuido por el Abogado de Estado y el Fiscal General del Estado (*rappels* sobre ventas), es preciso subrayar que las prestaciones patrimoniales de carácter público tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponda de acuerdo con su presupuesto de hecho y en función de su configuración y estructura jurídica, no pudiendo hacerse depender, en ningún caso, de la mera denominación que el legislador, a su discreción, les asigne» (FJ 3). Esta afirmación, que toma de las sentencias precedentes que cita (entre ellas las relativas a las tarifas portuarias), encierra una contradicción: primero afirma acertadamente la idea fundamental de que la condición de PPCP es independiente de la naturaleza de la concreta prestación; pero si esto es así, es obvio que la determinación de si una prestación es PPCP no plantea una cuestión de *nomen iuris*, es decir, de si la denominación puesta por el legislador a la prestación en cuestión se ajusta a la verdadera naturaleza de esta. Una vez establecido que la prestación es una PPCP queda resuelta positivamente sin más la cuestión de la sujeción a la reserva de ley. Un problema de *nomen iuris*, o sea, concerniente a la verdadera naturaleza jurídica de la prestación, se puede plantear en el plano constitucional, en su caso, en un segundo momento lógico si lo requiere el problema planteado; por ejemplo, si, como en el caso de la sentencia comentada, es necesario determinar el carácter tributario o no de la prestación<sup>40</sup>.

A continuación el TC expone su doctrina sobre los conceptos de PPCP y tributo, citando las definiciones de la sentencia 182/1997, en vista de la cual se plantea la cuestión de la naturaleza jurídica de la prestación controvertida. Observa, en primer lugar, que la deducción enjuiciada «reviste la naturaleza de una prestación pecuniaria (aplicada a la facturación al Sistema Nacional de Salud), impuesta coactiva y unilateralmente por el poder público (por el Gobierno, al dictar la norma de urgencia, y por las Cortes Generales, con su convalidación), que se satisface a un ente público (el Ministerio de Sanidad y Consumo), sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago (los titulares de la oficina de farmacia)». Señala además que «el supuesto de hecho que da lugar al mismo [el pago] (la dispensación de medicamentos a cargo al Sistema nacional de Salud) no se realiza de forma libre y espontánea por el sujeto obligado [...] y en el que la prestación debida tiene una inequívoca finalidad de interés público (la contención urgente del gasto público farmacéutico) (FJ 3). En virtud de estas consideraciones, el TC llega a la conclusión de que «nos encontramos ante una prestación impuesta que queda sometida al principio de reserva de ley consagrado en el artículo 31.3 CE».

Respecto a la naturaleza tributaria o no de la prestación enjuiciada, el TC afirma, en primer lugar, que «no toda prestación impuesta tiene que ser necesariamente una expresión concreta del deber de contribuir del artículo 31.1 CE, como sucede cuando con ella no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación». Puede tratarse de medidas cuya finalidad principal no es

<sup>40</sup> Sobre la confusión de la referencia al *nomen iuris* llamé la atención en mi comentario a las sentencias del TC sobre las tarifas portuarias incluido en Palao Taboada (2018), pp. 332 y ss.

«establecer un tributo, esto es, una nueva forma de ingreso público con la que coadyuvar a la financiación del gasto público, sino [...] efectuar una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía (art. 31.2 CE)». Y añade lo siguiente:

En efecto, con la deducción controvertida el Estado no ha recurrido a su poder tributario (art. 133.1 CE) para establecer una nueva forma de contribución al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que ha puesto su poder de gasto al servicio de una concreta política farmacéutica no solo con la finalidad de garantizar un uso racional del medicamento (art. 43 CE), sino con el objetivo de llevar a cabo una adecuada y razonable distribución de unos recursos públicos escasos frente a necesidades de protección siempre crecientes (art. 31.2 CE).

Apunta luego el Tribunal un nuevo e importante criterio de distinción, de índole dogmática, entre los tributos y esta clase de PPCP no tributarias, que es la naturaleza de la relación que se establece entre el Estado y los sujetos obligados a soportar la prestación impuesta: estos, afirma,

no son llamados a su cumplimiento como contribuyentes, en el ámbito de una nueva relación tributaria, en la que el Estado se erija en el sujeto activo y el titular de la oficina de farmacia en el sujeto pasivo, sino que lo son en el seno de la relación económica que les une al Estado, de la que surgen tanto derechos para los titulares de las oficinas de farmacia como cargas que asumir. En efecto, como hemos señalado con anterioridad, la deducción controvertida se enmarca en el ejercicio de una actividad que forma parte de un sector regulado por el Estado, en lo que ahora interesa, no solo en la fijación de los precios de las especialidades farmacéuticas financiadas con cargo al Sistema Nacional de Salud, sino también en la determinación de los márgenes comerciales de las oficinas de farmacia que las dispensan. Sector regulado en el que la oficina de farmacia es un agente imprescindible en la realización de la asistencia farmacéutica...

Teniendo en cuenta estas conclusiones, la sentencia pasa a examinar las dudas planteadas por el Juzgado proponente de la cuestión de inconstitucionalidad. Respecto a la posible vulneración del artículo 86.1 CE sostiene que concurre el presupuesto de «extraordinaria y urgente necesidad» (FJ 4) y considera, por otro lado, que los límites materiales al Decreto-Ley que establece dicho precepto no afectan a las PPCP no tributarias (FJ 5). Este mismo carácter no tributario de la prestación controvertida permite al TC rechazar sumariamente la aplicación del artículo 31.1 CE (FJ 6).

Por último, aborda la sentencia la posible violación del principio de igualdad del artículo 14 CE. Se trata de una cuestión crucial de las PPCP no tributarias sin contraprestación del ente público, uno de cuyos rasgos distintivos es que recaen sobre un grupo de sujetos determinado de antemano, a diferencia de los impuestos, que gravan en principio a todos los ciudadanos que realicen los respectivos hechos imposables. Tal determinación plantea cons-

titutivamente una cuestión de igualdad en comparación con los sujetos exonerados de la prestación. Un importante aspecto de esta cuestión es que entraña un problema de elección entre la financiación del gasto correspondiente por medio de impuestos, si la comparación se establece con la generalidad de los ciudadanos, o mediante una prestación de esta naturaleza.

En el presente caso la discriminación cuestionada por el Juzgado no se deriva de la comparación entre los titulares de oficinas de farmacia y los ciudadanos en general a través de los impuestos, como llamados a remediar los problemas del gasto público en medicamentos, sino entre distintas farmacias. Esta discriminación se originaría por el hecho de que a idéntico nivel de facturación la reducción del margen de beneficio varía según el tipo de medicamentos dispensados. La sentencia (FJ 7) comienza por recordar su doctrina sobre el principio de igualdad en la ley o ante la ley, según la cual dicho principio «impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados...».

El TC niega que exista vulneración del principio de igualdad por dos razones. En primer lugar porque los términos de comparación no son idóneos, pues lo que causa la diferencia de trato no es la deducción sobre el volumen de facturación al Sistema Nacional de Salud, sino los diferentes márgenes comerciales de las especialidades farmacéuticas que se dispensan por las oficinas de farmacia de conformidad con lo previsto en el artículo 2 del RD-L 5/2000, que no es objeto del presente proceso constitucional. En segundo lugar, porque «aunque admitiésemos que los términos de comparación son idénticos, el eventual trato dispar al que pueda conducir la aplicación de la norma no carece de una justificación objetiva y razonable, en la medida que persigue reducir el gasto público mediante un uso racional de los medicamentos, buscando la sustitución de la especialidad farmacéutica específica por la genérica, con iguales propiedades y precio diferente, razón por la cual atribuye un mayor margen al uso de esta frente al de aquella».

### 3. La aportación para la cobertura del déficit tarifario del sector eléctrico (STC 167/2016)

Las dificultades financieras del sector eléctrico, otro importante sector económico, indujeron al Gobierno a dictar el RD-L 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico. Según su DA Tercera, unas cuantías con cargo al sistema eléctrico destinadas a la financiación de un Plan de acción 2008-2012, previstas en 270 millones de euros para 2011 y 250 millones para 2012, se financiarían mediante una aportación de las empresas productoras designadas nominativamente en la tabla contenida en dicha disposición en el porcentaje estable-

cido para cada una de ellas en dicha tabla. La citada DA fue objeto de diversas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el marco de sendos recursos contencioso-administrativos contra las Órdenes ministeriales de desarrollo del RD-L 14/2010.

La primera de dichas cuestiones fue resuelta por la STC 167/2016, de 6 de octubre, que sentó la doctrina que seguirían las sucesivas<sup>41</sup>. La duda del órgano judicial proponente se refería a la posible contradicción de la citada DA con los artículos 9.3 y 14 CE. Queda fuera del procedimiento de inconstitucionalidad su posible contradicción con los artículos 31.3 y 86.1 CE que había alegado una de las empresas parte en el proceso *a quo*, ya que, como declara el TC, las partes personadas no pueden hacer valer una pretensión propia sino únicamente defender u oponerse a la cuestión formulada por el órgano judicial en el auto de planteamiento.

Antes de abordar el concreto problema de constitucionalidad sometido a su consideración, el TC hace una amplia exposición histórica (FJ 3) de las medidas adoptadas para corregir el déficit tarifario del sector eléctrico y de las decisiones que el propio Tribunal había dictado sobre algunas de ellas. De este examen el Tribunal extrae la siguiente conclusión, que, en cierta medida, anticipa su postura en relación con la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional:

En definitiva, el margen de configuración del legislador debe comprender la posibilidad de disponer, con base en criterios técnicos, económicos y de oportunidad, qué costes se imputan al sistema eléctrico (en última instancia, a los consumidores, que deberán hacer frente a ellos, antes o después), a las empresas del sector o de un subsector en particular, y a los presupuestos generales del Estado, es decir, tomar la decisión política sobre la distribución del esfuerzo necesario para contener el déficit de tarifa.

Tras ello, el TC resume (FJ 4) su doctrina sobre el concepto de PPCP y sobre cuándo estas prestaciones tienen naturaleza tributaria. La contribución ordenada por la DA enjuicia-

<sup>41</sup> Sentencias 174/2016, de 17 de octubre; 187/2016, de 14 de noviembre; y 197/2016, de 28 de noviembre. La posición adoptada por el TC en la sentencia 167/2016 respecto a la alegada violación del principio de igualdad del artículo 14 CE fue seguida también por las sentencias 196/2016, de 28 de noviembre, y 198/2016, de igual fecha. Estas sentencias desestiman sendos recursos de amparo, basados en la vulneración del principio de igualdad, contra liquidaciones provisionales dictadas por el Consejo de la Comisión Nacional de la Energía por las que se establecía la obligación a cargo de la compañía recurrente de pagar una cantidad de dinero en concepto de financiación del déficit de tarifa, conforme a la DA 21.<sup>a</sup> de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y contra las sentencias judiciales que confirmaron estas liquidaciones. Según esa DA, ciertos déficits causados por desajustes temporales se cubrirían por las cinco empresas que designa nominativamente con arreglo a los porcentajes que fija. Las empresas obligadas tenían derecho a recuperar en el futuro el importe pagado, por lo que este pago tenía la naturaleza de un préstamo forzoso. Es interesante señalar que esta obligación fue pacíficamente calificada por las partes como PPCP.

da, afirma, «reviste la naturaleza de una prestación pecuniaria, impuesta coactiva y unilateralmente por el poder público, que se satisface a un ente público (la Comisión Nacional de la Energía)..., sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago (las empresas productoras de energía eléctrica incluidas en la norma), donde el supuesto de hecho no se realiza de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y en el que la prestación debida tiene una inequívoca finalidad de interés público, como es la contención urgente del déficit tarifario en el sector eléctrico», por lo cual constituye una PPCP de las previstas en el artículo 31.3 CE. Su carácter no tributario resulta del hecho de que no es una manifestación del deber de contribuir del artículo 31.1 CE, dado que no

persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación» (STC 83/2014, FJ 3), sino que nos hallamos ante una medida adoptada por el Estado al margen de su poder tributario (art. 133.1 CE) cuyos destinatarios son llamados a su cumplimiento no como contribuyentes (en el seno de una relación jurídico tributaria), sino en el marco, al que antes hemos hecho referencia, de su relación económica con el Estado dentro de un sector regulado como el eléctrico, relación de la que pueden surgir tanto derechos como cargas que asumir, y que guarda cierta analogía, con las debidas salvedades, con la enjuiciada en la citada STC 83/2014... y también, *mutatis mutandis*, con la prestación impuesta a los empresarios en relación con la cobertura de la incapacidad laboral transitoria examinada en la STC 182/1997, FJ 15...

La consecuencia del carácter no tributario de la PPCP examinada es que no le son aplicables los principios del artículo 31.1 CE ni las limitaciones del artículo 86.1 CE a la utilización del Decreto-Ley; pero sí le es aplicable el principio de igualdad del artículo 14 CE en conexión con el 9.3. En consecuencia, el TC pasa a examinar esta cuestión central suscitada por el órgano judicial promotor y comienza por recordar (FJ 5) su doctrina sobre el principio constitucional de igualdad, cuya esencia es, como sabemos, la prohibición de las «discriminaciones arbitrarias o carentes de fundamento racional» o, en otros términos, «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». A este criterio se añade un juicio de proporcionalidad de la medida discriminatoria, de manera que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas al fin perseguido. La cuestión sometida a la decisión del TC es si la selección de las once empresas llamadas nominativamente a realizar la aportación controvertida es conforme con el principio de igualdad así entendido.

Para responder a ella el TC (FJ 6), siguiendo al auto de planteamiento, considera tres distintos círculos sucesivamente más reducidos de entidades con las que las obligadas podrían ser comparadas: «a) el resto de empresas que operan en el sector eléctrico (género del que las productoras de electricidad son solo una especie); b) las demás empresas productoras de electricidad, en particular, las que aplican el régimen especial; y c) las demás empresas

productoras de régimen ordinario, de las que la norma solo ha seleccionado a once, designándolas nominativamente». Con prolijos argumentos, que no es necesario exponer aquí, el Tribunal rechaza que las entidades de los dos primeros grupos sean homogéneas respecto a las empresas productoras de electricidad, por lo que a efectos de determinar si se ha producido una discriminación inaceptable la comparación queda reducida a la de las once empresas seleccionadas con el resto de las productoras de electricidad de régimen ordinario.

En cuanto a estas, observa, en primer lugar, el TC que «en el ámbito del sector eléctrico no es infrecuente identificar por su denominación a los destinatarios de ciertas normas», y añade que «la especificidad de los grupos empresariales protagonistas del mercado de producción eléctrica en España legitima una referencia normativa igualmente singularizada, cuando hay razones objetivas y justificadas para ello, como es el caso que aquí se analiza». Afirma después, sin que, en nuestra opinión, esté claramente explicado el motivo, que está justificada la exclusión de las empresas en régimen ordinario pero que producen con tecnologías renovables y otras análogas y de las empresas con una escasa cuota de mercado, en atención a un umbral mínimo. Llega de este modo a la conclusión final de que los motivos que han llevado a la disposición controvertida a seleccionar a las once sociedades «resultan justificados, legítimos y razonables, en los términos constitucionalmente exigibles». Se pregunta finalmente el Tribunal «si la diferente contribución de cada una de las empresas incluidas en la norma es proporcionada al fin pretendido por esta (juicio de proporcionalidad)». La respuesta es que los porcentajes de contribución han sido determinados en función de la cuota de mercado de cada operador corregida en atención al mayor esfuerzo exigible a las cinco entidades obligadas por la Ley del Sector Eléctrico a cubrir los desajustes temporales en la financiación del sector<sup>42</sup>. El TC estima adecuados estos criterios aplicando un estándar de razonabilidad según el cual se trata «únicamente examinar si la decisión adoptada es plenamente irrazonable o carente de toda justificación o, por el contrario, entra dentro del margen de configuración del que goza en ejercicio de su libertad de opción en este ámbito». Por ello, la negación de que se haya producido una violación del principio de igualdad excluye la del principio de interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 CE, que implica un juicio semejante (FJ 7).

## B. Consideraciones críticas sobre esta clase de prestaciones patrimoniales de carácter público

### 1. El problema de la naturaleza tributaria

El examen de la jurisprudencia constitucional relativa a las PPCP no tributarias exigidas sin contraprestación pone de manifiesto que estas prestaciones han originado hasta ahora dos tipos de problemas de constitucionalidad sobre los cuales se ha pronunciado el TC: los re-

<sup>42</sup> Esta obligación fue recurrida en amparo por algunas de estas compañías, recursos que fueron resueltos por las sentencias citadas en la nota anterior.

lacionados con el tipo de norma con rango de ley –exigido por la reserva de ley del art. 31.3 CE para toda PPCP– empleado para su aprobación y los relativos al principio de igualdad. Claro está que estos dos no son los únicos aspectos bajo los cuales puede enjuiciarse la constitucionalidad de las PPCP de esta clase, las cuales están sometidas, como es obvio, a todas las normas de la Constitución, a excepción de las específicamente destinadas a los tributos<sup>43</sup>. A diferencia de las PPCP que son una contraprestación por el uso de servicios públicos, en las de esta clase el carácter coactivo de la prestación no plantea problemas, puesto que se trata de obligaciones impuestas por una norma legal de obligado cumplimiento. Tampoco presentará problemas, en la generalidad de los casos, el interés público de la prestación en ninguna de las dos clases de PPCP, requisito que la STC 182/1997 se vio necesitada de añadir a la coactividad en vista de que en el caso enjuiciado el perceptor de la prestación era un particular (el trabajador) y no un ente público.

Cuando un Decreto-Ley establece una PPCP el artículo 86.1 CE requiere determinar si dicha prestación tiene o no naturaleza tributaria. Un problema análogo se plantea en relación con el artículo 134.7 CE cuando la PPCP se aprueba por una Ley de Presupuestos<sup>44</sup>. Si no es necesaria con vistas a la aplicación de una norma constitucional, esta calificación podrá constituir, en su caso, una cuestión de legalidad ordinaria sobre la que el TC ni debe ni puede pronunciarse.

Enfrentada con este problema, la jurisprudencia constitucional ha fijado a partir de la STC 83/2014 las siguientes notas distintivas de los tributos:

1. La finalidad de la prestación: esta no es tributaria cuando no persiga «derechamente» allegar medios económicos con los que financiar el gasto público.
2. El poder utilizado para su imposición: en el caso de las PPCP no tributarias el ente público ni hace uso de su poder tributario (art. 133.1 CE) sino de su poder de gasto, con el objetivo de hacer una razonable distribución de los recursos públicos (art. 31.2 CE).

<sup>43</sup> Vid. Gómez-Ferrer Rincón (2015), pp. 54 y ss. Como señala con acierto este autor, uno de los límites constitucionales que podrían entrar en juego en relación con las PPCP no tributarias de la clase que estamos estudiando es el derivado de la garantía de la propiedad privada (art. 33 CE). Véanse sus consideraciones sobre esta cuestión (*ibid.*, pp. 62 y ss.).

<sup>44</sup> Esta cuestión se planteó en relación con la DA 48.<sup>a</sup> de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005, que impuso a los fabricantes e importadores de medicamentos la obligación de efectuar determinados ingresos calculados sobre el volumen de ventas al Sistema Nacional de Salud. Esta disposición fue objeto de un recurso y una cuestión de inconstitucionalidad, en los que se planteaba la posible vulneración del artículo 134.7 CE. Dichos procesos fueron resueltos por las sentencias del TC 44/2015, de 5 de marzo, y 62/2015, de 13 de abril, respectivamente, en las que el Tribunal, sobre la base de la doctrina de la STC 83/2014, rechaza la naturaleza tributaria de la prestación controvertida y afirma que, en consecuencia, no le es aplicable la prohibición de dicha norma constitucional.

3. Los sujetos pasivos no están obligados a realizar la prestación en calidad de contribuyentes, como partes de una relación tributaria, sino por la posición que ocupan en el seno de una relación económica con el Estado de la que surgen tanto derechos como cargas. Dicha actividad se enmarca en el ejercicio de una actividad económica que forma parte de un sector regulado por el Estado.

Algunas de estas notas encierran una tautología. En cuanto a la primera, es evidente que todas estas prestaciones tienen la finalidad de financiar el gasto público, sea de manera directa («derechamente») cuando consisten en la entrega de una cantidad de dinero a un ente público, sea indirectamente cuando reducen el gasto trasladando la carga al sujeto obligado. Lo que esa nota viene a decir es que esa finalidad no se consigue por medio de las prestaciones cuya función constitutiva es la obtención de recursos financieros<sup>45</sup>, es decir, impuestos, tasas o contribuciones especiales; o sea, que la prestación no es tributaria cuando no es un tributo. El mismo carácter tautológico o de petición de principio tiene la tercera nota: la prestación no es tributaria porque no lo es la relación jurídica de la que forma parte la obligación de pagarla. Obsérvese que esta relación no es la que se establece, en su caso, entre el sujeto obligado y el Estado (que el TC llama «económica») como consecuencia del ejercicio de la actividad dentro de un sector regulado. La obligación de pagar la prestación no nace de esta relación, sino que se crea *ope legis* por la norma que la impone, de manera totalmente análoga a la obligación tributaria.

En cuanto a la segunda nota, la afirmación de que cuando el Estado impone la obligación de pagar una cantidad de dinero –o la de soportar una reducción en los cobros, lo que viene a ser prácticamente lo mismo– ejercita su poder de gasto es sencillamente inverosímil<sup>46</sup>. El poder de gasto se emplea decidiendo la finalidad y cuantía del gasto, que es la función de la Ley de Presupuestos, no estableciendo fuentes de financiación o simplemente reduciéndolo coactivamente. Desechado que el fundamento constitucional de las prestaciones que estamos examinando se encuentre en el poder de gasto y también, de acuerdo con el TC, que al imponerlas el Estado haga uso de su poder tributario, surge inmediatamente la cuestión de cuál es el poder al que recurre. Una posible respuesta, que no es posible explorar aquí con la necesaria profundidad, es que este poder se deriva de las facultades de ordenación o intervención en el sector económico concernido<sup>47</sup>, lo cual sería coherente con la reiterada afirmación del TC de que la imposición de estas prestaciones tiene lugar en el marco de sectores económicos regulados<sup>48</sup>. El fundamento constitucional buscado se en-

<sup>45</sup> A efectos de este razonamiento es irrelevante que la finalidad principal de algunos tributos no sea la financiación del gasto público.

<sup>46</sup> Me llamó la atención sobre lo absurdo de esta idea mi amigo y colega el profesor Gabriel Casado Ollero en una conversación sobre el tema del presente trabajo.

<sup>47</sup> Véase lo que se dice en el epígrafe siguiente (III.B.2) sobre el fundamento constitucional de los «tributos especiales» alemanes.

<sup>48</sup> Sanz Gómez (2021), ap. II.2, destaca con razón la importancia de este aspecto de las PPCP que estamos examinando, que, en su opinión, se vincula a diversas transformaciones del Estado mismo. Esta idea

contraría entonces en los principios rectores de la política social y económica establecidos en el capítulo III del Título Primero de la Constitución, en especial en el artículo 40.1 y, para las prestaciones del sector farmacéutico, en el artículo 43.2 y en el 51.1<sup>49</sup> o en las competencias del Estado sobre la materia con arreglo al artículo 149 CE. A esta tesis podría objetarse que las aludidas potestades de intervención se refieren a la ordenación material de la correspondiente actividad y no se extienden al aspecto financiero. Pero en contra podría argumentarse que las prestaciones de este tipo tienen una finalidad de ordenación, lo que nos lleva al campo de los tributos con fines extrafiscales, denominados por la doctrina alemana «impuestos de ordenación» (*Ordnungssteuern*).

En cualquier caso, la afirmación de que al imponer una PPCP de esta clase el Estado o el ente público competente no ejercita su poder tributario se basa en la premisa del carácter no tributario, en el sentido técnico de este término, que es el del artículo 2 LGT, de la prestación y no a la inversa. Dicho carácter no puede basarse en la presunta intención del legislador sino que habrá que inferirlo de algún dato objetivo de la prestación en cuestión; por ejemplo del hecho de que no se ingresen en el Tesoro Público o no figuren en los presupuestos del ente receptor, o de que su gestión y recaudación se rijan por reglas especiales de competencia y procedimiento. Esta consideración apunta directamente a la idea de parafiscalidad.

Por lo demás, el carácter tautológico de los criterios elaborados por el TC para distinguir las PPCP tributarias de las no tributarias (son tributarias las que son tributos) implica en el fondo una remisión tácita al concepto ordinario de tributo y pone de manifiesto que, *también a efectos constitucionales*, PPCP tributarias son únicamente las que en sí mismas son tributos en el único sentido estricto y técnico de este término, o sea, aquellas que son o un impuesto o una tasa o una contribución especial. Acierta, pues, en cuanto al fondo, la DA 1.<sup>a</sup> de la LGT, en la nueva redacción por la LCSP, cuando define de este modo las PPCP tributarias, remitiéndose al artículo 2 de esta misma Ley, aunque no era función suya formular esta definición. Hubiera sido mucho más sencillo que el TC hiciese lo mismo en el

---

concuera con la observación de que el auge de la parafiscalidad, fenómeno muy cercano al que ahora nos ocupa, está estrechamente relacionado con transformaciones del Estado parecidas a las que señala el autor citado, en especial con las relacionadas con el desarrollo de la Administración institucional.

<sup>49</sup> Atisbos de esta idea se encuentran en la jurisprudencia constitucional citada. Así, según la STC 83/2014, para garantizar la salud pública en cumplimiento de ambos preceptos «puede actuar tanto sobre los precios de los medicamentos como sobre los márgenes de las oficinas de farmacia, por el consiguiente interés público que subyace a la prestación farmacéutica, para imponer, incluso, una deducción (*rappe*) en función del volumen de ventas. Y el establecimiento de una deducción en función del coste de las especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo al Sistema Nacional de Salud en un sector regulado como el que nos ocupa, por mucho que con la misma se consiga como efecto económico indirecto el de la financiación del gasto público, no puede considerarse que afecte al deber de "todos" de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)». Claro que puede alegarse que no es exactamente lo mismo obligar a una reducción en los márgenes de beneficio que al pago de una suma de dinero. En relación con el sector eléctrico la STC 167/2016 es aún menos explícita.

caso de la STC 182/1997, en lugar de formular un concepto de tributo, que no difiere sustancialmente del de la LGT; afirmando además que lo hace «desde la perspectiva constitucional», lo que ha alimentado la falsa teoría de la existencia de un concepto constitucional de tributo distinto del ordinario. En esa ocasión el elemento de este concepto que le interesaba resaltar al Tribunal era que el perceptor de un tributo tiene que ser un ente público, para excluir que tuviesen naturaleza tributaria las prestaciones percibidas por un particular, como sucedía en el supuesto de las debidas por incapacidad laboral transitoria controvertidas en el caso de esa sentencia.

## 2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público y la parafiscalidad

Es innegable que si bien las PPCP de la clase que ahora estamos examinando no son tributos en el sentido técnico, tienen un notable parecido con ellos, concretamente a primera vista con los impuestos. En efecto, son una prestación impuesta sin contraprestación a determinadas personas cuando estas realizan un presupuesto de hecho definido por la ley. Cuando la prestación consiste en la entrega de una cantidad de dinero la distinción entre las prestaciones de esta clase y los tributos es muy borrosa. Como es bien sabido, la doctrina hacendística ha acuñado la expresión «tributos parafiscales» para designar a estas prestaciones atípicas<sup>50</sup>, que proliferan en los márgenes del sistema tributario. En España se utiliza con frecuencia la denominación «exacciones parafiscales», expresión con la que se quiere marcar la diferencia con los tributos en sentido estricto. Se trata de una categoría rebelde a su captación en una definición, que la doctrina clásica<sup>51</sup> caracteriza por notas tales como que su producto no se incluye en el Presupuesto, su afectación a la financiación de un gasto concreto o su percepción y gestión por entes institucionales, que se resumen en la inaplicación, al menos en parte, del régimen jurídico general de la Hacienda Pública, por lo que, según esa doctrina, es posible hablar de distintos grados de parafiscalidad.

Las PPCP sin contraprestación no tributarias que estamos examinando encajan sin dificultad en el ámbito de la parafiscalidad, como la doctrina no ha dejado de señalar<sup>52</sup>. Las tributarias no presentan especialidad alguna respecto al régimen general de los tributos. En efecto, según lo afirmado en el apartado anterior, para que una PPCP sea tributaria tiene que ser un impuesto, una tasa o una contribución especial; es decir, en el caso de que carezca de contraprestación del ente público, un impuesto establecido para financiar el gasto de que se trate, que no presenta especialidad alguna. En cambio, las PPCP no tributarias que constituyen una contraprestación del uso de servicios públicos quedan completamente fuera del campo de la fiscalidad, puesto que su naturaleza es la de tarifas o precios privados.

<sup>50</sup> Una reciente obra colectiva sobre este campo, Cubero Truyo (2018), propone en su título la denominación, también expresiva, de «tributos asistemáticos».

<sup>51</sup> Mateo Rodríguez (1978), especialmente pp. 40 y ss.

<sup>52</sup> Cfr., entre otros, Gómez-Ferrer Rincón (2015), p. 58.

Conviene insistir en que la calificación de tributarias o no tributarias que aquí nos interesa se refiere al ámbito constitucional, independiente del de la legislación ordinaria; por consiguiente, en teoría sería posible una calificación discrepante entre ambos planos. No obstante, dado que, en nuestra opinión, el concepto de tributo que emplea la Constitución es el de la legislación ordinaria, la calificación que corresponda a una prestación con arreglo a esta legislación será normalmente la que se adopte en el ámbito constitucional. La discrepancia debería producirse solo en casos aislados, de manera que, por ejemplo, una prestación que con arreglo al ordenamiento tributario deba calificarse como impuesto, rara vez sería calificada como PPCP no tributaria por el TC.

Ahora bien, la calificación como no tributarias de las PPCP que estamos contemplando choca aparentemente con la naturaleza de tributos que la doctrina atribuye a las exacciones parafiscales<sup>53</sup>. En el Derecho positivo, tanto la LGT de 1963<sup>54</sup> como la vigente atribuyen esta misma naturaleza a las exacciones parafiscales. La redacción originaria de la DA 1.ª LGT de 2003, titulada «Exacciones parafiscales», era la siguiente: «Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica». Quizá sea precisamente esta naturaleza, asociada a la calificación de las PPCP como exacciones parafiscales, la que pretendió excluir la enmienda que introdujo la DA Undécima de la LCSP, que sustituyó toscamente la norma originaria por otra relativa a las PPCP, a alguno de cuyos aspectos nos hemos referido en las páginas precedentes. Se trataría así de excluir por completo la posibilidad de calificar las tarifas como tasas parafiscales, por remota que fuese.

Algún autor<sup>55</sup> considera, en efecto, que esta modificación legislativa supone la desaparición de la parafiscalidad, al menos en su forma tradicional, y su sustitución por la figura de la PPCP. Esta tesis podría encontrar un cierto apoyo en el hecho de que la nueva norma sobre esta clase de prestaciones ocupa la posición sistemática de la anterior DA, que se refería a las exacciones parafiscales; sin embargo, no la compartimos. En primer lugar, este argumento es muy débil: el dato de la sustitución no implica por sí mismo necesariamente una conexión entre la norma anterior y la que ha venido a ocupar su lugar; menos aun tratándose de una DA, que es por definición una norma fuera del sistema de la ley a la que se añade. En contra de la sustitución cabe aducir, sobre todo, que la parafiscalidad es un concepto teórico creado por la doctrina, y en cuanto tal no está en la mano del legislador suprimirlo o modificarlo<sup>56</sup>. Por otra parte, el concepto de tributo parafiscal no puede ser

<sup>53</sup> Mateo Rodríguez (1978), pp. 48 y ss.

<sup>54</sup> Su artículo 26.2 disponía lo siguiente: «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». Sobre los problemas planteados por este precepto vid. Mateo Rodríguez (1978), pp. 68 y ss.

<sup>55</sup> Vid. especialmente Litago Lledó (2019), *passim*, aunque habla de «desaparición en el plano legal» (p. 78) y la califica de «formal» (p. 81).

<sup>56</sup> En el mismo sentido Pagès i Galtès (2019), ap. VII: «Podría entenderse que la nueva normativa pretende prescindir del concepto de exacciones parafiscales, si bien, a nuestro juicio, al tratarse de un instituto

simplemente sustituido por el de PPCP, aunque solo sea porque este incluye a las de naturaleza tributaria, que son tributos en sentido estricto. Pero incluso limitándola a las PPCP no tributarias, la sustitución no es posible porque el significado de ambos conceptos es radicalmente distinto: la parafiscalidad es un fenómeno muy rico y complejo que se ha desarrollado en numerosos países a medida que los Estados modernos han ido asumiendo nuevas funciones, creando para realizarlas nuevos tipos de entes administrativos necesarios, a su vez, de recursos financieros. Se trata, pues, de un hecho con raíces profundas en la transformación del Estado. Por el contrario, el concepto de PPCP es la fórmula empleada por la Constitución con la finalidad, importante pero limitada, de definir el ámbito de la reserva de ley. El abandono del concepto de parafiscalidad y su sustitución por el de PPCP, si es que tuviera algún sentido, constituiría un notable empobrecimiento del ordenamiento tributario que debe rechazarse<sup>57</sup>.

Ahora bien, la oposición a la referida tesis no impide admitir que al situar a la norma pretendidamente general sobre las PPCP en el lugar de la relativa a las exacciones parafiscales el legislador de la LCSP entendía que dichas prestaciones pertenecen, en realidad, a esta clase de exacciones o, al menos, tienen características comunes con ellas. La más importante de estas características es que la atribución de naturaleza tributaria a las exacciones parafiscales tiene como consecuencia su sometimiento al principio de legalidad. Hacer efectiva la aplicación de este principio fue uno de los principales caballos de batalla en la lucha por el control de la parafiscalidad. También la noción de PPCP está destinada a fortalecer el principio de legalidad tributaria, al incluir en su campo de aplicación a prestaciones impuestas que no son tributos en sentido estricto.

Esta coincidencia sugiere la solución de la aparente contradicción entre el carácter no tributario de las PPCP así definidas y su calificación como exacciones parafiscales. Tal contradicción no existe en realidad si se observa que la afirmación por el TC del carácter no tributario de las PPCP se refiere al plano constitucional y tiene por finalidad excluir la aplicación de las normas de la Constitución relativas a los tributos, fundamentalmente los artículos 86.1 y 134.7 CE. Por el contrario, la calificación como exacciones parafiscales (y, por tanto, tributos) se refiere al plano de la legalidad ordinaria y permite –esta es una de las funciones de la noción de parafiscalidad– aplicar por analogía las normas tributarias, por ejemplo, en materia de gestión<sup>58</sup>. El error del nuevo texto de la DA 1.<sup>a</sup> de la LGT, que ya hemos señala-

---

dogmático este concepto continuará siendo de aplicación». En opinión de Iglesias Caridad (2019), p. 195, «[l]a supresión de la referencia a las exacciones parafiscales que se recogía en la vieja redacción de la disposición adicional primera de la LGT, es toda una equivocación, pues no desaparecen de la realidad por el mero hecho de dejar de mencionarse en un precepto».

<sup>57</sup> Navarro Gómez (2018), p. 192, estima que este efecto negativo ya se ha producido.

<sup>58</sup> Disentimos, por tanto, de la solución que propone Navarro Gómez (2018), p. 194, que consiste en considerar tributarias a efectos de la DA 1.<sup>a</sup> LGT a las tasas, contribuciones especiales e impuestos «en sentido material o sistemático». En nuestra opinión, estos conceptos «materiales», como el concepto

do anteriormente, es confundir ambos planos e insertar en esta Ley una norma que versa, en realidad, sobre una materia constitucional, en cuanto constituye una interpretación del concepto de «tributo» utilizado en los preceptos constitucionales cuya aplicación se cuestiona. Este error no impide reconocer que esta interpretación, según la cual el concepto de tributo que utiliza la Constitución coincide con el propio de la legislación ordinaria, formulado en el artículo 2 LGT<sup>59</sup>, es correcta, como lo confirma la STC 63/2019.

Las PPCP no tributarias se han comparado también con la figura de los «tributos especiales» o *Sonderabgaben*<sup>60</sup>, elaborada por la doctrina alemana, que no es otra cosa que una especie de tributo parafiscal<sup>61</sup>. Según la doctrina alemana<sup>62</sup>, son gravámenes que no se recaudan para cubrir las necesidades financieras generales del Estado sino para la financiación de tareas de determinados grupos de ciudadanos. Según esta doctrina, son instrumentos de la intervención del Estado en la economía y la sociedad. De acuerdo con la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht*, la competencia de la Federación para el establecimiento de «tributos especiales» no deriva del artículo 105 de la Ley Fundamental, que establece su competencia fiscal, sino de los artículos 73 y siguientes, que regulan la competencia federal en otras materias. Para evitar que mediante esta figura se eludan las reglas sobre competencia fiscal, el Tribunal Constitucional alemán ha establecido unos requisitos estrictos de los que depende la validez constitucional de esta clase de tributos: debe existir una específica relación entre el círculo de los obligados al pago y el fin perseguido por el gravamen; el grupo que lo soporta, que tiene que ser homogéneo, debe estar evidentemente más cercano a este fin que cualquier otro grupo o que la generalidad de los contribuyentes; de esta proximidad debe derivarse una especial responsabilidad del grupo sujeto al tributo por la realización de la tarea financiada por este y no una responsabilidad general, en cuyo caso debería financiarse mediante impuestos<sup>63</sup>. Por tanto, el problema esencial de esta categoría tributaria es la existencia de esta estrecha vinculación del grupo sujeto con la tarea que se trata de financiar con el gravamen<sup>64</sup>. Es esta relación la que determina el círculo de los obligados, definición que constitutivamente plantea un problema de discriminación, como hemos visto que sucede en nuestra jurisprudencia constitucional. En esta no está claro que el criterio empleado para resolver

---

constitucional de tributo, carecen de base sólida, son una causa de inseguridad jurídica por su falta de precisión y, en consecuencia, deben desecharse. En el caso presente, aceptar tales conceptos es negar su carácter parafiscal, es decir, asumir la desaparición de la parafiscalidad y con ella la contradicción que se trata de salvar.

<sup>59</sup> Litago Lledó (2018b), p. 167, afirma que la noción de PPCP no tributarias reduce el concepto constitucional de tributo al concepto legal o técnico, consecuencia que reprueba.

<sup>60</sup> Cfr. Gómez-Ferrer Rincón (2015), p. 58.

<sup>61</sup> Cfr. Herrera Molina (2000), pp. 112 y 114.

<sup>62</sup> Cfr. Tipke y Lang (1989), p. 75.

<sup>63</sup> Tipke y Lang (1989), p. 76. Cfr. Herrera Molina (2000), p. 112; Esteve Pardo (2018), pp. 592 y ss.

<sup>64</sup> Vid. las consideraciones sobre esta cuestión de Gómez-Ferrer Rincón (2015), pp. 59 y ss.

este problema haya sido el de la singular responsabilidad del grupo obligado por la finalidad perseguida por el gravamen.

En el hecho de que el fin del tributo especial interese de manera singular al grupo gravado podría verse la existencia de una cierta contraprestación y, por tanto, a la idea de equivalencia<sup>65</sup>. En concreto, se ha sugerido la semejanza de estos gravámenes con la figura de la contribución especial<sup>66</sup>.

## IV. Recapitulación

1. La teoría de las PPCP descansa necesariamente en el axioma de la independencia de este concepto respecto a la prestación considerada en cada caso. La única consecuencia de la calificación de una prestación como PPCP es que su exigencia está sujeta al principio constitucional de reserva de ley; en esto se agota la función del concepto de PPCP. En consecuencia, este concepto no designa a una determinada clase de prestaciones en sentido material y por ello carece de un régimen jurídico propio en este sentido.

2. Atendiendo a la naturaleza y estructura de las prestaciones a las que se ha aplicado la condición de PPCP en la doctrina y en la jurisprudencia constitucionales españolas, es necesario distinguir dos especies dentro de ellas: (i) Prestaciones que constituyen la contraprestación de servicios públicos por el usuario de estos servicios; (ii) Gravámenes o cargas que se imponen sin contraprestación a determinadas personas. La distinción entre ellas es necesaria porque cada una plantea distintos problemas constitucionales; por tanto, es una exigencia de la claridad del análisis. Con frecuencia se designa a las de la primera clase como «PPCP tributarias» y a las de la segunda como «PPCP no tributarias». Estas denominaciones provienen de la naturaleza que les atribuyó el TC, de manera incorrecta en las de la primera clase, pues la calificación como «tributarias» era una cuestión de legalidad ordinaria, irrelevante para resolver el problema de constitucionalidad de la norma enjuiciada (caso de las tarifas portuarias, II.A). Por el contrario, en los asuntos de la segunda clase era necesario determinar si la prestación era o no tributaria para decidir el problema de constitucionalidad planteado.

<sup>65</sup> Martínez Sánchez (2014), pp. 81 y ss., habla de «equivalencia de beneficio grupal». La idea de equivalencia está próxima al principio de «quien contamina paga» que preside los tributos ambientales: cfr. Herrera Molina (2000), p. 43. Precisamente a estos últimos se les ha aplicado en Alemania la figura de la *Sonderabgabe* (*ibid.*, p. 112).

<sup>66</sup> Esteve Pardo (2018), p. 591. Un ejemplo que ilustra esta semejanza es la contribución especial por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios a cargo de las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal correspondiente (art. 30.2, c) TRLHL).

3. La STC 185/1995 definió las PPCP como «prestaciones coactivamente impuestas» y entendió la coactividad como una situación de puro hecho. Sobre la base de esta tesis el TC corrigió, de manera muy discutible, las definiciones de tasa y precio público de la LTPP 8/1989, llevando al campo de las tasas a los precios públicos que calificó como PPCP, por entender que su pago tenía carácter coactivo. La Ley 25/1998 incorporó estas modificaciones a la LTPP y a la LGT. En vista de esta tesis y de su consagración legislativa, un sector relevante de la doctrina construyó un concepto constitucional de tributo coincidente con el de PPCP. La referida tesis encontró el respaldo del TC en la STC 233/1999 y posteriormente en las sentencias 102/2005 y 121/2005 sobre las tarifas portuarias. A nuestro juicio, la tesis de la existencia de un concepto constitucional de tributo así definido no solo no encuentra apoyo en la Constitución sino que, además, carece de utilidad.

4. Sin embargo, la tesis del concepto constitucional de tributo produjo una profunda alteración en la doctrina tradicional sobre las contraprestaciones satisfechas por los usuarios de los servicios públicos. Con arreglo a esta doctrina, tales contraprestaciones podían tener naturaleza de tasas, por tanto tributaria, o de tarifas, es decir, precios privados, si bien controlados por la Administración. El criterio de distinción generalmente aceptado entre estas dos figuras era el de la forma de gestión del servicio: si esta era indirecta (fundamentalmente una concesión) la prestación del usuario era una tarifa, mientras que si era directa dicha prestación tenía la naturaleza de tasa. Pues bien, al atribuir naturaleza de tributo a toda PPCP, la tesis del concepto constitucional de tributo hizo lógicamente imposible, tratándose de servicios públicos indispensables (por ejemplo, el suministro de agua o los servicios funerarios), la tarifa como forma de retribución. Esta postura, aceptada por el TS, tuvo un reconocimiento legislativo, según la doctrina dominante, con la introducción en la definición de tasa contenida en el artículo 2.2, a) de la LGT de 2003 de un segundo párrafo, de acuerdo con el cual el servicio público cumplía el requisito de ser prestado «en régimen de derecho público», exigido por el concepto de tasa, cualquiera que fuese su forma de gestión. Los problemas prácticos derivados de la imposición de la tasa como forma de retribución de los servicios públicos motivaron la derogación del citado precepto de la LGT por medio de una enmienda a la Ley 2/2011, de Economía Sostenible. Pero el TS, en una célebre sentencia de 23 de noviembre de 2015, rechazó que esta modificación legislativa tuviese el efecto de admitir la posibilidad de las tarifas, con el argumento de que su naturaleza de tasas venía exigida por la jurisprudencia constitucional que apoyaba la tesis del concepto constitucional de tributo.

5. La admisión de la tarifa vino impuesta por la Directiva 2014/23/UE, que estableció una nueva tipología de los contratos públicos. En ella, los contratos de concesión de obras y servicios se caracterizan por la transferencia al concesionario del «riesgo operacional», que se hacía muy difícil si el servicio se financiaba por medio de tasas. Por ello en la tramitación en el Congreso de los Diputados del Proyecto de Ley por la que se transpuso esta directiva al Derecho interno, que fue la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, se formularon numerosas enmiendas con el propósito de recuperar la distinción tradicional entre tasas y tarifas como formas de retribución del servicio, basada a su vez en el criterio tradicional de la forma de gestión. Como es evidente, la utilización de la tarifa no

excluye que, en el caso de servicios indispensables para el ciudadano, esta tenga la condición de PPCP y, por tanto, esté sujeta a reserva de ley. De aquí que las normas producto de estas enmiendas (en la propia LCSP el art. 289.2 y la DA 43.<sup>a</sup>) atribuyan a estas tarifas la naturaleza de «PPCP no tributarias». Este concepto, que en el fondo no tiene nada de nuevo, equivale a la afirmación de que no por el hecho de ser una PPCP la tarifa es necesariamente una tasa, como pretendía la tesis basada en el concepto constitucional de tributo. En otras palabras, el concepto de PPCP no tributaria es la negación expresa de esta tesis. El abandono finalmente del perturbador concepto constitucional de tributo no ha dejado de ser lamentado por los autores que encontraban que este concepto estaba justificado por la finalidad de impedir la «huida del Derecho tributario» por el legislador, es decir, fundamentalmente evitar la aplicación de los principios del artículo 31.1 CE.

6. La LCSP no solo ha introducido la figura de la «PPCP no tributaria» en su propio texto, sino que ha modificado además otras disposiciones, obedeciendo seguramente a lo que los promotores de las respectivas enmiendas consideraron una exigencia de coherencia, con el fin de cerrar totalmente el paso a la tesis de la equivalencia PPCP-tributo (tasa). Se modifican así la LTPP, el TRLHL y se sustituye la DA 1.<sup>a</sup> LGT titulada «Exacciones parafiscales» por otra con el rótulo de «Prestaciones patrimoniales de carácter público». Esta nueva disposición, aparte de suscitar la duda de si la figura de la PPCP ha venido a sustituir a la parafiscalidad, parece tener la pretensión de ser la norma básica sobre las PPCP. Sin embargo, adolece de graves defectos. La definición de PPCP tributarias formulada en el párrafo 2.º del apartado 2, según la cual tendrán este carácter las «que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley», es decir, las que son tributos de acuerdo con el concepto ordinario de tributo, está en armonía con el concepto de PPCP tributaria adoptado por el TC en relación con la segunda de las clases de PPCP que hemos distinguido, a efectos de determinar si a la prestación controvertida le es aplicable una norma de la Constitución relativa a los tributos; se trata, por tanto, de un concepto y un problema rigurosamente constitucionales. Por eso la coincidencia señalada no obvia la incorrección de definir un concepto constitucional en una ley ordinaria.

7. El repudio de la tesis del concepto constitucional de tributo llevado a cabo por la LCSP ha sido sancionado por el TC mediante la sentencia 63/2019, de 9 de mayo. La impugnación por los recurrentes de los preceptos de dicha Ley sobre PPCP se basaba en síntesis en esa tesis, pues lo que sostenían es que la contraprestación por el uso de servicios públicos necesarios debía tener en todo caso la naturaleza de tasa por imperativo constitucional. El Tribunal desenfoca en alguna medida el tema central del recurso al tratar como objeto de este la libertad del ente público para elegir la forma de gestión y financiación de los servicios públicos, cuestión solo indirectamente relacionada con el tema central. Pero esto no impide que quede meridianamente claro el rechazo por el TC de la doctrina del concepto constitucional de tributo.

La sentencia hace una afirmación muy importante con respecto a las tarifas de los contratos públicos, a saber, que su regulación en la LCSP satisface la reserva de ley, disipan-

do así las dudas suscitadas a este respecto. Por otra parte, hace la obvia afirmación de que al no ser tributos no le resultan de aplicación los principios enunciados por el artículo 31.1 CE. La aplicación de estos principios, en especial el de capacidad económica, a toda prestación coactiva, o al menos a las de carácter contributivo, era el propósito perseguido con el concepto constitucional de tributo. Sin embargo, por un lado, este propósito revela una creencia idealista en la eficacia de esos principios para realizar la justicia distributiva en el ámbito tributario. Por otro lado, la no aplicación de dichos principios no implica la renuncia a tomar en consideración criterios de equidad en la regulación de las tarifas; por ejemplo, estableciendo un importe reducido para usuarios con bajo nivel de renta. Así lo exigen otros principios constitucionales, incluso de mayor rango que el de capacidad económica, como el del Estado social.

8. La segunda clase de PPCP está formada por las prestaciones que no son retribución de un servicio público sino que se exigen sin contraprestación. En esta clase entrarían, por tanto, en primer lugar los impuestos, que, como es obvio, constituyen PPCP de naturaleza tributaria. Entrarían también en ella otras prestaciones que, aun teniendo en común con los impuestos la ausencia de contraprestación, se diferencian de estos en alguna característica. Estas son las que la jurisprudencia constitucional califica como PPCP no tributarias. La mayoría de las prestaciones de esta última subclase se imponen con el fin de aliviar las dificultades financieras por las que atraviesa un sector económico que presta servicios esenciales a los ciudadanos. De no acudir a esta fuente de financiación, el Estado tendría que hacer frente al correspondiente gasto mediante impuestos. Por consiguiente, las PPCP no tributarias de esta clase pueden considerarse bien como una disminución del gasto público bien como un recurso alternativo del impuesto.

9. Una gran parte de los problemas constitucionales originados por las PPCP de esta clase deriva del hecho de que la urgencia de atender al problema financiero que motiva la prestación ha inducido con frecuencia al Gobierno a servirse de Decretos-Leyes o utilizar la Ley de Presupuestos para imponerlas, lo cual plantea la cuestión de la posible vulneración de los límites a las normas tributarias establecidos respectivamente por los artículos 86.1 y 134.7 CE. Por consiguiente, la respuesta a este problema exige determinar si la prestación controvertida tiene o no naturaleza tributaria, calificación en torno a la cual el TC ha elaborado una jurisprudencia cuyos hitos principales resumimos a continuación:

- En el asunto de la prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997) establecida a cargo del empresario por el RD-L 5/1992 el TC negó su carácter tributario porque se pagaba directamente al trabajador y no a un ente público, de acuerdo con la definición de tributo que formula el Tribunal, citada por innumerables sentencias posteriores. La apostilla de que esa definición se formulaba «desde la perspectiva constitucional» hizo pensar al sector de la doctrina partidario del concepto constitucional de tributo que este era el concepto definido por el TC. En nuestra opinión, sin embargo, lo que ese inciso quería decir es que la

definición en cuestión, que no difiere en nada del concepto ordinario de tributo, se formulaba al único efecto de la cuestión de constitucionalidad que el Tribunal tenía ante sí, para excluir la naturaleza de tributo de una prestación no percibida por un ente público.

- En la STC 83/2014, recaída en el asunto del descuento sobre la facturación de las oficinas de farmacia al Sistema Nacional de Salud, el TC señala las siguientes características de esta prestación, cuya naturaleza de PPCP no se discute, que la distinguirían de los tributos: (i) el Estado no ha pretendido crear un tributo, es decir, una nueva forma de contribuir a la financiación del gasto público; (ii) al establecer la prestación el Estado no ha hecho uso de su poder tributario (art. 133.1 CE) sino que ha puesto su poder de gasto al servicio de una política farmacéutica; y (iii) la obligación de realizar la prestación no se enmarca en una relación tributaria sino en una relación «económica» derivada del ejercicio de una actividad en un sector regulado por el Estado.

El TC rechaza asimismo la existencia de una discriminación entre oficinas de farmacia contraria al principio de igualdad del artículo 14 CE: por un lado, niega que la discriminación se deba a la deducción enjuiciada; por otro, invoca su doctrina según la cual lo que prohíbe el principio de igualdad son las discriminaciones carentes de justificación objetiva y razonable.

- La doctrina de la STC 83/2014 se confirma, sin nuevas aportaciones relevantes, por la primera sentencia dictada en el asunto de la aportación para la cobertura del déficit tarifario del sector eléctrico, STC 167/2016. Cabe señalar que en este caso el problema de la violación del principio de igualdad por la selección de las empresas eléctricas llamadas a la aportación se planteaba con especial agudeza, lo que obliga al TC a realizar un especial esfuerzo de motivación de su desestimación de dicha vulneración.

10. Las PPCP sin contraprestación han originado hasta el presente dos tipos de problemas de constitucionalidad: los derivados de la utilización de Decretos-Leyes o Leyes de Presupuestos para su establecimiento y los relacionados con el principio de igualdad. Hipotéticamente podrían plantearse nuevos problemas a la luz de cualesquiera otros preceptos constitucionales a los que dichas prestaciones pueden estar sujetas, con la única salvedad de las específicamente destinadas a los tributos (por ejemplo, en materia de competencia o las relativas al sector de actividad en el que se inserta la prestación-sanidad, etc.).

11. Las notas distintivas de las PPCP que, según el TC, caracterizan a las no tributarias y las distinguen de los tributos (impuestos) no son satisfactorias: la primera y la tercera son tautológicas, pues vienen a afirmar que la prestación no es tributaria cuando no es un tributo. En cuanto a la segunda, la idea de que el Estado ejercita al imponer una PPCP no tributaria su poder de gasto es difícilmente comprensible. Una posible respuesta a la cuestión del poder al que el Estado recurre al imponer una prestación de esta clase es que se

trata de las potestades de intervención u ordenación del sector económico en el que se desarrolla la actividad relacionada con ella, lo cual es coherente con la afirmación del TC de que la imposición de estas prestaciones tiene lugar en el marco de sectores económicos regulados. Si es así, la determinación por el TC de la legitimidad constitucional de la prestación requeriría comprobar si efectivamente esas potestades incluyen el establecimiento de prestaciones pecuniarias coactivas.

Por otra parte, los razonamientos del TC en torno a la naturaleza tributaria o no de una prestación ponen de manifiesto que el concepto de tributo que el Tribunal tiene presente a efectos constitucionales no difiere del de la legislación ordinaria, formulado en el artículo 2 LGT.

12. Las PPCP no tributarias sin contraprestación encajan de manera natural en el ámbito de la parafiscalidad, que, según doctrina pacíficamente compartida, está integrada por tributos cuyo régimen jurídico presenta alguna especialidad respecto al general de la Hacienda Pública. Entre las especialidades más frecuentes figuran las siguientes: no se incluyen en los Presupuestos, su producto no se ingresa en el Tesoro Público, no se gestionan por la Administración tributaria ordinaria y a menudo están afectados a un fin especial. Sin embargo, la calificación de las PPCP no tributarias como exacciones parafiscales es contradictoria *prima facie* con la naturaleza de tributos que tanto la doctrina como el Derecho positivo –al menos hasta la modificación de la DA 1.<sup>a</sup> LGT por la LCSP– adjudican a las exacciones parafiscales. Esta contradicción se salva si se considera que la naturaleza no tributaria que se predica de una PPCP sin contraprestación se refiere al plano constitucional, con la única consecuencia de que a dicha prestación no le son aplicables los límites que los artículos 86.1 y 134.7 CE, fundamentalmente, establecen respecto a las normas en materia tributaria. En cambio, la calificación de una PPCP no tributaria como exacción parafiscal se refiere al plano de la legalidad ordinaria y permite que, en defecto de una regulación propia, se le apliquen por analogía las normas tributarias.

13. La sustitución del contenido de la DA 1.<sup>a</sup>, que originariamente era una norma relativa a las exacciones parafiscales que reconocía su naturaleza de tributos, por otra con pretensiones de norma general en materia de PPCP ha suscitado la duda de si este último concepto es la nueva forma de parafiscalidad que ha venido a sustituir a la idea tradicional de esta. Esta duda debe resolverse en sentido negativo. Frente al débil argumento de que la nueva norma ocupa el mismo lugar que la antigua cabe argüir, en primer término, que la parafiscalidad es una creación doctrinal, un concepto teórico destinado a captar una realidad jurídica que no desaparece por el simple hecho de que el legislador elimine las alusiones a ella en el Derecho positivo. Por otra parte, los conceptos de PPCP y exacción parafiscal tienen ámbitos muy dispares; basta considerar que el primero abarca desde los tributos en sentido estricto hasta precios privados. En definitiva, la sustitución de la noción de parafiscalidad por la de PPCP carece de sentido porque la segunda es simplemente la fórmula que utiliza la CE para delimitar el ámbito de la reserva de ley mientras que la primera es un fenómeno de vasto alcance y profundas raíces en la estructura del Estado.

14. La doctrina española ha señalado la existencia de una coincidencia especialmente marcada entre la figura de las PPCP no tributarias sin contraprestación y la figura doctrinal alemana de los «tributos especiales» o *Sonderabgaben*, que no es sino una forma de para-fiscalidad. Es particularmente interesante que, según el Tribunal Constitucional Federal alemán, la competencia para su establecimiento no es la tributaria sino la propia de la materia con la que la prestación está relacionada. En evitación de abusos en la utilización de estas figuras el *Bundesverfassungsgericht* ha establecido rigurosos requisitos para aceptar la validez constitucional de estos tributos, que en síntesis se refieren a la existencia de una estrecha vinculación del grupo de sujetos obligados al pago y el fin que el gravamen está destinado a financiar.

## V. **Addenda: Naturaleza de los gravámenes temporales establecidos por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre**

### A. Su calificación como prestaciones de carácter público no tributarias

La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, estableció un «gravamen temporal energético» y un «gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito». Esta Ley tiene su origen en una Proposición de Ley presentada el 28 de julio de 2022 por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común<sup>67</sup>. Dicha Proposición se refería únicamente a esos dos gravámenes. Durante su tramitación en el Congreso se le añadieron un llamado «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas» y otras varias normas en materia tributaria. Aquí nos interesan tan solo los mencionados gravámenes por el único motivo de que la originaria Proposición de Ley atribuyó expresamente a ambos la naturaleza jurídica de «prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario» (arts. 1.3 y 2.2 respectivamente), calificación que se ha mantenido en la Ley finalmente aprobada<sup>68</sup>. Queremos indagar si esta atribución está justificada, cuáles son sus consecuencias y qué propósito perseguía con ella el legislador.

<sup>67</sup> BOCG-Congreso de los Diputados, XIV Legislatura, Serie B (Proposiciones de Ley), núm. 271-1, de 30 de agosto de 2022.

<sup>68</sup> Las enmiendas números 8 y 21 formuladas por el Grupo Parlamentario Ciudadanos en el Congreso proponían respectivamente la modificación de los artículos 1.3 y 2.2 de la Proposición de Ley para sustituir esta calificación por la de «impuesto». Las demás enmiendas de ese Grupo Parlamentario corregían el texto en ese sentido. La justificación de ambas enmiendas era la siguiente:

Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son gravámenes que se imponen a los usuarios de obras o servicios prestados por concesionarios privados o empresas públicas; es decir, en las que existe un ente gestor y recaudador distinto de la Administración pública. Además, tal y como tiene reconocido el Tribunal Constitucional, estos gravámenes no

La Exposición de Motivos, que conserva su texto original<sup>69</sup>, no proporciona una explicación clara de la razón por la que se atribuye a los gravámenes esa naturaleza. El insoportablemente largo y farragoso apartado I de dicho texto se refiere, en primer lugar, a la inflación causada por la pandemia y la guerra de Ucrania y a los problemas que se derivan de ella para los ciudadanos, especialmente para los más vulnerables. Señala en este sentido que mientras que los salarios crecen por debajo de la inflación aumentan los beneficios de los sectores favorecidos por el incremento de los precios. Un pacto de rentas debe repartir equitativamente los costes de la inflación. La E. de M. recuerda las medidas adoptadas por el Gobierno para aliviar la situación de las personas más vulnerables y el coste que han supuesto para el Estado, pero advierte que, aunque la recaudación tributaria ha crecido precisamente por la inflación, el sistema tributario no es capaz por sí mismo de financiar estos costes.

Todas estas consideraciones se refieren a contribuciones a un pacto de rentas que no se ha celebrado, pero en el que la E. de M. insiste una y otra vez. «No parece –afirma– que se deba resolver con medidas tributarias un problema coyuntural y específico como es la necesidad de reforzar el pacto de rentas en un momento de repunte de la inflación». La E. de M. justifica que sean llamados a «contribuir a reforzar el pacto de rentas» los sectores eléctrico, gasista y petrolero y el de las entidades de crédito porque son aquellos en los que la subida de precios puede incrementar en mayor medida sus beneficios. Recuerda también que el Estado empleó importantes recursos públicos en el rescate de determinadas entidades financieras y arguye que «en este momento las aportaciones para asegurar el bien común no han de efectuarse por el conjunto de la sociedad al rescate directo de unos pocos, sino, al contrario, por unos pocos en favor del conjunto, pero con el mismo propósito de favorecer el bien común y un futuro de prosperidad compartida». Justifica que la aportación se realice de forma aproximada a la cuota de mercado de las entidades sujetas,

---

persiguen la financiación del gasto público al no ser ingresos propios del sector público estatal. Los impuestos, por el contrario, son tributos exigidos sin contraprestación, por la realización de actos o negocios que pongan de manifiesto una capacidad económica en el contribuyente afectado, y cuya finalidad es financiar el sostenimiento del gasto público.

Siendo así que, de un lado, este gravamen no se impone como consecuencia de la prestación de un servicio y, de otro lado, que será gestionado y recaudado directamente por la Administración del Estado, que se impone sobre actos y negocios que reflejan capacidad económica en el contribuyente, y que tienen por finalidad conseguir ingresos extras para el sostenimiento del gasto público por parte del Estado, no hay razón alguna para definir su naturaleza jurídica de una manera distinta a la de impuesto.

Con independencia de la razón que, como veremos, les asistía en cuanto al fondo, los enmendantes se equivocan en esta argumentación. En efecto, primero confunden la clase de PPCP en la que pensaba el redactor de la Proposición de Ley, que era evidentemente la de las prestaciones sin contraprestación, con las que constituyen retribución de los servicios públicos, pero luego mezclan la definición con afirmaciones del TC relativas al primero de estos tipos de PPCP. La misma enmienda se mantiene en el Senado con los números 4 y 14 por el Grupo Democrático, del que forma parte Ciudadanos, con idéntica justificación.

<sup>69</sup> Únicamente se le añadieron dos párrafos al final de los apartados III y IV relativos a los fines a los que se afecta el producto de los gravámenes.

por lo que el gravamen «se puede decir que equivale a una aportación de los grandes grupos económicos por cuota de mercado a un fondo "virtual" solidario necesario para reforzar el pacto de rentas, de ahí que su naturaleza sea la de un "levy"». Más adelante califica de «extrafiscal» la finalidad de reforzar el pacto de rentas.

El discurso del apartado I de la E. de M. es ante todo una justificación política de los gravámenes, pero en la insistencia en enmarcarlos en el pacto de rentas puede verse la intención de fundamentar su calificación como PPCP no tributarias, en cuanto recursos destinados a financiar un gasto específico, distinto del conjunto general del gasto público, intención que es explícita en alguno de los pasajes transcritos. Los sectores llamados a soportar los gravámenes tendrían un interés singular en reforzar dicho pacto. Estos son rasgos característicos de esa clase de prestaciones, que, como hemos visto, pone especialmente de relieve la doctrina alemana de los «tributos especiales» o *Sonderabgaben*. La calificación de los gravámenes como *levies* aparte de pretenciosa es muy poco expresiva, pues este término inglés tiene el significado genérico de carga o exacción<sup>70</sup>.

A la justificación propiamente dicha de la atribución a los gravámenes de la naturaleza de «prestación patrimonial pública de carácter no tributario» dedica la E. de M. el apartado II, incomparablemente más conciso que el precedente. Enlaza, sin embargo, con este, del que extrae la conclusión de que los poderes públicos deben adoptar «determinadas medidas dirigidas a favorecer el denominado "pacto de rentas"» y afirma que «para ello se utiliza el instrumento jurídico de la prestación pública de carácter no tributario». Ambos gravámenes «se configuran» de esa manera «siguiendo las pautas establecidas por la doctrina del Tribunal Constitucional derivada de sentencias como las números 62/2015, de 13 de abril, 167/2016, de 6 de octubre, o 63/2019, de 9 de mayo». De esta doctrina extrae, en primer lugar, la conclusión de que dichos gravámenes son PPCP «por su carácter coactivo y el interés público que subyace a los mismos». Su naturaleza no tributaria derivaría del hecho de que

se configuran como instrumentos de intervención del Estado en la economía, ya que, como se ha justificado ampliamente con anterioridad, las prestaciones se constituyen en un elemento esencial dentro de la arquitectura del denominado «pacto de rentas» que encarna una herramienta esencial para la lucha contra los efectos nocivos de la inflación que viene sufriendo la ciudadanía. Por tanto, la exigencia de la prestación a los obligados al pago no se incardina en el ámbito de una relación jurídico-tributaria, sino en el contexto de la intervención del Estado en la economía a fin del cumplimiento de los principios y valores constitucionales que rigen nuestro contrato social.

<sup>70</sup> El *International Tax Glossary* del IBFD (Barry Larkin, editor), 4.ª ed., 2001, indica que en el contexto de la imposición «el uso de este término generalmente se define por su uso y no es preciso». En el inglés común el término *levy* se emplea también para designar el reclutamiento militar, única acepción en la que se sigue utilizando en español su pariente etimológico «leva».

El apartado II de la E. de M. concluye con la siguiente afirmación: «En definitiva, los gravámenes se configuran como un instrumento para hacer efectivo el denominado principio del "reparto del esfuerzo" presente en la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencia 167/2016, de 6 de octubre)».

Ahora bien, prescindiendo de que el pacto de rentas entre los sindicatos y las organizaciones empresariales no se ha llegado a celebrar, el hecho de que la finalidad de los gravámenes sea allegar recursos con el fin de paliar los efectos de la inflación, que sería la finalidad principal de dicho pacto, no los convierte, a nuestro juicio, en instrumentos de intervención económica; pero, aunque así fuera, esto no excluye su naturaleza tributaria. El artículo 2.1, párrafo segundo, de la LGT nos recuerda que los tributos son instrumentos de política económica y pueden atender a la realización de los principios y fines constitucionales.

En cuanto al argumento de que la obligación de pagar los gravámenes no se inserta en el marco de una relación jurídico-tributaria sino de otra naturaleza, ya hemos puesto de manifiesto el carácter tautológico o de petición de principio de este criterio, utilizado efectivamente por las sentencias del TC 83/2014 y 167/2016 entre otras. La naturaleza tributaria o no de la prestación debe deducirse de datos objetivos de su régimen jurídico.

Antes de proceder a ese análisis es oportuno señalar la impropiedad de referirse a las PPCP, tributarias o no, como «instrumento jurídico» para conseguir determinados fines. A lo largo del presente trabajo hemos insistido repetidamente en el que hemos denominado «axioma fundamental» de dicha figura, que consiste en que la condición de PPCP es independiente de la naturaleza de las prestaciones de las que se predica dicha condición y, por tanto, que la figura de la PPCP carece de una disciplina material propia. Son estas prestaciones las que, en su caso, servirán de instrumento de cualesquiera fines.

## B. Naturaleza de impuestos de los gravámenes

En el plano constitucional, la cuestión de la naturaleza tributaria o no de la prestación en relación con los artículos 86.1 y 134.7 CE, que es hasta ahora el único problema para cuya solución el TC ha tenido que pronunciarse sobre dicha naturaleza, no se plantea en relación con los gravámenes estudiados, al haber sido establecidos por una Ley ordinaria. Aparte de esos artículos, el único precepto de la Constitución cuya aplicación depende de la naturaleza tributaria de la prestación es el artículo 31.1. Si se impugnaran los gravámenes alegando que vulneran el principio de capacidad económica o la prohibición de confiscatoriedad, el TC antes de entrar en el fondo tendría que decidir si tienen naturaleza tributaria a estos efectos.

En el plano de la legalidad ordinaria, la Ley 38/2022, creadora de los gravámenes, les atribuye inequívocamente naturaleza tributaria. En efecto, respecto al gravamen energético, el apartado 9 del artículo 1 de la Ley 38/2022 dispone que «[l]a exacción, gestión, comprobación y recaudación de la prestación queda atribuida a los órganos correspondientes

de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». Como es obvio, la atribución de dichas competencias lleva consigo la aplicación de las correspondientes normas. Y el apartado 10 ordena que «[l]a revisión en vía administrativa de los actos relativos a la prestación se efectuará conforme a lo señalado en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Como remate de este régimen normativo, el apartado 3 del citado artículo, con cierto desorden sistemático, establece lo siguiente: «El gravamen temporal energético tendrá la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario y se regirá por lo dispuesto en esta ley y, supletoriamente, por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas. /En particular, el régimen sancionador aplicable será el resultante de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Idénticas normas se contienen en los apartados 8, 9 y 2, respectivamente, del artículo 2. Es decir, *la gestión, la comprobación, la recaudación, la revisión en vía administrativa y el régimen sancionador* de los nuevos gravámenes se rigen por las normas tributarias. Dado que todas estas actuaciones y procedimientos tributarios se rigen, en primer lugar, por la LGT y por sus reglamentos generales de desarrollo, es radicalmente inexacto atribuir a esta Ley un papel meramente supletorio.

Pues bien, es evidente que una prestación pecuniaria debida al Estado que se rige íntegramente por las normas del Derecho tributario es un tributo y si además se exige sin contraprestación es un impuesto (art. 2.2, c) LGT). Por consiguiente, es completamente errónea la calificación de los gravámenes energético y financiero como PPCP no tributarias. Estando meridianamente clara la condición de impuestos de los gravámenes en el ámbito de la legislación ordinaria, esta naturaleza determina *eo ipso* el carácter de PPCP, obviamente tributaria, aunque la sujeción al principio de legalidad deriva directamente de la naturaleza de tributos, sin tener que pasar por la calificación como PPCP.

En el plano constitucional quedaría un resquicio para la tesis de la naturaleza de PPCP no tributaria de los gravámenes, que sería su posible carácter de tributos parafiscales. Ya hemos puesto de manifiesto que esta calificación, que, según la doctrina generalmente admitida, implica la naturaleza tributaria de la prestación, no es incompatible con el rechazo de esta naturaleza en el ámbito constitucional, al que pertenece la figura de la PPCP. Sin embargo, la plena aplicación a los gravámenes del régimen jurídico común de los tributos excluye indudablemente, en nuestra opinión, dicha posibilidad. Esta postura encuentra un apoyo adicional en el mandato de la Ley 38/2022 de que su rendimiento se ingresará en el Tesoro Público (arts. 1.11 y 2.10), lo cual excluye una de las características más típicas de las exacciones parafiscales.

Es cierto que la citada Ley establece una afectación del rendimiento de ambos gravámenes, que es también un rasgo típico de la parafiscalidad. No obstante, por un lado, esa afectación no es a fines muy concretos, que además, en el caso del gravamen energético, son cinco distintos entre los cuales puede elegir el Gobierno, entendemos que discre-

cionalmente, lo cual reduce adicionalmente el rigor de la afectación. Tampoco contribuye a este rigor el hecho de que la gestión del producto no se encomiende, al menos por la propia Ley, a un órgano o ente administrativo determinado. Por otro lado, la nota de la afectación no es suficiente por sí sola, en nuestra opinión, para calificar un tributo como parafiscal, frente a su sujeción sin excepciones al régimen común de los tributos. En la historia de nuestra Hacienda Pública han existido numerosos supuestos de afectación del producto de impuestos, incluso del Impuesto sobre la Renta, sin que por ello se los haya calificado de parafiscales.

Ahora bien, si la naturaleza de PPCP no tributaria que la Ley 38/2022 atribuye a los gravámenes transitorios que crea está desprovista de consecuencias jurídicas y, por otra parte, es tan claramente contradictoria con sus mismos preceptos, cabe preguntarse qué finalidad perseguía con ella el Gobierno. No se nos ocurre otra respuesta que la de que dicha finalidad era disimular por motivos políticos la verdadera naturaleza de impuestos de los gravámenes, presentándolos como una contribución destinada a «reforzar» el pacto de rentas, que es la idea en la que insiste la E. de M. No estamos en realidad ante un supuesto de «huida del Derecho tributario»: lejos de huir de él se lo declara plenamente aplicable. Podría pensarse que se trata de una cuestión de *nomen iuris*, si no fuese porque la verdadera naturaleza de la figura designada se transparenta sin dificultad a través de la denominación utilizada. Es algo mucho más simple: ocultar esta naturaleza a la opinión pública mediante la máscara de las PPCP, una figura lo suficientemente confusa dogmáticamente como para servir para esa función.

## Referencias bibliográficas

- Aguallo Avilés, A. y Bueno Gallardo, E. (2007). Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE. En C. Albiñana García-Quintana *et al.* (dirs.), *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (pp. 57 y ss.). Dykinson.
- Aneiros Pereira, J. (2018). La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias. *Quincena Fiscal*, 7 [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2018\8320].
- Bueno Gallardo, E. (2018). Notas sobre la equiparación de los conceptos «prestación patrimonial de carácter público *contributiva*» y «*tributo*» en la última jurisprudencia constitucional. En A. Cubero Truyo (2018), cap. 1, pp. 27 y ss.
- Cubero Truyo, A. (2018) (dir.), *Tributos asistématicos del ordenamiento vigente*. Tirant lo Blanch.

- Esteve Pardo, M. L. (2018). Las cuotas obligatorias de las Áreas de Promoción Económica Urbana. Otro supuesto que podría encajar en la categoría de «carga tributaria especial» (*Sonderabgabe*). En A. Cubero Truyo (2018), cap. 28, pp. 583 y ss.
- Falcón y Tella, R. (2011). ¿Tasas o tarifas? La supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT. *Quincena Fiscal*, 7 [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2011\412].
- Fernández López, R. I. (2017). La controvertida naturaleza jurídica de las tarifas portuarias en el ordenamiento estatal y en los autonómicos. *Revista catalana de dret públic*, 54, 141 y ss.
- García Novoa, C. (2009). *El concepto de tributo*. Tax Editor.
- Gomar Sánchez, J. I. (2002). Tasas flexibles en la gestión indirecta de los servicios públicos y/o potestad tarifaria materialmente tributaria. *Crónica Tributaria*, 103, 59 y ss.
- Gómez-Ferrer Rincón, R. (2015). Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria. En F. López Ramón (coord.), *Actas del X Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo* (pp. 31 y ss.). INAP.
- Herrera Molina, P. M. (2000). *Derecho tributario ambiental*. Ministerio de Medio Ambiente/Marcial Pons.
- Herrera Molina, P. M. (2004). La irrelevancia jurídica del «concepto constitucional de tributo». *Quincena Fiscal*, 2 [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2004\67].
- Iglesias Caridad, M. (2019). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. *Nueva Fiscalidad*, 4, 169 y ss.
- Jiménez Compaired, I. (2011). Tasas, precios y tarifas: sobre la Disposición Final quincuagésima octava de la Ley de Economía Sostenible. *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, 22, 72 y ss.
- Litago Lledó, R. (2018a). El concepto constitucional de prestación patrimonial de carácter público vs. la definición legal de tasa. En A. Cubero Truyo (2018), cap. 4, pp. 139 y ss.
- Litago Lledó, R. (2018b). El nuevo concepto legal de prestación patrimonial de carácter público. En C. García-Herrera Blanco (dir.), *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (2.ª parte)*. Inst. de Est. Fiscales, Doc. 11, pp. 163 y ss.
- Litago Lledó, R. (2019). La desaparición legal de la parafiscalidad: Análisis de la nueva Disposición Adicional 1.ª de la LGT conforme al art. 31 de la CE. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 75 y ss.
- López Mora, M. E. (2019). *El nuevo contrato de concesión: el riesgo operaciona*. Atelier.
- Lozano Serrano, C. (1998). Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público. *REDF*, 90, 237 y ss.
- Marín-Barnuevo, D. (2022). El tributo y la preocupante «huida» del Derecho tributario. En M. Aragón Reyes y A. Alonso Ureba (coords.), *Manual de Derecho para ingenieros* (cap. 8). La Ley.
- Martín Jiménez, A. (2000). Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC. *REDF*, 106, 181 y ss.
- Martín Rodríguez, J. M. (2019). Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo de 2019. ¿Es inconstitucional la nueva regulación de las tarifas como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias? *Nueva Fiscalidad*, 2, 291 y ss.
- Martínez Sánchez, C. (2014). *El principio de equivalencia en el Derecho tributario español*. Marcial Pons.

- Martínez Sánchez, C. (2019a). Tasas, tarifas y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. En M. L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma* (pp. 223 y ss.). Tirant lo Blanch.
- Martínez Sánchez, C. (2019b). La constitucionalidad de las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. (Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo, rec. núm. 739/2018). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 441, 113 y ss.
- Mateo Rodríguez, L. (1978). *La tributación parafiscal*. Colegio Universitario de León.
- Menéndez Moreno, A. (2018). Criterios axiológicos para delimitar la noción y régimen jurídico de los tributos y de las prestaciones patrimoniales públicas (I). *Quincena Fiscal*, 4 [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2018\5961].
- Moreno González, S. (2006). Acerca de la naturaleza jurídica de las tarifas portuarias. La esperada respuesta del Tribunal Constitucional y posibles efectos (Sentencias 102/2005, de 20 de abril; 1021/2005, de 10 de mayo y 122/2005, de 11 de mayo). *Crónica Tributaria*, 118, 137 y ss.
- Navarro Gómez, R. (2018). La controvertida supresión de las exacciones parafiscales en la Disposición Adicional Primera de la Ley General Tributaria tras la reforma de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público. En C. García-Herrera Blanco (dir.), *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (2.ª parte). Inst. de Est. Fiscales, Doc. 11, pp. 187 y ss.
- Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones de carácter público no tributario. *Quincena Fiscal*, 19 [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2018\13423].
- Pagès i Galtès, J. (2019). Las subtasas derivadas de la parafiscalidad reinstaurada por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017. *REDF*, 181 [versión electrónica, Base de datos Proview].
- Palao Taboada, C. (2018). *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Civitas.
- Ramallo Massanet, J. (1996). Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo). *Civitas. REDF*, 90, 237 y ss.
- Ruiz Garijo, M. (2005). Tasas exigidas por la prestación de servicios públicos. Por fin tasas y no precios privados. La esperada doctrina del Tribunal Constitucional. *Nueva Fiscalidad*, 7 [versión electrónica, VLEX-290869].
- Sánchez López, M. E. (2019). El concepto de prestación patrimonial de carácter público, a raíz de su introducción por la Ley de Contratos del Sector Público. *Quincena Fiscal*, 6 [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2019\1544].
- Sanz Gómez, R. (2021). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación. *REDF*, 191 [versión electrónica, Base de datos Proview].
- Tipke, K. y Lang, J. (1989). *Steuernrecht*. (12.ª ed.). Otto Schmidt.
- Tornos Mas, J. (2011). La tarifa como forma de retribución de los concesionarios, una figura constitucional y necesaria. *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, 24, 22 y ss.
- Tornos Mas, J. (2016). Informe sobre la contraprestación del servicio de abastecimiento domiciliario del agua: La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre



de 2015. *Diario del Derecho Municipal lus-tel* [10 de marzo de 2016].

Tornos Mas, J. (2017). La tarifa como contraprestación que pagan los usuarios en el contrato de concesión de servicios de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público. *La Administración al día. INAP* [20 de diciembre de 2017].

Tornos Mas, J. (2018). El contrato de concesión de servicios. En J. M. Gimeno Feliu (dir.), *Estudio sistemático de la Ley de Contratos del Sector Público* (cap. 39, pp. 1.447 y ss.). Aranzadi.

Trías Prats, B. (2017). La contraprestación de los servicios públicos concesionados: pasado, presente ¿y futuro? *Revista*

*Aragonesa de Administración Pública*, 49-50, 257 y ss.

Villar Rojas, F. J. (2005). Dictamen sobre el concepto de tasa en la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable. *Quincena Fiscal*, 10 [versión electrónica, Base de datos Aranzadi, ref. BIB 2005\1118].

Villar Rojas, F. J. (2017). Las tarifas por prestación de servicios públicos: ¿una categoría inconstitucional? *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, 69, 12 y ss. [reproducido en *La Administración al día, INAP*, 28 de septiembre de 2017].