

Juan Manuel Barquero Estevan

La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho

Prólogo de Juan Ramallo Massanet



IV.

¿De un Estado de impuestos a un Estado de tasas?: capacidad económica o equivalencia

1. Hace ya casi 30 años, en un conocido trabajo, Carlos Palao se refería al "apogeo y crisis" del principio de capacidad económica. Rebatía entonces con singular contundencia las construcciones dogmáticas que se habían esforzado en dotar a este principio de un contenido sustantivo. Para Palao, sin embargo, el principio de capacidad económica no sería sino una concreta manifestación, en materia tributaria, del principio de igualdad (en lugar de una medida o criterio material para valorar la igualdad), de ahí que considerase innecesaria su recepción en los textos constitucionales. Y tendría, por ello, su misma estructura; sería, pues, un criterio formal, reconducible a la idea de prohibición de la arbitrariedad (en el sentido dado al principio por Leibholz)¹³³.

133. Carlos PALAO TABOADA, "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en AA.VV., *Estudios en Homenaje a Federico de Castro*, vol. II, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos-Tecnos, Madrid 1976, pp. 442 ss. Para el autor, de acuerdo con ese criterio formal, no todas las modulaciones de gravamen que se realizaran por razones ajenas a la distinta capacidad de los sujetos serían contrarias al principio, sino sólo aquellas que debieran reputarse arbitrarias, por carecer de toda justificación razonable. También sería arbitrario desconocer totalmente la riqueza como criterio para establecer o modular el gravamen, idea (la de la modulación de acuerdo con la riqueza) que constituiría una de las estructuras lógico objetivas que conforman la naturaleza de la cosa. Tesis que, a juicio del autor, y dejando a un lado cuál sea exactamente la relación entre este principio y el de igualdad, no estaría muy lejos de la que mantiene nuestro TC, que, en efecto, no sólo establece la conexión con el principio de igualdad, sino también rechaza que la capacidad económica sea el único criterio de justicia en la imposición (ya desde la Sentencia 27/1981). Así lo afirma más recientemente en "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *REDF*, núm. 88 (1995), pp. 629 ss.

No es este el lugar para discutir, con la profundidad que ello requeriría, la brillante construcción de Palao. No ocultaré, sin embargo, que soy más bien

Hoy, observando la evolución experimentada desde entonces, podría hablarse, en cierto sentido, de "rehabilitación y debilitamiento" de ese principio. Por un lado, con el desarrollo del Estado social, y la generalización en la conciencia colectiva del carácter inexcusable de determinados servicios públicos, los sistemas tributarios experimentaron una acusada evolución hacia la financiación de tales servicios mediante impuestos, que sustituyeron progresivamente a las tasas¹³⁴. Y el principio de capacidad económica ha continuado y continúa ocupando un lugar central en las construcciones teóricas como principio de justicia tributaria, lo que en nuestro país viene en buena medida propiciado por su expreso reconocimiento constitucional, y como principio no meramente formal, sino dotado de un cierto contenido material¹³⁵. Pero, por otro lado, parece que asisti-

— — —
 partidario de entender la capacidad económica como un criterio para valorar la igualdad en materia tributaria, un criterio dotado de *un cierto contenido material, no obstante su indudable vaguedad* (cualidad que no es exclusiva de este principio, sino una característica habitual de este tipo de enunciados normativos; a título de mero ejemplo, cfr. M. ATIENZA/J. RUIZ MANERO, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, Ariel, Barcelona 1996, p. 5). O, si se quiere, como una manifestación concreta del principio de igualdad cuya particularidad sería justamente incorporar un criterio concreto, y *material*, pese a su indudable vaguedad, de igualdad. Una u otra explicación me parecen aceptables, y son compatibles con el hecho de que el principio —como ha destacado Palao— se comporte, especialmente en su función negativa, siguiendo el esquema del principio de igualdad formal (prohibición de la arbitrariedad), no excluyendo toda medida tributaria extraña a la exigencia de modular el tributo según la capacidad económica, sino sólo aquellas arbitrarias por carecer de justificación razonable. Aunque conviene destacar que el principio de capacidad económica no sólo cumple esa función negativa (a la que se reduce, a mi modo de ver, la concepción de Palao, como se observa claramente en algunos pasajes del primer trabajo citado, p.ej., p. 419, particularmente en el final de la nota 131), sino también una positiva, en cuanto principio ordenador y criterio interpretativo de todo el sistema tributario, no sólo en sus aspectos estructurales sino también en los funcionales. Sobre estas dos funciones de los principios constitucionales, la prevalencia de la función negativa sobre la positiva, justamente por el carácter abierto de aquéllos, y la especial dificultad de esa función positiva en el ámbito tributario, vid. sintéticamente RODRÍGUEZ BEREJO, "Los principios...", p. 596.

134. Lo destacó en su momento, siguiendo a César ALBIÑANA, Carmelo LOZANO SERRANO, "La financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones", *CT* núm. 43 (1982), p. 296.

135. Por paradigmática puede tenerse la construcción de Klaus TIPKE, en *Die Steuerrrechtsordnung*, vol I, § 10. Entre nosotros, recientemente, sigue una línea similar, muy influenciada por la doctrina de TIPKE, Pedro Manuel HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid 1998.

mos a un importante debilitamiento de ese principio en el aspecto de su realización práctica, que se pone de manifiesto, paradigmáticamente, en la figura del impuesto personal sobre la renta de las personas físicas, cuya adecuación a este principio y en general a los principios de justicia tributaria se ve en entredicho por factores diversos. De entre ellos, cabe destacar el elevado índice de defraudación o de elusión, en buena medida relacionado con la deslocalización de rentas que permite el régimen de libertad de movimiento de capitales, con la consiguiente pérdida de generalidad del impuesto. Como se debe aludir también a la evidente pérdida de igualdad que se produce al introducirse un tratamiento diferenciado según las fuentes de renta, rompiéndose así el carácter sintético del impuesto, en virtud del cual se privilegia a las rentas del capital (en sentido amplio), como consecuencia de la competencia fiscal a que se ven abocados los Estados con la finalidad de atraer capitales, en el contexto actual de globalización económica¹³⁶. Y también se pone de manifiesto con la tendencia (inversa a la descrita arriba) que parece percibirse en los últimos años, de un cierto desplazamiento de las fuentes de ingreso fundamentales del Estado, en virtud del cual la financiación a través de impuestos personales sobre la renta experimentaría una cierta recesión, que se vería acompañada de un incremento de la financiación a través de otro tipo de recursos tributarios, principalmente los impuestos indirectos, pero también otros calificados al menos formalmente como tasas¹³⁷.

136. Es un fenómeno de sobra conocido y sobre el que existe una abundante literatura. Puede verse, por ejemplo, Reuven S. AVI-YONAH, "Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State", en *Harvard Law Review*, núm. 7 de mayo de 2000, pp. 1573 ss. Hay que destacar las distintas medidas adoptadas por diversas instituciones internacionales, como la OCDE, o por la Unión Europea, dirigidas a erradicar la llamada "competencia fiscal perjudicial", ampliamente comentadas por Ascensión MALDONADO GARCIA-VERDUGO, "Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias", en *CT* núm. 97 (2001), pp. 37-60.

137. Es preciso aclarar que, de momento, son fundamentalmente los impuestos indirectos los que asumen un peso más relevante por comparación con los impuestos directos, lo que llevaría aparejada una disminución de la progresividad del sistema. Los datos oficiales de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos (página Web del ME) sobre ejecución presupuestaria de los ejercicios 1999-2000 (Situación por capítulos hasta el 31 de diciembre de 2000) confirman esa evolución, pero también el mantenimiento e incluso el crecimiento de la imposición directa, sin duda asociada al buen funcionamiento de la economía. Durante el ejercicio de 1999 se recaudaron por impuestos directos 7.532.574 millones de pesetas, de los cuales 4.845.282 millones correspondieron al IRPF. Mientras, la imposición indirecta permitió una recaudación de 7.895.584 millones de pesetas (más que la directa). Por tasas, precios públicos y otros se

2. Esa evolución (la pérdida relativa de importancia de los impuestos personales sobre la renta) se produce en un contexto algo más amplio y complejo, de trasfondo evidentemente ideológico, y que da lugar a un debate en el que se mezclan argumentos de muy diverso orden; razones de orden económico, con otras de carácter valorativo y engarce jurídico constitucional. Así, por ejemplo, se postula (y se lleva a la práctica) la reducción de los impuestos personales sobre la Renta por los efectos perniciosos que los tipos marginales muy elevados producen sobre la economía (desincentivación de la actividad económica y del ahorro) e incluso sobre la posibilidad misma de conseguir la justicia fiscal (estímulo a la elusión fiscal y disminución del círculo de sujetos que soportan la imposición), alegando además que la reducción no tiene porqué llevar finalmente a una disminución del producto recaudado por el impuesto¹³⁸. Se retoma, incluso, la idea de un Impuesto sobre la Renta con un tipo único, afirmando que ello no significa necesariamente una pérdida de progresividad del sistema, cuando es notorio que en un Impuesto de ese tipo la progresividad (consecuencia del mínimo exento) es necesariamente limitada. Por otro lado, reiteradamente se nos recuerda que el sistema de seguridad social parece abocado a la quiebra, y se anuncia la necesidad de su corrección, al tiempo que se insiste en la conveniencia de potenciar sistemas complementarios de previsión social¹³⁹. Y, en fin, se insiste en la necesidad de controlar el gasto público y, sobre todo, el déficit público, lo que se ha traducido en medidas norma-

recaudaron 409.640 millones de pesetas. Durante el ejercicio del 2000 se percibe una importante elevación de la recaudación por impuestos directos (8.433.475 millones de pesetas, de los que 5.256.921 corresponden al IRPF), que se acompaña de un incremento también notable de la recaudación por impuestos indirectos (8.480.876 millones de pesetas). La recaudación por tasas, precios públicos y otros, sin embargo, baja (293.840 millones de pesetas).

138. A título de simple ejemplo, vid. lo que en 1990 señalaba Emilio ALBI, "La reforma fiscal", en E. ALBI (dir. y coord.), *La Hacienda pública en la democracia. Estudios en homenaje al profesor Enrique Fuentes Quintana*, Ariel, Barcelona 1990, especialmente pp. 47,48.

139. Así, por ejemplo, el 14 de diciembre de 2000, en el diario El País (p. 66) se da noticia de la comparecencia del Director del Servicio de Estudios del Banco de España, José Luis Malo de Molina, que habla de la necesidad de establecer un sistema mixto de pensiones, en el que los seguros públicos se complementen con planes privados, en la línea de lo que, por las mismas fechas, se estaba postulando en Alemania por la coalición *rojiverde* en el gobierno (se proponía un sistema mixto; las pensiones se reducirían del actual 70% del salario percibido al 64%, lo que se compensaría con seguros privados financiados parcialmente por el Estado) como se informa en el mismo diario "El País", de 15 de noviembre de 2000 (p.67).

tivas concretas, tanto en el Derecho comunitario como en el ordenamiento interno¹⁴⁰. Frente a estos argumentos se oponen otros relativos a la igualdad de oportunidades, a la solidaridad, etc.

El panorama que se describe, por otra parte, no parece ser exclusivo de nuestro país, sino que más bien parece que constituye una tendencia compartida en al menos parte de los países que se apoyan en sistemas de la llamada economía del bienestar, y que se encuentra estrechamente relacionada con algunos otros fenómenos a los que ya se ha hecho referencia, particularmente con la "crisis fiscal del Estado" y, de manera más general, de la "crisis del Estado social". Es indudable, en efecto, la conexión entre las tendencias aludidas y las críticas conservadoras del Estado social y, concretamente, las que provienen de la que se ha llamado la "nueva economía"¹⁴¹.

3. De este entramado de problemas me interesa especialmente uno, que afecta muy directamente a nuestra disciplina: el de si, en la financiación de los gastos públicos, se debe optar por una financiación basada en ingresos tributarios (más concretamente, los impositivos) articulados sobre la idea de la contribución conforme a la capacidad económica, o bien por un sistema más apoyado en ingresos (tributarios o no) que respondan fundamentalmente a otro tipo de principios, cercanos a la idea de la equivalencia o contraprestación: tasas, contribuciones especiales, precios públicos o incluso precios privados.

Este debate, de connotaciones ideológicas evidentes y de trascendencia política indudable, se encontraba en el trasfondo de la Ley de Tasas y Precios públicos que introdujo en nuestro ordenamiento la figura de los precios públicos¹⁴². Y es un debate que se plantea también con fuerza en Alemania, como lo muestra la publicación reciente de un libro, en la Colección de Estudios interdisciplinarios de Derecho y Estado (*Interdisziplinäre Studien zu Recht und Staat*), en el que se recogen los resultados de un grupo de trabajo integrado por hacendistas y juristas y organizado por iniciativa de la dirección del Centro de investigación interdisciplinar de la Universidad de Bielefeld, sobre el tema "De un Estado impositivo a un Estado de tasas"¹⁴³.

140. Vid., en la Introducción, las notas al pie números 18 y 19.

141. Sobre todo esto me remito a la Introducción de este libro. En concreto, sobre las críticas conservadoras de la nueva economía, vid. nota al pie número 10.

142. Así lo ha destacado Juan RAMALLO, "Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)", *REDF* núm. 90 (1996), p. 240.

143. UTE SACKSOFSKY/JOACHIM WIELAND (Eds.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Nomos, Baden-Baden, 2000.

4. Lo que se plantea, obviamente, no es sino una manifestación de la vieja cuestión del reparto de las cargas públicas (previa determinación de qué cargas tienen ese carácter, por tener su origen en bienes o servicios públicos o colectivos, y cuáles, por el contrario, se consideran privadas), como también lo era el problema de la empresa pública, y como también lo son algunas otras cuyo paralelismo con el problema aquí apuntado son si cabe más acusadas. Así, por ejemplo, cuando se discute sobre si la Seguridad Social debe (dejar de) subvencionar determinados medicamentos, o si debe hacerse cargo de determinados tratamientos odontológicos, o de según qué operaciones de cirugía estética o de cambio de sexo, la cuestión es si el coste de aquéllos se socializa y se asume por la colectividad o se considera como un gasto que debe asumir cada ciudadano individualmente¹⁴⁴. Es fácil advertir que el fondo del problema no difiere en lo sustancial del que aquí se plantea. La cuestión, en ambos casos, es si el coste de determinados bienes o servicios a los ciudadanos es objeto de socialización o asunción colectiva (ya sea por la vía de no exigir prestación por un servicio prestado directa o indirectamente por el Estado, ya por la de subvencionar bienes o servicios ofertados por el sector privado) o se asume individualmente por los ciudadanos (al exigirse la tasa o prestación pública que corresponda o al no subvencionarse, lo que implica —en este último caso— que se considera su coste como una carga privada, y no pública).

Conviene, no obstante, distinguir claramente los dos tipos de problemas que en estos casos aparecen implicados. El primero radica en determinar si determinados bienes o servicios se consideran públicos y, consiguientemente, se proveen por los entes públicos, directa o indirectamente, generando un gasto público. En este momento ya está implícita la cuestión de la socialización o no de determinados gastos: la decisión de que un bien no se provea (ni tampoco se subvencione) por el sector público implica que su coste es un coste privado que debe asumirse individualmente. Si, por el contrario, se opta por la provisión pública de determinados bienes, ello no

144. Las prestaciones y servicios de asistencia sanitaria incluidas en la acción protectora de la seguridad social tienen la consideración de prestaciones no contributivas, y por tanto, no se financian mediante cotizaciones, sino mediante aportaciones del Estado al Presupuesto de la Seguridad Social o, en caso de haberse transferido tales servicios a las CCAA (lo que afecta ya a todas las CCAA), conforme al sistema de financiación autonómica vigente en cada momento (art.86.2 de TRLGSS, y art.82 de la Ley General de Sanidad, en la redacción dada a estos dos artículos por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre; arts. 68 y 69). Más adelante se insistirá sobre esta cuestión.

implica todavía la asunción colectiva del coste, lo que depende de cómo se reparta este coste entre los ciudadanos; si se hace conforme a criterios de capacidad económica, se puede hablar de asunción colectiva; si, por el contrario, se hace según criterios de equivalencia, parece más correcto hablar de asunción individual.

5. Se trata, además, de un problema de marcado carácter interdisciplinar, en el que las razones jurídicas concurren en ese plano con otras de carácter económico y político, siendo precisa la toma en consideración de todas ellas para adoptar decisiones adecuadas. Es de destacar, en este sentido, que la adscripción de los participantes en el debate a la rama de la Ciencia económica o al Derecho público no sólo determina diferentes enfoques, sino que implica frecuentemente soluciones también diversas, en buena medida condicionadas por tales enfoques. Así, por ejemplo, los economistas, sin perjuicio de otras perspectivas (como la de la equidad), prestan una muy especial atención al análisis de la eficiencia en la provisión de bienes y servicios públicos, así como al de la necesaria adecuación de tal provisión a las preferencias individuales de los ciudadanos¹⁴⁵. Y, desde esa perspecti-

145. Se trata de dos cuestiones estrechamente relacionadas entre sí, toda vez que esa adecuación se considera una condición para una dotación eficiente de bienes públicos, cuando no se afirma directamente que esa dotación eficiente es la que resulta de tales preferencias individuales. No obstante, la adecuación a las preferencias individuales no se afirma sólo por razones de eficiencia, sino también por otras de carácter moral o político, ligadas a una visión contractualista del Estado (como sucede entre los teóricos políticos que en el siglo XVII aceptaron los postulados del principio, como Gracío, Pufendorf o Hobbes —cfr. Richard. A. MUSGRAVE, *Teoría de la Hacienda pública*, trad. española de la edición inglesa de 1959, a cargo de J.M. Lozano Irueste, Aguilar, 1ª reimpresión, Madrid 1969, pp. 65 ss—, o, en la actualidad, en la escuela de la *Public Choice* —vid., por ejemplo, BRENNAN/BUCHANAN, *La razón de las normas*, ya citada—). En cualquier caso: predomina la tesis individualista en el análisis de la determinación de las necesidades colectivas, según la cual dichas necesidades, como las privadas, forman parte de la escala de preferencias del individuo, y es preciso ajustar los procedimientos (políticos) de elección de esas necesidades de tal forma que la decisión se acomode en la mayor medida posible a esas preferencias individuales, materializando la "soberanía del consumidor" de bienes públicos. Esta perspectiva, por ejemplo, es la que adopta MUSGRAVE (*Teoría de la Hacienda pública*, citada), estrechamente influido en este punto por los teóricos europeos —austriacos, italianos y suecos— del marginalismo y de la teoría subjetiva del valor (SAX, DE VITI DE MARCO, WICKSELL). Cfr. Fernando SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero, I, volumen primero*, Madrid 1977, p. 75 y nota 55. Para MUSGRAVE, en efecto, el proceso político, que sustituye al mecanismo de mercado para regular la provisión de bienes públicos, debe ordenarse de tal

va, se tiende a afirmar la mayor idoneidad de los tributos basados en el principio de equivalencia (o del beneficio), llegándose a postular en algún caso una modificación radical de los sistemas tributarios, según la cual éstos deberían apoyarse en mucha mayor medida que ahora en tributos causales¹⁴⁶. Frente a ello, cuando los juristas abordan este problema lo

forma que permita dar efectividad a las evaluaciones individuales, con la excepción de los llamados "bienes preferentes" (*merit wants*), respecto de los cuales el proceso político busca justamente interferir en las preferencias individuales (*Teoría...*, pp. 13-15). También destaca, desde la perspectiva apuntada, la corriente de la "Public Choice" (BUCHANAN, TULLOCK, BRENNAN), cuya principal preocupación se centra justamente en el análisis de los procesos de elección de los bienes públicos, desde la perspectiva de la adecuación de tales decisiones a las preferencias individuales de los ciudadanos, enlazando de esta manera con algunos de los autores clásicos ya citados, y particularmente con Knut WICKSELL, a cuya obra prestan atención preferente. Vid., por ejemplo, BUCHANAN, *La Hacienda pública en un proceso democrático*, ya citada.

146. Subrayan esta tendencia entre algunos economistas a favorecer los tributos causales frente a los impositivos, por considerar que ello redundaría en un incremento de la eficiencia en la producción de prestaciones públicas, y favorecería una mejor toma en consideración de las preferencias de los ciudadanos, Ute SACKSOFSKY y Joachim WIELAND, en el Prólogo del libro, recién citado, *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, p. 7. Esa bondad del principio de equivalencia o del beneficio para conseguir una mejor adecuación en la provisión de servicios públicos a las preferencias individuales fue destacada por autores clásicos defensores de aquél, como SAX, DE VITI DE MARCO, WICKSELL o LINDAHL (cfr., la exposición de MUSGRAVE, *Teoría...*, pp. 70 ss.). En la actualidad, destacan en esa línea los teóricos de la "Public Choice", a los que ya se ha hecho referencia. Así, en el manual de Buchanan y Flowers, se observa que el principio de capacidad económica, a lo sumo, puede ofrecer criterios vagos sobre cómo repartir la carga tributaria, pero no resulta de utilidad para fijar el monto total al que debería ascender el gasto público, mientras que el principio del beneficio (*benefit principle*), en una de sus versiones (la del beneficio marginal), sí podría ser de utilidad, al menos como instrumento analítico, en este ámbito, al conectar claramente los aspectos del gasto y del ingreso. Lo que sucede —para estos autores— es que los actuales sistemas fiscales no responden a ese esquema, y que de hecho resulta harto complicado técnicamente trasladar este principio a la imposición, teniendo en cuenta las estructuras de la realidad. Sólo queda, como criterio aproximativo, la renta, como indicio del beneficio marginal que los sujetos obtienen de los gastos públicos (pero adviértase que, al dar este paso, la idea de beneficio tiende a confundirse con la de capacidad contributiva, en una forma similar a como sucedía en algunas formulaciones de este último, como la de GRIZIOTTI). Quedan determinados ámbitos, sin embargo, donde el principio puede operar, como en determinados impuestos especiales, tasas, etc. James M. BUCHANAN/ Marilyn R. FLOWERS, *The public finances. An Introductory textbook*, 5ª ed., Richard Irwin Inc., 1980, pp. 106-112. Sus propuestas

hacen fundamentalmente desde la perspectiva de la justicia en el reparto de las cargas tributarias (cuestión que, como es notorio, también ha ocupado y sigue ocupando a los economistas, y los filósofos políticos¹⁴⁷), con-

principales, a la vista de esas dificultades, van finalmente en otra línea, que es la de postular limitaciones al poder impositivo de los gobiernos (vid. *supra*, nota al pie número 18). También destaca la idoneidad del principio del beneficio desde esa perspectiva, pero advirtiendo igualmente su limitado ámbito de aplicación y su insuficiencia desde la perspectiva de las funciones de distribución y estabilización, MUSGRAVE, *Teoría...*, pp. 64; o en Richard A. MUSGRAVE/Peggy B. MUSGRAVE, *Hacienda pública teórica y aplicada*, trad. española de Lozano Irueste, IEF 1986, pp. 335-341. Otros autores, desde postulados similares, proponen un cambio en los sistemas tributarios, para ajustarlos en mayor medida al principio de equivalencia. Es el caso, por ejemplo, de GROSSE-KETTLER, cuya tesis se expondrá en las páginas siguientes.

147. El problema del reparto de las cargas tributarias y, concretamente, de las impositivas, ha sido un tema fundamental y tradicional de la Hacienda pública, así como también de la filosofía política. Entre los filósofos, vid., por ejemplo, el recentísimo trabajo de Liam MURPHY/Thomas NAGEL, *The myth of ownership: taxes and justice*, del que por el momento sólo se han hecho públicos algunos extractos, en la página Web: <http://www.law.nyu.edu/clppt/program2001/readings/index.html>. Entre los economistas, el problema, en un principio, se planteaba fundamentalmente en relación con los impuestos, toda vez que se partía de la premisa de que el coste de las necesidades públicas divisibles debía cubrirse con tasas, precios y contribuciones especiales (que se repartían de acuerdo con el criterio del beneficio individual obtenido o del coste particular necesario para la prestación), y que el impuesto procedía para cubrir necesidades comunes a todos e indivisibles, o bien aquellas partes no divisibles de aquellos servicios sólo parcialmente divisibles (así, por ejemplo, aunque rehuendo usar el término tasa, Luigi EINAUDI, *Principios de Hacienda pública*, 4ª edición de la traducción española, Aguilar 1955, pp. 6, 7). Es respecto del impuesto, es decir, respecto del reparto de los gastos públicos indivisibles, donde se planteaba de manera más acuciante el problema de su "justo" reparto, y para su resolución fueron apareciendo teorías que proponían distintos criterios, de entre las cuales las más relevantes serían, por un lado, la teoría de la equivalencia, o del beneficio (*benefit principle*), que constituía una tentativa de trasladar al campo de los impuestos los criterios que informan los tributos causales (EINAUDI, *Principios...*, p. 87) y, por otro, la teoría de las facultades o de la capacidad, estrechamente vinculada en su evolución original a la idea de igualdad de sacrificio (vid. E.R.A. SELIGMAN, *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*, trad. española de la 2ª ed. inglesa, Madrid 1913, pp. 241 ss.), y que sería el antecedente del principio de capacidad económica o capacidad de contribuir. Sobre las diferentes teorías e interpretaciones de uno y otro principio, entre economistas y filósofos políticos, vid. MUSGRAVE, *Teoría...*, capítulos 4 y 5; sobre la evolución del concepto de capacidad contributiva, de forma exhaustiva, Emilio GIARDINA, *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán 1961, especialmente los capítulos I, II, V y VI.

siderada aisladamente respecto de la cuestión de la determinación de los bienes y servicios públicos y su coste. O bien se acercan al mismo desde la perspectiva de la necesidad de garantizar las prestaciones sociales básicas, de acuerdo con la conciencia social imperante, como reclaman los ordenamientos constitucionales que acogen la cláusula de Estado social. Ello les lleva a formulaciones tales como la del "principio de Estado impositivo", que se afirma como un principio estructural del Estado constitucional alemán, que supondría un límite al uso de los tributos "causales". O, como sucede en nuestro ámbito, lleva al intento de construir un concepto constitucional de tributo regido en todo caso por el principio de capacidad económica. Se busca, así, consolidar la preferencia, frente al principio de equivalencia, del principio de capacidad económica, principio que se aplicaría en cualquier caso a todas las figuras calificadas por el legislador como tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), por decisión constituyente (31.1 CE)¹⁴⁸.

Por razones obvias, sin embargo, no se puede abordar aquí un análisis de la cuestión desde todas esas perspectivas. La que va a orientar este estudio es fundamentalmente jurídica, sin perjuicio de que se puedan tener en consideración argumentos de otro orden. Para ello se va a recurrir a un método expositivo que implica un cierto sacrificio desde el punto de vista del rigor metodológico, con el objeto de dotar a la exposición de un cierto tono dialéctico y hacerla, al propio tiempo, más fluida. Dicho método consiste en tomar como punto de partida aquellas concepciones que dan más pie a la discusión, que son justamente las aportadas por aquellos de entre los economistas que sostienen la conveniencia de una financiación basada fundamentalmente en tributos guiados por el principio de equivalencia. No

148. En la literatura más reciente, retoma esta cuestión (que en su momento se discutiera en Alemania: cfr. ZORNOZA, "Proyecto docente", p. 192), Juan RAMALLO MASSANET, "Hacia un concepto constitucional de tributo", en AA.VV., *Temas pendientes de Derecho tributario*, Cedecs, Barcelona 1997, p. 34. La propuesta de extender la vigencia de los principios del art.31.1 CE y, concretamente, del principio de capacidad económica, a todas las figuras que quepa calificar de tributo, según ese concepto material, se encuentra en C. LOZANO SERRANO, "Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público," *REDF*, núm. 97 (1998), p. 44; o A. MARTÍN JIMENEZ, "Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC", *REDF*, núm. 106 (2000), pp. 181 ss. Se muestra crítico con este intento de construir un concepto constitucional de tributo, y particularmente con la pretensión de aplicar el principio de capacidad económica a todas cuantas figuras se pudieran reconducir a él, Carlos PALAO TABOADA, en su contribución al libro homenaje a Kruse, publicada también en castellano, "Precios públicos: Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español", *REDF*, núm. 111 (2001), pp. 457-459.

lo haré, sin embargo, de forma sistemática, sino ejemplificativa, a través de la posición de uno de sus más decididos defensores: Heinz Grossekkettler.

1. LAS RAZONES DE UN ECONOMISTA A FAVOR DE UNA FINANCIACIÓN BASADA FUNDAMENTALMENTE EN EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA

En su trabajo "Steuerstaat versus Gebührenstaat. Vor- und Nachteile"¹⁴⁹, Grossekkettler hace una propuesta de financiación a través de tributos causales que debería extenderse a la práctica totalidad de las tareas estatales, restando únicamente un reducido núcleo de ellas que exigirían el mantenimiento de un sistema de impuestos y transferencias, por lo que ese sistema tendría unas dimensiones muy inferiores a los actuales, y serían también más reducidos sus costes suplementarios¹⁵⁰.

Comienza a exponer su tesis con la denuncia de un prejuicio común: el de que determinadas tareas estatales, como las prestaciones administrativas generales (p. ej. policía) o la generación de infraestructuras, sólo pueden ser financiadas a través de impuestos y que, en consecuencia, estos últimos deben constituir, por razones técnicas, la fuente de recursos fundamental del Estado. A partir de ahí, desarrolla su tesis en dos fases, a las que sigue una tercera que sirve de cierre. En la primera de esas fases (A), tras explicitar los conceptos de tasa y contribución especial adecuados a su teoría, se propone demostrar lo errado de ese prejuicio, y lo hace exponiendo la manera en que podría articularse un sistema de financiación distinto, basado prioritariamente en prestaciones regidas por la idea de contraprestación o equivalencia. En una segunda fase (B), sostendrá, con argumentos diversos, que esa fórmula de financiación presenta importantes ventajas frente a otras en las que prime la imposición de acuerdo con criterios de capacidad económica. Por último, y a modo de cierre (C), el autor dedica un apartado a las tareas estatales para las que seguiría siendo necesario recurrir a la imposición.

(A) El primer paso en la presentación de su sistema lo constituye la aclaración de los conceptos de tasa y contribución especial que maneja, que difieren en gran medida de su concepto jurídico, tanto en el ordenamiento alemán como en el nuestro y, sobre todo, en la aclaración de los supuestos en que se debe recurrir a una u otra figura en atención a la función que cumplen dentro de su modelo teórico.

149. En la obra colectiva, ya citada, SACKSOFSKY/WIELAND (Eds.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, pp. 24-45.

150. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", pp. 43,44.

1. Por tasas entiende aquellas prestaciones que cubren o compensan el coste marginal o suplementario de un acto de aprovechamiento o de uso (de la instalación, servicio o actividad administrativa). Tales tributos, desde una perspectiva de economía política, deben exigirse —para este autor— siempre que el uso de una instalación o servicio administrativo provoque un coste marginal o suplementario, en el sentido de que otros sujetos resulten perjudicados por causa de ese aprovechamiento, o se deba renunciar a la producción de otras prestaciones porque tal aprovechamiento ha requerido de determinados factores productivos. Ilustra su propuesta con el ejemplo de una autopista. Si mi uso de una autopista lleva a la renuncia de otros conductores, porque la sobrecarga frena la fluidez del tráfico, ese uso llevaría consigo costes suplementarios. Tales costes deberían, en principio, hacerse conscientes al usuario a través de la exacción de una tasa, con el objeto de hacerle reflexionar sobre si no sería posible desplazar su uso de la autopista a otro momento en el que no existiese sobrecarga. Si, por el contrario, se analiza el uso de la autopista en horario nocturno, no se producirían costes suplementarios por sobrecarga ni, tratándose al menos de turistas, otros costes adicionales. Para tales supuestos sería económicamente errada la exacción de una tasa vinculada al uso. Esto no significa que fuera igualmente errada la exacción de cualquier prestación a quien sólo usa la autopista en ese horario, sino sólo de aquéllas (como las tasas, en el modelo teórico de este autor) cuya función sea cubrir costes suplementarios vinculados a los concretos aprovechamientos de una instalación o un servicio público.

La contraprestación por el uso, cuando no provoca costes suplementarios, debe producirse, para este autor, por otra vía: la de las contribuciones especiales, que también presentan en su modelo teórico perfiles muy distintos a los que nos son comunes a los juristas. En realidad, en tal caso, la contraprestación por el uso se integra en un concepto más amplio, que es la contraprestación por la posibilidad de uso de una determinada instalación o servicio, con independencia de su uso efectivo. Las contribuciones especiales serían "precios de opción", pagos exigidos por la autorización básica para el uso de una instalación o servicio, con independencia de su uso efectivo. Volviendo al ejemplo de las autopistas, su financiación a través de contribuciones especiales implicaría que los ciudadanos adquirirían una autorización básica para su utilización en virtud del pago de la contribución. Para el caso de sobrecarga se debería abonar además una tasa, pero en caso de ausencia de sobrecarga los sujetos que hubieran abonado la contribución disfrutarían del uso de la autopista sin necesidad de satisfacer tasa alguna. En este esquema teórico, las contribuciones especiales deben servir para cubrir los costes fijos de las instalaciones, costes que se

imputan a la mera disponibilidad para el uso, y que son independientes de la medida del uso efectivo¹⁵¹.

2. Prescindiendo de las denominaciones, que pueden confundir, conviene destacar la esencia de su planteamiento, que consiste en distinguir, con vistas a articular un sistema de financiación de los gastos públicos basado en figuras guiadas por la idea de contraprestación o equivalencia, entre los usos que provocan costes suplementarios y aquellos que no los provocan. En el segundo caso la contraprestación se exige, no por el uso efectivo (que no provoca costes suplementarios), sino por la habilitación para ese uso, por la puesta a disposición para el uso, a la que se vinculan una serie de costes. Cuando existen costes suplementarios, se debe imponer una contraprestación, que se añadiría, en su caso, a la anterior.

La diferencia que existe entre estos conceptos de tasa y contribución especial con los que rigen en el ámbito jurídico (no sólo en nuestro ordenamiento) son evidentes, y así lo destaca el propio autor. Para el concepto jurídico de tasa —señala— es precisa una prestación favorable a un individuo y que le produzca una ventaja, lo que se daría también en el uso de la autopista en ausencia de tráfico; y sin embargo, económicamente resultaría desaconsejable la exigencia de una tasa para tales supuestos, pues con ello se desincentivarían esos usos, lo que supondría la renuncia a ventajas carentes de costes. Su propuesta, como sabemos, es que la contraprestación de esos usos se disuelva en la de la autorización básica, que debería cubrir todos los costes fijos. Por otro lado —advierte—, jurídicamente existe un límite máximo para la recaudación de tasas, vinculado al coste de los costes económico-empresariales del servicio o institución; de ahí que la exacción de tasas para supuestos de densidad de tráfico, económicamente plena de sentido, resultaría dudosa desde el punto de vista jurídico. En cuanto a las contribuciones, que en sentido económico sirven para cubrir los costes fijos independientes del uso, en sentido jurídico sirven para compensar las ventajas imputables, no a individuos concretos, sino a colectivos; jurídicamente —afirma Grossekkettler—, sería posible trasladar los costes totales de una autopista a todos los usuarios (en función de su uso); económicamente, sin embargo, sería adecuado exigir tasas disuasorias de atascos y financiar con contribuciones sólo aquellos costes que no hayan sido financiados mediante tasas¹⁵².

151. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", pp. 25, 26.

152. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", p. 26.

3. Partiendo de ese planteamiento general, aborda la cuestión de qué tipo de tareas estatales son susceptibles de financiarse a través de prestaciones guiadas por ese esquema, distinguiendo entre tareas asignativas, (re)distributivas y estabilizadoras¹⁵³.

Respecto de las tareas de asignación, que normalmente implican la reserva estatal de determinados factores productivos para la puesta a disposición de la ciudadanía de bienes colectivos, Grossekkettler sostiene que en ocasiones se hace precisa su financiación a través de prestaciones impuestas coactivamente, pero que ninguna de esas tareas requiere —por razones económicas— ser financiada a través de impuestos basados en la capacidad económica. Por el contrario, todas ellas pueden financiarse, bien a través de contraprestaciones no coactivas, bien de tributos coactivamente impuestos pero basados en la idea de contraprestación o equivalencia. Sólo para funciones asignativas extraordinarias no incluidas o que excedan de la planificación (v.gr. catástrofes naturales, situaciones de tensión o aparición de crisis estructurales de carácter regional o nacional), resulta imposible una solución —al menos inmediata— a través de tributos basados en la equivalencia y se hace necesario el recurso al impuesto o el endeudamiento.

Tales propuestas las realiza sobre la base de un planteamiento ejemplificativo de cómo diversas tareas de asignación podrían financiarse mediante prestaciones basadas en la idea de contraprestación, tanto en el ámbito local o regional (un dique de contención, museos, redes viarias urbanas, y tareas de policía) como en el estatal (redes viarias interurbanas, defensa o representación internacional). En su análisis se pone de manifiesto un dato interesante. Me refiero a que las contribuciones especiales que propone se deben reconducir en no pocos casos a la figura jurídica del impuesto; se trataría —jurídicamente— de impuestos, aunque dirigidos a la financiación de gastos públicos concretos, y guiados por el principio de equivalencia, en

153. Esta división es bastante común en la Economía política actual, aunque, como es sabido, no siempre se ha considerado que al Estado le incumban esos tres tipos de tareas en el ámbito económico, ni tampoco existe unanimidad al respecto entre los economistas. La función clásica de la Hacienda pública es la de asignación de recursos a través de la provisión de bienes y servicios públicos, allí donde falla el mercado como mecanismo de asignación. Sin embargo, posteriormente (en el contexto que da lugar a los que se conocen como Estados de bienestar), se añaden otras dos funciones del Estado en el ámbito socio-económico, que éste debe cumplir a través de su hacienda pública. Una función distributiva, que debe ajustar la distribución de renta y riqueza resultante del mercado, para hacerla más equitativa, y otra de estabilización. Vid. por todos, MUSGRAVE, *Teoría...*, capítulo 1, MUSGRAVE/MUSGRAVE, *Hacienda pública...*, capítulo 1. No faltan sin embargo autores (como HAYEK), que rechazan esas nuevas funciones estatales.

lugar de por el de capacidad económica. Así, por ejemplo, propone la financiación mediante contribuciones especiales de las funciones de policía o defensa, contribuciones que deberían ser soportadas por el conjunto de la población (local, regional o nacional) que define el ámbito de beneficiarios de la seguridad que proporcionan tales servicios¹⁵⁴. Jurídicamente, parece claro que esos tributos merecerían la calificación de impuestos. Ahora bien, esto no resta relevancia a la propuesta, que no está tanto en si la prestación corresponde jurídicamente a la figura del impuesto o la tasa, como a si se rige por criterios de capacidad económica o de equivalencia; en este caso, equivalencia¹⁵⁵.

Respecto de las tareas redistributivas —señala Grossekkettler—, todo parece indicar que no es válida la misma solución, por cuanto una redistribución de rentas y con ello también del derecho a una parte del producto social parece presuponer necesariamente un sistema de impuestos y transferencias (*Steuer-Transfer-System*). Pues cabe suponer, en línea de principio, que quien sacrifica parte de su riqueza en pro de esa redistribución, no lo hace en beneficio propio (como lo haría en un sistema guiado por la idea de contraprestación) sino en beneficio de otro y como consecuencia de la coacción. Sin embargo —afirma este autor— esa primera impresión es engañosa, si se tiene en cuenta, por un lado, que la misión redistributiva se cumple de manera fundamental, no a través de un impuesto progresivo sobre la renta, sino a través del sistema de seguros y subsidios sociales; y, por otro, que los seguros son, por naturaleza, instrumentos redistributivos, pues dan lugar a la transferencia de fondos o prestaciones a determinados sujetos, cuando se materializa el riesgo cubierto, con las aportaciones hechas por el conjunto de los que satisfacen las primas o contribuciones. El nacimiento de los seguros y subsidios sociales se explica —dice el autor— por un fallo de mercado (sobre todo como consecuencia de la que se conoce como la ley de la minusvaloración de las

154. El autor propone graduar esas contribuciones en función de los bienes de los distintos sujetos. Pero no por aplicación del criterio de capacidad económica, sino porque quien más bienes tiene se beneficia en mayor medida de esa seguridad. Esto se debe considerar, por tanto, irrelevante desde la perspectiva del argumento del texto. No es, además, aplicable a la generalidad de los supuestos.

155. Lo que propone este autor recuerda bastante, aunque no se pueda identificar totalmente, a la figura de los impuestos-precio constantes que maneja BUCHANAN en su *La Hacienda pública en un proceso democrático...*, pp. 26 ss. y 82 ss., como alternativa (fundamentalmente a efectos analíticos) frente a los impuestos sobre la renta, progresivos o proporcionales, y que tendría, frente a éstos, la ventaja de que obliga a aflorar las preferencias individuales, para ajustar a ellas la provisión de bienes públicos.

necesidades futuras, así como por asimetrías de información y por la acumulación temporal de los riesgos), que dificulta o incluso impide la creación de seguros privados. Pero en vez del sistema actual, también podría el Estado establecer un seguro obligatorio, sobre un modelo similar al seguro de responsabilidad obligatorio para los vehículos, cuyas primas se calcularían con métodos de matemática actuarial y se haría posible la competencia entre las compañías aseguradoras y sus respectivos productos. El Estado, para Grossekkettler, habría adoptado medidas que habrían ido más allá de lo necesario. Sólo aquellas prestaciones que se separan de las bases de cálculo de acuerdo con esas técnicas actuariales, representarían prestaciones redistributivas que, al ser extrañas o no reconducibles a las técnicas aseguratorias, deben ser necesariamente cubiertas mediante un sistema de impuestos y transferencias¹⁵⁶.

En cuanto a las tareas de estabilidad, admite que no tiene entrada la idea de contraprestación, y que los impuestos cumplen una importante función.

(B) En la segunda fase de su exposición se propone demostrar las ventajas de este sistema de financiación frente a un sistema basado prioritariamente en impuestos guiados por el principio de capacidad económica. Aunque su estrategia expositiva es más bien la inversa: mostrar las desventajas de los sistemas basados fundamentalmente en la contribución de acuerdo con la capacidad económica frente a otros como el que él propone.

1. Hay un aspecto fundamental de los sistemas impositivos sobre el que se apoya esencialmente esa crítica: el principio de separación presupuestaria entre las partidas de ingresos y de gastos. En un Estado de tasas (Gebührenstaat) como el que propone el autor existirían en el ámbito local oficinas públicas, y en el de los Länder y del Bund Ministerios que serían competentes para grupos homogéneos de prestaciones o bienes colectivos. En lugar de liquidaciones de impuestos, esas oficinas o ministerios girarían a los ciudadanos facturas, en las que se incluirían las tasas y contribuciones devengadas junto con las prestaciones generadoras de tales tributos. Si en esas circunstancias se articulase un sistema de elección directa de los directores de esas oficinas o de los ministros, se vivirían —afirma Grossekkettler— unas campañas electorales muy diferentes a las actuales, que califica de formas vacías de contenido, comparables a la publicidad de detergentes. En un sistema de ese tipo, sin embargo, los partidos se verían obligados a presentar listas con prestaciones y bienes colectivos con las

156. Sobre el problema de la redistribución, pp. 36, 37 de la obra citada.

correspondientes previsiones de costes, y como consecuencia de ello se realizaría el *principio de equivalencia respecto del coste*. Aparte de esto, como los ciudadanos realizarían una comparación de las ventajas de unas y otras prestaciones en atención a los importes de las diferentes contribuciones exigidas, se produciría un acercamiento a las exigencias del *principio de equivalencia respecto del beneficio o la utilidad*. Esto llevaría como consecuencia que los partidos intentarían proponer listas de prestaciones que en la medida de lo posible se adecuasen a las preferencias del votante medio. Con la elección directa de los ministros o directores de las oficinas locales los ciudadanos podrían, incluso, combinar listas de diferentes partidos. Pero incluso sin esta posibilidad, la vigencia del principio de equivalencia —afirma el autor apoyándose en una conocida expresión— garantizaría que el Estado no fuera ya tratado “*como una vaca que paca en el cielo y a la que se puede ordeñar en la tierra*”¹⁵⁷.

Un Estado de tasas como el propuesto sería, seguro, más reducido que los actuales Estados de impuestos. Así lo mostraría, a juicio del autor, la experiencia de los Estados Unidos de América y de Suiza, países que han introducido reglas democráticas sin un paso previo por los estados absolutistas como los europeos del siglo XVIII, lo que habría tenido como consecuencia que de alguna manera los bienes colectivos se pongan a disposición de los ciudadanos desde abajo, a través de la decisión de colectivos concretos, y no a la inversa¹⁵⁸. En los estados absolutistas, sin embargo, la evolución habría sido distinta; los señores o monarcas absolutos se hicieron con el derecho a una imposición directa y regular sobre sus ciudadanos a través de una política de guerras y matrimonios y de una organización de funcionarios dependientes¹⁵⁹. En ese contexto (que el autor compara —con reconocida intención provocativa— con el final de una guerra entre familias mafiosas, que culmina con un reparto de territorios protegidos), es lógico que el Estado adquiera interés en el florecimiento de la actividad económica y en los negocios de sus ciudadanos, y que quiera participar en ella.

157. “Steuerstaat versus Gebührenstaat...”, p. 37.

158. En el caso americano, por ejemplo, los colonos formaban una parroquia y construían juntos una iglesia, quedando excluidos aquellos que no participaban en el esfuerzo común. En Suiza, siempre se incluía en los referendos sobre los diferentes proyectos públicos la información sobre sus costes, de forma que los ciudadanos se fijasen en que hubiera un equilibrio entre los beneficios y los costes (“Steuerstaat versus Gebührenstaat...”, p. 37).

159. En esto hay que reconocer que la explicación de Grossektler no se separa prácticamente de las que mucho antes nos dieron, desde posiciones radicalmente contrapuestas, entre sí y con el anterior, tanto Goldscheid como Schumpeter.

Así, el señor o monarca absoluto, lo mismo que haría el jefe mafioso, garantiza la tranquilidad y el orden en su territorio, desarrolla sus infraestructuras y exige a cambio su participación en el éxito de esa actividad económica. Cuando el absolutismo fue abolido por fórmulas democráticas, los "señores temporales" elegidos democráticamente encontraron muy cómodo mantener el Estado de impuestos. Y asumieron el principio de capacidad económica (que se puede representar como el principio de la maximización del beneficio para un señor que no quisiera "acabar con la gallina de los huevos de oro") como regla de reparto de los impuestos. El autor lo expresa de manera irreverente, afirmando que el impuesto se habría sobrevalorado ideológicamente, con ayuda de la acostumbrada retórica y "*de abundante salsa democrática y social*". El impuesto —dice— se habría celebrado por cuanto se vio acompañado por la abolición de la odiada servidumbre a cambio de prestaciones pecuniarias, pero esto mismo se podría haber logrado igualmente por medio de una financiación a través de contraprestaciones. Asimismo, se habría utilizado el argumento (que no convence al autor) de que el impuesto, en su condición de ingreso desvinculado de concretas prestaciones, sería adecuado a un Estado que se controlaría por el parlamento, con lo que la carga tributaria estaría también sometida a límites¹⁶⁰.

2. Tras esa beligerante explicación sobre las razones del Estado impositivo, el autor pasa a exponer qué se perdería con el paso de un Estado de contraprestaciones a un Estado de impuestos. La respuesta, para este autor, es clara: se vería violado un principio que actualmente se conoce como *principio de congruencia*, y que según el autor se retrotraería al menos hasta los *principios de la (sociedad) cooperativa* (Genossenschaftsprinzipien) enunciados en 1864 por F.W. Raiffeisen: el principio de autoayuda (Selbsthilfe), que se cumpliría a través del uso común de establecimientos o instituciones colectivas; el principio de la autoresponsabilidad (Selbstverantwortung), a través de la asunción por los usuarios de todos los costes asociados a ellas, y el principio de autogobierno o autoadministración (Selbstverwaltung), a través del control democrático de la corporación por sus miembros¹⁶¹. Particularmente relevante es para nuestro autor, lógicamente, el principio de auto-responsabilidad, que se conoce en la hacienda pública como principio de equivalencia; mien-

160. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", pp. 37, 38.

161. El autor se está refiriendo a F.W. Raiffeisen, célebre sociólogo alemán que impulsó un sistema de cooperativas de crédito rural que llegó a cobrar una importancia enorme no sólo en Alemania, que se conoció como el Raiffeisenismo.

tras en el lenguaje la teoría de la sociedad cooperativa se destaca la responsabilidad de los usuarios por los costes vinculados a su aprovechamiento, en el de la hacienda pública se hace referencia a la comparación entre costes y beneficios que el principio demanda de cada miembro¹⁶².

En un Estado impositivo, sin embargo, los impuestos se recaudan independientemente de la contraprestación; con ello se separan claramente el lado de los ingresos y de los gastos en el presupuesto, y se pierde el sentimiento de auto-responsabilidad y la exigencia a los ciudadanos para que ponderen costes y beneficios de las prestaciones recibidas. Pero entonces se necesitan otros elementos de medida que permitan determinar la dimensión total del presupuesto del Estado y que permitan decidir cómo esa carga financiera se va a repartir entre los ciudadanos.

En la Constitución alemana se encontrarían algunos criterios, pero serían claramente insuficientes. Así, por ejemplo, el art.106. III. 2 de la GG exige que los impuestos se distribuyan de tal forma entre *Bund* y *Länder*, que se obtenga una compensación equitativa y que se evite una excesiva carga impositiva a los ciudadanos. En el lenguaje económico, nuestro autor reconduce esta idea (la de evitar la sobrecarga impositiva) a la llamada *segunda ley de Gossen*: a través de la imposición deben distribuirse los ingresos de que disponen los particulares y las distintas corporaciones territoriales de tal forma que la última unidad monetaria a disposición del sector privado posea en ese ámbito la misma utilidad marginal que la prestación marginal puesta a disposición de los ciudadanos por esas corporaciones. Si se pudieran medir objetivamente las utilidades marginales, esto significaría que el presupuesto público podría extenderse siempre que el Estado pueda seguir realizando gastos con una utilidad marginal superior a la del sector privado. El problema es que esta regla, que podría servir para determinar el volumen total del presupuesto y con ello también de la carga financiera del Estado, no es susceptible de aplicación práctica ni por tanto es tampoco enjuiciable la adecuación o no a la misma, por lo cual no queda prácticamente más límite efectivo al crecimiento presupuestario que la resistencia fiscal de sus ciudadanos¹⁶³. Una segunda regla que se podría extraer de la Constitución para sustituir al principio de equivalencia del Estado de tasas sería la realización del principio de capacidad económica, como guía para el reparto de las cargas económicas del Estado. Sin embargo, también la capacidad económica es un criterio extremadamente vago¹⁶⁴.

162. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", pp. 38,39.

163. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", p. 39.

164. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", p. 39.

3. La sustitución del principio de equivalencia por esas dos reglas —continúa Grossekkettler— trae como consecuencia la habilitación de un amplísimo margen de decisión política y con ello también de numerosas oportunidades para el abuso en el ejercicio de ese poder de decisión. Y esto aun aceptando que existiese un Estado democrático ideal, que actuara sometido a las limitaciones e instrucciones recibidas de los ciudadanos a través de su derecho de voto, según el modelo del "déspota benevolente". Porque incluso en tal caso, una financiación basada fundamentalmente en impuestos, con la consiguiente separación entre el lado de los ingresos y de los gastos en el presupuesto, traería consigo consecuencias negativas relevantes desde la perspectiva de la información de que dispondría ese Estado, de la estructura de motivaciones de los ciudadanos, así como sobre el reparto competencial en dicho Estado y, como consecuencia de todo ello, en el nivel de bienestar realizable.

La estructura informativa se deteriora con el paso a un Estado de impuestos. En un Estado de tasas como el descrito por el autor se incita al ciudadano a confrontar prestaciones y costes y de esta manera se hace posible conocer las preferencias de los ciudadanos y adecuar las decisiones políticas a esas preferencias. En un Estado impositivo, la separación presupuestaria entre ingresos y gastos no permite conocer esas preferencias¹⁶⁵.

También sufre la estructura de motivación de ciudadanos y poderes públicos. Los bienes que se disfrutan sin contraprestación se consideran erróneamente como gratuitos, lo que lleva a los ciudadanos a su uso poco responsable y a exigir cada vez mayor provisión de tales bienes. De ahí se siguen promesas electorales y a éstas una provisión creciente de bienes públicos que inevitablemente da lugar a un incremento de los impuestos. Al propio tiempo, el impuesto se percibe como ingreso sin contraprestación, como una especie de pago a fondo perdido, lo que promueve los comportamientos elusorios de todo orden. La motivación de los responsables públicos se ve igualmente afectada, dado que el control que los ciudadanos pueden ejercer en un Estado de impuestos es siempre menor que en un Estado de tasas¹⁶⁶.

Y también la estructura de reparto competencial se ve perjudicada, al perderse en responsabilidad política. Los ciudadanos carecen de la posibilidad de establecer una comparación de costes-beneficios con las concretas prestaciones recibidas de un ente público (y dentro de éste, de las respectivas oficinas públicas o Ministerios) respecto de las mismas prestaciones de otros entes. Sólo le cabe una valoración global de las prestaciones recibidas de los

165. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", p. 40.

166. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", p. 40.

distintos entes. De otra parte, para evitar excesivos costes suplementarios (Zusatzlasten) asociados al impuesto (de los que se habla más adelante), se recurre a impuestos con bases muy amplias para la imposición, sobre todo a los impuestos sobre la renta y al impuesto sobre el valor añadido. Los impuestos sobre la renta de personas naturales y sociedades se configuran de tal forma que se pueden vincular territorialmente a los *Länder*. Todo ello habla a favor de atribuir su rendimiento a los *Länder*, y el del IVA al *Bund*. Pero la alta movilidad de los rendimientos del Impuesto sobre la renta aconseja una ordenación a la inversa, y puede motivar alteraciones sobre los perfiles de tributación de las diferentes corporaciones. De ahí que en periodos más o menos largos de tiempo se produzcan inevitablemente necesidades de redistribución de la competencia sobre los rendimientos, que se resuelven a través de negociaciones de compensación financiera, para las que no existen bases objetivas, por lo que se cae repetidamente en un "chaleo" de compra de votos que beneficia a los *Länder* más pequeños¹⁶⁷.

De otra parte, el autor hace notar que, desde la perspectiva del bienestar susceptible de alcanzar con unos recursos dados, el Estado de impuestos lleva asociados mayores costes que un Estado de tasas. En efecto, la financiación a través de impuestos —según Grosseckttler— genera tres tipos de costes: de transferencia, de transacción y suplementarios. Los costes de transferencia son los que se producen en la esfera de los sujetos privados, como consecuencia de la cesión de una parte de sus ingresos al Estado. Los costes de transacción son aquellos que vienen asociados fundamentalmente a la recaudación y pago de los tributos, y entre los que ocupan un lugar no poco relevante las retribuciones de los asesores fiscales (lo que no sucedería en un Estado de tasas puro). Y por último los costes suplementarios (Zusatzlasten), que se producen siempre que respecto de un bien o factor de producción el oferente y el demandante cuentan con diferentes precios. Esto no se produce en un Estado de tasas puro, pero sí en un Estado de impuestos, como consecuencia de la desviación típica que en tales modelos se produce entre los precios netos y los brutos. Y la consecuencia de ello es que el sistema de precios sólo podrá cumplir parcialmente su función de guiar una relación óptima, con unos recursos dados, entre las decisiones de producción y consumo¹⁶⁸.

Y a todo ello se debe añadir, todavía, que las democracias reales distan de ese modelo ideal del déspota benevolente, y que las posibilidades de abuso de quienes ocupan los poderes públicos no son pequeñas¹⁶⁹.

167. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", pp. 40,41.

168. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", p. 41.

169. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", p. 39,40.

4. Por último, Grossekkettler vuelve a hacer referencia a la elusión, describiendo un oscuro cuadro en el que, en última instancia, son fundamentalmente los factores de producción inmovilizados, básicamente los trabajadores menos cualificados y los propietarios de suelo, quienes soportan las cargas impositivas. Algo que nunca sucedería en un Estado de tasas, que por definición son resistentes a la elusión: quien no paga el tributo no puede esperar que lo paguen otros por él y deberá renunciar a la prestación pública por la que se le exige¹⁷⁰.

(C) La exposición del autor se cierra con un apartado dedicado a las tareas estatales para las que seguiría siendo necesario recurrir a la imposición. Por un lado, las tareas asignativas aparecidas de manera sorpresiva y por tanto no previstas en el plan financiero del ente público, que podrían financiarse a través de una caja o fondo y de posibilidades de endeudamiento para casos de urgencia, con lo cual la financiación provisional a través de impuestos se podría eventualmente transformar más tarde en una financiación de carácter "retributivo", y la deuda se amortizaría con cargo a impuestos ordenados de acuerdo con la capacidad económica.

En cuanto a las tareas redistributivas, ya se vio que no siempre podían resolverse a través de un sistema de seguros, pues algunas de las necesidades y prestaciones de ese tipo se encuentran claramente fuera de las posibilidades de un sistema basado en técnicas actuariales. Para tales prestaciones sería preciso recurrir a un sistema de impuestos y transferencias. Aparte de esto, al autor no se le escapa que el Estado de tasas genera nuevas necesidades redistributivas. Por un lado —apunta—, será preciso que los subsidios sociales se calculen de tal forma que permitan a los preceptores de tales subsidios afrontar el pago de las contraprestaciones exigidas por los servicios y bienes públicos. Sale al paso, de esta forma, de una de las más serias objeciones que podrían oponerse a su tesis, la de que dejaría fuera del disfrute de los bienes colectivos a quienes no tuvieran fuerza económica para afrontar las prestaciones correspondientes, que en no pocos casos serán justamente los sujetos que más necesidad tienen de acceder a ellos¹⁷¹. Por otro lado, advierte Grossekkettler que en el mercado (ausencia

170. P.42

171. Una objeción de este tipo frente al refuerzo del principio retributivo manejan, por ejemplo, BIRK/ROLF ECKHOFF, "Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive", en SACKSOFSKY/WIELAND (Eds.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, p. 65.: "Para muchas tareas estatales vale: quien las necesita, no puede financiarlas, quien puede financiarlas, no las necesita".

de posiciones monopolísticas) los precios de los factores de producción se determinan en atención al valor de la prestación desde la perspectiva del demandante; es decir, que esos precios no tienen en consideración la dureza del trabajo que está asociada a determinadas actividades especialmente desagradables, ni cubren tampoco necesidades especiales que se puedan derivar de circunstancias vitales especialmente desafortunadas. En definitiva, el mercado tiende a realizar la adecuación o la justicia en cuanto al rendimiento o la prestación (*Leistungsgerechtigkeit*), pero no necesariamente a lograr una medida satisfactoria de justicia de costes y de necesidades. Lo que parece querer indicar el autor, aunque no lo llegue a afirmar expresamente, es que esa última tarea le correspondería al Estado a través de un sistema de impuestos-transferencias¹⁷².

Respecto de las tareas de estabilización, por último, admite la necesidad o la conveniencia de que el Estado pueda recurrir al impuesto.

Concluye, pues, reafirmando la conveniencia de comenzar un camino de transformación del Estado, desde un modelo de financiación basado fundamentalmente en impuestos ordenados de acuerdo con el criterio –vago e impreciso– de la capacidad económica, a un modelo apoyado fundamentalmente en contraprestaciones por los bienes y servicios públicos, quedando el impuesto limitado a los supuestos antes mencionados, en que las contraprestaciones se revelan inadecuadas y el impuesto constituye un instrumento válido. El autor no se queda ahí; con ello –dice– no cree afirmar un mero desiderátum, sino que ese proceso se encuentra ya iniciado. La resistencia a los tributos sin contraprestación es tan intensa, como consecuencia de la altura de la cuota impositiva global, que si no se produce ese cambio, habrá importantes tareas estatales que comenzarán a verse progresivamente perjudicadas. En concreto, se pone seriamente en peligro el mantenimiento de la inversión pública en infraestructuras. La globalización y la competencia impositiva entre Estados hará más acuciante este problema. En última instancia, el autor acaba haciendo referencia a la tesis de B. Hansjürgens, quien afirma la posibilidad de fórmulas intermedias entre el Estado de impuestos y el de tasas, de las que también cabría esperar ventajas.

(D) La concepción que se acaba de exponer no deja, desde luego, indiferente al lector. Insiste en la cuestión, crucial en el ámbito de la economía pública, de la necesidad de contar con mecanismos de revelación de las preferencias de los ciudadanos, con vistas a la determinación del volumen, la composición y el coste de la provisión de los bienes y servicios públicos.

172. "Steuerstaat versus Gebührenstaat...", p. 43.

Destaca, igualmente, otra idea estrechamente vinculada a la anterior: la conveniencia de que los ciudadanos perciban correctamente el coste de cada uno de los servicios y bienes públicos de los que disfrutan, con vistas a conseguir una adecuada asignación de recursos. Y no le falta razón en que la mejor manera, como regla general, para conseguir esa correcta percepción y revelación de las preferencias es la exigencia de una contraprestación para cada bien o servicio, que fuerce a los ciudadanos a la ponderación de costes-beneficios y a manifestar sus preferencias de forma similar a como lo haría en un típico intercambio de mercado. La afirmación de la vaguedad del principio de capacidad económica, por otro lado, es una afirmación difícil de rebatir sin un exceso de voluntarismo. Y en cuanto a las facilidades que ofrecen las democracias reales para el mal uso de los recursos públicos, es un dato incuestionable cuya importancia no se puede desconocer. Pero tampoco faltan aspectos necesitados de crítica. No me extenderé sobre ellos en este lugar, pues en los análisis posteriores saldrán sin duda los problemas asociados a este tipo de planteamientos. Me limitaré, por el contrario, a esbozar algunos.

1. El más evidente se pone de manifiesto cuando se piensa en servicios irrenunciables, desde la perspectiva de la dignidad de la persona, como puedan serlo la sanidad o la educación, como mínimo en sus niveles básicos¹⁷³. La sola idea de que su prestación se condicione a la contrapresta-

173. Este concepto de servicios irrenunciables guarda una clara relación con el concepto de "bienes" o "necesidades preferentes" (*merit wants*) de MUSGRAVE, aunque conviene aclarar que no se pueden identificar totalmente. Este último concepto se refiere a necesidades que admiten el principio de exclusión (esto es, que técnicamente es posible excluir de su uso a aquellos sujetos que no paguen por él) y que, por tanto, no son bienes públicos "puros" (en los que no cabe la exclusión); se trata, por tanto, de necesidades similares a las privadas, pero que se convierten en necesidades públicas cuando se las considera tan preferentes (por razones de orden diverso) que se provee a su satisfacción mediante el presupuesto público, además de lo que se provee a través del mercado (MUSGRAVE, *Teoría...*, pp. 12, 13). Para este autor, a diferencia de lo que sucede con el resto de necesidades públicas (las necesidades sociales, para las que no vale el principio de exclusión), cuya provisión debe intentar ajustarse (a través del proceso político de elección) a las preferencias individuales de los ciudadanos, la determinación necesidades preferentes implica una interferencia del sujeto político decisor (la mayoría) en tales preferencias individuales. Para el autor, este tipo de interferencia se justifica, en una sociedad democrática razonablemente definida, por diversos órdenes de razones, y sólo se puede rechazar si se adopta un punto de vista de extremo individualismo, que "no es un punto de vista sentato" (p.12). La principal objeción que se ha hecho de esta categoría,

ción, y que pueda negarse a quien no está en condiciones de asumirla, repugna a la conciencia social, al menos en nuestro contexto valorativo. Por el contrario, existe un consenso básico sobre la necesidad de que el Estado garantice a los ciudadanos un consumo mínimo de tales bienes. El autor no desconoce el problema y aporta su solución: los subsidios deben calcularse de tal forma que puedan cubrir el pago de esas prestaciones.

La fórmula propuesta supone la aceptación de la tesis, común entre los economistas críticos del Estado social, de que allí donde es necesaria una cierta redistribución, es preferible llevarla a cabo mediante transferencias monetarias, porque ofrecen un mayor ámbito individual de decisión sobre el consumo y, de esa forma, favorecen la obtención de una mayor utilidad de los recursos transferidos, frente a las que se producen en especie (prestación gratuita de bienes o servicios), que implican una posición paternalista y menos eficiente¹⁷⁴.

Ahora bien, aparte de otros inconvenientes que podrían plantear las transferencias en dinero¹⁷⁵, no parece que ese cálculo pueda abarcar todas las prestaciones que un sujeto pueda verse en situación de tener que satisfacer. Así, por ejemplo, determinadas operaciones de corazón a buen seguro provocan costes suplementarios (en la terminología del autor), de cuantía en modo alguno despreciable, que en el modelo de Grossekkettler deberían satis-

como expone Josef E. STIGLITZ (*La economía del sector público*, 2ª ed. de la traducción española, Barcelona 1997, p. 85), viene de aquellos autores (economistas y filósofos sociales) que apoyan la idea individualista de que el Estado debe respetar las preferencias de los consumidores, y que lo contrario es un ejercicio de paternalismo.

174. Esta es una de las tesis del Institute of Economic Affairs (IEA) del Reino Unido, que ha constituido uno de los principales canales a través de los que se han expresado los más renombrados miembros de las distintas corrientes que integrarían "nueva economía", defensores de la idea del mercado libre, como Hayek, Fridman, Posner, o en general los representantes de la escuela de la "Public Choice". Cfr. HEALD, *Public Expenditure*, pp. 90-94, y 137 ss.

175. HEALD destaca dos. Por un lado, cabe pensar que las transferencias monetarias suponen un mayor desincentivo para el empleo que las que se producen en especie. Por otro, que el análisis sobre el que se basa la superioridad de ese tipo de transferencias frente a las que se producen en especie sólo tiene en cuenta las utilidades (y las preferencias) de los destinatarios, pero no las de los "donantes", cuya disposición para la aportación de los fondos necesarios puede depender en alguna medida de la forma de la transferencia. Por ejemplo, estos pueden suponer que si las transferencias son en dinero, los destinatarios (o algunos de ellos) invertirán esas cantidades en alcohol antes que en atención médica, y estarán menos dispuestos a aportar los fondos que si éstos se destinan a prestaciones médicas (en especie). Este planteamiento ayuda a localizar dos problemas valorativos cruciales, sobre los que se volverá en el texto (*Public expenditure...*, pp. 140,141).

facerse por medio de tasas, y a las que difícilmente podrán acceder quienes dependen del subsidio salvo que renuncien a otras necesidades consideradas en principio como básicas. Ciertamente, para tales supuestos, podría preverse la exención de la tasa. Por otra parte, puede que los beneficiarios de los subsidios hagan un uso irresponsable de los fondos, de forma que deban renunciar a prestaciones básicas desde la perspectiva de la dignidad personal, como las sanitarias u otras. Pero, sobre todo, aun aceptando que incluso para este tipo de necesidades, como las sanitarias, se pudieran apreciar razones para forzar a los ciudadanos al análisis coste-beneficio (pues también en ese ámbito se puede experimentar un uso excesivo¹⁷⁶), se advierte que la propuesta deja fuera cuestiones cruciales o, más bien, las pretende resolver con argumentos puramente económicos, cuando tienen una vertiente eminentemente ideológica o valorativa que no es legítimo desconocer.

La primera de esas cuestiones —enlazando con las dos observaciones anteriores— se puede formular así: ¿no es mucho mayor la responsabilidad del Estado, concebido como social, de garantizar un acceso igual a determinados bienes que constituyen condición indispensable para una vida digna, que la de igualar los ingresos monetarios de los ciudadanos para que a partir de ahí éstos maximicen sus utilidades? Esta implica, a su vez, otra previa: la de si se mantiene a toda costa la tesis de que el individuo es el mejor juez de su propio bienestar, o se admite que, al menos respecto de determinados bienes, cabe otorgar ese papel de "mejor juez" al Estado¹⁷⁷. Pues bien, si se admite (a costa de la acusación de paternalismo) que la responsabilidad más grave del Estado (social) en este ámbito es la de garantizar las condiciones mínimas para una vida digna a todos los ciudadanos, y se tiene en cuenta, por ejemplo, que existen supuestos de enfermedades graves o crónicas con tratamientos muy gravosos¹⁷⁸ o, con carácter más general, que existen necesidades básicas que pueden llegar a verse desatendidas, por falta de previ-

176. Lo destaca ALBI, al analizar las diversas posibilidades para solucionar el problema de la financiación de la sanidad, entre las que se encontraría la de exigir el pago de parte de la prestación (médica o farmacéutica), lo que tendría entre otras cosas la ventaja de moderar el consumo excesivo. Sin embargo, el problema fundamental no se encontraría tanto en los usuarios como en el personal sanitario, acostumbrado a unas prácticas poco económicas. El autor no deja de destacar, de otra parte, los problemas de equidad que se pueden producir respecto de personas de renta baja. Emilio ALBI, *Público y privado. Un acuerdo necesario*, Ariel, Barcelona 2000, pp. 242, 243.

177. En esta línea, tomando apoyo en Tawney, apunta HEALD, *Public expenditure*, pp. 140, 141.

178. Este dato lo usa ALBI, junto con el redistributivo, para justificar la sanidad pública, frente a un sistema de seguros privados, en *Público y privado...*, p. 139.

sión o responsabilidad de los interesados o por otro tipo de razones, si se exige una contraprestación por acceder a ellas, no parece que la solución propuesta por el autor sea la más idónea.

Y en segundo lugar; el problema, en última instancia, es decidir si se socializa o se individualiza el coste de determinadas necesidades que se sienten o perciben como colectivas o de interés general. Grossekkettler ofrece razones económicas de peso a favor de la individualización de esos costes, pero frente a ellas se elevan otras, como la idea de solidaridad que está en la base de nuestros sistemas, que reclaman que determinados costes, como los sanitarios, de los que depende uno de los bienes más preciados, y que no están vinculados (o al menos no siempre y en su totalidad) a decisiones más o menos libres de los individuos, sino fundamentalmente a necesidades que le vienen impuestas por las más diversas circunstancias que no siempre está en su mano controlar, no se asuman —al menos en línea de principio— individual sino colectivamente.

Por poner otro ejemplo, reciente y cercano, me referiré al acuerdo de 19 de octubre de 2000, del Consejo de Gobierno de la CA de Madrid (BOCM 273, de 16 de noviembre de 200), por el que se fijaron los precios públicos por los servicios de atención o estancia en Centros de atención a personas con discapacidad (propios, concertados o contratados) de la CA de Madrid. Esa normativa incrementa significativamente las prestaciones establecidas en la normativa que hasta entonces regía esta cuestión (Resolución de 26 de agosto de 1987, de la Dirección General del Imsero). La cuantía se calcula en función de la renta *per capita* de la *unidad de convivencia*, con el tope máximo, en la variedad más costosa, de 299.730 pesetas al mes. Esta regulación daría lugar a observaciones de muy diverso orden, pero por el momento me basta con una reflexión: ¿Es razonable o, mejor, es acorde con los principios que están en la base de nuestro Estado social descargar sobre las familias de personas con necesidades educativas y asistenciales especiales el coste de esas necesidades?¹⁷⁹.

179. En esta línea se orienta el principal argumento esgrimido por la Federación de organizaciones a favor de las personas con retraso mental FEAPS MADRID, en una nota de 27 de noviembre de 2000. Es de destacar que finalmente, estando este libro ya en pruebas de imprenta, el propio Consejo de Gobierno de la CA de Madrid ha reconsiderado su postura y, por Acuerdo de 7 de marzo de 2002 (BOCAM 15 marzo), ha derogado el acuerdo anterior y con ella los precios públicos entonces fijados, dejando además sin efecto todas las actuaciones administrativas llevadas a cabo en su ejecución. Todo ello se motiva sobre la base de la experiencia habida en la gestión del Plan de Acción en la materia, que habría puesto de manifiesto la necesidad de que tales servicios

2. En otro orden de cosas, surge la duda de si un sistema como el que propone Grossekkettler no llevaría consigo necesariamente una pérdida de poder de redistribución. Me parece algo difícilmente evitable si una parte importante de lo que hasta ahora se financiaba con cargo a un sistema impositivo progresivo (aunque lo sea muy escasamente) se pasa a financiar a través de tributos causales. Porque es obvio que, en principio, ello implicaría una disminución de la (ya escasa) progresividad del sistema tributario, si no directamente el establecimiento de un sistema tributario regresivo. A no ser, claro está, que esto se compensara manteniendo una alta progresividad en el impuesto personal sobre la renta o por algún otro concepto impositivo progresivo. Esa pérdida de progresividad se podría también compensar a través de instrumentos alternativos por la vía del gasto, pero esto último requeriría a su vez de ingresos que habrían de provenir —creo— de instrumentos claramente progresivos si no se quiere una redistribución restringida a las capas más desfavorecidas, pero muy poco operativa entre los sectores dotados de niveles aceptables de renta¹⁸⁰.

2. UNA RÉPLICA A LAS TESIS DEL "ESTADO DE TASAS" DESDE UNA PERSPECTIVA JURÍDICA: LA POSICIÓN DE BIRK Y ECKHOF.

Entre los juristas, la tendencia a reforzar la financiación, por así decir, "retributiva" frente a la contributiva según la capacidad económica por medio del impuesto, se observa con no pocas reservas. En nuestro país da buena

"no conlleve[n] aportación económica de los usuarios. Ello incidirá en la mejora de la calidad de vida de las personas con discapacidad de la Comunidad de Madrid".

180. En la actualidad ya sucedería esto en alguna medida, pero el paso a un sistema de este tipo acentuaría enormemente esa tendencia salvo que se adoptasen medidas de corrección como las que se sugieren en el texto. Así, por ejemplo, ALBI, comentando el caso español (con un sistema impositivo sólo moderadamente progresivo; bastante para las rentas más altas, casi proporcional en las medias, y poco o nada progresivo, e incluso regresivo para las bajas: *Público y privado*, pp. 191), advierte que los efectos redistributivos se logran fundamentalmente a través del gasto social, particularmente en el ámbito de la sanidad, de las pensiones y demás prestaciones sociales, lo que beneficia a los sectores económicamente más débiles, que son las que en mayor medida reciben tales prestaciones. En menor medida, también se producen efectos redistributivos a través del gasto en educación o vivienda, que beneficiarían sobre todo a los niveles medios de renta, originándose una redistribución desde las rentas más altas, merced a la progresividad del sistema. Aunque esta última redistribución, sin embargo, podría llegar a provenir en parte de niveles bajos de rentas, si el sistema impositivo fuera regresivo o si, por sus circunstancias, no disfrutaran de ese tipo de prestaciones (*Público y privado*, pp. 135).

prueba de ello nuestra propia Constitución, que extiende a todos los tributos la vigencia del principio de capacidad económica, y también la reciente discusión en torno al concepto material de tributo, que pretende extender ese principio a todas las prestaciones de carácter coactivo. En Alemania, esas reservas se ejemplifican magníficamente en un trabajo de Dieter Birk y Rolf Eckhof, que constituye la contribución de estos autores al libro colectivo, ya citado (Sacksofsky/Wieland, *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*), contribución que lleva como título: "Financiación pública mediante tasas e impuestos. Ventajas y desventajas desde una perspectiva jurídica"¹⁸¹.

Su tesis se expone en varias fases¹⁸². El punto de partida (A) es la afirmación de la opción constitucional por la financiación basada fundamentalmente en el impuesto, la teoría del Estado de impuestos (Steuerstaat). A continuación (B) se analizan las características fundamentales de los impuestos, con las ventajas e inconvenientes asociadas a aquéllos. Tras ello (C) se realiza esta misma operación en relación con los tributos causales, tasas y contribuciones especiales, para terminar con un apartado conclusivo (D). Veamos ahora cada uno de esos pasos.

(A) El punto de partida, como ya se ha dicho, es la afirmación de la opción que habría adoptado la GG alemana a favor de una financiación basada fundamentalmente en el impuesto. Las necesidades colectivas de todo Estado —afirman los autores— deben financiarse esencialmente a través de tributos, a lo que añaden que todo tributo requiere de un fundamento que justifique el gravamen, así como de un criterio de reparto de la carga. Si el único fundamento es el deber general e igual de financiar al Estado, entonces nos encontramos ante un impuesto. Si consiste en la obtención de determinados beneficios del Estado o en la provocación de un coste, nos encontramos ante una tasa. Esa diferencia ya indica —para estos autores— la necesidad de que el centro de gravedad de la financiación pública se busque en el ámbito impositivo¹⁸³.

Esa presuposición se confirmaría en la propia Constitución alemana, que en varios de sus preceptos, sobre todo los relativos al reparto del poder financiero, dejaría claro que el constituyente partió de la idea de una financiación pública esencialmente impositiva: "Los impuestos —llegan a

181. "Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive".

182. Esta sistemática no se ve reflejada exactamente en los distintos epígrafes del trabajo; sin embargo, la división propuesta arriba es la que mejor describe el proceso argumentativo y expositivo del trabajo.

183. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", pp. 54,55.

decir— son, como fuente financiera primaria del Estado, elemento constitutivo de su existencia, de su fuerza ordenadora y su poder protector”¹⁸⁴. No dan en este punto muchos más argumentos, lo que da idea de lo consolidado de esta teoría en la doctrina alemana.

Se justifica, por ello, un muy breve recordatorio de la tesis del Estado impositivo respecto a la financiación por medio de tasas y de sus argumentos fundamentales. La posición de Birk/Eckhof, en efecto, viene coincidir con la versión más común de la teoría del Estado impositivo, de la que se derivaría que la financiación a través de tasas u otros tributos causales constituye una excepción a la regla general, necesitada de una justificación especial. Llegando incluso algunos autores a proponer una limitación cuantitativa para los ingresos distintos del impuesto. Se llega a decir que el agotamiento de todas las posibilidades de establecimiento de tasas y contribuciones especiales sería contrario a aquel principio y, en consecuencia, inconstitucional¹⁸⁵. O que, en conjunto, “la financiación de las necesidades del Estado debe basarse en su mayor parte en ingresos impositivos”¹⁸⁶. Aunque esto último se ha objetado por otros autores, que no entienden posible extraer tal exigencia de la Constitución¹⁸⁷.

El argumento fundamental (aparte de los preceptos del reparto del poder impositivo —art.105 GG— y el peligro de socavamiento del equilibrio federal a través de una intensa tributación causal), tanto para la exigencia de una justificación para los tributos no impositivos, como para la limitación cuantitativa de su importancia global, se basa en el principio de “igualdad de cargas” (*Lastengleichheit*), dado que tales tributos, frente a los impositivos, afectarían sólo a un círculo reducido de personas¹⁸⁸.

Volviendo ya a la tesis de Birk/Eckhof, el impuesto se configura como una carga general, que permite al Estado financiarse dejando a los particulares en lo esencial la actividad económica, a cambio de la participación en el éxito

184. BIRK/ECKHOF, “Staatsfinanzierung...”, p. 55.

185. En ese sentido, GRAMM, “Vom Steuerstaat zum Gebührenfinanzierten Dienstleistungsstaat?”, pp. 274, 275.

186. SIEKMANN, “vor Art.104 a”, en SACHS (coord.), *Grundgesetz Kommentar*, marg. 47; análogamente, GRAMM, “Vom Steuerstaat...”, pp. 274, 275. También parece ser ésta la posición de VOGEL, cuando afirma que la cobertura de las cargas públicas debe financiarse “sobre todo” a través de impuestos (“Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, marg.43). En sentido similar BIRK (*Steuerrecht I*, §, 8).

187. Es el caso de HEUN (“Steuerstaat...”, p. 21), HENDLER (“Staatsfinanzierung...”, pp. 81-83) o SACKSOFSKY (“Staatsfinanzierung durch Gebühren?”, pp. 199-203).

188. K.-H. FRIAUF, “*apud*, HEUN, “Die Entwicklung...”, p. 20, nota B6, quien también se muestra a favor de esta tesis. También, ISENSEE, “Steuerstaat...”, p. 430; VOGEL,

económico de esa actividad, articulada de manera coactiva. Por esta razón se afirma que el impuesto, pese a su carácter coactivo, está estrechamente vinculado al contenido material de los derechos fundamentales económicos de propiedad y libertad de profesión y empresa: economía de mercado, derechos fundamentales económicos e impuesto estarían inseparablemente unidos¹⁸⁹. Esa carga general que es el impuesto constituye la contribución de los ciudadanos a la comunidad, y debe guiarse fundamentalmente por la capacidad económica individual manifestada por los particulares como consecuencia del éxito de su actividad económica¹⁹⁰. Si el fundamento del gravamen — señalan estos autores— es el deber general de financiar las necesidades colectivas, la medida de esa contribución debe ser la capacidad de los particulares de repartir a tal efecto con el Estado su renta y su patrimonio¹⁹¹.

(B) Con ese punto de partida, Birk y Eckhof pasan revista a algunas de las características de la financiación a través de impuestos, y de los inconvenientes que en algún caso pueden asociarse a aquélla.

Un lugar destacado ocupa la reflexión sobre la condición del impuesto como tributo no vinculado a contraprestación alguna. Esta característica, que es su elemento constitutivo o diferenciador, y a la que se vinculan algunas de sus más importantes ventajas, constituye a su vez el motivo de su debilidad fundamental: al recaudarse los impuestos sin contraprestación, los ciudadanos no pueden percibir ninguna ventaja individual asociada a ese sacrificio económico. La recaudación de impuestos se destina en su conjunto a la financiación de la generalidad de las tareas estatales, razón por la cual los ciudadanos no perciben la necesidad de su prestación; por el contrario, como todos los contribuyentes financian el presupuesto, el ciudadano llamado al pago del impuesto sabe que el cumplimiento de las tareas estatales sigue siendo posible aun sin su contribución. Esto le lleva a percibir la obligación de pago como algo que únicamente produce efectos negativos

"Der Finanz- und Steuerstaat", marg. 69 ss. BIRK, *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, § 4, marg. 8.

189. Se trata de un argumento ya conocido, y que ocupa un lugar relevante en la tesis del "Estado fiscal", según ya se ha visto.

190. Los autores asumen aquí un concepto de capacidad económica, vinculada al éxito en la actividad desarrollada en el mercado, en la línea del propuesto por KIRCHHOF y criticado, entre otros, por Klaus TIPKE (en *Die Steuerrechtsordnung*, Ed. Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, vol. II, pp. 528-532). En efecto, hablan de la *individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*, y por si quedara alguna duda, apostillan que debe vincularse "al éxito económico individual en el mercado".

191. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung..."; p. 55.

sobre su situación económica y, consecuentemente, incentiva las conductas dirigidas a eludir su cumplimiento. El impuesto muestra así su carencia constitutiva: ante el impuesto, el interés general y el particular se encuentran enfrentados. Al ciudadano llamado a pagar el impuesto no se le hace consciente de las ventajas que le proporciona su contribución. Y lo que el Estado consigue gracias al pago de los impuestos, no se pone en conexión con el pago individual del impuesto. Como consecuencia de ello —concluyen los autores— se debe aceptar que el impuesto separa al individuo del Estado¹⁹².

Más adelante se destaca la exigencia de que el impuesto se articule de tal forma que haga efectiva la justicia contributiva que, a juicio de los autores, no sería sólo motivo o razón de su misma justificación (Rechtfertigungsgrund), sino también una condición funcional de aquél (Funktionsbedingung). La explicación de esto último es de sobra conocida: pese al carácter coactivo del impuesto, su efectividad se encuentra condicionada por una serie de límites no sólo jurídicos, o económicos, sino también fácticos. Estos últimos tienen que ver con el hecho de que, en principio, sólo los contribuyentes conocen su propia capacidad económica, que deben manifestar a la Administración. Pero por más medios personales que ponga la Administración, no es posible que controle todas las rentas de esos sujetos. De todo ello se deriva la idea de que, para poder hacer efectiva su pretensión a participar en el éxito de la actividad económica, la Administración necesita contar con la cooperación leal de los ciudadanos. Y para ello resulta esencial que estos acepten el impuesto, lo que sólo es posible en la medida en que el sistema impositivo cumpla con las exigencias mínimas de justicia¹⁹³.

Y a continuación, se aborda un aspecto clave para la discusión: el impuesto, como medio de financiación general, independiente de prestaciones estatales concretas, permite al Estado la necesaria movilidad e independencia en la financiación de las tareas públicas. El legislador presupuestario tiene a su disposición en el marco de la constitución la libertad para decidir libremen-

192. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung..."; pp. 55, 56. La reflexión se ilustra con una conocida cita de Rousseau: "*Ton pronto como el servicio público deja de ser el principal asunto de los ciudadanos y prefieren servir con su bolsillo a hacerlo con su persona, el Estado se halla próximo a su ruina (...). En un país verdaderamente libre, los ciudadanos todo lo hacen con sus brazos y nada con su dinero*". J.J. ROUSSEAU, *El Contrato social* (trad. española de Fernando de los Ríos Urruti), Libro 3º, Capítulo XV. Conviene anotar, no obstante, como el propio Rousseau reconoce defender esta idea en minoría: "*Yo me hallo muy distante de las ideas comunes, pues creo las prestaciones personales menos contrarias a la libertad que los impuestos*".

193. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung..."; p. 56. Un razonamiento similar, entre nosotros, en RODRIGUEZ BEREJO, "Los principios de la imposición..."; p. 594.

te sobre las prioridades de su actuación, y el impuesto pone a su disposición los medios económicos necesarios. El impuesto garantiza, así, la realización del interés general, dado que su uso no depende de la relación entre oferta y demanda, ni de argumentos relativos a la cobertura o causación de costes. Consecuentemente, el contribuyente paga sus impuestos, pero no tiene influencia alguna sobre la utilización de esos recursos. Esa independencia respecto de los pagadores permite asegurar la racionalidad de las decisiones financieras y facilitar la ejecución de medidas (requeridas de financiación) necesarias pero impopulares. Los autores reconocen que también las tasas afluyen al presupuesto general, pero los principios que guían estos tributos causan interdependencias entre la financiación y las tareas financiadas. En consecuencia, la separación del lado de los ingresos y de los gastos en el presupuesto, y la consecuente independencia del legislador presupuestario respecto de la voluntad de los financiadores constituye una *ventaja decisiva del impuesto*¹⁹⁴. Justo lo contrario a lo que sostenía Grosseckettler.

Por último, antes de pasar al análisis de los tributos causales, vuelven a la cuestión de la justicia en el reparto del impuesto, que se viene manifestando como un serio problema. En efecto, el impuesto, al que se debe otorgar preferencia frente a la financiación por medio de tasas, tiene sin embargo como presupuesto funcional su aceptación por los ciudadanos. La pérdida de aceptación aumenta la presión para evitar, por medios legales o ilegales, el pago del impuesto. Y esa aceptación depende en gran medida del grado de justicia del sistema impositivo o, más correctamente, de la percepción que los ciudadanos tengan sobre esa cuestión. El problema —señalan Birk y Eckhof— es que en los últimos años la conciencia de los ciudadanos de estar soportando una carga impositiva ajustada a las exigencias de justicia han retrocedido sensiblemente, lo que ha dado lugar a un incremento de las conductas elusorias, ante las que la Administración ha reaccionado con medidas desesperadas. Las causas de la disminución de la justicia impositiva y de su percepción por la ciudadanía se deben imputar fundamentalmente al legislador, con dos manifestaciones especialmente relevantes: el uso indiscriminado de los impuestos como instrumentos ordenadores y el caos creciente de la materia jurídica, con la consecutiva pérdida, en las respectivas materias, de los principios portadores de sentido sistemático interno¹⁹⁵.

Pero advertido el problema de la decreciente aceptación del impuesto, y el correspondiente incremento de la dificultad de su exacción, plantean estos autores la pregunta decisiva: ¿Puede ser el paso a un "Estado de tasas" la solu-

194. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung..."; p. 57.

195. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung..."; pp. 57, 58.

ción para este problema?¹⁹⁶. Para resolverla se hace preciso analizar los instrumentos fundamentales de ese modelo: tasas y contribuciones especiales.

(C) Los tributos causales (*Entgeltabgaben*¹⁹⁷), tasas y contribuciones especiales, se distinguen frente al impuesto en que están vinculados o condicionados por concretos gastos públicos, presuponen una previa decisión de gasto público. Constituyen una compensación de esos gastos y por esto mismo solo pueden establecerse limitadamente. Y precisamente por ese carácter compensatorio, no pueden considerarse como una pérdida patrimonial de los obligados a su pago¹⁹⁸.

Punto de partida de su análisis, coherentemente con la afirmación de la tesis del Estado impositivo, es que las tasas y contribuciones especiales constituyen, por decisión constitucional, una excepción necesitada de justificación. Esa justificación, en el caso de las tasas, viene determinada justamente por la imputabilidad individual (de al menos parte) del gasto estatal. El impuesto es una carga general para la cobertura de la generalidad de las cargas públicas; por el contrario, la tasa detrae la ventaja obtenida por el usuario de un servicio o bien público, o traslada a este último el gasto que puede serle imputado. Ahora bien, de esa vinculación de la tasa a fines concretos, todavía no se sigue necesariamente que su cuantía deba fijarse en atención al valor de la prestación pública¹⁹⁹. Porque también para las tasas es posible recurrir a un escalonamiento de la cuantía en función de la capacidad económica de los destinatarios de los servicios²⁰⁰. La justificación para un tal escalonamiento lo encuentra el *BVerfG* en el principio de Estado social y en los deberes constitucionales asociados a este principio, de garantizar el acceso a determinadas prestaciones (como por ejemplo, los *Kindergärten*) a aquellos ciudadanos que las necesiten²⁰¹.

De todos modos, esa posibilidad de establecer diferencias en la cuantía de las tasas en atención a la capacidad económica está sujeta a límites. Estos

196. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung..."; pp. 58..

197. Prefiero, en la traducción del término alemán *Entgeltabgaben*, referirme a tributos causales, terminología que es común en nuestra doctrina (y para la que también hay término alemán: *Kausalabgaben*), frente a una versión que respondería más exactamente al término alemán, como tributos retributivos, aunque en algún momento se pueda utilizar también este último término.

198. Siguen en este punto a KIRCHHOF, "Staatliche Einnahmen", en ISENSEE/KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts*, tomo IV, § 88, margs. 181-183. Esas reflexiones las hacen respecto de las tasas, pero valen igual para las contribuciones especiales.

199. *BVerfGE* 50, 217 (226). Cfr. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 59.

200. Así lo ha señalado el *BVerfG*, en su sentencia 97, 332. Cfr. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 59.

201. *BVerfGE*, 97, 332 (346 ss.). Cfr. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 59.

se derivan de que a través de las tasas no es posible operar la redistribución de cargas públicas que deban ser soportadas por la generalidad. Si, por ejemplo, se pretende costear íntegramente el coste de los *Kindergärten* a través de tasas escalonadas, se estaría atribuyendo a algunos de los padres (en parte) prestaciones que no habrían recibido ellos, sino otras personas. Tal cosa no es posible: la imputación de costes generales (por ejemplo, los originados por los niños ajenos cuyos padres queden exentos, o paguen por debajo del coste) no puede realizarse a través de la tasa. No resulta admisible cargar al reducido círculo de usuarios con el coste de las prestaciones sociales realizadas a favor de terceros. Esa carga corresponde a la generalidad y debe financiarse con cargo a impuestos. De ahí que el *BVerfG* sólo haya admitido el escalonamiento de la cuantía de las tasas en la medida en que la tasa más alta no cubra los costes reales de la instalación, y se encuentre en una relación adecuada con la prestación administrativa recibida²⁰².

En otro orden de cosas, la ventaja fundamental de las tasas —señalan— es justamente el que, al vincularse su pago a una concreta prestación pública, no adolecen del carácter distanciadador que era propio del impuesto. El ciudadano percibe con claridad la relación entre la prestación pública y su contraprestación, así como la necesidad de esa contraprestación para poder disfrutar de aquélla. La idea del principio de equivalencia, que llevaría a los ciudadanos a ponderar costes y beneficios de las prestaciones públicas, permitiría incrementar la calidad de las prestaciones públicas y contrarrestar las tendencias al derroche en los comportamientos de gasto público²⁰³. Ahora bien —se preguntan los autores—, ¿no es esto sólo una visión idealizada? Es preciso ver cómo opera el principio de equivalencia en la realidad y qué ventajas y desventajas presenta frente a la imposición según la capacidad económica.

El principio de equivalencia —los autores siguen en esto a Heinz Haller— pretende copiar en el ámbito público el proceso de formación de los precios en el mercado; busca no sólo fijar los tributos por prestaciones concretas en atención a su coste, sino más allá de eso, orientar la extensión y composición de los servicios públicos en función de las preferencias de los ciudadanos²⁰⁴. Justamente por la comprensión conjunta del ingreso y el gasto se ha visto la superioridad del principio de equivalencia como criterio de reparto de la carga tributaria²⁰⁵. Ese principio se introduce en el

202. *BVerfGE*, 97, 332 (346). Cfr. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 59.

203. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung..."; p. 60.

204. La cita de Haller es a su libro *Die Steuern*, 3ª edición 1981, p. 13. Cfr. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 60.

205. Así, por ejemplo, D. BRUMMERHOFF, *Finanzwissenschaft*, 7ª edición, 1996, p. 247, *apud* BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 60.

derecho positivo como criterio de reparto para la justificación de algunos impuestos (como el Gewerbesteuer —nuestro IAE—, el Impuesto sobre hidrocarburos o el de vehículos), así como de exacciones parafiscales, tasas y contribuciones especiales en sentido estricto y las tasas por aprovechamiento de recursos (Ressourcennutzungsgebühren).

Respecto de los impuestos citados (impuestos finalistas —Zwecksteuern), sin embargo, advierten los autores que la referencia a esa pretendida equivalencia es extremadamente indirecta e insegura. Los argumentos basados en la equivalencia, que sirven al legislador para justificar esos impuestos, no pasan de ser pura retórica en la medida en que carezcan de influencia sobre la cuantía del gravamen, sobre su reparto entre los obligados o sobre el uso del rendimiento producido por tales impuestos. Y eso es justamente lo que sucede en el ordenamiento alemán²⁰⁶.

Respecto de las exacciones parafiscales, se afirma que su justificación se asocia, más que al principio de equivalencia propiamente, a la idea de equivalencia de grupo, en relación al grupo de beneficiados especialmente por un gasto público que es justamente el que se financia por la exacción. A esta conclusión se llega desde la jurisprudencia del *BVerfG* sobre este tipo de exacciones, para cuya admisibilidad —si se parte de las razones de fondo del tribunal— se requiere la homogeneidad del grupo de contribuyentes y su especial responsabilidad por el gasto que vienen a cubrir, que como mínimo debe redundar preferentemente en beneficio del grupo²⁰⁷.

En cuanto a las tasas y contribuciones especiales —señalan estos autores—, a diferencia de las anteriores, no se destinan a la financiación de tareas concretas, sino que se llevan al presupuesto como medios generales de financiación²⁰⁸. El *BVerfG*, eso sí, ha derivado del principio de igualdad que la cuantía de las tasas no puede establecerse de manera *totalmente independiente* respecto del coste de las tareas estatales a las que se vincula el gravamen. Pero ha admitido que esa cuantía se pueda modular para conseguir objetivos de ordenación²⁰⁹, o que se articule un escalonamiento

206. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", pp. 60, 61.

207. Esta jurisprudencia comenzaría en la Sentencia sobre el Kohlepfenning (*BVerfGE* 91, pp. 186 (201 ss). Cfr. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 61.

208. Esto mismo sucede en nuestro ordenamiento, por regla general, respecto de las tasas; no así respecto de las contribuciones especiales. Para el ámbito local, v.gr. art.29.3 LRHL.

209. *BVerfGE* 50, 217 (226); *BVerfGE* 85, 337 (346); *BVerfGE* 93, 319 (344 s.). Esta última presupone sin más la aptitud de la tasa como instrumento ordenador. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 62, nota 25, con bibliografía sobre el tema.

del gravamen por debajo del coste imputable los sujetos²¹⁰. En resumen, en la jurisprudencia del alto tribunal alemán, señalan Birk/Eckhof, la cuantía de la tasa debe aparecer como justa, en el sentido de que debe guiarse *por algún criterio razonable desde el punto de vista de la finalidad de la cobertura total o parcial del coste de determinadas bienes o servicios públicos*. Aparte de esto, el principio de igualdad exige un reparto justo entre los deudores de la tasa. De todo lo anterior deducen los autores que la relación entre la cuantía de las tasas y los costes o ventajas atribuibles a los sujetos sólo se expresaría en el derecho vigente de manera débil.

Ponen algún ejemplo de la debilidad de ese vínculo, con los intentos de algunas ciudades del *Land* de Renania Westfalia de financiar, mediante las tasas por desagües (*Entwässerungsgebühren*) no sólo los costes de las instalaciones de desagüe utilizadas en los periodos por los que se devenga la tasa (más los intereses de los costes ya originados en el pasado), sino también la amortización sobre la base del valor de reposición, es decir, sobre el coste previsible (y sustancialmente mayor) de una nueva instalación equivalente a la que se encuentre en ese momento en funcionamiento. Consecuentemente, los productores actuales de aguas residuales no sólo retribuyen los costes asociados al uso que hagan de tales instalaciones, sino que en parte también se les exige una contribución general para la financiación del presupuesto público. Y como no es posible una reserva del producto de esas tasas con vistas a financiar esas futuras instalaciones que habrán de reponer a las nuevas, resulta que tales tasas ni siquiera se destinan a la financiación de futuras cargas financieras relacionadas en alguna medida con el supuesto de hecho de la exacción.

El ejemplo serviría para mostrar que las tasas, en el ordenamiento (alemán) actual, pierden totalmente lo que para sus defensores constituye su mejor ventaja, toda vez que los deudores de la tasa se encuentran sujetos a una coacción de uso o adhesión. En efecto, estos sujetos, ni pueden dirigirse hacia otro oferente, ni tampoco evitar totalmente el supuesto de hecho de la tasa²¹¹. Se les imponen costes futuros de cuyo nacimiento no se les puede considerar responsables. Por ello, los deudores de esa tasa —concluyen Birk/Eckhof— no la verán como más justificada o menos gravosa que un impuesto exigido sin contraprestación.

El desarrollo de las tasas y contribuciones especiales de los entes locales de los últimos años muestra, además, que la cuantía de esos tributos en

210. *BVerfGE* 97, 332 (344 ss.); vid. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 62, nota 26.

211. Nótese la relación de estas afirmaciones y el problema surgido en torno al concepto de precio público y el de prestación patrimonial de carácter público en nuestra jurisprudencia constitucional.

ocasiones no resulta más fácil de controlar que la de las cargas impositivas. Tales tributos no sirven mejor que los impuestos para el control del gasto presupuestario: tanto en lo que toca al reparto de las cargas impositivas como desde el punto de vista de la determinación del destino del producto del tributo, son considerablemente independientes respecto del coste y de la propia determinación de las tareas estatales. En determinados casos, estas tasas y contribuciones especiales están tan separadas en su construcción jurídica respecto de los concretos aprovechamientos y de los costes asociados a las prestaciones, que el principio de equivalencia queda reducido a justificación teórica, pero no sirve como principio rector del gravamen.

Esto sucede particularmente —según Birk/Eckhof— si se acepta el doble concepto de tasa propuesto por Klaus Vogel, según el cual la recaudación de tributos causales serviría *bien* a la compensación de una ventaja individual experimentada por el ciudadano, *bien* a la compensación de costes de los que el ciudadano es responsable²¹². Y en la misma línea, el concepto reconocido aisladamente por el *BVerfG*²¹³, de los "Vorteilsabschöpfungsabgaben" o "Ressourcennutzungsgebühren", tributos que se exigen por el disfrute de una ventaja vinculada, no ya a una prestación administrativa, sino al aprovechamiento de recursos naturales. En la medida en que en tales casos no se están compensando costes sino sólo un beneficio —señalan estos autores—, el principio económico de equivalencia quedaría reducido a un simple motivo de justificación de un ingreso estatal suplementario²¹⁴.

Partiendo de estas reflexiones, los autores pasan a las posibles deficiencias que llevaría consigo un sistema de financiación pública basado esencialmente en tributos causales.

En primer lugar, el principio de equivalencia resulta, al menos en la actual configuración jurídica de los tributos causales, tan indefinido o vago como el criterio de la capacidad económica, lo que abre el peligro a que bajo supuestos tributos causales se establezcan impuestos enmascarados,

212. Lo sostiene en "Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes", en ISENSEE/KIRCHHOF (eds.), *Handbuch des Staatsrechts*, tomo IV, § 87, marg. 46.

213. *BVerfGE* 93, 319.

214. Así lo afirman BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 63. Por su parte, en su Manual, BIRK rechaza ese doble concepto de tasa; a su modo de ver, la tasa solo procede allí donde se produce una ventaja o beneficio para determinados individuos a la que viene asociada un coste administrativo. Es preciso que exista un coste y un beneficio individual. Si falta uno de esos elementos, por ejemplo, si sólo hay compensación de coste pero no hay ventaja individual, o si sólo hay ventaja pero no hay coste, no nos encontramos ante una tasa, sino ante un impuesto. BIRK, *Steuerrecht I*, § 4, marg. 12.

al tiempo que injustamente repartidos, para la cobertura de las cargas financieras generales. Y por ello, el derecho de tasas actualmente en vigor resulta poco adecuado para asegurar las pretendidas ventajas vinculadas al principio de equivalencia: no permite controlar, además del lado de los ingresos, también el lado de los gastos estatales²¹⁵.

Un segundo problema sería la falta de limitación de los tributos causales, como consecuencia de su falta de regulación constitucional. El principio de cobertura de costes no se encuentra en la Constitución, sino en ley ordinaria, y sólo indica que la recaudación total de la tasa no debe superar el importe total de los costes originados por la actividad o prestación a la Administración. El principio de equivalencia no está expresamente en la Constitución, si bien se derivaría del principio de proporcionalidad, por lo que sólo prohíbe que entre prestación y contraprestación se dé una desproporción manifiesta; sólo violentan ese principio, por tanto, las medidas tributarias que desconozcan de manera grosera o evidente esa relación. De ahí que, para estos autores, los tributos causales resulten en la actualidad incluso más impermeables al control jurídico que los impuestos.

Pero con todo el mayor de los problemas es otro, vinculado a los límites propios del principio de equivalencia²¹⁶. Porque si realmente el mercado es el mecanismo ordenador, superior frente al proceso democrático, para la satisfacción de una concreta necesidad, lo que no se entiende es por qué no se deja la prestación correspondiente totalmente al mercado. En efecto, oferta y demanda son un instrumento más flexible y efectivo de control que el que pueda representar el derecho de tasas. Y, desde un punto de vista jurídico, se debe añadir que los derechos fundamentales económicos y en concreto el libre ejercicio de profesión solamente toleran una satisfacción estatal de necesidades privadas o públicas cuando éstas pueden ser de esta manera mejor satisfechas que por el sector privado²¹⁷.

Ahora bien, allí donde el interés general o la cláusula de Estado social excluyan que una determinada necesidad quede en manos del sector privado, se plantea la pregunta de si esos mismos intereses generales no se verán lesionados si esa concreta necesidad sólo puede verse satisfecha cuando quien la experimenta tiene capacidad de pago suficiente para ello. De ahí se deriva una exigencia dirigida para cualesquiera fórmulas de

215. BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 64.

216. De esos límites se ocupan los autores en la obra citada, pp. 64-66.

217. "Staatsfinanzierung...", pp. 64,65. Aquí vemos una concreta manifestación de un problema tratado más atrás, el de la justificación de la actividad administrativa, y dentro de esta la actividad económica.

financiación basadas en tributos causales: deben solucionar el problema de cómo realizar las tareas públicas allí donde existe demanda de los ciudadanos pero no existe capacidad de pago. Porque para muchas de esas tareas se cumple que quien necesita la prestación, no la puede financiar, y quien la puede financiar no la necesita²¹⁸.

Para tales supuestos, el principio de equivalencia sólo es una regla adecuada si lo que se quiere es reducir el Estado al mínimo indispensable. La fijación de ese mínimo, además, no se realizaría de acuerdo con procedimientos democráticos, sino propios del mercado. Lo que significa que ya no sería el Parlamento, sino los financiadores concretos del Estado los que determinarían la extensión y modo de cumplimiento de las tareas estatales. Y esto lleva a los autores nuevamente al principio de Estado impositivo, una de cuyas más importantes funciones era justamente la de garantizar al Estado su capacidad prestacional (a través de los ingresos impositivos) con independencia de la voluntad de los concretos contribuyentes, y de esta manera asegurar la imparcialidad del Estado ante cada uno de los ciudadanos con independencia de sus concretas contribuciones. Esto es una exigencia del Estado democrático, en cuyo seno los ciudadanos deciden a través de su derecho igual al voto, no mediante su desigual poder adquisitivo.

A esto añaden que el principio de equivalencia excluye, en línea de principio, las transferencias por razones sociales, por lo que la articulación de la financiación estatal sobre dicho principio no sólo iría en contra del principio democrático, sino también contra el de Estado social. De ahí se derivaría que la propia efectividad de los instrumentos financieros basados en ese criterio necesitaría asegurarse a través de garantías complementarias de carácter social. Pero —dicen—, si se afirma el principio de equivalencia, puede resultar complicado justificar fondos estatales para transferencias. Lo que sucede es que el propio Estado de tasas no puede pasar sin esos fondos y, consecuentemente, sin los impuestos para financiarlos. Pero entonces, es la propia eficacia del principio de equivalencia para los fines que se le señalan la que resultaría puesta en tela de juicio.

Como conclusión final apuntan que el principio de equivalencia, como criterio de reparto de la carga fiscal, debe quedar restringido a la compensación de la equivalencia individual (ventaja individual asociada a un coste) a través de tasas y contribuciones especiales, así como a la compensación de la equivalencia de grupo por medio de exacciones parafiscales. De donde se deduce que no existe ninguna alternativa frente a la

218. "Staatsfinanzierung...", p. 65.

financiación de las cargas públicas a través de impuestos guiados por la capacidad económica. Pese a ello, los autores afirman que esa superioridad del Estado de impuestos sobre el Estado de tasas sólo podrá asegurarse en la medida en que se vuelva a reconducir o a ajustar, tanto en su extensión como en su configuración, dentro de un sistema manejable y aceptable. A estos efectos, la derivación de la financiación de cargas por prestaciones que benefician a grupos determinados y de determinadas funciones ordenadoras al ámbito de los tributos causales y exacciones parafiscales podría ayudar para descargar al Estado impositivo, allí donde este ya no da abasto para esas tareas. Pero ello implica una tarea normativa que concrete los ámbitos en que pueden exigirse tales contraprestaciones. En caso contrario, no se estaría dando paso del Estado de impuestos al de tasas, sino del caos impositivo al caos de los tributos causales²¹⁹.

3. EL NECESARIO MANTENIMIENTO DE UN SISTEMA IMPOSITIVO PROGRESIVO

Este debate, del que aquí sólo se ha trasladado una muestra, ofrece algunas enseñanzas de interés. Desde una perspectiva muy general, sirve para recordarnos la exigencia metodológica de no enmascarar los aspectos ideológicos en el debate pretendidamente científico. Este era un problema que subyacía a la concepción de Grossekkettler, que hacia su propuesta de evolucionar hacia un Estado de tasas sobre la base de argumentos estrictamente económicos, eludiendo el problema ideológico acerca de la necesidad de socializar determinados costes. Lo cual, todo sea dicho, no indica neutralidad ideológica, sino muy al contrario, presupone una innegable toma de postura de esa naturaleza. Y en cierta manera se puede imputar este mismo problema a los juristas que construyen la tesis del Estado impositivo, pretendiendo extraer de la Constitución (ya sea la alemana o la española) limitaciones para el ejercicio de la actividad pública empresarial, o respecto de la posibilidad de que el Estado se financie en mayor o menor medida a través de tributos causales. El problema es más claro respecto de lo primero (actividad pública empresarial): el aspecto ideológico de la cuestión no se esconde totalmente (desde luego en Alemania), pero se pretende extraer de la Constitución directamente una determinada concepción, de la que se derivaría el carácter necesario, desde la perspectiva jurídico constitucional, de una determinada solución. Ya señalé más atrás que, a mi modo de ver, la decisión no se podía extraer directamente de la

219. "Staatsfinanzierung...", pp. 66 67.

Constitución, sino que caía en el ámbito de configuración del legislador. En cuanto a la importancia relativa que puedan adquirir en la financiación pública impuestos y tasas, intentaré en las páginas que siguen descubrir si sucede algo parecido.

En un plano más específico, aquel debate aporta algunas ideas interesantes sobre el concreto problema de la conveniencia de una financiación basada fundamentalmente en la tributación según la capacidad económica o según criterios de equivalencia. Hay, por un lado, **(A)** razones de orden económico o jurídico político, favorables a un incremento de la tributación causal y, por otro, **(B)** otras que indican que no se puede renunciar a un sistema impositivo progresivo como pilar fundamental de la financiación sin serias consecuencias para la consecución de los fines del Estado social. Veámoslo.

(A) A las posiciones doctrinales que reclaman un mayor recurso a los tributos causales hay que darles la razón en algunas cosas, si bien con algunos matices de diverso alcance.

1. Por ejemplo, cuando afirman la conveniencia, en línea de principio, de que los ciudadanos perciban correctamente el coste de cada uno de los servicios y bienes públicos de los que disfrutan, por medio de la exacción de la correspondiente contraprestación. El que esa percepción sea muy precisa, y que se haga consciente a través de una contraprestación, es decisivo para que los ciudadanos se vean forzados a realizar una valoración en términos de costes y beneficios con vistas a orientar su consumo de tales bienes públicos, evitando así las deficientes asignaciones de recursos que parecen inevitables cuando tales bienes se ofrecen sin contraprestación²²⁰.

En este contexto, de otra parte, cabe dar entrada a propuestas del tipo de la que hacía Grossekkettler, relativas a la posibilidad de establecer tributos causales dirigidos a desincentivar determinados usos que se perciben como

220. Este tipo de argumentación, por ejemplo, es uno de los que sirve en el seno del Institute of Economic Affairs (a través de cuyas publicaciones se han expresado los principales representantes de la "nueva economía", como Friedman, Posner, Hayek o los representantes de la Public Choice) para preferir la redistribución en dinero que en especie, a través de la prestación gratuita de determinados bienes o servicios, que provoca asignaciones ineficientes de recursos. Cfr. HEALD, *Public expenditure...*, p. 137. Pero, como ha destacado este último autor, y más atrás se ha comentado con más detalle, esa preferencia por la redistribución en dinero no es siempre válida. Ni, como se insistirá en el texto, dicho argumento es adecuado para cualquier tipo de bienes. Entre nosotros, acoge este tipo de argumentos Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO, "Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas", REDC, núm. 15 (1985), p. 77.

particularmente costosos, o al menos a compensar esos especiales costes. Las contraprestaciones, en este caso, cumplirían en cierta medida una función extrafiscal. El ejemplo que maneja ese autor se refería al uso de autopistas en horarios de máxima densidad de tráfico. Propuestas de este tipo ya se han hecho realidad en algunos lugares, y en otros comienzan a proponerse. En Singapur, por ejemplo, las grandes arterias que conducen al centro de la ciudad son objeto de control a través de sofisticados sistemas técnicos, que permiten que cada vez que un vehículo pasa por uno de esos controles, ese uso quede registrado y se le pueda exigir la contraprestación correspondiente²²¹. En la ciudad de Londres se prevé una medida similar²²².

Es preciso advertir, no obstante, que existen grupos o sectores de actividades administrativas en las que el esquema planteado no es válido, al menos no enteramente, y otros respecto de los que, siendo teóricamente válido, resulta difícilmente compatible con determinados objetivos de carácter socio-económico propios del Estado social.

Lo primero sucede, como mínimo, respecto de todas aquellas actividades administrativas que vienen impuestas a los ciudadanos en sentido fuerte (porque resulte obligado por las normas solicitar o recibir un servicio), y por las que se gira una tasa. En tales supuestos, ciertamente, la exacción hace al ciudadano consciente de su coste, e incluso puede que le lleve a comparar el coste y el beneficio que le produce, pero esto no sirve a dirigir su comportamiento, salvo que sea para infringir las normas (por ejemplo, a no solicitar la renovación del DNI para no pagar la tasa correspondiente). Por cierto que la coacción puede ser de muy diversos tipos (recuérdese la polémica STC 185/1995 sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público), y que en mayor o menor medida todos esos supuestos plantean problemas desde la perspectiva del principio de equivalencia, tal y como lo entendía Haller (trasladar al ámbito de la actividad administrativa el modelo de precios de la economía privada), lo que se traduce en imperfecciones de ese principio, con vistas a cumplir las funciones arriba aludidas.

Lo segundo se produce en relación con todos aquellos bienes o servicios públicos a través de los cuales el Estado no persigue simplemente una fun-

221. El dato lo tomo de una información publicada en el Diario El País, del 12 de junio de 2001 (p.7). Según esa información, cada coche tendría una tarjeta magnética, una especie de monedero electrónico del que se descontaría la cantidad correspondiente cada vez que se verifica el paso por uno de esos controles. Se trata, en definitiva, de una forma de peaje, con la ventaja de la agilidad que permite el procedimiento indicado frente a los tradicionales sistemas de cobro en barrera.

222. La información la tomo del mismo lugar referido en la nota anterior.

ción asignativa, sino también cubrir determinados objetivos redistributivos, y muy especialmente cuando se trate de bienes irrenunciables desde la perspectiva de la dignidad de la persona, respecto de los que el Estado social asuma la responsabilidad de una prestación universal. Es cierto que la redistribución puede llevarse a cabo por medio de transferencias en dinero, y que esto permite compatibilizar ese objetivo con la exigencia de contraprestación por los concretos bienes y servicios públicos ofertados (para garantizar también una eficaz asignación de recursos), pero ya se ha visto, al comentar la propuesta de Grossekkettler (ap. D), que existen determinados bienes, y más concretamente aquellos de carácter irrenunciable, para los que este tipo de fórmulas plantea serios inconvenientes.

2. También parece razonable admitir que, a través de estos sistemas de financiación según el principio de equivalencia, se favorece una mayor adecuación de la provisión de bienes y servicios públicos a las preferencias de los ciudadanos, que sólo se conocen realmente cuando estos se ven forzados a hacerlas conscientes tras comparar costes y beneficios. Lo que aparece como una ventaja de la financiación causal, siempre que se parta, como parece lógico, de que al menos en línea de principio es deseable que la provisión de bienes y servicios públicos se ajuste a esas preferencias individuales, por razones de eficiencia y también morales, vinculadas a la idea liberal e incluso al propio principio democrático²²³.

Pero aquí conviene introducir importantes matices, en buena medida relacionados con los señalados en el punto anterior. Aparte de la coactividad (en grados diversos) de muchos de esos bienes y servicios públicos, se debe hacer notar que lo que se favorece con estos sistemas de tributos causales es la adecuación de la provisión de bienes y servicios públicos de acuerdo con las preferencias estrictamente individuales, es decir, aquellas que se refieren al uso por cada individuo de determinados servicios colectivos; con otras palabras, las preferencias del ciudadano en cuanto "consumidor directo" de determinados bienes o servicios públicos. Pero no permiten valorar otro tipo de preferencias, que son las que el individuo percibe por relación a otros individuos o como miembro de una comunidad, como las de provisión de bienes sociales o de bienes o servicios deficitarios. En definitiva, en aquellos bienes públicos en los que, más allá de la simple

223. Esta constituye, de hecho, una preocupación bastante común entre los economistas modernos (BUCHANAN, MUSGRAVE, STIGLITZ, etc.), si bien hunde sus raíces, como ya se indicó, en los clásicos marginalistas europeos, como SAX, DE VITI DE MARCO o WICKSELL. Vid. notas 145 y 146.

asignación de recursos, se busca una función distributiva. Para esto último no sirven las reglas del mercado, a cuya imagen se construye el principio de equivalencia (Haller)²²⁴.

De otra parte, y en estrecha relación con esto, es sabido que los tributos causales no sirven para la financiación de las funciones redistributivas (ya sea prestaciones en especie o en dinero), que requieren de un sistema de impuestos y transferencias. La opción por el impuesto, en cualquier caso, no implica necesariamente el rechazo de la idea de adecuar la provisión de estos bienes públicos (en este caso, bienes sociales, redistribución, etc.) a las preferencias individuales, si se toma la premisa de que también los deseos o necesidades altruistas (o, al menos, no necesariamente egoistas según el esquema típico del *homo oeconomicus*) de los individuos entran dentro de su escala de preferencias²²⁵. El ciudadano, entre sus preferencias individuales, incluiría también algunas relativas al bienestar de otros ciudadanos, y estaría dispuesto a contribuir para satisfacer dichas preferencias, a través del correspondiente impuesto. Lo que sucede es que, para ese tipo de necesidades, la lógica del principio de equivalencia no sirve ya como criterio para guiar a las instituciones políticas en el proceso de adecuación (a través del sistema político) de la provisión de los bienes públicos a tales preferencias. Conseguir esa adecuación es una tarea harto complicada, y para ello el instrumento fiscal ofrece ya poca ayuda con vistas a hacer conscientes y a revelar esas preferencias, comenzando porque no parece realizable un sistema en el que, para cada bien público no adecuado al principio de equivalencia, se establezca un impuesto que permita al ciudadano hacer una valoración del coste de los servicios prestados²²⁶. Es

224. Ya señalaba MUSGRAVE (*Teoría...*, p. 64) que tanto el principio de capacidad económica como el del beneficio "tienen algo que aportar, y ambos tienen graves defectos. El método del beneficio, por su misma naturaleza, no puede resolver el problema de las ramas de distribución y de estabilización". En sentido análogo, destacan la incapacidad del principio del beneficio para dar cabida a las funciones redistributivas, MURPHY/NAGEL, *The myth of ownership...*, capítulo 2, pp. 11, 12: "The benefit principle is in fact incompatible, as a matter of political morality, with every account of social justice that requires government to provide any kind of income support or welfare provision whatever to the destitute"

225. Vid. las reflexiones de MUSGRAVE, *Teoría...*, p. 91. Este tipo de preferencias, por el hecho de ser de carácter altruista o, más genéricamente, de no estar vinculadas al "propio interés" en el sentido estricto que subyace a las decisiones de un consumidor en el mercado, no por ello dejan de ser preferencias subjetivas.

226. Servicios que se prestan total o parcialmente a otros ciudadanos, pero de los que, asumiendo la idea del texto, el ciudadano llamado al pago del impuesto obtendría una satisfacción de sus preferencias individuales, aunque estas tengan carácter altruista. GROSSEKETTLER apuntaba hacia una solución de este tipo

inevitable, por tanto, recurrir a impuestos capaces de financiar el conjunto de esos bienes y servicios públicos que no pueden costearse con tributos causales, con los que sólo resultan ya posibles evaluaciones globales. Y estos impuestos requieren de un criterio para el reparto de la carga, que ya no podrá ser el de equivalencia²²⁷.

En definitiva, la provisión de bienes y servicios públicos no se puede pretender ajustar exclusivamente, siempre y en todo caso, a las preferencias individuales de los ciudadanos, en cuanto "consumidores directos" de ser-

(poco realista), en las que los ciudadanos recibirían facturas donde aparecerían los costes de los distintos servicios públicos, perfectamente desglosados, con la participación de cada ciudadano. Para fomentar la adecuación a las preferencias individuales, complementaba su propuesta (a nivel, creo, más retórico que otra cosa) sugiriendo un sistema de elecciones directas de los responsables políticos de las distintas áreas, en los diversos niveles de gobierno, que habrían de ofertar listas de bienes públicos con sus costes.

227. Salvo que este se entienda en un sentido muy lato, y se recurra al criterio de la riqueza, como indicio del beneficio que los ciudadanos obtienen de los bienes o servicios públicos, concepción en la cual tienden a confundirse o al menos a confluir beneficio y capacidad económica. Algo similar sucede con el principio del interés, que propugnara Luigi Vitorio BERLIRI, y que nos acaba llevando a las tres manifestaciones típicas de capacidad económica: renta, patrimonio y consumo. *El impuesto justo* (trad. de Fernando Vicente-Arche del original italiano, *La giusta imposta*, 1945), IEF, Madrid 1986, pp. 37-95. El criterio para el justo reparto, dice este autor, debe ser la idea de ajustar el impuesto a la "cuota relativa de interés del particular en orden a la prestación de los servicios públicos" (p. 92). Este criterio no coincide con el del beneficio, entre otras cosas porque, a diferencia de este último, actúa *ex ante*, pues se refiere al interés que el ciudadano tiene en que se presten determinados servicios públicos. También tiene algunas cosas en común con aquél, como la referencia a las preferencias individuales o subjetivas de los ciudadanos acerca de los servicios públicos como criterio de reparto (aunque luego esa relación queda bastante diluida), que se vinculan a las utilidades que los ciudadanos esperan obtener de tales prestaciones. No obstante, se debe hacer notar (y esto es relevante desde la perspectiva del texto) que su concepto de interés es más amplio que el que subyace al principio de equivalencia o beneficio, por cuanto permite tener en cuenta preferencias y utilidades que, sin embargo, no son accesibles al principio de equivalencia, como sucede con las que los ciudadanos perciben respecto de los bienes sociales. Esto se advierte claramente (p. 99) cuando se refiere a servicios tales como la alimentación escolar gratuita, subsidios de desempleo o similares, respecto de los cuales este autor entiende que el verdadero servicio público no es el que se presta a los consumidores directos de tales bienes, sino el que se presta a todos los ciudadanos, siendo aquellas prestaciones, que sirven a cubrir determinadas necesidades individuales de los destinatarios directos, solamente un medio para la satisfacción de necesidades colectivas (mayor difusión de la cultura, lucha contra el paro...).

vicios públicos, manifestadas a través de un instrumento que pretende actuar a imagen del mercado. Sobre esto, en cualquier caso, se insistirá más adelante.

3. Otro de los argumentos que se suele esgrimir a favor de las tasas es que, frente a los impuestos, estarían sometidas a límites más nitidos. En efecto, se señala que el principio de equivalencia permite trazar con mayor precisión la cuantía de las prestaciones exigidas a los particulares, lo que implica que somete al legislador a límites más estrechos a la hora de exigir la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos. Esto se puede conceder en línea de principio, pero también con matices. Tanto Hender como Birk y Eckhof han destacado que desde esta perspectiva no cabe otorgar una ventaja decisiva a las tasas frente a los impuestos. Hendler destaca la tendencia del *BVerfG* a recortar el ámbito de configuración del legislador respecto de los impuestos (ejemplificado en la famosa decisión sobre la "partición por mitad"²²⁸), destacando al tiempo que tampoco el principio de equivalencia ofrece un límite perfectamente marcado²²⁹. Y en esta última línea, Birk y Eckhof también tienden a equiparar, desde este punto de vista, impuestos y tasas (más bien, capacidad económica y equivalencia), señalando que tan vago es el límite de la capacidad económica como el principio de equivalencia²³⁰. No les falta razón, al menos en parte. Ciertamente, desde un punto de vista jurídico, el principio de equivalencia (sobre todo si carece de reconocimiento constitucional expreso, y sólo puede extraerse del principio de proporcionalidad) no permite trazar un límite de perfiles perfectamente definidos frente al legislador. En la línea de lo señalado por el *BVerfG*, excluiría únicamente las desviaciones manifiestas respecto de las exigencias del principio. Pero esto no debe extrañar; la vaguedad y la imprecisión constituyen una nota característica de los principios. Pero admitiendo esto, también parece necesario aceptar que, desde esa perspectiva, el principio de equivalencia —al menos, cuando opera en relación con los costes— ofrece un criterio algo más definido que el de capacidad económica. En relación con este argumento de la mayor claridad de los límites, también se señala que las tasas permitirían

228. La Sentencia de 22 de junio de 1995 sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, que ha suscitado un intenso debate doctrinal, de la que se puede ver el comentario de Pedro Manuel HERRERA MOLINA, "Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos", *Impuestos*, núm. 14 (1996), pp. 78 ss.

229. HENDLER, "Staatsfinanzierung...", p. 73.

230. En "Staatsfinanzierung...", p. 64.

una mayor transparencia sobre el uso de los recursos públicos, por la conexión ingreso-gasto, lo que a su vez facilitaría un mejor control del gasto público, pues se dejan menos resquicios para los abusos²³¹.

4. Las tasas, además, tendrían frente al impuesto la ventaja de dejar al ciudadano una mayor capacidad de disposición sobre los bienes públicos que desea percibir; le permitirían, por tanto, un mayor ámbito de autonomía que el impuesto en sus decisiones de gasto²³². También este argumento se debe aceptar, en línea de principio, pero nuevamente con el importante matiz de que no son pocos los supuestos en que los servicios o actividades administrativas son de obligada recepción (y lo serían mucho más aun si se extiende el ámbito de las tasas a todas las funciones públicas, como pretende Grossekkettler) o, sin serlo, son difícilmente renunciables por los ciudadanos, que no pueden eludir su uso o su adhesión (dada la posición monopolística del ente público)²³³. Claro está que para algunos autores, partidarios de la reducción del papel del Estado, estos servicios obligatorios deberían reducirse sensiblemente y, en ese sentido, es notorio que un

231. Argumentos de este tipo, aunque las propuestas no se vayan exactamente en la línea de una financiación mediante tasas, están muy presentes entre diversos autores, críticos con el Estado social, que parten de un análisis del funcionamiento real de los procesos democráticos (vid. nota al pie número 12). Entre ellos, se encuentran los representantes de la escuela de la "Public Choice", como BUCHANAN, TULLOCK o BRENNAN, que dirigen sus propuestas fundamentales a limitar las facultades presupuestarias de los gobiernos (vid. también la nota al pie número 18). Entre nosotros, los acoge RODRIGUEZ BEREJO, "Una reflexión sobre...", p. 77.

232. Esto lo destacan, por ejemplo, HENDLER, "Staatsfinanzierung..."; p. 78; o SACKSOFSKY, "Staatsfinanzierung durch Gebühren?", p. 190. Esta idea se puede reconducir al llamado "objetivo liberal", cuya idea fundamental, como explica NEUMARK (*Principios de la imposición...*, p. 268), ha sido expresada en múltiples ocasiones y con mayor o mayor claridad por algunos autores antiguos, siendo HALLER (en *Finanzpolitik*, pp. 135 ss. y 241, 242) el primero en formularla explícitamente, para el ámbito de la política financiera (no sólo impositiva, pues). Neumark se refiere a él al tratar del "principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos".

233. El argumento lo manejaban, según vimos más atrás, BIRK y ECKHOF, y recuerda a nuestra jurisprudencia constitucional sobre el concepto de prestación patrimonial de carácter público (STC. 185/1995). También la propia SACKSOFSKY, quien para los casos de monopolio relativiza su fuerza; los ciudadanos pueden, pese a que el Estado ocupa una posición monopolística, modular su utilización de esos servicios y bienes públicos y, con ello, también el gravamen. Es cierto, pero conviene matizar, a su vez, que cuando los servicios sean esenciales esa posibilidad es relativa.

modelo basado fundamentalmente en tasas llevará normalmente a una sensible disminución del Estado y con ello, también del gasto público (esta sería —para estos autores— otra de las ventajas), de la que se derivaría una mayor autonomía de gasto para los particulares. Lo que sucede es que esa mayor autonomía de gasto sólo afectaría a los ciudadanos dotados de capacidad de pago, que la verían así aumentada al disminuir su carga tributaria. Pero: ¿y los ciudadanos que carecen de esa capacidad y que dependen de las prestaciones públicas para su desarrollo social y personal? Y esta es, en última instancia, la cuestión: la búsqueda del equilibrio más adecuado entre esos objetivos en conflicto: la autonomía y la libertad, así como la asignación eficiente de recursos, por un lado, y la igualdad y la cobertura de las necesidades más básicas de los individuos (condición, a su vez, para una auténtica libertad), por otro²³⁴.

5. Otro de los argumentos de peso, en parte relacionado con los anteriores, que habla a favor del recurso a la financiación causalizada es el de la aceptación del tributo por la ciudadanía. Esta mayor aceptación derivaría de varios aspectos: de la mejor percepción por el ciudadano de la justificación de la exacción, por su vinculación a un concreto servicio, actividad o uso, y de la mayor transparencia que, por esto mismo, permiten las tasas sobre la forma en que se produce el gasto público. Resulta innegable que, en línea de principio, las tasas, en la medida en que se ajusten a las exigencias del principio de equivalencia, plantean menos problemas de aceptación que los impuestos, precisamente porque se encuentran vinculadas a una ventaja del contribuyente o al coste de una actividad o servicio provocado de alguna manera por aquél o que, al menos, le afecta individualmente. Pero tampoco hay que exagerar este argumento. Por un lado, hay que volver a recordar que ante no pocas de las actividades por las que se exigen tasas, los ciudadanos se encuentran en una situación de coacción de uso o de adhesión. En ocasiones, vienen obligados por las propias normas a recibir un determinado servicio; en otras, el ente público se encuentra en situación monopolística en la prestación de servicios "esenciales", irrenunciables para los ciudadanos. Cuando la actividad administrativa produce al particular una ventaja individual perceptible, resulta inevitable reconocer que la exacción de una tasa será generalmente aceptada o, como mínimo, tenderá a provocar

234. En este sentido, cabe recordar, a título simplemente ilustrativo, cómo el propio Haller subrayaba que el "objetivo liberal", en caso de conflicto, debe ceder ante el postulado de justicia, juicio en el que se muestra completamente de acuerdo NEUMARK, *Principios...*, p. 269.

menos resistencia que un impuesto, especialmente si la cuantía respeta el principio de equivalencia con los costes o con los beneficios (para el caso de las tasas por uso de dominio público). Pero si esa actividad no le produce tales ventajas (o si no las percibe como tales), sino que responde fundamentalmente a exigencias del bien común (v.gr. la expedición del DNI), la aceptación del gravamen ya no puede darse por sobreentendida. Aun así, no se producen problemas de recaudación del tributo, pero la clave no está en la aceptación, sino en que el pago es requisito previo (o simultáneo) de la prestación. Esto nos lleva a otro argumento que se esgrime habitualmente para afirmar la superioridad de los tributos causales frente al impuesto: su resistencia al fraude, toda vez que el disfrute del servicio se vincula al pago de la correspondiente contraprestación. Argumento que se debe aceptar, aunque no tiene validez universal, pues no todos los tributos causales se recaudan de esa manera. Por otro lado, en supuestos como la tasa por la expedición del DNI, podrá suceder que haya ciudadanos que, justamente para eludir la prestación, eviten la solicitud del servicio, contrariando de esa forma las normas vigentes que obligan a ello.

6. Por último, cabe hacer referencia a otro argumento que se ha manejado últimamente en la doctrina alemana, con apoyo en la jurisprudencia del *BVerwG*. Me refiero a la idea de que el principio de equivalencia, aunque no recogido expresamente en la Constitución (es sabido que la *GG* recoge muy pocos principios, y ninguno específico para la tributación), no dejaría por ello de tener anclaje constitucional, en cuanto manifestación del principio de proporcionalidad²³⁵. Sería, pues, una concreta manifestación de este principio (y constituiría, de esta forma, un límite para el legislador ordinario), que se dotaría en el ámbito del Derecho tributario de unos perfiles y una significación singular que permite hablar de él como de un principio propio. En cualquier caso, su eficacia como límite al legislador ordinario sería, eso sí, relativa, pues sólo protegería frente a vulneraciones especialmente flagrantes de las exigencias del principio.

Tal construcción, a mi modo de ver, es algo dudosa²³⁶, pero tiene la virtud de destacar la importancia del principio de proporcionalidad en el pro-

235. Cfr. Reinhard HENDLER, "Staatsfinanzierung durch Gebühren oder Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive", en SACKSOFSKY/WIELAND (Eds.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, 2000, p. 72. También, BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive", en la misma obra colectiva recién citada, p. 64.

236. No creo, por ello, que permita rebatir la objeción de falta de recepción constitucional expresa, destacada por algunos autores (como LOZANO SERRANO, "Las

blema que nos ocupa. Dicho principio (aplicable a cualquier acción estatal con incidencia sobre los derechos fundamentales), habrá de tenerse en consideración para determinar cuando se debe acudir a la financiación pública mediante impuestos y cuándo, por el contrario, un juicio de proporcionalidad hace preferible la financiación individual o privada según criterios de equivalencia.

7. En la versión comúnmente aceptada en Alemania de este argumento, el principio de proporcionalidad serviría, de una parte, para justificar la exacción de una tasa, y de otra como límite máximo a su cuantía. Alguna propuesta reciente ha ido más allá, viendo en el principio de proporcionalidad (junto con el principio de igualdad) un criterio que podría, no sólo justificar, sino incluso exigir la financiación según criterios de equivalencia. Me refiero a la que formula Frenz, quien ha llegado a sostener la inconstitucionalidad de financiar determinadas necesidades públicas mediante el presupuesto general, cuando esas necesidades se originan justamente en comportamientos imputables a un específico grupo de contribuyentes de los que es posible predicar una capacidad económica suficiente para hacer frente a dichos gastos²³⁷.

Frenz llega a esta conclusión en el seno de un estudio sobre el principio del causante o, quizá mejor, del principio de causación (*Verursacherprinzip*), principio alternativo al de la carga común (*Gemeinlastprinzip*), y que se habría puesto de manifiesto especialmente en el ámbito del Derecho ambiental, a través del axioma *quien contamina paga*, convertido en una de las claves ordenadoras de ese ámbito jurídico²³⁸. La idea rectora de ese prin-

prestaciones patrimoniales...", pp. 50 ss.), que por eso mismo defienden que el principio de equivalencia no se puede poner en el mismo plano que la capacidad económica. Coincido en esto último, no tanto por la falta de rango constitucional del principio de equivalencia (que quizá se pudiera extraer de la recepción en la Constitución de la figura de la tasa y la contribución especial), como por la preferencia que en este ámbito otorga nuestra Constitución al principio de capacidad económica.

237. Walter FRENZ, *Das Verursacherprinzip im öffentlichen Recht: Zur Verteilung von individueller und staatlicher Verantwortung*, Duncker & Humblot, Berlin 1997, especialmente pp. 153 ss. Entre nosotros, recoge esta postura recientemente Enrique ORTIZ CALLE, "Proyecto docente" presentado al concurso para la provisión de una plaza de Profesor Titular de Universidad en la Universidad Carlos III de Madrid (inédito), pp. 63, 64, o 112.

238. La traducción literal del término alemán *Verursacherprinzip* sería más bien la de "principio del causante", y hace referencia a la traslación al causante de los costes públicos que le puedan ser imputados por ser el causante de los mismos.

Se sería la de trasladar al ciudadano, y no a la comunidad, los costes ocasionados por determinados comportamientos imputables a individuos concretos. Se trata de un principio, por tanto, que opera justamente en el ámbito que aquí interesa: el reparto entre comunidad e individuo de la responsabilidad de soportar el coste de esos bienes o servicios²³⁹.

Este axioma (*quien contamina paga*, y en general el principio de causalidad) tendría su anclaje valorativo en la idea misma de la justicia y, más concretamente, podría considerarse, para este autor, una derivación de aquella en el ámbito de la justicia distributiva o de la justicia en las cargas²⁴⁰. En el ámbito concreto de la discusión entre financiación impositiva o causal, el principio estaría vinculado al de igualdad en la imposición, así como al principio de proporcionalidad, pues resultaría contrario a tales principios que determinados contribuyentes de acreditada capacidad económica resultaran beneficiados por la decisión de financiar con cargo a impuestos determinadas necesidades que sólo resultan atribuibles a su actividad y de las que, consecuentemente, deberían responder²⁴¹.

La construcción de este autor, a mi modo de ver, resulta interesante, pues retoma un argumento de indudable relevancia con vistas a determinar cómo se financian los gastos públicos: el de la provocación de tales gastos. Se trata de un aspecto que no puede desconocerse con vistas a realizar un juicio de proporcionalidad sobre la manera de costear tales gastos. Porque, como destaca el autor, si se desconoce ese dato, puede llegarse a una situación en la que la carga tributaria que dejen de soportar los causantes de determinados gastos públicos la tenga que asumir la generalidad, con el resultado no deseable de un gasto público que no estaría al servicio del interés general sino más bien de intereses privados.

Ahora bien, es evidente que este principio no constituye una fórmula mágica que permita resolver limpia y fácilmente el problema que nos ocupa. Pues el establecimiento de una relación de causalidad entre la actuación de un determinado sujeto y una actividad pública con sus respectivos costes, a efectos de imputar a dicho sujeto la responsabilidad por la situación causante de esa actividad pública costosa (y, sobre esa base,

Por razones de estilo, sin embargo, me parece preferible hablar de principio de causalidad, término que, si bien no responde al tenor literal de aquella expresión, sí responde a su sentido último. ORTIZ CALLE, "Proyecto docente", tampoco respeta el sentido literal y habla de "principio de causalidad".

239. El subtítulo de su trabajo es bien significativo: *Zur Verteilung von individueller und staatlicher Verantwortung*.

240. FREY, *Das Verursacherprinzip...*, p. 42.

241. FREY, *Das Verursacherprinzip...*, pp. 153 ss.

trasladarle el coste) es problemática en diversos sentidos; puede plantear dificultades de orden probatorio, pero sobre todo requiere necesariamente de valoraciones²⁴². Valoraciones en las que se habrán de tener en consideración aspectos diversos, como si la situación que da lugar a la actividad administrativa se encuentra bajo el control del individuo o, por el contrario, fuera de él (y, en su caso, las razones para esto último), o la naturaleza de las razones o los intereses que se encuentran detrás de la actuación o situación del ciudadano con las que se vincula la actuación administrativa (si se trata de un interés puramente privado, aunque legítimo, o de un interés que pueda considerarse general, especialmente si lo es según las exigencias del Estado social). Así, por ejemplo, parece razonable exigir la asunción individual del coste de una actividad de saneamiento ambiental como consecuencia del desarrollo de actividades económicas contaminantes (el conocido axioma de *quien contamina paga*). Pero si piensa en los costes de todo orden que "provocan" las personas necesitadas de educación o tratamiento especial por minusvalías físicas o psíquicas, la razonabilidad e incluso la proporcionalidad de la medida ya no es tan clara; en otras palabras, no parece que pueda considerarse a tales sujetos "causantes" de la actividad administrativa y responsables de los costes que pueda originar. Y sin embargo, así pareció entenderlo en un primer momento el Consejo de Gobierno de la CA de Madrid, cuando en virtud de su acuerdo de 19 de octubre de 2000 (BOCM 273, de 16 de noviembre de 2000), al que ya se ha hecho referencia más atrás, fijó los nuevos precios públicos por los servicios de atención o estancia en Centros de atención a personas con discapacidad (propios, concertados o contratados) de esa CA. Aunque, como también se señaló, aquel acuerdo ha sido recientemente derogado, y la CA de Madrid ha pasado a prestar dichos servicios sin contraprestación.

De otra parte, este principio (salvo que la relación de causalidad se entienda en un sentido muy lato) no constituye más que un argumento, al lado de otros, que se debe tener en cuenta para resolver este problema. En efecto, la falta de una relación de causalidad (en sentido fuerte) no excluye que se puedan individualizar los costes, siempre que esto sea posible. Si no he entendido mal lo que este autor entiende por causación, creo que no se puede considerar al ciudadano que solicita la expedición del DNI causante de dicha actividad administrativa, pese a lo cual se le puede trasladar el coste. Y a la inversa, cabe pensar que habrá supuestos en los que, pese a la constatación de una relación de causalidad, deba o pueda considerarse la socialización de todo o parte del coste, en atención a determinadas circunstancias. Imagine el

242. Lo destaca el propio FRENZ, *Das Verursacherprinzip...*, pp. 23.

supuesto de quien, como consecuencia de un accidente debido a una grave imprudencia propia, requiere de una operación de elevado coste de la que depende su vida o la capacidad de valerse por sí mismo. El principio de causación nos diría en este caso que el coste de esa operación debe trasladarse a dicho ciudadano, en cuanto sujeto al que cabe imputar la responsabilidad por la producción de tales costes²⁴³. Ya esto plantearía algún problema valorativo, pues podría entenderse como una limitación del derecho a las prestaciones sanitarias. Pero el problema es aún más serio. Pues si este principio se lleva hasta sus últimas consecuencias, sin tener en cuenta otro tipo de consideraciones, se debería de concluir que dicha operación solamente podría realizarse a condición de que dicho sujeto soportase efectivamente el coste de la operación, quedando excluida en caso contrario, lo que chocaría frontalmente con el derecho a la protección de la salud (artículo 43 CE), expresión en última instancia del valor supremo de la dignidad de la persona²⁴⁴.

243. En nuestro ordenamiento podría llegar a darse un resultado similar al del texto, aunque sólo relativamente, y no por la vía de tributos o contribuciones causales, sino por la de la responsabilidad civil. De acuerdo con el art.127.3 del TRLGSS, cuando la prestación sanitaria haya tenido como origen supuestos de hecho que impliquen responsabilidad criminal o civil de una persona, la prestación se hará efectiva, pero el INSALUD o, en su caso, las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, podrán reclamar al responsable (o su subrogado legal o contractual) el coste de las prestaciones sanitarias. En el supuesto del texto, habría de reclamarlas a la compañía aseguradora, pero en determinados supuestos (v.gr., cuando los daños se producen como consecuencia de la conducción bajo el efecto de bebidas alcohólicas), la compañía puede repetir contra el conductor responsable, el propietario del vehículo o el asegurado (art. 7.a de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, como es denominada, a raíz de lo dispuesto en la DA. 8.ª de la Ley 30/1995, el Texto Refundido de la Ley de Uso y Circulación de Vehículos de Motor, aprobado por el Decreto 632/1968, de 21 de marzo).

244. Conviene recordar que, en nuestro ordenamiento, la sanidad pública es un servicio universal y no contributivo, con un amplísimo ámbito de cobertura, y que se financia, no ya mediante cotizaciones, sino a través de aportaciones del Estado al Presupuesto de la Seguridad Social o, en caso de haberse transferido tales servicios a las CCAA (lo que afecta ya a todas las CCAA), conforme al sistema de financiación autonómica vigente en cada momento (art.86.2 de TRLGSS, y art.82 de la Ley General de Sanidad, en la redacción dada a estos dos artículos por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre; arts. 68 y 69).

La excepción viene constituida por las prestaciones por accidentes de trabajo o enfermedad profesional, respecto de las cuales opera una financiación basada (al menos en parte) en criterios de equivalencia estrechamente vinculados, además, a la idea de causación, que es lo que aquí me interesa destacar. Tales prestaciones se financian con cargo a las cotizaciones de los empresarios (bien a la Seguridad social, bien a las citadas mutuas), a los que se considera responsables,

(B) Han quedado expuestas ya las fundamentales razones que hablan a favor de los tributos causales. Corresponde, ahora, exponer aquellas otras que apoyan la tesis de que, a pesar de lo anterior, estos tributos causales no pueden constituir una alternativa frente al modelo de financiación mediante impuestos de una parte importante de las tareas estatales. Todas ellas se reconducen a una idea fundamental: que esa sustitución no es posible sin que ello se traduzca en una disminución de las prestaciones sociales o, como mínimo, en una pérdida de poder redistributivo del Estado social. Por esa razón, que intentaré exponer, creo preferible el mantenimiento, con los ajustes que sean precisos, de un sistema impositivo con potencia recaudatoria y una cierta progresividad. Esta propuesta encierra una determinada opción ideológica; ahora bien, soy de la opinión, y así lo intentaré mostrar, de que al menos en buena medida esa opción se encuentra contenida en la propia Constitución española.

1. Más atrás se ha expuesto cómo en el artículo 31.1 CE cabía ver una opción favorable a la financiación del Estado preferente o fundamentalmente a través de tributos. Pero más allá de eso me parece posible afirmar que la Constitución opta porque, dentro de ese sistema tributario, el impuesto ocupe un lugar preferente. Pues sólo de esta manera puede cumplirse la exigencia de que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se realice en función de la capacidad económica a través de un sistema tributario justo, teniendo en cuenta que esa justicia se manifiesta fundamentalmente a través de conjunción de las ideas de igualdad (no sólo formal sino también material) generalidad y progresividad, con la idea de fondo de la solidaridad, que dota de sentido al conjunto y que se encuentra en la base misma del deber de contribuir²⁴⁵.

La Constitución opta, pues, por un sistema de financiación de los gastos públicos basado fundamentalmente en un sistema tributario justo, articula-

en virtud de un criterio de responsabilidad objetiva, de los daños producidos como consecuencia de la actividad de la empresa. Dentro de esa idea de conmutatividad o equivalencia, es de destacar que los tipos de cotización (en las cotizaciones a la Seguridad social por ese tipo de contingencias), dependen del grado de riesgo de las respectivas actividades (RD.2930/1979). No obstante, este sistema sólo responde parcialmente a la idea de equivalencia, toda vez que la base de la cotización viene determinada por los salarios, lo que remite de alguna manera a ideas de capacidad económica.

245. La relación de todos esos principios con la idea de solidaridad como fundamento del deber de contribuir la destacó ya el TC en su Sentencia 76/1990. Lo comenta Carmelo LOZANO SERRANO, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid 1990, pp. 33,34.

do de manera decisiva a través de la idea de reparto según la capacidad económica. Desde luego que la justicia tributaria no se agota en este principio, como pretendieron algunas concepciones doctrinales. Ni cabe excluir que otros criterios —de justicia tributaria o de otro orden— puedan incidir en el reparto de la carga tributaria, además del de capacidad económica. Pero de lo que no cabe duda es de que la Constitución pretende que la contribución de los ciudadanos al levantamiento de las cargas públicas (o, lo que es lo mismo, el reparto de éstas) se haga conforme a la capacidad económica de aquéllos, a través de un sistema tributario que tiene que respetar una serie de cánones de justicia. El principio de capacidad económica no es sólo uno de ellos, sino el que ocupa el lugar central, ya sea como criterio de igualdad o como concreta manifestación en el ámbito tributario de la idea de igualdad, y constituye una referencia fundamental para comprender el resto de principios que en la Constitución definen la idea de justicia tributaria.

No procede aquí avanzar mucho más en la exégesis del art.31.1 CE, pues a los efectos de este estudio es suficiente con constatar que en dicho precepto nuestra Constitución toma partido en la discusión que nos viene ocupando, dando preferencia al principio de capacidad económica frente al de equivalencia o beneficio, como criterio para el reparto de las cargas públicas. Esto no supone, como ya se ha indicado, la exclusión de otros criterios con vistas al reparto de las cargas públicas para figuras tributarias concretas, siempre que ello sea compatible con los principios específicos de justicia tributaria acogidos en el texto constitucional. Así, por ejemplo, cabe dar entrada a consideraciones de política social y económica, ya sea en el establecimiento de gravámenes o beneficios tributarios. Y también cabe dar entrada al principio (alternativo al de capacidad económica) de equivalencia o del beneficio, que no deja de ser un criterio de justicia en el reparto de las cargas tributarias, aunque no se acoja expresamente en la Constitución, cuando ello venga convenientemente justificado. Y siempre que ello resulte compatible con el principio de capacidad económica y demás principios del art.31.1 CE, lo que desde una perspectiva global implica una condición: que el sistema tributario en su conjunto conserve, pese a esos elementos que son ajenos a su lógica, su adecuación a aquellos principios, esto es, que permita articular la contribución de los ciudadanos conforme a su capacidad económica relativa, y con respecto a los principios de generalidad, igualdad y progresividad²⁴⁶.

246. En sentido análogo, refiriéndose a la capacidad económica como principio constitucional que se predica fundamentalmente (o incluso, exclusivamente, aunque este aspecto se puede dejar por el momento abierto) del sistema tributario en su conjunto, José María MARTÍN DELGADO, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", en *HPE*, núm. 60 (1979), p.69.

Y esto implica también, a mi modo de ver, una clara opción a favor del impuesto como instrumento central, toda vez que la realización de ese programa constituyente sólo es posible si la financiación a través de un sistema de impuestos ocupa un lugar decisivo. Esto es especialmente claro si se parte de que las tasas y contribuciones especiales se guían por el principio de equivalencia. Y no deja de serlo aunque se defienda que también las tasas y demás tributos causales, individualmente considerados, deben adecuarse a las exigencias del principio de capacidad económica²⁴⁷. Porque, por más que se quiera sostener esto último, habrá que aceptar que este principio sólo es aplicable a las tasas de una manera bastante incompleta o imperfecta²⁴⁸. En efecto, discutir que las tasas y contribuciones especiales responden fundamentalmente a la idea de equivalencia, resulta un ejercicio de voluntarismo²⁴⁹. Y, sobre todo, resulta innecesario, puesto que esa afirmación no implica negar al principio de capacidad económica toda vigencia en el ámbito de las tasas. Queda un espacio adecuado para este principio, que puede operar de manera complementaria o correctora, para disminuir o incluso eliminar el gravamen para algunos supuestos²⁵⁰. Y, por

247. Como sostiene, por poner sólo un par de ejemplos, Juan MARTÍN QUERALI, "Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución", *Revista Valenciana de Hacienda Pública. Palau* 14, núm. 4 (1988), pp. 6-11; RODRÍGUEZ BEREJO, "Una reflexión...", p. 77.

248. Recientemente, vuelve a recordar las dificultades teóricas de aplicar este principio a las tasas, Carlos PALAO TABOADA, en su contribución al libro homenaje a Kruse, "Precios públicos...", p. 647.

249. El propio MARTÍN QUERALI ("Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución", pp. 6-11), que defiende la necesaria adecuación de las tasas a la capacidad económica, constata la primacía del principio del beneficio en su ordenación actual.

250. Algunos autores recurren a otro tipo de argumentos para compatibilizar la vigencia del principio de equivalencia o beneficio y el de capacidad económica en este tipo de tributos, explicando el principio del beneficio en el marco de la capacidad económica. Así, José María MARTÍN DELGADO ["Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", en *HPE*, núm. 60 (1979), p.80] afirma que el principio del beneficio "puede ser entendido en el ámbito de la capacidad económica como un incremento de capacidad sobrevenido como consecuencia de una actividad administrativa, solicitada o no por un contribuyente. Es la tributación de un beneficio especial que pone de manifiesto una distinta posición de los sujetos perceptores con relación al resto...". En sentido análogo, F. Javier CORS MEYA, "Las tasas en el marco de un sistema tributario justo", *REDF* núm. 51 (1986), pp. 327 y 366. Pero a mi modo de ver, esta forma de entender la relación entre ambos principios (que enlaza, aunque la formulación es inversa, con aquellas concepciones del principio de capacidad económica que vinculan a éste con el del beneficio) adolece de una

otra parte, no se puede perder de vista el carácter regresivo que, por principio, presentan las tasas frente a los impuestos (al menos, frente a algunos de ellos), sin que la aplicación correctora del principio de capacidad económica baste para eliminarlo, sino sólo para atenuarlo²⁵¹. Conviene recordar, no obstante, que esta afirmación es válida desde una perspectiva general o global, pero puede tener excepciones en supuestos individuales, en los que lo menos regresivo o lo más adecuado desde la perspectiva de la justicia tributaria puede ser, justamente, el trasladar el coste de determinados servicios públicos a aquellos sujetos que han "provocado" o causado el gasto, obteniendo de él un beneficio²⁵².

Es cierto, por otro lado, que en nuestro sistema el legislador puede configurar tasas claramente orientadas por el principio de capacidad económica, claramente desligadas de la idea de equivalencia en lo relativo a la cuantía. No hay límites constitucionales (sólo legales, y disponibles, pues,

cierta artificiosidad, y supone vaciar en buena medida al principio de capacidad económica de su contenido, que no es otro que la idea de riqueza, como criterio de reparto de las cargas impositivas, idea que estaría en la propia naturaleza de las cosas (como indica Palao, y acoge también Martín Delgado). ¿Qué riqueza experimenta un sujeto, cabe preguntarse, como consecuencia de la expedición del DNI, de la certificación de la inspección técnica de su vehículo, su caldera o su ascensor? Puede que experimente un beneficio —en el caso del DNI incluso esto es dudoso—, y puede que ese beneficio se pueda entender, incluso, en términos de riqueza, pero resulta artificioso afirmar que la contribución a la cobertura del gasto de las actividades administrativas correspondientes responde a la idea de contribución según la capacidad económica. Por otra parte, entendida así la relación entre ambos principios, se plantean algunas dificultades en relación con aquellos supuestos en que la contribución se acerque al beneficio experimentado por el sujeto, pues cabría preguntarse si de esa manera no se está produciendo un efecto confiscatorio, por agotar la capacidad económica puesta de manifiesto (lo destaca CORS, "Las tasas...", p. 328). Es obvio, sin embargo, lo ficticio del problema. Lo que sucede, sencillamente, es que la idea fundamental de reparto no es la capacidad económica, sino la de equivalencia o beneficio. La acción del principio de capacidad económica es, en este ámbito, complementaria o correctora.

251. SACKSOFSKY, "Staatsfinanzierung...", p. 193.

252. Más atrás se habló de este tipo de supuestos, al comentar la postura de Frenz, siendo paradigmáticos los casos de tributos ambientales. Entre nosotros, formulaba observaciones similares hace ya algunos años César ALBIÑANA, en el "Prólogo" a la obra de M. VEGA, *Las contribuciones especiales*, IEF, Madrid 1975, p. 10. Se suma MARTÍN DELGADO, "Los principios...", p. 80. También RODRÍGUEZ BEREJO ("Una reflexión...", p. 77), advierte que la idea de reparto justo de la carga tributaria no se puede pretender realizar siempre a través de impuestos guiados por el principio de capacidad de pago.

por el legislador) que lo impidan. Pero en tal caso, lo cierto es que, más que tasas, lo que se está estableciendo por el legislador son impuestos, al menos desde el punto de vista de las categorías económicas (e incluso jurídicas) tradicionales. En esa línea iban las críticas de Birk y Eckhof, y también la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 296/1994²⁵³. El problema, pues, es que bajo las categorías jurídico formales de las tasas se estén estableciendo impuestos encubiertos, guiados por la idea de capacidad económica, pero de manera bastante imperfecta. Pues el fraccionamiento de la imposición en múltiples gravámenes lleva necesariamente, como es bien sabido, a una cierta pérdida en valores fundamentales como la igualdad y la misma capacidad económica, inseparablemente unida a la igualdad.

2. En estrecha conexión con lo anterior, la Constitución otorga al sistema tributario un relevante papel en orden a la consecución del objetivo (ineludible para el Estado social) de la redistribución de la renta y la riqueza. Por un lado, los ingresos públicos, y en su seno los tributarios, constituyen un presupuesto para poder articular esa redistribución a través del gasto. Pero más allá de eso, la Constitución también asigna directamente al sistema tributario una función redistributiva; la idea de un sistema tributario justo o del justo reparto de la carga tributaria, en nuestra Constitución, se encuentra inseparablemente a esa idea de redistribución, que se manifiesta a través de la exigencia de progresividad del sistema tributario²⁵⁴.

253. En la que se afirma, para fundamentar el fallo favorable a la constitucionalidad del recargo catalán sobre las "tasas sobre el juego", que ese tributo sobre el juego, creado por el art. 3 del Real Decreto 16/1977 "es una figura fiscal distinta de la categoría de "tasa", puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico "impuesto" que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresivas de capacidad económica".

254. Como lleva afirmando el Tribunal Constitucional desde su Sentencia 27/1981, donde afirmaba que "el sistema justo que se proclama no puede separarse en ningún caso del principio de progresividad ni del de igualdad", y que la igualdad tributaria "va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad" por lo cual "no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 CE: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta" (doctrina que se reitera en posteriores sentencias: SsTC 8/1986, 19/1987, 45/1989, 76/1990, 150/1990).

Y de ahí se deriva necesariamente un lugar privilegiado, dentro del sistema tributario, para los impuestos, pues resulta comúnmente admitido que esa función redistributiva que ineludiblemente compete al Estado social no puede realizarse (más que de manera muy imperfecta) a través de figuras articuladas sobre la idea de equivalencia, por lo que inevitablemente se requiere de un sistema de impuestos (guiados por la capacidad económica) y transferencias²⁵⁵.

La afirmación de que las figuras basadas en la idea de equivalencia no sirven a las funciones redistributivas, no obstante, requiere algunas matizaciones. Por un lado, sabemos ya que en ocasiones puede ser menos regresivo (y, por tanto, un obstáculo menor desde la perspectiva de la función redistributiva del sistema financiero en su conjunto) financiar determinados gastos públicos con cargo a los sujetos que los han provocado y se han beneficiado de ellos, que hacerlo con cargo a impuestos generales, sobre todo si estos últimos no son progresivos. Y, por otro, se debe hacer notar nuevamente que los tributos causales, aunque orientados por el principio de equivalencia, no tienen porqué ceñirse a éste de manera absoluta, siendo no sólo admisible sino también debido constitucionalmente (al menos en nuestro sistema: art.31.1 CE) una cierta graduación del gravamen en función de criterios de capacidad económica. Como consecuencia, se podría llegar a producir un cierto efecto redistributivo —como se verá más adelante—, pero de alcance restringido al círculo de obligados a satisfacer tales gravámenes.

255. Y dentro de los impuestos, el protagonismo principal corresponde a los impuestos generales y personales, paradigmáticamente los que someten a gravamen la renta de las personas físicas. En palabras del Tribunal Constitucional: "*no es posible desconocer que es a través de este impuesto [el IRPF] como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE (Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, FJ. 9º). Es innegable que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por su carácter general y personal, y de figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art.131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art.1.1 CE)(SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ.4º; 182/1997, de 28 de octubre, FJ. 9º)". El párrafo transcrito lo tomo de la STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ. 6º.*

Es cierto, de otra parte, que las funciones redistributivas del Estado social se cumplen en buena medida a través de los sistemas de seguridad social. Y se puede admitir que la función que cumplen esos sistemas —como apuntaba Grossekkettler— podría llevarse a cabo, al menos parcialmente, a través de un sistema de seguros privados de carácter obligatorio. Pero este mismo autor reconocía que este sistema dejaría fuera determinadas prestaciones de marcado carácter redistributivo, que se separarían de las bases de cálculo con técnicas actuariales, y que requerirían de un sistema de impuestos y transferencias. En este sentido, por ejemplo, señala Albi, refiriéndose a las prestaciones sanitarias, que un sistema de seguro obligatorio podría ser suficiente para solventar el fallo de mercado que se produce en ese ámbito prestacional (problemas de selección adversa), pero indica a continuación que, sin embargo, el sistema sanitario público, con financiación impositiva, es preferible, entre otras razones, porque soluciona el problema distributivo de quienes, por su nivel de renta, no puedan pagar las primas, o la dificultad de quien, a causa de un estado de salud precario y fácilmente detectable, se enfrenta a primas muy altas, o incluso a que nadie esté dispuesto a asegurarle²⁵⁶.

Si observamos el modelo vigente actualmente en nuestro país, se advierte que es un sistema mixto, que conjuga prestaciones contributivas, que se financian con cargo a las cotizaciones sociales, y prestaciones no contributivas, que se financian con cargo a los presupuestos generales del Estado (o de las CCAA competentes)²⁵⁷. Las cotizaciones sociales son indudablemente prestaciones patrimoniales de carácter público, en el sentido que a esa expresión ha dado el TC desde su Sentencia 185/1995, y la mayoría de

256. ALBI, *Público y privado...*, p. 129.

257. Cfr. art.86 del TR de la Ley General de la Seguridad Social (RD legislativo 1/1994, de 20 de junio). Entre las prestaciones no contributivas, como ya se ha señalado, se encuentran las sanitarias, que según lo dispuesto en el apartado 2º de ese precepto, así como en el art. 82 de la Ley General de Sanidad, en la redacción dada a ambos por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre) no se financian mediante cotizaciones, sino mediante aportaciones del Estado al Presupuesto de la Seguridad Social o, en caso de haberse transferido tales servicios a las CCAA (lo que afecta ya a todas las CCAA), conforme al sistema de financiación autonómica vigente en cada momento. Conviene recordar, en todo caso, que todavía en la Ley de presupuestos generales del Estado para 1998 (art.11.1 Ley 65/1997), se establecía que estas prestaciones sanitarias se financiarían en parte —aunque relativamente poco importante: 103.000.000 miles de pesetas, frente a 3.595.642.131 miles de pesetas— con cargo a cotizaciones sociales. En las leyes de presupuestos subsiguientes, desaparece ya esa prescripción, y la financiación es exclusiva a través de dotaciones finalistas en los PGE (art.12.1 Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de PGE para 1999; art.12.1 Ley 13/2000, de 28 de diciembre,

la doctrina no duda en calificarlas de tributos, predominando la idea de que, desde un punto de vista jurídico, se trata de impuestos, por no encontrarse vinculado su hecho imponible a una actividad concreta de la Administración²⁵⁸. Desde la perspectiva adoptada en este trabajo, lo que interesa no es tanto la calificación jurídico formal como impuesto o tasa, sino si la prestación se orienta de acuerdo con criterios de equivalencia o de capacidad económica o, en su caso, de acuerdo con algún otro criterio de justicia en el reparto de las cargas públicas. En la doctrina tributarista se viene apuntando que el criterio de reparto es la capacidad económica, que se pondría de manifiesto en las bases de cotización, apoyadas fundamentalmente en los salarios, esto es, en un indicador de renta, tesis que se predica no sólo para las cotizaciones de los trabajadores, sino también para las de los empresarios²⁵⁹. Pero lo cierto es que se tiende a una correlación

de PGE para 2001). Todavía en el art. 12.1 Ley 23/2001, de 27 de diciembre, de PGE para 2002 se prevén esas mismas dotaciones finalistas, que se supone deberán desaparecer en el futuro como consecuencia de la transferencia generalizada a las CCAA de la gestión de estos servicios.

258. Esta es la tesis que ya sostuvo Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO, "En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas de seguridad social", *RDFHP*, núm. 44, pp. 1235 ss. (pp. 1254,1255). El autor dice que la figura es, *materialmente* un impuesto, pero en realidad se apoya para ello en un dato jurídico formal: que su presupuesto de hecho no incluye referencia a una concreta actividad administrativa. En realidad, lo que quiere destacar el autor es que, con independencia de la cuestión formal de la fiscalidad o parafiscalidad (afectación) la contribución es jurídicamente un impuesto. Sobre la calificación como tributo, vid. también, María José FERNÁNDEZ PAVÉS, *Las cotizaciones a la seguridad social. Análisis jurídico tributario*, Marcial Pons, Madrid 1996, pp. 21-39.

259. Así, Luis MATEO RODRIGUEZ, *La tributación parafiscal*, León 1978, pp. 250 ss.; A. TAPIA HERMIDA, "Cuestiones fundamentales de la cotización a la Seguridad Social", *Estudios financieros*, núm. 89 (1990), pp. 68 ss; FERNÁNDEZ PAVÉS, *Las cotizaciones...*, pp. 42-45, o Juan Antonio MARTÍNEZ AZUAR, *Régimen fiscal de las cotizaciones a la Seguridad Social*, Edersa, Madrid 1997, pp. 157 o 540.

Los autores citados salen al paso de la objeción planteada por Efrén BORRAJO DACRUZ ["El contenido de la relación jurídica de seguro social", publicado en dos partes, en la *Revista de Derecho mercantil*, núms. 76 y 77 (ambos de 1960), en las páginas 84 y 85 del número 77], quien ponía en duda que las cuotas patronales se ajustasen a la capacidad económica del sujeto sometido a gravamen. Y por ello, junto con otras razones (que no grava a todos los ciudadanos, sino sólo a una parte de ellos, y la afectación de sus ingresos a un destino específico) negaba que se pudiera otorgar a dichas cuotas la calificación de impuestos. Frente a esto, se alega que la cotización empresarial se fija en base al montante total de salarios de la empresa, lo que supone un índice de su volumen de operaciones, similar al de un impuesto indirecto sobre el volumen de ventas

estrecha entre las cotizaciones satisfechas y las prestaciones a que posteriormente se tiene derecho²⁶⁰, lo que ha llevado a algunos autores a sostener que dichas cotizaciones responden en alguna medida al principio del beneficio²⁶¹. Ahora bien, esas cotizaciones resultan insuficientes para la cobertura del conjunto de prestaciones de la Seguridad, lo que hace inevitable recurrir a la financiación mediante el presupuesto general del Estado o de las Comunidades Autónomas, para cubrir aquellas prestaciones calificadas como no contributivas²⁶².

En definitiva, no se puede negar que también a través de figuras que integran la idea de equivalencia (bien primas de seguros privados, bien mediante primas o cotizaciones en seguros públicos, articuladas con arreglo a criterios análogos) pueden asegurarse determinados objetivos redistributivos, vinculados a la cobertura de determinados riesgos, sobre bases actuariales de cálculo. Pero un modelo regido estrictamente por esa idea sólo sería redistributivo en el sentido apuntado por Grossekkettler (todo sistema de seguro redistribuye recursos), pero no resultaría útil para articular esa otra redistribución que reclama el Estado social, dirigida a disminución de las desigualdades de renta y riqueza o a garantizar a los ciudadanos una serie de prestaciones básicas con independencia de su capacidad de gasto. Dejaría fuera, por tanto, aquellas necesidades redistributivas, requeridas por el valor supremo de la dignidad de la persona y por la idea de solidari-

(MATEO RODRÍGUEZ, *La tributación parafiscal*, p. 258; en sentido análogo, TAPIA HERMIDA, "Cuestiones fundamentales...", pp. 70,71; FERNÁNDEZ PAVÉS, *Las cotizaciones...*, pp. 42, 43). La idea, en definitiva, es que las cotizaciones empresariales se encuentra asociadas a un índice, al menos indirecto, de la capacidad económica de la empresa, representado por la productividad de un factor de producción (el trabajo), relacionado con su retribución, que es la que sirve de base al cálculo de esa cuota.

260. Lo destaca, por ejemplo, Ángel URQUIZU CAVALLÉ, *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid 1997, p. 274, quien en este sentido afirma que con ello se limitan sus efectos redistributivos.

261. Emilio ALBI *et al.*, *Teoría de la Hacienda pública*, 2ª ed., Ariel, Barcelona 1994, p. 315. Esta afirmación ya no es tan sencillo extenderla a las cotizaciones empresariales, salvo de maneja indirecta, si se parte de que esas cotizaciones se soportan efectivamente (en sentido económico) por los trabajadores, que de no existir tales cotizaciones podrían obtener una retribución mayor. Hipótesis muy común entre los economistas (cfr. CALONGE/MANRESA, *Incidencia fiscal y del gasto público social...*, p. 231, o ALBI, *Público y privado*, p. 189).

262. El fenómeno descrito ha sido común a otros países de nuestro entorno, que también se han visto abocados a sistemas mixtos. Cfr. Alfonso BARRADA RODRÍGUEZ/Bernardo GONZALO GONZÁLEZ, *La financiación de la protección social en España. A propósito del pacto de Toledo*, CES, Madrid 1997, p. 131.

dad que impregna al Estado social, que requieren que ese sistema se complemente con elementos de marcado carácter impositivo, si no directamente por impuestos, guiados por la idea de la contribución según la capacidad económica²⁶³.

3. Todo esto no hace sino confirmar la afirmación hecha más atrás, según la cual nuestra Constitución, en su artículo 31.1, interpretado en su contexto (la llamada "Constitución económica"), toma partido en la cuestión que nos ocupa, optando por dar preferencia al principio de capacidad económica frente al del beneficio como criterio para el reparto de las cargas públicas. Y que esa opción responde a una determinada concepción, de profundo carácter ideológico, sobre la función redistributiva y de procura existencial que compete al Estado, en su condición de Estado social, así como a la idea, derivada de lo anterior, de que existen determinados gastos públicos que no deben ser soportados individualmente por los destinatarios de los bienes y servicios de los que se derivan tales gastos, sino que deben asumirse colectivamente.

Eso sí, esa opción constitucional no agota en absoluto la cuestión, sino que al legislador le queda un amplio margen de configuración, dentro del cual le corresponde la decisión política sobre si se quiere individualizar o, por el contrario, socializar el coste de determinados bienes o servicios

263. No deja de resultar ilustrativo, en este punto, hacer referencias a algunas concepciones de filosofía política que conciben el impuesto como una suerte de prima de seguro, sobre la base de la idea de que el sistema impositivo no sólo debe facilitar los ingresos necesarios para la provisión de aquellos bienes públicos básicos, que serían admitidos incluso por las concepciones liberales más radicales, sino también para asegurar a los individuos frente a ciertos riesgos respecto de los que no cabe esperar cobertura por el mercado. La tesis se debe a autores como DWORKIN, que enlaza en este punto con las líneas del pensamiento liberal de otros filósofos como RAWLS, ACKERMAN o NAGEL. La acoge, recientemente, Agustín José MENÉNDEZ, *Justifying taxes. Some elements for a general theory of democratic tax law*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht-Boston-Londres, 2001, pp. 176 ss. Como explica este último autor, la tesis se ha visto con suspicacia por algunos autores, como Ackerman y Alstott, probablemente porque partían de la idea de que toda prima de seguro se calcula necesariamente con criterios conmutativos. MENÉNDEZ, por contra, adopta una concepción del seguro en términos amplios, que permite incluir los sistemas de seguros públicos, que se distinguirían de los privados en que no se busca la obtención de ganancias y en que los criterios de cálculo no responden exacta o exclusivamente a parámetros de justicia conmutativa, sino que deben incorporar también otros que responden a la idea de justicia redistributiva para el cálculo de las cuotas. Esa forma de entender lo que es un seguro lo hace más acorde para servir como modelo para explicar el impuesto.

públicos²⁶⁴. Para su adopción cabe dar entrada a los argumentos analizados en las páginas anteriores, argumentos de diverso orden (económicos, sociales), pero de indudable trascendencia jurídico constitucional. Por un lado, los que apoyan la financiación por medio de prestaciones causales. Por otro, los que reclaman la socialización de esos costes. Para adoptar esa decisión, pues, el legislador habrá de ponderar, a la vista de las circunstancias del caso (los concretos servicios públicos), las razones y argumentos en favor de la individualización y de la socialización, optando por aquella solución que permita un adecuado equilibrio entre unos y otros, tal y como exige el principio de proporcionalidad, lo que deja cabida, lógicamente, a fórmulas mixtas de financiación, en las que una parte del servicio se costee individualmente por los destinatarios directos de los servicios, y otra parte con cargo al presupuesto general.

Para el caso de que se opte por la individualización, el problema radica en evitar que tal forma de financiación termine constituyendo una limitación de acceso a tales bienes y servicios públicos a quienes carecen de capacidad de pago, lo que iría en contra de las razones mismas que justifican el carácter público de la actividad²⁶⁵. Una posible fórmula es el escalonamiento del gravamen, llegando incluso hasta la exención total, en función de la capacidad económica. Pero presenta problemas. Por un lado, si el escalonamiento de la tasa se lleva a cabo sin renunciar a cubrir todo el coste del servicio mediante esas prestaciones, resultará que algunos usuarios satisfarán no sólo el coste que les es imputable individualmente, sino también el que corresponde a aquellos carentes de capacidad de pago. Esto chocaría con el principio de equivalencia; pero sobre todo, supondría (económicamente al menos) una especie de impuesto encubierto poco deseable, según se ha indicado más atrás. Supondría, además, un fraccionamiento del ámbito de acción del principio de solidaridad, que pasaría a actuar, no en el ámbito del conjunto de la sociedad, sino en los reducidos círculos de quienes comparten determinados problemas o se encuentran en situaciones similares que hacen necesaria una actividad administrativa. Parece, por ello, preferible que el escalonamiento sólo opere para disminuir el gravamen, y que el coste no cubierto (directa o idealmente) mediante las tasas sea una carga general de la comunidad. Otro problema que plantea, obviamente, es la pérdida de efectividad del

264. En sentido muy parecido se manifestaba hace casi medio siglo Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, "Sobre la naturaleza de las tasas y las tarifas de los servicios públicos", *RAP*, núm. 12 (1953). También en sentido análogo, LOZANO SERRANO, "La financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones", p. 296.

265. En la línea de lo señalado por BIRK/ECKHOF, "Staatsfinanzierung...", p. 65.

principio de equivalencia, tanto más intensa cuanto mayor sea el escalonamiento. Pero quizá la mayor dificultad sea justamente la de articular ese escalonamiento en atención a la capacidad económica sin graves problemas de gestión de esos tributos²⁶⁶. La solución alternativa propuesta por Grossekkettler (que los subsidios incluyan el coste de los tributos causales) no parece mala, aunque presenta algunos inconvenientes de importancia respecto de determinado tipo de bienes públicos, como ya se ha destacado más atrás al comentar su tesis. Para determinados ámbitos, como la educación superior, se han plantado otro tipo de soluciones, como la que el Estado otorgue o garantice créditos que sólo deberían ser devueltos por los estudiantes para el caso de que sus ingresos lleguen a alcanzar cuantías superiores a la media²⁶⁷.

4. Lo que, a mi juicio, se debe observar con muchas reservas es la tendencia a que el mecanismo de financiación causal se convierta en el instrumento exclusivo (o casi) para determinar las preferencias de los ciudadanos, con vistas a determinar los servicios que efectivamente presta la comunidad. Es indudable que la exacción de una prestación para poder acceder a un bien o servicio público, al tiempo que fuerza al ciudadano a comparar costes y ventajas, permite detectar mejor que otras formas de financiación (en las que el coste no se traslada directamente al beneficiario) las preferencias individuales de los usuarios de los servicios y bienes públicos. Y no podrá negarse que esta información es de gran utilidad para decidir qué servicios provee la comunidad, sobre todo si se admite, como parece lógico, que en línea de principio la provisión de bienes y servicios públicos debe intentar ajustarse a las preferencias individuales de los ciudadanos. Lo que resulta discutible es: a) que ese mecanismo sirva para revelar todas las preferencias individuales relevantes *sobre cualesquiera servicios o bienes públicos*, y b) que las preferencias individuales, manifestadas a través de ese instrumento, deban ser el único criterio para adoptar esas decisiones *sobre cualesquiera bienes y servicios públicos*.

266. SACKSOFSKY ("Staatsfinanzierung...", p. 193) da un ejemplo, respecto a las tasas de los jardines de infancia en la ciudad de Francfort del Meno, donde la fijación de la cuantía tarda entre 6 y 9 meses. La solución de tomar como referente la autoliquidación del IRPF tampoco parece libre de problemas, pues deja grandes espacios al fraude, como se ha mostrado en algunos ámbitos, pues siempre se puede presentar una autoliquidación con rentas inferiores a las reales, a estos efectos, y completarla más adelante con una declaración complementaria.

267. La propuesta es de HANSJÜRGENS, según indica SACKSOFSKY, "Staatsfinanzierung...", p. 193.

Las dos objeciones se encuentran estrechamente relacionadas. La primera ya se ha desarrollado más atrás. Los tributos causales no permiten revelar las preferencias de los ciudadanos sobre determinados servicios sociales (que se prestan a otros ciudadanos), o servicios deficitarios que sin embargo aquellos desean mantener; bienes públicos, en definitiva, a través de los cuales no se persiguen exclusivamente fines de asignación, sino también redistributivos. Para determinar la provisión de esos bienes, no sólo es preciso conocer las preferencias de los destinatarios directos de aquéllos (lo que parece posible si se establecen de transferencias monetarias, y se exige contraprestación para las prestaciones de servicios en especie), sino también las de aquellos llamados a contribuir para que se produzca esa redistribución (ya sea en metálico o especie).

La segunda también ha sido ya aludida, y se encuentra en estrecha relación con lo anterior: hay determinados bienes o servicios públicos, o determinados objetivos de política económica o social, respecto de los cuales puede estar justificado interferir en el orden de preferencias individuales, sacrificar la "soberanía del consumidor" de bienes y servicios públicos, siendo el ejemplo más claro el de aquellos bienes esenciales desde la perspectiva de la dignidad de la persona, respecto de los cuales aquella interferencia se justifica por la necesidad de garantizar un nivel mínimo de prestación de tales bienes o servicios a cualesquiera miembros de la comunidad, por exigencias que, además, pueden resultar indisponibles incluso para la mayoría democrática, por haber sido garantizadas constitucionalmente.

En este punto estoy básicamente de acuerdo con Birk y Eckhof. Si el mercado fuese un mecanismo ordenador superior en todo caso frente al proceso democrático, lo adecuado sería dejar siempre al mercado la provisión de bienes y servicios. Lo que sucede es que, en ocasiones, el interés general (cuya concreción corresponde a las instituciones representativas, a la luz de la cláusula de Estado social y democrático de Derecho) puede exigir que determinadas necesidades se provean por los entes públicos. Lo cual implica que la lógica del mercado no parece adecuada (al menos en su totalidad) para garantizar ese interés general. Por ello, no parece congruente pretender que la decisión sobre los bienes y servicios que se prestan por los entes públicos se articule, siempre y en todo caso, según reglas o mecanismos contruidos a imagen y semejanza del mercado (equivalencia).

El problema (como afirman estos autores) radica en que, al colocar el principio de equivalencia como criterio fundamental para determinar la provisión de bienes o servicios públicos, se pretende trasladar a ese ámbito la lógica del mercado, de tal suerte que no sería ya el Parlamento, sino los financiadores concretos del Estado, los que determinarían la extensión

y modo de cumplimiento de las tareas estatales. Pero esto choca con las exigencias del principio democrático, en cuyo seno los ciudadanos deciden a través de su derecho igual al voto, no mediante su desigual poder adquisitivo. El principio democrático requiere que el Parlamento (el legislador presupuestario) pueda decidir con cierta libertad sobre las prioridades de su actuación. Y es la financiación mediante impuestos la que permite esa libertad, pues el impuesto pone a disposición del legislador los medios económicos necesarios con independencia de argumentos de oferta y demanda, o de otros relativos a la causación de costes o la obtención de beneficios. De esta forma, el Estado puede actuar con independencia de los concretos pagadores del impuesto, lo que le permite asegurar la racionalidad (desde la perspectiva de la adecuación a las exigencias del interés general, definido a partir de la idea de Estado Social de Derecho) de las decisiones políticas acerca de las necesidades colectivas.

Esa libertad, obviamente, no es para decidir de manera caprichosa o arbitraria, sino para ajustar la provisión de esos bienes y servicios a las exigencias del interés común. Interés común que no tiene por qué interpretarse necesariamente, al menos en todo caso, como algo externo a las propias preferencias individuales (entendidas en sentido amplio, inclusivas de aquellas que hacen referencia a servicios sociales, etc.), sino que más bien debe construirse a partir de la integración de esas preferencias, a través de los procesos políticos correspondientes²⁶⁸. Todo ello sin perjuicio de que algunos elementos puedan resultar incluso indisponibles para la mayoría, por decisión constitucional.

268. Es pertinente, en este momento, traer la objeción que formula BUCHANAN contra la teoría de MUSGRAVE sobre la justicia fiscal, a la que acusa de incurrir en paradoja, por cuanto, por un lado, acoge el criterio de las elecciones individuales para guiar las funciones de asignación de recursos por parte de la Hacienda pública, mientras que para las de distribución se remite a una escala de valoración externa. De manera que se reconocen dos objetivos, eficiencia y equidad, que no sólo son distintos entre sí y conflictivos, sino también diferentes filosóficamente, derivándose en última instancia de conjuntos de valores totalmente diferentes. La crítica se extiende, en general, a todas aquellas teorías que reconocen el objetivo redistributivo y asumen que respecto de éste son relevantes criterios de justicia, de equidad. A cambio, propone recurrir, como criterio exclusivo, a las preferencias individuales, de tal suerte que eficiencia y justicia tienden a coincidir, pues tanto lo justo como lo eficiente no son otra cosa que lo que se ajusta a tales preferencias (*La Hacienda pública en un proceso democrático...*, p. 251, 252 y, sobre todo, 329).

No coincido, sin embargo, con el sentido de tales críticas. La toma en consideración de criterios de justicia tales como igualdad, u otros, no significa necesariamente

Frente a este argumento se ha opuesto, fundamentalmente por los hacendistas, que resulta más que dudoso que esa libertad del legislador presupuestario se traduzca, en la práctica, en una mejor realización del interés general, y que más bien responde a la persecución de ventajas por parte de grupos de interés organizados²⁶⁹. La objeción es seria, y tiene mucho que ver con la extrema dificultad que tiene la determinación del interés general, que abre la posibilidad a esos diferentes grupos para colocar en ese lugar a sus propios intereses, pero no puede llevar a renunciar al Parlamento como órgano decisorio del Estado democrático²⁷⁰.

que tales criterios se impongan como algo opuesto a las preferencias individuales, desde el momento en que tales criterios de justicia contribuyen a configurar esas preferencias individuales. Porque, en efecto, esas preferencias individuales, al menos cuando se trata de determinados bienes públicos, no responden exclusivamente al interés propio ajustado al modelo del *homo oeconomicus*, que es típico del consumidor de bienes en el mercado, sino que se construyen también a través de otro tipo de razones que se encuentran vinculadas a criterios de justicia, solidaridad, etc. De lo que se separa la teoría de Musgrave, y de lo que se quiere separar también este trabajo, es de ese criterio del *homo oeconomicus* como criterio metodológico exclusivo para entender las preferencias de los ciudadanos con vistas a la determinación y, también, a la forma de financiar los distintos bienes o servicios públicos. Porque, al menos para de ellos, ese esquema resulta claramente inconveniente (o claramente insuficiente), y entonces es necesario recurrir a otros instrumentos para intentar adecuar la provisión de esos bienes a las preferencias individuales relevantes (que no son sólo las del potencial consumidor, sino las del conjunto de los ciudadanos), y es preciso además localizar un criterio para el reparto del coste. Y tanto para lo primero como para lo segundo resulta inevitable tener en consideración criterios de justicia, esos que Buchanan considera "externos", que lógicamente han de ser aquellos que impregnan la conciencia social de cada comunidad. Sobre las limitaciones del criterio del *homo oeconomicus* en la teoría de la "Public choice", con una perspectiva más amplia (sobre las motivaciones y utilidades de los individuos en general en los procesos políticos), vid. por ejemplo, el Estudio introductorio de José CASAS PARDO a J.M. BUCHANAN/R.E. MCCORMICK/R.D. TOLLISON, *El análisis económico de lo político. Lecturas sobre la teoría de la elección pública*, IEF, Madrid 1984, pp. 79-84.

269. Esta objeción se ha desarrollado fundamentalmente por una serie de autores que se han acercado al problema a través de un análisis del funcionamiento real de los sistemas políticos democráticos, entre los que se encuentran los representantes de la "Public choice" (vid. notas al pie núm. 12 y 18), y se encuentra muy presente en el trabajo de GROSSEKETLER. También hace referencia a ella SACKSOFSKY, "Staatsfinanzierung...", p. 195. Esta autora se remite al ejemplo de las subvenciones, promocionadas por un determinado partido, y que después resulta prácticamente imposible derogar.

270. En el mismo sentido, SACKSOFSKY, "Staatsfinanzierung...", p. 195.

En definitiva, la determinación de la provisión de los servicios públicos, así como la forma de su financiación es siempre resultado de un proceso político que debería tender, en una sociedad democrática, a la integración de las preferencias (en sentido amplio) de los ciudadanos. El principio de equivalencia o, dicho de otra forma, la elección de tributos causales basados en ese criterios tiene la ventaja de que ofrece a las instituciones políticas una información bastante perfecta de las preferencias de los ciudadanos, en cuanto consumidores directos de determinados bienes o servicios públicos. Pero existen otras razones que pueden y deben tenerse en cuenta, aparte de esas preferencias de los consumidores de bienes públicos, en el proceso político de determinación de qué bienes públicos se proveen y cómo se financian, razones que también integran las preferencias de los miembros de la comunidad, y que tienen que ver con valores tales como la solidaridad o la justicia social, piezas claves de nuestro sistema constitucional.

5. Para concluir, se debe recordar que el problema de la revelación de las preferencias no es el único problema serio a que se enfrenta la opción por un sistema impositivo como núcleo central de la financiación pública. El otro, más grave si cabe y en buena medida relacionado con el anterior, tiene que ver con la exigencia de que ese sistema impositivo sea justo, lo que más allá de su diseño estructural requiere esencialmente de una eficaz aplicación práctica, y que se perciba como tal por los contribuyentes. Porque lo cierto es que la percepción que se tiene de la justicia del sistema se encuentra seriamente afectada, por razones muy diversas, entre las cuales destacaría la conciencia que en la sociedad se tiene de las inmensas posibilidades que se abren al fraude y a la elusión fiscal para determinados sectores de rentas, que corresponden generalmente a los sujetos dotados de mayores recursos económicos, posibilidades que se han acrecentado como consecuencia de los procesos de libertad de circulación de capitales. O el tratamiento diferenciado que, por esa misma razón, se viene otorgando a determinadas fuentes de renta. O la infinidad de medidas tributarias de carácter intervencionista que sin ninguna sistemática inundan nuestro ordenamiento fiscal. Instaurar ese sistema impositivo justo no sólo en su diseño sino en su aplicación práctica debe ser, pues, el objetivo central de todos cuantos son responsables de la financiación pública. Y no se debe olvidar que sólo un sistema que se percibe como justo recibe la aceptación que es precisa para su eficaz aplicación.