



**UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**El Principio de Capacidad Contributiva en las Tasas y
las Contribuciones Especiales.**

Tesis Monográfica para obtener el título de Licenciado en Derecho

Autores: Marcelo Enrique Ruiz Lugo.
Frank Iván Sarria Palacios.

Tutor: Reynaldo Balladares Saballos.

Managua, Nicaragua.
Febrero, 2011.

DEDICATORIAS

A un verdadero ejemplo de vida, un hombre de vasta sabiduría y
humildad sin comparación, quien yace en la presencia de Nuestro Señor,

José María Palacios Silva.

Frank Iván.

A mi madre, Eva Lugo Gutiérrez.

Marcelo Enrique.

AGRADECIMIENTOS

A mi Creador, quien me bendijo con la capacidad y la oportunidad de alcanzar este logro académico; a mis padres por brindarme su guía y amor desde mi infancia; a mi prometida por alentarme en todo tiempo a soñar con la excelencia; a mis amigos quienes con sus palabras alimentaron mi confianza especialmente a Marcelo por su plena confianza en mí, y aún más a todos aquellos individuos que no creyeron que podría ser de apoyo a mi compañero, a ellos gracias por haberme brindado una motivación mayor. Gracias a Todos ustedes.

Frank Iván.

A quienes coadyuvaron en este logro, familia y amigos.

Marcelo Enrique.

TABLA DE CONTENIDO

Objetivos	6
Introducción.....	7
Capítulo Primero. Los Tributos	9
1. Ingresos Tributarios.....	9
1.1. Definición.....	10
1.2. Características	12
2. Categorías Tributarias.....	16
2.1. Impuesto.....	16
2.2. Tasa	19
2.3. Contribución Especial.....	26
Capítulo Segundo. Principios de Justicia Tributaria	32
1. Introducción.....	32
1.1. Valor Normativo.....	33
2. Principios Formales.....	34
2.1. Legalidad.....	34
2.2. Reserva de Ley	36
3. Principios Materiales	38
3.1. Generalidad.....	38
3.2. Igualdad.....	39
3.3. Progresividad	42
3.4. No confiscación	48
Capítulo Tercero. El Principio de Capacidad Contributiva	52
1. Introducción.....	52
2. Evolución.....	52

3. La Configuración del Principio.....	54
4. La Denominación Correcta.....	56
5. Clases de Capacidad Contributiva	61
5.1. Capacidad Objetiva	62
5.2. Capacidad Subjetiva	65
6. Extrafiscalidad y Capacidad Contributiva	70
Capítulo Cuarto. Criterios Rectores de las Tasas y de las Contribuciones Especiales	72
1. Beneficio o Equivalencia	72
1.1. Aclaración Terminológica	72
1.2. Origen.....	73
1.3. Contenido	75
2. Capacidad Contributiva	79
2.1 En las Tasas.....	85
2.2. En las Contribuciones Especiales	89
Conclusiones	91
Recomendaciones.....	98
Lista de Referencias Bibliográficas.....	99

OBJETIVOS

1. General

- Determinar la gradualidad aplicativa del Principio de Capacidad Contributiva en las tasas y las contribuciones especiales.

2. Específicos

- Comprender la configuración del Principio de Capacidad Contributiva.
- Identificar los elementos característicos de las tasas y las contribuciones especiales.

INTRODUCCIÓN

Toda realidad jurídica debe ser aprehendida con un método estrictamente jurídico. Aunque el origen de ciertos conceptos sea en otra ciencia, al adoptarse por el Derecho, deben revestirse de una concepción propia de la ciencia que le adopta. Los conceptos hoy propios del Derecho Tributario han evolucionado de los otrora conceptos de la Ciencia de la Hacienda clásica, pero aún persisten ciertas concepciones de esta ciencia, aunque matizadas de alguna manera para darles carta de naturalidad jurídica.

El trabajo en manos tiene por fin analizar una de las cuestiones que aún no se desprende totalmente de sus ideas de abolengo. Ella es la relación del Principio de Capacidad Contributiva con los tributos que no son impuestos.

Es realidad inconcusa que el Principio de Capacidad Contributiva es uno de los que rigen e informan el sistema tributario, y por tanto, opera en todas las categorías tributarias. Y ello es así aun cuando no esté establecido expresamente en el ordenamiento jurídico, pero se reconoce implícito en el dictado constitucional.

Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales. En el hecho imponible de estas últimas dos categorías existe una referencia a una actividad del Estado y eso ha permitido afirmar que en ellas el principio de capacidad contributiva no tiene *ratio* de aplicación, sino que se configuran atendiendo a otros principios tales como el de beneficio o el de equivalencia.

Analizaremos, pues, las posiciones que sostienen que tasas y contribuciones especiales se rigen por criterios distintos de la capacidad contributiva, y que ella

no es de recibo, o bien, no de aplicación primordial. Asimismo, el Principio de Capacidad Contributiva, para descubrir de inicio, si es predicable de estas categorías tributarias y proceder luego a descubrir la manera en que debe operar en ellas.

CAPÍTULO PRIMERO

LOS TRIBUTOS

Sumario

1. INGRESOS TRIBUTARIOS; 1.1. Definición; 1.2. Características; 2. CATEGORÍAS TRIBUTARIAS; 2.1. Impuesto; 2.1.1. Definición; 2.1.2. Características; 2.2. Tasa; 2.2.1. Definición; 2.2.2. Características; 2.3. Contribución Especial; 2.3.1. Definición; 2.3.2. Características.

1. INGRESOS TRIBUTARIOS

El Estado, para cubrir con sus gastos y lograr alcanzar sus fines, necesita dinero. Para obtenerlo puede recurrir a diversos medios que el ordenamiento jurídico le brinda. Uno de ellos es la financiación del gasto público por reparto, donde los ciudadanos contribuyen a la cobertura del gasto público (KURI DE MENDOZA, ZALDAÑA LINARES, ARÉVALO ORTUÑO, ORELLANA & MORALES, 1993), por medio de los tributos.

Los tributos son regulados por el Derecho Tributario. El término tributo proviene del latín *tributum* que en Roma hacía referencia a la capitación que el gobierno exigía para sostener las obligaciones del Estado, y era llamado así porque se repartía o pedía por tribus (RÍOS GRANADOS, 2008).

En el intento de definir a los ingresos tributarios se ha recorrido un largo camino, cuyas vicisitudes son puestas de presente por GONZÁLEZ & LEJEUNE (2000). Señalan estos autores que en el estadio actual, la definición del tributo se centra en la consideración finalista sobre los objetivos a los que el tributo sirve y en una concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa —que fue la primera con la que se intentó definirlo—, la que proporciona el principio del gravamen según la capacidad económica de quien ha de soportarlo.

Sin embargo, autores como PLAZAS VEGA (2005) y AIZEGA ZUBILLAGA (2001) advierten que no se ha conseguido un concepto plenamente válido aceptado por la doctrina mayoritaria ya que no existe acuerdo sobre las funciones de los tributos. No obstante, se resalta que los tributos son medios financieros para la actividad estatal.

Con lo que llevamos dicho, falta resaltar una *differentia specifica* respecto de los otros medios de ingresos públicos a que nos referimos al inicio. Compartimos opinión con MENÉNDEZ MORENO (2000), quien retoma las ideas de SAINZ DE BUJANDA y de CORTÉS DOMÍNGUEZ, para afirmar que la característica nuclear de los ingresos que venimos tratando es la capacidad económica de los obligados al pago de los tributos. Así pues, la capacidad económica constituye el fundamento de la exacción.

1.1. Definición

El ordenamiento jurídico de nuestro país no presenta un tratamiento uniforme a la hora de establecer lo que se entiende por tributos. Esto se vislumbra de la lectura de nuestra Carta Fundamental, en la cual se usan los términos tributo, impuesto, contribución y carga pública, error que, como advertía GIANNINI (1957), es común en las leyes, tanto tributarias como de otra índole. Esto no abona a la unificación de criterios, sino por el contrario, a la inseguridad jurídica y denota una práctica legislativa deficiente.

El Código Tributario de la República de Nicaragua, aporta un lacónico concepto de tributo en su art. 9, donde señala que «*son las prestaciones que el Estado exige mediante Ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...*».

La norma par a nuestro Código Tributario, en España, es la Ley General Tributaria de 2003. En ella también se ofrece un tanto más desarrollado concepto de lo que

ESEVERRI (2008, p. 23) se dio en llamar «*la institución nuclear del Derecho Tributario*»:

Art. 2º.1: Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Como denota ESEVERRI (2008), esta definición resalta que son prestaciones económicas impuestas de forma coactiva y que tienen carácter contributivo. Empero, estas no son las únicas notas definitorias del tributo.

A inicios de nuestro siglo, MENÉNDEZ MORENO, señala que el tributo consiste en «una obligación legal y pecuniaria, fundamentada en la capacidad económica de sus destinatarios pasivos, y establecida a favor de un ente público, en régimen de derecho público, para atender a sus necesidades económicas» (2000, p. 173).

En 2005, PLAZAS VEGA, a pesar de citar las definiciones de tributo de diversos autores en las que se pone de relieve el carácter contributivo, y otras donde se resalta su relación con la capacidad contributiva, a la hora de brindar una definición de tributo, prescinde de la referencia a la capacidad contributiva, y lo hace porque no cree que deba incluirse como condición para la existencia de un tributo. Sin embargo, reconoce que su acatamiento y consulta son relevantes para el principio constitucional de justicia.

Preferimos mantener, como también lo ha hecho CALVO ORTEGA (1997) y NAVEIRA DE CASANOVA (2010), la referencia a la capacidad económica para definir a los tributos, por ser su *diferentia specifica* respecto de los otros ingresos públicos, y proponemos conceptualizarlos como *ingresos, generalmente pecuniarios, que el Estado puede imponer para obtener recursos necesarios para la consecución de sus fines, que se fundamentan en el deber general de concurrir a la financiación*

de los gastos públicos, a partir de la capacidad económica de los obligados a su pago.

1.2. Características

Las notas menos controvertidas son su carácter coactivo, al ser establecidas por el Estado mediante ley, y su carácter contributivo por destinarse a la cobertura genérica de los gastos públicos (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000). No obstante este segundo carácter, los tributos pueden ser utilizados con otros propósitos o finalidades *extrafiscales* según señala PÉREZ ROYO (2008).

1.2.1. Son prestaciones patrimoniales

NAVEIRA DE CASANOVA (2010) señala que se trata de una prestación patrimonial, generalmente en dinero. Para PLAZAS VEGA (2005) puede ser también en especie, como surgió en sus inicios, y que según PÉREZ ROYO (2008), se justificaba en las economías pre-modernas. Pero, como señala AIZEGA ZUBILLAGA (2001), incluso los tributos que se paguen en especie no dejan de ser prestaciones pecuniarias, porque el tributo se calcula en dinero, aunque se pague con un bien equivalente distinto.

1.2.2. Establecidas por ley

Desde el punto de vista de su fuente, son obligaciones *ex lege*, i. e., impuestas coactivamente por ley (MENÉNDEZ MORENO, 2000; NAVEIRA DE CASANOVA, 2010). Por tanto, son prestaciones coactivas, que como señala SAINZ DE BUJANDA, surgen independientemente de la voluntad del deudor (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001). Con GONZÁLEZ & LEJEUNE (2000) agregamos que los tributos son prestaciones obligatorias o coactivas de Derecho Público. En consecuencia, las normas que los regulan son de Derecho Público (PÉREZ DE AYALA & PÉREZ DE AYALA BECERRIL, 2009).

Nacen al realizarse el hecho imponible previamente establecido por ley, en términos generales y abstractos, como manifestación de la potestad tributaria normativa del Estado, con estricta sujeción a la Constitución Política (PLAZAS VEGA, 2005).

1.2.3. Debidas a un ente público

ESEVERRI (2008) señala que los tributos son *exigidos* por una Administración Pública. El Código Tributario establece que es el Estado quien *exige* estas prestaciones. Para PÉREZ DE AYALA & PÉREZ DE AYALA BECERRIL (2009) y para NAVEIRA DE CASANOVA (2010) son prestaciones *debidas* a un ente público. MENÉNDEZ MORENO (2000) señala que los tributos son *establecidos* a favor de los entes públicos. Y para AIZEGA ZUBILLAGA (2001), son prestaciones *realizadas* a favor de un ente público.

Nosotros nos inclinamos a señalar que son prestaciones *debidas* a un ente público. Si como dejamos sentado, son establecidas mediante ley, es la Asamblea Nacional la que establece la exigencia de la obligación tributaria, pero la exige para que se pague a un ente público que, en su gran mayoría, será distinto de ella. Así pues, el Impuesto sobre la Renta (regulado en la Ley de Equidad Fiscal, Ley 453, publicada en LGDO n° 82 de 6 de mayo de 2003) es debido al gobierno central, y la solvencia municipal (regulada por la Ley de Solvencia Municipal, Ley 452, publicada en LGDO n° 90 de 16 de mayo de 2003) es debida a los gobiernos locales.

1.2.4. Se fundamentan en la capacidad económica

La *capacidad económica de los obligados* al pago de los tributos es su característica nuclear y constituye el fundamento o justificación legitimadora de su exacción (MENÉNDEZ MORENO, 2000). Su fundamento no es ya un abstracto poder de imperio, ni una mera relación conmutativa entre el ente público y el contribuyente (MOSCHETTI, 2001).

ESEVERRI (2008) devela la naturaleza contributiva fundamento de los tributos y excluye cualquier intento de entenderlos con naturaleza retributiva. Los ingresos de naturaleza retributiva se satisfacen a cambio de la prestación de servicios que recibe el ciudadano de parte del Estado. El fundamento jurídico de los tributos es la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica, y no la retribución de los beneficios obtenidos por los ciudadanos en la aplicación de dichos gastos (MENÉNDEZ MORENO, 2000).

Para AIZEGA ZUBILLAGA (2001), los tributos gravan la capacidad contributiva, resultado de una concreta manifestación de capacidad económica, aunque su fundamento pueda ser excepcionalmente diferente. Sin embargo, creemos más atinado lo dicho por MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ & CASADO OLLERO (2009), en cuanto que la capacidad económica es el fundamento jurídico del tributo, por tanto, los hechos que grave deben ser siempre indicativos de capacidad económica, aunque puede no tener la misma intensidad en todos los casos.

A pesar de que el hecho revelador de capacidad contributiva es elemento necesariamente presente en toda prestación tributaria, aunque de muy diversa forma (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000), se ha afirmado que el principio de capacidad contributiva no es de recibo en los tributos vinculados —tasas y contribuciones especiales—. Y es que se proclama que siguen los lineamientos de otras ideas rectoras, como son la equivalencia, en el caso de la tasa, o la equivalencia y el beneficio, en el ámbito de las contribuciones especiales (PLAZAS VEGA, 2005).

1.2.5. Procuran alcanzar los fines del Estado

La finalidad primordial de los tributos es obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos. Pero también tienen un carácter instrumental que permite emplearlos para promover y posibilitar fines de política económica general (ESEVERRI, 2008). Dado que los tributos ya no son exclusiva ni fundamentalmente fiscales, es más adecuado aludir a los fines del Estado, y no ya a su objetivo fiscal

de obtener ingresos (PLAZAS VEGA, 2005). Sin embargo, ello no obsta para que GONZÁLEZ & LEJEUNE (2000) resalten como nota definitoria del tributo, la de ser la cobertura del gasto público su destino preferente o exclusivo.

La creación de un tributo puede responder a la necesidad de allegarse de dinero para cubrir los gastos públicos, o bien a la intención de lograr la consecución de fines constitucionales que persiguen la realización del bien común (BALLADARES SABALLOS, 2010). Para quienes escribimos, gastos públicos y fines del Estado no son cuestiones lejanas. La necesidad de allegarse ingresos es por cubrir los gastos públicos, mismos que no pueden ser destinados sino a cumplir los fines del Estado.

1.2.6. Otras Características

Son prestaciones debidas por la realización de hechos o actos lícitos (NAVEIRA DE CASANOVA, 2010) y por ello, nunca constituyen la sanción de un ilícito (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001). En todo tributo se descarta la voluntariedad (PLAZAS VEGA, 2005), baste para justificar esto el preguntarnos si voluntariamente nos despojamos de dinero para entregárselo al Estado.

GONZÁLEZ & LEJEUNE (2000) señalan que los tributos se exigen sin contraprestación, lo cual es una mera explicación o reafirmación de que son prestaciones obligatorias o coactivas de Derecho Público. MENÉNDEZ MORENO también señala que «resulta inadecuado el término contraprestación porque es propio del ámbito jurídico-privado y no tanto del jurídico-público» (2000, p. 179). Además, citando a CORTÉS DOMÍNGUEZ, establece que en ningún caso el ámbito de las relaciones jurídico tributarias es aplicable la idea de contraprestación, ya que jurídicamente, nunca se da algo a cambio de algo. Quien paga los tributos no puede por ello, en términos jurídicos estrictos, exigir nada a cambio, y por lo tanto el pago nunca es contraprestación.

2. CATEGORÍAS TRIBUTARIAS

La clasificación que interesa a los efectos de esta obra, y a la que, dicho sea de paso, se le reconoce mayor relevancia (MENÉNDEZ MORENO, 2000), es la tripartita que distingue impuesto, tasa y contribución especial. Esta clasificación es la acogida en nuestro ordenamiento jurídico. *Ad exemplum*, pueden verse los arts. 9 del Código Tributario y 15 de la Ley de Régimen Presupuestario Municipal.

De esta tricotomía jurídica de los tributos, solamente de los impuestos es que hoy no se discute su naturaleza tributaria autónoma. Así lo expresa PLAZAS VEGA (2005), al afirmar que para BERLIRI y POTITO, el impuesto es la única modalidad admisible de tributo. En la Ciencia de la Hacienda se encuentra el origen conceptual de las tres categorías tributarias, por lo cual, el Derecho Tributario, que «se desgajó» de aquella ciencia, ha trasladado esos conceptos al ámbito de las determinaciones jurídicas (PÉREZ ROYO, 2008).

Lo importante de determinar cada especie tributaria es que la normativa a aplicar a cada categoría responderá a los rasgos de cada exacción, y no al *nomen iuris* que le haya dado el legislador (PÉREZ ROYO, 2008). Amén que cuando se establezcan tributos, se «debe acudir a aquella especie dentro de su género, que se adecue mejor con el fin que se pretende alcanzar» (ESEVERRI, 2008, p. 27). El art. 11 del Código Tributario señala que el sistema presupuestario del país debe ajustarse a la nomenclatura señalada en tal Código.

2.1. Impuesto

2.1.1. Definición

El ordenamiento jurídico nicaragüense posee distintos conceptos de impuesto. Así, el art. 9 del Código Tributario señala que «*Impuesto*: es el tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación

individualizada en el contribuyente». A nivel local, el Plan de Arbitrios Municipal, en su art. 2 señala que por impuestos municipales se entenderán:

Las prestaciones en dinero que los municipios establecen con carácter obligatorio a todas aquellas personas, naturales o jurídicas, cuya situación coincida con los que la ley o este Plan de Arbitrios señalan como hechos generadores de crédito a favor del tesoro municipal.

Una disposición similar está contenida en el art. 2 del Plan de Arbitrios del Municipio de Managua. En el art. 15 de la Ley de Régimen Presupuestario Municipal se establece que son impuestos municipales «las obligaciones a favor de la municipalidad que pagan los ciudadanos de una circunscripción para el sostenimiento general del gobierno local, siempre y cuando estén dentro de los supuestos previstos por la ley».

En ninguna de estas definiciones se pone de manifiesto la necesidad de gravarse una manifestación de capacidad contributiva. Entendemos que esto es porque, al ser el impuesto una especie del género tributo, todas las características de éste le seguirán aquél. Si ello es así, entonces, todas las definiciones que llevamos señaladas caerían en tautología, pues, señalan las características de lo que por naturaleza es y no definen claramente al impuesto como una institución jurídica autónoma. Veamos si en la doctrina tributaria encontramos una solución.

BÁEZ CORTÉS & BÁEZ CORTÉS definen al impuesto como «el tributo cuya obligación surge al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente» (2007, p. 28).

Para MENÉNDEZ MORENO, los impuestos son una:

Obligación legal y pecuniaria, establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público para atender a sus necesidades económicas, en virtud de la capacidad económica de sus destinatarios, caracterizada negativamente por la ausencia de actuación administrativa y positivamente

por ser una manifestación de renta, el patrimonio o el consumo (2000, p. 180).

GONZÁLEZ & LEJEUNE definieron a los impuestos como una «prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (2000, p. 173). NAVEIRA DE CASANOVA (2010) resalta que el impuesto es «un tributo sin contraprestación» (p. 1089), «basado en la capacidad contributiva» (p. 1090).

PÉREZ ROYO define al impuesto como «aquel tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración» (2008, p. 48). Quizás es esta breve definición la más precisa de todas las anteriores. Al referir al impuesto como un tributo está integrando sus características al concepto de impuesto, y posteriormente procede a resaltar el hecho que convierte al impuesto en un tributo autónomo. Además, no comete el error de hablar de contraprestación, que *ut supra* ya señalamos, es inadecuada en estricto sentido técnico jurídico.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ et al. señalan que «el impuesto se paga porque se pone de relieve una determinada capacidad económica, sin que la obligación impositiva se conecte causalmente con actividad administrativa alguna» (2009, p. 70). Con ello se manifiesta el fundamento de los tributos y de los impuestos.

2.1.2. Características

Mencionábamos en el acápite anterior, que lo que convierte al impuesto en un tributo autónomo es la no referencia, en su hecho imponible, a actividades de la Administración. Si bien es cierto su característica de gravar manifestaciones reveladoras de capacidad económica es la que le «aporta el fundamento de

justicia distributiva» (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000, p. 174), ella no identifica al impuesto, puesto que es una característica común a todas las especies tributarias.

Aun con el tesón de darle mayor importancia a la característica de gravar manifestaciones de capacidad contributiva, no se ha podido obviar la actividad de la Administración, y se ha dicho que con el impuesto se grava una «capacidad económica “no causalizada”, es decir, no vinculada a una actividad administrativa concreta» (CALVO ORTEGA, 1997, p. 143).

La falta de toda relación de correspondencia entre la prestación exigida y cualquier actividad del ente público dirigida al sujeto pasivo, es traducida de su carácter coactivo (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000). También ha servido para traer de la Ciencia de la Hacienda la distinción de servicios públicos divisibles e indivisibles, y de ilustración cuando se trata de profundizar en la acción de los principios del beneficio y de la capacidad contributiva como criterios de distribución de los gastos públicos. Así, los impuestos se han destinado para financiar los gastos indivisibles (AMATUCCI & GONZÁLEZ GARCÍA, 2001), y la sociedad en su conjunto es fundamentalmente su destinataria (MENÉNDEZ MORENO, 2000).

2.2. Tasa

2.2.1. Definición

Partiremos de las definiciones legales para luego contrastarlas con las que han elaborado los doctrinarios. El art. 9 del Código Tributario establece que:

Tasa: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

A nivel de gobierno local, el Plan de Arbitrios Municipal, en su art. 26 establece que «Son tasas las prestaciones de dinero, legalmente exigibles por el municipio como contraprestación de un servicio, de la utilización privativa de bienes de uso público municipal o del desarrollo de una actividad que beneficie al sujeto pasivo o contribuyente». El Plan de Arbitrios del Municipio de Managua establece la misma disposición en su art. 25, pero confunde al sujeto pasivo o contribuyente con usuario.

Por su parte, la Ley de Régimen Presupuestario Municipal, en su art. 15, señala que «las tasas son cobradas por la prestación de un servicio». Además, las clasifica en tasas por aprovechamiento y tasas por servicios. Esta clasificación es también reconocida en los Planes de Arbitrios Municipal y de Managua, aunque no expresamente:

Art. 15: ...Las *tasas por aprovechamiento* se originan por la utilización de un bien de dominio público o el desarrollo de una actividad en ellos que beneficie al contribuyente...

Las *tasas por servicios* son las que se cobran por la prestación de un servicio por parte de la municipalidad.

La Ley General Tributaria española define a las tasas en su art. 2.2.a) en los siguientes términos:

Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Las tasas presentan varios problemas interpretativos o «malabarismos teóricos» como señaló CARRERA RAYA en 1994 (CAZORLA PRIETO, 2008, p. 317). SEGÚN VILLEGAS (2009) se pueden explicar 1º en que —como señala VALDÉS COSTA seguido en 2010 por NAVEIRA DE CASANOVA— es el instituto donde más se han

confundido los elementos económicos, políticos y jurídicos que integran el fenómeno financiero; y 2º porque —como señala GIANNINI— es dificultoso alcanzar un concepto unitario de la tasa que comprenda todas sus manifestaciones en el vasto campo de la actividad administrativa y jurisdiccional del Estado. Para SAINZ DE BUJANDA, en 1967, «lo único que se ha conseguido es lograr un planteamiento de los problemas pendientes» (MUÑOZ BAÑOS, 1975, p. 109).

El camino para que las tasas sean reconocidas como tributos independientes ha sido largo. Así lo señala PLAZAS VEGA (2005), quien también afirma que para BERLIRI no eran propiamente tributos por no participar del elemento de coacción, y que POTITO afirmaba que podían clasificarse entre los impuestos.

La primera definición de tasa se debe a RAU, quien la definió como una «exacción que se exige con motivo de una relación especial de los ciudadanos con el estado [*sic*] en virtud del cual aparece como una retribución de una medida aislada de la administración que ocasiona a ésta determinados costes» (MINISTERIO DE HACIENDA, 1979, p. 795). De ahí que se considere que este tipo de tributo tiene la función de cubrir parte de los gastos ocasionados al Estado, respecto del servicio solicitado por el particular (GARCÍA BUENO, 2008).

En MUÑOZ BAÑOS (1975) encontramos a BIELSA, para quien «la tasa es el pago de un servicio porque el servicio es útil y reporta, por tanto, un beneficio» (p. 110). PÉREZ ROYO (2008) señala que en la Ciencia de la Hacienda clásica, la tasa era definida como el instrumento tributario adecuado para financiar el coste de los servicios públicos de carácter divisible, es decir, con beneficiarios o usuarios directos, identificables caso por caso, y que se inspiraban en el principio del beneficio, según el cual el coste de estos servicios debía satisfacerse, total o parcialmente, mediante una prestación exigida a sus usuarios.

Tales circunstancias no son ajenas a nuestros días. Autores como VILLEGAS en 1984, y AMATUCCI & GONZÁLEZ GARCÍA en 2001, han hecho referencia a las

actividades o gastos divisibles, que son conceptos propios de la Ciencia de la Hacienda. Aún podemos encontrar definiciones que aluden al principio del beneficio, como la propuesta por PLAZAS VEGA, al señalar que la cuantía de la tasa «tiene como criterio de referencia el costo de la actividad o de la disponibilidad del bien de que se trate» (2005, p. 188), quien además nos recuerda que se ha afirmado que el principio de capacidad contributiva no rige en las tasas, sino que sigue los lineamientos de la idea rectora de la equivalencia.

No obstante, en 2009, VILLEGAS ya renuncia a tal referencia y define a la tasa como «el tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativos al contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o menor medida a dicho contribuyente» (p. 173). Asimismo, nos ofrece las definiciones de JARACH, GIANNINI, GIULIANI FONROUGE y de VALDÉS COSTA, todas las cuales refieren la tasa a una actividad del Estado relacionada particularmente con el obligado.

Emulando a MENÉNDEZ MORENO (2000), definiremos a las tasas como *aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o bien la prestación efectiva de servicios o realización de actividades de carácter público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario*. La prestación del servicio debe ser efectiva, ya que de otro modo no se manifestaría capacidad económica alguna.

2.2.2. Características

En este apartado nos limitaremos a resaltar las características que le son propias a las tasas y evitaremos mencionar las que son comunes a todas las categorías tributarias por ser heredadas del tributo. No está por demás reafirmar que todas las características que le señalamos al tributo son predicables, también, de las tasas, por ser estas una especie de aquel. Y, como señala CAZORLA PRIETO, le son

aplicables «los principios constitucionales con referencia a todo el sistema tributario» (2008, p. 318).

La primera característica a resaltar es la forma en que se configura su hecho imponible, específicamente, como señaló CORTÉS DOMÍNGUEZ en 1985, su aspecto material del elemento objetivo (CAZORLA PRIETO, 2008), el cual está integrado con una actividad, vinculada con el obligado al pago, que es inherente al Estado, es decir, que sólo este puede realizarla y que su realización es necesaria para la vida de la comunidad (FERREIRO LAPATZA, 1990). «Si no hay actividad administrativa, no puede haber tasa» (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ et al., 2009, p. 77).

VILLEGAS (2009) pone de manifiesto tres tesis en relación a este tema. Una admite que para que surja la exigibilidad del tributo es suficiente la organización y descripción del servicio, así como su ofrecimiento a los eventuales contribuyentes. Otra sostiene que es menester que la prestación del servicio sea efectiva y singularizada, a la que nos adherimos junto con: FERREIRO LAPATZA (1976); ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1983); CALVO ORTEGA (1997); GONZÁLEZ & LEJEUNE (2000); MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ et al. (2009) y NAVEIRA DE CASANOVA (2010). Una tercera sostiene que el servicio debe ser efectivamente prestado, pero puede ser evaluado en un contexto general. En otras palabras, el servicio prestado efectivamente puede no particularizarse en una persona determinada, sino que se trate de servicios básicos que de no existir, se harían imposibles, dificultosas o simplemente no rentables determinadas actividades de los ciudadanos.

CALVO ORTEGA (1997) señala que esa actividad del Estado, se realiza en régimen de Derecho Público, es decir, que se prestan sin referencia al mercado y con un carácter de indisponibilidad, que son obligatorias para los administrados y que no puedan ser prestadas por el sector privado. Advierte que la obligatoriedad debe entenderse a partir de la situación personal y territorial del administrado, teniendo

en cuenta la naturaleza de la oferta de la actividad de que se trate, en otras palabras, será suficiente que la actividad sea *razonablemente obligatoria*. VILLEGAS (2009) nos dice que tal actividad consiste en funciones o servicios de ineludible cumplimiento, ya que sirven para satisfacer las necesidades más elementales de la población.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO & POVEDA BLANCO señalan que la nota de coactividad en la prestación del servicio o de la actividad subyace en las siguientes exigencias:

Se somete al pago de una tasa la realización administrativa de una actividad o la prestación de un servicio en régimen de Derecho Público cuando no sean actividades o servicios solicitados voluntariamente por el sujeto al resultar impuesta, bien por disposiciones legales o reglamentarias, bien porque se trate de bienes, servicios o actividades imprescindibles para la vida privada o social del solicitante; asimismo, la realización de actividades o prestación de servicios por la Administración conllevará el pago de una tasa cuando esas actividades o servicios no se presten o realicen por el sector privado (2009, p. 37).

Por su parte, PLAZAS VEGA (2005) alega que la solicitud o petición del despliegue de la actividad es el origen del tributo y por ello es voluntaria. Sin embargo, esta elucubración de su naturaleza voluntaria se transformó en una obligación tributaria con su reconducción a la ley (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000), y además porque, como señalare GARCÍA BELSUNCE, el requerimiento del servicio es obligatorio como condición para ejercer ciertos actos o derechos (PLAZAS VEGA, 2005). La solicitud de un pasaporte, *verbi gratia*, es obligatoria por cuanto sin él no se puede viajar fuera del país.

PÉREZ ROYO (2008) concluye que lo que caracteriza a la tasa como tal tributo es la coactividad que se deriva de la forma en que se presta el servicio: en el régimen de solicitud o de recepción obligatoria, el sujeto ni siquiera es libre de realizar o no el hecho imponible; y en régimen de monopolio, el usuario no puede elegir entre diversos prestadores del servicio de que se trate.

Otra característica es la referida a la parte del gasto público a la que se destinará el producto de las tasas. Para cierto sector doctrinal, el producto obtenido de las tasas debe ser empleado para financiar los gastos generales del Estado (VILLEGAS, 2009). Para otro sector, tienen una destinación específica, la cual es la financiación del servicio o actividad que la origina, pero entendidos de forma integral, o global, y no exclusivamente individual (PLAZAS VEGA, 2005). Este criterio es el que parece adoptar nuestro Código Tributario en su definición de tasa, pero también la Ley de Patentes de Invención, Modelo de Utilidad y Diseños Industriales en su art. 138. Creemos que lo dicho respecto de la prestación de servicios o actividades por PLAZAS VEGA es también aplicable al referirnos al uso o aprovechamiento del dominio público, es decir, que se debe destinar a financiar actividades relacionadas con ese bien público. Así encontramos el art. 58 de la Ley de Exploración y Explotación de Hidrocarburos.

Al referirnos a las características de los tributos, dijimos que su fundamento es de carácter contributivo y no retributivo. Empero, volvemos sobre este tema con lo dicho por NAVEIRA DE CASANOVA (2010) en el sentido de que la idea de contraprestación es un elemento jurídicamente ínsito en la tasa puesto que en su definición y concepto hay cierta devolución del Estado hacia el particular, al brindarle un servicio, al realizar una actividad o al posibilitarle el uso de un bien de su dominio. A pesar de lo dicho, destaca que la contraprestación no es sinónimo de equivalencia de prestaciones, en el sentido de que lo que se cobre individualmente por la tasa haya de ser exacta e indefectiblemente el equivalente de mercado a la actividad o servicio realizado. Recordemos que la contraprestación es un elemento de la obligación civil, donde se basa en autonomía de la voluntad y la negociación las prestaciones y contraprestaciones. En el caso que nos ocupa, no podemos hablar de contraprestación por estar situados en un ámbito diverso (PÉREZ ROYO, 2008).

El Ministerio de Hacienda de España, a partir de una definición de GIANNINI, respecto de las tasas, señala que no se exige «ni demanda del interesado, ni siquiera su beneficio» (1979, p. 796). El pago de la tasa puede ser una contrapartida por la prestación de un servicio (PLAZAS VEGA, 2005), y modulada por un cierto elemento de bilateralidad, que no es asimilable, desde el punto de vista técnico-jurídico, a la bilateralidad propia de los contratos sinalagmáticos (PÉREZ ROYO, 2008).

A pesar de que algunos autores afirman que las tasas, aun siendo obligaciones *ex lege*, responden al «principio de contraprestación» (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, 1983, p. 241), ahijamos la tesis de GONZÁLEZ & LEJEUNE (2000), para quienes la presencia de una actividad administrativa en las tasas no supone cierta suerte de contraprestación porque no se exige que la actividad administrativa beneficie al sujeto pasivo, sino que es suficiente que le afecte o se refiera a él, pero de manera efectiva y singularizada. Amén de que por ser una prestación tributaria, se rechaza implícitamente la idea de contraprestación como elemento definidor.

2.3. Contribución Especial

2.3.1. Definición

En nuestro ordenamiento jurídico encontramos las siguientes definiciones legales. El art. 9 del Código Tributario señala que:

Contribuciones especiales: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

A nivel municipal no se establece una definición de contribución especial, pero puede extraerse de lo dispuesto en el art. 51 del Plan de Arbitrios Municipal que señala que:

Las alcaldías podrán imponer contribuciones especiales para la ejecución de obras o para el establecimiento, ampliación o mejora de servicios municipales, siempre que a consecuencia de ellos o de éstos, además de atender al interés común o general, se beneficie especialmente a personas determinadas aunque dicho beneficio no pueda fijarse en una cantidad concreta.

Las contribuciones especiales se fundarán en la mera ejecución de las obras o servicios y serán independientes del hecho de la utilización de las obras o servicios por los interesados.

Similar disposición —aunque menos afortunada— se encuentra en el art. 40 del Plan de Arbitrios del Municipio de Managua. Este carácter discrecional del que se habla a nivel local no encuentra ya, desde hace tres lustros, carácter de legalidad por contravenir lo dispuesto en el art. 114 de la Constitución Política, en cuanto a que tal potestad es exclusiva e indelegable de la Asamblea Nacional.

El art. 15 de la Ley de Régimen Presupuestario Municipal establece en su párrafo *in fine* que: «Las contribuciones especiales se originan en el beneficio directo que perciben los pobladores debido a la ejecución de obras por parte de la municipalidad y que se traducen en mayor valor de las propiedades de los contribuyentes...»

La Ley General Tributaria española define, en su art. 2.2.b), a las contribuciones especiales como:

Los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

PÉREZ DE AYALA & PÉREZ DE AYALA BECERRIL no consideran las contribuciones especiales como una categoría tributaria autónoma, sino como un impuesto que se justifica por la existencia de un beneficio presunto producto de bienes o servicios *uti universi* que afecta de forma directa a un colectivo de personas. Así, las define como «una compensación pagada con carácter obligatorio, al ente

público, con ocasión de una prestación o actividad realizada por él con fines de utilidad pública y no en forma individual y divisible, pero que proporciona también ventajas especiales a ciertos sujetos» (2009, p. 65).

GIANNINI (1957), por el contrario, defiende el carácter autónomo de las contribuciones —tributos les llama él— especiales. Para CAZORLA PRIETO las contribuciones especiales son una categoría tributaria y las conceptúa como «una modalidad impositiva de aplicación general en todas las esferas [del] ordenamiento jurídico» (2008, p. 325).

FERREIRO LAPATZA (1976) afirma que en ocasiones, de la actividad dirigida a satisfacer una necesidad pública, por un efecto reflejo involuntario, se favorece más a determinados sujetos con un beneficio aproximadamente valorable, a quienes se les puede exigir una contribución especial. Por su parte, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1983) las reconoce como compensaciones parciales del coste financiero de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos, siempre que produzcan aumento de valor a ciertos elementos patrimoniales, beneficien especialmente a personas o clases determinadas, o se provoquen de forma especial por las mismas, aunque no exista aumento de valor en sus bienes.

A nivel de las municipalidades, los Planes de Arbitrios, señalan que en los casos de las contribuciones especiales se puede repartir hasta el 80% del costo total de la obra entre los beneficiarios directos. Como señala CALVO ORTEGA (1997), esta división obedece a que toda obra o servicio público genera un beneficio también público y que en consecuencia debe financiarse también con recursos generales del Presupuesto.

El elemento basilar de estos tributos es la capacidad económica de sus destinatarios pasivos, y esa capacidad económica se concreta en la obtención de un beneficio o aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios

públicos (MENÉNDEZ MORENO, 2000). Con esto rechazamos lo señalado en el Plan de Arbitrios Municipal y por la que MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ et al. (2009) abogan, en el sentido de que el beneficio especial no exige que cada sujeto lo haya registrado, sino que basta que la obra o el establecimiento del servicio sean idóneos y aptos para producirlo.

2.3.2. Características

Referimos al lector a la advertencia que hiciéramos a propósito de las características de las tasas (*vid.* 2.2.2.). Procedemos a enumerar las principales características definitorias de las contribuciones especiales, no sin antes señalar, con FERREIRO LAPATZA, que «las contribuciones especiales son, fundamentalmente, tributos de los entes locales» (1976, p. 329), y cuya existencia periclita por su poca utilización.

AMATUCCI & GONZÁLEZ GARCÍA afirman que «las contribuciones [...] especiales presuponen un beneficio particular a favor del contribuyente» (2001, p. 14) y pueden ser por un aumento en el patrimonio del sujeto pasivo, o por un ahorro de un gasto en que necesariamente debería incurrir (NAVEIRA DE CASANOVA, 2010), que se deriva de una actividad administrativa específica (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000) que puede ser la realización de una obra pública o de actividades o servicios estatales especiales (VILLEGAS, 2009), y que aunque esté dirigida a la comunidad, proporciona un beneficio mayor y medible a ciertos sujetos (FERREIRO LAPATZA, 1976) a quienes se les impondrá este tributo.

La diferencia entre las contribuciones especiales y los impuestos se centra en que en aquellas hay siempre una actividad administrativa (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO & POVEDA BLANCO, 2009) que guarda relación directa con el tributo, y que además redundará en beneficio o aumento de valor de los bienes del obligado tributario (CAZORLA PRIETO, 2008).

En relación a las tasas se ha dicho que, si bien existe en ambas una relación con una actividad de la Administración, en las contribuciones especiales, la actividad está básicamente encaminada a la satisfacción de un interés general, mientras que en las tasas la actividad está sustancialmente motivada por el particular y persigue la solución de problemas particulares (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO & POVEDA BLANCO, 2009), además de que en las contribuciones especiales, la actividad solo puede ser la realización de una obra o el establecimiento o ampliación de servicios públicos (CAZORLA PRIETO, 2008). GONZÁLEZ & LEJEUNE (2000) señalan que en las contribuciones especiales la actividad va dirigida a toda la colectividad, y en las tasas se dirige a una persona en particular, pero además, en las contribuciones especiales debe existir una ventaja o beneficio particular, mientras que en las tasas es suficiente que le afecte al obligado.

Dado que «se exige un nexo de causalidad directo entre la realización de obras o el establecimiento o ampliación de los servicios y el beneficio especialmente obtenido por los sujetos pasivos» (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO & POVEDA BLANCO, 2009, p. 44), es ese beneficio la riqueza que gravan (FERREIRO LAPATZA, 1990). Sin embargo, no podemos aceptar las elucubraciones respecto a que el principio de capacidad contributiva no es de recibo en las contribuciones especiales, y que sigue los lineamientos de otras ideas rectoras como la equivalencia y el beneficio (PLAZAS VEGA, 2005). Si bien es cierto, que el beneficio influye en gran manera en la fijación de su cuantía, también pueden y deben influir otras razones; entre estas, de manera primordial, la capacidad económica de quienes han de soportarla (FERREIRO LAPATZA, 1976).

Aunque el beneficio del que hemos hablado sea considerado el criterio de justicia particular de las contribuciones especiales por entrañar una ventaja económica reconducible a un aumento de riqueza, y ser exigido su importe en proporción a ese presunto beneficio obtenido, tal beneficio «se agota jurídicamente en el pensamiento del legislador. Es irrelevante que en el caso concreto el obligado

obtenga o no el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio y en consecuencia su capacidad de pago» (VILLEGAS, 2009, p. 196).

Mientras para algunos el beneficio concreto y objetivable en el obligado tributario es la base de medición del tributo (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000), para otros es el costo de la obra o actividad a financiar la referencia para su establecimiento (PLAZAS VEGA, 2005). Hay quienes señalan que el beneficio se mide con arreglo al criterio excepcional del coste de la obra o del servicio, y esta heterodoxia se justifica en la «dificultad de medir un beneficio o aumento de valor sin juego de mercado [...] ni valoración motivada e individualizada de las situaciones económicas o de los bienes» (CALVO ORTEGA, 1997, p. 139). En la Ciencia de la Hacienda clásica, las contribuciones especiales aparecen basadas en el principio del beneficio (PÉREZ ROYO, 2008), pero ya no se puede o no se quiere que el beneficio recibido por el particular determine exclusiva o fundamentalmente la cantidad a pagar como tributo (FERREIRO LAPATZA, 1976).

Otra característica de las contribuciones especiales es que los ingresos provenientes de ellos están afectos a los gastos generados por la obra pública que se ha realizado o el servicio que se ha establecido o ampliado (CAZORLA PRIETO, 2008; BÁEZ CORTÉS & BÁEZ CORTÉS, 2007), y así se ha reconocido en la STC 233/1999. Sin embargo, compartimos el criterio de JARACH para quien es más razonable «la recuperación de los costos de las obras para su utilización en el financiamiento de otras obras futuras» (VILLEGAS, 2009, p. 198).

CAPÍTULO SEGUNDO

PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Sumario

1. INTRODUCCIÓN; 1.1. Valor normativo; 2. PRINCIPIOS FORMALES; 2.1. Legalidad; 2.2. Reserva de ley; 3. PRINCIPIOS MATERIALES; 3.1. Generalidad; 3.2. Igualdad; 3.3. Progresividad; 3.4. No confiscación.

1. INTRODUCCIÓN

En la Teoría de los Derechos Fundamentales de ROBERT ALEXY, encontramos que para este autor alemán, las normas pueden ser esencialmente parte de dos naturalezas jurídicas excluyentes entre sí, tales posibilidades son las reglas, es decir normas que tan solo posibilitan al sujeto pasivo a cumplirlas o no, o bien principios, siendo estos «mandatos de optimización que pueden ser cumplidos en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes» (ALEXY, 2007, p. 96), relación que además significa una subordinación de las primeras a las segundas, por encontrarse las reglas al servicio de la ponderación de los principios, por carecer éstas de la necesidad de tal procedimiento.

De la previamente expuesta dicotomía forman parte los Principios de Justicia Tributaria, razón por la cual al referirnos a los pilares de la Justicia Tributaria: Legalidad, Reserva de Ley, Generalidad, Igualdad, Capacidad Contributiva —cuyas cuestiones abordaremos en el capítulo siguiente—, Progresividad y No Confiscación, debemos hacer memoria que debido a su naturaleza tendente a la perfectibilidad, no siempre los encontraremos en la realidad tal y como se caracterizan en la Doctrina o los cuerpos normativos constitucionales. En este sentido doctrinal, se ha elaborado una clasificación especial de estos principios en obediencia a la aplicación de estos en la configuración del tributo en Principios

Formales: Legalidad y Reserva de Ley; y Principios Materiales: Generalidad, Igualdad, Capacidad Contributiva y Progresividad. Los cuales serán sometidos a una substanciación individualizada, que nos permitirá entender de manera más clara su función dentro del sistema jurídico tributario.

Tales Principios y reglas son mayormente abordados por la doctrina española e italiana por encontrarse expresamente reconocidos en sus cuerpos normativos Constitucionales; por este motivo en el presente trabajo nos remitiremos en amplia medida a los aportes que devienen del análisis y crítica de dichas normas.

1.1. Valor normativo

Como razona DE CASTRO, citado por LEGUINA VILLA, sobre los principios generales, estos: «son la base en que descansa la organización jurídica; la parte permanente del Derecho y, también la cambiante y mudable que determina la evolución jurídica; y por lo mismo informan todas las normas formuladas [...]» (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 64).

Y sin lugar a dudas, son estos mandatos de optimización, quienes recogidos en los textos constitucionales, dan vida a la justicia dentro del ordenamiento tributario, pues sin excepción alguna poseen la capacidad de ser más que simples informadores o rectores, normas vivas y aplicables en sí mismas.

De la misma forma en que la Constitución posee un valor normativo inmediato y directo, como señala MENÉNDEZ MORENO, citando el art. 9.1CE «los ciudadanos y poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico». (2000, p. 67). Equivalente al art. 182Cn que establece: «La Constitución Política es la carta fundamental de la República; las demás leyes están subordinadas a ella», los preceptos en ella contenidos, de manera accesoria, adquieren el mismo valor funcional que cualquier otra norma sustantiva, pero con

un mayor nivel de observancia en caso de contradicción con éstas últimas, consolidando de esta manera el principio de jerarquía normativa.

Hoy en día, ningún estudioso del Derecho se atrevería siquiera, a pensar en desdejar la vitalidad inherente a la Constitución Política —como manifestación plena de la voluntad del Poder Constituyente— misma que impregna su deseo de justicia a través de los principios constitucionales, en general, y los principios de justicia tributaria más específicamente. Como expresa CASADO OLLERO (1981) «el verdadero fin del ordenamiento tributario es la justicia fiscal» (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001, p. 111).

Fin que puede ser alcanzado en mayor o menor medida, en una proporción directa al respeto y aplicación real de cada uno de los principios formales y materiales de la justicia tributaria.

1. PRINCIPIOS FORMALES

1.1. Legalidad

Este Principio es doctrinalmente parte de los Principios Formales de la Justicia Tributaria por desplegar sus efectos plenamente en el proceso de formación, modificación y derogación de los tributos, pues en el sentido más estricto del espíritu de este Principio lo que se busca es que únicamente por medio de una norma con rango de Ley ordinaria puedan nacer los Tributos; tradicionalmente a este sentido tan estricto de Principio de Legalidad se le denomina Reserva de Ley.

En la opinión de PÉREZ ROYO (2008), el principio de legalidad es en cierta medida una muestra de la evolución doctrinal con matices político-constitucionales del denominado principio de reserva de ley, aun cuando de manera común son empleados como sinónimos.

Siendo parte de las transformaciones estructurales del principio de legalidad la auto-imposición, que no es otra cosa que, la debida participación de aquellos individuos que se verán obligados a la satisfacción de un gravamen, para tales fines, se entiende por participación en la decisión, aquella ejercida por los representantes escogidos de manera democrática por cualquier modalidad de sufragio.

Sin embargo, el Principio de Legalidad posee un alcance superior a la simple prescripción de los tributos en normas con rango de Ley, siendo la seguridad jurídica el otro elemento inherente a la Legalidad; «Seguridad Jurídica que se manifiesta a través de dos características: la certeza y objetividad de la norma tributaria, así como la prohibición e interdicción de la arbitrariedad» (BALLADARES, 2010, p. 28).

Tal seguridad jurídica no podemos encasillarla únicamente en el aspecto de creación del tributo, sino que se debe dotar al sujeto pasivo de la relación tributaria de instrumentos que le permitan atacar aquellas normas que a su parecer violentan sus garantías constitucionales, pues tal como ha referido el Supremo Tribunal Constitucional Español en sus sentencias: SSTC 37/81 y 19/1987, el principio de legalidad opera como medida de control de los elementos esenciales del tributo, los que según PÉREZ ROYO «son dos: la entidad (identificación) y cantidad (cuantificación)» (2008, p. 70).

Para tal efecto, nuestro ordenamiento jurídico determina dos clases de controles frente a las normas jurídico-tributarias, estos obedecen a las clases de garantías que pueden ser afectadas por el sujeto activo de la Potestad Tributaria Normativa: garantías constitucionales y las emanadas de las leyes tributarias.

- En la defensa de las garantías constitucionales los sujetos afectados pueden hacer uso de los recursos establecidos en la Ley de Amparo:

Recurso por Inconstitucionalidad y Recurso de Inconstitucionalidad en el caso concreto.

- En cuanto a las afectaciones de naturaleza administrativa donde se agreden garantías previstas en las normas ordinarias de la materia, se puede hacer uso de la vía administrativa o del Recurso de Amparo Administrativo.

1.2. Reserva de ley

En cuanto a la concepción *strictu sensu* de la legalidad se refiere, en nuestro ordenamiento jurídico dicha Reserva de Ley es reconocida por nuestra Carta Fundamental, en el art. 115Cn: «Los impuestos deben ser creados por ley que establezcan su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a nadie a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una Ley» y posteriormente es reconocida en el art. 3 del Código Tributario.

Resulta evidente la deficiencia de tecnicismo presente en nuestro texto constitucional, al reducir los tributos únicamente a impuestos, pero a pesar de esta imprecisión podemos decir que el Principio se encuentra presente en el espíritu de la Ley.

Por su lado, la Constitución Española establece en su art. 31.3 que «Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la ley». Sin embargo la jurisprudencia internacional ha sentado bases que permiten hacer una interpretación un poco más extensiva al determinar que «la reserva de ley no ha de aplicarse únicamente a la creación de los tributos *per se*, sino también a las exenciones y exoneraciones tal como lo establece la STC 6/ 1983» (PÉREZ ROYO, 2008, p. 70).

Es oportuno señalar que, doctrinalmente se hace presente una distinción en razón de la rigurosidad que el texto constitucional de cada Estado establece, pudiendo ser esta reserva de Ley absoluta o relativa, en el primer caso no se faculta a ningún Poder o Institución distinto del Legislativo para crear, modificar o derogar tributos o beneficios tributarios, mientras en el caso de la reserva de Ley relativa, se limita a la configuración de los principios o criterios generales que regirán a cualquier manifestación tributaria, pero permite la colaboración de otra fuente secundaria para complementar la labor legislativa.

En el caso nuestro, la literalidad del artículo 115 de nuestra norma suprema, a todas luces rechaza la posibilidad de ceder un ápice de la facultad legislativa a un órgano que no sea la Asamblea Nacional, aunque si bien en la praxis acontece que, al momento de reglamentar las leyes en materia tributaria, el Poder Ejecutivo se excede a tal punto de establecer incluso algunos elementos fundamentales del tributo, tales como el tipo de gravamen, el hecho imponible o la base imponible, esto sólo significa que estos actos adolecen de inconstitucionalidad.

La concepción de este Principio, al igual que los demás pilares de la Justicia Tributaria, posee una considerable influencia del nacimiento del Estado de Derecho, siendo necesario que todos los ciudadanos encuentren en la Ley no sólo límite a sus libertades naturales sino protección ante las decisiones arbitrarias de quien detenta el Poder, convirtiéndose esto en la tan deseable seguridad jurídica.

Una vez expuestos los rasgos más importantes del principio de legalidad como son la Reserva de Ley y la Seguridad jurídica es menester proseguir en este recorrido por los fundamentos de la institución jurídica del tributo como hoy lo conocemos. Para llevar a cabo esta tarea, resulta inexorable el permitirnos hacer una especial alusión a esos mandatos de optimización que interactúan entre sí para iluminar al legislador al momento de configurar un sistema tributario justo.

2. PRINCIPIOS MATERIALES

2.1. Generalidad

La Constitución Española hace alusión directa al denominado Principio de Generalidad tributaria en su art. 31, cuando utiliza el término «todos» al inicio del numeral 1, para referirse a quienes son los sujetos obligados a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Por otra parte, la Constitución Política de nuestro país no hace mención textual de la incidencia de este Principio en el ordenamiento jurídico-tributario. Sin embargo, la Doctrina hace gran énfasis en la vinculación de este mandato con el Principio de Igualdad, hasta el punto en que para algunos autores el Principio de Generalidad se encuentra subsumido en las notas conceptuales del Principio de Igualdad.

Se dice que este «Principio lo que realmente veda es el privilegio, la exoneración caprichosa o injustificada» (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001, p. 118), puesto que en apego a la finalidad del Estado de Derecho, la sumisión ante la Ley es una consecuencia inexorable para todos los ciudadanos, sin dar lugar a la discriminación. En tal sentido no resulta tan difícil aceptar la idea que en sus inicios este Principio proscribiese la existencia de privilegios o inmunidades de cualquier naturaleza.

En cuanto a su relación con el Principio de Capacidad Contributiva, SAINZ DE BUJANDA (1991) alude que el Principio de Generalidad «constituye un requerimiento dirigido al legislador para que cumpla con la exigencia de tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica» (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001, p. 118).

Por otra parte CALVO ORTEGA alega que «la generalidad significa una sujeción abstracta y de ahí su relieve político, y la capacidad económica una situación concreta ante un tributo determinado que afecta a la persona física o jurídica de

que trate» (1997, p. 68). Criterio que comparte ABBAMONTE (2009), al concebir los principios de justicia como manifestaciones de orden político primordialmente.

Sobre este punto la Ley General Tributaria Española en el art. 3.1 señala lo siguiente: «La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga y no confiscatoriedad».

2.2. Igualdad

Los Principios deben ser estudiados como un conjunto, siendo cada uno necesario para el verdadero alcance de los fines del Estado, principalmente la Justicia. Tal nexo es evidente en mayor medida entre los Principios Materiales de la Justicia Tributaria. Muestra de ello es la difícil tarea de determinar el punto donde la Generalidad y la Igualdad se individualizan.

Para fines de una mejor comprensión del concepto de Justicia que la Doctrina europea ha desarrollado, debemos valernos de una breve reseña de lo que el Principio de la Igualdad ha significado a través de la evolución científica.

La concepción aristotélica del trato igual para situaciones iguales, es la forma más elemental de este principio, pues con ella tan solo se puede alcanzar una justicia relativa, ya que se está obviando que no todos los ciudadanos son iguales, por múltiples factores materiales. Posteriormente a esta nota conceptual se le añadió la interdicción de la arbitrariedad, permitiendo de esta manera la protección de los derechos de los individuos frente al Estado con el uso de los recursos descritos en el mismo ordenamiento jurídico (BALLADARES SABALLOS, 2010).

Actualmente la concepción del Principio de Igualdad aúna las modalidades señaladas en el párrafo anterior al denominado control de proporcionalidad, que

pretende describir un procedimiento a manera de *test* que consiste en la aplicación de la lógica a los efectos que se persiguen con un instrumento normativo.

Sobre este Principio, la Jurisprudencia y la Doctrina han hecho discurrir infinidad de opiniones, algunas disímiles en gran manera, pero de igual forma han concurrido en algunas características inherentes a este Principio. En tal sentido es necesario determinar las reglas que la doctrina establece para la ponderación de la aplicación del Principio de Igualdad, dichas reglas se encuentran plasmadas en la decisión adoptada en la STC 76/1990, y resumidas por BALLADARES SABALLOS de la siguiente forma:

- No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción de la igualdad constitucional, sino que dicha infracción solo la produce aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;
- El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional;
- El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad del trato, sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados (2010, p. 35).

Con base en estos preceptos es que el principio de proporcionalidad se constituye en una herramienta eficaz en los juicios donde se hace patente la necesidad de la aplicación del Principio de Igualdad. Sin embargo, este principio de proporcionalidad es meramente instrumental, pues no pretende establecer prohibiciones abstractas sino favorecer la aplicación de otros preceptos de Justicia Tributaria.

Así como el Principio de Proporcionalidad se subsume en el de Igualdad, el primero se encuentra conformado por tres elementos creados por la doctrina

científica, estos son: la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto.

Según ALEX Y (2007) la idoneidad del instrumento es la determinación de la factibilidad de una norma, es decir, que lo que se busca a través del examen de idoneidad es la valoración de que si es posible alcanzar determinado fin a través del uso del medio sometido al examen.

Según BARNES (2002), para poder llevar a cabo la evaluación del instrumento es necesario hacer frente a tres presupuestos lógicos:

1. Los fines y objetivos que se proponen sean de naturaleza y proyección pública; es decir que no se trate de un beneficio arbitrario o discriminatorio.
2. Debe establecerse la legitimidad Constitucional de los medios y los fines que se pretenden alcanzar.
3. La objetiva posibilidad de que las consecuencias jurídicas que se prevén sean realizables (BALLADARES SABALLOS, 2010).

Una vez satisfecho estos presupuestos se puede decir que el instrumento es idóneo, puesto que carece de discriminación, de inconstitucionalidad y de imposibilidad de materialización del fin establecido para dicho instrumento.

Sin embargo, este examen no es más que el inicio, siendo necesario que el instrumento sea sometido a un posterior *test* de necesidad, donde se busca apreciar si no existe dentro de las posibilidades fácticas y jurídicas existentes, otros instrumentos capaces de alcanzar los mismos beneficios, y menor lesión del derecho contrapuesto.

La principal dificultad de la aplicación de este ejercicio es la amplia gama de instrumentos que yacen frente al Poder Tributario Normativo, mermando la capacidad de valorar de forma rápida todas y cada una de las posibilidades sin que se caiga en un error de apreciación.

Finalmente, es necesario echar mano de la proporcionalidad en sentido estricto, para completar la valoración a cualquier norma que de forma alguna impida el óptimo cumplimiento de la igualdad entre sujetos homogéneos.

Proporcionalidad en sentido estricto es equivalente a la ponderación de valores contrapuestos, tomando en cuenta los beneficios y las desventajas que presentan la concreción en mayor o menor medida de los Principios de Justicia Tributaria y los demás mandatos de rango constitucional. Por ende, este procedimiento, que nos lleva a obtener una visión objetiva completa del instrumento normativo no necesariamente nos brinda de forma ineludible un resultado único, pues resulta improbable que todos y cada uno de los conflictos entre principios puedan ser dirimidos únicamente mediante la ponderación de los mismos (BALLADARES SABALLOS, 2010).

A manera de ilustración es oportuno señalar que nuestro ordenamiento jurídico no hace alusión a la mayor parte de las notas doctrinarias desarrolladas en lo relativo al Principio de Igualdad, sin embargo, a ciencia cierta es apreciable el deseo del Legislador de revestir de preponderancia este precepto a través del tenor literal del art. 27 Cn. donde establece que «Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección...».

2.3. Progresividad

A través de los años, diferentes autores han intentado otorgar una explicación científica de la razón misma del Principio de progresividad, recurriendo a la formulación de diversas teorías que, van desde la condición coadyuvante con relación a la equidad hasta el desapego de la juridicidad para servir de soporte al régimen político-social.

La primera interpretación de tipo jurídico del principio de progresividad es, la denominada «teoría de soportar el sacrificio», esta encuentra su asidero filosófico

en el pensamiento de John Stuart Mill, aunque posteriormente fue depurada y mejorada por los llamados hacendistas del llamado marginalismo (GALLEGO PERAGÓN, 2003), para estos autores es indispensable que en el momento de la formulación y exigencia de los tributos la sociedad en su totalidad experimente un sacrificio idéntico; con ello lo que se pretende es que tanto el que posee un patrimonio reducido como aquel que goza de superávit contribuyan a los gastos del Estado de forma que ambos sufran un detrimento proporcional, pues en última instancia la progresividad busca y consigue infligir un mayor sacrificio a la persona más capacitada económicamente. Cabe señalar que esta teoría goza con amplio agrado aceptación dentro de la doctrina internacional.

Por otra parte la teoría conocida como «la facultad de ganar» asevera que, quien tiene mayor nivel de renta goza de una aptitud más que proporcional para obtener mayores incrementos de renta y otros índices de riqueza, es decir que se parte del supuesto —carente de certeza científica— que quien tiene más capacidad contributiva a su vez es capaz de seguir generando riquezas en un margen que es imposible gravar proporcionalmente, mientras el que posee una menor capacidad contributiva no posee la posibilidad de variar el margen de generación de renta y otros índices de riqueza (GALLEGO PERAGÓN, 2003).

Desde una óptica más inclinada a la generación de renta por medios productivos propios o industriales, surge una tesis denominada «la teoría del excedente de renta», consiste en el reconocimiento de dos elementos fundamentales en el mundo productivo, el coste y el excedente, siendo entendido el coste, como aquel gasto en el que se incurre de forma necesaria para la elaboración de los productos o el préstamo de un servicio de forma tal que permite mantener la eficacia del factor productivo, mientras el excedente es aquella porción de la renta que no es indispensable que se invierta en mantener la eficacia de los factores productivos, y es justamente esa fracción la que es susceptible de crecimiento y a su vez de gravamen progresivo, siendo el mayor escollo en el ejercicio práctico, la dificultad

de determinar con claridad dónde termina uno y nace el otro (GALLEGO PERAGÓN, 2003).

La teoría de la «importancia social de la renta» parte de una hipótesis bastante simple, y es este grado de simplicidad lo que dificulta su ejecución. Se sostiene que los primeros niveles de renta deben gravarse proporcionalmente menos que aquellos que le suceden, en razón de que las necesidades cubiertas por los niveles inferiores de renta son socialmente más importantes, puesto que los niveles posteriores satisfacen necesidades superfluas, lo que realmente resulta fácil de asimilar, el verdadero cuestionamiento surge al momento de otorgar un determinado valor social a cada escalafón de renta (GALLEGO PERAGÓN, 2003).

Mientras nos alejamos de las razones jurídicas para reconocer a la progresividad como un principio necesario para alcanzar un sistema tributario justo encontramos la denominada teoría «político-social», nacida en el seno de la Escuela de Chicago, caracterizada por la carencia de fundamentos científicos de peso, pues declara su aceptación del principio con la simple aseveración de que es un instrumento eficaz al servicio de la equidad, es decir que se apoya la progresividad por la sencilla razón que reduce la desigualdad económica; a causa de la sencillez de este planteamiento han surgido un sinnúmero de críticas de diversas índoles, siendo para efectos de nuestro estudio la crítica legal la de mayor preponderancia.

Ésta reza que la inclusión de la progresividad deviene en un mayor grado de complejidad en la de por sí difícil tarea de legislar en materia tributaria, a la vez que resulta difícil evitar problemas de equidad entre los contribuyentes, en la selección del ámbito subjetivo de aplicación del principio de progresividad, siendo responsabilidad del legislador determinar la unidad-contribuyente, ya sea el individuo, el matrimonio, la familia, etc. (GALLEGO PERAGÓN, 2003).

La progresividad es, a diferencia de los otros pilares de la Justicia Tributaria, un mandato que se proyecta específicamente sobre el sistema tributario en sí mismo,

pues no pretende estar presente en la totalidad de los tributos, en razón de la imposibilidad de configurar todos los tipos de gravamen a esta modalidad progresiva.

Es por tal razón que podemos decir que el principio de progresividad posee un carácter global y no limitante respecto de la elaboración de los tributos individualmente; CAZORLA PRIETO profiere sobre este principio que «...se instaura como medio al servicio de la redistribución de la renta y del principio de la justicia material en el terreno tributario» (2008, p.125).

De manera natural la progresividad se encuentra presente en aquellos tributos, cuyo aspecto material del elemento objetivo persigue índices directos de riqueza primordialmente, de tal forma que es más frecuente hablar de progresividad en los denominados Impuestos que gravan la Renta.

La principal motivación que la doctrina posee para alentar a la progresividad de los sistemas tributarios yace presente en el deseo de materializar el principio de Igualdad, a través de la redistribución de la renta «... a efectos de gravar de esta forma el crecimiento de la capacidad contributiva entre sujetos que tienen un deber de solidaridad frente a quienes padecen la carencia de medios para subsistir» (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001, p. 118).

En tal sentido encontramos opiniones como la de PÉREZ DE AYALA quien define la progresividad del sistema tributario con algunas pautas, de gran relevancia para una aproximación teórica, necesarias para su aplicación.

Quien más capacidad contributiva tiene que pague más proporcionalmente que el que tiene menos, por el conjunto de impuestos que respectivamente les gravan. La progresividad de un sistema de impuestos presupone que los modelos o instituciones fiscales seleccionados para integrar aquel sistema constituyen en materias imponibles la renta total en sí misma, si bien, magnitudes que crecen más que proporcionalmente que la renta (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 94).

En la misma línea de pensamiento expresa BALLADARES SABALLOS que «la progresividad, en definitiva, constituye una técnica que permite acoger criterios de la capacidad contributiva» (2010), por lo cual no resulta fuera de lugar recalcar la incardinación que poseen los principios de justicia tributaria entre sí.

Con estas referencias de pensamiento podemos tomar en cuenta lo que GIARDINA desarrolla sobre este acápite, para quien como medio de subjetivación de la carga tributaria la progresividad significa una técnica de estructuración de los tipos de gravamen cuya importancia trasciende hacia su consideración como principio de la imposición, donde comparte, junto con la capacidad contributiva, el criterio de medio de especificación del principio de igualdad en el ámbito tributario (BALLADARES SABALLOS, 2010).

Todo esto en lo referente a la función de mandato de optimización que cumple la progresividad, sin embargo LEJEUNE VALCÁRCEL en 1980, citado por BALLADARES SABALLOS (2010), sostuvo que, más que un principio de justicia tributaria, la progresividad debe ser apreciada como la técnica al servicio de los demás principios tributarios.

Desde el entendido de la progresividad como una técnica tributaria encontramos dos mecanismos básicos que permiten su ejercicio: método cuantitativo y método cualitativo.

El método cuantitativo permite que a medida que aumenta la capacidad contributiva de cada persona aumenta también el tipo de gravamen, razón por la cual, si el tipo impositivo de un tributo se conserva invariable, estaremos frente a un tributo no progresivo. Es decir que, los requisitos cuantitativos se centran en una adecuada construcción de la tarifa impositiva.

Por otra parte, el método cualitativo lo que persigue es hacer recaer el gravamen en gran medida sobre ciertos bienes, usualmente siendo los bienes suntuarios

aquellos que reciben en mayor medida el gravamen. De manera que, como expresa PÉREZ DE AYALA «Hay materias imponibles incompatibles con la progresividad como el consumo de bienes de primera necesidad, por ejemplo; Mientras que hay otros, los consumos que calificamos de lujo que la favorecen» (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 176).

Dentro de la progresividad cuantitativa, existe una diversidad de técnicas aplicables, dentro de las cuales encontramos dos principalmente, una es aquella donde la progresividad es una tarifa con tipos impositivos crecientes y la otra que posee tipos impositivos constantes.

La primera se puede subdividir en dos posibles modalidades de la misma, la que se realiza de forma «continua», y la que hace uso de «escalones», en lo que refiere a la progresividad continua, la base del tributo se divide en distintos niveles, permitiendo que, a distintos grados de capacidad contributiva correspondan una base previamente establecida para esa clase o grupo de contribuyentes; mientras en la progresividad por escalones, la base se encuentra fraccionada de forma que a cada uno de los individuos les sea aplicado un tipo impositivo distinto, evitando de esta manera lo que algunos autores denominan «error de salto» (GALLEGO PERAGÓN, 2003).

En lo que refiere a la progresividad con tipo impositivo constante, la base gravada permite realizar deducciones en calidad de mínimos exentos puesto que como describen BLUM Y KALVEN, «Las exenciones originan una forma de progresividad para los contribuyentes que están por encima del mínimo exento. En la práctica, cualquier exención en un impuesto que en principio sea proporcional, introduce un elemento de progresividad en los tipos efectivos» (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 159).

Una vez proyectados estos denominados Principios de Justicia Tributaria en este breve pero sustancial recorrido, es casi tangible la dificultad que significa para el

legislador, en su función creadora, conseguir la optimización de todos y cada uno de estos mandatos, siendo una tarea casi épica en nuestras latitudes por carecer de situaciones fácticas, primordialmente políticas y económicas, que habiliten al Poder Tributario a concretar un nivel de justicia medianamente aceptable.

3.4. No confiscación

Este precepto, al igual que sus congéneres, ha sido objeto de una evolución apreciativa que parte de dos de sus elementos definidores, la denominación y su naturaliza jurídica.

3.4.1. Elementos definidores.

A pesar que el término «no confiscatoriedad» de manera recurrente ha encontrado aceptación entre las voces más emblemáticas de la materia, el vocablo apropiado es «no confiscación», en vista que el primero es un neologismo desatinado, pues lo que se proscribía es la confiscación excesiva e injustificada del patrimonio del contribuyente.

A guisa de ejemplo, el maestro CALVO ORTEGA, tiene a bien hacer uso de este término en su obra «Curso de Derecho Financiero», al tiempo que aborda la segunda cuestión de relevancia sobre este precepto constitucional (1997, p. 76).

El principio de no confiscatoriedad, que se contempla en el art. 31.1 de la Constitución Española y en los arts. 44 y 99 Cn es una verdadera expresión de intencionalidad política ahijada por el constituyente, pues más allá de contar con los elementos propios de todo mandato de optimización, se vislumbra como una regla a manera de contrapeso de la progresividad, pues como alude CAZORLA PRIETO, «...no reúne, entre otras carencias, el valor fundante, axiológico y el alcance que se predica de los principios constitucionales como tales» (2008, p. 127)

Cabe señalar que a éste sentir coadyuva la valoración que realiza CALVO ORTEGA, quien al realizar un detallado análisis de la estructura de este precepto, concluye que intrínsecamente posee elementos delimitadores y creativos-aplicativos, característica propia de los principios. (1997, p. 76)

Sin embargo, resulta de mayor interés para la presente obra, la determinación del alcance y funcionalidad de este precepto de no confiscación. A este respecto hay quienes sostienen que, el alcance de este precepto recae de forma primordial sobre cada figura tributaria concreta. (MENÉNDEZ MORENO, 2000, p. 81). No obstante cabe señalar que, si es posible exigir la no confiscación de los tributos individualmente, también debe reconocerse la posibilidad material que, producto de la aplicación de varios gravámenes pertenecientes al mismo sistema pueda verse vulnerada la garantía ofrecida al individuo constitucionalmente.

3.4.2. Alcance de la regla

La no confiscación ha encontrado en la jurisprudencia ibérica y germánica sus grandes baluartes, siendo estas capaces de ilustrar a los doctrinarios de lo que verdaderamente debe servir para el sufragio de los gastos públicos y lo que indiscutiblemente ha de pertenecer al contribuyente.

El Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre se expresa de la siguiente manera:

Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981 (RTC 1981, 27), que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de la confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible—sustrato, base o exigencia de la imposición— so pretexto del deber de contribuir, de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que ese límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho

efecto, si, mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el arto. 31.1 de la Constitución...; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un gravamen del 100 por 100 de la renta.

De este extracto se deprenen algunos puntos que merecen ser esclarecidos, tal es el caso cuando el Tribunal hace referencia a la no prohibición de la confiscación sino al «alcance confiscatorio» del tributo, entendida esta confiscación como el equivalente al vocablo romano *confiscare*, es decir, la cesión de bienes privados en beneficio del Estado (GALLEGO PERAGÓN, 2003). O bien como lo define la REAL ACADEMIA DE LA LENGUA, «privar a alguien de sus bienes y aplicarlos al Fisco». Este señalamiento permite que los argumentos que hasta ahora hemos sostenido no sean entendidos como una contradicción a lo expresado por el Tribunal Supremo Español.

Por otra parte, en la parte *in fine* del extracto, se puede apreciar cómo el Tribunal determina de forma indirecta una característica de la no confiscación en la cual la doctrina es pacífica, su relación directa con la progresividad. Al hacer referencia del total de la renta y el patrimonio del sujeto, como límite de la progresividad, el Tribunal se aproxima a la solución de uno de los más grandes cuestionamientos que presenta esta regla, ¿dónde tiene su inicio y dónde su ocaso?, al establecer que el 100 por 100 de los índices de riqueza mencionados al inicio de este párrafo debe ser el máximo para el pago de los tributos.

Gracias a esta resolución, con posterioridad, el órgano legislativo español dio lugar al establecimiento de un límite parcial en materia recaudatoria, al determinar que, el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio, según la redacción que le ha dado la disposición final cuarta, apartado 1 de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece en su apartado

uno que la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, unida a la cuota sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder para los sujetos pasivos por obligación personal del 60 por 100 de las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (CAZORLA PRIETO, 2008, p. 129).

Por su parte, el Tribunal Constitucional Alemán se explaya un tanto más, al determinar en su Sentencia de 22 de Junio de 1995, parcialmente inconstitucional el Impuesto sobre los Bienes Patrimoniales aplicado a las Pymes por ser este considerado confiscatorio y poner en riesgo la capacidad contributiva de la misma, razón por la cual establece el 50 por 100 de los rendimientos como el máximo no confiscatorio.

Máximo que según Pérez de Ayala, sin caer en exceso o ablación de las garantías referidas a la capacidad contributiva de los sujetos en general, permite que el Estado perciba el mayor rendimiento recaudatorio posible. Motivo por el cual hace las veces de límite real del principio de progresividad (GALLEGO PERAGÓN, p. 193).

Posteriormente será el Tribunal Ibérico quien señalará el casuismo y alto grado de relatividad de la regla de no confiscación, realizó sin duda alguna el mayor aporte a la configuración de este precepto con miras a futuras eventualidades, pues como señala en la Sentencia de Audiencia Nacional de 6 de octubre de 2000, «ha de examinarse por referencia a la capacidad económica sobre la que se proyecta el impuesto, los fines perseguidos y el alcance de la exacción».

Otorgando de esa manera a la capacidad contributiva el carácter de principio encimero con relación a la regla de no confiscación, al momento de hacer valer la garantía de no confiscación, al tiempo que otorga tanto a los principios como a la exacción misma, una función de ponderación del gravamen, siempre que estos no laceren el derecho del constitucionalmente otorgado al contribuyente.

CAPÍTULO TERCERO

EI PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Sumario

1. INTRODUCCIÓN; 2. EVOLUCIÓN; 3. LA CONFIGURACIÓN DEL PRINCIPIO; 4. LA DENOMINACIÓN CORRECTA; 5. CLASES DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA; 5.1. Capacidad Objetiva; 5.2. Capacidad Subjetiva; 6. EXTRAFISCALIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

1. INTRODUCCIÓN

Este principio es, de manera tradicional, de reconocida preponderancia, a tal grado que de las voces más autorizadas en el mundo del Derecho Tributario han brotado expresiones de tal magnitud como la referida por CORTÉS DOMÍNGUEZ «el principio de capacidad contributiva es la verdadera estrella polar del tributarista» (GARCÍA BUENO, 2008, p. 34), aludiendo a la función de guía que este pilar de la Justicia Tributaria desempeña.

2. EVOLUCIÓN

Históricamente el término de capacidad contributiva fue acuñado por la doctrina italiana, encontrando en GRIZZOTTI y sus discípulos de la Escuela de Pavía, los primeros esfuerzos por construir una institución científica aplicable al Derecho de Hacienda y el Derecho Tributario, tomando como punto de partida el análisis del art. 53 de la Constitución Italiana, ellos sostenían que la causa del deber de pagar el impuesto —entiéndase tributos en general— era la retribución que debía hacer el individuo como contribuyente por los beneficios obtenidos de parte de la Administración pública; por lo que señalaban que el referido artículo servía a guisa de puente entre capacidad contributiva y los gastos públicos (GALLEGO PERAGÓN, 2003).

Posteriormente autores de la misma nacionalidad de la talla de GIANNINI, ROMANELLI-GRIMALDI y GIARDINA, se encargaron de realizar la crítica a la teoría de GRIZIOTTI, haciendo mayor reparo en las causas económicas expuestas en su obra, específicamente en lo que refiere los tributos como reparto del coste de los servicios públicos; siendo de una inmensa complejidad el poder llevar a cabo un examen que permita determinar qué grado de disfrute recibe el contribuyente de todos y cada uno de los servicios prestados por la administración pública (VIDAL MARÍN, 2003).

Por otra parte MAFFEZZONI en 1970, concluye casi en términos idénticos a los expuestos por GRIZIOTTI, al sostener que si bien es cierto resulta difícil la cuantificación de la capacidad económica —entiéndase capacidad contributiva— tal como la entiende GRIZIOTTI, ni el gasto ni la renta son suficientemente capaces de representar dicha capacidad, lo que a la postre le lleva a no identificar capacidad económica y contributiva.

Producto de este vaivén de la doctrina acerca del tema de la capacidad contributiva, transcurre un periodo significativo de tiempo en el cual este principio carece del interés de los estudiosos de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario.

Hasta que GIARDINA hace su aparición, con una monografía ampliamente difundida entre los estudiosos de la materia «*Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*». Haciendo uso del vocablo capacidad contributiva sin crear una especificación o un concepto científico esclarecedor de manera alguna, lo que incluso lo lleva a calificar a este principio de *scatola vuota* que en castellano significa caja vacía (GALLEGO PERAGÓN, 2003).

El impacto que produce este trabajo radica primordialmente en enfatizar y criticar los errores apreciados en las teorías previas, principalmente la expuesta por

GRIZIOTTI, además del desarrollo de algunos aspectos básicos que demuestran que el artículo 53 CI, es un precepto vivo pues contiene en sí mismo el primero de los mandatos constitucionales de orden tributario, el de generalidad, y al mismo tiempo establece el tenor en que se ejerce el poder tributario y los límites del mismo.

3. LA CONFIGURACIÓN DEL PRINCIPIO

Para ahondar un poco más en el tema de la capacidad contributiva, es menester referirnos a la finalidad que este principio persigue, pues en sí mismo posee una naturaleza netamente económica, por lo cual su conceptualización o configuración jurídica presentó por mucho tiempo un alto grado de complejidad, sin embargo la notable influencia de los autores Italianos en la doctrina española permitieron la continuidad del tratamiento científico de este precepto cabe señalar, que si bien es cierto hasta el día de hoy no existe un criterio único sin duda alguna se ha avanzado mucho en el aspecto jurídico de este principio.

El principio de capacidad contributiva, como señalábamos previamente, alude a un alto grado de abstracción que dificulta, aún a los más entendidos en la materia, a formular un concepto que abarque todas y cada una de las aristas que de él se desprenden, en tal sentido se expresó EINAUDI en 1963, cuando refiere «capacidad contributiva, este par de palabras se escapa entre los dedos. Con ese par de palabras se explica todo» (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000), pues a pesar de encontrarse presente en diversas normas constitucionales ibéricas, ningún texto realmente facilita la labor científica que significa encasillar este mandato en una fórmula exacta.

A pesar de todas las vicisitudes que se presentan con la configuración de la capacidad contributiva, es innegable el inmenso valor no solo dogmático sino práctico que este posee, muestra de esta calidad es la apreciación de antaño que equiparaba la justicia tributaria a la capacidad contributiva en su función de parámetro de distribución de la carga tributaria.

Como CORTÉS DOMÍNGUEZ sostenía (1985), «El principio de capacidad contributiva es el contenido actual de la idea de justicia. Quiere decirse *“hic et nunc”* justicia del tributo, quiere decir que éstos se establezcan y recauden de acuerdo con el principio de capacidad contributiva» (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 94).

Percepción que aún en la década de los noventa comparte el Tribunal Supremo Judicial de Cataluña en un auto de 11 de noviembre de 1993, FJ4º, donde declara:

En el sistema tributario, el principio de capacidad económica es el único canon de legitimación y justificación no sólo del impuesto, sino de todas las demás figuras tributarias que deberá siempre responder al correspondiente indicativo de capacidad económica y expresar la aptitud del sujeto para contribuir al gasto público. Se considera incluso como la expresión vigente y positiva de la idea de justicia tributaria.

No obstante LEJEUNE VALCÁRCEL dice que, si bien el principio de capacidad económica es un criterio básico para la distribución de las cargas tributarias, no se puede concebir como el criterio principal ni mucho menos el único (1980, p.158).

Esta idea es plenamente compartida por PALAO TABOADA, quien en su obra «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva» aborda a profundidad el proceso que llevó a este principio de ser entendido como el único pilar de la justicia tributaria hasta convertirlo en un mandato de optimización con la misma importancia que el de igualdad o progresividad. Criterio que ha tenido la oportunidad de acoger y dejar sentado el Tribunal Constitucional Español en la sentencia STC 27/1981, de 20 de julio.

Es comprensible que esta situación haya permitido que algunos ordenamientos jurídicos, como el caso Alemán, cuya legislación constitucional no reconoce expresamente la capacidad contributiva, puedan valerse de forma subsidiaria de otros mandatos constitucionales que a la postre devengan en un sistema tributario más justo.

En este caso en concreto, tanto la doctrina como el tribunal constitucional echaron mano del precepto constitucional que ordena la igualdad de todos los alemanes ante la ley, a través de diversas aportaciones científicas y jurisprudenciales llegaron a la formulación del «*Leistungsfähigkeit*», un concepto equivalente al de capacidad económica español y al de capacidad contributiva italiano. (PÉREZ ROYO, 2008, p. 58).

Todos estos esfuerzos son los que actualmente nos permiten referirnos a un principio de capacidad contributiva, que a la luz del texto constitucional español, es asistido por los principios de igualdad y progresividad, en la fórmula ideal para crear un sistema tributario justo, como señala el Tribunal Constitucional en la sentencia STC 27/1981, de 20 de julio. PONT MESTRES (1990), reafirma nuestra posición cuando comenta que:

Y es que, si bien se miran las cosas, los principios de igualdad y progresividad tributaria son atributos de un sistema tributario justo, según es entendida la justicia de nuestro tiempo, que aspira al libre perfeccionamiento de la persona...y esto se consigue con la correcta utilización del principio de capacidad económica, entendido a la realidad social de cada tiempo» (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001, p. 131).

4. LA DENOMINACIÓN CORRECTA

Otro presupuesto sobre el cual la Doctrina hace evidente la falta de unidad de criterios es, en lo referente a la denominación de este principio, pues hay quienes sostienen que debe llamarse capacidad económica, hasta el punto de la inclusión de dicho término en la Constitución Española de 1978. De forma paralela autores de la misma nacionalidad ibérica, insisten en que el término Capacidad Contributiva es más acertado para efectos técnicos propios de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario, tales como SAINZ DE BUJANDA, PALAO TABOADA o CORTÉS DOMÍNGUEZ, para quien

La capacidad contributiva engloba en su seno una serie de elementos éticos, sociológicos, políticos y económicos. Por el contrario la expresión capacidad económica se refiere tan sólo a la titularidad de un cierto grado de riqueza manifestada a través del gasto, del patrimonio o de la renta. En consecuencia, no es lo mismo una formulación u otra. (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001, p. 127).

Mientras otros autores tales como LASARTE ÁLVAREZ, desdican tal distinción, pues para él existe una equivalencia entre ambos conceptos, razón por la cual explica que la capacidad contributiva es « la capacidad económica para contribuir».

En términos similares VICENTE-ARCHE prefiere asumir una posición ecléctica que permita denominar a este mandato como, «principio de capacidad económica para contribuir» (1986, p. 16); en la misma línea de pensamiento expresa PONT MESTRES «la capacidad contributiva no puede ser otra que la capacidad económica para asumir gastos» (1990, p. 151).

No obstante, DA SILVA MARTINS insiste en mantener la separación elemental de ambos conceptos, concluyendo en que, «capacidad contributiva es la capacidad del contribuyente relacionado con la imposición específica o global, siendo, por tanto, dimensión económica particular de su vinculación al poder tributario en los términos de la ley. Capacidad económica es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder (GARCÍA BUENO, 2008, p. 37).

A la vez que los autores de la corriente anglosajona insisten en denominar principio de capacidad de pago o *ability to pay*, a la posibilidad que los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria poseen para satisfacer el pago de la misma, pero sin duda hace referencia a la capacidad contributiva como lo demuestra ALLAN, al describir este principio de la siguiente forma«... Cuanto mayor es la capacidad de pago, menor es el sacrificio que representa el pago de una unidad de tributación. Un sistema justo de tributación basado en el principio

de la capacidad de pago se define como aquel en el cual los sacrificios de utilidad para todos y cada uno de los contribuyentes son iguales» (1974, p. 147).

Siendo que todos los conceptos apuntan hacia un mismo horizonte, el cual es expresar en términos sencillos, la posibilidad material que tiene el contribuyente de cumplir la obligación constitucional de aportar una porción de sus riquezas para cubrir los gastos de la población de manera solidaria; intentar realizar una disertación más allá de la influencia de uno u otro lado de la doctrina resulta una elucubración, pues la utilización de un vocablo en detrimento del otro no conduce a ninguna conclusión novedosa, en tal sentido, resulta evidente que sin importar la denominación hemos de servirnos de las ideas de los más entendidos en esta materia para configurar una idea general de lo que realmente significa la capacidad contributiva.

Como refiere PONT MESTRES (1990), «el término “capacidad” representa, pues, el *quid* de la cuestión, desde el instante en que dota plenamente de sentido a la expresión capacidad económica, a efectos de un justo reparto de la carga fiscal, y no el epíteto “económica” o “contributiva” que sirve de escolta» (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 98).

En lo que respecta al principio de capacidad contributiva, como mandato de optimización capaz de ser aplicado en la práctica, el Tribunal Constitucional Español se encarga de enumerar de forma acertada tres funciones básicas de este principio:

- De fundamento de la imposición o de la tributación.
- De límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario.
- De programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder. (STC 211/1992).

Como fundamento de la imposición el principio de capacidad contributiva encuentra muchos adeptos, ABBAMONTE profiere que, «la capacidad contributiva

no es una expresión privada de significado normativo, ni una simple indicación, sino un presupuesto de legitimación del acto de tributación» refiriendo que la imposición de los tributos debe su razón de ser a la capacidad contributiva misma, basado en la idea de justicia que inspira este mandato. Sobre dicha legitimidad SÁINZ DE BUJANDA alude que las cargas impositivas solo podrán ser legítimas si en la norma se establecen tributos justos (1963, p. 186).

Sobre esta situación PÉREZ ROYO hace referencia a cómo el valor normativo del que goza la Constitución política yace como supuesto clave en la legitimidad de la configuración de los tributos, puesto que el contribuyente asimila el cumplimiento de la obligación como un deber constitucional de solidaria contribución acorde a la capacidad contributiva, y no como la llana determinación en nombre del *ius imperium* del Estado.

Si bien ya hemos referido que, en la actualidad no es generalmente aceptada la idea que otorga al principio de capacidad contributiva el monopolio de la justicia tributaria, éste precepto aún cuenta con el privilegio de otorgar un cimiento a los tributos, como nos hace ver RODRÍGUEZ BEREIJO (1998) «la capacidad contributiva es la razón de ser o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional) y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo» (VIDAL MARÍN, 2003, p. 67).

En cuanto límite para el legislador en el desarrollo del poder tributario encontramos expresiones como las vertidas en la STC 182/1997, de 22 de octubre, en donde los magistrados sostienen que: «Existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por Ley, pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad»

Esto resulta plenamente congruente con lo exteriorizado por GONZÁLEZ & LEJEUNE, «Por capacidad económica entendemos la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que no es constitucionalmente posible exigir tributos a quien carece de ella, es decir, los presupuestos generadores de obligaciones tributarias solamente pueden recoger hechos que exterioricen la existencia de tal capacidad, de ahí la íntima conexión existente, y en la que más adelante se insistirá, entre capacidad contributiva y hecho imponible» (2000, p. 154).

Como señala PÉREZ DE AYALA, «es necesario que el objeto que el legislador toma como referencia para establecer sobre él el correspondiente impuesto refleje, efectivamente, una verdadera capacidad de pago del individuo» (2009, p. 80). Y cómo no ser así, pues se escaparía de todo esquema legal y racional, que el legislador de forma arbitraria decida imponer un gravamen para el cual el sujeto obligado no se encuentre en condición de satisfacer.

Esta idea viene a ser reforzada por la STC 193/2004, de 4 de noviembre, al expresarse en los siguientes términos:

La recepción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos los otros están obligados, en principio a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (ESEVERRI, 2008, p. 31).

Con ello se pretende que la arbitrariedad al momento de la configuración de los tributos sea inexistente, o que en caso contrario el contribuyente tenga la certeza que posee los medios necesarios para resguardar su patrimonio de un gravamen excesivo, haciéndose presente de esa forma el nexo existente entre la seguridad jurídica y el principio de capacidad contributiva.

En lo que concierne a la función guía del legislador, no resulta tan arduo imaginarse los motivos por los cuales el legislador debe aspirar a poseer en el principio de capacidad contributiva ese faro que en medio de la complejidad técnica de esta materia lo acerque más a la tan anhelada justicia.

Puesto que como sostiene CASADO OLLERO (1981), «la adopción de la capacidad como sustrato de la imposición, representa no ya el mínimo ético indispensable para no atentar contra la justicia material de los tributos, sino el mínimo lógico exigible para eludir la arbitrariedad o el abuso del legislador fiscal» (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 101).

No obstante, debemos mantener presente que el legislador como tal se encuentra en un espacio político por excelencia, como lo es el Poder legislativo, lo que facilita que los tributos sean empleados como instrumentos de política económica al servicio del Estado, por ello resulta oportuna la observación realizada por TULLIO ROSEMBUJ (1982), cuando refiere que la capacidad contributiva no es un concepto plenamente abstracto y objetivo de la riqueza del sujeto, por el contrario es fruto de una valoración política del legislador, quien es el encargado de perseguir situaciones de hecho, demostrativas de una idoneidad abstracta para participar en el gasto público (GALLEGO PERAGÓN, 2003).

5. CLASES DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

De acuerdo con el pensamiento de MUÑOZ BAÑOS, «el principio de capacidad contributiva debe ser entendido en una doble vertiente:

- De un lado, quien no posea un determinado nivel de capacidad contributiva no deberá pagar tributos.
- De otro, que la contribución al sostenimiento de las cargas públicas que ha de hacer cada uno, debe establecerse habida cuenta de la capacidad contributiva de los demás, para seguir manteniendo esa idea de justicia, que es tan fundamental (1975, p. 54).

5.1. Capacidad Objetiva

Hay quienes otorgan al Principio de Capacidad Contributiva como razón del surgimiento la persecución de índices de riqueza susceptibles de imposición (GARCÍA BUENO, 2008); pero para ello debemos abordar uno de los puntos donde la doctrina no es completamente pacífica: la definición de los índices de riqueza.

No obstante si en algún punto la doctrina es pacífica es en cuanto a la clasificación de estos índices, en la cual se toma como punto de referencia la inmediatez de manifestación de riquezas de cada uno de ellos; como refieren PÉREZ ROYO, PÉREZ DE AYALA & PÉREZ DE AYALA BECERRIL, GONZÁLEZ & LEJEUNE, entre otros, estos índices pueden ser directos e indirectos.

La capacidad contributiva como tal, es un Principio que no puede ser limitado a la presencia de índices de riqueza que detenta un individuo, puesto que de forma directa se violentaría el Principio de Igualdad, pues como hicimos mención en el apartado correspondiente, existe una serie de factores que en la realidad material afectan de manera distinta a los sujetos. Pues la capacidad económica es, «una forma de entender la generalidad e igualdad tributaria» (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001, p. 127)

No obstante estos índices son la mejor herramienta a la que puede tener acceso el legislador al momento de diseñar un tributo encaminado a gravar la capacidad contributiva genérica. Según MOSCHETTI, la mejor descripción de los índices de capacidad contributiva pueden ser definidos con mayor exactitud por la ciencia que vio nacer este principio, la economía, así nos esclarece la pregunta más importante, ¿Cuáles con esos índices de capacidad contributiva?:

Los más recientes estudios presentan una concordancia sustancial en considerar como índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.), los incrementos de valor del patrimonio. Cada uno de estos hechos ilumina una

parte de la situación económica del sujeto y todos en su conjunto componen su situación global (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 101)

Sobre dichos índices PÉREZ DE AYALA & PÉREZ DE AYALA BECERRIL (2009), no se encuentran exactamente de acuerdo, pues explican que es necesario tomar en cuenta algunos aspectos complementarios sobre cada uno de ellos; en referencia a la renta, es necesario que la misma sea neta, no global y que además tenga lugar en un determinado período de tiempo, mientras que el patrimonio además de ser neto esa circunstancia se debe limitar a una fecha determinada, sin embargo concibe en identidad de términos el gasto.

Los denominados índices directos según VIDAL MARÍN son, «aquellos que de forma inmediata revelan la existencia de potencia o riqueza económica, tales como la tenencia de un patrimonio o la consecución de rentas, las cuales no presentan problema a la hora de adoptarlos como presupuestos de hecho de un tributo» (2003, p.82).

Es comprensible que la facilidad a la que VIDAL MARÍN hace referencia, es producto de la modalidad misma en que los índices se hacen presentes ante la vista del legislador, puesto que, resulta ampliamente favorable para un gobierno local, tener control pleno de los bienes inmuebles que yacen en su circunscripción al tiempo que determina el incremento en el valor de los mismos, o al gobierno central recaudar de forma directa las rentas percibidas por los ciudadanos que poseen una cuenta de ahorro en una institución financiera por medio de retenciones a los intereses devengados durante el año fiscal.

Por lo que refiere a la renta, BALLADARES SABALLOS profiere que, «puede ser de dos clases: de capital, es decir aquella riqueza que nace del ejercicio de una actividad económica, y la de trabajo, que es producto del desempeño de funciones en el ámbito laboral»...«Mientras, se entiende por patrimonio gravable, aquel en cuyo caso el patrimonio adquiera mayor valor con el paso del tiempo, ya sea

producto de una actividad de la Administración o bien por factores propios de la actividad del individuo» (2010).

Es posible aseverar que, la presencia de estos dos índices de riqueza delimitan con mayor eficacia lo que debe ser concebida como capacidad contributiva objetiva o absoluta, pues según GIARDINA en 1961, esta no es otra cosa que, «la aptitud genérica para pagar tributos y a la incardinación del principio como fundamento y límite de la imposición al momento de seleccionar presupuestos de hecho y determinar la base imponible» (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 102).

Así, es como resulta posible equiparar la existencia de índices de riqueza a efectiva aptitud de contribuir desde el punto de vista objetivo, con lo cual el legislador es compelido a formular tributos cuya principal justificación sea ésta clase de capacidad contributiva. En tal sentido, hemos de decir que, la capacidad contributiva objetiva es la escuadra que debe emplear el sujeto activo de la potestad normativa al momento de configurar el hecho imponible del tributo.

Por otra parte, los denominados índices indirectos de riqueza, son mayormente vinculados con la circulación de bienes y patrimonio, pues si bien es cierto la realización de un gasto no necesariamente significa que el sujeto que lo realiza posea capacidad contributiva, es necesario según GONZÁLEZ & LEJEUNE (2000), que exista previamente una renta o un patrimonio que habilite al individuo a realizar el gasto.

Esta percepción del gasto como manifestación de riqueza, encuentra su origen en el principio de normalidad de GIARDINA, quien explica que, cuando el legislador constituye un hecho o un acto como elemento objetivo del hecho imponible, es debido a que dicha circunstancia, normalmente, es indicativa de capacidad contributiva, es decir que no se atiende a las circunstancias personales del sujeto pasivo, sino que se parte del supuesto que, la realización de tal acto o hecho trae

aparejada la capacidad para ser parte del sostenimiento de los gastos públicos (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ et al., 2009).

Percepción similar a la planteada por HOBBS, quien sostiene que el gasto es la mejor medida de bienestar económico, por tal razón, en términos económicos la equidad en un sistema fiscal hace indispensable que a los individuos se les grave en la medida de los que ellos toman del producto total de la economía, y no de lo que ellos aportan al mismo (DUE, 1968).

No obstante estas teorías han encontrado gran oposición, por resultar un tanto incongruentes con la realidad material, motivo por el que BERLIRI (1986) arremete de forma directa contra este planteamiento, usando como ejemplo a un individuo, quien agobiado por la necesidad, se ve forzado a vender su casa (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ et al., 2009). Circunstancia que, en la normalidad de los casos, sería gravado por el legislador por consistir en la enajenación de un bien inmueble, no obstante es notorio que podemos calificar de inexistente la capacidad contributiva de tal sujeto.

Motivado por esta injusta modalidad de recaudación, encontramos a MENÉNDEZ MORENO, quien propone que en aras de una mejor redistribución de las cargas fiscales, el Estado emplee dos criterios indispensables:

- El tratamiento más favorable de las rentas de trabajo frente a otro tipo de rentas, que presuponen una mayor capacidad económica del titular;
- Mayor relevancia de la imposición sobre la renta y el patrimonio, que constituyen la imposición directa [...] Porque la imposición directa mide mejor la capacidad económica del sujeto pasivo (2000, p.75).

5.2. Capacidad Subjetiva

Ante esta problemática, que surge del trato igual a sujetos que por diversas circunstancias no poseen la misma capacidad real para contribuir, es que nace la denominada capacidad contributiva subjetiva. Concebida ésta en los términos que

expresó HERRERA MOLINA en 1998: «La capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias, personales y familiares» (GALLEGO PERAGÓN, 2003).

Visión que se encuentra presente en los miembros del Tribunal Constitucional Español, como se evidencia en la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, misma que reza: «Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC27/1981 (RTC 1981, 27), que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir».

Por otra parte, la capacidad contributiva subjetiva o relativa, refiere específicamente a la aptitud del sujeto pasivo de la obligación tributaria para sobrellevar la carga impuesta valorando la situación personal y familiar del individuo; para tal efecto TIPKE señala que la capacidad económica es una regla de ética, una regla de solidaridad y una regla del Estado social, para tal efecto reclama el cumplimiento de ciertos elementos:

- Que el mínimo de existencia vital (*Existenzminimum*) no sea objeto de gravamen;
- Impida la diferenciación de tributación por el tipo de empleo (TIPKE, 1985);

En cuanto a este último elemento, se puede observar cómo la Ley de Reformas a la Ley de Equidad Fiscal (Ley 712) realiza una flagrante violación a esta concepción de justicia tributaria, al establecer dos tablas progresivas distintas para contribuyentes esencialmente homogéneos, tomando como único parámetro el ejercicio libre de una profesión o la condición de asalariado.

En esto concuerda VIDAL MARÍN, cuando escribe, «la contribución al sostenimiento de los gastos públicos por cada contribuyente deberá variar en función de su respectiva capacidad económica» (2009, p. 69). Dando lugar a una subjetivización de la carga tributaria, para lo cual se debe tomar en cuenta un amplio número de factores.

En lo que refiere al primer elemento expuesto por Tipke, podemos encontrar una multitud de términos aplicables a esa idea, tales como: mínimo vital, empleado por Pérez de Ayala y Lejeune Valcárcel; mínimo exento, acuñado por CORTÉS DOMÍNGUEZ, MARTÍN DELGADO y MARTÍNEZ LAGO entre otros; mientras en Latinoamérica, tanto la doctrina como la jurisprudencia han optado por hacer uso del término mínimo no imponible (GALLEGO PERAGÓN, 2003). Para efectos de la presente obra hemos de emplear el término mínimo vital de existencia.

Sobre este concepto ha señalado MARTÍN DELGADO: «la determinación del mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el ordenamiento jurídico. Puede abarcar desde el llamado “mínimo físico” o exención del conjunto de bienes indispensables para mantener la vida del individuo, al “mínimo social”, que comprende ya lo que se entiende indispensable para el tenor de vida del individuo» (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ et al., 2009, p. 113). Es por esta indeterminación del significado de mínimo vital de existencia que es necesario recurrir a otras fuentes tanto doctrinarias como jurisprudenciales.

Un aporte significativo en nuestra búsqueda del significado general de justicia es el aportado por CASADO OLLERO, cuando sostiene que, «el concepto de mínimo no susceptible de imposición encierra un contenido más amplio que el significado por el mínimo físico o vital de existencia, y que deberá determinarse en función de la garantía de los derechos económicos y de los objetivos económicos-sociales proclamados en el texto constitucional» (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 108).

A pesar de la encomiable labor que el Tribunal Constitucional Español ha realizado, hace algunos años cometió lo que ahora muchos tributaristas catalogan como un error de apreciación, nos referimos a la ampliamente conocida Sentencia STC 37/1987 de 20 de febrero en la que el honorable Tribunal tuvo a bien promulgar lo siguiente: «Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo».

Sin dudas esta concepción de capacidad contributiva pone en una situación de vulnerabilidad el fin que persigue la protección del mínimo vital de existencia, el cual es, permitir que los contribuyentes puedan acceder a los bienes y servicios necesarios para mantener un grado de dignidad humana aceptable.

Por este motivo CHECA GONZÁLEZ se opone al criterio del Tribunal Constitucional, y argumenta que «esta tesis no es correcta, puesto que en mi opinión un recto entendimiento del principio de capacidad contributiva conlleva que sólo puedan someterse a gravamen manifestaciones de riqueza reales y efectivas y no meramente potenciales o presumibles, como sucede en el caso que nos ocupa, en lo que se sujeta a imposición es una capacidad económica aún no verificada, todavía no explicitada» (GUERVÓS MAÍLLO, 2000, p. 31).

Gracias a los aportes de la doctrina en este aspecto, el Tribunal Constitucional hizo un giro en la dirección correcta, tal como es apreciable en la Sentencia 214/1994, de 14 de julio al enunciar sobre el principio de capacidad contributiva: «exige gravar la renta o riqueza real del sujeto...». Puesto a pesar de la mentada potencialidad es ampliamente inconstitucional el plantear un gravamen sobre una riqueza inexistente.

Criterio que a diferencia del anteriormente señalado se ha mantenido incólume a través de los años, como es apreciable en las SSTC 27/1981, 159/1990, la previamente referida 214/1994, 221/1992, entre muchas otras.

A pesar de esta realidad jurídica, en nuestro ordenamiento vigente encontramos una serie de preceptos constitucionales que pueden hacer las veces de asidero jurídico para declarar la inconstitucionalidad del régimen fiscal, tales como los arts. 24, 59, 63, 64 y 71Cn que aluden a los derechos y garantías que tanto los individuos como sus núcleos familiares deben recibir de parte del Estado, garantías de tan notoria importancia como la salud, la vivienda digna, la educación y la seguridad, por mencionar algunos. Mientras, la realidad tributaria de nuestro país, diverge ampliamente del ideal originario de protección del ciudadano y fomento de su desarrollo integral, muestra de esto es que al momento de que un individuo procede a declarar y hacer el pago del Impuesto sobre la Renta, la única deducción permitida al contribuyente es la correspondiente a la cotización del seguro social.

En contraposición a esta lamentable situación encontramos la opinión de VOGEL (1979), quien de manera acertada nos explica, «no parece tener sentido alguno recaudar impuestos de aquellos sujetos a los que al mismo tiempo tiene que serles garantizada una ayuda social con el fin de asegurarles el mínimo de existencia» (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 110). Pues qué otra apreciación sería oportuna cuando entendemos el fenómeno de la tributación como un instrumento del Estado para hacer realidad el tan deseable bien común.

El principio de Capacidad Contributiva en sus dos facetas pretende la formulación de un régimen jurídico-tributario en donde los individuos sean capaces de colaborar con el sufragio de los gastos del Estado en correspondencia con su aptitud para sobrellevar la carga que se les imponga; aunque, si bien es cierto, resulta demasiado iluso pensar en una subjetivización de la totalidad de los

tributos, por lo menos debe tomarse en cuenta los elementos básicos para formular un gravamen justo a la riqueza del contribuyente.

6. EXTRAFISCALIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Este tema está relacionado con la visión moderna de la hacienda pública, la denominada «hacienda funcional» misma que, según BALLADARES SABALLOS (2010) encuentra su legitimidad interviniente en los fines objetivos asumidos por el Estado, siendo estos necesarios en la medida en que adquieren relevancia jurídica mediante su constitucionalización. Puesto que según ésta forma de entender el papel del Poder tributario, la creación de tributos cuya finalidad primordial no es la recaudación sino el cumplimiento de las garantías y preceptos contenidos en la constitución política de cada nación, es más que un capricho del legislador, un instrumento de gran utilidad para el Estado Social de Derecho.

No obstante, encontramos opiniones como la vertida por SÁINZ DE BUJANDA, quien se expresa acerca de la formulación de tributos con finalidad no fiscal de la siguiente forma, «la justicia es sólo una. No se puede admitir el conflicto entre especies de justicia y jamás la injusticia puede servir a la justicia. Desde el punto de vista jurídico-positivo, la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines por muy elevados y atrayentes que éstos sean...» (GALLEGO PERAGÓN, 2003, p. 122). Dejando claro que a su parecer la extra-fiscalidad es sinónimo de injusticia.

Apoiado este pensamiento por LASARTE ÁLVAREZ, quien formuló, en 1968, de manera retórica la siguiente interrogante: «¿Qué pregunta cabe de que con ello se está cumpliendo el credo intervencionista de nuestros días y de que, al mismo tiempo, los instrumentos tributarios han saltado el muro de contención puesto por las exigencias del principio de capacidad contributiva?» (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001, p. 137). Resulta evidente que ambos planteamientos, parten del supuesto que los principios de justicia tributaria recogidos en el art. 31.1CE, resultan obviados por el

legislador cada vez que es configurado un tributo que no persigue la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Sin embargo, MOSCHETTI, nos dice que la nueva concepción de solidaridad que debe procurar el Estado, no es impedimento para que la extrafiscalidad se encuentre restringida por algunas reglas mínimas, que según este autor permitirán mantener intacto el principio de capacidad contributiva, estas son que:

1. Debe existir siempre una capacidad económica a gravar. Este requisito se establece como necesario aunque no suficiente.
2. Conformidad de la utilización del tributo con los intereses colectivos expresados en la Constitución.
3. Claridad y coherencia de las normas tributarias, tanto en su estructuración interna como en la consecución de los intereses colectivos. Debe existir una adecuación de los medios al fin.
4. Deben respetarse los principios constitucionales de los sectores en los cuales incide la norma tributaria. En particular, deben respetarse los derechos fundamentales relativos a la libertad de iniciativa económica y de la propiedad privada (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001, p. 141).

Estos parámetros representan, a decir verdad, un esfuerzo por dotar de cierto renuevo al principio de capacidad contributiva, al concebirlo no únicamente como un principio de rector del sistema, sino reconocer la aptitud genérica para contribuir como un elemento indispensable de los tributos, pues, ¿Qué ha de contribuir aquel que carece de una renta o un patrimonio que le sirva para hacer frente a las prestaciones pecuniarias que el Poder Tributario le imponga?

CAPÍTULO CUARTO

CRITERIOS RECTORES DE LAS TASAS Y DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Sumario

1. BENEFICIO O EQUIVALENCIA; 1.1. Aclaración terminológica; 1.2. Origen; 1.3. Contenido; 2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA; 2.1. En las tasas; 2.2. En las contribuciones especiales.

1. BENEFICIO O EQUIVALENCIA

1.1. Aclaración terminológica

La doctrina tributaria internacional no ha descansado en señalar que las tasas y las contribuciones especiales, por estar relacionadas a una actividad estatal, se rigen por criterios distintos de los vigentes para los impuestos. Se ha dicho que las ideas rectoras de las tasas son la equivalencia, y que para las contribuciones especiales son el beneficio (PLAZAS VEGA, 2005). Esto insinúa la existencia de diferentes criterios, empero, ello no parece ser inconcuso dado que no existe rigor en cuanto a la utilización de uno u otro término entre las teorías existentes.

BARQUERO ESTEVAN (2002), expone las razones del economista VOR-UND NACHTEILE a favor de una financiación del Estado basada fundamentalmente en el principio de equivalencia, y ahí se enuncian el *principio de equivalencia respecto del coste* y el *principio de equivalencia respecto del beneficio o la utilidad*. Inferimos, entonces, que el llamado principio del beneficio es absorbido por el de equivalencia. Y esta aseveración se reforzará cuando *infra* veamos cómo el del beneficio exige una equivalencia entre la cantidad a pagar y el beneficio recibido.

A pesar de la propuesta aclaración terminológica, analizaremos lo encontrado en la bibliografía según el término que cada autor utilice en su obra.

1.2. Origen

El origen de estas cuestiones se encuentra en la otrora Ciencia de la Hacienda. En ella, tanto tasas como contribuciones especiales eran basadas en el principio de beneficio o equivalencia, según el cual, el coste de los servicios debía satisfacerse, total o parcialmente, mediante una prestación exigida a sus usuarios (PÉREZ ROYO, 2008).

Sin embargo, a pesar de los esfuerzos de los juristas por alcanzar la autonomía del Derecho Tributario respecto de los conceptos anacrónicos de aquella ciencia, la idea del principio de equivalencia aún ejerce influjo en las mentes de quien se dedique a estas cuestiones.

Ello debe ser corregido si admitimos lo dicho por BALLADARES SABALLOS (2010), en cuanto a que el Derecho Tributario posee un sistema teórico consistente en la imbricación de instituciones, principios y normas para regular, crear, gestionar y recaudar los tributos, todo lo cual le otorga autonomía científica.

A pesar de esto, el criterio de la equivalencia subyace en algunas normas, como en el art. 26 del Plan de Arbitrios Municipal, donde se establece que «son tasas las prestaciones de dinero, legalmente exigibles por el municipio como contraprestación de un servicio, de la utilización privativa de bienes de uso público municipal o del desarrollo de una actividad que beneficie al sujeto pasivo o contribuyente», y en el art. 15 de la Ley de Régimen Presupuestario Municipal que en su párrafo *in fine* establece:

Las contribuciones especiales se originan en el beneficio directo que perciben los pobladores debido a la ejecución de obras por parte de la

municipalidad y que se traducen en mayor valor de las propiedades para los contribuyentes...

El principio de equivalencia no encuentra recepción expresa en nuestro ordenamiento jurídico ni en muchos otros, como el español. Empero, no se aplaude tal estado de cosas, sino que se justifica en que aún no se sustrae la preponderancia de los impuestos en la redacción de las normas tributarias (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000). Si bien lo señalado por estos autores es cierto, debemos distinguir la presencia de dos escollos. El primero es que el legislador es proclive a redactar las normas tributarias con referencia a impuestos, y no a su género: los tributos. El segundo, y es el que más nos interesa, es que aún no se logra cortar el cordón umbilical del Derecho Tributario por lo que aún influyen ciertos conceptos de la Ciencia de la Hacienda.

Dado que el principio de equivalencia no está reconocido expresamente en la Constitución, hay quienes afirman que se deriva del principio de proporcionalidad, por lo que se prohíbe que entre prestación y contraprestación se dé una desproporción manifiesta. En Alemania es aceptado que el principio de proporcionalidad serviría para justificar la exacción de una tasa y como límite máximo a su cuantía. Y más recientemente se propuso verlo como suficiente para exigir la financiación de los gastos públicos según criterios de equivalencia (BARQUERO ESTEVAN, 2002).

No podemos aceptar lo anterior porque este principio de proporcionalidad, en la actualidad, constituye una nota más inherente al contenido esencial del principio de igualdad (BALLADARES SABALLOS, 2010) y sirve de contención de las medidas que el Estado tome para realizar sus postulados del modelo de Estado Social de Derecho cuando incidan en derechos fundamentales de terceros, exigiendo que estas sean adecuadas, necesarias y proporcionadas al fin que aspiran concretar. En otras palabras, la proporcionalidad a que se refiere no es a una relacionada entre una actividad del Estado y el contribuyente, sino entre derechos fundamentales y actuaciones del Estado.

1.3. Contenido

Señala BARQUERO ESTEVAN (2002), a partir de la posición de DIETER BIRK y ROLF ECKHOF frente a la tesis del “Estado de tasas”, que el principio del beneficio pretende copiar en el ámbito público el proceso de formación de los precios en el mercado, y ello implica «extender al sector público los principios que se aplican en el sector privado: el Estado es similar a una empresa privada que vendiera diversos bienes sociales y meritorios» (ALLAN, 1974, p. 111).

Pero, como señaló DUE (1968), el razonar por analogía entre el sector privado y el público carece de sentido, ya que el Estado lleva a cabo funciones que la empresa privada se ve imposibilitada de hacer. Vimos en el Capítulo Primero el menester de que en las tasas, la actividad estatal no sea prestada por el sector privado y que en las contribuciones especiales, se refiera a obras o servicios públicos.

En 2010, NAVEIRA DE CASANOVA, señala que las tasas y las contribuciones especiales suelen apoyarse en el criterio del beneficio, y por ello es menos común que la capacidad contributiva se tome como punto de referencia para graduarlas. GARCÍA BUENO (2008), es más osado al decir que el principio del beneficio rige la contraprestación suscitada con los tributos que no son impuestos. Este autor no sólo mantiene la idea de la equivalencia como la rectora para aquellos tributos, sino que pasa por alto que la idea de contraprestación no es aplicable a los tributos.

PLAZAS VEGA (2005) señala que el costo general del servicio o actividad, o de la disponibilidad del bien de que se trate es el criterio financiero de referencia de la tasa. Y que las contribuciones especiales se liquidan en función del beneficio que le reporta la realización actual o potencial de la obra o de la ejecución de la actividad de interés colectivo que constituye su hecho imponible. Este autor parece hablar como no jurista pues hace referencia a criterios financieros para la

liquidación de estos tributos, y por ello no podemos recibir su dicho como jurídicamente aceptable.

En defensa de este criterio de reparto de las cargas públicas se ha dicho que en los sistemas de financiación inspirados en él, se logra determinar simultáneamente el nivel de tributación y el nivel de gasto público (ALLAN, 1974). Ello ha servido para intentar resaltar la superioridad de este principio como criterio de reparto de la carga tributaria (BARQUERO ESTEVAN, 2002).

También, se dice favorecer a que el Estado adecúe en mayor medida los bienes y servicios públicos que brinda a las preferencias de quienes los reciben, aumentando también la calidad de aquellos, por lo que se fuerza a los contribuyentes a comparar costes y beneficios. Sin embargo, no se logra valorar las preferencias que el individuo percibe en relación a otros individuos o como miembro de una comunidad, tales como la provisión de bienes sociales o de bienes o servicios deficitarios (BARQUERO ESTEVAN, 2002).

Entonces, el principio de equivalencia sólo sería adecuado cuando se quiera reducir al Estado al mínimo indispensable. Sin embargo, no se puede soslayar el problema de cómo realizar las tareas públicas donde exista demanda de los ciudadanos pero no exista capacidad de pago, ya que, como señaló BARQUERO ESTEVAN (2002), para muchas de esas tareas se cumple que quien necesita la prestación, no la puede financiar, y quien la puede financiar no la necesita. Por ello, el Estado social asume la responsabilidad de una prestación universal de bienes irrenunciables desde la perspectiva de la dignidad de la persona. Nicaragua se constituye en un Estado Social de Derecho (art. 130Cn.) y en concordancia con ello encontramos la parte dogmática, o declaración de derechos del individuo frente al Estado, de la Constitución Política. Ahí se encuentran recogidos los derechos individuales, políticos, sociales y económicos (CASTRO RIVERA & CALDERÓN MARENCO, 2007) que los individuos pueden exigir frente al Estado, mismo que está obligado a hacerlos cumplir.

Entonces, la regla del beneficio no puede convertirse en la norma universal de tributación, «Si el bienestar del rico es función positiva del bienestar del pobre, entonces el principio del beneficio y el de la capacidad de pago tienden a fundirse» (ALLAN, 1974, p. 161). Aquí es oportuno traer a colación a NAVEIRA DE CASANOVA (2010) quien afirma que desde una perspectiva financiera pública, el principio del beneficio debe operar junto con el de capacidad contributiva a la hora de distribuir el coste del funcionamiento del Estado.

Para DUE (1968), —aunque refiriéndose a las contribuciones especiales se puede aplicar también a las tasas— el principio del beneficio puede implementarse en aquellos casos en los cuales los beneficios recibidos por los individuos puedan estimarse y cuando el patrón resultante de distribución de la carga impositiva sea considerado socialmente equitativo.

Se ha dicho que la mejor forma de alcanzar la equidad es que por medio de los tributos, los beneficiarios del gasto público paguen por las ventajas que este les brinde, en proporción al beneficio obtenido (ALLAN, 1974). Para otros, el principio de distribución de la carga impositiva, que está en concordancia con las normas de equidad comúnmente aceptadas, es el de la capacidad de pago, entendida como el bienestar económico o el nivel general de vida del contribuyente (DUE, 1968).

Al llevar a los ciudadanos a ponderar costes y beneficios de las prestaciones públicas, se persigue también que ellos mismos determinen su capacidad de pago (ALLAN, 1974). Al parecer, esto se puede fundamentar en el aforismo *id quod plerumque accidit* (lo que usual o normalmente acontece), que ha servido para legitimar el gasto como índice indirecto de capacidad contributiva (GIARDINA, 1961, citado por BALLADRES SABALLOS, 2010) por cuanto nadie gasta lo que no tiene.

En el caso del gasto, estaremos frente a bienes o servicios que no se prestan necesariamente por el Estado y por ello, su consumo no es obligatorio para los ciudadanos, salvo que se trate de bienes de primera necesidad, en los cuales el principio de capacidad contributiva exigirá la creación de exenciones, dado que «la capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sólo puede entrar en juego una vez que se hayan cubierto otras obligaciones jurídicas de carácter prioritario» (BALLADARES SABALLOS, 2009, p. 77).

Sin embargo, como señala BARQUERO ESTEVAN (2002), el hacer consciente al ciudadano del coste de las actividades públicas, por tratarse de bienes o servicios que el Estado es el único legitimado para brindar, no se logra dirigir su comportamiento hacia su uso o no, sino sólo para infringir las normas tributarias. Pensemos, para ejemplificar lo dicho, en un obrero, cabeza de familia, quien sobrevive acaso con el salario mínimo, y que habita en una casa de tablas de madera, y que gracias a su ardua labor ha sido premiado por su empleador con cincuenta piedras cantera y unas tres bolsas de cemento, para que haga de su casa una de tipo minifalda. Hasta el momento no se ha manifestado realmente una capacidad contributiva apta para concurrir al gasto público. Sin embargo, por disposición del art. 34 del Plan de Arbitrios Municipal, se deberá solicitar permiso y el “Derecho de línea” a la Alcaldía respectiva, por lo cual deberá abonarse las respectivas tasas. El comportamiento de este obrero será encauzado a infringir la norma y no tributar.

En DUE (1968) encontramos que se defiende el principio del beneficio, frente al de capacidad contributiva, aduciendo que todo sistema impositivo estructurado sobre el principio de la capacidad contributiva, inevitablemente desalienta la iniciativa y castiga el éxito. A pesar de que esto no es del todo un sinsentido, no podemos obviar que en la sociedad, a pesar de que se tenga que pagar desproporcionadamente a los ingresos, es decir, que pague más quien más tenga, la realidad es que nadie se anquilosa económicamente por temor a mayores exacciones.

En todo caso, lo que puede aparecer es una proclividad a la evasión tributaria, que solo pudiera verse disminuida, acaso erradicada, si se atendiera realmente a la capacidad económica de cada individuo a la hora de fijar los elementos de configuración del tributo, incluyendo las exenciones. Y también, si el Estado destinara recursos suficientes para prestar los bienes y servicios que son aceptados mayoritariamente como básicos para una vida digna de cada individuo en sociedad. Y entre los necesarios para una existencia decorosa, están las necesidades físicas indispensables y el aumento de las capacidades intelectuales y los talentos personales (EINSTEIN, 2007).

2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

En el apartado anterior vimos cómo diversos autores no renuncian por completo al principio de capacidad contributiva respecto de las tasas y las contribuciones especiales. No obstante, no se hacen más que alusiones, y no se logra determinar aún la manera y medida en que este principio debe operar en las categorías tributarias a que nos referimos.

A pesar de pretenderse que la contribución de los ciudadanos al levantamiento o al reparto de las cargas públicas se haga conforme a la capacidad económica de cada uno de ellos, por medio de un sistema tributario que tiene que respetar una serie de cánones de justicia, BARQUERO ESTEVAN (2002), entiende que esto no supone la exclusión de otros criterios siempre que sean compatibles con los principios específicos de justicia tributaria. Entonces, «discutir que las tasas y contribuciones especiales responden a la idea de equivalencia, resulta un ejercicio de voluntarismo» (p. 135), que es además innecesario ya que con ello no se niega vigencia al principio de capacidad económica, que puede operar de manera complementaria o correctora.

Efectivamente, no podemos soslayar que los principios de justicia tributaria son los límites fundamentales al ejercicio del poder tributario, entendido como la atribución

constitucional del Estado para crear, modificar, suprimir y aplicar el sistema de tributos (BALLADARES SABALLOS, 2010), de forma tal que sólo aquello que confronte estos principios será inaplicable.

No obstante, como ha señalado NAVEIRA DE CASANOVA (2010), los principios de legalidad y de capacidad contributiva son los que vertebran la noción de tributo y sus respectivas influencias pueden variar, pero nunca pueden llegar al extremo de desaparecer o ser prescindidos. Por tanto, estos principios nunca pueden aplicarse en un nivel secundario. Son, como señalamos en el Capítulo Segundo, de aplicación inmediata y directa, por incluirse en nuestra Constitución Política. Además que, como llevamos dicho, el fundamento legítimo de la exacción de los tributos es la capacidad económica de los contribuyentes (MENÉNDEZ MORENO, 2000).

Para ESEVERRI (2008), el hecho imponible de los tributos al que la ley vincula el deber de contribuir, *normalmente* manifiesta la capacidad económica del ciudadano, entendida en términos de riqueza. Sin embargo, MOSCHETTI (2001) ha señalado que el fundamento de la prestación tributaria no es un abstracto poder de imperio, ni una mera relación conmutativa consistente en un cambio de utilidad entre ente público y contribuyente, sino la capacidad contributiva, manifestada en virtud de la capacidad económica del sujeto. Por tanto, el hecho imponible de los tributos debe manifestar siempre, y sin hesitación, la capacidad económica del obligado tributario.

Entonces, la capacidad contributiva debe ser centro de atención de las discusiones doctrinales. Y ello ha sido así, pero se ha abordado en la esfera de los impuestos principalmente, y se ha puesto de lado su incidencia en las demás categorías tributarias. SAINZ DE BUJANDA (1963), explica que este problema — respecto de las tasas— es producto de su antigua consideración financiera como precio y no tributo, mismo que ha influido para que se le apliquen criterios propios de esa consideración. En los Diccionarios de la Lengua desde 1780 hasta antes

de la edición de 1992, se definía el término tasa con referencia al precio, pero en la actualidad ya se le predica su naturaleza tributaria. GONZÁLEZ & LEJEUNE (2000) por su parte, señalan que la mayor importancia que tienen recaudatoriamente los impuestos ha dado lugar a que la justicia tributaria orbite en torno a los impuestos, marginando su análisis respecto de las tasas y las contribuciones especiales.

A pesar de ello, se han abordado medianamente estas cuestiones. NAVEIRA DE CASANOVA (2010) ha manifestado que la capacidad contributiva necesariamente ha de estar presente, en todo tributo, aunque se requiera de forma diversa. La intensidad con que esta se reciba estará en función de la estructura y técnica aplicativa de cada tributo. El grado de presencia de la capacidad contributiva es indiscutiblemente diferente en cada categoría tributaria (GARCÍA BUENO, 2008) pero es también indiscutible su presencia en todas las categorías. No obstante, de las tasas y las contribuciones especiales, donde se manifiesta la recepción de un beneficio, se ha dicho que no exteriorizan capacidad contributiva alguna, y mucho menos una magnitud de la misma (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000).

En ocasión de los tributos extrafiscales se ha dicho que el principio de capacidad económica despliega sus efectos en todos los tributos, y que cualquier excepción o apartamiento de este principio debe estar justificado por un fin constitucional legítimo (AIZEGA ZUBILLAGA, 2001). Creemos que esta afirmación es también aplicable a la clasificación tripartita de los tributos y no sólo a la que distingue tributos fiscales de extrafiscales. Así las cosas, podemos reafirmar que el principio de capacidad contributiva es aplicable a todo el sistema tributario, es decir, a todas las categorías tributarias.

Dado que no es posible concordar en igual medida a los parámetros de la capacidad contributiva, las distintas categorías tributarias, se afirma que, a excepción de los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales se disciplinan mediante criterios diferentes de justicia tributaria, y en ellas el principio del beneficio tiene una amplia injerencia (GARCÍA BUENO, 2008).

Ciertamente, cada categoría tributaria posee sus singularidades, pero ello no impide que también se le apliquen los principios propios de su categoría general de tributos. Por ello, la capacidad económica debe exigirse en todos los tributos, como bien señaló CALVO ORTEGA en 1997. En otras palabras, a pesar de que el beneficio o la prestación recibida influyen en gran manera en la fijación de las cuantías de las tasas y de las contribuciones especiales, el principio de capacidad debe influir en ellas de manera primordial (FERREIRO LAPATZA, 1976).

Además, si de acuerdo con este principio se paga independientemente de los beneficios que se reciban (SOMERS, 1952), capacidad contributiva y equivalencia serían ideas contrapuestas, de las que habría que tomar una sola para ser aplicada. En el Estudio Introdutorio a la obra de ALBERT HENSEL, *Derecho Tributario*, BÁEZ MORENO, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO & ORTIZ CALLE (2005) citan a ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO quien nos da una luz para resolver este problema al poner de manifiesto que la administración tributaria sólo está en condiciones de exigir aquello que el ordenamiento jurídico le permite. Idea que está implícita en el art. 130 de nuestra Constitución Política al señalar que «ningún cargo concede, a quien lo ejerce, más funciones que las que le confieren la Constitución y las leyes».

Más aún, es oportuno recordar que las actividades estatales que ordinariamente dan lugar a la exacción de tasas y contribuciones especiales, se realizan en régimen de Derecho Público, y por ende, son prestadas sin referencia al mercado, y con un carácter de indisponibilidad, por cuanto son obligatorias para los administrados y no pueden ser prestadas por el sector privado (CALVO ORTEGA, 1997). Sólo los servicios que no pueden encomendarse a los particulares sin que periclite la naturaleza del Estado, aquellos que corresponden a sus funciones esenciales como la justicia, salud pública, educación, etc., dan lugar a tasas. (NAVEIRA DE CASANOVA, 2010).

Así pues, debemos decantarnos por la capacidad contributiva, al ser el principio de justicia tributaria constitucionalmente reconocido. Si bien no lo está expresamente, como en las constituciones española e italiana, puede deducirse mediante interpretación de la norma constitucional, a como sucede en Alemania. Así lo señala BALLADARES SABALLOS (2010), con quien además coincidimos en que, aunque nuestra Constitución sea parca en cuanto al establecimiento expreso de los principios de justicia tributaria, desde una perspectiva exclusivamente jurídica, pueden deducirse del dictado constitucional.

De este principio se ha dicho que no ha de referirse a todos y cada uno de los tributos, sino al sistema tributario (FERREIRO LAPATZA, 1976). Por sistema tributario entenderemos el conjunto de los tributos, pertenecientes a las tres categorías citadas, que se aplican en un determinado país para la financiación de los gastos públicos (PÉREZ ROYO, 2008), y que además informan un sistema coordinado e interdependiente, cuyos componentes responden a una serie de características, fundamentos y objetivos comunes al todo y a las partes (PLAZAS VEGA, 2005). Efectivamente, los principios de justicia tributaria delimitan al sistema tributario y lo encauzan por sus sendas. Así, por ejemplo, como señala MARTÍN DELGADO en 1979, citado por BALLADARES SABALLOS (2010), el principio de progresividad es resultado del entero del sistema tributario.

No obstante, como señaló el mismo FERREIRO LAPATZA (1976), el sistema tributario se adaptará más al principio de capacidad contributiva en tanto en cuanto más se adapten a él los tributos que lo informan. Además, si un tributo se aplica sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería anticonstitucional (PÉREZ ROYO, 2008). Entonces, el principio de capacidad contributiva debe estar presente en todos los tributos para que se cumpla este principio respecto del sistema tributario, y solo podrá existir un tributo que no responda al dicho principio cuando se busque el cumplimiento de otro fin constitucionalmente legítimo, como sucede en los tributos extrafiscales, en donde deberá operar el principio de proporcionalidad.

Hay quienes consideran que el principio del beneficio está implícito en el de la capacidad económica, y con ello pretenden encontrar un fundamento de justicia tributaria a las tasas y contribuciones especiales. Empero, para no forzar este principio, han buscado salida en el principio de igualdad. Elucubran que la capacidad económica no es más que una especificación tributaria del más amplio principio de igualdad, y por tanto ella no agota el concepto de justicia tributaria. Así las cosas, el principio de igualdad podría justificar que las tasas y las contribuciones especiales se funden en el principio del beneficio (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000).

No se puede marginar totalmente la capacidad económica, puesto que como presupuesto previo que legitima la exacción del tributo, la capacidad económica del contribuyente puede y debe estar presente en el sentido de capacidad económica absoluta, es decir, como aptitud económica mínima para el pago del tributo, de modo que no pague tributos quien no pueda pagarlos, regla que es, en definitiva, la primera y más elemental concreción de la justicia tributaria (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000).

Pero además, aunque se afirme que el costo del servicio prestado repercute con fuerza para determinar la cuantía de la tasa o la contribución especial, no es oportuno ni justo gravar en la medida total del beneficio otorgado pues la carga tributaria podría convertirse en confiscatoria (GARCÍA BUENO, 2008) y con ello se estaría violentando, incluso, la regla de la no confiscación. Como señala GUERVÓS MAÍLLO (2000, p. 30), «debe respetarse un mínimo no susceptible de imposición, el llamado mínimo de existencia, y un máximo imponible, la prohibición del alcance confiscatorio del tributo». Con esto señalamos lo inadecuado del principio de la equivalencia como criterio de cuantificación de estas figuras tributarias y lo necesario del de capacidad contributiva para facilitar la labor del resto de principios de justicia tributaria.

2.1. En las tasas

De la poca atención que se brinda a las tasas y las contribuciones especiales, en relación al principio de capacidad contributiva, la mayor parte se ha prestado a las tasas. Veamos ahora lo que se ha dicho respecto a esta categoría tributaria.

El reparto contributivo, en las tasas, ha de producirse con un criterio de justicia distributiva, como en cualquier otro tributo. Entonces, la capacidad económica de los obligados al pago de la tasa, debe estar presente a la hora de establecer las tarifas y los restantes elementos de cuantificación de las cuotas que hayan de satisfacerse (SAINZ DE BUJANDA, 1963).

SAINZ DE BUJANDA (1963) retoma lo dicho un decenio antes por GARCÍA DE ENTERRÍA, quien afirma que la aplicación analítica del criterio de la capacidad contributiva de los usuarios de los distintos servicios conlleva, desde la graduación de las tarifas a favor de los usuarios de escasa capacidad contributiva, hasta la posibilidad de exención total en los casos límite, pues, en definitiva, el orden de los servicios públicos se erige y se sostiene en beneficio de toda la colectividad.

Respecto de la graduación o cuantificación de las tasas, en VILLEGAS (2009), encontramos las siguientes teorías. Para cierto sector —donde sobresalen SELIGMAN, LAFERRIÈRE, WAILINE, MEHL, y VAN HOUTTE— deben ser graduadas según el valor de la ventaja que por el servicio obtiene el contribuyente. Entre sus defensores no hay unanimidad en cuanto a cuál es el verdadero significado de tal ventaja. Sin embargo, ponen como ejemplo el servicio de autenticación que poco cuestan al Estado y en los que sólo el provecho obtenido por el contribuyente puede servir de medida para establecer la cuantía. La Ley para Aranceles Consulares establece una tasa de \$25.00 por la autenticación de un Poder hecho por notario del país extranjero para hacerlo valer en Nicaragua. Asalta la idea de que realmente la cuantía de esta tasa fue establecida con gran influjo de este criterio.

Aquí es oportuno recordar que la actividad administrativa no requiere necesariamente la existencia de un beneficio para el particular, pues tal elemento no es definitorio del concepto de tasa. El requisito del beneficio en la tasa —como aclara NAVEIRA DE CASANOVA (2010)— ha sido confusamente introducido por asimilación a los precios, y a la relación económica subyacente, en tanto que normalmente uno contrata para obtener un beneficio y no una pérdida, o un servicio que no desea.

Otra teoría señala que el contribuyente debe compensar total o parcialmente el costo del servicio particular que el Estado le brinda. Esta teoría fue defendida por RAU cuyos pasos fueron seguidos por DE VITTI DE MARCO y TANGORRA. Parece ser esta influyó en la configuración del art. 40 del Plan de Arbitrios Municipal, que establece que los servicios prestados por las Alcaldías «se determinarán de forma que lo recaudado por tales servicios cubre al menos el cincuenta por ciento del costo de los mismos».

Sin prescindir de la relación entre la tasa y el costo de la actividad, se puede graduar también conforme la capacidad contributiva del obligado cuando sea posible, dice otro sector doctrinal, entre los que encontramos a FERREIRO LAPATZA (1990) al comentar la Ley de Tasas y Precios Públicos española, pero que en 1976 afirmó que era un criterio del cual se debía servir para fijar la cuantía de las tasas.

Otra teoría, impulsada por MARTÍN QUERALT, considera que además de la capacidad contributiva que posea el contribuyente, se debe procurar que el monto total de lo recaudado guarde una razonable y discreta relación con el costo total del servicio prestado efectivamente.

Indudablemente, la tasa se establece «en virtud de la capacidad económica de sus destinatarios» (MENÉNDEZ MORENO, 2000, p. 196). Por ello, aunque se señale

que mediante las tasas se trate simplemente de recuperar el coste de determinados servicios, el principio de capacidad económica, y por predicarse para el conjunto del sistema tributario, debe ser tenido en cuenta también en las tasas, aunque por lo general —dice PÉREZ ROYO (2008)—, juegue un papel secundario. Tal aseveración la hace al socaire de la STS 30-XI-2002, donde se señala que como su concepto se ha ligado tradicionalmente a la idea de contraprestación, la necesaria existencia de una actividad administrativa en el presupuesto de hecho de la tasa la que coloca en ella, en una posición claramente secundaria, el principio de capacidad económica. Debemos contradecir nuevamente esta tesis por la misma razón que *ut supra* señalamos.

Algunos autores han tratado de justificar el que rara vez se tome la capacidad contributiva como punto de referencia para graduar el volumen de la carga de las tasas aduciendo que estas responden al principio del beneficio, y no al de capacidad de pago. Pero aun así, se reconoce que la capacidad contributiva es elemento necesario para hacer surgir la obligación tributaria, aunque no sea suficiente (GONZÁLEZ & LEJEUNE, 2000).

En las tasas y en las contribuciones especiales, el principio del beneficio interactúa con el de capacidad económica, principalmente en la cuantificación de la base imponible, en la concreta cuota tributaria del tributo respectivo. Siempre, a dicho de PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, el principio de capacidad contributiva, junto con el de legalidad, constituye el basamento del Derecho Tributario (NAVEIRA DE CASANOVA, 2010), pero además, creemos que es uno de los encimeros.

CAZORLA PRIETO (2008), a partir de la STC 296/1994 FJ 4, señala que el gravamen en las tasas no se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, o si lo hace, es de manera indirecta o remota. Pero en todo caso —continúa este autor—, el principio de capacidad económica debe combinarse con los requerimientos que dimanen especialmente de la naturaleza de la tasa. Ello es el principio del beneficio, ya que con ella se tiende a cubrir el

coste del servicio o actividad, y tal meta parece sólo asible por medio de este principio.

La naturaleza de categoría tributaria de las tasas no se modifica en modo alguno por establecerse la obligación en ocasión ora de la prestación de un servicio público que afecta de modo particular al obligado, ora de la utilización privativa de un bien de dominio público por parte del obligado. Por tanto, el reparto contributivo a través de las tasas, ha de producirse con un criterio de justicia distributiva, que no es otro sino la capacidad económica de los obligados tributarios. Tal capacidad económica debe estar presente en todos los elementos de configuración de estos tributos. Y si bien, se reconoce la dificultad de su aplicación, también, como lo hizo SAINZ DE BUJANDA en 1963, se propone como solución el reducir el límite superior de la tasa, incrementándose la fracción del coste del servicio que debe ser sufragada por impuestos.

Siguiendo a MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ et al. (2009), debemos rechazar el principio del beneficio o conmutativo como fundamento de la tasa, para remitirla al mismo que el resto de tributos. Por tanto, las cuotas de las tasas se deben obtener, como mínimo, tomando en cuenta criterios genéricos de capacidad económica.

Ahijando la tesis de CORTÉS DOMÍNGUEZ, MENÉNDEZ MORENO (2000) señala que el cobro de las tasas debe fundamentarse en la capacidad económica de sus destinatarios. Para él, la capacidad económica gravada por las tasas proviene de la actividad administrativa que se refiere o beneficia expresamente al obligado. Para CALVO ORTEGA (1997), la capacidad económica que se manifiesta en las tasas es el coste individualizado de la actividad administrativa que le afecta o del servicio público que utiliza. También propone que habría de establecerse exenciones a las personas físicas cuya capacidad económica no sobrepase un mínimo de subsistencia. PÉREZ ROYO (2008) por su parte, afirma que una de las

manifestaciones del principio de capacidad contributiva, sería la exclusión de la posibilidad de exigir tasas en relación a servicios de primera necesidad.

Recapitulamos con NAVEIRA DE CASANOVA (2010) quien afirma que como en el ámbito de las tasas rige el principio de capacidad contributiva, al graduarse en función de este principio, el legislador deberá definir qué parámetro representativo de capacidad económica le parece relevante para proceder al reparto del costo de la actuación estatal, y tendrá como límite el costo total del servicio. Además, quedará excluido de contribuir quien no supere el mínimo, políticamente apreciable, de capacidad para sostener los gastos públicos.

2.2. En las contribuciones especiales

Veamos ahora lo que se ha expresado en relación a las contribuciones especiales. En muchos de los supuestos de estas categorías tributarias es difícil cuantificar por separado el beneficio general y el individual, pero también lo es medir la capacidad económica (CALVO ORTEGA, 1997). Incluso se ha llegado a afirmar que su base imponible no es expresión ni magnitud de la capacidad económica de cada sujeto (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ et al., 2009).

Se dice que el beneficio especial es su fundamento y presupuesto legitimador, pero bien entendido que no exige que cada sujeto haya registrado ese beneficio, sino que basta que la obra o el establecimiento del servicio sean idóneos y aptos para producirlo, permitiendo deslindar unos sujetos especialmente beneficiados, aunque alguno de ellos sufra una minusvaloración o no materialice ese beneficio especial erigido en fundamento del tributo (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ et al., 2009). En este sentido encontramos el art. 51, párrafo segundo, del Plan de Arbitrios Municipal que establece que «las contribuciones especiales se fundarán en la mera ejecución de las obras o servicios y serán independientes del hecho de la utilización de las obras o servicios por parte de los interesados».

Para otros sí hay expresión de capacidad económica que fundamente la exacción, y consiste en el beneficio o aumento de valor de los bienes obtenido por los obligados a pagar estos tributos como consecuencia directa de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Así se encuentran reguladas en el art. 9 del Código Tributario, al establecer que el hecho generador de estos tributos son los beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas. En similar sentido se pronuncia el art. 15 de la Ley de Régimen Presupuestario Municipal que señala como su origen al beneficio directo que reciben los pobladores debido a la ejecución de obras por parte de la municipalidad y que se traducen en mayor valor de las propiedades para los contribuyentes.

Pero además, como el beneficio que se produce en estos tributos también alcanza una dimensión general, a favor del resto de habitantes, la capacidad económica que fundamenta las contribuciones especiales, también sirve de fundamento para exigir otras prestaciones tributarias (MENÉNDEZ MORENO, 2000). Tal sería el caso de una contribución especial que se cobrara por la pavimentación de las calles principales de un barrio cualquiera y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles creado mediante el Decreto 3-95, que fue publicado en LGDO n° 21 de 31 de enero de 1995. En ambos tributos, la capacidad económica que sirve de elemento basilar para los tributos será el valor de los bienes inmuebles colindantes con esas calles.

La capacidad contributiva es un principio aplicable a todas las categorías tributarias, pero que debe fundirse con el criterio de la equivalencia al regular las tasas y las contribuciones especiales. Pero ello sólo para determinar la cuantía máxima que pudiere establecerse.

CONCLUSIONES

1. La definición de los tributos no es inconcusa, pero se acepta unánimemente que son medios financieros para la actividad estatal. En el estadio actual, la capacidad económica de quien ha de soportarlos es su causa y rasgo distintivo del resto de ingresos públicos.
2. Son características de los tributos el ser prestaciones patrimoniales, establecidas por ley, debidas a un ente público, fundamentadas en la capacidad económica de los contribuyentes, con los que se procura alcanzar los fines del Estado. Recaen sobre hechos o actos lícitos y se exigen sin contraprestación.
3. Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales, y esta clasificación es la recogida en distintas leyes de nuestro ordenamiento jurídico, y a la que la doctrina ha dado mayor relevancia.
4. Las características del género tributo son aplicables a sus diversas categorías, junto con las características propias de cada una de ellas.
5. El impuesto es un tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia a alguna actividad estatal, y esta es su característica diferenciadora.
6. La tasa es un concepto oriundo de la Ciencia de la Hacienda pero al ser adoptada como categoría tributaria por el Derecho Tributario debe definirse desde un prisma jurídico y renunciar a otras influencias. Su hecho imponible está configurado con referencia a una actividad estatal que debe ser efectiva y singularizada en el contribuyente, en donde no se puede hacer referencia al mercado puesto que se trata de actividades que solamente el Estado puede brindar. Su producto debe ser destinado a cubrir los costos relacionados con la actividad que le sirve de base.
7. Las contribuciones especiales también nacieron en la Ciencia de la Hacienda y se fundamentan en la realización o ampliación de obras públicas, endilgadas a la satisfacción de un interés general, en las que se crea un beneficio especial para

ciertos individuos, a quienes se les impone este tributo, tomando en cuenta su capacidad contributiva. Su producto debe destinarse a la recuperación de costos para destinarlos al financiamiento de obras futuras.

8. Los principios de justicia tributaria son, mandatos de optimización que pueden ser cumplidos en mayor o menor medida, en dependencia de las circunstancias jurídicas y reales, en un determinado momento histórico. Por esta razón la importancia que estos poseían en sus inicios era relativamente ínfima, pues han dejado de ser normas ilustrativas o programáticas, para convertirse en normas plenamente aplicables, gracias a la literalidad de los cuerpos normativos constitucionales en los que estos han sido consagrados.

9. A pesar de que algunos autores lo han visto como una manifestación más moderna y estructurada del principio de reserva de ley, el principio de legalidad debe ser entendido como un precepto autónomo, que encuentra en la certeza que los ciudadanos deben tener de las normas que rigen la relación jurídico-tributaria y la posibilidad de atacar aquellas disposiciones que manifiestan arbitrariedad de parte del legislador.

10. El principio de reserva de ley, despliega su marco de acción en todas las figuras tributarias, en las etapas de creación, modificación y derogación, tanto de los tributos como de las demás figuras tributarias que modifican directamente la eficacia de los primeros.

11. La reserva de ley puede ser clasificada en atención a su rigidez en, absoluta o relativa, en la primera categoría es facultad únicamente del Poder Legislativo todo lo referente a la creación, modificación y derogación de los instrumentos tributarios, mientras la reserva de ley relativa descentraliza dichas funciones, habilitando a diversas instituciones a participar de la configuración de dichos instrumentos.

12. En nuestro país, de manera sistemática se ha observado cómo el Poder Ejecutivo ha transgredido el principio de reserva de ley contenido en nuestra constitución política, puesto que de la literalidad del texto resulta claro que en nuestro ordenamiento jurídico debe imperar una reserva de ley absoluta, motivo

por el cual un gran número de reglamentos, decretos, disposiciones administrativas y técnicas adolecen de inconstitucionalidad.

13. El principio de generalidad, encuentra su razón de ser en el pensamiento igualitario, pues lo que en esencia se persigue no es otra cosa que la eliminación de cualquier clase de privilegio o desde el otro extremo de la dicotomía, la discriminación.

14. Vislumbrar el límite que separa la generalidad de la igualdad es una ardua tarea, no obstante podemos decir que, mientras la generalidad ataca la discriminación desde un plano abstracto, la igualdad se encarga de erradicar aquellas diferencias legales, entre dos sujetos correspondientes a un grupo esencialmente homogéneo, basándose en la realidad material de cada sujeto en particular.

15. El principio de igualdad no se ve violentado cada vez que existe un trato diferenciado entre dos sujetos, pues las desigualdades fácticas deben ser reducidas por parte del Estado al otorgar un trato más favorable a quien así lo amerite, siendo causal de ablación de este precepto únicamente, el trato diferente a sujetos cuya realidad material es ampliamente similar, desembocando en una desigualdad artificiosa o injustificada.

16. El principio de igualdad se auxilia de tres sub-principios: la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto. El primero hace referencia a la factibilidad de determinado instrumento para alcanzar un fin; el segundo analiza las posibilidades alternas que permiten llegar al fin planteado; mientras la proporcionalidad en sentido estricto, permite someter dos preceptos congéneres, a una ponderación en la que se toma en cuenta los beneficios y desventajas que trae aparejada la subordinación de uno de los mandatos de optimización y el mayor cumplimiento del otro.

17. El principio de progresividad es un instituto de gran inclinación económica, razón por la que las teorías que pretenden darnos una justificación de este precepto son expuestas casi en su totalidad por economistas, a pesar de ello su valor jurídico es indiscutible, por el sólo hecho que este se encuentra consagrado en textos constitucionales y predicado en la gran mayoría de los sistemas

tributarios en el mundo entero, y por facilitar un acercamiento directo entre la justa recaudación y el contribuyente solidario.

18. La progresividad no puede ser vista únicamente como un mandato de optimización, siendo igualmente plausible entenderla como técnica tributaria, misma que puede ser manifestada por dos métodos: cuantitativo y cualitativo; el primer método, es aquel que a medida que aumenta la capacidad contributiva de un individuo también lo haga el tipo de gravamen, mientras el método cualitativo, lo que persigue es hacer recaer el gravamen en gran medida sobre ciertos bienes.

19. El término «no confiscatoriedad», es inapropiadamente usado por la mayor parte de los autores, puesto que se trata de un neologismo innecesario, dicho juicio de valor lo emitimos a la luz de las reglas de la Real Academia de la Lengua, misma que determina que no debe formularse neologismos cuando ya existe un término que se ajusta a la definición, como sucede en el caso de confiscatoriedad y confiscación.

20. La no confiscación es un instituto de Derecho Tributario que, a pesar de haber sido empleado por largo tiempo como principio, carece de los elementos propios de ésta clase de normas, dado que como precepto únicamente otorga la posibilidad de cumplirlo en su totalidad o violentarlo, pues no posee elementos creativos-aplicativos, por tal razón la no confiscación cumple con los presupuestos para otorgarle un carácter de regla en lugar de mandato de optimización.

21. El principio de capacidad contributiva ha sido objeto de discusión por un amplio período de tiempo y por un gran número de estudiosos de la Hacienda y el Derecho Tributario, sin embargo, no se ha logrado construir un concepto que permita unificar todos los elementos que cada corriente doctrinaria considera indispensable en la aplicación y configuración de este principio, así pues la utilización de los términos capacidad contributiva, capacidad económica y capacidad de pago, nos llevan hacia un mismo ideal de la justa imposición a pesar de las diferencias semánticas.

22. La capacidad contributiva, en su origen, fue entendida como el único parámetro a tomar en cuenta por el legislador al momento de configurar los tributos, no obstante con el devenir de los años, la doctrina se ha encargado de

echar abajo el monopolio de la justa imposición a cargo de la capacidad contributiva, para dar lugar a una idea de justicia que acoge también a los principios de igualdad y progresividad, por la labor que estos desempeñan en la redistribución de la carga tributaria.

23. El principio de capacidad contributiva cumple una triple función: fundamento de la imposición, límite para el desarrollo del poder tributario, orientación al legislador en el uso del poder; la primera función que debe cumplir la capacidad contributiva, nos recuerda que el fenómeno de la tributación encuentra su asidero legal en las disposiciones constitucionales, pues lo que el contribuyente sacrifica lo hace debido a que posee la habilidad de concurrir solidariamente al sufragio de los gastos públicos; la segunda función hace las veces de muro de contención para el legislador, obligándole a configurar hechos imposables que graven únicamente manifestaciones de riqueza real; mientras la tercera función es sin dudas un recordatorio al legislador que lo que se debe perseguir en todo momento es la contribución de los ciudadanos en correspondencia con la medida de sus posibilidades.

24. Existe una sub-clasificación de la capacidad contributiva: capacidad contributiva objetiva y capacidad contributiva subjetiva; la primera clase de capacidad contributiva es, aquella que fija su mirada en los índices de riqueza de forma genérica, es decir que se parte del presupuesto que quien posee un patrimonio, devenga rentas y realiza gastos, posee la habilidad de contribuir; por otra parte, la capacidad contributiva subjetiva, es aquella que toma en cuenta la situación propia de cada individuo, no limitándose a perseguir los índices de riqueza, sino a gravar la porción de riqueza remanente después de sufragar los gastos necesarios para la digna supervivencia suya y de su familia.

25. A pesar que algunos autores aseveren que el principio de capacidad contributiva se encuentra amenazado por la extrafiscalidad, este mandato de optimización no habrá de verse en total desuso, pues a la verdad siempre el legislador debe crear tributos que tengan como punto de partida el gravamen de índices de riqueza, así estos sean objetivos, nos encontraremos ante un cumplimiento parcial de este mandato, posibilidad que yace en su naturaleza

misma, la que lo condena a ser cumplido en mayor o menor medida en dependencia de las condiciones legales y fácticas.

26. La doctrina ha señalado que las tasas y contribuciones especiales se rigen por el criterio de la equivalencia o el beneficio. Equivalencia y beneficio no son criterios distantes, sino que el del beneficio se subsume en el de equivalencia.

27. El origen de esta consideración se encuentra en la Ciencia de la Hacienda. Aún influyen ciertos conceptos de ella en las cuestiones jurídicas, lo cual debe corregirse.

28. El legislador es proclive a redactar las normas tributarias con referencia a impuestos, y no a los tributos.

29. El criterio de la equivalencia no está reconocido en la Constitución Política como principio jurídico tributario ni puede extraerse de los otros principios existentes.

30. Con el criterio del beneficio se pretende llevar las normas del sector privado al sector público, pero esta analogía carece de sentido, ya que el Estado lleva a cabo funciones que la empresa privada se ve imposibilitada de hacer.

31. El criterio de la equivalencia sólo será adecuado cuando se quiera reducir al Estado al mínimo indispensable. Hacer consciente al ciudadano del coste de las actividades públicas, por tratarse de bienes o servicios que el Estado es el único legitimado para brindar, no logra dirigir su comportamiento hacia su uso o no, sino sólo para infringir las normas tributarias.

32. Cada categoría tributaria posee sus singularidades, pero ello no impide que también se le apliquen los principios propios de su categoría general de tributos. Por ello, la capacidad económica debe exigirse siempre, y sin hesitación, en todos los tributos.

33. El sistema tributario se adaptará más al principio de capacidad contributiva en tanto en cuanto más se adapten a él los tributos que lo informan.

34. No es oportuno ni justo gravar en la medida total del beneficio otorgado pues la carga tributaria podría convertirse en confiscatoria.

35. El reparto contributivo, en las tasas y las contribuciones especiales, ha de producirse con un criterio de justicia distributiva, que no es otro sino la capacidad

económica de los obligados tributarios. Se deben de gravar hechos imponibles que sean indicativos de una riqueza apta para el levantamiento de las cargas públicas. Asimismo, se debe respetar el mínimo vital, por medio de exenciones, *verbi gratia*.

RECOMENDACIONES

1. Mejorar la práctica legislativa y corregir las normas existentes en cuanto al uso de los términos tributo, impuesto, contribución y carga pública.
2. Unificar criterios y crear un concepto de tributo que rijan el sistema tributario, en el que se haga referencia a la capacidad contributiva como su elemento definidor, y se renuncie a la idea de contraprestación. Igualmente para las diversas categorías tributarias.
3. Realizar una reforma parcial a la Constitución política de nuestro país, en la cual se realice una clara expresión de los principios que rigen el sistema tributario nicaragüense.
4. Alentar a que los legisladores hagan uso del recurso de conflicto de competencia en los casos que el Poder Ejecutivo cree, modifique o derogue por vía administrativa tributos y beneficios fiscales.
5. Tomar en cuenta los gastos que tanto el contribuyente como su núcleo familiar debe realizar para el mantenimiento de vida digno, para efectos de la deducción de los mismos al momento del pago de los tributos que gravan la Renta, ec.
6. Crear espacios de opinión donde los contribuyentes puedan expresar, tanto al órgano legislativo como al ente recaudador, su parecer previo a la aprobación de nuevas disposiciones en materia de tributos.
7. Establecer un límite a la progresividad, que no sea superior al 50 por 100 de la renta neta del contribuyente.
8. No se debe aceptar más que el criterio de equivalencia sea el que rijan las tasas y las contribuciones especiales porque tal idea es ajena a concepciones jurídicas.
9. Debe eliminarse ese elemento de las definiciones y configuraciones legales.

LISTA DE REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abbamonte, G. (2009). *Principios de derecho de la hacienda pública*. S. Cardona (Trad.) Bogotá: TEMIS, Universidad del Rosario.

Aizega Zubillaga, J. M. (2001). *Utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.

Albiñana García-Quintana, C. (1983). *Derecho Financiero y Tributario: Hacienda Pública II*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia.

Alexy, R. (2007). *Teoría de los Derechos Fundamentales* (2ª ed.). C. Bernal Pulido (Trad.). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Allan, C.M. (1974). *La teoría de la tributación*. M. Paredes (Trad.) Madrid: Alianza Editorial.

Amatucci, A. & González García, E. (2001). *El concepto de tributo*. M. Gutman (Trad.). En A. Amatucci (Dir.) *Tratado de Derecho Tributario* (T. 1) (pp. 3-16). Bogotá: Temis.

Báez Cortés, J. F. & Báez Cortés, T. (2007). *Todo sobre impuestos en Nicaragua* (7ª ed.). Managua: INIET.

Báez Moreno, A., González-Cuéllar Serrano, M. L. & Ortiz Calle, E. (2005). *Estudio Introductorio a A. Hensel. Derecho Tributario*. (pp. 5-55) Madrid: Marcial Pons.

Balladares Saballos, R. (2009). *La justicia tributaria y sus principios en la Constitución de la república de Nicaragua*. En R. Balladares Saballos. Análisis jurídico del sistema tributario: propuestas para su reforma en Nicaragua. (pp. 61-86). Managua: UCA.

_____ (2010). *Derecho Tributario*. Managua: UCA.

Barquero Estevan, J. M. (2002). *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Calvo Ortega, R. (1997). *Curso de Derecho financiero I: Derecho Tributario (Parte general)*. Madrid: CIVITAS.

Castro Rivera, E. & Calderón Marengo, M. (2007). *Derecho Constitucional Nicaragüense*. Managua: Ediciones Castro-Calderón.

Cazorla Prieto, L. M. (2008). *Derecho financiero y tributario: parte general*. (9ª ed.). Navarra, España: Thomson-Aranzadi.

Código Tributario (Ley 562, publicada en LGDO nº 227 de 23 de noviembre de 2005).

Due, J. F. (1968). *Análisis económico de los impuestos*. (2ª ed.). E. J. Reig (Trad.). Argentina: El Ateneo.

Einstein, A. (2007). *Así lo veo yo*. S. Aguilar. (Trad.). Buenos Aires: Longseller.

Eseverri, E. (2008). *Derecho Tributario. Parte General* (2ª ed.). Valencia: Tirant lo Blanch.

Ferreiro Lapatza, J.J. (1976). *Curso de Derecho Financiero español*. (2ª ed. 2ª reimp.). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

_____ (1990). *Curso de Derecho Financiero español*. (12^a ed.). Madrid: Marcial Pons.

Gallego Peragón, J. M. (2003). *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: COMARES.

García Bueno, M. C. (2008). Principios tributarios constitucionalizados: El principio de capacidad contributiva. En M. de J. Alvarado Esquivel (Coord.). *Manual de Derecho Tributario* (pp. 29-54). México: Porrúa.

Giannini, A.D. (1957). *Instituciones de derecho tributario*. Madrid: Derecho.

González, E. & Lejeune, E. (2000). *Derecho Tributario I*. (2^a ed.). Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.

Guervós Maíllo, M. de los A. (2000). *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons.

Herrera Molina, P. M. (2004). *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*. México: Porrúa.

Kuri de Mendoza, S. L., Zaldaña Linares, J. J., Arévalo Ortuño, R., Orellana, M. E. & Morales, V. (1993). *Manual de Derecho Financiero*. El Salvador: Centro de Investigación y Capacitación.

Ley de Exploración y Explotación de Hidrocarburos. (Ley 286, publicada en LGDO n° 109 de 12 de junio de 1998).

Ley de Patentes de Invención, Modelo de Utilidad y Diseños Industriales. (Ley 354, publicada en LGDO n° 179 y 180 de 22 y 25 de septiembre de 2000).

Ley de Régimen Presupuestario Municipal. (Ley 376, publicada en LGDO n° 67 de 4 de abril de 2001).

Ley de Tasas y Precios Públicos. (Ley 8/1989, de 13 de abril de 1989. España).

Ley General Tributaria. (Ley 58/2003, publicada en el BOE del 18 de diciembre de 2003. España).

Ley para Aranceles Consulares. (Decreto 351, publicado en LGDO ° 75 de 28 de marzo de 1980).

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C. & Poveda Blanco, F. (2009). *Derecho Tributario* (14ª ed.). España: Aranzadi – Thomson Reuters.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. & Casado Ollero, G. (2009). *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (20ª ed.). Madrid: Tecnos.

Menéndez Moreno, A. (Dir.) (2000). *Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra.* España: Lex Nova.

Ministerio de Hacienda. (1979). *Compendio de Derecho Tributario español.* Madrid: Autor.

Moschetti, F. (2001). *El Principio de la Capacidad contributiva.* En A. Amatucci (Dir.) *Tratado de Derecho Tributario* (T. 2) (pp. 240-282). Bogotá: Temis.

Muñoz Baños, C. (1975). *Curso de derecho financiero.* Madrid: I.C.A.I.

Naveira de Casanova, G. J. (2010). *Las tasas y los precios públicos en el Derecho argentino: apuntes sobre dos tipos de ingresos públicos.* En L. Cruz de Quiñones. *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro.* (T.2). (pp. 1068-1131). Bogotá: Editorial Universidad del Rosario/ ICDT

Pérez de Ayala, J. L. & Pérez de Ayala Becerril, M. (2009). *Fundamentos de Derecho Tributario.* Madrid: Dykinson.

Pérez Royo, F. (2008). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (18ª ed.). España: Thomson – Civitas.

Plan de Arbitrios del Municipio de Managua. (Decreto 10-91, publicado e LGDO n° 30 de 12 de febrero de 1991).

Plan de Arbitrios Municipal. (Decreto 455, publicado en LGDO n° 144 de 31 de julio de 1989).

Plazas Vega, M. A. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario (T. 2)* (2ª ed.). Bogotá: TEMIS.

Real Academia Española. (2001). *Diccionario de la Lengua Española.* (22ª ed.). Colombia: Autor.

Ríos Granados, G. (2008). *Los tributos.* En M. de J. Alvarado Esquivel (Coord.). *Manual de Derecho Tributario* (pp. 147-168). México: Porrúa.

Sainz de Bujanda, F. (1963). *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho Financiero* (vol. 3). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Somers, H.M. (1952). *Finanzas Públicas e ingreso nacional* (1ª ed. 5ª reimp.). H. Flores de la Peña & M. Chávez (Trads.) México. Fondo de Cultura Económica.

Vidal Marín, T. (2003). *Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan: el artículo 31.1CE.* Valencia: Tirant lo Blanch.

Villegas, H. B. (2009). *Curso de finanzas: Derecho financiero y tributario* (9ª ed. 2ª reimp.). Buenos Aires: Astrea.