

paper



Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias

Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y
Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina

2023

aeDAF

LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS

Problemática y patología. Limitaciones constitucionales
y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina

Miguel Ángel Martínez Lago

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, UCM

Depósito Legal
M-27943-2023

ISBN
978-84-89025-48-6

**© Asociación Española de
Asesores Fiscales**
O'Donnell, 7- 1º dcha
28009 - Madrid
Tel.: 915 325 154
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Diseño
Nueve, comunicación y diseño

Maquetación
Aedaf

Impresión
Villena Artes Gráficas
Avda. Cardenal Herrera Oria, 242
Tel.: 917 385 100

Miembros del Consejo Asesor Institucional de AEDAF:

Stella Raventós Calvo

Presidente AEDAF

Francisco Rafael Serantes Peña

Coordinador

Esaú Alarcón García

José Ignacio Alemany Bellido

Gabriel Casado Ollero

Abelardo Delgado Pacheco

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Manuel Vicente Garzón Herrero

Javier Gómez Taboada

Daniel Gómez-Olano González

Eduardo Gracia Espinar

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Gloria Marín Benítez

Salvador Ruiz Gallud

Juan Zornoza Pérez

Índice general

Abreviaturas utilizadas	7
1. Introducción	9
2. Los conceptos de prestación patrimonial de carácter público y su indefinida especie no tributaria	11
2.1. Tributos y prestaciones patrimoniales de carácter público	12
2.1.1. A propósito del concepto constitucional de tributo	15
2.1.2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público, tributarias y no tributarias. Cambios legales propiciados por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre	16
2.1.2.1. Parafiscalidad y prestaciones patrimoniales de carácter público en la Ley General Tributaria.....	17
2.1.2.2. Exclusión de las PPPNT del ámbito de aplicación de la Ley de Tasas y Precios Públicos	20
2.1.2.3. Las PPPNT en el ámbito local. La importancia de la forma de prestación de los servicios en la Ley de Haciendas Locales	20
2.1.2.4. Tarifas y contraprestaciones económicas por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos en régimen de derecho privado en la Ley de Contratos del Sector Público.....	22
2.2. Caracteres de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias	23
2.2.1. La coactividad.....	24
2.2.2. La inequívoca finalidad de interés público	26
3. Tipos de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.....	28
3.1. Las PPPNT como figuras asistemáticas y hasta patológicas	28
3.2. Clases de PPPNT	29
3.3. Prestaciones patrimoniales públicas en la doctrina constitucional	31
3.3.1. Tarifas o PPPNT retributivas o contraprestación por el uso de servicios públicos (STC 63/2019).....	32
3.3.2. Gravámenes, cargas o PPPNT impuestas sin contraprestación.....	36
3.3.2.1. Cuotas obligatorias a colegio de huérfanos y asociación mutuo-benéfica (STC 244/1991).....	36
3.3.2.2. Prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997)	37
3.3.2.3. Descuentos impuestos en el sector farmacéutico (SSTC 83/2014, 44/2015, 62/2015).....	39
3.3.2.4. Aportaciones de los usuarios ante determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud (STC 139/2016).....	42
3.3.2.5. Obligaciones derivadas de la financiación de planes de ahorro y de eficiencia energética, impuestas a las empresas productoras del sistema eléctrico (SSTC 167/2016; 174/2015; 187/2016; 188/2016;	

196/2016; 197/2016; 198/2016)	44
3.4. Otros supuestos de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.....	47
3.5. Los gravámenes temporales energético y bancario creados por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.....	59
3.5.1. Su regulación en una ley de contenido heterogéneo, resultado de una iniciativa defectuosa en su origen, tramitación y “enmienda”	60
3.5.2. Naturaleza «no tributaria» y finalidad «extrafiscal» de los gravámenes temporales.....	61
3.5.3. Competencias financieras de las Comunidades Autónomas.....	63
3.5.4. Elementos configuradores	64
3.5.5. Problemas constitucionales y de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea (remisión)	65
4. Principios y limitaciones constitucionales al establecimiento de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea	65
4.1. Principios constitucionales.....	65
4.1.1. Inaplicación de los principios materiales de justicia tributaria, pero no de la igualdad ex art. 14 CE	66
4.1.2. Finalidad de interés público y asignación eficiente y económica de los recursos públicos.....	70
4.1.3. Sujeción a la reserva de ley ex art. 31.3 CE	72
4.1.4. Viabilidad de decretos-leyes por razones de extraordinaria y urgente necesidad.....	75
4.1.5. Integración en el contenido eventual de las leyes de Presupuestos y en otras leyes heterogéneas	76
4.1.6. Inclusión en leyes resultado de la iniciativa legislativa popular.....	79
4.1.7. Inaplicación de reglas contra la doble imposición interna ex art. 6 LOFCA	80
4.1.8. Huida del Presupuesto y debilitamiento del control.....	81
4.1.9. Otras limitaciones y principios de aplicación a las PPPNT. ¿La vía de apremio?.....	85
4.2. Compatibilidad de las PPPNT con el Derecho de la Unión Europea.....	87
4.2.1. Derechos de propiedad, libertad de empresa y principio de proporcionalidad	88
4.2.2. Coherencia con los fines y principios de la legislación sectorial	92
4.2.3. Problemas que suscitan los gravámenes temporales energético y bancario en relación con el Derecho de la Unión Europea.....	98
5. A modo de recapitulación	102
Bibliografía citada	109

ABREVIATURAS

Adic.	Adicional
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
Ap. / aps.	Apartado / apartados
Art. / arts.	Artículo / artículos
BCE	Banco Central Europeo
BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOE	Boletín Oficial del Estado
BORME	Boletín Oficial del Registro Mercantil
CDFUE	Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea
CE	Constitución española de 1978
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CNE	Comisión Nacional de Energía
CNMC	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
Disp.	Disposición
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
ENRESA	Empresa Nacional de Residuos Radiactivos, S.A., S.M.E.
FD	Fundamento de Derecho
FGD	Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito
Fj / ffjj	Fundamento jurídico / fundamentos jurídicos
Fin.	Final
FNEE	Fondo Nacional de Eficiencia Energética
GTE	Gravamen temporal energético
GTECEFC	Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito
IDAE	Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IF	Informe de Fiscalización
IS	Impuesto sobre Sociedades
LCSP	Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014

LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LRHL	Ley reguladora de las Haciendas Locales (texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo)
LTPP	Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos
N.º	Número
PPCP	Prestaciones patrimoniales de carácter público
PPPNT	Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias
RD	Real Decreto
Rec.	Recurso
S.A.	Sociedad Anónima
S.M.E.	Sociedad Mercantil Estatal
Ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

1. Introducción

El 28 de diciembre de 2022, el Boletín Oficial del Estado (BOE) publicaba el texto de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Un título expresivo del orden y sistemática del legislador actual –aunque quizás ningún tiempo pasado fue mejor– o prueba de su humor y generosidad con el santoral de ese día.

Dejando aparte el impuesto llamado así, sin camuflajes, la ley contempla dos gravámenes más, también temporales y guiados –es un suponer– por el encomiable propósito de la solidaridad. Uno es el *gravamen temporal energético* (GTE) y otro es el *gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito* (GTECEFC). En ambos casos, el legislador ha calificado a estas figuras como *prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario*, si bien no han faltado voces, sino todo lo contrario, que las han llamado impuestos, incluso desde las filas del propio Gobierno de coalición que las impulsó.

Así lo recordaba, por ejemplo, López-Bas (2022), refiriéndose al último debate del «Estado de la Nación» celebrado entre los días 12-14 de julio de 2022, en el que el Presidente del Gobierno anunciaba un «impuesto sobre los beneficios extraordinarios de las grandes empresas energéticas» y otro «impuesto excepcional y temporal a las grandes entidades financieras que se están beneficiando de la subida de los tipos de interés». Esa misma calificación de impuestos la reiteró también el Presidente en el debate de la segunda moción de censura formulada por el grupo ultraderechista de Vox en marzo de 2023.

Para resolver definitivamente la duda de su naturaleza, habrá que esperar a lo que diga en su momento el Tribunal Constitucional. Pero, ya sabemos lo que el intérprete de la Constitución ha señalado en otras ocasiones, pues el concepto de prestación patrimonial de carácter público (PPCP) o, al menos, la indicación de sus notas fundamentales se lo debemos a su doctrina (Litago Lledó, 2019: 89), plasmada legalmente varios años después en otro fruto del legislador: la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (LCSP).

Esta ley ha reavivado el debate, siempre abierto, entre tasas y tarifas y ha propiciado varios cambios normativos con la introducción formal de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias (PPPNT). Sánchez López (2019: 1) opina que la LCSP reabre también la discusión en torno al concepto de PPCP del art. 31.3 CE, mientras que Simón

Acosta (2020: 14), considera que «el reconocimiento, por parte del TC, de la existencia de prestaciones patrimoniales de carácter público entre particulares es lo que ha llevado al legislador a crear la figura de la tarifa como prestación patrimonial de carácter público debida a una persona o entidad que presta un servicio público sin estar integrada ni formar parte de la Administración pública». Martín Queralt et al. (2020: 52) dicen que el concepto de PPPNT es de creación jurisprudencial y doctrinal antes que legal y con él se pretendería justificar a nuevas fórmulas de financiación pública distintas de los tributos, como son los que algunos llaman «precios de naturaleza tributaria» o «precios administrativos» por venir fijados o aprobados por la Administración (Tornos Mas, 2017).

Este trabajo aborda, a petición del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), el estudio de la figura de las PPPNT, la problemática y patología de esta «especie invasora», en palabras de Cruz Amorós (2022B: 1), quien destaca que aunque venía siendo anecdótica de los ámbitos propios del Derecho Financiero, últimamente muestra su potencial devorador de especies tributarias; primero las tasas y ahora los impuestos; preguntándose: «¿cómo ha sido posible que una figura jurídica desarrollada para superar las dificultades de aplicación coactiva de determinadas tarifas por la prestación de ciertos servicios públicos, desborde su finalidad inicial, y después de absorber a las tasas se atreva a encubrir gravámenes impositivos?» (*ibídem*: 3). Merecería que el Tribunal Constitucional se replanteara su doctrina sobre las PPPNT, con la que se ha dado cobertura a los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, pues nada se gana con estas figuras, tan ingeniosas como imprecisas, en términos de justicia ni de seguridad jurídica (Lago Montero, 2021: 167).

Varios autores opinan que las PPPNT suponen una «*huida del Derecho Financiero y Tributario*». Así cabe citar a Ortiz Calle (2013), Aneiros Pereira (2018: 20 y ss.), Litago Lledó (2019: 88), Martínez Sánchez (2019B: 72), Menéndez Moreno (2022C: 8) y Marín-Barnuevo (2022: 759-761). Este último señala las siguientes consecuencias de la utilización de categorías «no tributarias»: (i) Desvirtuación del concepto de sistema tributario, quedando al margen del mismo determinadas figuras, provocando pérdidas de información y control. (ii) Carencia de un régimen jurídico suficientemente caracterizado, en claro detrimento de la seguridad jurídica. (iii) Inaplicación de principios y reglas que han sido establecidos por referencia a los tributos, entre los que estarían la prohibición de doble imposición interna (art. 6 LOFCA); la reserva legal al establecimiento de beneficios fiscales (art. 133.3 CE) y el deber de consignación —de los que afecten a los tributos estatales— en los Presupuestos Generales del Estado (art. 134.2 CE); la prohibición de creación de tributos por las leyes de Presupuestos (art. 134.7 CE); o la prohibición a las Comunidades Autónomas de adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio (art. 157.2 CE). (iv) Atenuación de la exigencia de ley en la regulación de los elementos de las PPPNT, favoreciendo el empleo de los decretos-leyes por no darse una afectación al deber de contribuir. (v) Alteración del control judicial por los órganos especializados en materia tributaria competentes para el conocimiento y resolución de recursos. Palao Taboada (2023: 23) prefiere reducir esa huida a los principios del art. 31.1 CE. A ello nos referiremos en este trabajo, así como a la compatibilidad de las PPPNT con el Derecho de la Unión Europea. El autor citado en último lugar ha señalado que las PPPNT constituyen figuras

lo suficientemente confusas dogmáticamente como para servir a la simple finalidad de ocultar la verdadera naturaleza impositiva a la opinión pública (*ibidem*: 55).

La estructura que sigue obedece a la intención de explicar el concepto de prestación patrimonial de carácter público y el subconcepto al que formalmente se priva de naturaleza tributaria (ap. 2). La indagación procurará seguir los pasos que se han dado en la legislación y jurisprudencia —sobre todo constitucional—, identificando la variada tipología de prestaciones patrimoniales públicas que tienen o carecen de la consideración de tributarias y por la novedad de los gravámenes temporales que citábamos antes, se comentarán estas muestras patológicas del quehacer del legislador, resaltando en suma problemas de técnica legislativa y de concepción del sistema fiscal (ap. 3). Para no quedarnos solamente con una descripción topográfica de las figuras a las que el legislador ha negado naturaleza tributaria, se observarán los principios constitucionales que las han de informar y también limitar en su establecimiento, así como los principios y reglas del ordenamiento de la Unión Europea, tratando de desentrañar la compatibilidad a este respecto de las prestaciones en examen (ap. 4). Se hará una recapitulación final (ap. 5) y se indicarán las fuentes bibliográficas que aparecen citadas a lo largo del trabajo.

2. Los conceptos de prestación patrimonial de carácter público y su indefinida especie no tributaria

El Derecho Financiero y Tributario tiene en el *Tributo* y el *Presupuesto* sus dos principales institutos conformadores. Podría decirse junto a Pérez Royo y Carrasco González (2019: 40), que el significado de ambas expresiones es lo primero que hay que saber, aunque de un tiempo a esta parte —quizás desde que resultó aprobada la Constitución de 1978 (CE)—, antes de saber qué es el tributo y sus respectivas clases, convendría conocer la categoría de las *prestaciones patrimoniales de carácter público* (PPCP) que aparece mencionada en el artículo 31.3 CE y sigue ofreciendo la imagen de problemas no resueltos. La delimitación conceptual que imponen figuras de naturaleza tributaria como las tasas y otras que carecen de aquélla, como los precios públicos, las tarifas y precios privados, ha suscitado la cuestión de los *límites del Derecho Tributario* (Ortiz Calle, 2018: 5). Algo que no parece que se pueda solventar con el puro y simple rechazo de la existencia de otras prestaciones patrimoniales de carácter público que no fueran los tributos y las sanciones.

Decía Lozano Serrano (1998: 25 y 27) que «si se opta por construir como concepto y categoría jurídica las prestaciones patrimoniales de carácter público, configurando con ello un nuevo recurso financiero, habrá que precisar sus perfiles e identidad, así como, destacadamente, qué papel incumbe a los principios de justicia financiera». Para Aneiros Pereira (2018: 19), las PPCP representan «una categoría sin contornos jurídicos delimitados, que no aporta nada en términos tributarios». Sánchez López (2019: 8) habla de «insuficiente e incluso equivocada delimitación» del concepto de PPCP. Sobre el *régimen de tarifa*, como contraprestación del servicio que satisface directamente el usuario y que la empresa pública o el gestor indirecto percibe como ingreso propio de derecho privado, ha señalado Tornos Mas (2011: 24), que existen dos relaciones jurídicas: «Por un lado una relación de contrato administrativo entre el concesionario u otro contratista del servicio público y el titular del servicio o, en su caso,

una relación de carácter organizativo entre este último y su empresa pública. Por otro lado, en la medida en que se establece que la retribución del gestor será mediante una tarifa a satisfacer por los usuarios, la entidad suministradora establece una relación de prestación del servicio con los usuarios. Normalmente, esta segunda relación se formaliza mediante un contrato privado o “póliza” cuyas condiciones, cumplimiento y extinción suelen estar reguladas por el Reglamento del servicio y/o por el propio Pliego de cláusulas económico-administrativas particulares». Por su parte, Simón Acosta (2020: 3) razonaba que la tarifa sigue sin tener un contenido diáfano y continúa siendo un término anodino en el que se acumulan categorías heterogéneas de prestaciones patrimoniales que, siendo de naturaleza muy diferente (tributaria y no tributaria), no tienen en común más que la apariencia exterior o estructura material de la relación jurídica en que se insertan unas y otras. No dice nada acerca de la naturaleza de la obligación del usuario del servicio y simplemente expresa la cantidad que debe éste pagar y que se ha fijado por el ente público. Ferreiro Lapatza (1991: 35 y ss.) reducía las PPCP a los tributos y las sanciones; cosa que también hacía Moreno Fernández (2005: 340), al entender que pese a que el legislador altere el alcance de figuras que integran la categoría del tributo –impuestos, tasas y contribuciones especiales– con la intención de crear nuevos ingresos de Derecho público; sin embargo, al final, «se denominen como se denominen, las prestaciones patrimoniales, bien van a tener naturaleza tributaria, bien van a ser sanciones, únicas categorías genéricas en las que se divide (...) aquel concepto más amplio recogido por la Constitución española en su artículo 31.3».

Todos los tributos, con independencia de la especie que representen, son prestaciones patrimoniales de carácter público, pero uno y otro concepto no son coincidentes (Rodríguez Bereijo, 1992: 27). Como señalaba Martínez Sánchez (2013: 94), «se puede sostener que el tributo es una especie del género prestación patrimonial de carácter público, de suerte que todo tributo habrá de comprenderse dentro de este género. Por el contrario, cabe la existencia de prestaciones patrimoniales públicas que no tengan carácter tributario».

Tras su establecimiento legal posterior a la identificación de sus principales notas configuradoras por el Tribunal Constitucional, emerge también la pertenencia a dicha categoría de las llamadas *prestaciones patrimoniales públicas no tributarias* a las que pretendemos acercarnos en esta investigación, aunque, como es lógico, alguna referencia habrá que hacer tanto a la categoría general que la precede como a los tributos con los que se confronta.

2.1. Tributos y prestaciones patrimoniales de carácter público

El art. 31 CE recoge, como es sabido, los principios materiales de justicia tributaria (ap. 1), también los criterios informadores del gasto público (ap. 2) y la reserva de ley para el

establecimiento de prestaciones personales y patrimoniales de carácter público (ap. 3). Dice así:

- «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

No hay que ser un avezado tributarista para, después de leer el precepto constitucional, poder llegar pronto a la conclusión de que los tributos —aunque no se les nombre directamente sino por su referencia al sistema en que se integran— y las demás prestaciones que se citan, no son la misma cosa (entre otros: Rodríguez Bereijo, 2015: 144. Martínez Sánchez, 2019B: 63. Menéndez Moreno, 2018D: 56), pudiendo entonces suceder que no valgan los principios para informarlos ni que su régimen jurídico sea idéntico. Tras estudiar el concepto constitucional de tributo, Martín Jiménez (2000: 210-211), proponía acercar los conceptos de tributo y de PPCP, sujetando ambos a idénticos principios formales y materiales.

La Constitución española no da una definición de los tributos, ni tampoco de lo que significan las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público que aparecen sujetas al principio de legalidad (art. 31.3 CE). Como señalan Martín Queralt et al. (2020: 53-54), la interpretación constitucional de la reserva de ley es tan laxa que prácticamente ha convertido la regla en una declaración retórica y tampoco cabe extraer del proceso constituyente el más mínimo indicio que induzca a pensar que con la expresión PPCP se quería aludir a ingresos públicos distintos de los tributos.

Valorando el Anteproyecto de Constitución, Pérez Royo (1978: 40-45), entendía que el ámbito material del principio de legalidad que cabía deducir entonces no debía quedar circunscrito a los tributos en sentido técnico, comprendiendo también a las cotizaciones a la Seguridad Social, tarifas telefónicas o el descuento aplicable e los precios de los medicamentos de la Seguridad Social. Palao Taboada (2023: 23) opina que «el concepto de tributo empleado por la Constitución no difiere del ordinario (...) lo que está ausente de la Norma Fundamental es un concepto específicamente constitucional distinto de este». Este mismo autor ha escrito recientemente que la idea esencial del concepto de PPCP es que su única función es definir el ámbito de la reserva de ley que se establece en el artículo 31.3 CE, señalándolo como el axioma fundamental de las PPCP (*ibídem*: 10). Anteriormente, este autor ya había dicho que la calificación como PPCP de una prestación, «no altera la naturaleza que el legislador le haya adjudicado: precio privado, precio público o tasa. La única consecuencia es que estará sometido a la reserva de ley» (Palao Taboada, 2001: 457 y también Falcón y Tella, 2019B: 1).

No ha de verse ningún defecto en esta *omisión constitucional* de significaciones, pues el papel de las normas jurídicas —y más aún el de una Constitución política— no suele estar en proporcionar conceptos que se pueden encontrar en *manuales y monografías*. A falta de expresas definiciones en la Constitución sobre los tributos y las PPCP, habrá que acudir

a los principios que la norma fundamental establece y, sobre todo, a la consulta de las aportaciones del Tribunal Constitucional (TC) a través de su jurisprudencia (García Novoa, 2007: 5 y 9). No obstante, Marín-Barnuevo (2022: 753) advierte del claro perjuicio para los administrados que supone: «la ausencia de un concepto constitucional de tributo posibilita que el legislador pueda cambiar su definición legal y, de este modo, eludir los principios de justicia tributaria y otras reglas y principios establecidos específicamente para los tributos».

Precisamente, se puede considerar a la STC 185/1995, de 14 de diciembre —que estimó parcialmente un recurso de inconstitucionalidad formulado por diputados del Grupo Parlamentario Popular contra diversos preceptos de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP)—, como el punto de arranque de un razonamiento que la doctrina ha repetido incontablemente desde entonces: a efectos constitucionales, todos los tributos son prestaciones patrimoniales de carácter público, pero no todas las PPCP son tributos (*v. gr.*: Menéndez Moreno, 2018A. Falcón y Tella, 2019A: 35. Gómez Jiménez, 2022); resultando también la consideración de que la categoría de las PPCP tendría un carácter más fáctico que jurídico, mientras que el tributo presentaría unos contornos jurídicos definidos (Fernández López, 2017: 144-145. Aneiros Pereira, 2018: 4). Martínez Sánchez (2013: 91 y 2019B: 60) resalta la trascendencia de este pronunciamiento constitucional que deparó que pasaran a ser tasas todas las prestaciones patrimoniales exigidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público y por la prestación de un servicio público que no pudiera considerarse como voluntario, bien porque su recepción viniera prescrita por la Ley, bien por suministrarse en régimen de monopolio (tanto de *iure* como de *facto*), o bien por tratarse de un bien o servicio «esencial». Por su parte, Marín-Barnuevo (2022: 753), también destaca la sentencia por restituir el concepto de tasa frente al supuesto más conspicuo de transformación del concepto de tributo como fueron los precios públicos introducidos por la LTPP.

En los términos expresados por el TC:

«El art. 31.3 CE, apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales —en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas—, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de “prestación patrimonial de carácter público”. Es cierto que la Constitución se refiere en varios preceptos a los “tributos” y proclama que su establecimiento debe hacerse mediante ley (art. 133.1 CE); sin embargo no lo es menos que, desde la perspectiva constitucional, como tendremos ocasión de reiterar, el legislador puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran esta categoría —impuestos, tasas y contribuciones especiales—, y puede crear nuevos ingresos de Derecho público. Por otra parte, la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente, lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión “tributos” del art. 133.1 CE y la más genérica de “prestaciones patrimoniales de carácter público” del art. 31.3 CE» (STC 185/1995, fj 3).

Antes de esta sentencia, Aguallo Avilés (1991: 132 y 1992) había procurado distinguir los conceptos de tributo y PPCP sobre la base de cuatro argumentos: 1.º El de *carácter gramatical* en base a que no sería lógico pensar que la Constitución habría querido acuñar una nueva terminología para nominar una realidad de idéntico alcance. De hecho, si el legislador

quisiera referirse a un mismo instituto jurídico ya conocido no tendría por qué llamarlo con otro nombre. 2.º El de *carácter sistemático*: de la comparación del artículo 133 con el 31.3 de la Constitución se puede percibir que legislador quiso separar la idea de tributo (art. 133) de la de prestación patrimonial de carácter público (art. 31.3). El tributo desde esa lógica sería una especie del *genus* «prestaciones patrimoniales de carácter público». 3.º El de *orden material*: las PPCP serían prestaciones que carecen formal o materialmente de la condición de tributos y solamente por razones teleológicas necesitan ser impuestas de manera coactiva. 4.º El de *derecho comparado*: la similitud del tema en los ordenamientos de Italia y España autoriza a pensar que muchas de las conclusiones que ha tenido la jurisprudencia constitucional italiana sobre la «*prestazione imposte*» del artículo 23 de la Constitución de aquel país y entre las cuales figura la diferencia que se hace entre PPCP y los tributos.

2.1.1. A propósito del concepto constitucional de tributo

Acabamos de ver que la STC 185/1995, fj 3 –como antes se había recomendado en la doctrina–, optó por la aplicación de un criterio de interpretación sistemático que llevó al TC a diferenciar las expresiones utilizadas en los arts. 31.3 CE (prestaciones patrimoniales de carácter público) y 133.1 CE (tributos). Con independencia del grado de acierto que mostró el Tribunal al decantarse por ese criterio sistemático con el fin de marcar distancias entre los tributos y las PPCP, no cabe hacer distingos en cuanto al significado de la reserva de ley tributaria localizada en ambos preceptos constitucionales, pudiendo entenderse uno (el art. 133.1 CE) como *especificación* de la *regla general* contenida en el otro (el art. 31.3 CE).

A renglón seguido de lo expuesto, el Tribunal se impuso la necesidad de construir el concepto de prestación patrimonial de carácter público a partir de la función que la reserva de ley tributaria desempeña en el ordenamiento constitucional:

«Como hemos declarado en múltiples resoluciones, el principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987). En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes. Por ello mismo, cuando la obligación que lleva aparejada el pago de la prestación es asumida libre y voluntariamente por el ciudadano, la intervención de sus representantes resulta innecesaria, puesto que la garantía de la autoimposición y, en definitiva, de su libertad patrimonial y personal queda plenamente satisfecha» (STC 185/1995, fj 3).

La exigencia de *reserva de ley* viene dada por la *coactividad* de su objeto –las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público–, encaminando hacia una noción más

amplia que la de las figuras tributarias diseñadas libremente por el legislador tributario. En la jurisprudencia del TC se ha señalado que:

«... los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (STC 182/1997, fj 15; STC 233/1999, fj 18; STC 63/2003, fj 5; STC 102/2005, fj 6, y STC 121/2005, fj 7).

En la doctrina científica se ha discutido sobre la existencia de un *concepto constitucional de tributo o de prestación patrimonial pública coactiva*. Para el profesor Ramallo Massanet (1996: 237 y 261), parece claro que «la STC 185/1995 es de la opinión de que nuestra Constitución contempla prestaciones patrimoniales distintas a las tributarias y que, en consecuencia, encamina hacia un concepto constitucional de tributo o de prestación patrimonial pública coactiva más amplio que el de las figuras diseñadas libremente por el legislador ordinario». En esta línea se pronunciaron Zornoza Pérez y Ortíz Calle (2010: 791), Lozano Serrano (1998: 34 y ss.), Barquero Estevan (2002: 13), Martín Jiménez (2000: 192 y ss.), o Falcón y Tella (2019A: 34). Otros, consideraron que las tres notas expuestas en la jurisprudencia no agotan la riqueza de matices del concepto de tributo que puede derivarse del texto constitucional (García Novoa, 2007: 9). Ha habido también voces que indicaron que ese concepto constitucional sería irrelevante (Herrera Molina, 2003), y hasta erróneo, inane y perturbador, según la consideración de Palao Taboada (2023: *passim*), para quien las referencias que hace la LCSP a las PPPNT «tienen una sola finalidad: excluir que la calificación como PPCP de las contraprestaciones por el uso de servicios públicos coactivos suponga *eo ipso* la atribución a estas de naturaleza tributaria, es decir, de tasa. En otras palabras, dicho concepto es la negación expresa de la equiparación entre PPCP y tributo y, por tanto, del concepto constitucional de tributo» (*ibídem*: 21).

El reforzamiento y revitalización que la LCSP ha supuesto para la potestad tarifaria (Ortíz Calle, 2018: 22. Fernández-Pavés, 2018: 86. Pagés i Galtés, 2019: 1 y 9) —que había quedado en entredicho con la STC 185/1995, hasta el punto de cuestionarse su propia existencia (García Novoa, 1997: 67 ss. Martínez Sánchez, 2013: 96-97)—, viene a reducir el concepto de tributo a su acepción legal (Litago Lledó, 2018A: 1; 2018B: 164-165; 2018C: 149-150 y 2019: 75). El profesor Marín-Barnuevo (2022: 754) alude a «un vaciamiento del concepto de tributo» como consecuencia de la definición de las PPPNT en la LCSP. La confirmación de la constitucionalidad de ésta en la STC 63/2019, de 9 de mayo —que desestima el recurso de diputados del Grupo Parlamentario de Unidos Podemos-En Comú y Podem-En Marea se ha visto como la definitiva desaparición del concepto constitucional de tributo (Palao Taboada, 2023: 5).

2.1.2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público, tributarias y no tributarias. Cambios legales propiciados por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre

La pretensión de aclarar la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la utilización de las obras o la recepción de los servicios, tanto en los casos de gestión directa, a través de la propia Administración, como en los supuestos de gestión indirecta, a través de concesionarios, calificándolas como PPPNT se concreta en varios preceptos de la LCSP. A

saber: *art. 267*, sobre la retribución por la utilización de las obras en el contrato de concesión de obras; *art. 289*, sobre prestaciones económicas en el contrato de concesión de servicios; *disp. adic. 43.^a*, sobre naturaleza jurídica de las contraprestaciones económicas por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos en régimen de Derecho privado; *disp. fin. 9.^a*, que modifica el art. 2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, del régimen jurídico de las tasas y los precios públicos (LTPP); *disp. fin. 11.^a*, que da nueva redacción a la *disp. adic. 1.^a* de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); *disp. fin. 12.^a*, que añade un nuevo ap. 6 al art. 20 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LRHL).

2.1.2.1. Parafiscalidad y prestaciones patrimoniales de carácter público en la Ley General Tributaria

La noción de PPCP, como sucede con la del tributo, se encuentra expresada en el plano de la legislación ordinaria, concretamente en la LGT, cuya *disp. adic. 1.^a*, como ha quedado dicho, fue modificada por la *disp. fin. 11.^a* LCSP. Hasta este cambio, la LGT se limitaba a expresar que:

«Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica».

Pero, a partir de la modificación introducida por la LCSP, la citada disposición de la LGT, en lugar de referirse a las *exacciones parafiscales*, pasó a tener por rúbrica «*Prestaciones patrimoniales de carácter público*», estableciendo lo que sigue:

«1. Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo.

2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público citadas en el apartado anterior podrán tener carácter tributario o no tributario.

Tendrán la consideración de tributarias las prestaciones mencionadas en el apartado 1 que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley.

Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general.

En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado».

Esta variación legal ha suscitado diferentes reacciones doctrinales y tiene, desde luego, una redacción deficiente y se trata de una norma superflua e improcedente por entrometerse en una función que no corresponde a las leyes ordinarias, como es la de definir conceptos constitucionales (Palao Taboada, 2023: 24. Sánchez López, 2019: 3). Para Menéndez Moreno (2022B: 4), la disp. adic. 1.ª LGT se refiere únicamente al cómo (“*coactivamente*”) y al para qué (para atender “*a fines de interés general*”) de las distintas modalidades de PPCP, pero no a qué son o en qué consisten las susodichas PPCP. En cuanto a las PPPNT que se contemplan, no tienen naturaleza contributiva, sino retributiva de los servicios, resultando incontestable la posibilidad de reconducirlas a la modalidad de obligaciones recíprocas o sinalagmáticas (*ibídem*: 6-7).

Por una parte, se percibe la intención de zanjar la interminable polémica que se ha dado en relación con la naturaleza jurídica de las contraprestaciones satisfechas por los usuarios de determinados servicios públicos —así: Delgado Pacheco (2017); Ortíz Calle (2018: 1-2), Fernández-Pavés (2018: 87), Alías Cantón (2018: 2 y 4-5)—. Este último da noticia de las enmiendas presentadas durante la tramitación parlamentaria del proyecto de ley de contratos del sector público, ya que la modificación de la disp. adic. 1.ª LGT no aparecía en dicha iniciativa legislativa. García Hernández (2018), resalta la pretensión aclaratoria de la LCSP en cuanto a la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la utilización de las obras o la recepción de los servicios, tanto en los casos de gestión directa de estos, a través de la propia Administración, como en los supuestos de gestión indirecta, a través de concesionarios, como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Litago Lledó (2018C: 148 y 2019: 81 y 82), dice que es difícil aceptar que la nueva redacción de la disp. adic. 1.ª LGT pueda ser simplemente «aclaratoria» y señala la intención de ocultar el impacto de relevancia constitucional que realmente provoca.

Puede que la redacción dada a la disp. adic. 1.ª LGT no ayude a diferenciar las PPPNT de los tributos, ya que las *características genéricas* legalmente exigibles de las primeras coactividad y fines de interés general son perfectamente atribuibles también a los tributos (Ortíz Calle, 2018: 5). Para Aneiros Pereira (2018: 20), el concepto de PPCP se acuña con dos elementos clave: la remisión al precepto constitucional y el carácter coactivo, por lo que «podría entenderse que se quiere decir que son prestaciones patrimoniales de carácter público las prestaciones patrimoniales de carácter público que sólo pueden establecerse por Ley. En definitiva, una tautología y un concepto que nada añade». Martín Fernández y Rodríguez Márquez (2022), añaden a las anteriores notas otras cuatro: carecen de la consideración de recurso y, por tanto, no dan lugar a ingresos públicos; estamos ante obligaciones impuestas por una norma con rango legal; no tienen carácter tributario y solo pueden imponerse a

determinados sujetos que mantienen una relación previa con el Ente público en cuyo seno se producen beneficios y cargas para aquellos.

Por otra parte, las *delimitaciones particulares* con las que se pretende ejemplificar la figura de las PPPNT se ciñen a los supuestos de gestión directa o indirecta mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. Se advierte así que las expresiones «*en particular*» y «*en concreto*» ponen de manifiesto que, junto a las PPPNT previstas en los dos últimos párrafos –contraprestaciones exigidas por la prestación de servicios o realización de actividades públicas–, pueden existir otras «que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general» (Martín Fernández y Rodríguez Márquez, 2022).

Además, cabe interrogarse sobre la situación en que queda el fenómeno de la parafiscalidad, favoreciendo la crítica por la aparente confusión de las PPPNT y las exacciones parafiscales (Navarro Gómez, 2018: 195). Alías Cantón (2018: 7) recuerda que la naturaleza de las exacciones parafiscales fue objeto de análisis por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria que, en Informe de 2001, consideró que aquéllas debían desaparecer de nuestro ordenamiento. Por su parte, Cruz Amorós (2022A: 2), advierte del riesgo de parafiscalidad que conllevan las PPPNT, dada su naturaleza ambigua y sin contornos claros. Litago Lledó (2018B: 165 y 2019: 84), entiende que el cambio legal parece pretender la desaparición, al menos formal, del concepto de «exacción parafiscal». Sin embargo, considera que la verdadera relevancia está en sus efectos y como estas figuras espurias no dejarán de existir por el mero hecho de renombrarlas, ya no «participarán de la naturaleza de los tributos» y su régimen jurídico no será el de la LGT, ni el tributario, en general. Pagés i Galtés (2019: 1 y 20) considera que las PPPNT reguladas en la LCSP suponen un resurgimiento de la parafiscalidad por tratarse de tarifas que, desde un punto de vista sustantivo, son tasas.

Se ha planteado si significará que ya no procede hablar de parafiscalidad porque el legislador no lo considere necesario; si podrá concluirse que las exacciones parafiscales no han de tener naturaleza tributaria y, por extensión, si cabe hablar de parafiscalidad en el ámbito de las PPCP, proponiendo responder negativamente a estas preguntas, puesto que la parafiscalidad siempre se ha construido técnica y doctrinalmente a partir de la noción de tributo para sujetarlas a los principios del art. 31.1 CE (Litago Lledó, 2019: 87). En cualquier caso, como dice Navarro Gómez (2018: 192), la omisión de las exacciones parafiscales en la disp. adic. 1.ª LGT complica innecesariamente su ya de por sí controvertida ordenación jurídica en nuestra disciplina.

Entre los autores que se refirieron a las exacciones parafiscales, sobresale Mateo Rodríguez (1978: 53-76), quien no las concebía como una categoría aparte de las tres clases de tributos. Para Vicente-Arche Domingo (1959: 380), las exacciones parafiscales tenían una naturaleza jurídica similar a la de la tasa o a la del impuesto, pero lo esencial de la parafiscalidad es la de nacer y desarrollarse al margen del ordenamiento jurídico fiscal. Lago Montero (2005: 29), señaló que la parafiscalidad es un peligro siempre real que se plasma en la resurrección periódica de gravámenes huidizos de la regulación por ley, de la gestión por la Administración financiera y de la debida presupuestación.

Desde otra perspectiva y con independencia de la denominación dada a las PPCP por la citada disposición, estaríamos en presencia de una autentica exacción parafiscal, no pudiendo perderse de vista que la necesidad de financiación de los servicios públicos y actividades

administrativas representa el ambiente propicio para el desarrollo de la parafiscalidad. Así lo indica Alías Cantón (2018: 8-9), considerando que las PPCP son impuestos o tasas, siguiendo a Cortés Domínguez (1985: 222).

2.1.2.2. Exclusión de las PPPNT del ámbito de aplicación de la Ley de Tasas y Precios Públicos

La LCSP modificó también otros textos legales emparentados con la variación anterior. Por una parte, la delimitación del ámbito de aplicación de la LTPP resultó afectado al excluir su aplicación a las tarifas, identificadas como PPPNT (García Hernández, 2018). Concretamente, el ap. c), *añadido* al art. 2 LTPP, que se limita a calificar como PPPNT a las tarifas abonadas a los concesionarios por los usuarios de las obras y servicios, señala que:

«c) Las tarifas que abonen los usuarios por la utilización de la obra o por la prestación del servicio a los concesionarios de obras y de servicios conforme a la legislación de contratos del sector público, que son prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias».

La *adición* de esta letra c) ha de entenderse como un *lapsus cálami*, pues las tres letras del precepto original se mantuvieron inalteradas con la modificación efectuada por la disp. fin. 9.^a LCSP.

2.1.2.3. Las PPPNT en el ámbito local. La importancia de la forma de prestación de los servicios en la Ley de Haciendas Locales

Por otro lado, la disp. fin 12.^a LCSP añadió un nuevo ap. 6 al art. 20 LRHL. Esta adición supone el trasvase de anteriores tasas locales por supuestos de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local señalados en el art. 20.4 LRHL, que ahora tendrán la consideración de PPPNT por una mera cuestión formal, según cómo se instrumente la gestión del servicio o actividad local. Tras la reforma, Pérez Royo y Carrasco González (2019: 46) señalan que «sólo existirá tasa cuando el servicio se preste de forma directa por el ente público, sin recurrir a un ente instrumental o a alguna de las formas de gestión indirecta del servicio público». El nuevo art. 20.6 LRHL establece lo que sigue:

«6. Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 de este artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía

mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 103 de la Ley de Contratos del Sector Público, las contraprestaciones económicas a que se refiere este apartado se regularán mediante ordenanza. Durante el procedimiento de aprobación de dicha ordenanza las entidades locales solicitarán informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas».

El art. 103 LCSP regula la procedencia y los límites de la revisión de precios de los contratos del sector público.

Son los mismos servicios de carácter local, por los que se pueden establecer tasas (art. 20.4 LRHL), los que pueden dar lugar a la aplicación de PPPNT en razón a su forma de gestión; una circunstancia que muestra la alteración del régimen jurídico de las tasas y que en ningún caso debería ser determinante de la calificación de la naturaleza jurídica de las PPCP tributarias y no tributarias, pues tampoco la naturaleza de los servicios presenta ninguna particularidad que permita diferenciar a unas prestaciones de otras (Menéndez Moreno, 2018A y 2018D: 62).

Resalta Aneiros Pereira (2018: 21) que algunos de los servicios que aparecen en la relación del art. 20.4 LRHL tienen carácter esencial para los ciudadanos y obligatorios para determinadas Entidades locales, amén de que algunas actividades indicadas en el precepto impliquen el ejercicio de autoridad (*ibídem*: 22). Para Martínez Sánchez (2018, 2019A: 119 y 2019B: 72), se produce una auténtica revolución en el régimen jurídico de las contraprestaciones exigidas por los servicios públicos locales, debida a los cambios introducidos por la LCSP, puesto que ahora sólo podrán ser calificadas jurídicamente como tasas aquellas contraprestaciones por servicios públicos locales que, siendo coactivos para el solicitante, sean prestados por medio de una técnica de gestión directa con personificación pública (por ejemplo, a través de un organismo autónomo). Además, el autor advierte que la reforma del art. 20.6 LRHL va en la dirección contraria a lo que unánimemente recomendó la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local (2017: 65), que propuso «a fin de ofrecer un marco jurídico claro y previsible, parece oportuno especificar en el texto legal, como hiciera el anterior art. 2 LGT, que la forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación exigida».

Por otro lado, la deslegalización de los elementos esenciales de las PPPNT que refleja el último párrafo del precepto transcrito, sin ser novedosa a la vista de otras previsiones legales sobre los precios públicos (art. 26 LTPP y art. 47 LRHL), no resulta desde luego la mejor línea de defensa de las PPPNT exigidas en el ámbito local. Martínez Sánchez (2019A: 121) observa que en la LCSP solamente consta el *nomen iuris* de las contraprestaciones, pero no su régimen sustantivo y considera (2019B: 78-79) que la completa ausencia de regulación —en el art. 20.6 LRHL— de la cuantificación de las PPPNT, es uno de los indicios que deberían haber llevado a la declaración de inconstitucionalidad de la nueva figura. Si ésta lo mereciera, estaríamos entonces de acuerdo en que las modificaciones introducidas por la LCSP, tanto en la LGT

como en la LRHL, han desaprovechado la oportunidad de abordar en qué consisten aquéllas y lo que puede diferenciarlas de las PPCP de carácter tributario (Menéndez Moreno, 2018A).

2.1.2.4. Tarifas y contraprestaciones económicas por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos en régimen de derecho privado en la Ley de Contratos del Sector Público

Aparte de las modificaciones efectuadas en los anteriores textos legales, la LCSP se ocupa de precisar la naturaleza de PPPNT de las tarifas que constituyen la retribución del concesionario en los contratos de concesión de obras (art. 267) y de concesión de servicios (art. 289.2), así como de las contraprestaciones económicas por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos en régimen de derecho privado (disp. adic. 43.^a). Para Litago Lledó (2018A: 3, y 2018B: 166), se trata de PPPNT cuyo régimen jurídico es el previsto en la LCSP.

El art. 267 LCSP establece [en el contrato de concesión de obras]:

«1. El concesionario tendrá derecho a percibir de los usuarios o de la Administración una retribución por la utilización de las obras en la forma prevista en el pliego de cláusulas administrativas particulares y de conformidad con lo establecido en este artículo, que se denominará tarifa y tendrá la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público no tributario.

2. Las tarifas que abonen los usuarios por la utilización de las obras serán fijadas por el órgano de contratación en el acuerdo de adjudicación. Las tarifas tendrán el carácter de máximas y los concesionarios podrán aplicar tarifas inferiores cuando así lo estimen conveniente.

3. Las tarifas serán objeto de revisión de acuerdo con lo establecido en el Capítulo II del Título III del Libro I de la presente Ley.

4. La retribución por la utilización de la obra podrá ser abonada por la Administración teniendo en cuenta el grado de disponibilidad ofrecido por el concesionario y/o su utilización por los usuarios, en la forma prevista en el pliego de cláusulas administrativas particulares. En caso de que la retribución se efectuase mediante pagos por disponibilidad deberá preverse en los pliegos de cláusulas administrativas particulares la inclusión de índices de corrección automáticos por nivel de disponibilidad independientes de las posibles penalidades en que pueda incurrir el concesionario en la prestación del servicio.

5. El concesionario se retribuirá igualmente con los ingresos procedentes de la explotación de la zona comercial directamente vinculada a la concesión, en el caso de existir esta, según lo establecido en el pliego de cláusulas administrativas particulares.

6. El concesionario deberá separar contablemente los ingresos provenientes de las aportaciones públicas y aquellos otros procedentes de las tarifas abonadas por los

usuarios de las obras y, en su caso, los procedentes de la explotación de la zona comercial».

El art. 289.2 LCSP señala que [en el contrato de concesión de servicios]:

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

En la contabilidad diferenciada que el concesionario debe llevar respecto de todos los ingresos y gastos de la concesión, y que deberá estar a disposición de la entidad contratante, quedarán debidamente reflejados todos los ingresos derivados de las contraprestaciones pactadas en la forma prevista en el apartado 6 del artículo 267».

La disp. adic. 43ª LCSP establece:

«Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos, de forma directa mediante personificación privada o gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, mediante sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de derecho privado».

2.2. Caracteres de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias

Coactividad e inequívoca finalidad de interés público son las dos notas caracterizadoras – aparte, claro está del propio contenido patrimonial y de la sujeción al principio de reserva de ley (Lozano Serrano, 2002: 625-626. Martínez Sánchez, 2019A: 93 y 2019B: 61-62)– que el Tribunal Constitucional ha utilizado para referirse a las PPCP carentes de naturaleza tributaria (Génova Galán, 2018: 39-41, refiriendo dichas notas a las PPCP y a los tributos, como especie de las anteriores y orientados por la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos).

El primero de estos elementos desde que la STC 185/1995, fj 3, lo erigió en «determinante de la exigencia de reserva de ley» y, por tanto, «nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público» (Pérez Royo y Carrasco González, 2019: 41). El profesor Menéndez Moreno (2022B: 3) dice que el carácter coactivo de la prestación proviene de su “*carácter público*”, que da cuenta de una manera propia de proceder a su

exigencia por los entes públicos, conforme a los poderes exorbitantes de presunción *iuris tantum* de legalidad y de auto ejecutividad.

El segundo surge como precisión de la STC 182/1997, fj 15, dado que no todas las PPCP tienen naturaleza tributaria —aunque más claramente como consecuencia de la obligación establecida a cargo del empresario de abonar al trabajador la prestación por incapacidad laboral transitoria—, el Tribunal apreció la necesidad de que la prestación, «con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público». Como señalan Pérez Royo y Carrasco González (2019: 41), las prestaciones patrimoniales tienen carácter público en base a su finalidad y no a la condición pública del ente receptor. Ambas notas se reflejan también en la disp. adic. 1.ª LGT tras su modificación por la LCSP y la doctrina las ha concebido como *requisitos comunes* a toda clase de PPCP con independencia de su naturaleza (Lavilla Rubira, 2015: 75) y, por tanto, son manifiestamente *insuficientes* para delimitar el significado de las PPPNT (Menéndez Moreno, 2018A y 2018D: 57). Considera Fernández López (2018: 114) que las PPPNT conforman un «conglomerado heterogéneo que se perfila y acota por exclusión de las tributarias».

2.2.1. La coactividad

La coactividad es un elemento esencial definitorio de las PPCP cuya apreciación ha de efectuarse sobre la base de presupuestos fácticos. Así lo señalan, entre otros, Martínez Sánchez (2013: 92; 2019B: 60 y 2019C: 226), Aneiros Pereira (2018: 14) y Palao Taboada (1996: 11). Este último resalta más recientemente (2023: 22) que el concepto de PPCP y, por ende, también el de PPPNT, se basa en una noción fáctica de coactividad. En todo caso, se trata de una característica común a todas las PPCP, por lo que no resulta distintiva de las prestaciones no tributarias, debiendo referirse a la forma de exigir el cumplimiento de las mismas y no al comportamiento del obligado, que puede ser voluntario u obligatorio (Menéndez Moreno, 2018A Y 2018D: 58. Simón Acosta, 2020: 10).

En relación con los tributos, veíamos más atrás que, desde una perspectiva estrictamente constitucional, «son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (STC 182/1997, fj 15; STC 233/1999, fj 18; STC 63/2003, fj 5; STC 102/2005, fj 6; STC 121/2005, fj 7). De forma más precisa: El tributo es «una prestación patrimonial de carácter público que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica fijado en la ley» (STC 276/2000, fj 4; STC 193/2004, fj 4; STC 83/2014, fj 3; STC 44/2015, fj 5; STC 62/2015, fj 3).

El cumplimiento de esa finalidad de contribuir es la característica que, al fin y al cabo, distingue a los tributos de las genéricas PPCP (Aguallo Avilés y Bueno Gallardo, 2007). El planteamiento se ratifica por la autora más recientemente, al explicar que «no toda prestación patrimonial de carácter público tiene que ser contributiva» (Bueno Gallardo, 2018: 32, también Martínez Sánchez, 2019B: 63). La presencia del presupuesto lógico que debe cumplirse con su establecimiento obedece a la posición primordial que los tributos tienen en la cobertura de los gastos públicos; *fin contributivo* que no niega la posibilidad de que los tributos desempeñen otros cometidos de política económica general (*fin*

extrafiscales), atendiendo así a la realización de diversos principios y objetivos amparados o no contradictorios con la norma constitucional.

Por su parte, el concepto constitucional de «prestación patrimonial de carácter público» —y la exigencia de regulación *con arreglo a la ley*— además de los tributos comprende otras prestaciones como son las cotizaciones de la Seguridad Social, cánones, tarifas de servicios públicos, precios públicos..., que se desenvuelven a extramuros del Derecho tributario. Así se desprende de la primera sentencia constitucional sobre la reserva de ley tributaria, la STC 37/1981, de 16 de noviembre, fj 4 —y, con más rotundidad, de la STC 185/1995, fj 3, STC 182/1997, fj 15 y STC 233/1999, fj 9—, a propósito del establecimiento de un «canon de servicio» para financiar centros de contratación de cargas en transporte terrestre de mercancías del País Vasco, que fue calificado por el TC como una tasa que el Parlamento Vasco podía crear, aunque se declaró inconstitucional la ley por suponer una remisión en blanco al reglamento que no respetaba la reserva constitucional.

En la doctrina, Barquero Estevan y García Martínez (2000: 22), refiriéndose a las tarifas y cánones, señalaron su carencia de autonomía y especificidad propias desde el punto de vista jurídico-financiero, es decir, no son categorías específicas o autónomas dentro de la más general del tributo o, en su caso, no constituyen una categoría de ingresos públicos, por lo que deben reconducirse a la que corresponda a su naturaleza jurídica, determinando si se trata de un tributo (tasa), un precio público, o incluso un precio privado y si, en un plano distinto, estamos ante una PPCP del art. 31.3 CE. Más recientemente, el profesor Marín-Barnuevo (2022: 756) refiere la difícil identificación de la naturaleza jurídica de los cánones, frecuentemente utilizados al crear PPCP carentes de requisitos jurídicos en su configuración. Como muestras de la heterogeneidad de esta “categoría”, el autor cita ejemplos de cánones estatales y autonómicos.

Frente a la indubitada naturaleza contributiva de los tributos y, por ello, su sujeción a los principios enunciados en el art. 31.1 CE, el TC ha recurrido a la nota de la «*coactividad*» para determinar la noción de «prestación patrimonial de carácter público» —«o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla» (STC 185/1995, fj 3)— y de la exigencia de reserva de ley.

El Tribunal justifica que «la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público»; y que «lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente impuesta es si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge la obligación» (STC 185/1995, fj 3; STC 44/2015, fj 5; STC 62/2015, fj 3.). De conformidad con la doctrina expresada en esta sentencia, se considerarán coactivamente impuestas:

- Las prestaciones en las que «la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público (...) y también cuando, siendo libre la

realización del supuesto de hecho (...), la obligación de pagar la prestación nace sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público».

- También «aquellas prestaciones en las que (...) el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar».
- Y, asimismo, «las prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho». Como han señalado las STC 185/1995, fj 4; STC 233/1999, fj 16; STC 63/2003, fj 5; STC 102/2005, fj 5, «La abstención del consumo no equivale a libre voluntariedad en la solicitud».

Comentando esta interpretación, Rodríguez Bereijo (2015: 146-147) ha señalado que los conceptos jurídicos de que se sirve son tan abiertos e indeterminados, basados incluso en meras situaciones de hecho, que su apreciación no será una tarea fácil para los intérpretes y aplicadores, sea el legislador, la Administración tributaria o los propios Tribunales de Justicia.

2.2.2. La inequívoca finalidad de interés público

Al enjuiciar la constitucionalidad de la obligación de los empresarios de pagar a los trabajadores la prestación por incapacidad laboral transitoria en caso de enfermedad común (o no profesional) o de accidente no laboral en determinadas circunstancias, la STC 182/1997, fj 15, añadió a la nota de la coactividad otro ingrediente que las prestaciones patrimoniales públicas deben tener (Martínez Sánchez, 2019B: 61; 2019C: 230), «con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe (...) una inequívoca finalidad de interés público».

Esta doctrina ha sido corroborada en la STC 233/1999, fj 18, *fallo interpretativo* en el que se declaró la constitucionalidad de la habilitación legal a los Plenos de los Ayuntamientos para delegar en las Comisiones de Gobierno el establecimiento o modificación de precios públicos siempre que no tengan la naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público, es decir, «aquéllos que se exigen por servicios o actividades que no resultan indispensables para la vida personal o social de los particulares, cuya solicitud o recepción es voluntaria y que son susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado», manteniendo la exigencia de aprobación mediante Ordenanza de los precios que constituyan prestaciones patrimoniales de carácter público conforme al art. 31.3 CE. Además de respetar el límite de este precepto constitucional, la STC 233/1999, fj 35, precisa que «el establecimiento de las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público debe al mismo tiempo responder a una finalidad constitucionalmente tutelada y obedecer al resto de los principios y exigencias que se contemplan en la Norma fundamental».

También en la STC 102/2005, fj 6, que juzgó una cuestión planteada por el Tribunal Supremo en relación con la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante,

considerando que las llamadas «tarifas» por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria (tasas), tanto si los denominados servicios portuarios son prestados por la Autoridad portuaria de forma directa como indirecta. A la controvertida naturaleza jurídica de las tarifas portuarias en el ordenamiento estatal y los autonómicos se han referido Fernández López (2017: 141 y ss.) y también Barquero Estevan y García Martínez (2000: 23 y ss.). Al propio tiempo, los llamados «precios privados» por la prestación de determinados servicios portuarios fueron declarados inconstitucionales por venir excluidos de las exigencias de la reserva de ley (fj 8). Reitera esta misma doctrina la STC 101/2009, fj 4.

En la STC 63/2019, fj 5, repasando su anterior doctrina desplegada sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público del art. 31.3 CE, en general, así como de las que tienen o no carácter tributario, se señala que «en los casos de las prestaciones patrimoniales no tributarias, su finalidad podrá no ser el sostenimiento de los gastos públicos de forma general, sino que se trata de prestaciones con “inequívoca finalidad de interés público” (por todas, SSTC 83/2014, FJ 3; y 167/2016, FJ 4). De esta manera, la prestación no será, estrictamente, una nueva fuente de ingresos públicos, pues con ella “no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación” sino que, por ejemplo, se pretende efectuar “una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía (art. 31.2 CE)” (STC 83/2014, FJ 3)». Entre otros supuestos, se citan en ese sentido, «... la deducción sobre la facturación mensual de cada oficina de farmacia por las recetas de especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo a fondos de la Seguridad Social o a fondos estatales afectos a la sanidad que tiene la naturaleza de una prestación patrimonial de carácter público (SSTC 83/2014, FFJJ 3 y 4; 44/2015, FJ 5; 62/2015, FJ 5); la regulación de la aportación de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud [139/2016, FJ 6 c)] o las obligaciones derivadas de la “financiación de planes de ahorro y eficiencia energética para los años 2011, 2012 y 2013”, impuesta a las empresas productoras del sistema eléctrico (STC 167/2016, FJ 4; supuestos también abordados en las SSTC 174/2016, 187/2016, 188/2016, de 14 de noviembre; 196/2016, de 28 de noviembre; 197/2016 y 198/2016)».

Martín Fernández y Rodríguez Márquez, 2022, destacan que, «en la práctica totalidad de los casos examinados por la jurisprudencia constitucional, el interés público perseguido con el establecimiento de las PPPNT se vincula con los principios rectores del gasto público, ex art. 31.2 de la CE, normalmente asociados a otros preceptos constitucionales»; característica ésta con la que «el legislador decide “descargar” al Sector público de determinados gastos que, en principio, le son propios, al servir a intereses generales, para desplazar su cobertura hacia determinados sujetos del sector privado».

Cabe señalar, desde luego, que esta inequívoca finalidad de interés público de las PPPNT, que la disp. adic. 1.ª LGT llama «finés de interés general», tampoco se puede considerar como distintiva o genuina de aquéllas, puesto que los tributos pueden y deben responder

también a un fin de interés general tan relevante como es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (Menéndez Moreno, 2018A, 2018D: 59 y 2022B: 3).

Este interés público resulta relevante se ha esgrimido en defensa de la existencia de un ingreso público de Derecho Público y no tanto para caracterizar una figura como la prestación patrimonial de carácter público (Aneiros Pereira, 2018: 15). En opinión de Litago Lledó, 2019: 93-94, con la expresión “finés de interés general” se trata de apartar a las PPPNT de la finalidad de sostenimiento de los gastos públicos y, en consecuencia, de los principios materiales del art. 31.1 CE. Esta autora considera que el principio de *estabilidad presupuestaria* del art. 135 CE está detrás de la preferencia legal por los modos de gestión privada e indirecta de los servicios públicos y la consecuente financiación a través de tasas o tarifas que han de pagar los usuarios de los mismos. Se convierte así aquel principio en el sustrato material último y fundamento de la reforma derivada de la LCSP, que otorga un exacerbado protagonismo a las PPPNT, excluidas de los principios del art. 31.1 CE y que tiene una honda influencia en el ámbito de las Haciendas locales. Todo ello supone el cambio de paradigma de una Hacienda Pública unitaria, que se asentaba en el deber solidario de contribuir y en los principios materiales rectores de los tributos, por otro modelo en el que prevalecen los principios de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera (Litago Lledó, 2018A: 12-13, 15, 18; 2018B: 173-174; 2018C: 151, que sigue el planteamiento de Villar Rojas, 2016: 104). También Sanz Gómez (2021: 220).

Esta finalidad directamente contributiva correspondiente al tributo y no a las PPPNT —sobre la existencia de PPPNT contributivas: Lozano Serrano (1998: 37) y Bueno Gallardo (2018: 32)— se expresa claramente en la STC 62/2015, fj 3, al ratificar que con estas últimas «no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación».

Para el TC, el carácter tributario o no depende del objetivo principal de la PPCP. Así, si el interés público es el de allegar recursos al Presupuesto público con que financiar el gasto, con independencia de otros efectos económicos o jurídicos que se puedan derivar, estaremos ante prestaciones tributarias. Si, por el contrario, la obtención de recursos públicos *per se* fuera un simple objetivo secundario, si se quiere reflejo, pero, en todo caso, situado en un segundo plano respecto de otro fin no tributario de mayor importancia, estaríamos hablando de una PPPNT (Gómez Jiménez, 2022).

3. Tipos de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias

3.1. Las PPPNT como figuras asistemáticas y hasta patológicas

En la STC 63/2019, fj 5, tras el examen de los diferentes supuestos analizados en su jurisprudencia, el Tribunal reconoce que la categoría de las PPPNT no es homogénea en sí misma y su definición se ha realizado por exclusión. Frente a la falta de homogeneidad señalada por el TC, Sanz Gómez (2021: 187) considera que sí existe un elemento vertebrador: las PPPNT derivan de las transformaciones del modelo de Estado. Únicamente la coactividad y que su finalidad no sea la de financiar «todos» los gastos públicos aparecerían como rasgos en común de prestaciones que obedecen a distintos fines. Martínez Sánchez (2019B:

63-64), dice que no es nada claro el significado de qué prestaciones están destinadas a financiar «todos» los gastos públicos y que resulta muy difícil entender por qué el TC ha concluido que las PPPNT no financian los servicios públicos, puesto que, aunque solo fuera de manera indirecta, remunerando a las concesionarias, parece evidente que sí lo hacen.

Frente a la categoría del tributo, podría decirse que las PPPNT no necesitan tanto andamiaje para sostenerse constitucionalmente (Cruz Amorós, 2022: 2) y representan figuras asistemáticas y de fisonomía heterodoxa (Cubero Truyo, 2018: 21), carentes de un régimen jurídico suficientemente caracterizado (Marín-Barnuevo, 2022: 754), habiendo tantas clases de PPCP como tipos de prestaciones en sentido material de las que se predica esta condición (Palao Taboada, 2023: 12). En buena medida, la crisis financiera de 2008, aparte de dejarnos una Gran Recesión como legado, nos dejó también el encumbramiento del principio de estabilidad presupuestaria, nuevas figuras tributarias o pseudotributarias, fórmulas variadas de financiación, copago y mecanismos varios que han provocado una fuente adicional de complicación del sistema fiscal (Cubero Truyo, 2018: 22). Del copago ha dicho García-Moncó (2014: 12), que consiste en un grupo de prestaciones patrimoniales públicas y por ello coactivas, de naturaleza extrafiscal y pretendidamente afectadas cuyo hecho imponible o presupuesto de aplicación es el beneficio individualizado obtenido por la prestación de servicios en régimen de Derecho público.

3.2. Clases de PPPNT

Puede dudarse de la conveniencia de efectuar una clasificación de las PPPNT, algo que tanto la jurisprudencia constitucional como el legislador ordinario han renunciado hacer hasta el momento. No obstante, hay autores que sí han procurado establecer grupos diferenciables de estas prestaciones que giran, en todos los casos, en la distinción de las tarifas de servicios públicos respecto de «otra» clase de PPPNT a la que no se sabe muy bien qué nombre poner.

Así tenemos, entre otros grupos propuestos por la doctrina:

- (i) Prestaciones retributivas y (ii) prestaciones no retributivas, en el sentido ambas de constituir o no la contraprestación de la prestación de servicios o realización de actividades. Puede citarse a Gómez-Ferrer (2015: 5 y ss.), que pone como ejemplo de las primeras a las PPCP que contemplaba la Ordenanza de 29 de junio de 2009 del Ayuntamiento de Madrid sobre régimen de gestión de control de las licencias urbanísticas de actividades, que fue anulada por la STS de 10 de diciembre de 2013 (rec. n.º 2564/2011). También Yáñez Díaz (2016: 66) y García Hernández (2018). En cuanto a las PPPNT no retributivas, afectadas a una finalidad concreta, se ponen como ejemplos las aportaciones para la financiación del déficit de ingresos, las aportaciones para la financiación del bono social, la compensación por los costes de transición a la competencia, todas en el sector eléctrico, y a la asignación gratuita de derechos de emisión y pagos para minorar la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica (Gómez-Ferrer, 2015: 6 y ss.).
- (i) Prestaciones patrimoniales que no se producen en el seno de una relación jurídico tributaria clásica que vincula al Estado, como sujeto activo, con el contribuyente, sino en una relación especial de determinados agentes con los poderes públicos; y

(ii) las denominadas «tarifas», concepto con el que se intenta categorizar los pagos coactivos en servicios gestionados por entidades de Derecho privado o de carácter mixto. La distinción es de Sanz Gómez (2021: 184-185), quien sugiere como elemento común de ambas clases, «la reconfiguración subyacente de las relaciones entre el sector privado y los poderes públicos». A pesar de la perspicacia del autor, que destaca Palao Taboada (2023: 12), éste considera que aquél no establece un criterio de distinción, como el de la estructura del presupuesto de hecho de la prestación o el del carácter tributario o no de esta, apuntado por el TC, sino que define una y otra clase de PPPNT.

- (i) Prestaciones que constituyen la contraprestación de servicios públicos por el usuario de estos servicios; y (ii) gravámenes o cargas (no siempre son prestaciones propiamente dichas) que se imponen sin contraprestación a determinadas personas. Estas últimas podrían considerarse como tributos parafiscales y suelen imponerse con el fin de aliviar las apremiantes dificultades financieras que atraviesa un sector económico que presta servicios esenciales a los ciudadanos. Si no se acudiera a esta fuente de financiación, el Estado tendría que hacer frente al correspondiente gasto mediante impuestos. Por consiguiente, las PPPNT de esta clase se suelen considerar como una disminución del gasto público o como un recurso alternativo de los impuestos. Esta diferenciación la sugiere Palao Taboada (2023: 11-12), que además indica que la presencia o ausencia de contraprestación por parte del perceptor de la prestación favorece un paralelismo entre las dos clases de prestaciones y las tasas e impuestos, respectivamente, y parece, por otro lado, justificar en la urgencia por paliar los problemas financieros de los sectores económicos, lo que hace que se recurra con frecuencia a decretos-leyes o leyes de Presupuestos para regular estas PPPNT (*ibídem*: 6, 28-29 y 47).

Por su parte, Pérez Royo y Carrasco González (2019: 79), aparte de las tarifas, aluden a las «cargas impuestas a determinados operadores económicos que tienen relaciones con el Estado dentro de un sector regulado». Martín Fernández y Rodríguez Márquez (2022), distinguen entre PPPNT exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios por un sujeto privado de las que vienen impuestas al margen de dicha explotación o prestación. Estas últimas PPPNT, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, implicarían la existencia de una *relación económica* previa, especial o una carga —muy directa en unos casos y más difusa en otros— entre el poder público y los sujetos obligados, que suelen pertenecer a sectores económicos regulados. Palao Taboada (2023: 38), advierte del carácter tautológico o de petición de principio que tiene esta nota: la prestación no es tributaria porque no lo es la relación jurídica de la que forma parte la obligación de pagarla. Obsérvese que esta relación no es la que se establece, en su caso, entre el sujeto obligado y el Estado (que el TC llama «económica») como consecuencia del ejercicio de la actividad dentro de un sector regulado. La obligación de pagar la prestación no nace de esta relación, sino que se crea *ope legis* por la norma que la impone, de manera totalmente análoga a la obligación tributaria.

Cualquiera que sea la clasificación que se emplee, las tipologías expuestas provienen del tratamiento dado por la jurisprudencia, principalmente del Tribunal Constitucional, que pasamos a considerar a continuación. El profesor Palao Taboada (2023: 12) advierte que el criterio de la naturaleza tributaria o no, en la forma en que lo utiliza el TC, conduce a un resultado paradójico, pues las PPCP que de acuerdo con él son de carácter tributario, en

muchos casos son aquellas a las que la evolución legislativa ha acabado por reconocer que carecían de él, e inversamente, las calificadas como no tributarias guardan una destacada similitud con los tributos, aunque no se identifiquen plenamente con ellos.

3.3. Prestaciones patrimoniales públicas en la doctrina constitucional

En los distintos procesos constitucionales, el TC ha contemplado las siguientes prestaciones patrimoniales públicas: cuotas satisfechas a colegios de huérfanos (STC 244/1991); la distinción entre tasas y precios públicos, así como sobre los precios públicos por los servicios públicos postales (STC 185/1995); la obligación de los empresarios de abonar a los trabajadores la prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997); la prestación de transporte de municipios menores (STC 233/1999); precios públicos locales (STC 106/2000); el canon por ocupación de superficie y por utilización de obras e instalaciones portuarias (STC 63/2003); tasas por servicios sanitarios sobre el tráfico marítimo y aéreo (STC 150/2003); el canon por reserva del dominio público radioeléctrico (STC 245/2004); las tarifas por la prestación de servicios portuarios (STC 102/2005; STC 121/2005; 122/2005); las cotizaciones a la Seguridad Social (STC 89/2009); tasas portuarias (STC 101/2009; STC 116/2009; STC 146/2009; 161/2009; STC 74/2010); tasa por instalación de anuncios visibles desde carreteras, caminos vecinales y demás vías públicas locales (STC 73/2011); tasas judiciales (STC 20/2012); tarifa especial del arbitrio insular sobre la entrada de mercancías (STC 100/2012); tarifas (tasas) de conducción de las aguas excedentarias trasvasadas desde la cuenca del Tajo a la del Segura (STC 102/2012); tasa por prestación de asistencia sanitaria (STC 136/2012); descuentos de los márgenes de venta de las oficinas de farmacia (STC 83/2014); descuentos por volúmenes de ventas del Sistema Nacional de Salud (STC 44/2015; STC 62/2015); el régimen de aportación de los usuarios en determinadas prestaciones sanitarias (STC 139/2016); las aportaciones al Fondo de eficiencia energética para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico (STC 167/2016; 174/2016; 187/2016; 188/2016; 196/2016; 197/2016; 198/2016); tasas para financiar determinados servicios sociales (STC 27/2017), y hasta el propio concepto de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias (STC 63/2019).

Seguidamente nos referiremos sólo a las PPPNT que ha examinado el Tribunal Constitucional, añadiendo al final del recorrido la observación de otros supuestos de prestaciones que aún no han dado lugar a pronunciamientos constitucionales, como es el caso de los gravámenes temporales establecidos en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

Quedan fuera, por tanto, de nuestra atención aquellas prestaciones personales o patrimoniales coactivamente impuestas y encaminadas a la financiación de gastos públicos que resultan ser tributos o equiparables a estos, como es el caso de las cotizaciones a la Seguridad Social (Moreno Fernández, 2005: 347). El ATC 306/2004, de 20 de julio, fj 4, señaló que «no cabe duda alguna de que las cotizaciones al sistema de Seguridad Social son prestaciones patrimoniales coactivamente impuestas por un ente público (art. 31.3 CE), asimilables a los tributos, pues consisten en la entrega de una suma de dinero a un ente público para el sostenimiento de los gastos del Estado (en concreto, del Sistema de Seguridad Social) como consecuencia de la realización de un hecho revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE)». Marín-Barnuevo (2022: 754), parece descartar, sin embargo, la

naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales como de las aportaciones que deben hacer los operadores de telecomunicaciones para financiar RTVE.

3.3.1. Tarifas o PPPNT retributivas o contraprestación por el uso de servicios públicos (STC 63/2019)

La naturaleza jurídica de las contraprestaciones económicas exigidas por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado, ha sido una fuente constante e inagotable de controversias, debido a la confusa y variada regulación legal y también a las oscilaciones jurisprudenciales y doctrinales, que cabe observar, entre otros, en trabajos de Tornos Mas (2011: 23-25 y 2017), Rodríguez Bereijo (2015: 148), Alías Cantón (2018), García Hernández (2018), Acín Ferrer (2018), Sánchez López (2019: 8 y ss.), Fluixá Martín (2021), Martínez Sánchez (2013, 2018 y 2019A), Simón Acosta (2020: 14), Sanz Gómez (2021: 194 y ss.), o Palao Taboada (2023: 17-19).

El eterno debate entre las potestades tributaria y tarifaria se puede resumir en las siguientes etapas, siguiendo a Martínez Sánchez (2019A: 116-118; 2019B: 64-73 y 2019C: 234-249):

1.^a Reconocimiento de la potestad tarifaria en la jurisprudencia y doctrina, materializándose aquélla en la forma de gestión (indirecta) de los servicios públicos por medio de concesionarios y la financiación de los mismos, resultando las contraprestaciones ingresos propios del concesionario (Moreno González, 2008: 42-43).

2.^a Superación de la potestad tarifaria por la definición de las PPCP en la STC 185/1995 y la pérdida de relevancia de la forma de prestar los servicios —Ramallo Massanet (1996: 263 y ss.); Barquero Estevan y García Martínez (2000: 37), comparten la interpretación dada por aquél de la STC 185/1995, pero sin llegar a sostener que invalide la distinción entre poder tributario y tarifario—, plasmada en la definición original de tasa que dio la LGT en 2003; aunque la jurisprudencia del Tribunal Supremo mantuvo varios años más la distinción entre la potestad tributaria y la potestad tarifaria.

El art. 2.2.a) in fine LGT señalaba: «Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público». Este párrafo desapareció con la disp. fin 58.^a de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. Como recuerda Martínez Sánchez (2019A: 117), la STS de 12 de noviembre de 2009 (rec. n.º 9304/2003) supuso un cambio explícito en la doctrina del Alto Tribunal, que pasó a considerar «aplicable en el ámbito local la referencia a que la forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión» (FD 4.º).

3.^a Dudas acerca de la posible rehabilitación de esta última, tras la reforma del art. 2.2.a) LGT por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, que algunos aprovecharon para poner en cuarentena el concepto de tributo manejado en la jurisprudencia constitucional

(Falcón y Tella, 2011: 7. Fernández López, 2017: 150), aunque otros lo siguieron defendiendo (Jiménez Compaired, 2011: 72 ss. Martínez Sánchez, 2019A). El Tribunal Supremo declaró la vigencia de su interpretación: «la forma gestora es irrelevante para delimitar el ámbito de aplicación de las tasas», siendo lo esencial «determinar si estamos ante prestaciones coactivas por servicios de carácter obligatorio, indispensables o monopolísticos» (STS de 23 de noviembre de 2015, rec. n.º 4091/2013, FD 7.º).

4.ª Aparición formal de las PPPNT con la LCSP y las diferencias que conlleva el tipo de gestión de los servicios para que estemos ante tributos (tasas) o PPPNT (tarifas). Palao Taboada (2023: 25) señala que la forma de gestión del servicio público es decisiva para la naturaleza de tasa o tarifa, es decir, tributo o precio privado, de la contraprestación del usuario. El profesor García de Enterría (1953: 133), rechazaba que la forma de gestión del servicio fuera determinante de la naturaleza de la prestación patrimonial. La solución legal rehabilita la anterior relevancia de la fórmula de prestación del servicio público o de explotación de una obra pública –Aneiros Pereira (2018: 25), Palao Taboada (2023: 19), Simón Acosta (2020: 12); para Marín-Barnuevo (2022: 752), en la actualidad, las únicas prestaciones de servicios que legitiman la exacción de una tasa son las que se corresponden con servicios que no han sido voluntariamente solicitados por los administrados y que, además, no se gestionan mediante personificación privada o mediante gestión indirecta–, cuenta con la bendición del Tribunal Constitucional (STC 63/2019) y ha favorecido cambios en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Martínez Sánchez (2019A: 118) alude a la STS de 25 de junio de 2019 (rec. n.º 5108/2017, FD 9.º), que entiende que existe una opción discrecional para la Administración entre la configuración de la contraprestación como tasa o como precio y la opción por una modalidad de gestión directa o indirecta, si bien tal opción está limitada y legalmente predeterminada cuando el objeto de la actividad o servicio implica ejercicio de autoridad.

Precisamente contra la regulación de las PPPNT, realizada por la LCSP, la STC 63/2019 ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad que interpusieron diputados del Grupo Parlamentario de Unidos Podemos-En Comú y Podem-En Marea.

La demanda consideraba vulnerados los arts. 14, 31.3 y 134.2 CE y se centraba contra el art. 289.2, la disp. adic. 43.ª y las disp. fin. 9.ª, 11.ª y 12.ª LCSP. Para los recurrentes, los preceptos impugnados regulan una modalidad concreta de PPPNT que se emplea como «una pirueta jurídica para travestir el viejo término de “tarifa”, que pretende ahora ampararse de manera nominal bajo el paraguas del principio de reserva de ley pero conservando su naturaleza de precios privados». Ello implicaría que se estaría permitiendo un régimen de financiación diferenciado para los servicios públicos, excluyendo la aplicación de las tasas, lo que iría en contra de la financiación de los servicios públicos mediante tributos. Esto último supondría vulnerar la prohibición de discriminación del art. 14 CE, porque la forma de gestión de los servicios va a determinar que se apliquen tasas o PPPNT, con diferentes garantías jurídicas para los usuarios de los mismos y, también, el principio de universalidad presupuestaria del art. 134.2 CE, porque las contraprestaciones carentes de naturaleza tributaria no se considerarán ingresos públicos y no figurarán en los Presupuestos del ente público titular del servicio prestado (García Hernández, 2018). Para Falcón y Tella (2018: 2-3), la LCSP vino a reconocer como PPPNT a los precios privados percibidos por la gestión directa de un servicio público bajo una personificación jurídico-privada, o en caso de gestión indirecta a través de un concesionario. Estas tarifas

cobradas directamente de los usuarios «no pueden ser, por su propia naturaleza, precios públicos, pues la ley solo califica como tales los de titularidad pública, y mucho menos pueden ser tasas».

Pues bien, la STC 63/2019, fj 5, recopila la doctrina sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público en general, y de aquellas que no tienen carácter tributario.

Como resumen de lo señalado por el TC cabe indicar: 1.º El tributo es una especie, dentro de la más genérica categoría de PPCP. Ambos conceptos no son sinónimos y el Tribunal no está vinculado por el *nomen iuris* dado por el legislador, debiendo estarse a la verdadera naturaleza de la prestación en cada caso. 2.º El alcance de la reserva de ley es distinto tanto entre las diferentes prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, como entre las que son tributarias y las que no lo son. 3.º El hecho de que la ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la PPCP, sea o no tributaria, no vulnera por sí misma el principio de reserva de ley. 4.º Lo esencial para determinar el régimen jurídico constitucionalmente exigible a una prestación pública es la doble concurrencia de la nota de coactividad y acción pública, razón por la que se reserva a la ley el establecimiento de PPCP en el art. 31.3 CE. Además, el alcance de la reserva de ley difiere en función de las diferentes clases de prestaciones patrimoniales de carácter público. 5.º La definición de las PPCP que no tienen carácter tributario se realiza por exclusión. No se trata propiamente de una categoría homogénea de prestación en sí misma, sino que obedecen a diferentes finalidades, y que únicamente tienen en común, además de no ser tributos (delimitación negativa), la coactividad y el hecho de que su finalidad no es la de financiar «todos» los gastos públicos.

Luego, en los ffjj 6 y 7 de la sentencia, se rechazan los argumentos de los recurrentes, lo que cabe esquematizar en torno a las siguientes notas:

1.^a *Las disposiciones impugnadas no alteran el régimen jurídico de las tasas y los precios públicos.* Esto es lo que señala el TC, «porque no se modifican los preceptos legales que regulan estas figuras en la LTPP, la LGT y la LHL que siguen reservando la financiación mediante tasas a determinados servicios públicos...» y tampoco las tarifas serán de aplicación a los supuestos de servicios públicos sujetos a contraprestación de carácter general, por excluirlo así el art. 11.2 LCSP. De esta manera, «corresponderá a la regulación específica del servicio público su configuración misma, incluida, por tanto, la forma de prestación y la colaboración de los usuarios en su financiación (mediante tributos o mediante tarifas). (...) con la regulación de las tarifas no se modifica el régimen de financiación de servicios públicos ya existente, y que sigue determinando la obligatoriedad de emplear tasas en los supuestos legalmente previstos de acuerdo con las exigencias y límites derivados de la Constitución».

En contra del razonamiento se pronuncia Martínez Sánchez (2019A: 119), quien considera que la LCSP sí ha alterado el régimen jurídico de las tasas, resultando paradigmático el nuevo art. 20.6 LRHL. El profesor Marín-Barnuevo (2022: 754) califica de «sorprendente afirmación» del TC y considera difícil comprender la fundamentación seguida en la STC 63/2019 porque: «(i) parece negar finalidad de interés público al “sostenimiento de los gastos públicos de forma general”; (ii) olvida que algunos tributos, como las contribuciones especiales, no sirven para financiar el gasto público general, sino el gasto de realización de una obra concreta; (iii)

posibilita que cualquier prestación patrimonial pública pierda su naturaleza tributaria por el mero hecho de tener como finalidad la financiación de un gasto concreto».

2.^a Al legislador corresponde en todo determinar «cuál deba ser el modo de prestación o los mecanismos de financiación de los servicios públicos». El ámbito de configuración que le permite la Constitución es amplio a juicio del TC, pues ésta no define de antemano «cuáles deban ser los servicios públicos, ni predetermina tampoco un único régimen de definición y prestación de servicios públicos ni, por lo tanto, un único régimen de financiación». Y tampoco en la doctrina constitucional que precede a la STC 63/2019 cabe inferir «la prohibición de utilizar la categoría de la prestación patrimonial de carácter público no tributaria ni tampoco la de ponerla en relación con la forma en la que se gestione el concreto servicio público de que se trate». Valorando la LCSP, el Tribunal considera que, en efecto, «la reforma consolida la diferenciación entre una financiación tributaria y una financiación que se denomina “tarifaria” de los servicios públicos, que en todo caso ya estaba presente en el régimen anterior (...) de manera que la novedad introducida no es sustancial». Forma parte del ámbito de configuración del legislador permitir o no «establecer un mecanismo distinto de financiación del servicio y de aportación del usuario en función del modo de gestión y prestación del servicio público» y al TC no le corresponde «interferir o predeterminar en el margen de apreciación que corresponde al legislador democrático ni examinar la oportunidad de la medida legal».

Abiertamente en contra del planteamiento anterior se manifiesta Marín-Barnuevo (2022: 754), que opina que las PPPNT carecen de un régimen jurídico suficientemente caracterizado en la LCSP y señala las siguientes dudas: (i) el alcance de la reserva de ley al que están sometidas; (ii) lo insólito de que, tratándose de unas prestaciones patrimoniales públicas, puedan ser percibidas por concesionarios privados; (iii) no está claro si pueden recaudarse o no por el procedimiento de apremio, ni quién sería el responsable de ello en los casos en que la recaudación hubiera sido asumida por un ente privado; (iv) tampoco está claro que proceda o no imponer sanciones por incumplimiento de las obligaciones derivadas de las PPPNT, y (v) falta claridad igualmente en cuanto régimen de recursos administrativos y el orden jurisdiccional que debe utilizarse para conocer los problemas derivados de su aplicación. Dudas que en su mayoría se disipan, según Palao Taboada (2023: 11), si se tiene presente que la LCSP recurre a la mencionada categoría, que es tan antigua como la Constitución, para afirmar que la retribución por el uso de servicios públicos puede tener la naturaleza de tarifa o precio privado, obviamente no tributaria, sin perjuicio de que, si el servicio es coactivo, este precio esté sujeto a reserva de ley.

3.^a El Tribunal descarta expresamente la vulneración de la reserva de ley del art. 31.3 CE, señalando que «los recurrentes no argumentan los términos en los que la fijación de las tarifas (...) es incompatible con la mencionada reserva de ley». La regulación de la LCSP «colma la reserva de ley para este tipo de contraprestaciones, pues establece los criterios generales con arreglo a los cuales (...) deberán revisarse las correspondientes tarifas». Al no tratarse de tributos, a las PPPNT «no les resultan de aplicación los principios generales contenidos en el art. 31.1 CE, pero sí estarán sujetas al art. 31.3 CE y, como toda acción pública, a los principios generales del ordenamiento (art. 103.3 CE) y, en concreto, a la regulación específica que haya llevado a cabo el legislador sectorial en su caso, en la definición del servicio público». Martínez Sánchez (2019A: 121) considera que la regulación sustantiva de las PPPNT es insuficiente y no se colma con la remisión a la normativa de contratos: «la LCSP

rige la relación entre Administración y concesionario, pero no, salvo de manera incidental, entre este y el usuario final».

4.ª Finalmente, la STC 63/2019, fj 7, desestima los *motivos adicionales de inconstitucionalidad* que se esbozaron en el recurso sobre el principio de igualdad (art. 14 CE) y el principio de universalidad presupuestaria (art. 134.2 CE). Para el Tribunal no se ha demostrado ningún dato sobre la diferencia de trato discriminatoria entre usuarios de los servicios públicos. Sin pretender hacer de ello un vicio de inconstitucionalidad, Martínez Sánchez (2019a: 122) llama la atención sobre el hecho de que con la regulación de la LCSP, los usuarios de un mismo servicio público vayan a pagar tasas o PPPNT, en función de la concreta forma en que se haya organizado el servicio en cuestión; siendo posible que esta diferencia tenga lugar incluso dentro de un mismo municipio. Y, en cuanto a la vulneración del principio de universalidad, el Tribunal la rechaza porque una nota definitoria de las PPPNT es que «no supondrán necesariamente un ingreso público en sentido estricto, lo que lógicamente implica que no figuren en el estado de ingresos de los presupuestos públicos. Ello no determina una falta de control sobre el coste, como pretende la demanda, pues precisamente la ley de contratos contiene reglas específicas acerca de la contabilización de las tarifas en función del tipo de contrato de que se trate (arts. 267.2 y 289.2 de la ley de contratos), a efectos del control y supervisión por parte de la Administración contratante».

3.3.2. Gravámenes, cargas o PPPNT impuestas sin contraprestación

3.3.2.1. Cuotas obligatorias a colegio de huérfanos y asociación mutuo-benéfica (STC 244/1991)

La STC 244/1991, de 16 de diciembre, desestimó el recurso de amparo presentado contra la pertenencia obligatoria a dos entidades relacionadas con la policía, ambas con origen en disposiciones administrativas de los años veinte del pasado siglo, pero sustancialmente distintas en cuanto a su respectiva función, estructura y naturaleza. Por un lado el Colegio de Huérfanos de la Dirección General de la Policía, que se había convertido en la Fundación Huérfanos Cuerpo Nacional de Policía, sustituyendo el sistema de contribución de cuotas obligatorias por otro de cuotas voluntarias. Con un objeto benéfico social específico, ni formal ni materialmente fue nunca una asociación. En cuanto a la Asociación Mutuo-Benéfica del Cuerpo de Policía Nacional, traía su origen de la Asociación de Socorros Mutuos de los Cuerpos de Vigilancia y Seguridad en el Ministerio de Gobernación y, como entidad de previsión social, su finalidad era conceder prestaciones económicas, como una Mutualidad de Previsión Social. En la bibliografía consultada, se refiere sucintamente a este supuesto Moreno Fernández (2005: 348).

Entre los derechos invocados en la demanda, el TC rechaza la supuesta infracción de la reserva de ley tributaria por no tratarse de un derecho fundamental tutelable en amparo (fj 1) y se centra en la denunciada vulneración del derecho de libertad de asociación del art. 22 CE, en su vertiente negativa de derecho a no asociarse.

Aunque se tiene en cuenta la línea de razonamiento del recurrente, con referencia a los arts. 9.3 y 31.3 CE, que afirmaba que la cuota mensual del Colegio de Huérfanos era «una prestación patrimonial que se impone al recurrente, sin contar con habilitación legal que la

sustente», el TC (fj 3) excluye que la obligación de contribuir al Colegio de Huérfanos haya lesionado el derecho constitucional de asociación del solicitante de amparo, trasladando la doctrina de anteriores pronunciamientos, a saber: la STC 45/1982, fj 3, que señaló que la cuestión de la asociación forzosa no se plantea en relación con una obligación de pago de una cuota obligatoria, y la STC 183/1989, fj 3, al determinar que la obligación de asumir ciertas cargas económicas no guarda ninguna relación con el derecho constitucional de asociación.

Formal y materialmente, la Asociación Mutuo-Benéfica «es una entidad creada por el poder público con una finalidad y unas funciones de previsión social, aunque dotada de una estructura mutualista y asociativa. La legitimidad constitucional del carácter forzoso de la integración en esa asociación depende de si la Mutua asegura la consecución y tutela de fines públicos constitucionalmente relevantes, que no podrían obtenerse sin recurrir a la afiliación forzosa a la Mutualidad». En suma, tampoco es una típica asociación, sino que sería una forma de mutualismo que cumple el fin público de asegurar la protección social, por lo que la cuestionada afiliación obligatoria y el correspondiente deber de cotización a la misma, «aseguran una finalidad pública, cumpliendo objetivos constitucionalmente impuestos a los poderes públicos (arts. 41 y 50 C.E.), cuya persecución no puede dejarse a la asociación espontánea de los interesados, y que trasciende de la esfera en que opera el libre fenómeno asociativo de los privados» (fj 4).

El supuesto analizado en la STC 244/1991 guarda una evidente semejanza con el resuelto por el Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) en la STS 874/2008, de 25 de septiembre (rec. n.º 4063/2001), que resuelve un litigio por la pertenencia obligatoria a la «Asociación de Socorros Mutuos de la Guardia Civil», cuyo origen es similar al de la Asociación Mutuo-Benéfica de la Policía Nacional, pero sin haberse adaptado a la Ley de Asociaciones ni a la Legislación sobre el Seguro privado. Este factor se tiene en cuenta para valorar la específica posición de la Asociación de la Guardia Civil, que trata de alcanzar fines u objetivos de asistencia y protección que pueden ser conseguidos a través de asociaciones o instituciones de previsión y aseguramiento. En suma, esta Asociación no se dirige a la consecución de fines de carácter público que tengan relevancia constitucional —lo cual sí permitiría limitar el derecho de asociación—, por lo que los asociados se encuentran en una situación en la que carecen de garantías, en cuanto a las facultades que hay que reconocerles frente a la asociación como uno de los componentes del derecho fundamental de asociación.

3.3.2.2. Prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997)

La STC 182/1997, de 28 de octubre, es la consecuencia de dos recursos de inconstitucionalidad acumulados, presentados por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular contra los arts. 2 y 6.1 del Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes y contra el art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes. El fallo supuso la estimación parcial del recurso contra la modificación —vía decreto-ley— de las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para 1992, desestimándose las demás pretensiones, entre las que estaba la modificación de la prestación por incapacidad laboral transitoria.

La sentencia es mucho más conocida por la doctrina que estableció en relación a los decretos-leyes en materia tributaria que por la referida a las PPPNT. En concreto, se

desestimó la impugnación del art. 6.1 del Decreto-ley 5/1992, que introdujo modificaciones en la legislación de Seguridad Social, particularmente, en la regulación de la obligación establecida a cargo del empresario de abonar al trabajador la prestación por incapacidad laboral transitoria en caso de enfermedad común o de accidente no laboral, desde los días cuarto al decimoquinto de baja.

Los recurrentes sostenían que esa obligación tenía naturaleza tributaria, afectando entonces al deber de contribuir (art. 31.1 CE), o era una PPCP reservada a ley (art. 31.3 CE), incurriendo entonces el decreto-ley recurrido en un ámbito que le estaría vedado por el art. 86.1 CE. Sin embargo, el profesor Falcón y Tella (2018: 3) decía que «a nadie se le ocurriría calificar como tributo los pagos que el empresario hace al trabajador enfermo». Por su parte, Martín Jiménez (2000: 210 y 211), sugería que la definición de tributo comprendiese prestaciones coactivas como la considerada en la STC 182/1997 por tener idéntica finalidad. Para este autor, la distinción entre PPCP y tributos «no tiene demasiado sentido en el ámbito financiero y debiera ser objeto de “matización expresa”» (...), pues no tiene sentido distinguir entre ambas categorías cuando deben responder a principios formales y materiales idénticos y cumplen la misma finalidad».

El TC despeja sin rodeos que el abono que los empresarios deben efectuar en los casos de incapacidad laboral transitoria, derivada de enfermedad o accidente no laboral, carece de naturaleza tributaria. La razón está en que esta prestación no se satisface directa o indirectamente a ningún ente público con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino que son los trabajadores los destinatarios de los pagos que los empresarios deben satisfacer cada vez que se den las condiciones exigidas legalmente.

A la inequívoca finalidad de interés público genéricamente aducida para las PPCP no tributarias (fj 15), la STC 182/1997 añade, como finalidad pública protegida en este caso, la protección de los ciudadanos ante situaciones de necesidad (fj 16), concebida como «una función de Estado» en el art. 41 CE, tal y como se expresó antes la Sentencia 44, de 26 de mayo de 1965, de la Corte Costituzionale de Italia y la STC 37/1994, fj 1. Esta última analizó si era conforme al art. 41 CE imponer a unos sujetos privados –los empresarios– la obligación de abonar la prestación por incapacidad laboral transitoria. El Tribunal entendió que sí lo era y, además, afirmó que la medida se encuadraba en un conjunto de medidas destinadas a reducir el déficit público –actuando sobre los gastos públicos– y que no era incongruente con el régimen de la prestación valorado en su conjunto (Gómez-Ferrer, 2015: 27).

En relación con la instrumentación de la modificación por decreto-ley, el Tribunal entendió que el art. 31.3 CE no consagra en sí mismo ningún derecho, deber o libertad que pueda resultar afectado por el decreto-ley impugnado (STC 182/1997, fj 16).

Entre los autores que han comentado esta sentencia, se destaca que no haya en esta obligación del empresario ningún ingreso a entes públicos, «sino un gasto público que se “adelanta” por el empresario al trabajador» (Falcón Y Tella, 2019A: 35. También: Tornos Mas, 2007: 16. Gómez-Ferrer, 2015: 26-30. Alves Portella, 2002: 14-15); razón por la cual el TC descartó *a radice* que esta prestación fuese de naturaleza tributaria. La obligación del empresario se traduce pues en una PPPNT no retributiva, afectada a una finalidad concreta

como es el abono de la prestación por incapacidad laboral transitoria (Gómez-Ferrer, 2015: 30).

3.3.2.3. Descuentos impuestos en el sector farmacéutico (SSTC 83/2014, 44/2015, 62/2015)

La necesidad de deslindar en la jurisprudencia constitucional los conceptos de PPCP y tributo surge, principalmente, en materia de fuentes normativas, como lo prueban las sentencias citadas en este apartado y en el siguiente (SSTC 83/2014, 44/2015, 62/2015 y 139/2016), que dan lugar a una «interpretación restrictiva» de las PPCP contributivas y del alcance de los principios del art. 31.1 CE. Así lo ha entendido la profesora Bueno Gallardo (2018: 36 y ss.), quien distingue en su valoración entre los descuentos impuestos en el sector farmacéutico, con una finalidad ligada a los principios de eficiencia y economía en la asignación de los recursos (art. 31.2 CE), y las aportaciones de ciertas empresas eléctricas para la corrección del déficit tarifario en el sector, donde no era descartable su naturaleza tributaria o, al menos, contributiva.

Entre los supuestos de PPPNT que se instrumentaron a través de decretosleyes o mediante disposiciones incrustadas en leyes de Presupuestos, están estos ejemplos anteriores a la Gran Recesión. Uno lo constituye la «escala de deducciones aplicable sobre la facturación mensual de las oficinas de farmacia, correspondientes a las recetas de especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo a fondos de la Seguridad Social o a fondos estatales afectos a la sanidad», que reguló el art. 3.1 del Decreto-ley 5/2000, de 23 de junio, de medidas urgentes de contención del gasto farmacéutico público de racionalización del uso de los medicamentos. Otro es la disp. adic. 9ª de la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del Medicamento, añadida por la disp. adic. 48ª de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005, relativa a los «ingresos de los empresarios, grupos empresariales, fabricantes e importadores de medicamentos y sustancias medicinales por descuentos por volumen de ventas al Sistema Nacional de Salud».

La STC 83/2014, de 29 de mayo, desestima la cuestión de inconstitucionalidad promovida (Gómez-Ferrer, 2015: 30) por un juzgado de lo contencioso-administrativo de Las Palmas de Gran Canaria contra el art. 3.1 del citado Decreto-ley 5/2000, de 23 de junio, alegando la presunta vulneración de los arts. 14, 31.1 y 86.1 CE.

El citado art. 3.1 del Decreto-ley 5/2000, añadía una disp. adic. 2ª al RD 165/1997, de 7 de febrero, por el que se establecen los márgenes correspondientes a la dispensación al público de especialidades farmacéuticas de uso humano. El órgano judicial proponente de la cuestión de inconstitucionalidad razonaba que el precepto transcrito era contrario al art. 86 CE, por dos motivos: (i) porque no se han explicitado por el Gobierno las circunstancias determinantes de la extraordinaria y urgente necesidad, y (ii) porque la norma cuestionada ha introducido una prestación patrimonial de carácter público de naturaleza tributaria (la deducción de los márgenes de las oficinas de farmacia), regulando así una materia excluida del ámbito del Decreto-ley. Tanto el abogado del Estado como el Fiscal General del Estado justificaban la utilización de Decreto-ley por la concurrencia de una «coyuntura económica problemática» y en lugar de un tributo, consideraban que se estaría ante

un precio intervenido sobre el que se aplica un descuento comercial que afecta al margen de las oficinas de farmacia. Sin que hayamos podido constatar el respeto al efecto de *congelación de rango* que derivaba de la modificación por el Decreto-ley 5/2000, lo cierto es que el RD 165/1997 fue objeto de una modificación posterior (RD 2402/2004, de 30 de diciembre) y posterior derogación (RD 823/2008, de 16 de mayo) por normas reglamentarias.

La STC 83/2014 consideró que la deducción, impuesta coactivamente y con una evidente finalidad de interés público, carece de naturaleza tributaria, interviniendo en un sector regulado con la finalidad de racionalizar el gasto farmacéutico mediante una asignación eficiente y económica de los recursos públicos disponibles, ex art. 31.2 CE (fj 3). Con independencia del *nomen iuris* empleado —deducción sobre la facturación o rappels sobre ventas (atribuido éste por el abogado y el Fiscal General del Estado)—, la verdadera naturaleza jurídica de la figura controvertida es de «una prestación pecuniaria (aplicada a la facturación al Sistema Nacional de Salud), impuesta coactiva y unilateralmente por el poder público (por el Gobierno, al dictar la norma de urgencia, y por las Cortes Generales, con su convalidación), que se satisface a un ente público (el Ministerio de Sanidad y Consumo), sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago (los titulares de la oficina de farmacia), donde el supuesto de hecho que da lugar al mismo (la dispensación de medicamentos a cargo al Sistema nacional de Salud) no se realiza de forma libre y espontánea por el sujeto obligado (pues tanto el entonces vigente art. 3.1 de la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del medicamento, como el actual art. 2.1 de la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, obligan a dispensar los medicamentos) y en el que la prestación debida tiene una inequívoca finalidad de interés público (la contención urgente del gasto público farmacéutico)» (fj 3).

El señalamiento de esta naturaleza y finalidad facilita al Tribunal a entender que no se ha afectado al deber constitucional de contribuir en términos prohibidos por el art. 86.1 CE (fj 4), deduciéndose entonces que no existe ningún inconveniente para que a través de un Decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar, prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre y cuando concurra una situación de extraordinaria urgencia (fj 5).

Finalmente, al excluir la naturaleza tributaria del descuento controvertido, el TC rechaza la pretendida vulneración de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad previstos en el art. 31.1 CE, así como del principio de igualdad del art. 14 CE (ffjj 6 y 7).

De manera parecida y, desde luego, con idéntica declaración de constitucionalidad, la STC 44/2015, de 5 de marzo y la STC 62/2015, de 13 de abril, rechazan los argumentos contra los *descuentos por volúmenes de ventas de medicamentos al Sistema Nacional de Salud* contemplados en la disp. adic. 48ª de la Ley 2/2004, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005 y abordan la conceptualización y diferenciación de las categorías de los tributos y de las prestaciones patrimoniales de carácter público (Menéndez Moreno, 2015). La primera de estas sentencias resulta del recurso de inconstitucionalidad formulado por diputados del Grupo Parlamentario Popular, mientras que la segunda desestima la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La STC 44/2015, fj 5, entiende que puede perfectamente integrarse en el contenido eventual de las leyes de Presupuestos una prestación patrimonial de carácter público creada *ex novo*,

con la finalidad de efectuar una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía (art. 31.2 CE) y, dado que no tiene naturaleza tributaria, no puede considerarse que haya transgredido la prohibición prevista en el art. 134.7 CE, ni, por tanto, la reserva de ley del art. 31.3 CE ni la garantía de la interdicción de arbitrariedad del art. 9.3 CE.

El Tribunal Constitucional explica así el funcionamiento de la PPPNT creada por la disp. adic. 48ª de la LPGE para 2005: «... el controvertido descuento reviste la naturaleza de una prestación pecuniaria (aplicada a la facturación al Sistema Nacional de Salud), impuesta coactiva y unilateralmente por el poder público (las Cortes Generales), que se satisface a un ente público (el Ministerio de Sanidad y Consumo), sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago (los empresarios, grupos empresariales, fabricantes e importadores de medicamentos y sustancias medicinales), donde el supuesto de hecho que da lugar al mismo (la fabricación o importación de medicamentos, sustancias medicinales y cualesquiera otros productos sanitarios que se dispensen en territorio nacional a través de receta oficial del Sistema Nacional de Salud) no se realiza de forma libre y espontánea por el sujeto obligado (...) y en el que la prestación debida tiene una inequívoca finalidad de interés público (la contención urgente del gasto público farmacéutico)» (STC 44/2015, fj 5). Sobre el establecimiento de la PPPNT a través de una Ley de Presupuestos, el TC razona que no puede efectuarse una lectura expansiva de los límites que la Constitución impone a la Ley de Presupuestos, así que «cuando el art. 134.7 CE prohíbe a la ley de presupuestos “crear tributos” está poniendo en conexión esta limitación con el deber de contribuir al que hace referencia el art. 31.1 CE y con la potestad originaria del Estado para crear tributos por ley del art. 133.1 CE, sin que haya pretendido extender esa prohibición a cualquier “prestación patrimonial de carácter público” a las que se refiere el art. 31.3 CE.». Para el Tribunal, el Constituyente «era consciente de la existencia de una reserva de ley en materia de “prestaciones patrimoniales de carácter público” (art. 31.3 CE), y, sin embargo, no quiso extender aquella limitación a toda clase de prestación patrimonial de carácter público, sino únicamente a las de naturaleza tributaria».

Con los mismos argumentos quedó corroborada la posibilidad del Estado para actuar sobre el precio de los medicamentos y sobre el coste que representan para el Sistema Nacional de Salud, imponiendo un descuento (*rappel*) en función del volumen de ventas, por el consiguiente interés público que subyace a la prestación farmacéutica (STC 62/2015, fj 3). El TC fuerza sus argumentos en estas sentencias para excluir el ingreso público creado por la LPGE para 2005 de la naturaleza jurídica de tributo, calificándolo como una PPPNT, con la consecuencia de salvar la prohibición del art. 134.7 CE (Menéndez Moreno, 2015: 4). En definitiva y como señala este mismo autor en otro lugar (2018D: 51): para el TC la calificación de un ingreso público como prestación patrimonial de carácter público depende del destino o «finalidad principal» de lo recaudado, y de que la regulación del ingreso esté enmarcada en un ámbito de regulación más general, que en el caso específico que somete a juicio de constitucionalidad es la política farmacéutica, el uso racional del medicamento y la adecuada distribución de unos recursos públicos escasos. Probablemente, una interpretación teleológica del art. 134.7 CE hubiera permitido fundamentar la constitucionalidad de una

modificación tan liviana, efectuada por la LPGE para 2005, sin necesidad de negar al controvertido ingreso el carácter de tributo (*ibídem*: 55).

3.3.2.4. Aportaciones de los usuarios ante determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud (STC 139/2016)

La STC 139/2016, de 21 de julio, resuelve, estimándolo parcialmente, el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Navarra contra varios preceptos del Decreto-ley 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones. La demanda alegaba la infracción de los límites materiales del art. 86 CE, así como la concurrencia del presupuesto de hecho habilitante del decreto-ley. También, desde una perspectiva sustantiva, la infracción del art. 43 CE –en relación con el régimen de aportación de los usuarios en determinadas prestaciones sanitarias–, del orden de distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y de la reserva de ley orgánica en relación con el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal del art. 18.4 CE.

La sentencia se refirió a la regulación de la aportación de los usuarios en determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud, efectuada por medio de otro decreto-ley. Tras despejar las vulneraciones alegadas en cuanto a los límites materiales y presupuesto habilitante de esta “*legislación de urgencia*”, el TC considera que el derecho a la protección de la salud del art. 43.1 CE carece de contenido constitucional esencial por estar ubicado entre los principios rectores de la política social y económica. Por otro lado, «no existe ningún inconveniente para que a través de un decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar, prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre y cuando, claro está, concorra una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este particular instrumento normativo» (fj 6).

En cuanto a la configuración de la prestación recurrida –de la que se dirá que carece de naturaleza tributaria–, el TC considera que «la regulación de la aportación de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud reviste la naturaleza de una prestación pecuniaria, impuesta coactiva y unilateralmente por el poder público sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago, en tanto que el supuesto de hecho que da lugar al mismo no se realiza de forma libre y espontánea por el sujeto obligado dado que se relaciona directamente con la garantía de la protección de la salud a la que alude el art. 43 CE (...). Así, aunque la regulación de las aportaciones de los usuarios en determinadas prestaciones sanitarias queda sometida al principio de reserva de ley del art. 31.3 CE, no toda prestación impuesta tiene que ser necesariamente una expresión concreta del deber de contribuir del art. 31.1 CE, como sucede cuando con ella no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación. Pueden existir medidas, entonces, en las que, aun siendo prestaciones impuestas, su finalidad principal, no sea tributaria sino que, pretenda efectuar una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía (art. 31.2 CE). Con la regulación controvertida el Estado ha puesto su poder de gasto al servicio de una concreta política no sólo con la finalidad de garantizar un uso racional de las prestaciones y servicios necesarios para tutelar la salud pública (art. 43 CE), sino también con el objetivo de llevar

a cabo una adecuada y razonable distribución de unos recursos públicos escasos frente a necesidades de protección siempre crecientes (art. 31.2 CE), fines ambos de inequívoco interés público (...)). Teniendo en cuenta «la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (STC 100/2012, fj 9; STC 182/1997, fj 8; STC 137/2003, fj 6; STC 108/2004, fj 7; STC 245/2004, fj 4; STC 189/2005, fj 7, y STC 329/2005, fj 8, entre otras), el TC concluye que no existe la afectación excluida por el art. 86.1 CE (STC 139/2016, fj 6).

El razonamiento sobre el «poder de gasto» del Estado recuerda al efectuado en la STC 83/2014, fj 3, donde se ponía «al servicio de una concreta política farmacéutica no sólo con la finalidad de garantizar un uso racional del medicamento (art. 43 CE), sino con el objetivo de llevar a cabo una adecuada y razonable distribución de unos recursos públicos escasos frente a necesidades de protección siempre crecientes (art. 31.2 CE)». Una idea que no resulta fácil de comprender.

El ejercicio del poder de gasto resulta inverosímil a Palao Taboada (2023: 38), quien tacha la idea de absurda, pues aquél «se emplea decidiendo la finalidad y cuantía del gasto, que es la función de la Ley de Presupuestos, no estableciendo fuentes de financiación o simplemente reduciéndolo coactivamente». Para este autor, más bien se trataría del uso de las «facultades de ordenación o intervención en el sector económico concernido», encontrándose el fundamento constitucional entre los principios rectores de la política social y económica establecidos en el capítulo III del Título Primero de la Constitución. Este poder de intervención al que el Estado recurre al imponer una prestación de esta clase es coherente con el ámbito de sectores económicos regulados donde suelen aplicarse estas PPPNT (*ibídem*: 48-49).

En esta misma STC 139/2016, fj 9, se fundamenta la inconstitucionalidad del inciso de un precepto del decreto-ley impugnado que deslegalizaba, *remitiéndose* en blanco a la norma reglamentaria, la determinación de un elemento, consistente en un *nivel mínimo de ingresos*, que constituye el núcleo esencial en torno al que se configura legalmente el derecho de acceso a las prestaciones sanitarias financiadas con fondos públicos. Dada la ausencia de criterio alguno respecto al límite de ingresos exigible, quedaba en manos del Gobierno realizar esa delimitación cuantitativa del umbral económico hasta el que se garantiza la cobertura de la gratuidad o la bonificación de las prestaciones sanitarias.

El Tribunal considera como una modalidad de «copago» las aportaciones de los usuarios para la financiación de determinadas prestaciones sanitarias y en la prestación farmacéutica ambulatoria, resolviendo las quejas sobre su deslegalización y remitiéndose a la doctrina sentada en la STC 71/2014, fj 7, sobre la garantía general de financiación pública de la sanidad y los supuestos en los que algunas prestaciones pueden estar sujetas a una financiación adicional con cargo al usuario del servicio (STC 139/2016, fj 11).

Relacionadas con el llamado *copago farmacéutico*, hay dos sentencias del TC. Por un lado, la STC 71/2014, fj 7, referida a una ley heterogénea de Cataluña (la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos), estimó parcialmente el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra una tasa que recaía sobre «los actos preparatorios y los servicios accesorios de mejora de la información inherentes al proceso para la prescripción y dispensación de medicamentos y productos sanitarios mediante la emisión de recetas médicas y órdenes de

dispensación». El motivo de la inconstitucionalidad fue por invadir la competencia estatal sobre legislación básica en materia de sanidad, señalada en el art. 149.1.16 CE. La tasa controvertida no recaía sobre una prestación nueva, sino sobre todas las prestaciones contempladas en la cartera común suplementaria del Sistema Nacional de Salud, no resultando por tanto compatible con el régimen básico, al hacer más gravoso para el ciudadano la adquisición de sus medicamentos con receta en la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Por otro lado, la STC 85/2014, ffj 2 y 3, estimó el recurso de inconstitucionalidad promovido por senadores del Grupo Parlamentario Socialista contra un precepto de otra *ley heterogénea*, en este caso de la Comunidad de Madrid (Ley 8/2012, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, por el que se modifica el texto refundido de la Ley de tasas y precios públicos de la Comunidad de Madrid, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2002, de 24 de octubre), que había creado una tasa que tenía una regulación sustantiva similar a la establecida por la Generalitat de Cataluña, que acabamos de indicar. La denominación era: «tasa por prestación de servicios administrativos complementarios de información, con ocasión de la emisión de recetas médicas y órdenes de dispensación, por los órganos competentes de la Comunidad de Madrid» y fue conocida como «euro por receta». La inconstitucionalidad fue apreciada por invadir la competencia estatal del art. 149.1.16 CE.

También la STC 27/2017, fj 4, se ocupó del recurso contra la modificación de tasas por la prestación de servicios de atención asistencial del catálogo del sistema para la autonomía y atención a la dependencia, considerando que no invadirían las competencias del Estado (art. 149.1.1 CE) para hacer efectivo el copago de los usuarios de los servicios del sistema para la autonomía y atención a la dependencia, por encajar materialmente en el ámbito de la asistencia social (art. 148.1.20 CE) y corresponder a la Comunidad Autónoma valenciana su establecimiento. Al copago como instrumento de financiación de las prestaciones de la dependencia se han referido Montserrat Codorniú (2011: 195 y ss.) y Ayala González (2018: 288), calificándolo como una tasa y no como tarifa (PPPNT), aunque las prestaciones en el Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia sean realizadas por un ente en régimen de derecho privado.

3.3.2.5. Obligaciones derivadas de la financiación de planes de ahorro y de eficiencia energética, impuestos a las empresas productoras del sistema eléctrico (SSTC 167/2016; 174/2015; 187/2016; 188/2016; 196/2016; 197/2016; 198/2016)

Varias sentencias constitucionales han versado sobre el Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico. La STC 167/2016, fj 4 (cabecera de la doctrina sustentada también en las STC 174/2016, fj 3; STC 187/2016, fj 3; STC 188/2016, fj 3; STC 196/2016, fj 3; STC 197/2016, fj 3, y STC 198/2016, fj 3), analiza la medida dispuesta para la financiación de planes de ahorro y eficiencia energética para los años 2011, 2012 y 2013, mediante el establecimiento de una aportación repartida porcentualmente entre once empresas del sector eléctrico y que no se

considera expresión del deber de contribuir, sino de una medida adoptada por el Estado al margen de su poder tributario, cuyos destinatarios son llamados a su cumplimiento no como contribuyentes, sino en el marco de su relación económica con el Estado dentro de un sector regulado como el eléctrico, relación de la que pueden surgir tanto derechos como cargas que asumir.

La calificación de la medida como PPPNT venía dada, sin discusión por las partes del proceso, en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que formuló la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional. Esto libera al TC de tener que analizar las aportaciones obligatorias de las empresas a la luz de los principios del art. 31.1 CE. Por otra parte, se razona en la STC 167/2016, fj 6, que la aplicación de una concreta medida tan solo a once empresas productoras de electricidad, designadas nominativamente, y no a las dedicadas a otras actividades del sector, no introduce una diferencia entre situaciones que puedan calificarse iguales, al menos por dos razones: 1.^a) el diferente régimen jurídico y económico aplicable a cada actividad, lo que conlleva distintos derechos y cargas; y 2.^a) el necesario enfoque de la norma controvertida en el contexto de las adoptadas durante un periodo largo de tiempo para contener el déficit de tarifa eléctrica. Más adelante observaremos los argumentos que el TC aportó para entender justificado, legítimo y razonable constitucionalmente, la selección de once sociedades, excluyendo a las que tienen una escasa cuota de mercado y a las que emplean tecnologías renovables o experimentales para la generación eléctrica.

De «desafortunada sentencia» se califica por Marín-Barnuevo (2022: 757) a la STC 167/2016, lo que justifica porque «no resulta nada convincente porque parece considerar que los tributos sólo tienen esa naturaleza si establecen obligaciones de carácter universal que afectan a la totalidad de la población y, consecuentemente, pierden esa naturaleza en caso de que tuvieran por destinatario a un solo segmento de la población. En esos casos, según la sentencia, las prestaciones patrimoniales públicas exigidas perderían su naturaleza tributaria porque la obligación no tiene lugar en el seno de una “relación jurídico-tributaria”, sino en el seno de una «relación económica especial». Al autor, dicho argumento le parece «falaz y buena prueba de ello es que llevado a sus últimas consecuencias implicaría que todos los impuestos especiales (sobre hidrocarburos, electricidad, labores del tabaco, primas de seguro, etc., carecieran de naturaleza tributaria porque: (i) han sido establecidos en virtud de una Directiva comunitaria; (ii) algunos de ellos persiguen fines extrafiscales; y (iii) las obligaciones que imponen afectan solo a un segmento de la población».

Varias de las sentencias que se citaron –en concreto: STC 167/2016, fj 2, STC 174/2016, fj 2; STC 187/2016, fj 2; STC 188/2016, fj 2, y STC 197/2016, fj 2– hicieron alusión a que, durante la pendencia de los procesos, se había introducido un nuevo sistema de financiación de los planes de ahorro y eficiencia energética por conducto de una *ley heterogénea* –la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia–, aprobada con posterioridad a la convalidación del Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, donde aparece fijado un sistema de obligaciones para determinadas empresas del sector energético de contribuir a un Fondo Nacional de Eficiencia Energética (FNEE), cuya creación proviene de la transposición de la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, por la que se

modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE.

Cabe advertir que esta Directiva 2012/27/UE queda derogada con efectos a partir del 12 de octubre de 2025, a tenor de lo dispuesto en el art. 38 de la Directiva (UE) 2023/1791 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de septiembre de 2023, relativa a la eficiencia energética y por la que se modifica el Reglamento (UE) 2023/955 –versión refundida-Texto pertinente a efectos del EEE–, publicada en el «DOUE» de 20 de septiembre de 2023.

El citado Decreto-ley 8/2014 cosechó varias impugnaciones que dieron lugar a las SSTC 199/2015; 211/2015; STC 195/2016 y 46/2017. Solamente la STC 69/2018, fj 5, resolviendo el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Generalitat de Cataluña contra varios preceptos de la Ley 18/2014, también citada, resolvió declarar la inconstitucionalidad de dos incisos en esta última, relacionados con aspectos de gestión y certificación de los ahorros energéticos, pero sin entrar en la problemática de fondo que supone para las empresas del sector la existencia de ese Fondo Nacional de Eficiencia Energética, cuya dotación económica proviene, además de otros recursos, de «las aportaciones de los sujetos obligados por el sistema nacional de obligaciones de eficiencia energética en concepto de cumplimiento o liquidación de sus obligaciones de ahorro» [art. 74.b) Ley 18/2017], que vienen a concretarse cada año en órdenes ministeriales (la última: Orden TED/296/2023, de 27 de marzo, por la que se establecen las obligaciones de aportación al Fondo Nacional de Eficiencia Energética en el año 2023) y cuyo ingreso debe hacerse efectivo en la cuenta corriente habilitada en línea por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE).

En la doctrina cabe registrar el planteamiento crítico que han hecho varios autores. Por ejemplo, Lavilla Rubira (2015: 71-72), a la vista de la tendencia a cubrir la insuficiencia de los ingresos procedentes de los consumidores y de los Presupuestos Generales del Estado mediante la imposición a empresas de sectores específicos de PPPNT, considera que el déficit tarifario del sector eléctrico tiene motivaciones políticas. Más específicamente, Almudí Cid (2016: 211 y ss.), refiriéndose a las aportaciones al FNEE, considera que se trata de una PPPNT establecida mediante un Decreto-ley autoaplicativo contrario al Derecho de la Unión Europea y a la Constitución. También Marín-Barnuevo (2022: 756-757) se refiere, como ejemplo de PPPNT, a las contribuciones de las empresas comercializadoras de gas y electricidad, los operadores de productos petrolíferos al por mayor, y los operadores de gases licuados de petróleo al por mayor, al FNEE, si bien considera que «se trata de un tributo de cupo o reparto, en el que se determina la cantidad global a recaudar y se distribuye entre los obligados al pago en función de su volumen de ventas»; conclusión que «no se ve alterada por el hecho de que el FNEE constituya un mecanismo para fomentar la eficiencia energética previsto en la Directiva 2012/27/UE, porque el hecho de que una prestación patrimonial pública esté prevista en una Directiva comunitaria o tenga fines extrafiscales no altera su naturaleza tributaria».

3.4. Otros supuestos de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias

Aparte de las anteriores PPPNT que han resultado analizadas en la jurisprudencia constitucional, la doctrina se ha referido a otros supuestos que dejamos reseñados a continuación, dando la impresión de una clara proliferación de estas figuras en los últimos años y en todos los niveles de nuestra Hacienda Pública. El listado que se ofrece no es para nada exhaustivo y deja fuera algunas figuras similares a otras que sí se recogen, pero de las que los autores que se han referido a ellas terminan por atribuirles un perfil tributario.

Tal es el caso, por ejemplo, de las **aportaciones para la financiación de la Corporación RTVE**, reguladas en el art. 6 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española, cuya redacción vigente proviene de la disp. fin. 4.^a.5 de la Ley 13/2022, de 7 de julio, General de Comunicación Audiovisual y cuyo desarrollo se encuentra en el art. 5 del RD 1004/2010, de 5 de agosto. Entre los autores que se han referido a las aportaciones para financiar RTVE cabe citar a Blasco Delgado y Mata Sierra (2010: 947 y ss.), Medina González (2013: 137), Piña Garrido (2013: 23 y ss.) y Gómez-Ferrer (2015: 25-26). Este último considera que estamos ante una prestación patrimonial de carácter público y naturaleza tributaria, ya que las aportaciones realizadas por los operadores de telecomunicaciones televisión se ingresan en el Tesoro Público.

A) Aranceles de los Notarios y Registradores de la Propiedad

Contemplados en los Reales Decretos 1426 y 1427/1989, de 17 de noviembre, respectivamente, constituyen elementos que integran el estatuto jurídico de estos profesionales oficiales (Mir de la Fuente, 2007: 12). Antes se han calificado como exacciones parafiscales. Así cabe citar a Falcón Y Tella (2019A: 34), Navarro Gómez (2007: 23), quien los inserta en el fenómeno de la parafiscalidad, en sintonía con la corriente doctrinal que lo concibe como una tasa parafiscal excluida por razones extrajurídicas del fenómeno tributario, y también Mir de la Fuente (2007: 13) los considera como tributo parafiscal, en un grado máximo de alejamiento del régimen ordinario del tributo, por la insuficiente adecuación del principio de reserva de ley en su establecimiento y regulación, su carácter extrapresupuestario, su afectación a gastos públicos concretos, y gestión, control y recaudación por órganos ajenos a los de la Administración Tributaria. Obviamente se trata de PPCP en los términos en los que se pronunció la STC 185/1995. La Comisión Nacional de la Competencia, en Resolución de 20 de enero de 2011, relativa a expediente de Colegio notarial de Asturias, señalaba que el arancel de los notarios tenía naturaleza de precio público, «un precio público que fija la Administración y no un precio o remuneración libremente fijado por el juego de la oferta de la demanda». Más recientemente, en Resolución de 27 de mayo de 2021 –citando otra de 22 de enero de 2020–, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública del Ministerio de Justicia, se indica que los aranceles no tienen naturaleza tributaria, ni existe una remisión general a las normas fiscales como criterio subsidiario de interpretación.

B) Canon digital

También llamado *compensación equitativa por copia privada*, regulada en el art. 25 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (TRLPI), aprobado por el Real Decreto Legislativo

1/1996, de 12 de abril, tras la reforma operada por el Decreto-ley 12/2017, de 3 de julio. Al mismo se refieren Esteve Pardo (2018: 148) y Calvo Vérguez (2018, 285 y ss.). Su introducción en nuestro ordenamiento se produjo por la Ley 23/2006, de 7 de julio, sustituyéndose después por una compensación con cargo a los Presupuestos Generales del Estado en 2011. Actualmente, el art. 31.2 del TRLPI limita el derecho exclusivo de reproducción que, según el art. 17 del mismo texto legal, corresponde al autor, permitiendo lo que se denomina copia privada, realizada por persona física para uso privado no lucrativo, a partir de fuente lícita y sin utilización colectiva. Para compensar a los autores por el perjuicio que les causa la copia privada, el art. 25 establece una compensación equitativa por copia privada de la que son ellos acreedores y son sujetos deudores los fabricantes en España, en tanto actúen como distribuidores comerciales, así como los adquirentes fuera del territorio español, para su distribución comercial o utilización dentro de este, de equipos, aparatos y soportes materiales idóneos para efectuar ese tipo de copias (Simón Acosta, 2020: 13-14). Recientemente se ha dictado el RD 209/2023, de 28 de marzo, por el que se establecen la relación de equipos, aparatos y soportes materiales sujetos al pago de la compensación equitativa por copia privada, las cantidades aplicables a cada uno de ellos y la distribución entre las distintas modalidades de reproducción, previstas en el art. 25 TRLPI.

C) Obligaciones de financiación anticipada de obra audiovisual europea

A estas obligaciones se refieren Martín Queralt et al. (2020: 53) en su versión derogada (Ley 25/1994, de 12 julio, por la que se incorporó al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, sobre la coordinación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva) y que la STS de 4 de octubre de 2016 ya consideró como un supuesto de PPPNT. Actualmente se regulan en los arts. 117 a 119 de la Ley 13/2022, de 7 de julio, General de Comunicación Audiovisual –que incorpora también modificaciones en la financiación de RTVE–, cuya entrada en vigor, conforme a la disp. fin. 9.ª de la Ley 13/2022, será «... en el ejercicio 2023, tomando como base los ingresos devengados en el ejercicio 2022».

Esta ley comporta que «los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisivo lineal o a petición establecidos en España y que prestan sus servicios en España y los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisivo lineal o a petición establecidos en otro Estado miembro de la Unión Europea que dirigen sus servicios a España estarán obligados a financiar anticipadamente obra audiovisual europea» (art. 117.1). RTVE deberá destinar el 6% de sus ingresos computables a la financiación anticipada de obra audiovisual europea. Plataformas como *Netflix*, *Disney+* o *Amazon Prime Video* tendrán que destinar anualmente el 5% de los ingresos «a la financiación de obra audiovisual europea, a la compra de derechos de explotación de obra audiovisual europea ya terminada y/o a la contribución al Fondo de Protección a la Cinematografía o a la contribución al Fondo de fomento de la cinematografía y el audiovisual en lenguas cooficiales distintas al castellano» (art. 119.2). Las Comunidades Autónomas con lenguas oficiales podrán regular obligaciones adicionales. El art. 19.3 de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, prevé que en los Presupuestos Generales del Estado figure anualmente un Fondo de Protección a la Cinematografía cuya gestión corresponde al Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales. El control y supervisión de las obligaciones de promoción de obra audiovisual europea corresponderá a la

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia en el caso de los prestadores de servicios de comunicación audiovisual de ámbito estatal y de los prestadores establecidos en otro Estado miembro de la Unión Europea que dirigen sus servicios a España, previo dictamen preceptivo del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales y «a la autoridad audiovisual autonómica competente» en el caso de los servicios de comunicación audiovisual de ámbito autonómico (art. 120.1 y 3 Ley 13/2022).

D) Prestaciones patrimoniales de carácter público relacionadas con el comercio de tabaco

Pueden incluirse aquí el *canon concesional del comercio al por menor de labores de tabaco, al igual que la prestación patrimonial de carácter público no tributaria por la prestación del servicio de generación y emisión de identificadores únicos para los productos del tabaco.*

El primero, regulado en el art. 4 de la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del mercado de tabacos y normativa tributaria, cuya nueva redacción proviene del art. 19 de la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso a la productividad. El RD 1199/1999, de 9 de julio, regula el estatuto concesional de la red de expendedurías de tabaco y timbre. Esta red de más de 12.000 establecimientos repartidos por todo el territorio nacional, configura el régimen de monopolio minorista semejante al existente en otros Estados miembros de la Unión Europea, que se ejerce bajo la dependencia del Comisionado para el Mercado de Tabacos y la superior autoridad del Secretario de Estado de Hacienda. Las concesiones comportan un canon o prestación patrimonial de carácter público a satisfacer por el concesionario. El importe del canon, basado en criterios de población y de volumen de negocios, se determinará en las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado.

La segunda, regulada en la disp. adic. 1.ª del Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social, que justifica entre otros aspectos la extraordinaria y urgente necesidad de proceder a la regulación de esta PPPNT, sin perjuicio de su posterior desarrollo, citando las previsiones al respecto del Derecho de la Unión Europea que se habían desatendido en nuestro ordenamiento. El importe inicial de la prestación patrimonial se fija en 1,97 euros por cada mil *identificadores únicos* –son los códigos alfanuméricos que permiten la identificación de cada unidad de envasado de productos del tabaco (cajetilla, paquete de tabaco para liar, etc.)– emitidos o generados por la entidad designada en España como *Emisor de Identificación* –la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM)–, correspondiendo al Ministerio de Hacienda, por orden ministerial, a propuesta de la citada entidad, la adaptación de este importe conforme a la evolución de los costes, adaptación tecnológica o exigencia de la norma comunitaria y su normativa de desarrollo para la prestación de los servicios de generación o emisión de identificadores únicos para productos del tabaco. Los sujetos obligados al pago de la prestación son los operadores económicos –además de los fabricantes, importadores, exportadores, distribuidores o transportistas de tabaco, tendrán esta consideración los expendedores de tabaco y timbre del Estado cuando ejerzan cualquier actividad comercial de productos del tabaco distinta a su puesta a

disposición del consumidor, incluido el suministro o transporte de los productos del tabaco a máquinas expendedoras utilizadas para la venta de productos del tabaco autorizadas— que soliciten a la FNMT-RCM la generación o emisión de identificadores únicos. La gestión corre a cargo del Emisor de Identificación, pudiendo establecerse reglamentariamente la participación de otros departamentos ministeriales, entes u organismos distintos de dicha entidad.

E) Contraprestaciones exigidas por publicaciones en el «BOE» o en el «BORME»

Reguladas en la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público —tanto la tasa por publicación de anuncios en el «Boletín Oficial del Estado» (arts. 12-18), como la tasa por publicación de actos y anuncios en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil»—, cuesta pensar que sean de carácter tributario a la vista de los problemas que aparecen a la hora de identificar en ellas el respeto al principio de capacidad económica (Toribio Bernárdez, 2018: 167-177).

F) Aportaciones al Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito

Las aportaciones anuales a este Fondo aparecen reguladas en el Decreto-ley 16/2011, de 14 de octubre, por el que se crea el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito (FGD), que unifica los anteriores fondos de garantía de Bancos, Cajas de Ahorros y Cooperativas de Crédito. El FGD tiene personalidad jurídica propia y plena capacidad para el desarrollo de sus fines, en régimen de derecho privado y sin sujeción a las normas reguladoras de los organismos públicos y las sociedades mercantiles estatales (art. 3). La pertenencia al mismo es obligatoria para todas las entidades de crédito españolas, cuyas aportaciones anuales se calculan en función del importe de los depósitos garantizados de cada entidad y su perfil de riesgo (art. 6.3). El régimen legal de las aportaciones al FGD se aplicará hasta el momento en que conforme a la normativa correspondiente de la Unión Europea se desarrolle reglamentariamente un nuevo régimen de aportaciones basado, además de en el volumen de depósitos, en el perfil de riesgo de cada una las entidades adheridas (disp. trans. 2.^a). En la literatura jurídica, Esteve Pardo (2018: 148) viene a considerar las aportaciones al FGD como «figuras de naturaleza jurídica cuanto menos poco clara», y Lucas Durán (2018: 333 y ss.), considera que son PPCP que, además, tienen por finalidad contribuir a los gastos públicos estatales, por lo que tienen naturaleza de un impuesto especial y afecto a un determinado fin (p. 349).

G) Contribuciones a las entidades de gestión de las denominaciones de origen e indicaciones geográficas protegidas

Reguladas en la Ley 6/2015, de 12 de mayo, de Denominaciones de Origen e Indicaciones Geográficas Protegidas de ámbito territorial supraautonómico, cuyo art. 18 prevé que las entidades de gestión —denominadas Consejos Reguladores de las Denominaciones de Origen Protegidas (DOP) e Indicaciones Geográficas Protegidas (IGP)—, puedan exigir

contribuciones económicas a los operadores agrarios y alimentarios para financiar el coste derivado de sus normas de organización y funcionamiento.

H) Contribución postal

La Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal creó un fondo de financiación del servicio postal universal y regula diversas fuentes de financiación adicionales a la del Estado, como son la contribución postal, la tasa por concesión de autorizaciones administrativas singulares (Gómez-Ferrer, 2015: 24) y las garantías que se otorgan al operador designado para garantizar la prestación del servicio postal universal —«Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.M.E., S.A.», que tiene la condición de operador designado por el Estado para prestar el servicio postal universal por un período de 15 años a contar desde la entrada en vigor de la Ley 43/2010 (hasta el 31 de diciembre de 2025)— y su buen funcionamiento. La contribución postal ha sucedido a la anterior tasa de contribución a la financiación del servicio postal universal que regulaba el art. 33 de la Ley 24/1998, de 13 de julio, del servicio postal universal y de liberalización de los servicios postales (derogada, precisamente, por la Ley 43/2010). Tiene el carácter de PPPNT, aunque se hayan planteado otras posibilidades —Gómez-Ferrer (2015: 23-25) dice que, en rigor, sería un impuesto sobre el importe neto de la cifra de negocios que obtenga en cada período impositivo el titular de la autorización administrativa por la prestación de los servicios postales incluidos en el ámbito autorizado—, sobre todo por la propia terminología empleada por el art. 31 de la Ley 43/2010, que es típicamente tributaria (Lavilla Rubira, 2015: 73).

En efecto, el precepto citado va refiriéndose, en sucesivos apartados al hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, cuota, tipo de gravamen, devengo, etc. No obstante, la gestión e inspección queda en manos de la Comisión Nacional del Sector Postal —actualmente integrada en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC)—, aunque se preve la posibilidad de suscribir convenios de colaboración con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para que ésta realice «inspecciones tributarias». También la gestión de la tasa por la concesión de autorizaciones administrativas singulares corresponde a la Comisión Nacional del Sector Postal (art. 32.2 Ley 43/2010). La Orden TMA/620/2023, de 6 de junio, regula los modelos y la liquidación de la contribución postal y de la tasa por la concesión de autorizaciones administrativas singulares. La contribución postal se devenga anualmente por la prestación de servicios postales en el ámbito del servicio postal universal mediante autorización administrativa singular. Su finalidad es «subvenir las necesidades de financiación de la carga financiera injusta», entendiéndose por tal, como señala el art. 28 de la Ley 43/2010, el resultado de minorar el coste neto en el importe en el que se cuantifiquen los ajustes derivados del incumplimiento de las condiciones de eficiencia establecidas en el Plan de Prestación del Servicio Postal Universal que apruebe el Gobierno (vid. Resolución de 15 de junio de 2021, de la Secretaría General Técnica, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 1 de junio de 2021, por el que se aprueba el plan de prestación del servicio postal universal). La cuantía de la carga financiera injusta se compensará con cargo al Fondo de financiación del servicio postal universal. Los obligados a liquidar e ingresar la cuota de la contribución postal son los titulares de esas autorizaciones administrativas singulares cuya cifra anual de negocios, derivada de las actividades

desarrolladas en el ámbito del servicio postal universal, supere los 50.000 euros o la que proporcionalmente corresponda en los años de inicio o cese de la actividad.

I) Obligación de financiar el coste neto de la prestación del servicio universal de telecomunicaciones

Emparentado este servicio con el postal, y con el objetivo de garantizar que todos los usuarios tengan acceso a servicios de calidad a un precio asequible, la financiación del servicio universal de telecomunicaciones se confía a las aportaciones de determinados operadores a un Fondo Nacional del Servicio Universal, gestionado por la CNMC, conforme a lo dispuesto en el art. 27 de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones. Las aportaciones a este fondo son claramente PPPNT.

La última Resolución de la CNMC, por la que se determinan los operadores obligados a contribuir al fondo nacional del servicio universal de comunicaciones electrónicas por el ejercicio 2019, fue adoptada el 23 de marzo de 2023. Al contenido de la misma y a otras informaciones sobre el Servicio universal y contabilidad regulatoria de la CNMC pueden accederse en línea. En la literatura se han referido a esta obligación Gómez-Ferrer (2015: 47), Lavilla Rubira (2015: 73), quien, en nota, da cuenta de distintas posiciones de autores en cuanto a la naturaleza de la obligación impuesta a los operadores: Carlón Ruiz (2007: 313), entiende que nos encontramos ante una tasa, mientras que para Villar Rojas (2000: 67-69) se trata de un impuesto especial afectado a un fin público determinado.

J) Financiación de la gestión de residuos

A la financiación de los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados se refería el art. 10 de la derogada Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases, al que se refieren Villar Ezcurra (1997) y Esteve Pardo (2018: 148). Actualmente rige la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que viene a reforzar la aplicación del principio de jerarquía de residuos, mediante la obligatoriedad por parte de las Administraciones competentes de usar instrumentos económicos para su efectiva consecución. La nueva ley prevé expresamente la obligación de las Entidades Locales de disponer de una tasa o, en su caso, «una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia, tasas que deberían tender hacia el pago por generación». Al establecimiento de tasas o PPPNT sobre la gestión local de residuos se ha referido Navarro García (2022: 24 y ss.).

Complementariamente a las medidas de prevención de la generación de residuos y con el objetivo de reducir los residuos alimentarios en las empresas de distribución alimentaria y de restauración, la Ley 7/2022 contempla como hipótesis que las Entidades Locales puedan establecer en las correspondientes ordenanzas sobre la financiación de los servicios de recogida de residuos, una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra de la tasa o de la PPPNT que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos para las citadas empresas (art. 19.4 y disp. fin. 1.^a). Cabe señalar que, en el ámbito autonómico, la Ley 5/2022, de 29 de noviembre, de residuos y suelos contaminados

para el fomento de la economía circular en la Comunidad Valenciana viene a ser un *calco* de las previsiones efectuadas en la ley estatal.

El art. 11.3 de la Ley 7/2022, fija un plazo de tres años, desde su entrada en vigor, para el establecimiento por las Entidades Locales de esa tasa o PPPNT «específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía». Sea cual sea la elección local, las tasas o PPPNT podrán tener en cuenta aspectos como la inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar; la diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable; la diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local; o la diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

K) Tarifas o contraprestaciones por el abastecimiento de agua

Antes de la aprobación de la LCSP, las contraprestaciones satisfechas por los usuarios del servicio de abastecimiento de agua eran tasas aunque el servicio se hubiese prestado mediante el régimen de concesión (García Moreno, 2016, 87 y ss.). Ahora, sin embargo, las tarifas que cobra el concesionario por la prestación del servicio de abastecimiento domiciliario de agua potable son PPPNT (Jiménez Compaired, 2020: V y 53. Moreno Serrano, 2018). Así lo contempla, por ejemplo, el Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña, cuyo art. 39 regula la tarifa por la prestación del servicio de abastecimiento de agua en alta a través de las instalaciones de la red de abastecimiento Ter-Llobregat gestionadas por la Generalidad (Ortíz Calle, 2018: 4. Alías Cantón, 2018: 12. Jiménez Compaired, 2020: 23).

Para Falcón y Tella (2018: 4), las SSTS de 23 y 24 de noviembre de 2015 que afirmaron que la contraprestación del servicio de abastecimiento de agua, en un supuesto de concesión, tiene la naturaleza de «tasa», simplemente efectuaban una asimilación a las tasas a efectos de la reserva de ley y a efectos de las políticas de control de precios por las Comunidades Autónomas, de las que quedan excluidas. Este autor razonaba que las tarifas o contraprestaciones por el agua que cobra un concesionario son precios privados que dicho concesionario hace suyos por derecho propio, y ello aunque se trate de prestaciones patrimoniales públicas, como tales reservadas a Ley. Que puedan calificarse como PPPNT, conforme a la regulación de la LCSP, lo único que indica es que les resulta aplicable la reserva de ley, aclarando que no tienen carácter tributario. Se trata de contraprestaciones coactivas en el sentido de que el agua es un bien esencial que resulta imprescindible en la actualidad, por lo que la firma del contrato de suministro no supone una voluntad real y efectiva. Pero son precios privados, pues así se denominan las contraprestaciones derivadas

de un contrato que puede hacer suyos por derecho propio el concesionario, contabilizándolos como tales (Falcón y Tella, 2019B: 1).

L) Ingresos percibidos por «Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA), S.M.E., S.A. »

Regulados en la Ley 21/2003, de 7 de julio, de Seguridad Aérea, con la doble consideración de precios privados y de PPCP (estas últimas percibidas en los supuestos enunciados en el art. 68.2 de dicha ley, con el detalle en los arts. 72 a 90), han contado con el tratamiento, entre otros, de Ortiz Calle (2018: 4), Alías Cantón (2018: 12) y De Alfonso (2022: 187 y ss.).

M) Cánones ferroviarios

Regulados los primeros en los arts. 97 y 98 de la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del sector ferroviario, cuya redacción actual proviene de la Ley 26/2022, de 19 de diciembre. Tienen expresamente señalada su naturaleza como PPPNT (art. 96.1) y se exigen coactivamente por la utilización de las líneas ferroviarias integrantes de la Red Ferroviaria de Interés General y del resto de elementos de la infraestructura ferroviaria, así como la prestación de servicios inherentes a dicha utilización, y también por la utilización de las instalaciones de servicio cuya gestión está reservada en exclusiva a los administradores generales de infraestructuras. Junto a los cánones se regulan también tasas (arts. 76-95) y precios privados (arts. 101-102). La reforma legal se explica como un nuevo impulso a la liberalización del mercado ferroviario para ajustar nuestro ordenamiento a las previsiones del Derecho de la Unión Europea.

Blanchar Roca (2019: 301) consideraba ese desajuste anterior a la Ley 26/2022, cuando los cánones ferroviarios eran tasas, señalando que «la alternativa de un modelo de precios regulados o de un modelo de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias permitiría dotar de más protagonismo al administrador de infraestructuras ferroviarias y al organismo regulador independiente, en consonancia con el Derecho de la Unión Europea». También se han referido a los cánones ferroviarios López-Bas (2022) y De Alfonso (2022: 198-199). Este último considera que el régimen tarifario de los administradores de infraestructuras ferroviarias coincide con el sistema de aeropuertos al caracterizar los ingresos vinculados a las actividades básicas del sistema como exacciones públicas.

N) Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias relacionadas con el comercio de derechos de emisión

En 2003 se estableció el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea por medio de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo (texto pertinente a efectos del EEE). Su transposición se efectuó por la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y pronto se entendió que la *obligación de entrega impuesta a las instalaciones emisoras de un número de derechos de emisión equivalente al dato de*

emisiones verificadas por la Administración era una PPPNT sujeta a reserva de ley (Aura, Bibao y Marco, 2008: 11 y 27 y ss.).

También parece serlo la *minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica en el importe equivalente al mayor ingreso derivado de la asignación gratuita de derechos de emisión de gases de efecto invernadero*. Gómez-Ferrer (2015, 43-44) comenta la regulación de los Decretos-leyes 3/2006, de 24 de febrero, por el que se modifica el mecanismo de casación de las ofertas de venta y adquisición de energía presentadas simultáneamente al mercado diario e intradiario de producción por sujetos del sector eléctrico pertenecientes al mismo grupo empresarial, y 11/2007, de 7 de diciembre, por el que se detrae de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica el mayor ingreso derivado de la asignación gratuita de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. La minoración para los años 2006-2009 se reguló en diversas órdenes del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio: Orden ITC/3315/2007, de 15 de noviembre; Orden ITC/1721/2009, de 26 de junio, y Orden ITC/1722/2009, de 26 de junio.

Igualmente son PPPNT las *tarifas del área española del Registro de la Unión*, que integra a los registros nacionales de los Estados miembros en el marco del Protocolo de Kioto, tal y como se recoge en la Orden TEC/813/2019, de 24 de julio, sobre las tarifas del área española del Registro de la Unión en el marco de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Como aparece en la página web específica del Ministerio para la transición ecológica y el reto demográfico, dedicada al «Registro de la Unión», se trata de una base de datos electrónica normalizada, cuya función es garantizar una contabilidad exacta de la expedición, titularidad, la transferencia, entrega y supresión de todos los derechos de emisión expedidos en el marco del régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea. Debido a que los derechos de emisión sólo existen en soporte electrónico y se tratan de activos financieros de naturaleza fungible, la existencia y titularidad de un derecho de emisión se establece mediante su inscripción en una cuenta alojada en el Registro de la Unión. El Administrador nacional del área española del Registro del Unión, así como del Registro Nacional de España para el cumplimiento del Protocolo de Kioto es la Oficina Española de Cambio Climático. La entidad encargada de la llevanza del Registro Nacional de Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero (RENADE), es la «Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores, S.A. Unipersonal», cuyo nombre comercial es IBERCLEAR, compañía filiar del grupo BME (Bolsas y Mercados Españoles), el operador de todos los mercados de valores y sistemas financieros en España.

Ñ) Obligaciones de operadores del sector gasista

Entran aquí la *obligación de financiar el déficit del sector y la obligación de pago impuesta a «Enagas Transporte, S.A.U.» en relación con el almacenamiento subterráneo de gas natural denominado «Castor»*.

A la primera se ha referido Lavilla Rubira (2015: 73) y aparece regulada en los arts. 61 y 66.a) de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento,

la competitividad y la eficiencia; reforma legal ésta que ha contribuido a controlar el déficit del sistema.

En nota de prensa de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, de 19 de agosto de 2022, se indicaba que el sector del gas registró un superávit de 81 millones de euros en 2021, lo que con mayor detalle se precisa en la Resolución de 28 de julio de 2022, de la Sala de Supervisión Regulatoria de la CNMC, por la que se aprueba la Liquidación Definitiva de las Actividades Reguladas del Sector Gas Natural correspondiente al ejercicio 2021 (LIQ/DE/008/22).

A la segunda lo han hecho Gómez-Ferrer (2015: 45 y ss.), Lavilla Rubira (2015: 73) y Noguera de la Muela (2015: 26), entre otros. Se previó en el art. 4 del Decreto-ley 13/2014, de 3 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes en relación con el sistema gasista y la titularidad de centrales nucleares, para compensar por la renuncia a la concesión de esta explotación a su anterior titular, «Escal UGS, S.L.» (vid. RD 855/2008, de 16 de mayo, por el que se otorga a Escal UGS, S. L., la concesión de explotación para el almacenamiento subterráneo de gas natural denominado «Castor»).

El reconocimiento de las inversiones y costes a compensar ascendía a un total de 1.350.729 miles de euros, que debían abonarse en un solo pago en el plazo máximo de 35 días hábiles desde la entrada en vigor del citado Decreto Ley. El precepto resultó declarado inconstitucional en la STC 152/2017, de 21 de diciembre de 2017, que estimó parcialmente los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por el Parlamento de Cataluña, el Gobierno de la Generalitat de Cataluña y más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Socialista del Congreso en relación con el Decreto-ley 13/2014, de 3 de octubre. Los recurrentes señalaban dos reproches principales: (i) la contravención de los límites impuestos por el art. 86.1 CE a los decretos-leyes al no concurrir el presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad, y (ii) el tratarse de una norma con rango de ley singular y autoaplicativa que no satisface los requisitos identificados por la doctrina constitucional para que no merme la efectividad del derecho fundamental a la tutela judicial garantizado por el art. 24.1 CE. El Tribunal dedujo que el art. 4 del Decreto-ley «recuerda poderosamente el tenor propio de las resoluciones administrativas, e ilustra acerca de la función que de nuevo viene a desempeñar el Real Decreto-ley, que actúa como una norma singular de carácter autoaplicativo». Así, aunque admite la existencia de una situación de urgente necesidad que, por los movimientos sísmicos habidos en el entorno de la instalación de almacenamiento de gas «Castor», considera que las medidas adoptadas en el Decreto-ley no guardan la debida conexión de sentido con dicha situación y su adopción representa una inadecuada alteración del sistema de fuentes del Derecho (fj 6).

O) Prestaciones patrimoniales impuestas a operadores del sector eléctrico

Son PPPNT que tienen carácter coactivo y satisfacen un fin de interés público, sin que el destinatario de los pagos correspondientes sea ni la CNMC ni ningún otro ente público (Lavilla Rubira, 2015: 78-88). Pueden englobarse aquí diferentes supuestos que dieron lugar a una alta litigiosidad como la *obligación de financiar el déficit de tarifa*; la *obligación de financiar el bono social*; la *compensación por los costes de transición a la competencia*; la *obligación de financiar los planes de ahorro y eficiencia energética para los años 2011, 2012 2013*; y la

obligación de financiar parcialmente el servicio de interrumpibilidad; la obligación de financiar parcialmente al operador del mercado y al operador del sistema.

Gómez-Ferrer (2015: 41-43) narra el problema planteado específicamente sobre la compensación por los costes de transición a la competencia, cuya existencia se reconoció por la disp. trans. 6.ª de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico, que había sido modificada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, una «ley de acompañamiento presupuestario». La STC 136/2011, de 13 de septiembre, se pronunció sobre la modificación, desestimando el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por diputados del Grupo Parlamentario Socialista del Congreso. El objeto del recurso se refería, entre otras muchas cuestiones, a la forma de abono de los costes de transición a la competencia de las empresas del sector eléctrico, entendiéndose que se trataba de una prestación patrimonial de carácter público de naturaleza impositiva, creada por una ley complementaria de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, vulnerando la prohibición prevista en el art. 134.7 CE. El Tribunal precisa que como la disposición impugnada no es una Ley de Presupuestos, no le es de aplicación el límite señalado en el art. 134.7 CE (fj 12).

Además, de no haber caducado con la disolución de las Cámaras por la celebración de las últimas elecciones generales, podrían haberse añadido a las anteriores PPPNT, las *aportaciones de los operadores en los sectores energéticos al Fondo Nacional para la Sostenibilidad del Sistema Eléctrico* que pretendía establecerse y al que se refería el proyecto de ley por la que se crea el Fondo Nacional para la Sostenibilidad del Sistema Eléctrico (publicado en el «BOCG», XIV Legislatura, serie A, n.º 59-1, de 11 de junio de 2021). Para Marín-Barnuevo (2022: 758) se trataba de un «nuevo ingreso público», cuya configuración jurídica se correspondía exactamente con la del FNEE y que debería entenderse que tiene naturaleza tributaria. El autor advierte que con este tipo de fondos y aportaciones, las Comunidades Autónomas pueden eludir la limitación que tiene el establecimiento de nuevos tributos por el art. 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

P) Obligaciones de los operadores del sector de hidrocarburos

Cabe citar bajo esta rúbrica, la *obligación de mantener existencias mínimas de seguridad por los operadores de productos petrolíferos*. También el más reciente descuento temporal a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos, adoptado como respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania.

A la primera se refieren Sala Arquer (1995: 103 y ss.), Lavilla Rubira (2015: 72) y Tornos Mas (2007: 15), apareciendo recogida en los arts. 50-53 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos pudiendo considerarse como una PPPNT. En su desarrollo cabe citar el RD 1716/2004, de 23 de julio, por el que se regula la obligación de mantenimiento de existencias mínimas de seguridad, la diversificación de abastecimiento de gas natural y la incorporación de reservas estratégicas de productos petrolíferos. Entre las más recientes disposiciones de desarrollo de esta obligación, se halla la Orden PCM/153/2022, de 4 de marzo, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 4 de marzo de 2022, por el que se liberan existencias mínimas de seguridad de productos petrolíferos en el

marco de una acción coordinada de la Agencia Internacional de la Energía, así como la Orden TED/72/2023, de 26 de enero, por la que se desarrollan los procedimientos necesarios para el cumplimiento de la obligación de mantenimiento de existencias mínimas de seguridad de gas natural.

Al «descuento temporal» se refieren Cruz Amorós (2022A: 1) y Marín-Barnuevo (2022: 755-756). Regulado en el art. 21 del Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania, fue modificado poco después por el Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma. De «sorprende prestación patrimonial de carácter público no tributario» la ha calificado Menéndez Moreno (2022A: 1), quien considera los diferentes elementos sustantivos y formales de la misma, «regulados con proverbial desorden» y observa también las funciones que tienen encomendadas el Ministerio de Hacienda, la CNMC y la AEAT. El autor llega a la conclusión de que el ingreso establecido en el art. 31 del Decreto-ley 6/2022 no se puede calificar como PPPNT, tratándose de un deber cuyo incumplimiento comporta la correspondiente sanción (*ibídem*: 7).

Q) Tarifa por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos

Regulada como una «tasa» por la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, ha visto modificada la naturaleza y el importe de la tarifa fija unitaria mediante la que se financia el servicio de la «Empresa Nacional de Residuos Radiactivos, S.A., S.M.E.» (ENRESA), a las centrales nucleares en explotación (Simón Acosta, 2020: 14) por medio del RD 750/2019, de 27 de diciembre.

R) Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias autonómicas

Cabe señalar entre las creadas en los últimos años, la *PPPNT por el servicio de depósito y almacenamiento de efectos judiciales en los depósitos judiciales de la Junta de Andalucía y de sus entidades instrumentales gestionado de forma indirecta*, regulada en la disp. adic. 8.ª de la Ley 6/2019, de 19 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2020, con la finalidad de retribuir los servicios prestados por los depósitos judiciales públicos de vehículos de Andalucía gestionados de forma indirecta.

De la misma Comunidad Autónoma son las prestaciones compensatoria en suelo no urbanizable y para la generación de energías renovables, a las que se refiere Marín-Barnuevo (2022: 758-759). Inicialmente regulada en el art. 52.4 de la Ley 7/2012, de ordenación urbanística de Andalucía y después, con carácter general, en el art. 22 de la Ley 7/2021, de 1 de diciembre, de impulso para la sostenibilidad del territorio de Andalucía; se ha previsto específicamente para energías renovables en el art. 12 de la Ley 2/2007, de 27 de marzo, de fomento de las energías renovables y del ahorro y eficiencia energética de Andalucía, en la redacción dada por el Decreto-ley 26/2021, de 14 de diciembre, por el que se adoptan

medidas de simplificación administrativa y mejora de la calidad regulatoria para la reactivación económica en Andalucía.

También lo sería el canon de uso de carreteras de Navarra, establecido en la Ley foral 23/2022, de 1 de julio, y concebido como una «tasa por infraestructura» para vehículos pesados –según la definición prevista en el art. 2.1.8) de la Directiva 1999/62/CE, de 17 de junio, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos por la utilización de infraestructuras viarias–, para el caso de que su exacción y gestión fuese realizado por una sociedad pública creada al efecto por la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

Igualmente, entran en este apartado las contraprestaciones económicas o cuotas para la financiación de las denominadas áreas de promoción económica urbana (APEU) de Cataluña, o de las *áreas municipales de impulso comercial (AMIC)* de las Islas Baleares.

Estas PPPNT se encuentran reguladas en el art. 2.3 de la Ley de Cataluña 15/2020, de 22 de diciembre, de las áreas de promoción económica urbana y en la Ley 6/2023, de 16 de marzo, de áreas municipales de impulso comercial de las Illes Balears, respectivamente.

3.5. Los gravámenes temporales energético y bancario creados por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre

Los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, junto al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y otras disposiciones de modificación de normas tributarias, constituyen el objeto de regulación de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Aquéllos se califican como PPPNT y tendrían como finalidad la de reforzar el «pacto de rentas» para que «determinados grandes grupos económicos realicen una aportación obligatoria que grave y, en consecuencia, reduzca sus beneficios empresariales, contribución que, además, permitirá reforzar la acción pública dotándola de recursos adicionales para el sostenimiento del pacto de rentas respecto de los más desfavorecidos».

Contra la Ley 38/2022 formalizaron y admitieron a trámite cinco recursos de inconstitucionalidad, aunque todos contra el art. 3, referido al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, promovidos por la Xunta de Galicia, la Asamblea de Madrid y por los Consejos de Gobierno de Andalucía, Madrid y la Región de Murcia. El TC ha desestimado el recurso del gobierno madrileño, rechazando todas las impugnaciones, aunque con el voto particular de cuatro magistrados que discreparon. Según se indica en la «nota de prensa» 92/2023, de 7 de noviembre, los procesos pendientes se resolverán aplicando la doctrina sentada ahora. Las principales compañías energéticas y asociaciones de banca y cajas de ahorro, continúan litigando ante la jurisdicción contencioso-administrativa, en espera de poderse abrir paso ante el Tribunal Constitucional y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Los medios de comunicación relataban el 17 de febrero de 2023 que la Audiencia Nacional había rechazado la suspensión cautelar de la Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, por la que se aprueban el modelo 795, «Gravamen temporal energético.

Declaración del ingreso de la prestación», el modelo 796, «Gravamen temporal energético. Pago anticipado», el modelo 797, «Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Declaración del ingreso de la prestación» y el modelo 798, «Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Pago anticipado», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. Más recientemente, el 11 de septiembre pasado, los mismos medios informaban que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional mantenía el criterio fijado en febrero y rechazaba preguntar al Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

3.5.1. Su regulación en una ley de contenido heterogéneo, resultado de una iniciativa defectuosa en su origen, tramitación y “enmienda”

Una crítica muy extendida de los gravámenes temporales ha sido que la iniciativa de la que procede la Ley 38/2022 no se trate de un proyecto de ley del Gobierno de la nación, sino una proposición de ley que presentaron los dos grupos parlamentarios que sostienen aquél, esto es: los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederado de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común (publicada en el «BOCG», XIV Legislatura, serie B, de 30 de agosto de 2022, n.º 271-1); una forma cuando menos extraña de legislar y que daría la razón a quienes sostienen que la inadecuación del procedimiento seleccionado para tramitar una propuesta legislativa podría constituir no sólo un vicio procedimental, sino también una vulneración de los derechos fundamentales de los parlamentarios», como a Gómez Lugo (2009: 2 y 4) si no ha hemos entendido mal al referirse al ATC 85/2006, de 15 de marzo, del Pleno del TC, que admitió que la tramitación de las iniciativas legislativas por el procedimiento adecuado pertenece al núcleo de la función representativa y es, por tanto, una dimensión de las libertades de los parlamentarios incluida en el ámbito de protección del art. 23.2 CE, saliendo así de la esfera de los *interna corporis acta*.

Que los gravámenes temporales hayan sido regulados en una ley ordinaria, evita los problemas que el TC ha solido afrontar en otros casos de PPPNT establecidas en decretos-leyes o en leyes de Presupuestos (Palao Taboada, 2023: 53).

La tramitación parlamentaria de la iniciativa fue rápida y el objeto de la proposición inicial, que encubre un proyecto de ley en *fraude* a la Constitución y a la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, se vio ampliado con la adición del impuesto sobre las grandes fortunas, al resultar aprobadas varias enmiendas de los propios grupos parlamentarios que ejercieron la iniciativa. Martín Queralt et al. (2022: 9-10) resaltan que la proposición de ley ha sido un «cauce atípico respecto del jurídicamente exigible para una iniciativa con el contenido que tiene, que hubiera sido el del proyecto de ley a presentar por el Gobierno». En este informe sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, se considera –con cita de la STC 120/2005, fj 4 y la STC 11/1986, fj 5– que el comportamiento criticado no

deja de constituir la inaplicación en fraude de ley del procedimiento parlamentario debido, contrariándose el deber general de fidelidad a la Constitución.

Insuficiente homogeneidad de las enmiendas respecto del contenido primigenio, defectos de técnica legislativa, omisión de trámites de consulta e informes (*v. gr.*: consulta pública, memoria de impacto normativo, informe de la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, informes que pueda decidir el Consejo de Ministros y el Dictamen del Consejo de Estado y otros órganos consultivos como podría haber sido el Banco de España), menoscaban la calidad de la ley, pudiendo entenderse constitutivo de un vicio de constitucionalidad formal o de procedimiento (López-BAS, 2022. Martín Queralt et al., 2022: 6. García Roca, 2023: 4 y 12). Para este último, la iniciativa legislativa se presentó de forma indebida, en un claro rodeo a la Constitución (art. 88 CE) y sobre todo al Título V de la Ley del Gobierno. Unos trámites que lejos de ser engorrosos o inútiles, incrementan el régimen de las garantías constitucionales y de la técnica legislativa.

Aunque veneremos el valor de las cosas bien hechas y, por tanto, la calidad de las leyes, puede que las quejas descuiden el legítimo derecho de los parlamentarios a elegir el cauce que consideren más adecuado de entre los previstos en la Constitución y Reglamentos parlamentarios, con la finalidad de alcanzar el éxito de sus decisiones.

3.5.2. Naturaleza «no tributaria» y finalidad «extrafiscal» de los gravámenes temporales

Los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito reciben la calificación de PPPNT, lo que revela una elección controvertida y que no resulta «inocente» con el propósito de excluir dichas figuras de los principios constitucionales informadores de los tributos (García Roca, 2023: 8. Menéndez Moreno, 2023). Además, la aplicación exclusivamente a los grandes operadores, a partir de un umbral significativo, dificulta el juicio de generalidad e igualdad (Cruz Amorós, 2022: 2). Sin embargo, ambos gravámenes responden al modelo tributario en todos los aspectos que rodean su aplicación (López-Bas, 2022. Cruz Amorós, 2022: 2). La exacción, gestión, comprobación y recaudación de ambas PPPNT queda atribuida a los órganos correspondientes de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, la revisión en vía administrativa se efectuará conforme a lo señalado en el Título V LGT y el rendimiento de ambos gravámenes se ingresará en el Tesoro Público; rigiéndose «supletoriamente» por la LGP, la LGT y las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de ambas y aplicándose el régimen sancionador de la LGT.

Palao Taboada (2023: 54) destaca como una radical inexactitud atribuir a la LGT un papel meramente supletorio, inclinándose por calificar como impuestos a los gravámenes temporales. También Martín Queralt et al. (2022: 6), que indican que habrá que esperar que el TC resuelva conforme a su asentada doctrina: «las prestaciones patrimoniales de carácter público tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponda de acuerdo con su presupuesto de hecho y en función de su configuración y estructura jurídica, no pudiendo hacerse depender, en ningún caso, de la mera denominación que el legislador, a su discreción, les asigne». Este razonamiento se formuló por primera vez en la STC 83/2014, fj 3, aunque

citando como precedentes en parecido sentido: STC 296/1994, fj 4; STC 164/1995, fj 4; STC 185/1995, fj 6; STC 134/1996, fj 6; STC 276/2000, fj 3; STC 102/2005, fj 4; STC 121/2005, fj 5, y STC 73/2011, fj 4. Con posterioridad, cabe señalar también la STC 26/2015, fj 4; STC 44/2015, fj 5; así como los Autos: ATC 183/2016, fj 4, y ATC 185/2016, fj 4.

Lo más correcto hubiera sido recurrir al Impuesto sobre Sociedades (IS) para gravar los beneficios empresariales en los sectores cuyos márgenes se ven más favorecidos por el aumento de los precios, por lo que el recurso a estos gravámenes no impide considerarlos como una medida complementaria de la recaudación por dicho impuesto (Cruz Amorós, 2022: 2. Menéndez Moreno, 2022C: 2. Gil Pecharromán, 2022. García Valera, 2022). El profesor Menéndez Moreno (2023: 5-6) repara en las críticas a la regulación del IS que se efectúan en la exposición de motivos de la Ley 38/2022, pareciendo que «el legislador concibe estos gravámenes de naturaleza no tributaria como el instrumento idóneo para corregir las que considera deficiencias de la regulación del IS, lo que significa reconocer, implícitamente, que la naturaleza de dichos gravámenes no puede ser muy distinta de la del propio IS».

La exposición de motivos de la Ley 38/2022 alude en veintiséis ocasiones a un «pacto de rentas», cuyo refuerzo se erige en *leitmotiv* de las figuras en examen, dado que se descarta el empleo de medidas tributarias para resolver un problema coyuntural y específico como es el repunte de la inflación (López-Bas, 2022).

Aunque se aluda en singular al «nuevo gravamen» (refiriéndose al que recae sobre las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito), reforzar el pacto nacional de rentas aparece como la «finalidad extrafiscal» de las PPPNT, acentuando más su carácter tributario.

Como finalidad extrafiscalidad presente en el gravamen temporal, sea una PPPNT o un impuesto, no puede enjuiciarse de acuerdo con la capacidad económica, sino que ha de valorarse desde el punto de vista del principio de justicia en el gasto público (Arrieta Martínez de Pisón, 2005: 140). Gil Pecharromán (2022) recoge el siguiente planteamiento de Gandarias Cebrián: «sin entrar en los fundamentos de la proposición (algunos ciertamente exóticos), es curioso que se hable de *prestación no tributaria* cuya finalidad extrafiscal es reforzar el pacto nacional de rentas reconociendo a la vez la superposición de los objetos imponibles de las respectivas figuras con la formación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades»; y también: «es una creación singular, porque se alude a aportaciones para asegurar el bien común de unos pocos a favor del conjunto, lo que aleja la noción de la extrafiscalidad, característica de los impuestos, y denota una vocación contributiva; esto es, con fines mayormente recaudatorios».

El profesor Palao Taboada (2023: 51-52), considera que el discurso de la exposición de motivos es ante todo una justificación política de los gravámenes. En la insistencia en enmarcarlos en el pacto de rentas puede verse la intención de fundamentar su calificación como PPPNT, en cuanto recursos destinados a financiar un gasto específico, distinto del conjunto general del gasto público. Por su parte, García Roca (2023, 11), se refiere a los preceptos constitucionales que la exposición de motivos de la Ley 38/2022 cita como orientadores de las medidas (arts. 9.2, 39.1, 40.1, 31.2, y 131.1 CE) y los títulos competenciales estatales que se traen a colación, llamando

la atención sobre las bases del régimen energético (art. 149.1.25 CE), que hace que la energía sea una competencia compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas, pero el gravamen que se crea solamente es estatal y no resulta cedido. Además, teniendo en cuenta el «pacto de rentas» como contexto legislativo, se pregunta si las insuficiencias no podían corregirse con justicia mediante el sistema tributario ordinario.

3.5.3. Competencias financieras de las Comunidades Autónomas

Tiene razón la doctrina que concibe el variado *nomen iuris* empleado por la Ley 38/2022 —entre otros términos aparecen: «la aportación», «aportación al pacto nacional de rentas», «aportación que refuerce el pacto de rentas», «aportación obligatoria que grave y, en consecuencia, reduzca [los] beneficios empresariales», «la especial aportación», «la aportación temporal de una contribución excepcional», «el gravamen temporal», etc.—, como una mera terminología tendente a encubrir que lo que hay detrás son auténticos impuestos. La calificación como PPPNT altera de manera radical el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, al vedar la participación de éstas en la recaudación que pueda obtenerse, incidiendo en las competencias de las Comunidades de régimen común como en las relaciones de orden tributario entre el Estado y las Haciendas Forales (Martín Queralt et al., 2022: 11).

Antes de que se aprobase la Ley 38/2022, el Partido Nacionalista Vasco advirtió que al haberse configurado como PPPNT, se «impide la concertación de estos nuevos impuestos, imposibilitando que sus Haciendas puedan recaudar un solo euro de lo gravado a las empresas de los sectores bancario y eléctrico», de manera que los ingresos que generen «irán directamente a las arcas del Estado» (noticia aparecida en *El Español* de 29 de julio de 2022 consultada en línea-).

La tramitación exprés de las reformas del Concierto y Convenio económicos con el País Vasco y Navarra, representa la incorporación a su respectiva regulación de las modificaciones operadas en el ordenamiento jurídico tributario, recogiendo la adaptación por los nuevos gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, así como del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

Las reformas han venido dadas por la Ley 8/2023, de 3 de abril, mediante la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y la Ley 9/2023, de 3 de abril, mediante la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Según informaron los medios de comunicación, la nueva metodología de cupo para el quinquenio 2022-2026 queda con un importe muy similar al que estaba abonando el País Vasco al Estado con el anterior quinquenio. «En lo que se refiere a la participación en los gravámenes temporales *energético y de entidades de crédito* y establecimientos financieros de crédito, la Administración General del Estado aportará financiación a Euskadi para hacer frente a las excepcionales consecuencias económicas y sociales motivadas por la guerra en Ucrania y por los problemas de oferta y de suministros derivados de la pandemia provocada por la COVID-19. Esta

financiación será el 6,24% del volumen de ingresos generados por estas figuras en 2023 y 2024 y se compensará en los plazos de pago de cupo. En contrapartida, Euskadi asumirá íntegramente la definición y gestión de aquellas ayudas del Estado que se financien exclusivamente con la recaudación de ambos gravámenes» (Nota publicada en la web del Gobierno Vasco, el 27 de diciembre de 2022, con el título «La CMCE acuerda la concertación del impuesto sobre las grandes fortunas y la participación de Euskadi en los gravámenes temporales energético y entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito» -consultado en línea-). Por su parte, la Comunidad Foral de Navarra recibirá de los gravámenes temporales a las energéticas y entidades financieras el 1,6% del volumen de ingresos generados en el conjunto de España en 2023 y 2024. Además, la Comunidad foral asumirá íntegramente la definición y gestión de las ayudas del Estado que se financien con la recaudación de ambos gravámenes. (EUROPA PRESS. «El Senado acuerda la tramitación ‘exprés’ del concierto y cupo vasco y el Convenio navarro, con el único rechazo de Vox», 8 de marzo de 2023 -consultado en línea-).

3.5.4. Elementos configuradores

Los gravámenes temporales vienen a equivaler, según expresa la exposición de motivos de la Ley 38/2022, a «una aportación de los grandes grupos económicos por cuota de mercado a un fondo «virtual» solidario necesario para reforzar el pacto de rentas, de ahí que su naturaleza sea la de un “levy”»; calificación ésta que, para Palao Taboada (2023: 52), aparte de pretenciosa es muy poco expresiva, pues este término inglés tiene el significado genérico de carga o exacción. Martín Queralt et al. (2022: 15-16) critican la indicación de que lo ingresado se destinará a un fondo «virtual» solidario para reforzar el pacto de rentas, cuando ni el fondo se regula, ni existe el citado pacto. Además dicen que si la prestación patrimonial sirve para financiar el gasto público y se ingresa en el Tesoro Público, no puede hablarse de un fondo virtual. Debiera regularse y establecer si esa va a ser su única fuente de financiación, o se nutrirá de otras aportaciones, provenientes o no, del también virtual pacto de rentas, y en cualquier caso será un ingreso público para integrarse en los Presupuestos Generales del Estado.

Los elementos que los configuran encajan perfectamente con los impuestos, pese a que se califiquen como PPPNT. Así tenemos que los arts. 1 y 2 de la Ley 38/2022, en relación con ambos gravámenes, procede a la regulación en términos muy parecidos de elementos como el presupuesto de hecho, los obligados, el momento de nacimiento de la obligación y periodo de declaración y pago, los elementos de cuantificación (porcentaje y magnitud sobre la que se aplica), ingresos anticipados, infracción «no tributaria» a la que se aplica el régimen sancionador tributario, competencias de la CNMC –sin perjuicio de las del Banco de España–, aplicación por la AEAT, ingreso en el Tesoro Público, desarrollo normativo por el Ministerio de Hacienda y posible mantenimiento con carácter permanente.

Entre los autores que se han referido a los elementos de estos gravámenes temporales cabe citar a Menéndez Moreno (2022C: 2-3 y 2023) y García Roca (2023: 9-10). La Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023, se refiere a la «novedad» de que la Agencia Tributaria

sea el órgano encargado de poner en marcha en 2023 los dos nuevos gravámenes temporales y el nuevo impuesto temporal introducidos por la Ley 38/2022. A tal efecto se indica que «la Agencia Tributaria asumirá, por lo tanto, las competencias de exacción, gestión, comprobación y recaudación respecto de esos dos gravámenes temporales, a pesar de tratarse de una prestación patrimonial de carácter público no tributario, y ejercerá las competencias que le son propias respecto del citado impuesto temporal».

3.5.5. Problemas constitucionales y de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea (remisión)

Se han identificado graves problemas de constitucionalidad en los gravámenes temporales. Martín Queralt et al. (2022: 7-8) señalan: quiebra de los principios tributarios de generalidad, igualdad y capacidad económica (art. 31.1 CE); vulneración de las exigencias del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), desconociendo las exigencias de los principios de tipicidad, irretroactividad y proporcionalidad de las normas sancionadoras; alteración del régimen de financiación de las Comunidades Autónomas, vedando la participación de éstas en la recaudación que pueda obtenerse, modificando así los arts. 156 y 157 CE y el desarrollo que de los mismos ha realizado la LOFCA; desconocimiento del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

Por otro lado, los dos gravámenes temporales plantean algunos problemas de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea que observamos más adelante. En el GTE están el cómputo sobre la cifra de negocio en vez de sobre los beneficios extraordinarios obtenidos y la sujeción únicamente de los operadores españoles, que puede suscitar problemas, obstáculos o interferencias, respecto de la unidad del mercado europeo. El GTECEFC desconoce la prohibición de discriminación entre residentes y no residentes y no respeta las libertades fundamentales de la Unión Europea (García Roca, 2023: 9. Martín Queralt et al., 2022: 7).

4. Principios y limitaciones constitucionales al establecimiento de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea

4.1. Principios constitucionales

Entre las consecuencias que podían derivarse de la doctrina constitucional sentada en la STC 185/1995, estaba el que las prestaciones coactivas no tributarias, aun teniendo como finalidad financiar el gasto público, escapasen a los criterios de justicia tributaria, fundamentalmente, al principio de capacidad económica, como venía a sugerir Martín Jiménez (2000: 183-184), quien proponía hacer una interpretación amplia del tributo –para que sus exigencias materiales no queden vinculadas a la naturaleza del perceptor de la prestación dineraria o a

la forma de gestión de los servicios públicos— y no excluir la aplicación del art. 31.1 CE a las prestaciones patrimoniales con finalidad de financiar el gasto público.

Pronunciamientos ulteriores del Tribunal Constitucional han hecho que aquella hipótesis se viese confirmada al promover la inaplicación de los principios materiales del art. 31.1 CE a las PPPNT; coincidiendo entonces, únicamente, en la *necesidad de regulación por ley, ex art. 31.3 CE*, con los tributos (Génova Galván, 2018: 41), estos sí regidos sustancialmente por los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad e interdicción de alcance confiscatorio y para los que el art. 133 CE reitera la exigencia de regulación legal (Menéndez Moreno, 2018A).

En este apartado del trabajo procuraremos observar los principios y limitaciones constitucionales impuestas a las PPPNT, siguiendo el planteamiento efectuado por autores como Bueno Gallardo (2018: 28) y Sanz Gómez (2021: 186), y que podemos resumir en las siguientes notas que se desarrollarán a continuación: 1.^a inaplicación de los principios materiales de justicia tributaria del art. 31.1 CE; 2.^a vinculación con una inequívoca finalidad de interés público como puede ser la utilización eficiente y económica del gasto público *ex art. 31.2 CE*; 3.^a sujeción a la reserva de ley «tributaria» *ex art. 31.3 CE*, no al art. 133 CE; 4.^a posible regulación mediante decreto-ley por razones de extraordinaria y urgente necesidad *ex art. 86.1 CE*, sin que quede afectado el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público; 5.^a posibilidad de regulación por leyes de Presupuestos, dado que no incurren en la prohibición señalada por el art. 134.7 CE, e incluso por leyes heterogéneas o de «acompañamiento presupuestario», porque al no ser leyes presupuestarias no les afecta la indicada prohibición; 6.^a) (in)exclusión de la iniciativa legislativa popular *ex art. 87.3 CE*, al contrario que los tributos; 7.^a inaplicación de reglas contra la doble imposición interna *ex art. 6 LOFCA*; 8.^a huida del Presupuesto y debilitamiento del control; 9.^a inaplicación lógica de privilegios administrativos para el cobro. Fácilmente se puede deducir de las notas señaladas que las PPPNT vienen a sortear los límites erigidos a los tributos por parte de la doctrina y jurisprudencia.

4.1.1. Inaplicación de los principios materiales de justicia tributaria, pero no de la igualdad *ex art. 14 CE*

La mejor doctrina ha señalado la profunda evolución que han sufrido, en sus presupuestos científicos e ideológicos, los principios ideales del justo reparto de la carga tributaria; algo que se manifiesta, entre otros aspectos, por el «mayor protagonismo en la financiación de ciertos servicios públicos de las figuras tributarias distintas del impuesto (tasas, contribuciones especiales y precios públicos) que se apoyan más en el principio del beneficio que en el de la capacidad de pago y en los cuales, aunque en ocasiones favorezcan una mejor asignación de los recursos públicos, precisamente por la visible conexión ingreso-gasto (relación coste-beneficio) que manifiestan, ha de renunciarse al reparto de la carga fiscal según criterios de progresividad y de capacidad económica» (Rodríguez Bereijo, 2016: 250). Un factor más para situar en la encrucijada al principio de capacidad económica, aunque por motivos distintos a los analizados por este mismo autor en otro lugar (2021: 153 y ss.) —donde se refiere a la problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 CE en el impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana—, dado que no es en absoluto irrelevante que el sistema tributario se configure como un sistema de tasas o de PPCP en vez de como un sistema de impuestos, como señala Arrieta Martínez de Pisón (2005: 133), que

refiere la proyección del principio de capacidad económica sobre los tributos contributivos y retributivos, considerando que se desenvuelve en distinta intensidad y con desigual eficacia en unos casos y en otros. Sin pretender construir un concepto rígido y forzosamente indivisible del tributo, señala que la capacidad económica «es una exigencia derivada de la propia Constitución en la medida que prescribe que la contribución –mediante tributos– se realice de acuerdo con dicha regla. Por tanto, la capacidad económica, en cuanto presupuesto necesario, exige estar presente en las distintas categorías tributarias, y ello con independencia de las mayores o menores dificultades que puedan existir en la construcción dogmática de una concepción unitaria del tributo» (*ibídem*: 143 y 146).

La aplicación o no de los principios informadores de los tributos a las PPCP y, particularmente a las «no tributarias», ha generado una considerable polémica doctrinal. El profesor Lago Montero (2021: 157) dice que «la distinción entre categorías de prestaciones exigibles por la prestación de servicios públicos está demostrando su artificiosidad e inutilidad, creciente a medida que aumenta y al legislador se le ocurre dar vida a nuevas figuras, carentes de sustantividad propia». Por lo general, los administrativistas consideran lógica la desvinculación de los principios del art. 31.1 CE de las PPPNT, pudiendo citarse, por ejemplo, a Gómez-Ferrer (2015: 32) y Lavilla Rubira (2015: 90), quien razona que la inaplicabilidad directa de los principios del art. 31.1 CE no supone que el legislador no esté sometido a límite sustantivo ninguno en trance de establecer PPPNT, apoyándose en la STC 233/1999, fj 35, que señaló que «además de respetar el límite fijado en el art. 31.3 CE, el establecimiento de las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público debe al mismo tiempo responder a una finalidad constitucionalmente tutelada y obedecer al resto de los principios y exigencias que se contemplan en la Norma fundamental».

Es difícil encontrar un acuerdo general sobre el significado y ámbito de aplicación del principio de capacidad económica, habiendo autores que defendieron su proyección a todos los ingresos públicos, otros solamente a los tributarios, algunos a los impuestos nada más y aún otros a los impuestos directos únicamente.

Como «idea compartida por gran parte de la doctrina y la jurisprudencia», Martín Queralt et al. (2020: 53), rebajan la presencia del principio de capacidad económica en todos los tributos, señalando que «si pueden existir tributos que no graviten exclusivamente sobre el principio de capacidad económica, la utilidad de la figura de la prestación patrimonial de carácter público no tributario se diluye en buena medida». Lago Montero (2021: 171) entiende que la opción por un modelo tarifario o tributario debería estar al margen de condicionamientos ideológicos y propone aplicar el principio de capacidad económica a estas prestaciones, sean tasas, precios públicos o PPPNT. Para Menéndez Moreno (2018D: 71-73), las tasas, contribuciones especiales y precios públicos deberían ser consideradas como PPPNT y tomar en cuenta los principios que velan por la utilización eficiente y económica del gasto de los entes públicos (art. 31.2 CE), dejando solamente a los impuestos informados por los del art. 31.1 CE (lo tributario quedaría reservado a los impuestos). Martín Jiménez (2000: 200 y ss.) realiza una síntesis sobre el ámbito de aplicación del principio de capacidad económica e ilustra sobre estas diferencias doctrinales. Este mismo autor concluirá proponiendo una interpretación amplia del concepto de ente público con el fin de incluir en él prestaciones patrimoniales coactivas que tradicionalmente no se consideraron como tributos, llegando a abarcar figuras de finalidad idéntica

como la obligación del empresario de abonar al trabajador la prestación por incapacidad laboral transitoria (p. 210). Bueno Gallardo (2018: 34-35) considera que los principios del art. 31.1 CE no pueden ser calificados *estricto sensu* como principios exclusivamente «tributarios», por lo que todas las PPCP que tengan por finalidad la contribución al sostenimiento del gasto público (prestaciones contributivas), incluidas las no tributarias, deben respetar el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición y también los de generalidad, igualdad tributaria e incluso el de no confiscatoriedad. Litago Lledó (2018B: 166 y 2019: 84), dice que la negación de su naturaleza tributaria conlleva la inaplicación a las PPPNT de los principios de reserva de ley del art. 133.1 CE y de los principios materiales de justicia del art. 31.1 CE. Simón Acosta (2020: 12), razona que la inaplicación de los principios del art. 31.1 CE no puede ser un elemento determinante de la naturaleza no tributaria de estas prestaciones patrimoniales de carácter público, sino su consecuencia. Alves Portella (2002: 17 y ss.), sostiene que a excepción de la capacidad económica, los restantes principios de justicia tributaria sí serían de aplicación a las PPPNT, aunque el planteamiento no está muy justificado. Entre lo autores que han extendido el principio de capacidad económica, más allá de la esfera tributaria cabe citar a Martín Delgado (1979: 64), Lozano Serrano (1987 y 1998) y Martínez Lago (1987: 422).

La capacidad económica representa el *presupuesto lógico y conceptual del deber de contribuir*, la fuente común de los restantes principios informadores del sistema tributario (Martínez Lago et al., 2018: 80 y ss. Arrieta Martínez de Pisón, 2005: 137-138) y corolario de otros valores constitucionales, por lo que sería lógico pensar también que quedasen sujetas a ella las prestaciones patrimoniales coactivas (Martín Jiménez, 2000, 206). Pero la jurisprudencia del TC lo ha dejado tan diluido y poco operativo que cabría identificarlo con cualquier cosa (Lago Montero, 2021: 171).

En la jurisprudencia constitucional, la STC 83/2014 y la STC 167/2016 negaron explícitamente que el principio de capacidad económica fuese de aplicación a los PPPNT, rigiendo exclusivamente a los tributos (Ortíz Calle, 2018: 5 y 17). Además, la reforma de la LCSP profundizó en la limitación del ámbito de aplicación del art. 31.1 CE (Sanz Gómez, 2021: 223), por lo que los principios recogidos en él se ven sustituidos por los de beneficio y sostenibilidad financiera (Litago Lledó, 2018A: 9 y 19).

Pero el hecho de que el art. 31.1 CE no sea de aplicación a las PPCP que no sean auténticos tributos, no supone renunciar a la justicia de dichas prestaciones. Palao Taboada (2023: 23) critica la ingenua creencia que supone considerar que de la inaplicación del art. 31.1 CE se deparará un grave detrimento de la justicia en la retribución de servicios públicos necesarios; insistiendo en que ello no significa que haya de renunciarse a la justicia en la utilización de los servicios públicos que se financian con PPPNT. Así lo exige, ante todo, el principio del Estado social de Derecho. Para ello existen diversas técnicas, tales como tarifa reducida o nula para personas con bajo nivel de renta o la limitación de la facultad de suspensión del servicio por falta de pago en el mismo caso, incluidas otras no vinculadas directamente al régimen del servicio, como una renta mínima u otras transferencias (*ibídem*: 28 y 47).

El Tribunal Constitucional lo ha razonado en la STC 167/2016, fj 4, al señalar que «el hecho de que la prestación regulada en la norma controvertida no tenga carácter tributario excluye que deba analizarse a la luz de los principios del art. 31.1 CE, en cuanto recoge los “criterios inspiradores del sistema tributario siendo exigibles, aunque con diferente intensidad,

respecto de las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, y no, en consecuencia, de cualquier prestación patrimonial” (STC 83/2014, fj 6) (...). Por el contrario, sí debe ajustarse al art. 14, en conexión con el art. 9.3 CE (...), dado que ambos preceptos juegan como parámetro de control del legislador».

La STC 83/2014, fj 7, abordó la eventual vulneración del principio de igualdad del art. 14 CE. Se cuestionaba el descuento sobre la facturación mensual de las oficinas de farmacia porque «estaría produciendo una clara discriminación entre los farmacéuticos en la medida que, a idéntico nivel de facturación, según el tipo de medicamentos dispensados, la reducción del margen de beneficios será distinto»; tacha de inconstitucionalidad ésta que el TC rechazó por dos razones: (i) porque los términos de comparación no son idóneos, pues «no es la deducción sobre el volumen de facturación al Sistema Nacional de Salud la que determina una diferencia de trato, sino los diferentes márgenes comerciales de las especialidades farmacéuticas que se dispensan por las oficinas de farmacia», y (ii) porque el eventual trato dispar al que pueda conducir la aplicación de la norma no carece de una justificación objetiva y razonable, en la medida que «persigue reducir el gasto público mediante un uso racional de los medicamentos, buscando la sustitución de la especialidad farmacéutica específica por la genérica, con iguales propiedades y precio diferente, razón por la cual atribuye un mayor margen al uso de ésta frente al de aquella».

Por su parte, la STC 167/2016, fj 5, recuerda la doctrina general sobre el art. 14 CE y plantea los tres juicios de *comparabilidad*, *razonabilidad* y *proporcionalidad* que deben realizarse para apreciar o no la vulneración de la igualdad constitucionalmente protegida (Gómez-Ferrer, 2015: 56. Martín Fernández y Rodríguez Márquez, 2022); lo que habrá de llevar a concretar si las situaciones que se pretenden comparar son iguales; si concurre una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones; y si las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato son razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida.

Ese recordatorio también lo efectuó la STC 83/2014, fj 7, aunque con cita de otros precedentes (STC 255/2004, fj 4; STC 10/2005, fj 5; STC 295/2006, fj 5) y que la STC 167/2016, fj 6 (con cita de las STC 3/1983, fj 3; STC 76/1990, fj 9; STC 193/2004, fj 3, y STC 10/2005, fj 5) concreta en cuatro rasgos: «a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; y d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que se persigue con ella, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador

superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos».

El TC realiza un esfuerzo especial de motivación en el f.º 6, dado que se cuestionaba la selección de entidades que hacía el Decreto-ley 14/2010, para sufragar los planes de ahorro y eficiencia energética por entender que vulneraba el principio de igualdad (Palao Taboada, 2023: 48). De los tres términos de comparación propuestos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional —«a) el resto de empresas que operan en el sector eléctrico (género del que las productoras de electricidad son solo una especie); b) las demás empresas productoras de electricidad, en particular, las que aplican el régimen especial; y c) las demás empresas productoras de régimen ordinario, de las que la norma solo ha seleccionado a once, designándolas nominativamente»—, el TC descarta los dos primeros y solo considera válido el conjunto de las empresas productoras de electricidad de régimen ordinario, de las que el legislador ha seleccionado a once, excluyendo a las que tienen una escasa cuota de mercado y a las que emplean tecnologías renovables o experimentales para la generación eléctrica; lo cual parece justificado, legítimo y razonable. En cuanto al cálculo del porcentaje de contribución de cada empresa, «la cuota de mercado resulta ser un criterio adecuado para distribuir una prestación patrimonial de carácter público dirigida al reequilibrio económico del sector eléctrico entre las principales empresas productoras de régimen ordinario». Así se concluye que el reparto de asignaciones o porcentajes entre las once empresas generadoras se ajusta a la exigible proporcionalidad.

Para Palao Taboada, 2023: 32-33, la posible violación del principio de igualdad del art. 14 CE es una cuestión crucial de las PPPNT sin contraprestación del ente público, «uno de cuyos rasgos distintivos es que recaen sobre un grupo de sujetos determinado de antemano, a diferencia de los impuestos, que gravan en principio a todos los ciudadanos que realicen los respectivos hechos imposables. Tal determinación plantea constitutivamente una cuestión de igualdad en comparación con los sujetos exonerados de la prestación. Un importante aspecto de esta cuestión es que entraña un problema de elección entre la financiación del gasto correspondiente por medio de impuestos, si la comparación se establece con la generalidad de los ciudadanos, o mediante una prestación de esta naturaleza».

4.1.2. Finalidad de interés público y asignación eficiente y económica de los recursos públicos

Tiene razón Lago Montero (2021: 167) al señalar que la construcción de una categoría prestacional pública sobre la base del interés general inequívoco que se persigue, resulta una tarea escuálida y difusa, pues «el interés general, el interés público, va de suyo, se presupone a toda prestación pública, tributaria o no tributaria». También se puede pensar lo mismo cuando se recurre a la cita de los principios ordenadores del gasto público que aparecen señalados en el art. 31.2 CE para justificar la finalidad de PPPNT; fórmula que sirve para disculpar su preocupación contributiva y, por ende, el esperado cumplimiento que cabría reclamar del principio de capacidad económica.

Parece que la retórica del TC ha terminado calando a la doctrina, cuando se observa que ésta acepta acríticamente la existencia de cargas que se imponen a operadores de sectores

económicos regulados, concediendo como explicación la pretendida asignación eficiente y económica de los recursos públicos como demanda el art. 31.2 CE (Pérez Royo et al., 2019: 79).

Más atrás contemplamos la jurisprudencia constitucional sobre los descuentos farmacéuticos y las aportaciones de los usuarios ante determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud. Fue con ocasión del enjuiciamiento de esa suerte de medidas, en el difícil contexto que atravesaban nuestras finanzas públicas, cuando el Tribunal contemporizó con medidas instrumentadas a partes iguales por medio de decretos-leyes (STC 83/2014, fj 3; STC 139/2016, fj 6) o aprovechando su incrustación en leyes de Presupuestos (STC 44/2015, fj 5; STC 62/2015, fj 3). En todo caso, se trataba de PPPNT bien distintas de las tarifas que recibieron el respaldo de la interpretación contenida en la STC 63/2019, fj 5, al resolver el recurso de inconstitucionalidad contra la LCSP, con empleo, eso sí, del mismo argumentario circular empleado en las anteriores. Por resumir: a diferencia de los tributos que miran al deber de contribuir y a los que se aplican los principios del art. 31.1 CE, las PPPNT no persiguen directamente allegar medios económicos para financiar el gasto público, sino que pretenden efectuar una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía (art. 31.2 CE), pues con ellas el Estado pone su poder de gasto al servicio de una concreta política y con el objetivo de llevar a cabo una adecuada y razonable distribución de unos recursos públicos escasos frente a necesidades de protección siempre crecientes (art. 31.2 CE).

Hasta entonces, pensábamos (hoy también), que el poder de gasto del Estado (*spending power*) se expresa con la autorización de los créditos y programas que aparecen reflejados en las leyes de Presupuestos; algo que señaló el TC al considerar que ese poder estaba al servicio de una política de equilibrio social en sectores que lo necesiten, en ejecución de mandatos o cláusulas constitucionales genéricas (arts. 1.1 y 9.2 CE) que, aunque obligan a todos los poderes públicos, corresponde prioritariamente realizar a quien mayor capacidad de gasto tiene (STC 13/1992, ffjj 5 y 7).

Los principios del art. 31.2 CE de equidad, eficiencia y economía en el gasto público son criterios jurídicos aplicables en las fases de determinación de las necesidades públicas (la asignación equitativa), programación y ejecución del gasto público (los principios de buena gestión financiera), según explicó Bayona de Perogordo (1991: 158-159). Dejando al margen la esfera de decisión de los gastos públicos, por tratarse de un ámbito predominantemente político —que corresponderá, en todo caso, controlar al titular del poder legislativo (Rodríguez Bereijo, 1976: 103) cuando se tramite el proyecto de ley de Presupuestos que haya confeccionado el Gobierno—, el reflejo de dichos principios en leyes derivadas de la Constitución apela a políticas de gasto enmarcadas en planes y programas presupuestarios plurianuales, así como en los créditos de los Presupuestos anuales a gestionar con arreglo a principios de eficacia, eficiencia, economía y calidad (arts. 7 LOEPSF y 26 LGP). Los criterios de eficiencia y economía acentúan, en suma, el carácter funcional del procedimiento de realización del gasto público (*ibídem*: 31), y si han de presidir algo será la asignación y empleo de los recursos, es decir, las decisiones relativas a los gastos públicos y su ejecución (Soler Roch, 1983: 448).

No creemos que sea el poder de gasto ni su ejercicio, como tampoco los principios ordenadores del gasto público, los que comprometan al Gobierno o al Parlamento cuando se introducen gravámenes, cargas o «reducciones en los cobros» en disposiciones que regulan

fórmulas de financiación de servicios públicos que tratan de evitar los límites materiales y formales que la Constitución prevé respecto de los tributos.

4.1.3. Sujeción a la reserva de ley ex art. 31.3 CE

Al enunciar el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria (art. 31.3 CE), nuestra Norma fundamental no emplea el término «tributo» sino, como ya hiciera la Constitución italiana, el más amplio y omnicomprendivo de «prestación personal o patrimonial de carácter público»; aunque en varios preceptos —como el art. 133 CE— se refiera a los «tributos». Ello ha sido fuente de problemas conceptuales, tanto dogmáticos como jurisprudenciales y prácticos, que distan de estar zanjados en la doctrina.

Así lo ha planteado Rodríguez Bereijo (2015: 143-144), quien considera que las sentencias del Tribunal Constitucional han estado atentas a los términos en que se plantea, en cada caso, la controversia por quienes tienen la legitimación como parte en los procesos constitucionales (centrados primordialmente en la cuestión del sometimiento o no de los precios públicos y las tarifas al principio de reserva de ley y con qué alcance) más que a una interpretación sistematizadora del concepto acuñado por el art. 31.3 CE. La consecuencia ha sido que no siempre han servido para arrojar claridad en algunos aspectos de la dogmática de los conceptos jurídicos en presencia.

A lo largo del trabajo nos hemos referido en numerosas ocasiones a la reserva de ley. Dado que las PPPNT representan una especie de las PPCP, quedan sujetas a esta garantía del principio de legalidad que se encuentra prevista en el art. 31.3 CE y a la más general del art. 53.1 CE (leyes reguladoras del ejercicio de los derechos fundamentales reconocidos en el Capítulo Segundo del Título I de la Constitución), pero no a las señaladas en el art. 133.1 CE, en particular las referidas en sus tres primeros apartados sobre tributos de los distintos niveles hacendísticos y beneficios fiscales en tributos estatales. Solamente la STC 19/1987, de 17 de febrero, abordó así, conjuntamente, la posible contravención de las reservas de ley de los arts. 31.3, 53.1 y 133.1 y 2 CE y declaró inconstitucional y nulo el precepto cuestionado de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales.

El principio de legalidad garantizado constitucionalmente (art. 9.3 CE) se concreta en el ámbito financiero con el señalamiento significativas reservas de ley tanto para el campo de los ingresos como de los gastos públicos; a saber:

Por lo que se refiere a los recursos financieros no tributarios, la reserva de ley de la Deuda pública se traduce en la necesidad de que el Estado y las Comunidades Autónomas estén «*autorizados por ley para emitir Deuda Pública o contraer crédito*» (art. 135.3 CE). En relación al Patrimonio del Estado y el Patrimonio Nacional, la Constitución también encarga a la ley la regulación de su administración, defensa y conservación, así como del régimen jurídico de los bienes de dominio público y comunales (art. 132 CE). En materia de gasto público y de Presupuestos, la *legalidad del gasto* implica que las Administraciones Públicas sólo puedan contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes (art. 133.4 CE). Y,

de manera muy especial, los *Presupuestos Generales del Estado* han de aprobarse cada año por ley (art. 134 CE).

Esas reservas tienen su común ubicación en el Título VII CE —sobre «Economía y Hacienda»—, excepto la regulación del *deber de contribuir* al sostenimiento del gasto público del art. 31 CE, que pertenece a la sección 2.^a del capítulo 2.^o del Título I CE —relativo a los derechos y deberes fundamentales— fundándolo, como es sabido, en la capacidad económica, la generalidad, igualdad y progresividad, con el límite de la prohibición de confiscatoriedad. Este diferente encaje de la reserva de ley tributaria y la capacidad contributiva fue resaltado por Pérez Royo (1978: 403), Calero Gallego y Navas Vázquez (1978: 27), porque rompía la tradición constitucional española —excepción hecha del «Fuero de los Españoles» del régimen franquista—, aunque la inclusión en el Título I CE, dentro de la «parte dogmática» de la CE, sirvió para aventurar los anhelos de un estatuto del contribuyente como parte integrante del más amplio estatuto de derechos y deberes del ciudadano.

Más atrás vimos que la STC 185/1995, fj 3, optó por la aplicación de un criterio de interpretación sistemático para distinguir las PPCP del art. 31.3 CE de los tributos del art. 133.1 CE, evitando «la redundancia del constituyente», pero dejando sin aclarar si existen o no razones objetivas para que el principio de reserva de ley tributaria se aplique de manera distinta en el ámbito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario y en la esfera de los tributos. En ambos casos la reserva de ley se configura como una garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma y de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987, fj 4; STC 185/1995, fj 3; STC 182/1997, fj 15) y, por ello, tanto su creación o establecimiento como los elementos esenciales configuradores deben regularse mediante ley (STC 37/1981, fj 4; STC 150/2003, fj 3. Ortiz Calle, 2018: 6).

Antes de que fuese aprobada la Constitución, la mejor doctrina había puesto de relieve la sensibilidad del constituyente por acentuar el contenido «democrático» de la intervención parlamentaria por encima de la función de garantía individual, marcando al propio tiempo como directriz sustancial la actuación del criterio de solidaridad. El profesor Pérez Royo (1978: 397-402 y 405), hablaba de desplazamiento del centro de gravedad de los conceptos fundamentales del Derecho Tributario, desde el propio principio de legalidad hacia la regla sustancial de la capacidad contributiva, como criterio de fundamentación de la imposición y reparto de las cargas públicas (del mismo autor, 1985: 56-58).

Como ejemplos de la *preocupación del constituyente* (Pérez Royo, 1978: 405) —que más tarde se recogieron en la STC 182/1997, fj 8—, se citaban (Pérez Royo, 1985: 56): (i) las restricciones a la iniciativa legislativa en el proceso de elaboración de las normas tributarias, como es el caso de la exclusión de la iniciativa popular (art. 87.3 CE), explicándola en clave de supremacía de la representación política parlamentaria a pesar de que se compadezca mal con la exigencia de «autoimposición»; (ii) también de los límites al contenido de las leyes de Presupuestos en relación con los tributos (art. 134.7 CE), procurando asegurar un debate parlamentario adecuado de las reformas tributarias; y (iii) los límites a la utilización de los decretos-leyes (art. 86.1 CE) que añadió la citada STC 182/1997. Este *añadido* era algo que Pérez Royo (1978: 58) deducía de manera distinta, reconociendo que con estos actos del Gobierno con fuerza de ley siempre se están limitando las prerrogativas parlamentarias

y que por ello se ha sujetado su emanación al presupuesto de la extraordinaria y urgente necesidad, otorgando su control al Legislativo.

Estas reflexiones —en realidad, se trata de limitaciones constitucionales a determinados instrumentos normativos que, en materia tributaria, se declaran inhábiles, pero que no lo son para la regulación de las PPPNT, a las que como indica Simón Acosta (2020: 13), no se les aplica el régimen jurídico de los tributos; limitaciones que, según Palao Taboada (2023: 26-27), no entrarán en juego en relación con las tarifas, pero tienen un papel destacado respecto de las prestaciones sin contraprestación— lucen, más recientemente, en la STC 63/2019, fj 5, al recordar la doctrina constitucional sobre las PPCP del art. 31.3 CE, en general, y de aquellas que no tienen carácter tributario.

El TC señala que el *alcance de la reserva de ley* «es distinto tanto entre las diferentes prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, como entre las que son tributarias y las que no lo son». Puede decirse que siendo relativa la reserva de ley tributaria, es menor aún en el caso de las PPPNT. Además, en el caso de los «precios públicos», dicha reserva es inexistente (art. 26 LTPP). Como señalan Pérez Royo y Carrasco González (2019: 49), «los precios públicos, al no ser coactivos, no son tributos ni prestaciones patrimoniales públicas, ni en consecuencia, están sometidos al principio de legalidad». Sin embargo, Menéndez Moreno (2018A y 2018B), dice que los precios públicos son un ejemplo prototípico de prestación patrimonial de carácter público no tributario y que les resulta aplicable la reserva de ley.

Luego hace indicación de los preceptos constitucionales que se ocupan de los temas tributarios —a saber: arts. 31.1, 86.1, 87.3, 133.1 y 3, 134.2 y 7, 142, 156.2 y 157.2 CE; listado coincidente con el planteado por Pérez Royo (1985: 54-55)— y expresa la mayor rigidez de la reserva de ley en el caso de los impuestos frente a la más flexible con que opera en el caso de los «tributos causales» —tasas y contribuciones especiales—, que responden a la idea de equivalencia y evidencian un carácter sinalagmático (STC 233/1999, fj 9. Menéndez Moreno, 2019). El TC reconoce también como doctrina consolidada que «la intensidad con la que opera aquella reserva de ley es diferente en cada tributo y en cada uno de los elementos esenciales del mismo», remitiéndose a la STC 102/2012, fj 5, con cita de la STC 37/1981, fj 4; STC 233/1999, fj 9; STC 63/2003, fj 4; STC 150/2003, fj 3; STC 102/2005, fj 3; STC 121/2005, fj 5, y STC 73/2011, fj 3.

La determinación de los *elementos cubiertos* por la reserva de ley varía también atendiendo al carácter tributario o no de las PPCP que se consideren. Así, tratándose de tributos, la doctrina ha venido entendiendo que el principio de legalidad cubre la creación de la prestación y la determinación de los elementos esenciales del tributo, determinantes de la *identidad*, o identificación de la prestación, así como de su *entidad*, o cuantificación (Pérez Royo y Carrasco González, 2019: 80). Ello implicaría la regulación del hecho imponible, base imponible o liquidable, tipo de gravamen, cuota tributaria y sujetos obligados, pudiendo quedar fuera de su ámbito de garantía las obligaciones formales o de carácter procedimental y aspectos relativos a elementos accidentales propios de la ejecución de la Ley (Romero-Flor, 2013: 55). En la jurisprudencia constitucional se afirma que la reserva de ley tributaria comprende «la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria», pudiendo citarse, entre otras, la STC 6/1983, fj 4; STC 19/1987, fj 4; STC 221/1992, fj 7; STC

185/1995, fj 5; STC 182/1997, fj 8; STC 14/1998, fj 11; STC 150/2003, fj 3; STC 102/2005, fj 3; STC 121/2005, fj 5; STC 73/2011, fj 3.

En el caso de las PPPNT, según recuerda la STC 63/2019, fj 5, lo esencial es que su establecimiento se lleve a cabo bien por la propia ley, bien con arreglo a la misma (STC 83/2014, fj 3; también STC 139/2016, fj 6), lo que exige que sea una norma legal la que establezca los criterios a partir de los cuáles deben cuantificarse, de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial en la que en cada caso se inserte. El TC ha señalado que «la determinación en la Ley de un límite máximo de la prestación de carácter público, o de los criterios para determinarlo, es absolutamente necesaria para respetar el principio de reserva de ley». Entre otras: STC 233/1999, fj 19; STC 63/2003, fj 7; STC 102/2005, fj 7; STC 121/2005, fj 9 y STC 101/2009, fj 4.

En cuanto a la *colaboración del reglamento*, la reserva de ley establecida en el art. 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador (STC 19/1987, fj 6; STC 233/1999, fj 19; STC 106/2000, fj 2; STC 63/2003, fj 7). Por ello la colaboración debe producirse en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (entre otras: STC 185/1995, fj 5; STC 150/2003, fj 3). No obstante, la modificación del art. 20.6 LRHL por la LCSP, se ha considerado que supone una remisión en blanco a la norma reglamentaria, que ofrecería por tanto dudas sobre su constitucionalidad (Sanz Gómez, 2021: 199).

4.1.4. Viabilidad de decretos-leyes por razones de extraordinaria y urgente necesidad

En el apartado anterior hemos visto que la STC 182/1997, fj 8, apostando por un examen sistemático de la Constitución en materia de fuentes del sistema tributario, dedujo que «no cualquier ley (o norma con rango y fuerza de ley) es apta para regular la materia tributaria», citando los límites a la utilización del Decreto-ley, a la iniciativa popular y al empleo de las leyes de Presupuestos (arts. 86.1, 87.3 y 144.7 CE). Dicha sentencia supuso un cambio explícito de la doctrina («*overruling*») del TC en la interpretación de los límites materiales de los decretos-leyes, más acorde al sentido literal del texto que reclamaban algunos autores y ciñendo la admisibilidad o no de los decretos-leyes tributarios al hecho de si ha existido afectación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, independientemente de si ha afectado o no a materias reservadas a la ley tributaria (Rodríguez Bereijo, 2015: 157). El autor resalta como una de las cuestiones más controvertidas en la doctrina, la relativa al alcance formal que debe atribuirse al principio de reserva de ley tributaria, esto es qué tipo o clase de ley viene exigido constitucionalmente y qué actos con valor y fuerza de ley son constitucionalmente inadmisibles (*ibídem*: 159).

En aquel pronunciamiento se declaró inconstitucional por primera vez un Decreto-ley que había modificado el IRPF, pero que se entendía a la vez apto para la reforma de la prestación por incapacidad laboral transitoria. El TC sienta así una «doble doctrina» en relación con el *alcance y contenido* de la cláusula restrictiva del art. 86.1 CE: «En primer lugar, se establece que un Decreto-ley dictado en materia tributaria, solo vulnera el art. 86.1 CE cuando afecta al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en los términos en que el art.

31.1 CE configura este deber (STC 182/1997, ffjj 6 a 9). Y, en segundo término, se concluye que la prohibición contenida en el art. 86.1 CE no alcanza a las prestaciones patrimoniales de carácter público *que carecen de naturaleza tributaria* (STC 182/1997, ffjj 15 y 16)» (Bueno Gallardo, 2016: 139).

De la STC 182/1997, fj 16, se extrae, por tanto, que el límite del art. 86.1 CE solo se aplica a los tributos y no a las PPPNT. La profesora Bueno Gallardo (2016: 148-154), considera que a todas las PPCP contributivas –tributarias o no– les deberían ser de aplicación los límites materiales que el art. 86.1 CE impone a los decretos-leyes. En cambio, Lavilla Rubira (2015: 88) dice que las PPPNT no afectan al deber de contribuir y no entra en juego la «reserva negativa» de los decretos-leyes en materia de derechos, deberes y libertades regulados en el Título I CE, trasladándolo a las PPPNT impuestas a los operadores del sector eléctrico y creadas por decretos-Leyes. El caso es que al excluir a las PPPNT del deber de contribuir del art. 31.1 CE, el TC tiene vía libre para señalar que no se está afectando a materias tratadas en preceptos del Título I CE. Por otra parte, el art. 31.3 CE no consagra en sí mismo ningún derecho, deber o libertad que pueda resultar afectado por el Decreto-ley cuestionado.

Posteriormente, la doctrina de esta sentencia se ha aplicado para desestimar la cuestión de inconstitucionalidad formulada sobre el descuento o deducción de la facturación mensual de las oficinas de farmacia, correspondientes a las recetas de especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo a fondos de la Seguridad Social o a fondos estatales afectos a la sanidad, en la STC 83/2014, fj 5, porque «en la medida que no reviste carácter tributario, no puede afectar al deber de contribuir previsto en el art. 31.1 CE». También luce en el enjuiciamiento del régimen de aportación de los usuarios en determinadas prestaciones sanitarias, en la STC 139/2016, fj 6, donde el TC no halla afectación excluida por el art. 86.1 CE, dado que el derecho a la protección de la salud es un mero principio rector de la política social y económica que carece de contenido constitucional esencial.

4.1.5. Integración en el contenido eventual de las leyes de Presupuestos y en otras leyes heterogéneas

El art. 134 CE, dedicado a la institución presupuestaria, contiene varias reglas que cabe relacionar con los tributos y también con las PPPNT, pero ahora nos interesa únicamente aquella que afecta a las leyes de Presupuestos como fuentes del Derecho y que a la vez que prohíbe su empleo para crear tributos, permite modificarlos si cuentan con una previa habilitación en una ley tributaria sustantiva (art. 134.7 CE). Obviamente, esa limitación condiciona el papel de las leyes de Presupuestos como vehículos de reformas tributarias, pero la cuestión que interesa aquí es si también supone un límite para la regulación de PPPNT.

El TC se ha manifestado en sentido negativo, favoreciendo así un margen de maniobra de las leyes de Presupuestos carente de las limitaciones que operan en materia tributaria. Por una parte, respecto del descuento sobre el volumen de ventas de productos farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud, la STC 44/2015, fj 3.h), afirma la legitimidad constitucional de su integración «en el contenido eventual de la ley de presupuestos fruto de su relación directa con los ingresos del Estado (conexión económica)», para a renglón seguido señalar esa misma integración porque «la prestación debida tiene una inequívoca finalidad de interés público (la contención urgente del gasto público farmacéutico)» y de «efectuar una asignación de los

recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía» (fj 5.e). Afirmada la naturaleza de PPPNT del citado descuento por volumen de ventas, su establecimiento a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado se justifica concibiendo al art. 134.7 CE como un «refuerzo» de la reserva de ley tributaria, para lo cual se acude a la tramitación parlamentaria del Texto Constitucional y se termina descartando la aplicación de esa limitación referida con el deber de contribuir y con la potestad originaria del Estado para crear tributos por ley (arts. 31.3 y 133.1, ambos de la CE), pero no con las PPPNT, que están legitimadas para formar parte del contenido eventual de la Ley de Presupuestos (fj 5.e).

En efecto, el TC comprueba «cómo, de un lado, el art. 26.2 del Anteproyecto de Constitución solo habilitaba a establecer “prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a una ley” y, de otro, el art. 124.6 impedía a la ley de presupuestos “crear nuevos impuestos” [“Boletín Oficial de las Cortes” núm. 44, 5 de enero de 1978, pág. 690], siendo el informe de la ponencia (que aceptó la enmienda núm. 779 del Grupo de Unión de Centro Democrático) el que cambió la expresión “impuestos” por la más genérica de “tributos”, para pasar a disponer que “[l]a Ley de Presupuestos no puede crear ni modificar tributos” [“Boletín Oficial de las Cortes” núm. 82, 17 de abril de 1978, pág. 1594]. Posteriormente, en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas, el art. 124.6 pasó a ser el art. 128, cuyo apartado 6, rezaba que “[l]a ley de presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea” [“Boletín Oficial de las Cortes” núm. 121, 1 de julio de 1978, pág. 2613], numeración y redacción que conservaría en el texto del Proyecto de Constitución aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados [“Boletín Oficial de las Cortes” núm. 135, 24 de julio de 1978, pág. 2967], que pasaría a ser el art. 133.7 en el dictamen de la Comisión de Constitución del Senado [“Boletín Oficial de las Cortes” núm. 157, 6 de octubre de 1978, pág. 3438] y el art. 134.7 en el Dictamen de la Comisión Mixta Congreso-Senado [“Boletín Oficial de las Cortes” núm. 170, 28 de octubre de 1978, pág. 3724]» (STC 44/2015, fj 5.e).

La propia STC 44/2015, fj 3.b), determina con cita de la jurisprudencia disponible hasta entonces que el *contenido eventual o disponible de las Leyes de Presupuestos* se concreta «en aquellas otras disposiciones que, aun no constituyendo una previsión de ingresos o habilitación de gastos, sí guardan una relación directa con los ingresos o gastos del Estado, responden a los criterios de política económica del Gobierno o, en fin, se dirigen a una mayor inteligencia o mejor ejecución del presupuesto [por todas, SSTC 3/2003, de 16 de enero, FJ 4; 238/2007, de 21 de noviembre, FJ 4; 248/2007, de 13 de diciembre, FJ 4; 9/2013, de 28 de enero, FJ 3 b); y 217/2013, de 19 de diciembre, FJ 5 a)]. Esta limitación de contenido es una exigencia del principio de seguridad jurídica constitucionalmente garantizado (art. 9.3 CE), esto es, de la certeza del Derecho que exige que una Ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de presupuestos generales del Estado, no contenga más disposiciones que las que guardan correspondencia con su función constitucional (arts. 66.2 y 134.2 CE), debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo indudablemente origina [por todas, SSTC 86/2013, de 11 de abril, FJ 3; y 217/2013, de 19 de diciembre, FJ 5 a)]. En consecuencia, para que una disposición pueda integrarse en el contenido eventual de la Ley de presupuestos salvando su legitimidad constitucional es necesario que guarde una conexión económica –relación directa con los ingresos o gastos del Estado o vehículo director de la

política económica del Gobierno— o presupuestaria —para una mayor inteligencia o mejor ejecución del presupuesto— [SSTC 274/2000, de 15 de noviembre, FJ 4; 109/2001, de 26 de abril, FJ 5; 238/2007, de 21 de noviembre, FJ 4; 248/2007, de 13 de diciembre, FJ 4; 74/2011, de 19 de mayo, FJ 3; 9/2013, de 28 de enero, FJ 3 b), y 217/2013, de 19 de diciembre, FJ 5 a)]».

Ya indicamos más atrás que los mismos argumentos sirvieron para que el TC respaldase la constitucionalidad de la disp. adic. 48.ª de la Ley 2/2004, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005, que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional había cuestionado por posible vulneración del art. 134.7 CE (STC 62/2015, fj 3). En la doctrina científica se ha mantenido, sin embargo, que la prohibición contenida en el art. 134.7 CE debía hacerse extensiva a toda PPCP, incluyendo a las de carácter no tributario. Para Moreno Fernández (2005: 355), no tiene sentido, privar a la Ley de Presupuestos de la posibilidad de crear tributos y permitirle crear otro tipo de prestaciones patrimoniales de carácter público. También es de esa opinión Litago Lledó (2018A: 16 y 2018B: 172), para quien las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias atañen al uso de las fuentes normativas (leyes de Presupuestos y decretos-leyes). Para Menéndez Moreno (2018D: 55), una interpretación teleológica del art. 134.7 CE hubiera permitido fundamentar la constitucionalidad de la disposición controvertida sin necesidad de negarle el carácter de tributo.

Al posible establecimiento y modificación de PPPNT por leyes de Presupuestos, se ha sumado por el TC la posibilidad de que resulten reguladas por medio de leyes heterogéneas, como lo fueron durante largo tiempo las de «acompañamiento presupuestario». La razón es simple: al no ser leyes presupuestarias no les afecta la prohibición señalada en el art. 134.7 CE.

La STC 136/2011 —que desestimó el recurso inconstitucional interpuesto por diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso contra diversos preceptos de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social; recurso que sostenía la vulneración de los arts. 1.1, 9.3, 23.2, 66, 88 y 134.2 y 7 CE, así como de otros preceptos del Reglamento del Congreso y del Reglamento del Senado— declara, en su fj 12, la aptitud de la ley de acompañamiento para fijar la *compensación a las sociedades titulares de instalaciones de producción eléctrica por los costes de transición a la competencia*, rechazando que pueda tratarse de una medida injustificada o desproporcionada, pues obedece a la asunción por el Parlamento, *en virtud del principio mayoritario*, de una opción que no vulnera la interdicción de la arbitrariedad. El Tribunal aclara que no le corresponde «fiscalizar la oportunidad de esa concreta opción del legislador, plasmación de una legítima opción política» (en apoyo de esa conclusión cita la STC 162/2009, fj 4). También desestima que dicha compensación sea una prestación patrimonial pública de naturaleza impositiva que esté vedado regular a la ley de acompañamiento por el límite del art. 134.7 CE; precepto que sólo es aplicable a la Ley de Presupuestos Generales del Estado y «no es trasladable, por vía analógica, al resto de las disposiciones que dicte el Parlamento en el ejercicio de la potestad legislativa genérica» (Martínez Lago, 2016: 50).

4.1.6. Inclusión en leyes resultado de la iniciativa legislativa popular

Las PPPNT pueden ser objeto de la regulación que promuevan proposiciones de ley derivadas de la iniciativa popular, a diferencia de los tributos, sin que el Tribunal Constitucional lo haya justificado con argumentos adicionales a la mera indicación de la mayor rigidez de la reserva de ley tributaria y el refuerzo que a la misma brindan las limitaciones que venimos considerando, señaladas en los arts. 86.1, 87.3 y 134.7 CE.

Como es sabido, el art. 87.3 CE, perteneciente al Título III CE, «De las Cortes Generales», viene a excluir la *iniciativa popular* en una serie de materias, entre las que se cita expresamente «las leyes tributarias». La exclusión resulta lógica a juicio de la doctrina que ha analizado esta fórmula de participación de los ciudadanos en el proceso de producción normativa – entre los financiaristas, Simón Acosta (1987, 2263 y ss.)–, pues una inadecuada utilización de la iniciativa legislativa popular podría originar situaciones demagógicas, llevando a la presentación de iniciativas de supresión de determinados impuestos, que pondrían en almoneda al Estado democrático representativo. Otras razones serían la necesidad de mantener inalterado el delicado equilibrio en la relación Gobierno-Parlamento y respetar la función de dirección política del primero y de respetar el principio representativo (Astarloa Villena, 2003: 291. Biglino Campos, 1987: 109).

Entre los antecedentes más destacables, se pueden citar el art. 73 de la Constitución de Weimar, excluyendo leyes de Presupuestos, tributarias o relativas a retribuciones, del referéndum facultativo de iniciativa popular, así como el art. 66 de nuestra Constitución de 1931 (Biglino Campos, 1987: 105-106).

Esta autora recurre a la tramitación parlamentaria del precepto constitucional, donde las razones de incluir esta materia entre las prohibidas a la iniciativa de referéndum fueron bien explicadas por Franco López, diputado de Acción Republicana, quien dijo que «en estas cuestiones, sobre todo cuando los Gobiernos piden grandes sacrificios a los pueblos, no es muy raro el ver a la opinión que se ponga de acuerdo para negar los recursos al Gobierno... yo digo que cuando los Gobiernos y los partidos tienen la responsabilidad del gobierno, muchas veces en contra de la popularidad, en contra de la opinión, llevan a cabo un programa de reformas tributarias que supone grandes sacrificios para el país, porque así lo requiere el bien de la nación y la salud de la patria» (*Diario de Sesiones de las Cortes Constituyentes*, n.º 64, de 28 de octubre de 1931, p. 2004).

Si no estamos equivocados, solamente dos proposiciones de ley, resultado de la iniciativa legislativa popular, terminaron convirtiéndose en leyes, lo que supone el 1% de las iniciativas legislativas populares que se presentaron. Además, el Tribunal Constitucional por medio de Autos de 16 de enero y 18 de septiembre de 1985, declaró inadmisibles sendos recursos de amparo por la negativa de la Mesa del Congreso de los Diputados a tramitar las iniciativas populares, de contenido muy similar y presentadas por las mismas personas, que proponían la creación de una pensión de jubilación para administradores familiares, financiadas

mediante el establecimiento de un fondo nacional que se nutriría de las aportaciones de todas las familias.

Los datos son de Blanco (2022), y las leyes aprobadas así fueron la de reconocimiento de la tauromaquia como patrimonio cultural y la que otorgó entidad jurídica al Mar Menor. Un registro por Legislaturas de las proposiciones de ley formuladas por iniciativa popular puede verse en la página web de la Junta Electoral Central.

Biglino Campos (1987: 113) y Aranda Álvarez (2006: 208), explican que la diferencia entre ambas proposiciones radicaba en el carácter de la aportación. Una establecía que debía tener carácter obligatorio, por lo que la Mesa del Congreso de los Diputados y el Tribunal Constitucional denunciaron su naturaleza fiscal, lo que la hacía inadmisibile. La segunda iniciativa preveía que la prestación pecuniaria tuviese carácter voluntario, lo que no impidió que las instituciones citadas siguiesen considerándola inadmisibile, entre otros motivos por conservar el carácter tributario. El ATC 592/1985, de 18 de septiembre, fj 2, razona que la supresión del carácter obligatorio «no altera, por sí sola, la esencial dimensión tributaria de la iniciativa que ha tratado de ejercitarse nuevamente», sino que, del conjunto de la proposición se desprende la intención de «constituir un sistema de previsión de carácter semejante al de la Seguridad Social, sistema que más bien resulta de naturaleza tributaria, o al menos parafiscal, según criterios generalmente aceptados».

4.1.7. Inaplicación de reglas contra la doble imposición interna ex art. 6 LOFCA

La potestad tributaria originaria del Estado tiene su proyección en el art. 6.2 LOFCA, que trata de evitar el solapamiento de figuras entre los diversos niveles de gobierno (Jiménez Compaired, 2020: 34) al disponer que:

«Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas».

Como se desprende del precepto transcrito, se prohíben tributos autonómicos que graven las mismas manifestaciones de capacidad económica que los tributos del Estado, pero no se dará ninguna limitación si en lugar de tributos se trata de PPPNT, pues ello no se contempla por la LOFCA (*ibídem*: 38). Como explica Marín-Barnuevo (2022: 760), la figura de las PPPNT provoca la inaplicación de los principios y reglas referidas a los tributos, siendo éste de la prohibición de doble imposición interna un claro ejemplo del problema. Otro lo sería la alteración que comporta del régimen general de financiación al vedar la participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación que pueda obtenerse de PPPNT, lo que

supondría una implícita modificación de los arts. 156 y 157 CE y el desarrollo que de los mismos ha realizado la LOFCA (Martín Queralt et al., 2022: 7-8).

4.1.8. Huida del Presupuesto y debilitamiento del control

El art. 134.2 CE contempla los principios de anualidad, unidad y universalidad que rigen los Presupuestos Generales del Estado, determinando asimismo el contenido necesario o indisponible de sus leyes reguladoras, al que viene a complementar el llamado contenido eventual, no necesario, al que nos referimos más atrás.

El *principio de universalidad* significa que todos los ingresos y todos los gastos deben figurar en el Presupuesto, explícita o expresamente, sin compensaciones o minoraciones entre los estados numéricos. Por ello se afirma constitucionalmente el deber de consignar anualmente el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. El TC se ha referido al mismo en varias ocasiones, concibiéndolo como «una consecuencia lógica del propio papel del presupuesto en nuestro Estado de Derecho, en el que (...) la ley de presupuestos está reservada a un contenido y que dicho contenido está reservado a ella (STC 9/2013), obligación constitucional que concreta el art. 134.2 CE, con la exigencia de que dicha ley incluya “la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal”, permitiendo así su control democrático por el Parlamento y permitiendo su conocimiento por los ciudadanos de acuerdo con su función (STC 3/2003, fj 4)» (STC 206/2013, fj 5).

A pesar de este principio, las exacciones parafiscales no solían figurar en los Presupuestos y esta situación suponía un incumplimiento de lo dispuesto en el art. 134.2 CE, que no solo resulta de aplicación a los Presupuestos del Estado, sino también para los autonómicos y locales (Alfías Cantón, 2018: 7), en función de lo dispuesto en los Estatutos y en la legislación sobre las haciendas locales. Aunque parezca inverosímil con el régimen político anterior a la Constitución, Aneiros Pereira (2018: 6) comenta que la Ley de 26 de diciembre de 1958, reguladora de tasas y exacciones parafiscales, procuró reconducir el ámbito de la parafiscalidad y consolidar la aplicación de los principios de reserva de ley tributaria y presupuesto único que, posteriormente, consagrarían los arts. 31 y 134 CE.

Pues bien, al aludido principio presupuestario, no es indiferente la calificación de una determinada prestación patrimonial pública como impuesto, tasa, tarifa, carga o gravamen, sobre todo si estas últimas figuras carecen de naturaleza tributaria. La calificación como tasa o como tarifa tiene claras repercusiones sobre los Presupuestos de las Administraciones Públicas, puesto que en el primer caso, las cantidades recaudadas serán ingresos públicos (tributarios), mientras que las contraprestaciones económicas que deriven de PPPNT no suelen afluir a las arcas públicas ni se contabilizan en el Presupuesto, escapando del control.

A diferencia de lo que sucede con el ejercicio de la potestad tributaria y su reflejo en el estado de ingresos de los Presupuestos, los precios que son resultado de la potestad tarifaria —esto es, de la potestad reconocida a la Administración titular de un servicio público para fijar el precio de la prestación de este servicio cuando el mismo se presta por una entidad de Derecho privado de capital público o por un concesionario— no tienen reflejo en

el Presupuesto público, sino en la cuenta de explotación de los concesionarios y entes que prestan los servicios (Tornos Mas, 1994, 2007: 8 y 2011: 23).

Como establecen los arts. 267 y 289 LCSP, en relación a los contratos de concesión de obras y de servicios, el concesionario tiene derecho a una retribución que percibirá directamente de los usuarios o de la propia Administración. Si lo hace de los usuarios por la utilización de las obras o servicios, aparte de otros aspectos previstos en la ley, las contraprestaciones económicas percibidas serán tarifas (esto es, PPPNT) y lucirán en la contabilidad diferenciada que el concesionario debe llevar respecto de todos los ingresos y gastos de la concesión. Esa contabilidad estará a disposición de la Administración contratante, pero ello no equivale a que formen parte y se reflejen como ingresos en el Presupuesto de la misma. Sí lucirán, no obstante, las aportaciones económicas públicas que perciba el concesionario –que serán un gasto de la Administración que las satisface–, así como, en su caso, el importe del canon o participación que el concesionario abone –que será un ingreso– a la Administración. Todo ello en la forma y condiciones previstas en el pliego de cláusulas administrativas particulares.

La doctrina ha visto en ello una suerte de «privatización de los ingresos», que lo serán de la sociedad concesionaria, aparte de una fórmula que permitirá aparentar a la Administración la reducción del gasto público y del endeudamiento; algo de suma importancia en relación con el cumplimiento de las «reglas fiscales» frente a las instituciones de la Unión Europea (Aneiros Pereira, 2018: 27 y 33. Sánchez López, 2019: 20-21).

El recurso de inconstitucionalidad contra la LCSP que dio lugar a la STC 63/2019, planteaba que:

«la figura fiscal no tributaria de contraprestación patrimonial pública de carácter coactivo creada por las disposiciones impugnadas tiene como consecuencia fundamental, al carecer de naturaleza tributaria, que no representan ingresos públicos y por tanto no deben figurar en los presupuestos del ente público titular del servicio prestado. Y es precisamente eso lo que supone una vulneración flagrante del artículo 134.2 CE de universalidad presupuestaria que aquí se recurre: la aprobación de tarifas como contraprestaciones no tributarias respecto de aquellos servicios coactivos y prestados en régimen de monopolio».

Sin embargo, el TC considera que no se produce la vulneración del art. 134.2 CE, dado que una nota definitoria de las PPPNT es que «no supondrán necesariamente un ingreso público en sentido estricto, lo que lógicamente implica que no figuren en el estado de ingresos de los presupuestos públicos» (STC 63/2019, fj 7).

Una compasiva visión de la reforma legal efectuada por la LCSP, así como de la STC 63/2019 que confirmó su constitucionalidad, es la de Martínez Sánchez (2019A: 122), a quien no le parece que se vulnere el principio de universalidad presupuestaria, «en tanto que no se han alterado las normas de contabilidad pública relativas a los ingresos públicos (...) en los supuestos en los que las contraprestaciones se ingresen directamente en la Administración, o en aquellas sociedades cuyos presupuestos hayan de consolidarse, dichas cantidades aparecerán en el estado de ingresos», sean tasas o PPPNT. Por su parte, Falcón y Tella (2019A: 35) simplificaba indicando

que las cantidades satisfechas indirectamente al ente público no están cubiertas por el principio de universalidad presupuestaria.

Las contraprestaciones dinerarias que reciben los gestores de servicios públicos en régimen de concesión, que son PPPNT, no se pueden calificar como ingresos públicos, máxime si no figuran en el estado de ingresos de los Presupuestos públicos. Así lo indica Ortíz Calle (2018: 12) quien considera que aun cuando sean prestaciones coactivas, no pueden calificarse de ingresos públicos si no figuran en el estado de ingresos de los presupuestos públicos. También lo señala así Litago Lledó (2019: 85), fijándose en el hecho de que no se recauden directamente por el ente público titular del servicio. Lago Montero (2021: 161) considera que «habría que examinar una por una cada una de las prestaciones que se están cobrando para verificar en qué términos y hasta qué punto presta el servicio la Administración titular o la empresa vicaria; si existe o no una concesión administrativa o una figura análoga; si en la misma se prevé que la empresa cobre una prestación directamente a los usuarios y de qué manera; si tal prestación afluye o no a las arcas de la empresa vicaria y/o a las del ente público, cuándo y cómo, antes o después; si está prevista una subvención/canon a pagar por la Administración a la empresa o al contrario, es la em-presa la que hace suya la recaudación y abona luego un canon. Porque según estén establecidos y se desenvuelvan todos estos aspectos, podemos llegar a conclusiones distintas acerca de la calificación de la prestación exigible».

Lo mismo sucede con PPPNT que suponen cargas o gravámenes que resultan de aplicación en sectores económicos regulados y que no suelen ir a parar al Tesoro Público, sino a financiar «fondos públicos» de variadas denominaciones y múltiples objetivos, de mayor diversidad incluso que las PPPNT que los sostienen, aunque teniendo en común –y en esto se distinguen de otros fondos sin personalidad jurídica que aparecen financiados con cargo a los Presupuestos Generales del Estado– el hecho de resultar sostenidos mediante aportaciones obligatorias que recaen sobre determinados sujetos u operadores del sector de que se trate; aportaciones que no van a la caja común del Estado, sino que se suelen afectar a fines concretos y se canalizan a través de estos fondos (Hernández López, 2020: 56).

En las leyes de Presupuestos se registran los fondos sin personalidad jurídica. Por ejemplo, el anexo XI de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, relaciona dichos fondos, de los que los arts. 1.2 y 5.5 señalan el carácter estimativo de sus presupuestos. Como explica Hernández López (2020: 54), los fondos dotados con aportaciones obligatorias de sujetos privados o públicos, tienen por objeto servir como mecanismo de compensación por la realización de una actividad administrativa o por la prestación de un servicio y funcionan de la siguiente forma: los sujetos obligados a sostener un servicio público o a costear una actividad están obligados a hacer prestaciones patrimoniales en favor del fondo y, posteriormente, este se encarga de gestionar y transmitir los recursos. Por ejemplo, el *Fondo de Financiación del Servicio Universal de Telecomunicaciones*, tiene por objeto repartir el coste de las obligaciones de servicio público entre los operadores del sector de las telecomunicaciones para compensar al operador encargado de la prestación del servicio, siendo la Comisión

Nacional de los Mercados y la Competencia el organismo encargado de determinar el importe de los pagos en favor del fondo.

La CNMC verifica el cumplimiento de las contribuciones al Fondo Nacional del Servicio Universal en el ámbito de las telecomunicaciones; también gestiona la contribución postal, destinada a subvenir las necesidades de financiación de la carga financiera injusta y que constituye una de las aportaciones que financian el Fondo de Financiación del servicio postal universal. En el sector audiovisual se encarga de controlar el cumplimiento de las obligaciones de financiación anticipada de la emisión de obras europeas. También ejerce sus funciones respecto de los cánones ferroviarios y supervisa las propuestas de modificación de tarifas aeroportuarias, además de establecer anualmente las retribuciones, peajes y liquidaciones de los sectores eléctrico y gasista, así como las liquidaciones del régimen retributivo específico de las instalaciones de producción de energía eléctrica con tecnologías que aprovechan energías primarias renovables, cogeneración y residuos. De manera similar, el IDAE gestiona el ingreso de las aportaciones de los operadores al Fondo Nacional de Eficiencia Energética. Por su parte, ENRESA, percibe una tarifa por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos, que financia, junto a otros «tasas», el denominado Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos.

El profesor Lavilla Rubira (2015: 76-77) señala que no obsta a la naturaleza no tributaria que los pagos realizados por los operadores en cumplimiento de las PPPNT se realicen típicamente a cuentas de titularidad de la CNMC –o del IDAE en relación con las aportaciones al FNEE–, al operar como depositaria de los importes en su condición de gestora del sistema de liquidaciones.

El régimen económico y de control de los fondos que se financian con PPPNT se caracteriza por la opacidad. Como explica Hernández López (2020: 56), «cada fondo tiene sus propias normas (...) [y] en la mayoría de casos esas normas guardan silencio respecto a esta materia. Los dejan en una especie de limbo económico, presupuestario y muchas veces de control». Ello determina que se pueda afirmar que «con estos fondos se crean sistemas de sostenimiento de servicios o actividades autónomos, supervisados por la Administración, al margen de la normativa presupuestaria y tributaria, rompiendo, aparentemente con la unidad de caja o la no afectación proclamadas en la LGP» (*ibídem*). Esta autora caracteriza su funcionamiento como una suerte de «cajas separadas», de sistemas independientes y autofinanciados frecuentemente a través de PPPNT gracias a la discrecionalidad del legislador (*ibídem*: 243 y ss.). Y esa nota en cuanto a la obtención de los recursos de estos fondos persiste en la organización de los gastos, con absoluta desvinculación de la LGP y del régimen del Presupuesto público (*ibídem*: 268 y ss.); todo lo cual determina una tendencia generalizada en los fondos públicos que se nutren de aportaciones obligatorias a escapar, total o parcialmente, del Derecho Presupuestario (*ibídem*: 271). Y también huida del control, si tenemos en cuenta que los controles, interno y externo, de estos fondos, resultan de baja intensidad (*ibídem*: 278 y 283).

No obstante, el Tribunal de Cuentas ha llevado a cabo algunas fiscalizaciones bien de las entidades que gestionan algunos de estos fondos, pero también de estos mismos. Así, pueden citarse, por ejemplo, los informes de fiscalización siguientes: IF n.º 596, de 25-7-2003, de la gestión de ingresos públicos por la Comisión Nacional

de Energía (CNE) en el ejercicio 2001; IF n.º 871, de 30-9-2010, de la gestión de ingresos públicos por la CNE en el ejercicio 2007, referida en especial al seguimiento de las recomendaciones del Tribunal y resoluciones de la Comisión Mixta relativas al Informe “Informe de fiscalización de la gestión de ingresos públicos por la CNE en el ejercicio 2001”; IF n.º 919, de 22-12-2011, de las actividades llevadas a cabo por la entidad pública empresarial IDAE en los ejercicios 2003 a 2008; IF n.º 1075, de 29-1-2015, de la gestión realizada por ENRESA del Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos, ejercicios 2010 y 2011; IF n.º 1153, de 26-5-2016, de la CNMC, ejercicio 2014, y del proceso de integración en ella de los organismos públicos declarados a extinguir por la Ley 3/2013, de 4 de junio; IF n.º 1333, de 25-7-2019, de la contratación de la CNMC, ejercicios 2015 a 2017; IF n.º 1386, de 30-9-2020, de las actuaciones de la CNMC y del Consejo de Seguridad Nuclear para la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible relacionados con la energía; IF n.º 1446, de 30-9-2021, de la actividad del Fondo Nacional de Eficiencia Energética, situación a 31 de diciembre de 2019.

4.1.9. Otras limitaciones y principios de aplicación a las PPPNT. ¿La vía de apremio?

La doctrina que ha estudiado las PPPNT, y más recientemente los gravámenes temporales energético y sobre entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, se ha planteado la aplicación de otros principios, limitaciones y exigencias recogidas en la Constitución o derivadas de la misma.

Ya hemos indicado más atrás que cuando el TC analizó las prestaciones personal y de transporte que se contemplan en la LRHL, señaló que «además de respetar el límite fijado en el art. 31.3 CE, el establecimiento de las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público debe al mismo tiempo responder a una finalidad constitucionalmente tutelada y obedecer al resto de los principios y exigencias que se contemplan en la Norma fundamental» (STC 233/1999, fj 35). Ello se ha contemplado como una posibilidad para que la jurisprudencia constitucional pueda y deba ser completada (Gómez-Ferrer, 2015: 32).

Como ha señalado el profesor García Roca (2022: 42-43), el papel de las libertades económicas en la delimitación de la intervención estatal es decisivo y demanda una interpretación integrada, sistemática y constitucionalmente adecuada del art. 31 CE en relación con los arts. 33 y 38 CE, referidos a la propiedad privada y la libertad de empresa. En un sector abierto a la libertad de competencia, el Estado no puede regular la actividad económica en cualquier forma, sino que las injerencias en las libertades económicas deben ser proporcionadas y satisfacer los principios de legalidad e igualdad.

El citado autor, plantea esta reflexión en relación con el GTE, pero sirve con carácter general para las PPPNT, que no pueden desconocer sus efectos respecto de la *libertad de empresa y economía de mercado* reconocidas en el art. 38 CE (*ibídem*: 10). Además, y reconociendo que están sujetas las PPPNT a menos límites —o más flexibles— que los tributos, compartimos, desde luego, la necesidad de realizar una interpretación constitucional, necesariamente sistemática y no meramente literal. En todo caso, la calificación como PPPNT no permite evitar el control de

constitucionalidad en lo que afecta a la reserva de ley y, sobre todo, al principio de proporcionalidad, que es en sí mismo inherente a las limitaciones a los derechos fundamentales de propiedad (art. 33 CE) y libertad de empresa (artículo 38 CE); principio de proporcionalidad al que puede reconducirse el principio de capacidad económica en la fase del juicio de proporcionalidad en sentido estricto o en el de la necesidad de la medida (*ibídem*: 39).

Por su parte, Martín Queralt et al. (2022: 7-8) señalan –refiriéndose a los gravámenes temporales establecidos en la Ley 38/2022, particularmente al GTECEFC– la quiebra de los principios tributarios de generalidad, igualdad y capacidad económica (art. 31.1 CE); vulneración de las exigencias del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), y desconocimiento del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

Estos autores se hacen eco de la obligación de respetar, en el establecimiento y regulación de las PPPNT, otros principios constitucionales más allá del de legalidad, singularmente el de igualdad (*ibídem*: 19). Luego desarrollan las posibles inconstitucionalidades en la regulación del GTECEFC, exponiendo los problemas de retroactividad en grado máximo de la prestación y vulneración del principio de seguridad jurídica (*ibídem*: 30-32); la no deducibilidad del gravamen temporal en el IS, desconsiderando la capacidad económica que debe medir este impuesto estructural del sistema tributario (*ibídem*: 32-36); la vulneración del principio de taxatividad, retroactividad desfavorable y proporcionalidad en la configuración de la infracción y sanción por el incumplimiento de la obligación de no repercutir económicamente el importe de la prestación o de su pago anticipado, generando una criticable fragmentación del *ius puniendi* del Estado que acentúa la inseguridad jurídica en el ámbito sancionador (*ibídem*: 36-42).

La doctrina se ha referido también al tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que la clasificación de las PPCP entre las que tienen naturaleza tributaria y las que no la tienen, pretende clarificar la tributación en el IVA para un relevante grupo de sujetos pasivos que prestan servicios públicos y, particularmente, en el ámbito local, teniendo en cuenta que la configuración como PPPNT suscita la sujeción al IVA de las contraprestaciones pagadas por los ciudadanos (Aneiros Pereira, 2018: 28-32). A la determinación del régimen jurídico de las prestaciones que los colegios profesionales perciben de sus colegiados, que se califican como tasas, se dedica un trabajo de Mata Sierra y González Aparicio (2020: 51 y ss.).

Al calor del debate, precisamente, entre tasas y tarifas, una de las cuestiones que más ha preocupado a la doctrina y a los gestores locales ha sido cómo recaudar las cantidades adeudas por los servicios prestados. En particular, si resulta posible la utilización de los procedimientos de recaudación ejecutiva en caso de impago de las PPPNT (Martínez Sánchez, 2019B: 80-81 y 2019C: 259). Menéndez Moreno (2022B: 2) ha señalado que el carácter público de las PPPNT significa que las relaciones jurídicas a que dan lugar están sujetas al ordenamiento jurídico público; ordenamiento que configura la exigibilidad de las prestaciones por los entes públicos acreedores otorgándoles las facultades exorbitantes de presunción *iuris tantum* de legalidad y autoejecutividad. Este autor critica que unas prestaciones que no se sabe en qué consisten y que, por lo tanto, podrán determinarse en cada caso, con la consiguiente arbitrariedad, puedan ser gestionadas al margen de las Administraciones públicas, pero con los poderes exorbitantes propios de las mismas

(Menéndez Moreno, 2018D: 62). Parece que la mayoría de los autores niegan que las tarifas o precios administrativos puedan exigirse por la vía de apremio.

Por ejemplo, se pueden citar en esta dirección a Tornos Mas (2007: 9), García Hernández (2018), Ortiz Calle (2018: 11 y 13), Menéndez Moreno (2018C: 9).

Aneiros Pereira (2018: 28) expone que el hecho de privar de la consideración de tributos a determinadas prestaciones patrimoniales hace que la liquidación y pago de las mismas se privatice y corresponda a las entidades concesionarias o a las empresas que prestan el servicio, y ello sin sujeción a los requisitos, límites, y también prerrogativas de la Administración tributaria. Por lo tanto, ni las prestadoras del servicio tendrán las facultades que tienen los órganos administrativos, ni los ciudadanos tendrán las garantías que establece el Derecho Financiero o las obligaciones, obviamente. Este autor comenta la situación en el ámbito local, con la posibilidad de aplicar la vía de apremio. En efecto, el art. 2.2 LRHL establece que «para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes». Es decir, la LRHL ya previó en 1998 la posibilidad de utilizar la vía de apremio para la recaudación de todos los recursos que deba percibir la Administración financiera municipal. Herrera Molina (2019) dice que si se quiere prescindir del Derecho público en la prestación del servicio, no tiene sentido utilizar la vía de apremio para cobrar las PPPNT. Lago Montero (2021: 174-175) no ve que la financiación tarifaria arroje ventajas sobre la financiación tributaria, por muy constitucional alternativa que sea en abstracto, pareciendo más coherente la financiación tributaria y, sobre todo, más acorde con los principios de justicia y de seguridad jurídica que deben presidir la regulación de cualquier contribución al sostenimiento del coste de un servicio público. Para este autor, una cosa es que haya que frenar el uso abusivo de la vía de apremio y otra bien distinta que se pretenda extraer de su ámbito aplicativo a prestaciones que se califican de *públicas* por *coactivas* en su establecimiento imperativo para con servicios imprescindibles, sean o no tributarias. Si son *coactivas* por *públicas* desde su nacimiento, lo son en su establecimiento y en su aplicación. No se entendería bien el carácter público de la prestación sin esta nota de la coactividad que la caracteriza por naturaleza. El autor considera por ello que no puede extraerse del ámbito de la vía de apremio a las PPPNT so pretexto de su discutible y si acaso parcial perfil jurídico privado. Ello no aportaría ninguna mejora en términos de aplicación pacífica de la figura, ya que la vía ejecutiva cumple una función preventiva.

4.2. Compatibilidad de las PPPNT con el Derecho de la Unión Europea

Para finalizar el trabajo, realizaremos una rápida exposición de los límites que al establecimiento de las PPPNT cabe encontrar en el Derecho de la Unión Europea, ámbito éste donde, en principio, no parece que se tengan que producir graves problemas de (in)-

compatibilidad de las regulaciones que contengan PPPNT establecidas por el legislador español con el Derecho Europeo. Más bien puede que se produzca todo lo contrario, si tenemos en cuenta que la proliferación de estas figuras bien podría corresponderse con una actuación disciplinada del legislador nacional que obra al dictado del europeo y que, por lo tanto, está atento a los cambios que debe introducir en el ordenamiento español para favorecer el objetivo de liberalización de servicios instado desde la Unión.

Por ejemplo, con las tarifas por obras y servicios, parece que se haya pretendido adaptar el marco regulatorio español al Derecho de la UE, que impone transferir al concesionario el riesgo operacional. Lago Montero (2021: 170) lo explica así: «el efecto querido por las empresas concesionarias, que van dando pasos de gigante hacia la tarifa libre, *convenida/negociada* con unos usuarios que ningún poder de negociación tienen, y generadora de beneficios crecientes, a los que aspira lógicamente toda empresa privada, y aún las públicas y los entes de difícil catalogación dogmática. Tarifa libre de límites normativos y en progresivo aumento, generadora de cuantos más beneficios, mejor. A costa del usuario, claro».

4.2.1. Derechos de propiedad, libertad de empresa y principio de proporcionalidad

A diferencia de lo que acontece en el plano constitucional interno, donde se puede valorar si los principios materiales de justicia tributaria son de aplicación o no a las PPPNT, precisamente porque aquéllos aparecen formalmente consagrados en el art. 31.1 CE, en el *Derecho originario* de la UE no existen límites claros de protección de los contribuyentes, faltando ese reflejo formal en los Tratados. López Espadafor (2013: 143) ha criticado esta situación, proponiendo la consagración expresa de principios tributarios en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), al igual que luce ya en éste el principio de limitación del déficit, y sugiriendo que esa delimitación se efectúe partiendo del derecho de propiedad, que sí se encuentra contemplando expresamente en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE).

En consonancia con la reclamada interpretación integrada y sistemática del art. 31 CE con los arts. 33 y 38 CE que plantea García Roca (2022: 42-43), debe considerarse que el establecimiento de una PPPNT supone una injerencia en el derecho de propiedad y que, por tanto, el legislador está sujeto a los requisitos o límites correspondientes (Gómez-Ferrer, 2015: 62). Aunque no fuesen de aplicación los principios informadores de los tributos, el legislador está sujeto al resto de la Constitución y, por tanto, a los requisitos o límites que resultan de la misma, entre los que destacan el derecho de propiedad y el principio de igualdad en la imposición de las PPPNT (Ortíz Calle, 2018: 19).

El Derecho de la Unión sobre la unidad del mercado y la libertad de circulación de productos, y el art. 16 CDFUE que reconoce la libertad de empresa «de conformidad con el Derecho de la Unión y con las legislaciones y prácticas nacionales», asegura a las personas físicas y jurídicas una libertad de actuación sin injerencias estatales desprovistas de justificación. El profesor Di Pietro (2015: 15 y 19) explicaba el marco jurídico comunitario por su inspiración y apoyo del mercado en nombre de principios como la neutralidad, justa competencia, prohibición de discriminación por residencia y de restricción de las libertades económicas, concibiendo a la proporcionalidad al

servicio de la reducción de eventuales márgenes de apreciación normativa de los Estados para limitar la aplicación de los regímenes nacionales que pudieran estar en conflicto con las libertades económicas y por tanto habrían sido incompatibles con la efectividad con la que éstas fueron inspiradas.

Gómez-Ferrer (2015: 62-63) se refiere específicamente al derecho de propiedad como límite al establecimiento de PPPNT, manejando criterios que se han empleado en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) sobre el art. 1 del Protocolo n.º 1 adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH). Por un lado está el criterio de la carga irrazonable, excesiva o desproporcionada como factor derivado del derecho de propiedad reconocido en dicho precepto. Por otro está la necesidad de lograr un «justo equilibrio» entre las exigencias del interés general de la comunidad y los requisitos de la protección de los derechos fundamentales del individuo, debiendo existir una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y los objetivos perseguidos. El autor deduce que no podrá apreciarse la existencia de una carga irrazonable cuando la prestación patrimonial se imponga sobre operadores o consumidores para satisfacer un coste que conlleve un beneficio para el sector, resultando difícil defender la razonabilidad de una carga que se exige sobre los operadores o consumidores de un sector, cuando su beneficiario excede del propio sector y se identifica con el conjunto de la ciudadanía; o, incluso, cuando el beneficio se percibe exclusivamente por un cierto número de consumidores. A la protección del derecho de propiedad y la doctrina del justo equilibrio se han referido también, con mayor amplitud, la profesora Soler Roch (2015: 23 y ss.) y el profesor Menéndez Moreno (2020), que efectúa un análisis de la CDFUE y del CEDH en busca de *principios implícitos* que atañen al Derecho tributario y están estrechamente relacionados con el reconocimiento del derecho de propiedad, como es el caso de los de no confiscatoriedad y proporcionalidad, resaltando los ámbitos de protección en gran medida coincidentes de ambos textos jurídicos.

Sobre la exigencia de la igualdad, desde la perspectiva que ofrece la Directiva 2014/23/UE, de 26 de febrero, relativa a la adjudicación de contratos de concesión, que se transpuso a nuestro ordenamiento por la LCSP, la profesora Litago Lledó (2018A: 17-18) da cuenta de una paradójica circunstancia: frente a la ausencia de límites o restricciones en los modos de gestión que derivan del Derecho comunitario, se condiciona la libertad de elección de los modos de gestión de los servicios públicos, poniendo además un freno a las posibilidades de «remunicipalización» al socaire del principio de estabilidad presupuestaria. Por su parte, el profesor Menéndez Moreno (2023: 18-19), refiriéndose a los gravámenes temporales establecidos en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, opina que el no gravar a «todos» a los que la subida de precios haya incrementado «en mayor medida sus beneficios», acrecienta palmariamente la desigualdad de trato en favor de los no sujetos, máxime cuando se prohíbe la repercusión económica sobre terceros.

En cuanto al principio de proporcionalidad, éste forma parte del contenido esencial de la libertad de empresa, como han señalado, entre otros muchos, García Roca (2023: 47), García Vitoria (2008) y Paz-Ares y Alfaro-Águila (2018). También Gómez-Ferrer (2015: 64) considera que debe aplicarse en todo caso en relación con la injerencia sobre el derecho de propiedad

que supone el establecimiento de cualquier prestación patrimonial pública, valorando otras alternativas o técnicas de regulación y financiación que eviten la injerencia, pudiendo llegar a plantearse el posible carácter confiscatorio de algunas prestaciones si comportan para determinados operadores una carga excesiva.

La proporcionalidad aparece consagrada en el art. 52 CDFUE como criterio general y de configuración legal:

«1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

2. Los derechos reconocidos por la presente Carta que constituyen disposiciones de los Tratados se ejercerán en las condiciones y dentro de los límites determinados por éstos. (...)».

Se trata, como ha señalado García Roca (2023: 48), de una cláusula de intensa configuración legal según las normas europeas, que tiene innegable relevancia para la libertad de competencia y la unidad del mercado. Por ello las libertades comunitarias de circulación de capitales y de establecimiento, reconocidas en los arts. 63 a 66 y 49 a 55, respectivamente, del TFUE, representan claros límites a la regulación de PPPNT.

El citado autor se refiere a la temprana STJUE de 14 de mayo de 1974, *J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung / Comisión de las Comunidades Europeas* (asunto 4-73), donde el demandante era un mayorista asociado al mercado del carbón que resultaba perjudicado por las nuevas condiciones legales, que dio ocasión para afirmar que la libertad de empresa implica que un operador económico no puede ser privado arbitrariamente del derecho a ejercer su actividad. Si bien igualmente se reconoció que esta garantía no le asegura un volumen de negocio, o una cuota de mercado como meros intereses o expectativas (*ibídem*: 47).

Por otro lado, en relación con la acumulación de impuestos sobre productos energéticos y el concepto de *ayudas estatales*, la STJUE (Sala 9.^a) de 18 de enero de 2017, *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) - Fondazione Santa Lucia / Cassa conguaglio per il settore elettrico y otros* (C-189/15), enjuició la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de electricidad. El TJUE advirtió que la Directiva permite a los Estados miembros introducir o mantener diferentes clases de impuestos indirectos sobre estos productos, siendo preciso, sin embargo, ajustarse a los niveles mínimos de imposición previstos (art. 4), mediante la acumulación de todos los impuestos indirectos recaudados —a excepción del IVA— sobre tales productos en el momento de su puesta a consumo. Ahora bien, la elección de los concretos procedimientos fiscales es algo que queda en las manos de cada Estado miembro. Asimismo, los Estados podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, contemplando un principio de neutralidad fiscal. La citada Directiva establece también que, una vez respetados los niveles mínimos de

imposición, los Estados miembros podrán aplicar reducciones o ventajas a favor de empresas con elevado consumo energético. No obstante, igualmente se prevé que medidas como las exenciones fiscales, reducciones impositivas o devoluciones de impuestos podrían constituir «ayuda estatal» y deben notificarse a la Comisión. Se resuelve así la cuestión prejudicial que había planteado el Consejo de Estado italiano, preguntando si esas reducciones para empresas de elevado consumo podían considerarse una de estas ayudas estatales que venían prohibidas y el TJUE concluyó que, efectivamente, debían considerarse impuestos indirectos y reducciones impositivas las ayudas o ventajas otorgadas a empresas de elevado consumo energético. Pero la Directiva no se opone a una normativa nacional que las establezca únicamente a favor de empresas del sector manufacturero. La calificación como tributos o aportaciones puede revisarse por el TJUE. Además, en esta misma sentencia, el TJUE recuerda que la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al propio Tribunal de Justicia, «con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional» (*ibídem*: 48).

Como plantea Noguera de la Muela (2015, 26) en la relación de síntesis sobre las PPPNT que consta en las Actas del X Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo, «no obsta a la naturaleza no tributaria de las prestaciones referidas que las mismas pudieran reputarse ayudas de Estado desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea». También Lavilla Rubira (2015: 76-77) lo señala, indicando que «la jurisprudencia comunitaria establece que las contribuciones obligatorias impuestas por el Estado y gestionadas y asignadas con arreglo a disposiciones de normas públicas implican, a efectos del régimen de ayudas de Estado, una transferencia de fondos estatales, considerándose que los fondos están bajo control público incluso aunque no sean de propiedad de la autoridad pública de que se trate», pudiendo verse: STJUE (Sala 3.^a) de 17 de julio de 2008, *Essent Netwerk Noord BV y otros / Aluminium Delfzijl BV* (C-206/06); STJUE (Sala 2.^a) de 19 de diciembre de 2013, *Association Vent De Colère! Fédération nationale y otros / Ministre de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du Logement et Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* (C-262/12); y Sentencia del Tribunal General (Sala 5.^a) de 11 de diciembre de 2014, *Austria / Comisión Europea* (T-251/11).

El autor citado en último lugar, da cuenta de la reiterada consideración efectuada por el TJUE sobre la mera «posibilidad de disuasión» de las inversiones por parte de nacionales de otros Estados miembros, lo que puede bastar para calificar una medida estatal como una «restricción» en el sentido del art. 63.1 TFUE, aun siendo aquella de aplicación sin discriminación por razón de la nacionalidad. Esta jurisprudencia relativa a los movimientos de capitales, que refleja la jurisprudencia en sede de libre circulación de servicios –STJUE (Sala 6.^a) de 25 de julio de 1991, *Manfred Säger / Dennemeyer & Co. Ltd.* (C-76/90)– y de libertad de establecimiento –STJUE de 31 de marzo de 1993, *Dieter Kraus / Land Baden-Württemberg* (C-19/92)–, comenzó con sentencias como la STJUE (Sala 6.^a) de 14 de octubre de 1999, *Sandoz GmbH / Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland* (C-439/97), o la STJUE de 16 de marzo de 1999, *Manfred Trummer y Peter Mayer* (C-222/97), y se consolidaría después en materia de movimientos de capitales. No se puede

descartar, como señala este autor, que la imposición de prestaciones patrimoniales públicas a empresas del sector eléctrico español tenga un efecto disuasorio para los potenciales inversores de Estados miembros de la UE al adoptar decisiones de inversión en aquellas, decidiendo la adquisición o no de participaciones representativas de su capital social –STJUE de 13 de mayo de 2003, *Comisión de las Comunidades Europeas / Reino de España* (C-463/00) y STJUE de 4 de junio de 2002, *Comisión de las Comunidades Europeas / República Portuguesa* (C-367/98)— y, por otro lado, se han reputado restrictivas a la libertad de establecimiento medidas que, aun siendo de aplicación sin discriminación por razón de la nacionalidad, puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de aquella por parte de los nacionales de la Unión –STJUE (Sala 6.ª) de 11 de diciembre de 2014, *Comisión Europea / Reino de España* (C-576/13)—, condicionando el ejercicio de una actividad a requisitos relacionados con las necesidades económicas o sociales si tienden a limitar el número de operadores interesados –STJUE (Gran Sala) de 1 de junio de 2010, *Blanco Pérez y Chao Gómez* (C-570/07 y C-571/07 acumulados). El TJUE ha declarado que la imposición por el Estado de una tarifa sobre determinadas compañías destinada a cubrir el coste de servicios prestados a las mismas constituye una restricción a las libertades fundamentales de la UE –STJUE (Sala 6.ª) de 13 de junio de 2002, *Sea-Land Service y Nedlloyd Lijnen* (C-430/99 y 431/99 acumulados)—, particularmente a la libre circulación. No obstante, los Estados miembros pueden imponer restricciones por razones que explicitan los arts. 65.1 y 52.1 TFUE, a las que el TJUE ha añadido cualesquiera «razones imperiosas de interés general» –STJUE de 4 de junio de 2002, *Comisión de las Comunidades Europeas / Reino de Bélgica* (C-503/99), sobre libre circulación de capitales; STJUE (Sala 4.ª) de 16 de febrero de 2012, *Marcello Costa y Hugo Cifone* (C-72/10 y 77/10 acumulados), sobre libertad de establecimiento—, lo cual supone, en último término, un análisis de proporcionalidad en relación con los derechos fundamentales a la propiedad y libertad de empresa (Lavilla Rubira, 2015: 99-101).

4.2.2. Coherencia con los fines y principios de la legislación sectorial

Las PPPNT deben guardar coherencia con los fines y principios de la legislación sectorial en la que en cada caso se inserten, tal y como señaló la STC 63/2019, ffjj 5 y 6, a la par que negaba homogeneidad en la «categoría», viniendo a reiterar el planteamiento que había efectuado la STC 83/2014, fj 3, al justificar la deducción sobre la facturación mensual de las oficinas de farmacia por las recetas de especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo a fondos de la Seguridad Social, o a fondos estatales afectos a la sanidad, enmarcada en el ejercicio de una actividad que forma parte de un sector regulado por el Estado.

Obviamente, esa característica haría imposible que pudiera tenerse aquí en cuenta toda la regulación de Derecho derivado de la UE que encabeza la legislación sectorial nacional que puede verse afectada por el establecimiento de PPPNT, dado el obligado respeto que el legislador nacional ha de guardar con el Derecho de la UE, por su prevalencia o primacía, de la que resulta el efecto general de inaplicación de las normas internas incompatibles. Una supremacía que aunque no esté consagrada en los Tratados, se ha desarrollado con el paso del tiempo a partir de la jurisprudencia del TJUE. Si el Derecho derivado europeo

constituye un límite al legislador tributario (López Espadafor, 2013: 132-133), también lo será para la regulación de PPPNT.

Entre las primeras sentencias del Tribunal de Luxemburgo, cabe citar: STJUE de 5 de febrero de 1963, *Van Gend & Loos / Administración fiscal holandesa* (C-26/62); STJUE de 15 de julio de 1964, *Costa / ENEL* (C-6/64); STJUE de 17 de diciembre de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft mbH / Einfuhr-und Vorratsstelle fur Getreide und Futtermittel* (C-11/70); STJUE de 9 de marzo de 1978, *Amministrazione delle Finanze dello Stato / Simmenthal SpA* (C-106/77); o STJUE de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing SA / La Comercial Internacional de Alimentacion SA* (C-106/89).

En el caso de las tarifas que deben abonar los usuarios por la utilización de obras o por la prestación de servicios a los concesionarios de obras y de servicios, que tienen la naturaleza de PPPNT conforme a la regulación dada por la LCSP, la doctrina ha considerado que el abandono de la naturaleza tributaria de tasa era imprescindible para que el nuevo régimen del contrato de concesión se cohonestara con el requisito de riesgo operacional exigido por la Directiva 2014/23/UE, de 26 de febrero, relativa a la adjudicación de contratos de concesión (Perdigó i Solá, 2018: 165. Ortiz Calle, 2018: 4. Palao Taboada, 2023: 20 y 45).

Esta Directiva 2014/23/UE fue una de las dos que transpuso al ordenamiento español la LCSP de 2017. La otra fue la Directiva 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, sobre contratación pública, quedando una tercera —la Directiva 2014/25/UE, de 26 de febrero de 2014, relativa a la contratación por entidades que operan en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales— pendiente de transposición a una ley específica. La disp. fin. 5.ª LCSP, refiriéndose precisamente a la incorporación de Derecho comunitario, hacía mención «de lo incorporado respecto a [la Directiva 2014/23/UE] a través de la Ley sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales». Suponemos que se trata de la Ley 31/2007, de 30 de octubre, que con la citada rúbrica incorporó en su momento otras Directivas comunitarias. Esta ley fue derogada por el Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, cuyo preámbulo da cuenta del significativo retraso en el proceso de transposición de determinadas normas —provocado por la inestabilidad política que llevó al Gobierno a estar en funciones desde diciembre de 2015 hasta noviembre de 2016— y procede a incorporar la citada Directiva 2014/25/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, relativa a la contratación por entidades que operan en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales y la Directiva 2014/23/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, relativa a la adjudicación de contratos de concesión.

Como se expuso más atrás, en la STC 44/2015 se desestima el recurso de inconstitucionalidad que se interpuso contra la disp. adic. 48.ª de la Ley 2/2004, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005, que reguló los *descuentos por volúmenes de ventas de medicamentos al Sistema Nacional de Salud*. El recurso había alegado que la medida desconocía el art. 4 de la Directiva 89/105/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1988, relativa a la transparencia de las medidas que regulan la fijación de precios de los

medicamentos para uso humano, debiendo haberse comunicado a la Comisión Europea el establecimiento de la PPCP. Sin embargo, el TC descartó efectuar un control de la supuesta infracción del ordenamiento comunitario, con argumentos conocidos sobre la competencia de dicho control «a los órganos de la jurisdicción ordinaria, en cuanto aplicadores que son del ordenamiento comunitario, y, en su caso, al Tribunal de Justicia de la Unión Europea» (STC 239/2012, fj 5; STC 19/2013, fj 2; STC 51/2013, fj 6, y STC 64/2013, fj 4).

Anteriormente, la STC 136/2011, fj 6, a la que también nos hemos referido más atrás, realizó una observación similar porque ni los Tratados internacionales, ni el Derecho de la Unión Europea, constituyen canon para el enjuiciamiento de la adecuación a la Constitución de normas dotadas de rango legal (con cita de STC 235/2000, fj 11; STC 12/2008, fj 2; STC 49/1988, fj 14; y STC 28/1991, fj 5). Cabe indicar que en el recurso se decía que la PPCP que se atacaba –compensación por los costes de transición a la competencia en el sector eléctrico– tenía la condición de ayudas de Estado prohibidas por tratarse de una ventaja general concedida a unas determinadas empresas sin encajar en ninguna de las excepciones previstas en el art. 107 TFUE.

Si nos fijamos en algunas de las PPPNT que se comentaron más atrás, el engarce con disposiciones comunitarias es constante, así como algunos problemas que han tenido que resolver los tribunales de justicia y el propio Tribunal de Luxemburgo.

Por ejemplo, la disp. adic. 1.^a del Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social, justifica entre otros aspectos la extraordinaria y urgente necesidad de proceder a la regulación de la *PPPNT por la prestación del servicio de generación y emisión de identificadores únicos para los productos del tabaco*, citando las previsiones del Derecho de la UE que se habían desatendido en nuestro ordenamiento; a saber: la Directiva 2014/40/UE, del Parlamento y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco y los productos relacionados y por la que se deroga la Directiva 2001/37/CE, y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/574, de la Comisión, de 15 de diciembre de 2017, relativo a las normas técnicas para el establecimiento y el funcionamiento de un sistema de trazabilidad para los productos del tabaco, que habilita a la entidad emisora a cobrar la generación y la emisión de identificadores únicos a los operadores económicos.

Antes de que se modificara el sistema de compensación equitativa de la copia privada con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, reemplazándolo por el *canon digital* del art. 25 TRLPI –que reintrodujo el Decreto-ley 12/2017, de 3 de julio–, la STJUE de 9 de junio de 2016, *Entidad de Gestión de Derechos de los Productores Audiovisuales (EGEDA) y otros / Administración del Estado y Asociación Multisectorial de Empresas de la Electrónica, las Tecnologías de la Información y la Comunicación, de las Telecomunicaciones y de los contenidos Digitales (AME-TIC) (C-470/14)*, declaró contrario al Derecho de la UE el sistema de compensación equitativa del límite de copia privada con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, que se había establecido por medio de otro Decreto-Ley (el 20/2011, de 30 de diciembre). La interpretación por el TJUE de la Directiva 2001/29/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de mayo de 2001, relativa a la armonización de determinados

aspectos de los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en la sociedad de la información, puede verse también en otras sentencias, como la STJUE (Sala 3.ª) de 21 de octubre de 2010, *Padawan SL / Sociedad General de Autores y Editores de España (SGAE)* (C-467/08) —a la que se han referido Piña Garrido (2010) y González San Juan (2018: 55 y ss.)—; STJUE (Sala 4.ª) de 5 de marzo de 2015, *Copydan Båndkopi / Nokia Danmark A/S* (C-463/12); STJUE (Sala 3.ª) de 16 de junio de 2011, *Stichting de Thuiskopie / Opus Supplies Deutschland GmbH y otros* (C-462/09). Comentando estos pronunciamientos, Carbajo Gascón (2016: 12 y ss.), señala que el TJUE considera que, al objeto de financiar la compensación equitativa, los Estados miembros tienen la facultad de establecer un sistema de canon por copia privada que no se haga recaer en primer término sobre las personas privadas afectadas (es decir, sobre los usuarios individuales que se benefician del límite), sino sobre quienes ponen a disposición de los usuarios privados los equipos, aparatos y soportes de reproducción o bien les prestan un servicio de reproducción; esto es, los fabricantes, importadores y distribuidores de esos dispositivos.

Los nuevos *cánones ferroviarios* que tienen la naturaleza de PPPNT, son el resultado de la modificación realizada por la Ley 26/2022, de 19 de diciembre en la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del sector ferroviario. La doctrina ya había señalado que se producía un desajuste con las previsiones del Derecho de la UE, al contemplar como una de las funciones esenciales de la gestión independiente de las infraestructuras, que el administrador tome las decisiones sobre la fijación de los cánones por el uso de las infraestructuras ferroviarias y que con posterioridad estas decisiones puedan ser revisadas por un organismo regulador independiente, con facultad incluso para modificar los cánones establecidos (Blanchar Roca, 2019: 303). Además, el modelo de cánones ferroviarios anterior a la reforma legal, fue cuestionado por la Comisión Europea, dando lugar a la STJUE (Sala 1.ª) de 28 de febrero de 2013, *Comisión Europea / Reino de España* (C-483/10), que declaró que España había «incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 4, apartado 1, 11, 13, apartado 2, y 14, apartado 1, de la Directiva 2001/14/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2001, relativa a la adjudicación de la capacidad de infraestructura ferroviaria y la aplicación de cánones por su utilización, en su versión modificada por la Directiva 2007/58/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2007, al no haber adoptado las medidas legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a dichas disposiciones». El preámbulo de la Ley 26/2022 narra el proceso de transposición a nuestro ordenamiento jurídico de Directivas comunitarias cuyo objetivo es el establecimiento de un espacio ferroviario europeo único, abriendo el mercado de transporte y permitiendo el acceso de nuevas empresas a la infraestructura ferroviaria (cabe citar la Directiva 2012/34/UE, de 21 de noviembre de 2012 y la Directiva 2016/2370, de 14 de diciembre). Dar un nuevo impulso a la liberalización del mercado ferroviario y llevar hasta sus últimas consecuencias el principio de no discriminación se citan, entre otros aspectos de la legislación europea, así el cuestionamiento de la Comisión Europea a la versión anterior de los cánones, que tenían la consideración de tasas, cuyo «establecimiento y modificación (...) venía regulándose a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, tras un procedimiento que implicaba la elaboración de una propuesta por los administradores de infraestructuras, que era informada por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, sometida a consulta de las empresas ferroviarias

e incorporada por el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana en el anteproyecto de la mencionada ley». Pues bien, ante esa «determinación solo indirecta de los cánones por parte de los administradores de infraestructuras», la Comisión Europea formalizó una Carta de Emplazamiento de 17 de mayo de 2018 y luego un Dictamen motivado de 10 de octubre de 2019, señalando los «aspectos dudosos en la correcta transposición de las disposiciones de la Directiva 2012/34/UE, la determinación de los cánones mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado, en tanto que limita el referido principio de independencia de gestión de los administradores de infraestructuras, haciendo imposible que éstos fijen o modifiquen durante el año la cuantía de los cánones por la puesta a disposición de las infraestructuras, impidiendo, en definitiva, la utilización de los cánones como instrumento de gestión para realizar un uso óptimo y eficaz de su red». Por lo expuesto, se recurre a la figura de las PPPNT para «flexibilizar el sistema de determinación de los cánones, trasladando las competencias para su cuantificación final a los administradores de infraestructuras, que deberán hacer públicos los criterios para dicha cuantificación en un instrumento como es la declaración sobre la red, aprobada con una periodicidad mínima anual, con posibilidad de realizar las adaptaciones y modificaciones necesarias en el transcurso del ejercicio correspondiente al horario de servicio al que se refiera».

La financiación de las *obligaciones de servicio universal*, tanto en el sector de las telecomunicaciones como en el postal, tienen su punto de arranque en el Derecho de la Unión, donde —como recordaba Lozano Serrano (2014: 9)— el art. 14 TFUE reconoce que los *servicios de interés económico general* responden a valores comunes de la UE y proclama «su papel en la promoción de la cohesión económica y territorial», admitiendo el art. 106.2 TFUE que las empresas que los presten —públicas o privadas— sólo se sujetan a los Tratados y a las normas sobre competencia «en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada». El Protocolo n.º 26 anexo al TFUE, sobre los servicios de interés general, prescribe en su art. 1 que dichos valores comunes de la Unión incluyen «el papel esencial y la amplia capacidad de discreción de las autoridades nacionales, regionales y locales para prestar, encargar y organizar los servicios de interés económico general», admitiendo la disparidad de necesidades y preferencias de los usuarios y la diversidad de servicios, pero obligándolas, en todo caso, a garantizar «un alto nivel de calidad, seguridad y accesibilidad económica, la igualdad de trato y la promoción del acceso universal y de los derechos de los usuarios» Y aclara su art. 2 que «las disposiciones de los Tratados no afectarán en modo alguno a la competencia de los Estados miembros para prestar, encargar y organizar los servicios de interés general que no tengan carácter económico». En este ámbito, cabe citar la Directiva 2002/22/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa al servicio universal y los derechos de los usuarios en relación con las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas —derogada por la Directiva (UE) 2018/1972 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas (texto pertinente a efectos del EEE)—, cuyo art. 13 permitía a los Estados miembros optar, en trance de regular la financiación de las obligaciones de servicio universal, por un mecanismo de compensación con cargo a los fondos públicos o por repartir el correspondiente coste

neto entre los proveedores de servicios y redes de comunicaciones electrónicas, señalando como principios informadores de los mecanismos de reparto de costes, los de transparencia, distorsión mínima del mercado, no discriminación y proporcionalidad (Lavilla Rubira, 2015: 73. Gómez-Ferrer, 2015: 55. Villar Rojas, 2000: 129 y ss.). Y en el servicio postal universal, cabe citar primero la Directiva 97/67/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 1997, relativa a las normas comunes para el desarrollo del Mercado Interior de los Servicios Postales de la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio, modificada por la Directiva 2002/39/CE, de 10 de junio de 2002 y la Directiva 2008/6/CE, de 20 de febrero de 2008, que estableció el marco normativo por el que los Estados miembros deben regirse en materia de obligaciones de servicio postal universal y cuya transposición se llevó a cabo a través de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado Postal, donde se regula la *contribución postal* como PPPNT.

La doctrina administrativista –Gómez-Ferrer (2015: 34-44), Lavilla Rubira (2015: 77-88), Alonso García (2001), entre otros– se ha referido particularmente a distintas obligaciones impuestas con naturaleza de PPPNT a las empresas que operan en un sector intensamente regulado como es el sector eléctrico y cuya litigiosidad ha dado lugar también a diversos pronunciamientos del TJUE. Cabe citar, por ejemplo, sobre financiación del déficit tarifario –STJUE (Sala 5.^a) de 7 de noviembre de 2019, *Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA) y otros / Administración General del Estado y otros* (C-80/18 a C-83/18 acumulados)–, aportaciones para la financiación del bono social –STJUE (Sala 5.^a) de 14 de octubre de 2021, *Viesgo Infraestructuras Energéticas, S. L., / Administración General del Estado y otros* (C-683/19)–, compensación por los costes de transición a la competencia –STJUE de 13 de marzo de 2001, *PreussenElektra AG / Schleswag AG* (C-379/98)–, régimen de derechos de emisión y parámetros para el cálculo de la asignación de éstos – Sentencia del Tribunal General (Sala 7.^a) de 7 de marzo de 2013, *República de Polonia / Comisión Europea* (T-370/11)–, asignación gratuita de derechos de emisión –STJUE (Sala 5.^a) de 17 de octubre de 2013, *Iberdrola, SA y otros / Administración del Estado y otros* (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 y C-640/11 acumulados)–, sobre creación del Fondo de Eficiencia Energética y obligaciones de aportación al mismo para la financiación de programas de eficiencia energética –STJUE (Sala 2.^a) de 7 de agosto de 2018, *Saras Energía SA / Administración del Estado* (C-561/16); STJUE (Sala 5.^a) de 19 de diciembre de 2019, *Engie Cartagena, S.L. / Ministerio para la Transición Ecológica* (C-523/18)–, entre otras cuestiones. Cabe señalar también que el Auto del TJUE (Sala 7.^a) de 22 de octubre de 2014, *Elcogás, S.A., / Administración del Estado y Iberdrola, S.A.* (C-275/13), resuelve la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo español en relación con la posible consideración como ayuda de Estado de las aportaciones percibidas por Elcogás; aportaciones consideradas como costes permanentes de funcionamiento del sistema eléctrico.

Más atrás nos referimos a esos fondos dotados con aportaciones obligatorias que frecuentemente son PPPNT y que funcionan como una suerte de «cajas separadas», nutriéndose mayoritariamente de aportaciones obligatorias de sujetos privados y cuyos ingresos están afectados directamente a un fin concreto. Pues bien, como recuerda Hernández López (2020: 261), al conocer algunos asuntos relacionados

con fondos belgas, franceses y alemanes similares, el TJUE ha entendido que las aportaciones realizadas a los mismos presentan naturaleza de exacciones parafiscales. De determinados pleitos que han llegado al TJUE, la autora extrae que las aportaciones a los fondos objeto de litigios son exacciones parafiscales de naturaleza distinta a la de los tributos. Por ejemplo, la STJUE de 27 de octubre de 1993, *Firma Herbert Scharbatke GmbH / República Federal de Alemania (C-72/92)*, al valorar si las ayudas con cargo a un fondo vulneran la normativa del mercado común analiza las aportaciones al mismo y las califica como exacciones parafiscales: «20. Procede, por consiguiente, responder al órgano jurisdiccional nacional que la recaudación de una contribución, que constituye una exacción parafiscal, como la considerada en el asunto principal, puede constituir, en función de la afectación de sus rendimientos, una ayuda estatal incompatible con el mercado común, si concurren los requisitos de aplicación del artículo 92 del Tratado, bien entendido que tal apreciación compete exclusivamente a la Comisión, con arreglo al procedimiento previsto al efecto por el artículo 93 del Tratado, y bajo control del Tribunal de Justicia».

4.2.3. Problemas que suscitan los gravámenes temporales energético y bancario en relación con el Derecho de la Unión Europea

Los gravámenes temporales establecidos por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, han recibido la crítica de la doctrina por diversos motivos que pueden suponer su inconstitucionalidad, así como por la vulneración de principios y normas de la Unión Europea. Hay circunstancias que afectan a ambos planos de consideración, como resulta la *falta de motivación* del umbral cuantitativo de 800 millones de euros, elemento esencial del GTECEFC, que puede justificar una quiebra del principio de seguridad jurídica —ex art. 9.3 CE—, que afecta además a la libertad de empresa —ex art. 38 CE— y distorsiona la libre competencia, elemento cardinal del Derecho Comunitario (Martín Queralt et al., 2022: 29).

En su estudio sobre la adecuación a la CE y al Derecho de la UE del GTECEFC, estos autores consideran que la no sujeción de las entidades de crédito que no alcancen la indicada cifra de ingresos por intereses y comisiones, representa una vulneración del art. 107 TFUE (ayudas de Estado), por favorecer a unos sujetos e incidir negativamente en otros, así como una acción contraria al art. 119 TFUE (respeto al principio de una economía de mercado abierta y de libre competencia), y permite denuncias a afectos de lo previsto en el art. 116 TFUE (*ibídem*). Idéntica tacha de desmotivación cabría señalar en relación con la exención del pago del GTE a cuantas personas o entidades carezcan de la consideración de operadores principales en los sectores energéticos en función de las circunstancias señaladas en el art. 1.1 y 2 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

Otra situación en la que se puede observar esa doble vulneración de principios constitucionales y comunitarios estaría en la fijación de una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe repercutido económicamente a terceros; infracción tipificada como muy grave en los arts. 1.8 y 2.7 de la Ley 38/2022. Se trata, desde luego, de una sanción para la que no se otorgan posibilidades de graduar su concreta extensión, en clara contradicción con el principio de proporcionalidad que ha manejado nuestra jurisprudencia constitucional y que con mayor rigor que ésta ha exigido la jurisprudencia del TJUE, por estar en la base del Derecho sancionador y operar como criterio para la interpretación de

cualesquiera limitaciones que puedan establecerse en el ejercicio de derechos y libertades reconocidos en la CDFUE (arts. 49.3 y 52 de la propia Carta). Baste citar en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea / Reino de España* (C-788/19). Como es sabido, en este pronunciamiento se juzgó, entre otros aspectos, la falta de proporcionalidad de una multa del 150 por ciento por incumplir o cumplir extemporáneamente con la obligación de información sobre bienes o derechos poseídos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Por su parte, el profesor García Roca (2023: 16) se hace eco de una de las enmiendas que se presentaron durante la tramitación parlamentaria de la Ley 38/2022 y que rechazaba la «prohibición de la deducción del gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, ya que encubre una “suerte de sanción encubierta” para los operadores sujetos al pago, viola el derecho a la libertad de empresa (art. 38 CE), y es contraria a normas de la Autoridad Bancaria Europea sobre originación y seguimiento de préstamos».

En la medida en que se entienda que pese a la calificación como PPPNT, los gravámenes temporales energético y sobre entidades de crédito representan, en realidad, impuestos (De La Fuente, 2022: 3. Menéndez Moreno, 2023: 13-14), resulta entonces claramente exigible a los mismos el cumplimiento de los principios y normas de la UE referidas a los tributos, entre los que cabe citar «la prohibición de discriminar entre residentes de los distintos países de la Unión, y la prohibición de restringir los derechos fundamentales de la libertad de establecimiento, de la libre prestación de servicios y de la libertad de circulación de capitales» (Martín Queralt et al., 2022: 43).

Nos remitimos al planteamiento que realizan estos autores sobre la *prohibición de discriminación* (art. 21.2 CDFUE) en combinación con las libertades de *establecimiento* (art. 15 CDFUE) y de *circulación* y de *residencia* (art. 45 CDFUE) y la doctrina que deriva de diversas sentencias del Tribunal de Luxemburgo: STJUE (Sala 8.^a) de 25 de noviembre de 2021, *QY / Finanzamt Österreich* (C-372/20); STJUE (Sala 2.^a) de 10 de junio de 2015, *X AB / Skatteverket* (C-686/13); STJUE (Sala 4.^a) de 21 de diciembre de 2016, *Masco Denmark ApS y Damixa ApS / Skatteministeriet* (C-593/14); STJUE (Sala 6.^a) de 20 de diciembre de 2017, *Deister Holding AG als Gesamtrechtsnachfolger der Firma Traxx Investments N.V. y Juhler Holding A/S / Bundeszentralamt für Steuern* (C-504/16 y C-613/16 acumulados); STJUE (Sala 5.^a) de 4 de octubre de 2018, *Comisión Europea / República Francesa* (C-416/17); STJUE (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019, *N Luxembourg 1 y otros / Skatteministeriet* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16 acumulados); STJUE (Sala 1.^a) de 20 de enero de 2021, *Lexel AB contra Skatteverket* (C-484/19), entre otras muchas, que permitirían entender discriminatorios a los gravámenes temporales e implicar éstos en la vulneración de la libertad de establecimiento (arts. 49 y ss. TFUE) –STJUE (Sala 4.^a) de 5 de diciembre de 2013, *Alessandra Venturini contra ASL Varese y otros María Rosa Gramegna / ASL Lodi y otros y Anna Muzzio contra ASL Pavia y otros* (C-159/12 a C-161/12, acumulados); STJUE (Gran Sala) de 6 de octubre de 2020, *Comisión Europea / Hungría* (C-66/18); STJUE (Sala 1.^a) de 4 de julio de 2018, *NN A/S / Skatteministeriet* (C-28/17); STJUE (Gran Sala) de 12 de junio de 2018, *A/S Bevola y Jens W. Trock ApS / Skatteministeriet* (C-650/16); STJUE (Gran Sala) de 3 de marzo de 2020, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. / Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság* (C-75/18)–, de la libertad de prestación de servicios (arts. 56 y ss. TFUE) –STJUE (Sala 10.^a) de 23 de enero de 2014, *Comisión Europea / Reino de Bélgica* (C-296/12); STJUE (Sala 1.^a) de 6 de mayo

de 2021, *Analisi G. Caracciolo srl / Regione Siciliana - Assessorato regionale della salute - Dipartimento regionale per la pianificazione y otros* (C-142/20); STJUE (Gran Sala) de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri / Regione Sardegna* (C-169/08); STJUE (Sala 7.ª) de 25 de julio de 2018, «TTL» *EOOD / Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» - Sofia* (C-553/16)— y de la libertad de circulación de capitales (arts. 63 y ss TFUE) —STJUE (Sala 1.ª) de 7 de noviembre de 2013, *K* (C-322/11); STJUE (Sala 2.ª) de 26 de mayo de 2016, *État belge, SPF Finances / NN (L) International SA* (C-48/15)— (*ibídem*: 45-63).

El profesor García Roca (2023: 22 y ss.) pone de relieve el *solapamiento sobrevenido* del GTE español con la contribución temporal de solidaridad creada con el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados previos de la energía. En su opinión: «se advierte que la descoordinación de las medidas nacionales podría afectar al funcionamiento del mercado interior de la energía, poniendo en peligro la seguridad del suministro y dando lugar a aumentos de precios en algunos Estados miembros más afectados por la crisis. Es preciso pues asegurarse de la coordinación entre el Reglamento (UE) 2022/1854 y que la [Ley 38/2022] no constituya una prohibida medida de efecto equivalente» (*ibídem*: 23).

El autor encara directamente esta cuestión señalando que «sea como fuere, con independencia de que constituya un eventual obstáculo a la unidad de mercado, parece que el proyecto español se aleja de las reglas previstas en el reglamento comunitario y, en consecuencia, no puede considerarse una medida equivalente» (*ibídem*: 64). En informe del Ministerio de Hacienda, fechado a 21 de febrero de 2023, sobre la entrada en vigor de «los nuevos impuestos y gravámenes para reforzar la justicia fiscal», se señala que el diseño del GTE «ha sido comunicado a la Comisión, en su condición de medida nacional equivalente, explicando precisamente el uso del margen de libertad concedido al efecto».

Conviene tener en cuenta que la contribución solidaria establecida por la UE representa un eufemismo de impuesto similar al GTE español (G. Zornoza, 2022) y ello para evitar el requisito de la unanimidad en las decisiones fiscales y para ello se ha escogido como base jurídica el art. 122.1 TFUE:

«Sin perjuicio de los demás procedimientos establecidos en los Tratados, el Consejo, a propuesta de la Comisión, podrá decidir, con un espíritu de solidaridad entre Estados miembros, medidas adecuadas a la situación económica, en particular si surgieren dificultades graves en el suministro de determinados productos, especialmente en el ámbito de la energía».

Una comparación entre las características del gravamen temporal energético y de la contribución solidaria temporal, extrayendo las diferencias entre ambas figuras cuando aún no habían sido aprobadas definitivamente, puede verse en Mateo Escobar (2022), Allevato (2022) —quien consideraba que el «tributo español» se aparta de la norma europea, puede calificarse de ayuda de Estado y provocar la apertura de un procedimiento de infracción—,

Cruz Amorós (2022B: 3) y García (2023). También García Roca (2023: 24-25) detalla los elementos de esa contribución.

Regulada en el capítulo III del Reglamento del Consejo de la UE, como una medida relativa a los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería, la «contribución solidaria temporal obligatoria» sujetará los beneficios excedentarios de las empresas y establecimientos permanentes de la Unión que operen en estos sectores «a menos que los Estados miembros hayan promulgado medidas equivalentes», es decir, con objetivos y normas similares a las de la contribución establecida en el Reglamento y que generen ingresos comparables o superiores a los ingresos estimados de esta contribución solidaria (art. 14.2 Reglamento); unas medidas que deben tener carácter temporal, adoptándose antes del 31 de diciembre de 2022 (la Ley 38/2022, se publicó en el «BOE» del día 28 de diciembre y entró en vigor el día siguiente, por lo tanto dentro de ese plazo). Para la cuantificación de la contribución solidaria temporal, se tomarán los beneficios imponibles, determinados con arreglo a las normas fiscales nacionales en el ejercicio fiscal 2022 y en el 2023, que superen un 20% respecto de la media de los beneficios imponibles en los cuatro ejercicios anteriores desde 2018. El tipo aplicable será como mínimo el 33% de esta base (arts. 15 y 16 Reglamento). En cuanto a la utilización de los ingresos recaudados a través de esta contribución, los Estados miembros deberán emplearlos en cualquiera de los fines señalados en el art. 17 del Reglamento y que se recogieron también en el art. 1.11 de la Ley 38/2022.

Por otra parte, durante la tramitación parlamentaria de la Ley 38/2022, los medios de comunicación señalaron que el BCE se manifestaba contrario a este tipo de impuestos al considerar que restringen el crédito o perjudican la solvencia del sector, instando a la banca a trasladar el nuevo impuesto a los clientes (Pellicer y Gutiérrez, 2022). En concreto, el Dictamen del Consejo de Gobierno del BCE de 2 de noviembre de 2022, sobre la imposición de gravámenes temporales a determinadas entidades de crédito (CON/2022/36) se produjo a solicitud del Banco de España en nombre de las Cortes Generales, uniéndose a otros dictámenes del propio BCE sobre otros proyectos de legislación que introdujeron gravámenes dirigidos a las entidades de crédito en varios Estados miembros, en los que se ha manifestado que «no sería deseable utilizar los ingresos procedentes de los impuestos recaudados de las entidades de crédito con fines presupuestarios generales si, y en la medida en que, de este modo, las entidades de crédito fueran menos resilientes a las perturbaciones económicas y, en consecuencia, limitaran su capacidad de conceder crédito, empujándolas a ofrecer condiciones menos favorables a los clientes al conceder préstamos y otros servicios y reduciendo determinadas actividades. Esto crearía incertidumbre y afectaría negativamente al crecimiento económico real».

El BCE recomienda que exista «una clara separación entre la cuenta extraordinaria creada a partir de los ingresos procedentes de los gravámenes y los recursos presupuestarios generales de las Administraciones públicas para evitar su utilización con fines de saneamiento presupuestario general». Además, el establecimiento de impuestos o gravámenes *ad hoc* a las entidades de crédito con fines presupuestarios generales «debe ir precedida de un análisis exhaustivo de las posibles consecuencias negativas para el sector bancario, al objeto de garantizar que dichos impuestos no planteen riesgos para la estabilidad financiera, la resiliencia del sector bancario

y la concesión de créditos, lo que podría afectar negativamente al crecimiento económico real». También llama la atención sobre el riesgo de aplicar el gravamen únicamente a determinadas entidades de crédito españolas, lo que «podría falsear la competencia en el mercado y perjudicar la igualdad de condiciones tanto dentro del país como en toda la unión bancaria».

En relación con la supervisión prudencial de las entidades de crédito, el BCE considera que el gravamen temporal solo se aplicaría, en la práctica, a las entidades de crédito supervisadas directamente por el BCE en el marco del Mecanismo Único de Supervisión. En cuanto a la base sobre la que se establecería el gravamen temporal indica que «no tiene en cuenta todo el ciclo económico y no comprende, entre otros, los gastos de explotación ni el coste del riesgo de crédito», por lo que «el importe del gravamen temporal podría no ser proporcional a la rentabilidad de una entidad de crédito». Y sobre la prohibición de repercusión del gravamen a los clientes de las entidades de crédito, el BCE señala que «podría generar incertidumbre, así como riesgos operativos y de reputación conexos para dichas entidades y, finalmente, sugiere utilizar «una terminología más clara en el texto final sobre el criterio a la hora de determinar las entidades de crédito y financieras afectadas en aras de la seguridad jurídica», aclarando la función de colaboración «del Banco de España para garantizar el cumplimiento por parte de las entidades de crédito del requisito establecido en la proposición de ley de no trasladar el importe del gravamen temporal a sus clientes».

En el informe que citábamos antes del Ministerio de Hacienda, de 21 de febrero de 2023, se señala que, en línea con lo aconsejado por el dictamen del BCE, los ingresos del GTECEFC «estarán afectos a unos determinados fines». Eso y no decir nada es tanto como lo que hace el art. 2.10 de la Ley 38/2022, que se limita a indicar que «el rendimiento de la prestación se ingresará en el Tesoro Público y se destinará a financiar medidas para hacer frente al incremento coyuntural de los gastos derivados de las políticas dirigidas a mitigar el impacto en los precios producido por la invasión de Ucrania por Rusia».

5. A modo de recapitulación

1. La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, regula dos gravámenes temporales que se califican como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. Uno es el gravamen energético y otro el de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Se trata de una calificación que casi nadie comparte, e incluso desde las fuerzas políticas que impulsaron la proposición de ley de la que procede dicha norma, o el propio Presidente del Gobierno, hablan de impuestos sobre los beneficios extraordinarios de las empresas energéticas y las entidades financieras.
2. El debate sobre la financiación, vía tasas o tarifas, recibió un claro espaldarazo con la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. Esta ley formalizó la introducción de las prestaciones patrimoniales de carácter público no

tributarias que, hasta entonces, solamente encontraban referencia en las sentencias del Tribunal Constitucional y en los artículos de la doctrina científica.

3. Los tributos y las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias aparecen como especies de la más amplia categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público del art. 31.3 CE, que contempla el principio de reserva de ley para todas las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público; una regla más retórica que práctica, dado lo poco incisiva que ha resultado la jurisprudencia constitucional y lo bien que ha congeniado con evidentes muestras de desatino del Gobierno. La doctrina considera a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias como figuras imprecisas y hasta lo suficientemente confusas para ocultar la verdadera naturaleza impositiva. Algunos sostienen que con ellas se produce una «huida del Derecho Financiero y Tributario» o lo que es lo mismo: de los principios fundamentales que dan sentido a este sector del Derecho público y sus principales instituciones, el Tributo y el Presupuesto. Las consecuencias de dicha huida serían: la desvirtuación del concepto de sistema tributario, impedir la aplicación de instituciones desarrolladas durante décadas; la inaplicación de principios o reglas que deberían emplearse, la atenuación de la exigencia de regulación mediante ley y las dificultades para el ejercicio de un control judicial por órganos especializados.
4. La Constitución omite dar una definición formal de los tributos, lo cual no es un defecto, y no parece que nadie reparase en la posible existencia de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias al tiempo de la elaboración y aprobación de aquélla. La omisión no ha de verse como ningún impedimento a la consideración de que el legislador esté limitado por un «concepto constitucional de tributo» que provenga de la interpretación de principios y reglas establecidos en la Norma fundamental, tarea en la que resulta imprescindible también tener en cuenta las aportaciones de la doctrina científica. Sin embargo, los autores han discutido, como de los galgos y podencos, sobre la virtualidad de tal concepto. Frente a los valedores de una concepción del tributo o de las prestaciones patrimoniales de carácter público más amplia que el de las figuras diseñadas libremente por el legislador ordinario, otros persisten en asegurar la irrelevancia y hasta lo perturbador del concepto constitucional. Unos verán en la primeriza jurisprudencia del Tribunal Constitucional el camino a seguir para limitar la extensión de la potestad tarifaria, mientras que puede que aplaudan su reforzamiento con sentencias que han bendecido la creación de la figura de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias para contraponerla a los tributos.
5. La condescendencia con las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias establecidas por medio de decretos-leyes y a caballo de disposiciones alojadas en leyes de Presupuestos ratifican la deferencia del Tribunal Constitucional con las opciones políticas del legislador democrático, sin entrar a juzgar la absoluta falta de homogeneidad de figuras que encierran propósitos diversos, difíciles de valorar sustancialmente con arreglo a principios que, mal o bien, han jugado un papel en el control de los tributos, pero que a priori se excluyen en el enjuiciamiento de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Con esos mimbres se llegó después a la plasmación formal del concepto de la categoría —las prestaciones patrimoniales de carácter público— en una ley claramente al servicio de los propósitos liberalizadores que se promueven desde las instituciones de la Unión Europea y los lobbies que participan en el proceso de

gestación de las normas, sea en los aledaños de aquellas o del legislador doméstico. Bajo la pretensión aclaratoria se distinguen tributos y prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, especie ésta que sirve para acoger como tales a tarifas exigidas por la prestación de servicios gestionados de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, esto es, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

6. La doctrina ha escrito mucho, mucho, mucho (no es una errata), sobre la reforma legal de 2017 y la aprobación de la Ley de Contratos del Sector Público. Algunos resaltan lo superfluo y hasta improcedente de provocar modificaciones en la Ley General Tributaria, la Ley de Tasas y Precios Públicos y la Ley reguladora de las Haciendas Locales a través de las disposiciones incrustadas en la primera. Para unos faltan conceptos y sobran propósitos de clarificación. Las notas legalmente exigibles de coactividad y cumplimiento de fines de interés general no ayudan a distinguir las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias de los tributos. Hay quien piensa que las primeras conllevan un claro riesgo de parafiscalidad, de la que otros consideran que ya no procede hablar por carecer de reflejo legal. En el campo de las Haciendas Locales, el cambio es muy relevante, suponiendo el trasvase de anteriores tasas que ahora tendrán la consideración de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, según cómo se instrumente la gestión del servicio o actividad local. Unos mismos servicios públicos locales darán lugar en unos casos a la aplicación de tasas y en otros de tarifas.
7. La coactividad y la inequívoca finalidad de interés público son las dos notas con las que la jurisprudencia constitucional ha caracterizado a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. La primera proviene del carácter público sujeto a la reserva de ley, mientras que la segunda es una precisión aclaratoria frente a los tributos, orientados por la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que se niega en aquéllas como fin principal. Ello escindiría los principios que informarían a ambas especies de prestaciones patrimoniales de carácter público. Para los tributos serán los principios del art. 31.1 CE, esto es: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad; para las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias serán los del art. 31.2 CE: una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía.
8. Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias representan figuras asistemáticas y de fisonomía heterodoxa, carentes de un régimen jurídico suficientemente caracterizado como sucede en el caso de los tributos. La jurisprudencia constitucional no distingue subespecies de esta especie de prestación patrimonial de carácter público. Tampoco el legislador. La doctrina, con diferentes denominaciones, distingue las tarifas de servicios públicos —con carácter retributivo como contraprestación por el usuario de estos servicios— y las cargas o gravámenes sin connotación retributiva, que se imponen en el seno de una relación especial de determinados operadores y empresas que operan en sectores económicos regulados.
9. En la jurisprudencia constitucional, las últimas prestaciones patrimoniales públicas no tributarias que se han considerado y declarado constitucionales, en la STC 63/2019, fueron las tarifas exigidas por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos que regula la Ley de Contratos del Sector Público. El fallo se ha entendido que

representa un decisivo hito en el largo debate sobre los límites de la potestad tarifaria frente a la tributaria. La sentencia resume una doctrina que nació alimentada por la polémica creación de los precios públicos en detrimento de la figura de la tasa, pero que pronto se centró en el análisis de gravámenes, cargas y descuentos de finalidad y configuración legal muy diversa, imposible de reconducir a unidad. Como sucede con casi todas las resoluciones de asuntos controvertidos, la STC 63/2019 cuenta con partidarios y detractores en proporciones similares. Quizás lo único claro es que la desvalorización de la forma de procurar ingresos con que cubrir el gasto público proviene del modo de gestión que asuman los servicios públicos, ámbito preservado constitucionalmente a la libertad de configuración del legislador. En cuanto a la garantía del principio de legalidad que deberá darse al establecer y regular prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, prácticamente es inexistente o, si se quiere ver de otra manera, se flexibiliza tanto que se pueden configurar en decretos-leyes, a caballo de las leyes de Presupuestos o, incluso, podrían constituir el objeto de una proposición de ley que fuese el resultado de la iniciativa popular. Algo impensable, desde luego, si tuviesen naturaleza tributaria. Y para que todos los males no queden solamente en un lado de la balanza de la Hacienda Pública, desde la perspectiva del Presupuesto, las tarifas que perciben los concesionarios de servicios públicos y las demás prestaciones patrimoniales públicas no tributarias que se concretan en aportaciones, contribuciones y demás obligaciones de financiación de fondos públicos de una transparencia mejorable, gestionados por organismos y no por el Tesoro Público, suponen una huida del Presupuesto y del control público, que es lo mismo que decir que escapan del Derecho Financiero.

10. En el trabajo se han considerado supuestos diversos de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Comenzando por las que alcanzaron notoriedad constitucional y limitándonos a los más destacados, se han visto más atrás la obligación de los empresarios de abonar a los trabajadores la prestación por incapacidad laboral transitoria en caso de enfermedad común o de accidente no laboral que juzgó la STC 182/1997, negando radicalmente que se tratase de una prestación equivalente a un tributo, aunque tuviese como finalidad pública la protección de ciudadanos en situaciones de necesidad, motivándose en la reducción del déficit público, actuando sobre los gastos públicos. Siguió los descuentos impuestos en el sector farmacéutico que trataron las SSTC 83/2014, 44/2015 y 62/2015; unas prestaciones patrimoniales públicas muy cercanas de la finalidad contributiva asociada a los tributos, solo que instrumentados por medio de decretos-leyes y leyes de Presupuestos. El Tribunal Constitucional entendió legítima la intervención en un sector regulado con la finalidad de racionalizar el gasto farmacéutico mediante una asignación eficiente y económica de los recursos públicos disponibles. No había afectación al deber de contribuir y tampoco impedimento alguno para que se creasen *ex novo* en disposiciones complementarias o eventuales, incrustadas en leyes de Presupuestos. Luego vinieron las aportaciones de los usuarios ante determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud, una suerte de «copago» que analizó la STC 139/2016, consolidando la anterior doctrina e insistiendo en la finalidad de garantizar un uso racional de las prestaciones y servicios necesarios para tutelar la salud pública como concreción del poder de gasto del Estado. El colofón vino en las SSTC 167/2016; 174/2015; 187/2016; 188/2016; 196/2016; 197/2016 y 198/2016, sobre las obligaciones derivadas de la financiación de planes de ahorro y de eficiencia energética, impuestas a las empresas productoras del sistema eléctrico que se instrumentaron a través de un decreto-ley autoaplicativo que bastantes entendimos contrario a la Constitución y al

Derecho de la Unión Europea, aunque ni el Tribunal de Doménico Scarlatti de Madrid, ni el Tribunal de Luxemburgo nos hayan dado la razón. El sistema empleado es el de un fondo que se sostiene con aportaciones de determinados operadores de un sector regulado hasta la saciedad. El Fondo Nacional de Eficiencia Energética tiene sólidos entronques en el Derecho derivado europeo, favoreciendo el cumplimiento a los operadores vía web del organismo público que lo gestiona al margen del Tesoro Público. Todo un arquetipo para la proliferación de las «cajas separadas».

11. Muchas otras prestaciones patrimoniales públicas no tributarias se han cruzado con nuestra atención. Por orden de aparición en el trabajo están los tradicionales aranceles de notarios y registradores de la propiedad; el canon digital o compensación equitativa por copia privada; las obligaciones de financiación anticipada de obra audiovisual europea que irán a parar, no sabe muy bien ahora, al Fondo de protección a la cinematografía o al fondo de fomento de la cinematografía y el audiovisual en lenguas cooficiales distintas al castellano; las prestaciones relacionadas con el comercio del tabaco como el canon concesional del comercio al por menor de labores de tabaco o la prestación patrimonial de carácter público no tributaria por la prestación del servicio de generación y emisión de identificadores únicos para los productos del tabaco; las contraprestaciones exigidas por publicaciones en el «BOE» o en el «BORME»; las aportaciones al Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito; las contribuciones a las entidades de gestión de las denominaciones de origen e indicaciones geográficas protegidas; la contribución postal que nutre, entre otras fuentes, al fondo de financiación del servicio postal universal; la obligación de financiar el coste neto de la prestación del servicio universal de telecomunicaciones, contribuyendo a un Fondo Nacional del Servicio Universal, gestionado por la Comisión Nacional de Mercados y la Competencia; las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias que contribuyan a la financiación de la gestión de residuos sólidos urbanos; las contraprestaciones que satisfagan los usuarios por el servicio de abastecimiento domiciliario de agua si el mismo se presta en régimen de concesión; los ingresos que percibe la entidad «Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA), S.M.E., S.A.»; los cánones ferroviarios por la utilización de las líneas ferroviarias integrantes de la red ferroviaria de interés general; prestaciones patrimoniales públicas no tributarias relacionadas con el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, como la obligación de entrega impuesta a las instalaciones emisoras de un número de derechos de emisión equivalente al dato de emisiones verificadas por la Administración, la minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica en el importe equivalente al mayor ingreso derivado de la asignación gratuita de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, o las tarifas del área española del Registro de la Unión y que integra a los registros nacionales de los Estados miembros en el marco del Protocolo de Kioto, gestionado por una compañía filial del grupo que opera los mercados de valores y sistemas financieros en España; las obligaciones impuestas a operadores del sector gasista, como la obligación de financiar el déficit del sector o la obligación de pago impuesta a «Enagas Transporte, S.A.U.» en relación con el almacenamiento subterráneo de gas natural denominado «Castor»; diversas prestaciones patrimoniales impuestas a operadores del sector eléctrico, como la obligación de financiar el déficit de tarifa; la obligación de financiar el bono social; la compensación por los costes de transición a la competencia; la obligación de financiar los planes de ahorro y eficiencia energética; la obligación de financiar parcialmente el servicio de interrumpibilidad o la obligación de financiar parcialmente al operador del

mercado y al operador del sistema (habrá que esperar para la próxima legislatura a las aportaciones de los operadores en los sectores energéticos al Fondo Nacional para la Sostenibilidad del Sistema Eléctrico); obligaciones de los operadores del sector de hidrocarburos como la de mantener existencias mínimas de seguridad de productos petrolíferos, o el más reciente descuento temporal a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos, adoptado como respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania; la tarifa por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos con que se financia el servicio de la «Empresa Nacional de Residuos Radiactivos, S.A., S.M.E.». Y por si el listado, desde luego incompleto, pero abultado, de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias supiera a poco, están también las prestaciones creadas en Comunidades Autónomas y todas las que se hayan establecido en el ámbito local aprovechando la modificación de la Ley de Haciendas Locales que propició la Ley de Contratos del Sector Público y bendijo el Tribunal Constitucional.

12. Los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito regulados en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, suponen un paso más en la desvirtuación del papel de la ley en contextos de fragmentación parlamentaria y alta división política. Aunque todo el mundo sepa que se trata de impuestos, prefiere emplearse el ropaje formal de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y para ello se utiliza una ley de contenido heterogéneo —lo que importa poco, dada la heterogeneidad de materias que suele inundar las leyes que se aprueban y los decretos-leyes que se dictan—, resultado de una iniciativa defectuosa en su origen (proposición de ley de los grupos que sostienen al Gobierno), rápida tramitación parlamentaria e insuficiente homogeneidad de enmiendas entre otros defectos de técnica legislativa. La práctica generalidad de la doctrina ha considerado críticamente estos aspectos formales y sobre todo los sustanciales que atañen a estos gravámenes temporales; muestra patológica donde las haya de un camino sembrado de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias sobre el que habría que realizar toda una tarea de desminado si se quiere recuperar el sentido a la idea de sistema tributario.
13. Al final del trabajo hemos considerado los principios y limitaciones constitucionales al establecimiento de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, así como su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea. En el primer orden se ha considerado la inaplicación de los principios materiales de justicia tributaria, pero no el de igualdad formal y el de proporcionalidad; la finalidad de interés público «concretada» en vagas apelaciones a la asignación eficiente y económica de los recursos públicos que ha terminado calando al legislador y a la doctrina; la flexible sujeción a la reserva de ley ex art. 31.3 CE, que favorece la viable regulación de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por medio de decretos-leyes por razones de extraordinaria y urgente necesidad, así como su integración en el contenido eventual de las leyes de Presupuestos y en otras leyes heterogéneas o incluso, llegado el caso, en leyes que sean resultado de la iniciativa legislativa popular; la inaplicación de reglas contra la doble imposición interna alterando el ejercicio de competencias autonómicas; la huida del Presupuesto público, que se ha tratado de explicar acudiendo al principio de universalidad y la privatización de ingresos que comporta la utilización de tarifas como ingresos de concesionarios de obras y servicios públicos, amén del sistema de cajas separadas que se va generando con la proliferación de diversos fondos gestionados

por variados organismos y/o entidades mercantiles que resultan sostenidos con las aportaciones obligatorias que recaen sobre determinados sujetos u operadores del sector de que se trate. Y del control que de esos fondos quepa hacer al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador sabemos poco, por lo que habrá que aprender.

14. La exposición final de los límites que al establecimiento de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias se puede encontrar en el Derecho de la Unión Europea, repasa, por un lado, los derechos de propiedad, libertad de empresa y proporcionalidad que se pueden manejar aparte de otros a los que la doctrina ha solido recurrir para explicar los valores que inspiran ese bloque jurídico. Consideramos también la debida coherencia que han de guardar las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias que se establezcan con la legislación sectorial a cuya cabecera figurará alguna disposición de Derecho derivado de la Unión y finalmente se observan cuestiones relacionadas de manera específica con los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

Hasta aquí el trabajo y nuestro propósito de estudiar el control de los fondos sostenidos con aportaciones impuestas a los operadores de sectores regulados. Y como no se debe convertir el juego de los principios constitucionales tributarios en una logomaquia –Rodríguez Bereijo (2015)—, parece que va siendo urgente poner un cierto orden en la legislación y limitar el uso de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, que podríamos considerar como una de las peores especies invasoras del mundo, si ese lugar, al menos en el campo de los insectos, no estuviese ya ocupado por la hormiga roja de fuego (*solenopsis invita*).

Bibliografía citada

ACÍN FERRER, Ángela. «Tasas. Tarifas. Las tarifas, nueva categoría de ingresos locales. Ingresos locales. Ley de contratos del sector público». *La Administración Práctica*, n.º 4, 2018.

AGUALLO AVILÉS, Ángel. «Un criterio jurídico para delimitar tasas y precios: la dicotomía prestación espontánea-prestación impuesta». En VVAA. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991.

AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Tasas y precios públicos: análisis de la categoría jurídica del precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional*. Lex Nova, Valladolid, 1992.

AGUALLO AVILÉS, Ángel y BUENO GALLARDO, Esther. «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE». En *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (C. Albiñana García-Quintana y otros -coords.-), Dykinson-CEU, Madrid, 2007.

ALÍAS CANTÓN, Manuel. «De las exacciones parafiscales a las prestaciones patrimoniales de carácter público». *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2018.

ALLEVATO, Giulio. «El impuesto a las energéticas y la unión fiscal europea: el caso español». *Cinco Días*, 28 de diciembre de 2022.

ALONSO GARCÍA, Ricardo. «Costes de transición a la competencia y ayudas públicas: reflexiones a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas “Preussenelektra”, de 13 de marzo de 2001 (C-379/98)». *La Ley*, n.º 4, 2001.

ALVES PORTELLA, André. “Prestaciones patrimoniales de carácter público. Las prestaciones pecuniarias coactivas no tributarias”. En *Dereito*. Vol. 11, n.º 1, 2002.

ANEIROS PEREIRA, Jaime. «La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias». *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2018.

ARANDA ÁLVAREZ, Elviro. «La nueva ley de la iniciativa legislativa popular». *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 78, 2006.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan. «Sistema tributario y Constitución». *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 25, 2005.

ASTARLOA, VILLENA, Francisco. «La iniciativa legislativa popular en España». *Teoría y Realidad Constitucional*, n.º 10-11, 2002-2003.

AURA Y LARIOS DE MEDRANO, Adela; BILBAO ESTRADA, Iñaki, y MARCO MARCO, Joaquín. «La obligación de entrega de derechos de emisión de CO2: problemática constitucional derivada de su origen comunitario». *Crónica Tributaria*, IEF, n.º 128, 2008.

AYALA GONZÁLEZ, Eduardo. «Luces y sombras del copago en el sistema para la autonomía y atención a la dependencia». *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 37, 2018.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel y GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés. «Las tarifas y cánones portuarios desde la perspectiva de la reserva de ley». *Revista Técnica Tributaria*, AEDAF, n.º 51, 2000.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El Derecho de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

BIGLINO CAMPOS, Paloma. «La iniciativa legislativa popular en el ordenamiento jurídico estatal». *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 19, 1987.

BLANCHAR ROCA, Gerard. «La inadecuación del canon de acceso a las infraestructuras ferroviarias al Derecho de la Unión Europea». *Revista de Derecho*, UNED, n.º 25, 2019.

BLANCO, María. «Solo el 1% de las iniciativas legislativas populares terminan aprobándose». *Newtral*, 9 de noviembre de 2022.

BLASCO DELGADO, Carolina y MATA SIERRA, María Teresa. «Análisis jurídico de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión: de su compatibilidad con el derecho de la competencia a su difícil encaje en el Derecho tributario vigente». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 148, 2010.

BUENO GALLARDO, Esther. «Reflexiones sobre el alcance del límite material impuesto por el art. 86.1 CE al Decreto-ley en materia “tributaria” al hilo de la jurisprudencia constitucional». En *Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario* (dir.: A. Cubero Truyo), Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016.

BUENO GALLARDO, Esther. «Notas sobre la equiparación de los conceptos de “prestación patrimonial de carácter público” y “tributo” en la última jurisprudencia constitucional». En *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (dir.: A. Cubero Truyo), Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

CALERO GALLEGU, Juan y NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. «Estudio Preliminar». En *El principio de capacidad contributiva* (Francesco Moschetti). Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980

CALVO VÉRGEZ, Juan. «El canon digital tras la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2017, de 3 de julio». En *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (dir.: A. Cubero Truyo), Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

CARBAJO CASCÓN, Fernando. «El retorno del canon digital. Consecuencias previsibles de la STJUE de 9 de junio de 2016». *Ars Iuris Salmanticensis*, n.º 4, 2016.

CARLÓN RUIZ, Matilde. *El servicio universal de telecomunicaciones*. Thomson Civitas, Navarra, 2007.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento tributario español* (t. I). Civitas, Madrid, 1985.

CRUZ AMORÓS, Miguel. «Avance de la fiscalidad medioambiental y retorno de la parafiscalidad». *Actum Fiscal*, n.º 183, 2022 (A).

CRUZ AMORÓS, Miguel. «Apuntes sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias». *Actum Fiscal*, n.º 189, 2022 (B).

CUBERO TRUYO, Antonio. «Presentación» a la obra de VVAA (dir. A. Cubero Truyo): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

DE ALFONSO, Alfonso. «¿Son “impuestos” las tasas aeroportuarias?: Sobre la difícil homologación europea en tarifas de aeropuertos españoles». *Revista Española de Derecho Aeronáutico y Espacial*, n.º 2, 2022.

DE LA FUENTE, Ángel. «Comentario a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales sobre determinadas empresas energéticas y entidades de crédito». *Apuntes 2022/20*, Fedea, 2022.

DELGADO PACHECO, Abelardo. «España - Tasas y tarifas». *Expansión*, 1 de septiembre de 2017.

DI PIETRO, Adriano. «Introducción» a la obra de VVAA (dir. A. di Pietro y T. Tassani): *Los principios europeos del Derecho Tributario*. Atelier, Barcelona, 2015.

ESTEVE PARDO, María Luisa. «La financiación de las Áreas de Promoción Económica Urbana: ¿podemos “importar” la categoría tributaria alemana Sonderabgabe?». *Documentos*, IEF, n.º 11, 2018

FALCÓN Y TELLA, Ramón. «El concepto de tributo ‘desde la perspectiva constitucional’ y la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT». *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2011.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Las tarifas que abonan los usuarios de un servicio público como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias». *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2018.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Concepto constitucional y legal de tributo». *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124, 2019 (A).

FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: STC 63/2019, de 9 de mayo». *Quincena Fiscal*, n.º 13, 2019 (B).

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio. «La controvertida naturaleza jurídica de las tarifas portuarias en el ordenamiento estatal y en los autonómicos». *Revista Catalana de Dret Públic*, n.º 54, 2017.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio. «Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación por el suministro municipal de agua». *Crónica tributaria*, IEF, n.º 166, 2018.

FERNÁNDEZ-PAVÉS, María José. «¿Cómo queda la financiación de servicios públicos? Tasas, prestaciones patrimoniales públicas o tarifas y precios públicos». En *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (dir.: A. Cubero Truyo), Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

FERREIRO LAPATZA, Juan José. «Tasas y precios: los precios públicos». En *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español* (VV.AA.), Marcial Pons, Madrid, 1991.

FLUIXÀ MARTÍN, Aída. «El gran debate de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario». En *DerechoLocal.es*, Lefebvre, 18 de junio de 2021.

GARCÍA, Julio César. «Gravamen energético, ¿contribución solidaria?». *Expansión*, 1 febrero de 2023.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. «Sobre la naturaleza de la tasa y de las tarifas de los servicios públicos». *Revista de Administración Pública*, n.º 12, 1953.

GARCÍA HERNÁNDEZ, Jorge. «La prestación patrimonial pública no tributaria: nuevo concepto legal introducido por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público». *El Derecho.com*, Lefebvre, 13 de febrero de 2018.

GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, Alfonso. «El copago desde el punto de vista jurídico financiero: aclaraciones, problemática y alternativas». En *Alternativas de financiación en época de crisis* (dir. María Teresa Mata Sierra), Lex Nova, Valladolid, 2014.

GARCÍA MORENO, V. Alberto. «La contraprestación satisfecha por el usuario del servicio de abastecimiento de agua es una tasa, no una tarifa o precio, aunque se haya prestado mediante el régimen de concesión». *Carta tributaria*, n.º 12, 2016.

GARCÍA NOVOA, César. «La Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre y su influencia sobre la potestad tarifaria». *Revista Técnica Tributaria*, AEDAF, n.º 36, 1997.

GARCÍA NOVOA, César. «Concepto constitucional de tributo. La experiencia española». *Revista Peruana de Derecho Tributario*, n.º 4, 2007.

GARCÍA ROCA, Javier. *Informe sobre la constitucionalidad de la Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y su adecuación al Derecho de la Unión Europea*. Dictamen elaborado a instancias de Repsol. Madrid, 9 de enero de 2023.

GARCÍA VALERA, Alberto. «Impuestazo a las energéticas». *EY España*, 1 de agosto de 2022.

GARCÍA VITORIA, Ignacio. *La libertad de empresa; ¿un terrible derecho?*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2008.

GÉNOVA GALVÁN, Alberto. «El recurso tributario. Una explicación institucionalista del tributo». *Hacienda Canaria*, n.º 48, 2018.

GIL PECHARROMÁN, Xavier. «Impuesto a banca y energéticas: el Gobierno usa una figura tributaria rara que no evita la doble imposición». *El Economista*, 29 de julio de 2022.

GÓMEZ JIMÉNEZ, Carlos. «Las prestaciones patrimoniales de carácter público: naturaleza y relevancia». *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*, IEF, 19 de octubre de 2022.

GÓMEZ LUGO, Yolanda. «El derecho a tramitar las iniciativas legislativas por el procedimiento adecuado». *InDret, Revista para el análisis del Derecho*, n.º 4, 2009.

GÓMEZ-FERRER RINCÓN, Rafael. «Las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria». En *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución*

extrajudicial de conflictos (Fernando López Ramón -coord.-), Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

GONZÁLEZ SAN JUAN, José Luis. «La copia privada en España y los sistemas de compensación equitativa: estudio comparativo». *Ibersid, Revista de sistemas de información y documentación*, vol. 12, n.º 2, 2018.

G. ZORNOZA, María. «¿Por qué la Comisión Europea no llama “impuesto” al impuesto sobre las eléctricas?». *Público*, 16 de septiembre de 2022.

HERNÁNDEZ LÓPEZ, Claudia. *Los fondos públicos. Estudio de su régimen jurídico-administrativo*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. «La irrelevancia jurídica del ‘concepto constitucional de tributo’». *Quincena Fiscal*, n.º 2, 2003.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. «¿Se aplica la vía de apremio a las “nuevas” prestaciones patrimoniales públicas no tributarias?». *ECJ Leading Cases*, 15 de febrero de 2019.

JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael. «Tasas, precios y tarifas: sobre la Disposición Final quincuagésima octava de la Ley de Economía Sostenible». *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, n.º 22, 2011.

JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael. *Informe sobre la reforma de la fiscalidad del agua en España*. Informe temático para la elaboración del Libro verde de la gobernanza del agua en España, Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, noviembre, 2020.

LAGO MONTERO, José María. *Comentario a la Ley de tasas y precios públicos de la Comunidad de Castilla y León*. Dykinson, Madrid, 2005.

LAGO MONTERO, José María. «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias ¿Para qué?». *Revista Técnica Tributaria*, n.º 132, 2021.

LAVILLA RUBIRA, Juan José. «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias impuestas a las empresas que operan en el sector eléctrico». En *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos* (Fernando López Ramón -coord.-), Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

LITAGO LLEDÓ, Rosa. «El Principio de estabilidad presupuestaria del art. 135 CE como fundamento constitucional de las nuevas ‘Tarifas’». *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2018 (A).

LITAGO LLEDÓ, Rosa. «El nuevo concepto legal de prestación patrimonial de carácter público». *Documentos*, IEF, n.º 11, 2018 (B).

LITAGO LLEDÓ, Rosa. «El concepto constitucional de prestación patrimonial de carácter público vs la definición legal de tasa». En *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (dir.: A. Cubero Truyo), Tirant lo Blanch, Valencia, 2018 (C).

LITAGO LLEDÓ, Rosa. «La desaparición legal de la parafiscalidad: Análisis de la nueva disposición adicional 1.ª de la LGT conforme al artículo 31 de la CE». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 430, 2019.

LÓPEZ-BAS, Juan Ignacio. «Prestaciones públicas no tributarias: la próxima trampa del Gobierno». *confi legal.com*, 2022.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. «Revisión de las relaciones entre el Derecho tributario y el Derecho internacional general». *Crónica Tributaria*, IEF, n.º 147, 2013.

LOZANO SERRANO, Carmelo. «Intervencionismo y Derecho Financiero». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 55, 1987.

LOZANO SERRANO, Carmelo. «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 97, 1998.

LOZANO SERRANO, Carmelo. «Calificación como tributos a prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 116, 2002.

LOZANO SERRANO, Carmelo. «Artículo 158.1 CE Límites al recorte y copago de servicios fundamentales». En *Fiscalidad en tiempos de crisis* (Luis Alberto Malvárez Pascual y Salvador Ramírez Gómez -dirs.-). Aranzadi. Navarra, 2014.

LUCAS DURÁN, Manuel. «Las aportaciones al Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario». En *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (dir.: A. Cubero Truyo), Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. «El tributo y la preocupante “huida” del Derecho Tributario». En *Manual de Derecho para ingenieros* (Manuel Aragón Reyes y Alberto Alonso Ureba -coords.-), La Ley, Madrid, 2022.

MARTÍN DELGADO, José María. «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978». *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. «La moda de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias». *Cinco Días*, 17 de octubre de 2022.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. «Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias no exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios por un sujeto privado». *El Derecho.com*, Lefebvre, 16 de octubre de 2022.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.. «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 106, 2000.

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel y CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 31.ª ed., Tecnos, Madrid, 2020.

MARTÍN QUERALT, Juan (dir.); CASADO OLLERO, Gabriel; ONRUBIA FERNÁNDEZ, Jorge; ORÓN MORATAL, Germán; RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al Derecho Comunitario del*

gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2022.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. «Una interpretación constitucional de la finalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 55, 1987.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. «Los límites de la justicia constitucional: la interpretación constitucional y la técnica jurídica en las “leyes de contenido heterogéneo”». *Revista Española de Derecho Constitucional*, CEPC, n.º 106, 2016.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel; GARCÍA DE LA MORA, Leonardo y ALMUDÍ CID, José Manuel. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. 13.ª ed., Iustel, Madrid., 2018.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. «La irrelevancia tributaria de la forma de gestión del servicio: una refutación de la potestad tarifaria». *Tributos Locales*, n.º 112, 2013.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. *Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario: una polémica novedad en un debate eterno*. Blog del Instituto de Derecho Local, Universidad Autónoma de Madrid, 2 de febrero de 2018.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. «La constitucionalidad de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 441, 2019.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local: origen y regulación actual». *Anuario de Derecho Municipal*, n.º 13, 2019 (B).

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. «Tasas, tarifas y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario». En *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma* (María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle -dirs.-), Tirana lo Blanch, Valencia, 2019 (C).

MATA SIERRA, María Teresa y GONZÁLEZ APARICIO, Marta. «La controvertida naturaleza jurídica de los pagos recibidos por los colegios oficiales de gestores administrativos y su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (El caso de Castilla y León)». *Revista Técnica Tributaria*, AEDAF, n.º 138, 2022.

MATEO ESCOBAR, Ramón. «Cómo compatibilizar el impuesto español a las energéticas y el que propone la Comisión Europea: un análisis comparado de las normas». *Blog de Esade*, 19 de septiembre de 2022.

MATEO RODRÍGUEZ, Luis. *La tributación parafiscal*. Universidad de León, 1978.

MEDINA GONZÁLEZ, Sara. «La financiación de las televisiones públicas a la luz del Derecho europeo de la competencia». *Revista de Derecho de la Unión Europea*, n.º 24, 2013.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «Los tributos y las prestaciones patrimoniales de carácter público, en la jurisprudencia más reciente del Tribunal Constitucional». *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2015.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «Las prestaciones patrimoniales de carácter público». *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2018 (A).

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «Criterios axiológicos para delimitar la noción y régimen jurídico de los tributos y de las prestaciones patrimoniales públicas (I)». *Quincena Fiscal*, n.º 4, 2018 (B).

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «Criterios axiológicos para delimitar la noción y régimen jurídico de los tributos y de las prestaciones patrimoniales públicas (II)». *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2018 (C).

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de su estructura en busca de su mejor adecuación a nuestro texto constitucional». En *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (dir.: A. Cubero Truyo), Tirant lo Blanch, Valencia, 2018 (D).

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «¡Menos mal que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son constitucionales!». *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2019.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «Los principios tributarios (implícitos) en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE: una aproximación». *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2020.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «Una sorprendente prestación patrimonial de carácter público no tributario». *Quincena Fiscal*, n.º 13, 2022 (A).

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «Un intento de clarificar el concepto de “prestación patrimonial de carácter público no tributario”». *Quincena Fiscal*, n.º 20, 2022 (B).

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «La configuración de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito». *Quincena Fiscal*, n.º 22, 2022 (C).

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. «Sobre la calificación y constitucionalidad de los Gravámenes Temporales Energético y de Entidades de Crédito». *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2023.

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. *Informe sobre la entrada en vigor de los nuevos impuestos y gravámenes para reforzar la justicia fiscal*. Madrid, 21 de febrero de 2023.

MIR DE LA FUENTE, Tomás. «Prólogo» a la obra de R. Navarro Gómez, *El arancel de los funcionarios públicos. Análisis jurídico tributario*. Marcial Pons, Madrid, 2007.

MONTSERRAT CODORNIÚ, Julia. «El copago en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia: Costes e impacto en las rentas de los usuarios». *Papeles de Economía Española*, n.º 129, 2011.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. «Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional». En *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma* (Manuel Medina Guerrero y Antonio Arroyo Gil, coords.), Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2005.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. «La tasa por el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio: aspectos conflictivos». *Tributos Locales*, n.º 83, 2008.

MORENO SERRANO, Beatriz. «Abastecimiento de agua por concesionario: prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario». *El Consultor de los Ayuntamientos*, Wolters Kluwer, n.º 1, 2018.

NAVARRO GARCÍA, Albert. «Las prestaciones económicas sobre la recogida de residuos municipales». *Revista Catalana de Dret Ambiental*, vol. XIII, n.º 2, 2022.

NAVARRO GÓMEZ, Ricardo. *El arancel de los funcionarios públicos. Análisis jurídico tributario*. Marcial Pons, Madrid, 2007.

NAVARRO GÓMEZ, Ricardo. «La controvertida supresión de las exacciones parafiscales en la Disposición Adicional Primera de la Ley General Tributaria tras la reforma de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público». *Documentos*, IEF, n.º 11, 2018.

NOGUERA DE LA MUELA, Belén. «Relación de síntesis sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias». En *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos* (Fernando López Ramón -coord.-), Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

ORTIZ CALLE, Enrique. «Huida del Derecho tributario y derechos de los ciudadanos: naturaleza jurídica de la prestación patrimonial por el servicio público de abastecimiento domiciliario de agua». *Tributos Locales*, n.º 111, 2013.

ORTÍZ CALLE, Enrique. «Las fronteras del Derecho Tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario». *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2018.

PAGÈS I GALTÈS, Joan. «Las subtasas derivadas de la parafiscalidad reinstaurada por la ley de contratos del sector público de 2017». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 181/2019.

PALAO TABOADA, Carlos. «Los precios públicos y el principio de legalidad». *Quincena Fiscal*, n.º 17, 1996.

PALAO TABOADA, Carlos. «“Precios públicos”: una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho tributario español». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 111, 2001.

PALAO TABOADA, Carlos. «Prestaciones patrimoniales de carácter público». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 481, 2023.

PAZ-ARES RODRÍGUEZ, Cándido Y ALFARO-ÁGUILA REAL, Jesús. «Artículo 38 CE». En *Comentarios a la Constitución española. XL Aniversario* (dirs.: M. Rodríguez Piñero y M.ª E. Casas), Wolters Kluwers - BOE, Madrid, 2018.

PELLICER, Lluís y GUTIÉRREZ, Hugo. «El BCE insta a la banca a trasladar el nuevo impuesto a los clientes». *El País*, 2 de noviembre de 2022.

PERDIGÓ I SOLÁ, Joan. «El servicio público de abastecimiento de agua en España y las tendencias de internalización de la prestación del servicio». En *El servicio de suministro de agua en España, Francia e Italia* (coord.: J. Tornos Mas), Iustel, Madrid, 2018.

PÉREZ ROYO, Fernando. «El principio de legalidad tributaria en la Constitución». En *Estudios sobre el Proyecto de Constitución* (VVAA). Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978.

PÉREZ ROYO, Fernando, y CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M.. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Thomson Reuters Civitas, Navarra, 2019.

PIÑA GARRIDO, Lilo. «El canon digital español y el Derecho Comunitario: Conclusiones de la Abogada General en el asunto C-467/08, Sociedad General de Autores y Editores (SGAE) contra *Padawan* SL, pendientes de la sentencia del TJCE». *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, IEF, n.º 7, 2010.

PIÑA GARRIDO, Lilo. «El canon digital español y el derecho comunitario (II). La STJUE de 21-octubre-2010 sobre el asunto C-467/08, *Padawan* SL y SGAE». *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, IEF, n.º 8, 2010.

PIÑA GARRIDO, Lilo. «Sobre los polémicos tributos para la financiación de RTVE». *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, IEF, n.º 1, 2013.

RAMALLO MASSANET, Juan. «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 90, 1996.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al estudio del Derecho financiero*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. «El sistema tributario en la Constitución». *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 36, 1992.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *La Constitución fiscal de España. Tres estudios sobre Estado social de Derecho, sistema tributario, gasto público y estabilidad presupuestaria*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. «Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria». *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 13, 2016.

ROMERO-FLOR, Luis María. «La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario». *Revista de Derecho y Ciencias Jurídicas DIXI*, n.º 18, 2013.

SALA ARQUER, José Manuel. *La liberalización del monopolio de petróleo en España*. Marcial Pons, Madrid, 1995.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. «El concepto de prestación patrimonial de carácter público, a raíz de su introducción por la Ley de Contratos del Sector Público». *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2019.

SANZ GÓMEZ, Rafael. «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 191, 2021.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «Elucidario de la prohibición de iniciativa legislativa popular en materia tributaria». En *Las Cortes Generales* (VVAA), Vol. 3, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.

- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «Tasas, tarifas y precios públicos». *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2020.
- SOLER ROCH, María Teresa. *Memoria sobre concepto, método, Fuentes y programa de Derecho Financiero y Tributario*. Inédita, Alicante, 1983.
- SOLER ROCH, María Teresa. «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos». En *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea* (dir.: Florián García Berro), Thomson Reuters Civitas, Navarra, 2015.
- TORIBIO BERNÁRDEZ, Leonor. «Contraprestaciones exigidas por la publicación en Boletines Oficiales. Su adscripción al concepto de prestación patrimonial de carácter público y al concepto de tasa». En *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (dir.: A. Cubero Truyo), Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.
- TORNOS MAS, Joaquín. «Potestad tarifaria y política de precios». *Revista de Administración Pública*, n.º 135, 1994.
- TORNOS MAS, Joaquín. «Prestaciones patrimoniales públicas y tarifas privadas en la prestación de servicios públicos locales». *Cuadernos de Derecho Local*, n.º 15, 2007.
- TORNOS MAS, Joaquín. «La tarifa como forma de retribución de los concesionarios. Una figura constitucional y necesaria». *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, n.º 24, 2011.
- TORNOS MAS, Joaquín. «La tarifa como contraprestación que pagan los usuarios en el contrato de concesión de servicios de la Ley 9/2017 de contratos del Sector Público». En *La Administración al día*, INAP, 21 de diciembre de 2017.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. «Notas de Derecho financiero a la Ley de tasas y exacciones parafiscales de 26 de diciembre de 1958». *Revista de Administración Pública*, n.º 29, 1959.
- VILLAR EZCURRA, Marta. «La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envases». *Quincena Fiscal*, n.º 18, 1997.
- VILLAR ROJAS, Francisco José. *Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos. Estudio de su naturaleza y régimen jurídico*. Comares, Granada, 2000.
- VILLAR ROJAS, Francisco José. «Implicaciones de los principios de sostenibilidad y estabilidad presupuestaria en los modos de gestión de los servicios públicos locales». *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, n.º 58-59, 2016.
- VVAA. *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (dir.: Antonio Cubero Truyo), Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.
- YÁÑEZ DÍAZ, Carlos. *Responsabilidad patrimonial de la Administración y privatización de servicios públicos*. Tesis doctoral, Universidad de Salamanca, 2016.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan José y ORTIZ CALLE, Enrique. «Las tasas». En *Los Tributos Locales* (Diego Marín-Barnuevo -coord.-), Civitas, Madrid, 2010.

Comisión Directiva de AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal Resp. de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal Resp. de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal Resp. de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal Resp. de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal Resp. de Atención al Asociado y Demarcaciones Territoriales

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

En la actualidad, AEDAF cuenta con más de 3.400 asesores fiscales de toda España, que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

Demarcaciones Territoriales AEDAF

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

Teléfono: +34 966 08 96 88

alicante@aedaf.es

Busines World Alicante,
Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n

0300z Alicante

Responsable Sede:

M^a Esther Sirvent Gadea

Andalucía (Sevilla) y

Extremadura

Marina García Hidalgo

marinagarciahidalgo@

hotmail.com

Andalucía (Málaga)

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo,

14 - local

29016 Málaga

Responsable Sede:

Julieta Villodres Rey

Aragón - La Rioja

Francisco Gracia Latorre

comunicaciones@

graciayburillo.es

Asturias y León

Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya

Martínez

jesustuya@

simbiosisasesores.es

Baleares

Antoni Serra Serra

aserra@mon-lex.com

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran

Canaria

Responsable Sede:

Karen Londoño Saldarriaga

Cantabria

Jesús Pereda Gutiérrez

jpereda@iberoasepyme.com

Catalunya

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede:

Consol Carratalá i Serra

Galicia

Diego Víboras Cabañero

diego.viboras@ausum.es

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

O'Donnell, 7 - 1º Dcha.

28009 Madrid

Responsable Sede:

Lara Álvarez de Prada

Murcia

Francisco Iniesta López-

Matencio

finiesta@strategiaconsultoria.

es

Navarra

Belén Marín Villamayor

belen@marinyasociados.es

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

gapoita@grupoforetax.com

Valencia y Castellón

Eduardo Rallo Martínez

eduardo@eduardorallo.com

Calle de la Paz, 35, piso 4º,

puerta 4ª;

46003 Valencia

notas:

A series of horizontal dotted lines for writing notes.

