

CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ

**EL PRINCIPIO  
DE EQUIVALENCIA  
EN EL SISTEMA TRIBUTARIO  
ESPAÑOL**

Prólogo de  
Juan Arrieta Martínez de Pisón

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2014

# ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
<b>PRÓLOGO</b> .....	11
<b>ABREVIATURAS</b> .....	17
<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	19
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	21

## CAPÍTULO I

### **LA EQUIVALENCIA EN LA TRIBUTACIÓN: EL TRÁNSITO DE UNA IDEA A UN PRINCIPIO**

<b>I. CONCEPTO Y DESARROLLO HISTÓRICO</b> .....	29
1. Punto de partida: el Derecho y la justicia .....	29
2. Dos enfoques de la justicia tributaria: la justicia conmutativa frente a la justicia distributiva .....	35
3. La eficiencia en la tributación, ¿superación del debate acerca de la justicia tributaria? .....	39
4. ¿Principio del beneficio o principio de equivalencia? Una precisión terminológica .....	42
5. La evolución del método del beneficio en la doctrina hacendística .....	44
<b>II. ARGUMENTOS ADUCIDOS EN FAVOR DEL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA</b> .....	52
1. Argumentos de principios .....	52
A. La equivalencia como medida de la equidad .....	52
B. El principio de equivalencia como mejor expresión del principio democrático .....	55

	<u>Pág.</u>
2. Argumentos acerca de sus consecuencias prácticas .....	56
A. Superación de la separación entre el ámbito de los ingresos y el de los gastos públicos .....	56
B. Atención a las preferencias de los ciudadanos .....	59
C. Mayor transparencia y mejor control de la gestión pública	60
D. Mayor motivación del contribuyente y obstaculización de la evasión fiscal .....	62
III. CONDICIONES NECESARIAS PARA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA .....	64
1. Voluntariedad en la recepción del servicio o bien público.....	64
2. Divisibilidad del servicio prestado.....	65
3. Ausencia de finalidad de redistribución de la riqueza.....	67
IV. LAS DISTINTAS MANIFESTACIONES DEL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA.....	69
1. El principio de equivalencia <i>de coste</i> .....	69
A. El principio de equivalencia de coste como fundamento de la imposición .....	69
B. El principio de equivalencia de coste como medida de la obligación tributaria.....	71
C. El principio de equivalencia de coste individual o grupal..	73
D. El denominado «principio de provocación de costes» .....	74
2. El principio de equivalencia <i>de beneficio</i> .....	77
A. El principio de equivalencia de beneficio como fundamen- to de la imposición .....	77
B. El principio de equivalencia de beneficio como medida de la obligación tributaria.....	79
C. El principio de equivalencia de beneficio individual o grupal	81
3. Modelos de cuantificación del principio de equivalencia .....	85
A. El modelo del coste efectivo y su aplicación en el Derecho comunitario.....	85
B. El modelo del valor de mercado .....	88
4. El principio de equivalencia y el principio «quien contamina paga» .....	90
A. El origen del principio «quien contamina paga» .....	90
B. El principio «quien contamina paga» como modalidad del principio de equivalencia de coste.....	94
5. Otras manifestaciones .....	98
A. El principio de equivalencia como criterio de distinción para el otorgamiento de privilegios fiscales en las organi- zaciones internacionales .....	99

	Pág.
B. El principio de equivalencia como criterio para la distribución territorial de la imposición.....	101
<i>a)</i> El principio de equivalencia y el federalismo fiscal ...	101
<i>b)</i> La relación entre el principio de equivalencia y el Estado de la fuente en la fiscalidad internacional .....	104

CAPÍTULO II

**LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL**

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS .....	109
1. Las Haciendas locales como Haciendas patrimoniales.....	109
2. Las ideas reformadoras de Flores de Lemus .....	111
3. La introducción del principio del beneficio en la Hacienda local española.....	112
4. Las reformas franquistas de la Hacienda local .....	115
5. Las reformas de la Hacienda local de la democracia .....	117
II. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DEL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA EN ESPAÑA.....	121
1. En la Constitución .....	121
A. Inexistencia de referencia explícita .....	121
B. El principio de equivalencia y su conexión con otros principios constitucionales .....	123
2. En la leyes .....	126
3. En la jurisprudencia .....	127
A. La equivalencia como elemento integrante del posible concepto constitucional de tasa .....	130
III. LA CONFLICTIVA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA.....	133
1. La relación entre el principio de capacidad económica y el principio de equivalencia.....	133
A. Punto de partida: relación de jerarquía.....	133
B. En relación con el fundamento de la imposición.....	134
<i>a)</i> El principio de equivalencia de coste.....	138
<i>b)</i> El principio de equivalencia de beneficio .....	141
C. En relación con la medida de la imposición .....	144
<i>a)</i> El principio de equivalencia de coste.....	147
<i>b)</i> El principio de equivalencia de beneficio .....	162

	<u>Pág.</u>
2. La esencialidad del bien o servicio público como límite a la aplicación del principio de equivalencia.....	166
A. La superación del carácter instrumental del Derecho financiero.....	166
B. La paradójica aplicación del principio de equivalencia a los servicios públicos esenciales.....	169
C. La formulación del criterio de la esencialidad.....	171
D. Los servicios y bienes públicos esenciales.....	172
a) Criterios jurisprudenciales.....	173
b) Criterios normativos.....	176
c) La necesaria intervención del poder legislativo.....	179
3. La «aristocratización» del dominio público como posible consecuencia de la aplicación del principio de equivalencia.....	184
A. Planteamiento del problema.....	185
B. Afectación a principios constitucionales.....	186
C. Juicio de proporcionalidad.....	188
4. Otras relaciones conflictivas del principio de equivalencia.....	191
A. El principio de equivalencia y el principio de progresividad.....	191
B. El principio de equivalencia y la cláusula del Estado social.....	193
a) La cláusula del Estado social y su alcance.....	193
b) El Estado impositivo ( <i>Steuerstaat</i> ) como consecuencia del Estado social.....	199
c) La necesaria redistribución de la riqueza en el Estado social.....	201

### CAPÍTULO III

#### **LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL ESPAÑOL: LAS TASAS LOCALES**

I. CONSIDERACIÓN PREVIA.....	205
II. EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA EN EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS TASAS LOCALES.....	208
1. Las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas.....	208
A. Hecho imponible.....	208
a) La divisibilidad del servicio público o actividad administrativa.....	209
b) La coactividad en la solicitud del servicio.....	222

	Pág.
<i>c)</i> El modelo de gestión con el que se presta el servicio .	232
<i>d)</i> Los servicios públicos y actividades administrativas por los que se puede exigir tasa .....	243
<i>e)</i> La necesaria prestación efectiva del servicio .....	247
B. Cuantificación .....	256
<i>a)</i> La regla general del principio de equivalencia de coste.	256
<i>b)</i> El valor de la prestación como criterio subsidiario .....	261
<i>c)</i> El cálculo de los costes: la polémica inclusión del beneficio industrial .....	262
<i>d)</i> El valor del informe técnico-económico .....	265
2. Las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local .....	272
A. Hecho imponible .....	272
<i>a)</i> El aprovechamiento especial y el uso privativo del dominio público como supuesto de monopolio .....	272
<i>b)</i> El carácter polémico del aprovechamiento especial y del uso privativo del dominio público .....	274
B. Cuantificación .....	291
<i>a)</i> El método general: la equivalencia de la utilidad derivada de la ocupación del dominio público .....	291
<i>b)</i> Métodos especiales .....	297
<i>c)</i> La indemnización por el deterioro del dominio público .....	304

#### CAPÍTULO IV

### LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL ESPAÑOL: LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES LOCALES

I. CONSIDERACIONES PREVIAS .....	307
1. Evolución histórica de las contribuciones especiales .....	307
2. Posible obsolescencia de las contribuciones especiales .....	312
A. La radical transformación del marco jurídico-político .....	312
B. Las notables modificaciones del sistema tributario .....	315
II. EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA EN EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES LOCALES .....	319
1. Hecho imponible .....	320
A. La unificación del hecho imponible .....	320
B. Necesaria existencia de un beneficio especial .....	322
C. El beneficio como manifestación de capacidad económica .....	326

	<u>Pág.</u>
D. La causa del beneficio especial: la construcción de obras y la ampliación de servicios .....	328
E. La distinción frente a las cuotas de urbanización .....	331
2. Afectación de los ingresos .....	334
3. Sujetos pasivos.....	338
A. Las personas «especialmente beneficiadas» como manifestación del principio de equivalencia .....	338
4. El carácter potestativo de las contribuciones especiales y los posibles desafíos a la igualdad .....	343
5. Cuantificación .....	346
A. Consideración previa: aplicación del principio de equivalencia de coste .....	346
B. Base imponible .....	349
<i>a)</i> El cálculo del coste de la obra o servicio .....	349
<i>b)</i> Porcentaje del coste total que ha de cubrirse .....	351
C. Cuota tributaria.....	356
<i>a)</i> La búsqueda de la correlación entre la cuota tributaria y el beneficio obtenido .....	356
<i>b)</i> Reglas especiales .....	360
<i>c)</i> Aplicación y efectos de las exenciones sobre la cuota .....	363
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>367</b>

## PRÓLOGO

*El debate sobre el reparto de la carga tributaria nace asociado a la propia idea del tributo. La existencia de un gasto público y la necesidad de atender ese gasto a través de un ingreso, determinó desde su origen, no sólo ya la idea de tener que establecer y exigir el ingreso sino también de precisar a quién o entre quiénes se iba a exigir, y en qué cuantía se iba a requerir a cada uno de ellos. Ese debate sobre el reparto justo de la carga tributaria continúa vigente en la actualidad, siendo incluso más intenso que en otros momentos pretéritos debido, sin duda, a la dificultad coyuntural (o quizá ya sea estructural) de allegar ingresos y la no menor dificultad para cubrir o atender con ellos las necesidades públicas difícilmente menguantes. Si la abundancia anestesia la demanda de equidad, la escasez la acrecienta, de manera que es fácil entender la intensidad del debate de los últimos años, no sólo ya sobre cómo repartir el gasto entre los cada vez más exiguos contribuyentes, sino, más allá, el de determinar qué reparto es justo o equitativo, qué gasto es necesario, cuál debe ser gasto público y cuál privado, y cómo y a quién se le puede exigir.*

*En los años de esa abundancia anestésica, César MARTÍNEZ comenzó a estudiar la financiación de los servicios públicos. En concreto pretendía averiguar, no solo ya si era constitucionalmente exigible que el Estado proveyera necesariamente de determinados servicios públicos, sino sobre todo, si el modelo de Estado social reconocido en nuestra Constitución implicaba una obligación de proveer de servicios públicos esenciales, y, en tal caso, qué servicios públicos —qué lista de servicios— serían los esenciales o los que, en todo caso, debe suministrar y financiar de forma preceptiva el Estado a través de fórmulas de reparto general. Recurría el autor, por tanto, a un tema clásico de la Hacienda*



*Pública, el del reparto de la carga tributaria, aunque lo hacía desde una perspectiva no hacendística sino jurídico-constitucional. Un tema clásico que, además, lo abordó en un momento de nuestra reciente historia —justo antes de la crisis de 2008— que se percibía como agotado y carente de especial interés, como así alguien sugirió entonces.*

*Pero la anticipación genera oportunidad, y ésta, a su vez, éxito. Si como dijo el escritor italiano Dino SEGRÉ «el sentido común es el sentido de la oportunidad», César MARTÍNEZ tuvo el sentido común de anticiparse con un estudio tan clásico como oportuno en los momentos actuales. No creo que sea necesario recordar —por sólo poner un ejemplo de los muchos que hay— las restricciones presupuestarias del gasto público de los últimos años sobre prestaciones de servicios públicos, y el paralelo incremento de gravámenes afectados (tasas, precios públicos, contribuciones especiales, tarifas...) y de sus cuantías para compensar esa merma de gasto público. Sectores referidos a servicios públicos universales y tradicionalmente financiados con cargo a gasto público general (educación, justicia, sanidad, etc.) son actualmente financiados íntegramente o cofinanciados por los sujetos que provocan el servicio y el subsiguiente gasto.*

*Si a esta acertada decisión en el tema se le añade la dedicación al trabajo, el rigor en el método y la seriedad en la investigación, el resultado tiene que ser necesariamente victorioso, como así lo valoró unánimemente el Tribunal que juzgó en abril de 2013 una versión anterior de este estudio y que constituía la Tesis Doctoral de César MARTÍNEZ para obtener el grado de Doctor. Por ello mismo y por otras evidentes razones que no es necesario explicitar, sería muy pretencioso y no me corresponde a mí sino a cada lector, enjuiciar las virtudes y probidades de la obra que prologo. Pero aunque no deba, sí quiero, al menos, dar testimonio de lo que objetivamente ha implicado este estudio. Aunque he de advertir que no sé sinceramente si el autor eligió el tema o el tema le eligió al autor, habida cuenta de su formación en la doble licenciatura en Derecho y Ciencias Políticas, y su especial atracción por los temas sociales, tanto desde la perspectiva de la Ciencia Política, como de la Filosofía Jurídica, así como desde luego de la Constitucional. Probablemente la mejor prueba de esta diferente perspectiva es la sorprendente habilidad con la que transita —con coherencia— de la Ciencia Política a la Ciencia Jurídica, de la Hacienda Pública al Derecho Financiero, de la Filosofía al Derecho...*

*Esa inhabitual virtud se debe a dos circunstancias diferentes y que definen marcadamente el trabajo de César MARTÍNEZ. Primero, y como antes anticipaba, por el rigor en la metodología que emplea. El autor explora cada una de las cuestiones que aborda y exprime las diferentes posiciones y doctrinas existentes, y lo hace, desde luego, sin prejuicios excluyentes respecto a perspectivas no jurídicas. El estudio de César*

*MARTÍNEZ es un análisis jurídico-constitucional, pero se sirve oportunamente de análisis propios de la Hacienda Pública, de la Economía, de la Filosofía, de la Ciencia Política, etc., lo que atribuye un resultado más completo e integral de la realidad que analiza. El dogma de fragmentar el estudio de la actividad financiera en diferentes ciencias fruto de una histórica necesidad por reclamar la autonomía científica de nuestra disciplina, sin duda ha provocado cierto empobrecimiento en muchas de las investigaciones al ignorar o despreciar análisis no jurídicos por mor de la ortodoxia. Trabajos como los que el lector tiene ahora entre sus manos, demuestran a la perfección la necesidad de, sin dejar la azada ni el surco, elevar la vista y contemplar el campo en toda su extensión.*

*Y en segundo lugar, porque la natural curiosidad del autor por otras ciencias o estudios no estrictamente jurídico-tributarios, le posiciona de forma idónea para analizar una realidad que, repito, es variada y necesita del auxilio de otras perspectivas. Su siempre probado interés por la Filosofía, por la Historia, o por la Economía, se trasluce a lo largo de toda la monografía y se traduce en un resultado más perfecto. Una inquietud que igualmente se proyecta con sus explícitos posicionamientos sobre cada una de las cuestiones que aborda. Si algo queda claro a lo largo del estudio, es la falta de tibieza en sus posicionamientos y conclusiones, lo cual, debo decir de forma sincera, le agradezco profundamente.*

*Porque, como he expresado en otras ocasiones, el diseño constitucional del reparto de la carga fiscal, es uno de los temas en el que se verifica la profunda carga ideológica que prejuzga la posición prevaleciendo sobre la argumentación técnica-tributaria, hasta el extremo de ser la ideología —entendida como la concepción íntima apreciativa de la realidad— la que condiciona irremediablemente el posicionamiento sobre la naturaleza y función de cada tributo y del propio sistema tributario. Pues bien, ese debate no lo elude afortunadamente César MARTÍNEZ. Antes al contrario, se posiciona siempre —y a veces de forma beligerante— ante cada cuestión que aborda, incluso lo hace con expresiones contundentes que reflejan cierta provocación así como la profundidad de sus convicciones.*

*Por ejemplo, cuando considera que el establecimiento de una tasa para el control del uso de los bienes demaniales, cuantificada conforme al principio de equivalencia, puede suponer una limitación de algún derecho fundamental, en particular el de la libertad de circulación, con un marcado sesgo discriminatorio, en tanto que produce un efecto que desincentiva el uso de dichos bienes por parte de las clases más desfavorecidas. Dicho efecto lo considera el autor como contrario a la igualdad real de los ciudadanos (art. 9.2 CE) y a la cláusula del Estado social (art. 1 CE). Dado que en opinión del autor existen al-*

*ternativas que cumplen igualmente los objetivos perseguidos por este tipo de tasas, constitucionalmente legítimos, y que estas alternativas, sin embargo, no producen —o al menos lo hacen en menor medida— dicho efecto, considera que los referidos tributos pueden resultar inconstitucionales.*

*En todo caso y antes de ello, el autor considera que el principio de equivalencia no tiene un respaldo explícito en la Constitución. Pese a cierta doctrina que lo considera consecuencia del principio de igualdad así como un elemento fundamental de la justicia tributaria en el ámbito de las tasas, César MARTÍNEZ considera que, conforme a nuestro texto constitucional y la interpretación que de él ha realizado el TC, la opción del legislador por el principio de equivalencia en la configuración de ciertos tributos (tasas y contribuciones especiales) es una opción que se enmarca dentro de su libre ámbito de actuación, pero no debe ser entendida como una consecuencia directa de un mandato constitucional.*

*Ciertamente, el Tribunal Supremo y, con más tibieza el TC, han avalado la aplicación del principio de equivalencia, incluso en detrimento del principio de capacidad económica. Es más, el TS, interpretando la jurisprudencia del propio TC, ha defendido incluso en sus más recientes Sentencias como la de 18 de febrero de 2011 —y que oportunamente cita el autor—, la existencia de un concepto constitucional de tasa en el que el principio de equivalencia aparece como «principio rector» y elemento integrante del mismo.*

*Sin embargo, y para llegar a aquella diferente conclusión, el autor disecciona críticamente en el primer capítulo los diferentes argumentos que ofrece la doctrina para defender la aplicación del principio de equivalencia; los que argumentan que con la aplicación del principio se alcanza una mayor equidad horizontal (puesto que personas que están en una situación similar contribuyen a la financiación de un servicio público en la medida en la que se benefician de su utilización); los que en defensa del principio de equivalencia alegan que es el que mejor expresa el principio democrático (puesto que permite a los contribuyentes decidir cómo y en qué aportan su contribución a los gastos públicos); los que abogan por dicho principio argumentando una mayor eficiencia en la asignación de los recursos (dada la mejor vinculación o conexión entre los ingresos y gastos públicos), etc. Tras escudriñar cada una de estas posturas, y tras distinguir, también, dentro del principio de equivalencia, el de equivalencia de coste (que relaciona el tributo con los costes en que ha incurrido la Administración para la provisión de un bien o servicio público) y el de equivalencia de beneficio (que vincula el tributo con el beneficio obtenido por el contribuyente al usar bienes de dominio público), el autor concluye al analizar en el siguiente capítulo la naturaleza jurídica del principio de*

*equivalencia, que éste no es tanto una exigencia constitucional, cuanto un elemento que hace reconocible y distinguible a los tributos causales (tasas y contribuciones especiales) frente a los impuestos.*

*Y todavía más en concreto considera el autor que la fundamentación de un tributo en el principio de equivalencia de coste será constitucionalmente asumible siempre que, a la vez, concurren en el hecho imponible signos reveladores de riqueza, tal y como exige el TC respecto del principio de capacidad económica en su vertiente de fundamento de la imposición. Y por lo que se refiere a la fundamentación de un tributo en el principio de equivalencia de beneficio, el autor entiende que habrá de entenderse respetuosa con el principio de capacidad económica, en el buen entendido de que el beneficio de que se trate supone una mejora en la capacidad contributiva del contribuyente. Finalmente, y dado que el principio de equivalencia se proyecta eminentemente sobre dos figuras tributarias españolas cuales son las tasas y las contribuciones especiales, los dos últimos capítulos los dedica el autor al análisis de la aplicación del citado principio en ambas especies tributarias.*

*César MARTÍNEZ ha demostrado en anteriores publicaciones —no es esta su primera monografía— ser un investigador sobresaliente. Junto a ello, además, ha resultado ser un magnífico universitario, en el sentido más pleno de la palabra. Debo reconocer que sus inicios universitarios como investigador en el Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, no venían motivados por la pasión por el Derecho financiero y tributario, ni tampoco venía guiado por alguna estrella polar de esta rama de la Ciencia Jurídica, más bien llegó huyendo y buscando refugio de la actividad profesional que realizaba en un gran despacho y que no debía entusiasmarlo. Y digo que ha resultado ser un magnífico universitario porque, sin llegar a apasionarse por el Derecho financiero —lo cual es perfectamente entendible—, ha trabajado desde entonces con profesionalidad, rigor, tenacidad y dedicación, como docente, como investigador, como gerente, como colaborador y como compañero. Estoy persuadido de que seguirá demostrándolo día a día como siempre ha hecho hasta la fecha. Finis coronat opus.*

Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid

## INTRODUCCIÓN

Aún resuena, como un golpe a la conciencia colectiva, el verso de Gabriel CELAYA «nuestros cantares no pueden ser sin pecado un adorno»<sup>1</sup>, que advertía —hace ya más de cincuenta años— de lo inmoral que puede resultar tratar de aislar nuestro quehacer de la realidad en la que vivimos. Si entonces se clamaba por el compromiso social, y político, de la poesía, con mayor razón hoy se ha de exigir a los juristas que asuman su responsabilidad y que aporten, desde su disciplina, soluciones a los problemas que afligen a los que, con lucidez envidiable, Miguel DE UNAMUNO denominó «hombres de carne y hueso»<sup>2</sup>.

En efecto, estamos convencidos de que el presente trabajo de investigación ha de someterse a una doble exigencia. Por un lado, en tanto que aportación científica (no es momento ahora de discutir si es o no el Derecho una ciencia), ha de estar presidido por el rigor y la honestidad intelectual. Por otro lado, se ha de tener presente que esta obra ha nacido en el seno de una universidad pública, la Universidad Autónoma de Madrid, y ha sido financiada por el erario público, gracias al programa de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Educación. Este carácter público no hace sino aumentar el deber de servicio público al que la investigación ha de orientarse. Así, sin descuidar la siempre importante labor puramente teórica, las líneas que siguen tratarán de ofrecer respuestas a problemas concretos que aún no han encontrado una solución jurídica satisfactoria.

En el marco que acabamos de presentar, no cabe duda de que uno de los problemas más urgentes, y a la vez más intemporales, que ha

---

<sup>1</sup> CELAYA, G., «La poesía es un arma cargada de futuro», *Cantos iberos*, Madrid, Ediciones Turner, 1975, p. 58.

<sup>2</sup> UNAMUNO, M., *Del sentimiento trágico de la vida*, Madrid, Austral, 2002, p. 47.

de arrostrar el Derecho tributario es el de la forma en que han de financiarse los servicios públicos. Sin duda, cabe afirmar que no es solo una *vexata quæstio* sino más bien una *æterna quæstio* que resurge de forma periódica, señaladamente en tiempos, como los presentes, de crisis económica.

Realizando un importante esfuerzo de simplificación, con los riesgos que esto siempre conlleva, se pueden distinguir dos grandes principios que informan la exigencia de tributos por parte del poder público. Por un lado, cabe que el deber de contribuir se justifique por la manifestación de riqueza por parte del sujeto llamado al pago. Se trata del denominado principio de capacidad económica, que obliga al Estado, utilizando las palabras del Tribunal Constitucional, «a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»<sup>3</sup>. En estos casos, con una evidente finalidad redistributiva, lo relevante es asegurar que solo contribuye quien realmente tiene y que, el que más tiene, es el que más contribuye. Así pues, la justicia en el reparto de la carga tributaria se consigue exigiendo cantidades *distintas* a fin de lograr, idealmente, un esfuerzo *igual* de todos los miembros de la comunidad política. En cierto modo, la actitud del contribuyente y, en particular, el uso que haga de los servicios públicos, son irrelevantes a la hora de establecer su contribución al sostenimiento de las cargas públicas. En ese sentido, cabría decir que se trata de una obligación *a priori*, que exclusivamente tiene en cuenta el nivel de riqueza que manifiesta el sujeto pasivo.

Por otro lado, en aparente oposición a lo anterior, es posible que la obligación tributaria se justifique y cuantifique en función de la actividad pública generada por el contribuyente. Se trata de una lógica conmutativa, propia de la justicia de los intercambios, que trata de establecer una *equivalencia* entre los dos elementos de la relación, a saber: la obligación tributaria y la actividad pública. Así, la aplicación de este principio de equivalencia no atiende a la posición socioeconómica del sujeto dentro de la comunidad, sino que establece una relación bilateral poder público-contribuyente. En este sentido, se puede afirmar que el principio de equivalencia se aplica *a posteriori*, puesto que convierte al tributo en una suerte de contrapartida por los gastos ocasionados al poder público o por el beneficio obtenido de la acción de este.

El principio de capacidad económica ha ocupado un lugar preponderante en los sistemas fiscales de los países de Occidente, al menos desde el fin de la Segunda Guerra Mundial, con ocasión de la implantación y extensión del denominado Estado de Bienestar. La prestación universal por parte del Estado de los servicios de educación y sanidad, entre otros, supuso un importante aumento del gasto público que trajo como correlato, en el ámbito de los ingresos, la exigencia de tributos

---

<sup>3</sup> STC 27/1981, FJ 4.º

que gravasen de forma global y progresiva la renta de las personas físicas y jurídicas. Sin embargo, las recurrentes crisis fiscales y el auge de ideologías que se centran en mayor medida en la autorresponsabilidad individual han conducido al replanteamiento del papel que ha de cumplir el principio de equivalencia. En particular, hay una innegable tendencia a tratar de conseguir que, primordialmente a través del establecimiento de tasas y precios públicos, los usuarios y beneficiarios de los servicios públicos sufragan en buena medida el coste de los mismos.

El aumento de la importancia del principio de equivalencia ha sido el resultado, asimismo, de una creciente utilización de los tributos para la consecución de objetivos extrafiscales. En efecto, desde hace ya décadas, el poder público persigue con la imposición de tributos no solo allegarse los recursos financieros necesarios para el cumplimiento de sus atribuciones, sino que también trata de desincentivar ciertos usos y conductas que se consideran perjudiciales. Ese es el sentido que informa, por ejemplo, los tributos que gravan actividades contaminantes o los que se imponen por el consumo de sustancias nocivas para la salud (alcoholes y tabacos, principalmente). En cuanto a estos últimos, junto con justificaciones de índole paternalista, recientemente se ha extendido la idea de que es justo imponer mayores gravámenes sobre estas sustancias lesivas para la salud personal, en tanto que van a causar enfermedades que, presumiblemente, supondrán un mayor coste para los servicios públicos de salud. Esta idea, al fin y al cabo, no es sino una vuelta de tuerca más al principio de equivalencia, de forma que se instituye una equivalencia *preventiva*, esto es, un pago por unos costes que hipotéticamente puedan causarse en un futuro.

Las posibilidades de aplicación del principio de equivalencia son muy variadas y, de hecho, la crisis económica sirve como acicate para la aparición de nuevas modalidades. El presente trabajo, sin embargo, persigue precisamente lo contrario: el establecimiento de unas categorías generales de las que se puedan deducir reglas para cada uno de los supuestos particulares. De ahí que planteemos el estudio de un principio, de su justificación teórica, de su relación con otros principios jurídicos y de su concreción en tributos existentes. Se trata de una tarea que, en España, aún no se ha realizado, lo cual justifica de por sí la existencia de este estudio.

Con carácter previo a la exposición de la estructura del trabajo, se ha de explicitar que se trata de una obra *jurídica*, referida al Derecho *español*, aunque con marcada vocación internacional, y con una pretensión *sistemática*.

En efecto, a pesar de que, sobre todo en el primer capítulo, será necesario remitirnos a disciplinas tan dispares como la filosofía o la

economía, el método de este trabajo es el propio de las investigaciones jurídicas, de suerte que la norma, la jurisprudencia y la doctrina (en este orden de importancia) serán los elementos fundamentales del mismo. Por tanto, el recurso a otras disciplinas habrá de ser siempre ancilar, esto es, exclusivamente limitado a lo que pueda influir sobre los argumentos jurídicos que manejemos.

Es notoria la importancia creciente de las normas supranacionales y el evidente influjo que unos ordenamientos jurídicos nacionales ejercen sobre otros. Así las cosas, una investigación jurídica no puede limitarse al estudio de las normas emanadas dentro de un Estado concreto. Ahora bien, también es cierto que, a la hora de dilucidar el régimen jurídico de los tributos sobre los que se proyecta el principio de equivalencia, se ha de atender principalmente a la regulación nacional, en este caso, a la española. Eso explica la importancia ascendente de la regulación española en este trabajo: en el primer capítulo, apenas es relevante, puesto que se manejan categorías generales aplicables a cualquier ordenamiento; en el segundo capítulo, sí es central aunque se acude asiduamente al Derecho comparado y, en los capítulos tercero y cuarto, son —por el contrario— muy escasas las referencias a ordenamientos jurídicos distintos del español. Con todo, la vocación internacional de esta obra, sobre todo en sus dos primeros capítulos, es innegable, lo que se concreta en constantes referencias a la jurisprudencia y, especialmente, a la doctrina extranjera (alemana, de forma preeminente). En este sentido, se ha tratado de iluminar la regulación española a través de la experiencia comparada evitando, en todo caso, el peligro que entraña la aplicación descontextualizada de categorías y conceptos foráneos.

Sostenemos igualmente que esta obra quiere ser sistemática. No en vano, pretendemos ofrecer una imagen de conjunto del principio de equivalencia, en la cual se presenten de forma armónica y coordinada todos los elementos del estudio. Esto explica la existencia de continuas referencias internas, que ponen en conexión unos epígrafes con otros. No obstante, una obra sistemática no ha de ser necesariamente enciclopédica. Esto es, el lector no puede pretender que en este trabajo se ahonde en cada uno de los problemas que puede suscitar el principio de equivalencia. Por el contrario, nos basta con ofrecer respuesta a las cuestiones más relevantes, al tiempo que presentamos principios y reglas generales que puedan dar solución al resto de supuestos no específicamente recogidos en este trabajo.

En definitiva, la estructura de este trabajo presenta tres grandes momentos diferenciados. En primer lugar, en el primer capítulo se ofrece una visión estática del principio de equivalencia, en la que se pretende ofrecer sus características definitorias. Acto seguido, en el segundo capítulo se presenta una visión dinámica, en la que se tratan de abordar los conflictos que pueden existir entre el principio de equivalencia y



otros principios jurídicos. Por último, en los capítulos tercero y cuarto se aborda la aplicación concreta de este principio en los dos tributos españoles en los que se proyecta con mayor intensidad: tasas y contribuciones especiales.

Así, en el primer capítulo se ahonda en los orígenes del principio de equivalencia (más conocido como principio del beneficio) y los argumentos que sus defensores han ofrecido a su favor, junto con las condiciones necesarias que dichos argumentos asumen. Asimismo, se presentan las más importantes manifestaciones del principio de equivalencia, entre las que sobresale la distinción entre el principio de equivalencia de coste y el principio de equivalencia de beneficio, así como la doble utilización del principio de equivalencia como justificación de la imposición y como elemento cuantificador de la misma (así como los modelos teóricos de cuantificación existentes). El capítulo se completa igualmente con referencias menores a la aplicación que se ha realizado del principio de equivalencia en ámbitos tan dispares como la fiscalidad internacional y el federalismo fiscal. La importancia de este capítulo radica, entre otras cuestiones, en que en él se presentan los conceptos y categorías generales que se utilizarán a lo largo de toda la obra.

Por su parte, el segundo capítulo comienza rastreando en los orígenes de la introducción del principio de beneficio en España, especialmente en la labor que desempeñó el hacendista FLORES DE LEMUS en las primeras décadas del siglo XX. No se trata de un ejercicio de mera erudición sino que resulta muy revelador conocer el propósito y las circunstancias políticas que rodearon la adopción del principio de equivalencia, entonces llamado del beneficio, en nuestro país. Acto seguido, se analiza el posible rango constitucional del principio que estudiamos y su reflejo en las leyes y en la jurisprudencia. Tras lo anterior, se presenta la parte más dogmática, y ciertamente más controvertida, del trabajo. Así, se analiza la relación, a veces conflictiva, entre el principio de equivalencia y el principio de capacidad económica. En relación con esta cuestión, proponemos una interpretación más estricta del principio de equivalencia, individualmente considerado, que la que maneja la jurisprudencia española en la actualidad. Asimismo, se propone la existencia de un límite en la aplicación del principio de equivalencia, fundado en la esencialidad de los bienes y servicios públicos que se vean afectados por la imposición del tributo. Esta propuesta *de lege ferenda* puede resultar de gran utilidad para el legislador y los tribunales, en tanto que trata de asegurar el disfrute efectivo de aquellos derechos fundamentales que se vean afectados por la imposición de tributos fundados en el principio de equivalencia. Seguidamente, se analiza el desigual e injusto impacto que pueden tener los tributos cuantificados exclusivamente sobre el principio de equivalencia, cuando dichos tributos son exigidos como condición necesaria para el uso y disfrute del

dominio público. Por último, se expone la relación problemática que existe entre el principio de equivalencia y ciertos principios propios del Estado social como son la progresividad en la tributación y la redistribución de la riqueza.

El capítulo tercero, aparte del más voluminoso, es el primero de los dedicados al análisis de la aplicación del principio de equivalencia en tributos concretos españoles. En particular, tras un somero pero fructífero apunte histórico, se encarga de analizar el valor y el efecto de este principio sobre las tasas locales. No se trata de un análisis exhaustivo de estos tributos, sino que se abordan exclusivamente aquellos aspectos en los que el principio de equivalencia puede desempeñar un papel útil. Así, se respeta la clásica distinción entre tasas por el uso del dominio público y tasas por la prestación de servicios públicos, atribuyendo a las primeras la aplicación del principio de equivalencia de beneficio y, a las segundas, el principio de equivalencia de coste. El estudio de los dos grandes grupos de tasas se estructura atendiendo en primer lugar al hecho imponible (y, en su caso, a los sujetos pasivos) y, en segundo lugar, a los elementos que conforman la cuantificación. El propósito de analizar la aplicación concreta del principio de equivalencia obliga a que en este capítulo, al igual que en el siguiente, la jurisprudencia recaída sobre la materia ocupe un lugar muy destacado, como se puede comprobar por la muy abundante existencia de citas jurisprudenciales. No obstante, a fin de evitar la exposición de una casuística informe, se trata de ilustrar las categorías generales que se proponen mediante la cita de casos concretos que han sido ventilados ante los tribunales, ofreciendo, cuando se estima oportuno, soluciones distintas a las adoptadas por ellos.

Por último, el cuarto capítulo aborda la aplicación del principio de equivalencia en las contribuciones locales españolas. Se trata, como se pone de manifiesto en la introducción histórica que se ofrece, de una clase de tributos que, en su momento, fueron presentados como el paradigma de la aplicación del entonces denominado principio del beneficio. Con carácter previo al estudio de su configuración actual, se sugiere la modificación, o en su caso supresión, de dichos tributos, atendiendo a los cambios que tanto la política como el sistema fiscal locales han sufrido desde la creación de estos tributos. En cualquier caso, en evidente paralelismo con el capítulo anterior, y a fin de ofrecer un análisis sistemático, se profundiza, en un primer momento, en la aplicación del principio de equivalencia al hecho imponible y a los sujetos pasivos de las contribuciones especiales. Posteriormente, se profundiza en los elementos que determinan la cuantificación de las contribuciones especiales. En este ámbito, de forma especial, se pone de manifiesto lo que a nuestro juicio es una aplicación confusa de las distintas manifestaciones del principio de equivalencia.

En definitiva, en el trabajo se trata de presentar una argumentación jurídica deductiva, que va de lo más general a lo particular, de suerte que se ofrezca al lector una visión sistemática y coherente del principio de equivalencia, propia del ámbito académico.



## CAPÍTULO I

# LA EQUIVALENCIA EN LA TRIBUTACIÓN: EL TRÁNSITO DE UNA IDEA A UN PRINCIPIO

### I. CONCEPTO Y DESARROLLO HISTÓRICO

#### 1. PUNTO DE PARTIDA: EL DERECHO Y LA JUSTICIA

1. Desde hace siglos, se ha puesto de manifiesto la íntima relación que existe entre el Derecho y la justicia<sup>1</sup>. En este sentido, autores clásicos como PLATÓN<sup>2</sup> y CICERÓN<sup>3</sup> ahondaron en lo que, a su juicio, debía ser la necesaria correspondencia entre ambos conceptos. Asimismo, es paradigmática la afirmación agustiniana «a mí me parece que no es ley la que es injusta»<sup>4</sup>, la cual fue reformulada ocho siglos después en la no menos célebre expresión tomista que concluía que la ley injusta (contraria a la ley natural) «no es ley, sino corrupción de la ley»<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Esta relación tiene asimismo un reflejo en la lengua española. Así, la segunda acepción que da el *Diccionario de la Real Academia Española*, en su vigésima segunda edición, al lema «derecho» es, precisamente, «justo, legítimo».

<sup>2</sup> PLATÓN, *Las Leyes*, Madrid, Alianza, 2002, IV, 715b, p. 227. Para el conocimiento de estos y otros precedentes históricos, *vid.* SEOANE, J. A., «La doctrina clásica de la Lex iniusta y la fórmula de Radbruch. Un ensayo de comparación», *Anuario da Facultade de Dereito*, núm. 6, Universidade de A Coruña, 2002, pp. 761-790.

<sup>3</sup> CICERÓN, *Las leyes*, Madrid, Gredos, 2009, Libro II, 5, 11, p. 75.

<sup>4</sup> SAN AGUSTÍN, «Del libre albedrío», en *Obras de San Agustín*, vol. III (Obras Filosóficas), Madrid, BAC, 1971, Libro I, 5, 11, p. 225. Aún más elocuente, el Obispo de Hipona llega a afirmar «[q]uitada la justicia, ¿qué otra cosa son los reinos, sino inmensos latrocinios?», *La Ciudad de Dios*, vol. II, Barcelona, Ediciones Alma Mater, 1958, Libro III, 4-I, p. 85.

<sup>5</sup> SANTO TOMÁS, *Suma de Teología*, vol. II, Madrid, BAC, 1989, Parte I-II, C.95, a.2, p. 742.

Pasaron ocho siglos más y las atrocidades llevadas a cabo por el nacionalsocialismo alemán impulsaron, de nuevo y con gran vehemencia, la preocupación por asegurar la justicia de las normas legales. Así, a mediados del siglo xx, se trató de atemperar el positivismo jurídico, que en la interpretación de algunos autores fue coadyuvante del horror nazi<sup>6</sup>, de forma que se pudiera trazar una línea divisoria, de suerte que «cuando ni siquiera se aspira a realizar la justicia, cuando en la formulación del Derecho positivo se deja a un lado conscientemente la igualdad, que constituye el núcleo de la justicia, entonces no estamos solo ante una ley que establece un "Derecho defectuoso", sino que más bien lo que ocurre es que estamos ante un caso de ausencia de Derecho»<sup>7</sup>.

Más recientemente, ALEXY se ha referido a esta cuestión sosteniendo que la corrección, y como especie de esta la justicia, es una propiedad esencial del Derecho que «resulta de la estructura de los actos jurídicos y del razonamiento jurídico»<sup>8</sup>.

2. Como cabe imaginar, la relación entre el Derecho y la justicia no es exclusivamente una discusión académica, teórica, sino que ha tenido un claro reflejo en la legislación, entendida en su sentido más amplio. Así, desde el mismo inicio de su articulado, e incluso ya en su preámbulo, la Constitución Española consagra a la justicia como uno de los «valores superiores de su ordenamiento jurídico» (art. 1).

La expresión «valor superior»<sup>9</sup> pone de manifiesto que el texto constitucional en su conjunto se «halla transido por los requerimientos de la justicia, a los que necesariamente han de plegarse en su actuación

---

<sup>6</sup> En este sentido, se ha sostenido que el positivismo «con su punto de vista de que "ante todo hay que cumplir las leyes", dejó inermes a los juristas alemanes frente a las leyes de contenido arbitrario e injusto», RADBRUCH, G., «Leyes que no son Derecho y Derecho por encima de las leyes», en RADBRUCH, G.; SCHMIDT, E., y WELZEL, H., *Derecho injusto y Derecho nulo*, Madrid, Aguilar, 1971, p. 12. Esta postura, no obstante, fue valorada críticamente, en un interesantísimo debate, por WELZEL, H., «El problema de la validez del derecho», en RADBRUCH, G.; SCHMIDT, E., y WELZEL, H., *Derecho injusto y Derecho nulo*, Madrid, Aguilar, 1971, pp. 73 y ss.

<sup>7</sup> RADBRUCH, G., «Leyes que no son...», *op. cit.*, p. 14. Por el contrario, Kelsen sostuvo que, desde el punto de vista de la ciencia jurídica, «el Derecho del régimen nazi es un Derecho. Podemos lamentarlo pero no podemos negar que eso era Derecho», en SCHMOELZ, F. M., *Das Naturrecht in der politischen Theorie*, Internationales Forschungszentrum für Grundfragen der Wissenschaft in Salzburg, 1963, p. 148, *apud* WELZEL, H., «El problema...», *op. cit.*, p. 77.

<sup>8</sup> ALEXY, R., *El concepto y la naturaleza del derecho*, Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 46. Para profundizar en la cuestión, puede verse, entre otras obras, ALEXY, R., *El concepto y la validez del derecho*, Barcelona, Gedisa, 1994.

<sup>9</sup> En cuanto a la diferencia entre valores y principios, la doctrina ha concluido que se trata de una distinción «más bien de grado: los primeros son las normas más abstractas y más abiertas, los segundos tienen un contenido ciertamente indeterminado pero más preciso o concreto», PAREJO ALFONSO, L., «Valores Superiores, Derecho Constitucional», *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, Madrid, Civitas, 1994, p. 6819, cit. en CALVO ORTEGA, R., «Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria», en BECKER, F.; CAZORLA, L. M., y MARTÍNEZ-SIMANCAS, J. (dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Cizur Menor, Thomson/Aranzadi, 2008, p. 110.

todos los poderes públicos»<sup>10</sup>. Precisamente, el Tribunal Constitucional lo ha entendido justamente como una exigencia que el ordenamiento jurídico ha de cumplir<sup>11</sup>.

A grandes rasgos, este valor puede ser entendido en un sentido estructural o en un sentido material. El primero se refiere a la existencia de una administración de justicia (Título VI CE), independiente y sometida únicamente al imperio de la ley (art. 117.1 CE), encargada de juzgar y ejecutar lo juzgado (art. 117.3 CE). Por su parte, el segundo se refiere a un concepto menos objetivable, referido a una relación armónica de la libertad y la igualdad, que en todo caso salvaguarde la dignidad de la persona<sup>12</sup>.

En las siguientes líneas, trataremos de ir precisando el concepto de justicia, si bien, por el momento, es relevante que retengamos una idea preliminar a este respecto. Así, se ha observado con agudeza que el hecho de que aparezca como valor superior del ordenamiento jurídico «halla su raíz en la aceptación realista de que el punto de partida no es el reino de la justicia sino un mundo profundamente injusto en el que adquiere plenitud de sentido la voluntad normativa de propugnar —pugnar por— la justicia»<sup>13</sup>.

**3.** En lo que se refiere a la relación entre la justicia y el Derecho financiero, descendiendo hacia lo que es el objeto de nuestro estudio, se ha de tener en cuenta que «la justicia financiera —y dentro de ella la tributaria— no es más que una concreción de la justicia como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico proclamado en el art. 1.1 de la CE. Nuestro sistema jurídico se trama gracias a un conjunto de normas que conforman, a su vez, ordenamientos jurídicos sectoriales. (...) De manera que si este sistema tiende a hacer efectiva la justicia en cuanto a valor supremo, nuestro sistema —el tributario— coadyuva para ese objetivo a través de su ordenamiento jurídico específico»<sup>14</sup>.

En efecto, dentro de la gran tradición de búsqueda de lo bueno y lo justo, ha habido espacio también para la pregunta acerca de cuál es el tributo justo. En este sentido, como ha puesto de manifiesto la

<sup>10</sup> LAVILLA ALSINA, L., «La Justicia como valor Constitucional», *Arbor*, CLXXV, 691, julio de 2003, p. 1049.

<sup>11</sup> *Inter alia* cfr. SSTC 124/1984, de 18 de diciembre, FJ 6.º; 20/1987, de 19 de febrero, FJ 4.º; 65/1990, de 5 de abril, FJ 6.º, y 181/2000, de 29 de junio, FJ 12.º

<sup>12</sup> *Vid.* ARAGÓN REYES, M., «Artículo 1», en CASAS BAAMONDE, M. E., y RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER, M. (dirs.), *Comentarios a la Constitución Española*, Madrid, Fundación Wolters Kluwer España, 2008, pp. 32 y ss.

<sup>13</sup> LAVILLA ALSINA, L., «La Justicia como...», *op. cit.*, p. 1049.

<sup>14</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *El mínimo existencial*, trabajo presentado al Concurso para la provisión de una plaza de Catedrático de Universidad en el Área de Conocimiento de Derecho Financiero y Tributario convocado por la Universidad de Castilla-La Mancha, inédito, abril de 2000, p. 78.

doctrina<sup>15</sup>, la idea del «impuesto justo», elaborada por SANTO TOMÁS, supuso un importante cambio en la consideración relativa al pago de los tributos. Así, frente a la concepción anterior en virtud de la cual se debían pagar siempre las contribuciones a los gobernantes, independientemente de que dichas contribuciones fueran o no justas<sup>16</sup>, a partir de la obra del Aquinate, «será opinión mayoritaria que solo los impuestos justos generan el deber moral de pagarlos»<sup>17</sup>. En síntesis, los requisitos necesarios para considerar un impuesto justo, según la doctrina tomista, son: el impuesto debe estar destinado al bien común (causa final); ha de ser establecido por un representante legítimo de la sociedad (causa eficiente); se debe gravar únicamente a quien tenga capacidad económica suficiente (causa material); y, por último, la cuantía ha de ser proporcionada a la riqueza del contribuyente (causa formal)<sup>18</sup>.

A lo largo de los años, se fueron sucediendo teorías acerca de cuáles habrían de ser las condiciones para considerar a un impuesto como justo, cuya exposición no puede ocuparnos ahora<sup>19</sup>. No obstante, sí hemos de reseñar, por su relevancia aún en la actualidad, la postura de NEUMARK al respecto. Así, a juicio de este autor, existen unos principios políticos-sociales y éticos de la imposición, que se agrupan en torno a los postulados de justicia y al postulado de redistribución<sup>20</sup>. Entre los primeros, se encuentran el principio de la generalidad de la imposición, el de igualdad y el de proporcionalidad o principio de la imposición según la capacidad de pago personal e individual. El segundo, como cabe suponer, se refiere a la redistribución fiscal de la renta y de la riqueza.

<sup>15</sup> Cfr. ÁLVAREZ GARCÍA, S., «La ética en la doctrina de la Hacienda Pública», en ÁLVAREZ GARCÍA, S., y HERRERA MOLINA, P. M., *Ética fiscal*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. núm. 10/04, 2004, pp. 9 y ss.

<sup>16</sup> La obligación moral se basaba tanto en la exégesis del paso evangélico «dad al César lo que es del César», como en la doctrina de obediencia al poder político que emana de la Carta de San Pablo a los Romanos, *vid.* PÉREZ DE AYALA, J. L., «El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria (un problema de metodología multidisciplinar entre la ética y el derecho natural. El Derecho Tributario y la ciencia de la Hacienda)», en AAVV, *I Jornada Metodológica «Jaime García Añoveros» sobre la metodología del Derecho financiero y tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. núm. 11/02, 2002, pp. 285 y 286.

<sup>17</sup> PÉREZ DE AYALA, J. L., «El fundamento deontológico...», *op. cit.*, p. 286.

<sup>18</sup> *Ibid.*, pp. 286 y 287.

<sup>19</sup> No obstante, puede verse un interesante resumen de esta evolución en MUSGRAVE, R. A., «Una breve historia de la doctrina fiscal», *Hacienda Pública Española*, núm. 115-2/1990, 1990, pp. 308 y ss. Asimismo, con un enfoque propio de la filosofía del Derecho, puede consultarse un estudio completo de la justificación de la tributación en MENÉNDEZ, A. J., *Justifying Taxes. Some elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers, 2001.

<sup>20</sup> NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, 2.<sup>a</sup> ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, pp. 81-238.