

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-12-023-0

**ENCUENTRO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (1.ª ed.)
"DESAFÍOS DE LA HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA"
JUSTICIA EN EL DISEÑO DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL**

Coordinación: *Cristina García-Herrera Blanco*
Instituto de Estudios Fiscales

DOC. n.º 10/2012



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

SUMARIO

Presentación, por CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO y JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (Instituto de Estudios Fiscales)

Programa del Encuentro

CONFERENCIA

Retos pendientes de la fiscalidad internacional, por MARÍA TERESA SOLER ROCH (Universidad de Alicante)

PONENCIA

Los tributos sectoriales desde un punto de vista constitucional, por ABELARDO DELGADO PACHECO (Garrigues Abogados y Asesores tributarios)

COMUNICACIONES

¿Es factible la implantación de un impuesto sobre las transacciones financieras en la zona euro?, por JUAN CALVO VÉRGEZ (Universidad de Extremadura)

El Impuesto sobre el Patrimonio, ¿un impuesto justo?, por PILAR CUBILES SÁNCHEZ-POBRE (Universidad de Sevilla)

Los tributos ante la dicotomía materia civil-materia penal en el Convenio Europeo de Derechos Humanos: el recurso nacional efectivo, por ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO (Universitat de Valencia)

Reflexiones en torno a los principios jurídico tributarios: ¿se han de reforzar, se han de cambiar o se ha de renunciar a su aplicación?, por JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AMOR (Universidad Autónoma de Barcelona)

La imposición personal sobre la riqueza como forma de gravamen de los contribuyentes con rentas altas, por JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS (Tribunal Económico-Administrativo Central)

Sobre la validez constitucional de un impuesto sobre los grandes patrimonios, por DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ (Universitat Jaume I)

La efímera suspensión y restablecimiento del Impuesto sobre el patrimonio. Análisis crítico, por ANA LÓPAZ PÉREZ (Universidad La Florida. Adscrita a la Universitat de València) y PURIFICACIÓN PERIS GARCÍA (Universitat de València)

Evolución de la tarifa autonómica del IRPF como mecanismo contra la crisis económica: estudio comparativo, por JOSÉ MANUEL MACARRO OSUNA (Universidad Pablo de Olavide de Sevilla)

El copago como mecanismo de financiación de los servicios públicos, por ALBERT NAVARRO GARCÍA (Universitat de Girona)

La tributación de las grandes fortunas y la sostenibilidad económica del Estado social en el ámbito europeo. (Problemas y retos de los impuestos sobre el patrimonio y sobre las sucesiones), por PILAR NAVAU MARTÍNEZ-VAL (Universidad Pontificia Comillas de Madrid)

Crisis económica, armonización fiscal europea y justicia tributaria: incidencia reciente en la tributación de las operaciones societarias y el patrimonio, por JESÚS RAMOS PRIETO y MÓNICA ARRIBAS LEÓN (Universidad Pablo de Olavide)

Beneficios fiscales y medidas agravatorias en el IRPF, por JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN (Universidad de Barcelona)

El copago como mecanismo de financiación de los servicios públicos

ALBERT NAVARRO GARCÍA¹
(Universitat de Girona)

1. INTRODUCCIÓN

La creciente intervención del Estado en la economía es uno de los rasgos más característicos del siglo XXI. A este fenómeno no ha sido ajeno el denominado “Estado del Bienestar”, consolidado después del triunfo de las ideas keynesianas que siguió a la Segunda Guerra Mundial. Este modelo funcionó, sin grandes problemas, hasta los años setenta del siglo XX. Actualmente, los cambios en la demografía y en las condiciones económicas de nuestros países están provocando un gran aumento del gasto social que cuestiona la sostenibilidad del sistema del bienestar actual.

Durante las últimas décadas, en las poblaciones de los países de nuestro entorno económico se está produciendo un envejecimiento sin precedentes dado el aumento de la esperanza de vida. Otro factor a considerar, es que hasta hace algunos años, la atención a las necesidades sociales recaía sobre las familias, sobre todo en las mujeres, a diferencia de lo que sucede actualmente, puesto que las mujeres gozan de una posición muy relevante dentro del mercado laboral.

Estos factores, a los que se añade la crisis económica y financiera actual, hacen indispensable analizar la etapa actual del Estado del Bienestar y examinar las nuevas fórmulas de financiación que están emergiendo para sufragar el alto gasto público que conlleva mantener este tipo de Estado que basa su funcionamiento en cuatro pilares fundamentales: la sanidad pública, los servicios sociales, la educación pública y el sistema público de pensiones. La introducción de nuevos mecanismos de financiación, como por ejemplo, el copago, conlleva unos enormes riesgos de justicia tributaria.

2. FINANCIACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Tradicionalmente, se ha venido afirmando que la figura central de nuestro sistema tributario es el impuesto y que los dos otros tributos existentes previstos por la legislación española, las tasas y las contribuciones especiales, son tributos con una importancia recaudatoria menor para la Hacienda estatal.

Actualmente, en cambio, la financiación de servicios públicos y de actuaciones administrativas mediante tasas es progresivamente más generalizada. Esta alternativa de repercutir el coste de los servicios públicos a sus usuarios se ha extendido en todos los niveles territoriales: estatal, autonómico y sobre todo en el ámbito local. Así, la tasa ha dejado de ser un tributo menor, para convertirse, junto al impuesto, en una de las principales fuentes de obtención de recursos públicos para sufragar los costes derivados de las diversas actuaciones que realizan los poderes públicos.

En este sentido, es necesario examinar las implicaciones que puede conllevar la posible transformación del sistema de financiación tradicional del Estado, basado principalmente en la recaudación de impuestos y en la posterior asunción de los costes derivados de la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas a cargo de la colectividad, hasta un Estado en donde los costes derivados de la prestación de servicios públicos sean sufragados directamente por los usuarios de los mismos, mediante el pago de tasas. Esto puede provocar la práctica equiparación del prin-

¹ Esta comunicación ha sido realizada en el marco del Proyecto “La reforma de las haciendas locales y el fortalecimiento de la garantía de la autonomía local” (DER2009-14265-C02-02) dirigido por la Prof. Dra. MARÍA LUISA ESTEVE PARDO y gracias a la beca de investigación otorgada por la Universitat de Girona.

cipio de equivalencia, es decir, qué cada cual pague según la utilización que realice de los servicios, con el principio de capacidad económica, cuando según el artículo 31.1 CE es este último el que debe ser el vértice central de nuestro sistema tributario, además de fundamentar el mismo deber de contribuir, con lo que se corre el enorme riesgo de evadir la aplicación del principio de capacidad económica. Este principio, que se encuentra recogido en el artículo 31.1 CE es el vértice central de nuestro sistema tributario, y por tanto, de obligado respeto para los poderes públicos. En consecuencia, aunque se introduzca el principio de equivalencia en nuestro ordenamiento jurídico tributario es necesario respetar los demás principios sustantivos tributarios recogidos en la CE.

En este sentido, afirma Rodríguez Bereijo² “que el principio de capacidad económica tiene dos significados distintos: por una parte, es la razón de ser o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional) (...) y por otra parte, es la medida, razón o proporción de cada contribución, individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad que se tiene (...)”. Así también, señala Palao Taboada³, “que el principio de capacidad económica, junto con el principio de igualdad, son los principios fundamentales dentro del sistema tributario”.

Este principio de capacidad impide que el legislador establezca tributos cuya materia imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, inexpresivas de capacidad económica. En la STC 27/1981, de 20 de julio, se afirma que la capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. Esta riqueza se manifiesta a través de diversos signos: por la acumulación de patrimonio, como flujo de ingresos (rentas), o como flujo de salida (consumo). En otras palabras, según la configuración proporcionada por el Tribunal Constitucional para este principio sólo pueden gravarse hechos que directa o indirectamente pongan de manifiesto algún tipo de capacidad económica.

Por el contrario, la STC 296/1994, de 10 de noviembre (FJ4) sostiene que el gravamen de los impuestos se obtiene sobre una base imponible expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota. Así, el importe de la cuota de las tasas se fija atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado, ya que existe una relación de contraprestación entre la Administración y el sujeto pasivo obligado al pago de la tasa. Este mismo criterio ha continuado vigente, entre otras, en la STC 16/2003, de 30 de enero (FJ3).

De esta manera, las tasas tienen su causa en el principio de equivalencia, el pago de las mismas financiará de una forma directa e inmediata la prestación, rigiéndose en un segundo plano por el principio de capacidad económica. No es menos cierto, sin embargo, que ambos principios pueden convivir entre sí. Si el principio de equivalencia garantiza que el importe de la tasa no sea superior al coste total del servicio, el principio de capacidad económica preservará que paguen más aquellos sujetos con un mayor poder adquisitivo compensando la menor contribución que puedan realizar aquellos que dispongan de menos recursos. En este sentido, las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible, aunque, como señala el artículo 8 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, cuando así lo permitan las características de los tributos, se tendrá en cuenta la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas.

El profesor Barquero Estevan⁴, en su magnífica monografía dedicada a la función de los tributos en el Estado social y democrático de Derecho, contrasta y analiza diversas obras de la doctrina germana para dar respuesta a la pregunta de si estamos pasando de un Estado de impuestos a un Estado de tasas. Para ello señala las razones de un economista a favor de una financiación basada fundamentalmente en el principio de equivalencia y la posterior réplica a las tesis del “Estado de Tasas” desde una perspectiva jurídica.

En primer lugar, H. Grossekettler, realiza, desde una perspectiva puramente económica, a través de su obra una propuesta de financiación a través de tasas y contribuciones especiales, que él mismo

² Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1998): “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, pp. 614 y ss.

³ Vid. PALAO TABOADA, C. (1995): “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, p. 629.

⁴ Para más información, véase BARQUERO ESTEVAN, J. M. (2002): *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, pp. 113 y ss.

define⁵, de la práctica totalidad de tareas estatales, excluyendo tan sólo las conocidas como tareas estabilizadoras y las tareas asignativas aparecidas de manera sorpresiva. Este autor señala que es indispensable que los ciudadanos tengan claro cual es el coste de los servicios y actuaciones administrativas que utilizan, para así conseguir una adecuada asignación de recursos. Esto tan sólo se puede lograr a través del pago de los conocidos tributos causales –tasas y contribuciones especiales– basados en la idea de contraprestación y de la supremacía del principio de equivalencia. Barquero Estevan rechaza esta tesis económica de Grossektler por diversos motivos, entre muchos otros, por la vinculación que el autor realiza de la prestación de servicios irrenunciables, como la sanidad o la educación, a la contraprestación, puesto que no puede negarse en ningún caso la prestación de determinados servicios a ningún ciudadano por falta de recursos económicos suficientes.

En segundo lugar y por el contrario, desde una perspectiva jurídica, existen las tesis inversas que justifican la necesidad de financiar los servicios derivados de la configuración de nuestros Estados sociales según la capacidad económica de los ciudadanos a través del pago de impuestos. El profesor Barquero se basa en la obra de D. Birk y R. Eckhof para la responder a la tesis expuesta por H. Grossektler.

Estos dos autores defienden que de la Constitución alemana, así como de la jurisprudencia Tribunal Constitucional alemán, se desprende que la financiación pública debe ser esencialmente impositiva ya que el sostenimiento de las cargas públicas debe basarse en la capacidad económica de los ciudadanos y que la utilización de tributos causales constituye una excepción a la regla general, necesitada de una justificación especial. Si bien es cierto que la financiación pública a través de impuestos es más ideal que la propuesta por H. Grossektler para garantizar el Estado social y democrático de Derecho, también puede producir algunos efectos negativos, como, por ejemplo, que el ciudadano no puede percibir directamente ninguna ventaja individual por el pago que realiza a través de impuestos, ya que, como sabemos, estos son exigidos sin que existe una contraprestación directa por parte de las Administraciones públicas, como sí que sucede en el caso de las tasas y contribuciones especiales. El ciudadano al no ser consciente de las ventajas que le proporciona el pago de impuestos, intenta eludir esta obligación de tributar. Sin embargo, los autores manifiestan, según Barquero Estevan, que “el impuesto garantiza la realización del interés general, dado que su uso no depende de la relación entre oferta y demanda, ni de argumentos relativos a la cobertura o causación de costes”⁶, además, el impuesto es el único tributo que garantiza el acceso a determinadas prestaciones a aquellos ciudadanos que las necesiten y que no gocen de una capacidad económica suficiente.

No deja de ser cierto que la ventaja fundamental de las tasas es justamente que, al vincularse su pago a una concreta prestación pública, no adolecen del carácter distanciador del impuesto. El ciudadano es consciente de la necesidad de esa contraprestación para poder disfrutar de la prestación pública. La idea del principio de equivalencia, que lleva a los ciudadanos a ponderar costes y beneficios de las prestaciones públicas, permite incrementar la calidad de las prestaciones y contrarrestar el derroche. Además, afirman estos dos autores, según Barquero Estevan⁷, que “también para las tasas es posible recurrir a un escalonamiento de la cuantía en función de la capacidad económica de los destinatarios de las prestaciones” aunque esta posibilidad está sujeta a límites ya que no es posible concretar la redistribución de cargas públicas que sí que deben ser soportadas por la generalidad de ciudadanos. A pesar de la existencia de estos beneficios, el llamado “Estado de Tasas” y la aplicación del principio de equivalencia, en contra del de capacidad económica, presenta muchas desventajas e inconvenientes que se analizan en la monografía citada.

Según nuestra opinión, nuestra Constitución opta por un sistema de financiación de los gastos públicos basado fundamentalmente en un sistema tributario justo, articulado a través de la idea de reparto

⁵ H. GROSSEKETTLER entiende por tasas aquellas prestaciones que cubren o compensan el coste marginal o suplementario de un acto de aprovechamiento o de uso de la instalación, servicio o actividad administrativa. En cambio, las contribuciones especiales se exigen, no por el uso efectivo (que no provoca costes suplementarios), sino por la habilitación para ese uso, a la que se vinculan una serie de costes. Para una información más detallada, *vid.* BARQUERO ESTEVAN, J. M. (2002): *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, pp. 90 y ss.

⁶ BARQUERO ESTEVAN, J. M. (2002): *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, p. 111.

⁷ Para más información, véase BARQUERO ESTEVAN, J. M. (2002): *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, pp. 113 y ss.

según la capacidad económica de los contribuyentes. En este sentido, la actual tendencia de financiar los servicios públicos, sobre todo en el ámbito local, a través del pago de tasas por los usuarios de estas prestaciones públicas es peligroso para el mantenimiento de la configuración actual de nuestro Estado social.

En ningún caso, la CE ni el TC prefieren un sistema de financiación pública basado en el principio de equivalencia sino que han optado por un sistema basado en el principio de capacidad económica tal y como se establece en el artículo 31.1 CE, en consecuencia, es el impuesto el único tributo idóneo para garantizar el pago a través de la capacidad económica de los ciudadanos y la redistribución de la riqueza.

En otro orden de cosas y como sabemos, el Estado realiza todo tipo de actividades dirigidas a satisfacer necesidades directas e indirectas destinadas a la colectividad o individualizadas a sujetos determinados. Dependiendo del tipo de actividad estas prestaciones se financiarán por impuestos, tasas o contribuciones especiales. Afirma Ferreiro Lapatza⁸ que “de acuerdo con el texto del artículo 26 LGT, la principal diferencia entre tasas y contribuciones especiales de una parte, e impuestos de otra, radica en la presencia o ausencia de una actividad estatal en el hecho imponible configurado por la ley para hacer surgir, en estos tributos, la obligación de pago”. Así, este autor afirma que como regla general, los impuestos se cuantifican atendiendo al principio de capacidad económica, mientras que las tasas y las contribuciones especiales lo hacen atendiendo a los principios de equivalencia, del beneficio o de cobertura de costes. El principio de cobertura de costes atiende a la relación entre el coste del servicio o actividad y la recaudación por la tasa (costes de administración y de mantenimiento). En cambio, el principio de equivalencia no solamente tiende a la relación entre coste y recaudación sino que además tiende a cubrir el valor que para el ciudadano tiene la prestación del servicio. Según el citado autor, nuestra normativa se ha decantado preferentemente, por el principio de cobertura de costes.

Hemos creído conveniente apuntar esta diferenciación entre estos principios, porque en función de la aplicación de uno u otro, la contribución del obligado tributario a satisfacer el pago de una tasa puede ser diferente. La discusión, no obstante, se centra en el tradicional debate de si el principio de capacidad económica debe cumplirse en el establecimiento y cuantificación de las tasas.

En aplicación de los principios del beneficio y de equivalencia de costes y de cobertura de costes, cada cual ha de contribuir mediante tasas en proporción al coste del servicio que se presta. Y por el principio de capacidad económica, se podrá exentar o bonificar, pero nunca exigir contribución mayor que la equivalente al coste del servicio que se presta.

En resumen, el principio de capacidad económica puede intervenir para reducir al sujeto pasivo la cuota contributiva que le correspondería pagar por el principio de equivalencia⁹. A nuestro modo de ver, no deja de ser cierto que las tasas se rigen por el principio de equivalencia, pero en ningún caso deberían olvidar la aplicación del principio de capacidad económica, como modulador del gravamen, como está sucediendo en el establecimiento de algunas tasas, sobre todo, en el ámbito local. Por tanto estos dos principios son y deben ser compatibles entre ellos, ya que el de capacidad económica debe limitar los efectos de la aplicación del principio de equivalencia.

3. EL COPAGO COMO MECANISMO DE FINANCIACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

3.1. El copago y sus propósitos

En nuestra opinión, se puede definir el mecanismo del copago como la contribución económica directa que realizan los usuarios o beneficiarios de un servicio público o de una actividad administrativa que se

⁸ Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J. (1998): “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100.

⁹ LAGO MONTERO, J. M. (coord.) (2005): *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Ed. Dykinson, p. 105.

repercute a los mismos por la utilización directa que realizan de estos servicios, cuantificada bien como una cantidad fija por prestación recibida o bien como un porcentaje total del coste de la prestación. En otras palabras, se puede sostener que una parte del servicio es costeada a cargo de los presupuestos de las Administraciones Públicas competentes y la otra es financiada directamente a través de las aportaciones pecuniarias que deben realizar los usuarios de estos servicios públicos, que se consideran como prestaciones divisibles puesto que se identifica fácilmente al beneficiario de los mismos.

Los objetivos o propósitos que los poderes públicos pretenden conseguir con la introducción del copago, según nuestro parecer, son principalmente tres: la finalidad recaudatoria, la finalidad de maximizar la eficiencia en el uso de los servicios públicos y la finalidad de establecer las preferencias individuales de los consumidores de servicios.

En los países europeos de nuestro entorno en los que se ha introducido el copago como mecanismo de financiación de servicios públicos, como la sanidad, la máxima justificación de la introducción del copago es racionalizar o moderar el uso de algunos servicios y actualmente, dentro del contexto de crisis económica, recaudar más dinero para poder hacer frente a los altos costes que provoca la utilización de determinados servicios públicos o actuaciones administrativas.

En primer lugar, con la introducción del copago se prevé instrumentar una fuente de financiación adicional de los servicios, para que no sólo las Administraciones Públicas carguen con los costes derivados de la prestación de dichos servicios, sino que el usuario también participe en la financiación de los mismos. Quizá este argumento es el más utilizado para los detractores de la entrada en nuestro ordenamiento del copago, por ejemplo sanitario, ya que defienden que el coste de estos servicios ya ha sido abonado mediante el pago de impuesto y más concretamente, en este caso, de cotizaciones sociales. Estas voces más críticas señalan que verdaderamente estamos ante la figura del “repago” puesto que los ciudadanos ya han pagado, aunque no haya sido de manera directa, para poder usar estos servicios. En este sentido, tal y como apuntan algunos autores, con la introducción del copago se corre el peligro que puedan presentarse problemas de equidad ya que la carga financiera va pasando de la sociedad al individuo¹⁰.

Según nuestro parecer, la finalidad recaudatoria es una de las razones fundamentales de la introducción del copago en nuestro ordenamiento, ya sea por los efectos de la crisis financiera y económica actual, o por el déficit acumulado en servicios como la sanidad, o porque las Administraciones Públicas saben que no tienen recursos suficientes para sufragar el coste que puede conllevar la creación y posterior mantenimiento de un servicio público y aún así, lo establecen. Por ejemplo, con la aprobación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (en adelante, LAPAD) se sabía que el coste del Sistema de Autonomía y Atención a la Dependencia (en adelante, SAAD) era enorme y que los recursos existentes eran insuficientes, tal y como se señaló en el Libro Blanco de la Dependencia¹¹. Es constante la aparición de noticias en los medios públicos de solicitantes de alguna de las prestaciones establecidas en el SAAD a los que aún no se ha reconocido su derecho, desde hace ya algunos años, por falta de recursos públicos.

En segundo lugar, es necesario racionar el consumo de determinados bienes y servicios públicos, o en otros términos, conseguir una moderación del uso de ciertos servicios. Por ejemplo, es aconseja-

¹⁰ Para más información, *vid.* REPULLO LABRADOR, J. R. (2010): *Copago sí, copago no: revisando modalidades y efectos de los costes compartidos en el contexto sanitario europeo*. Disponible en: <http://es.scribd.com/doc/26215020/Copago-si-copago-no> (consultado por última vez el 09/11/11).

¹¹ No obstante, como se establece en el artículo 10 de la LAPAD, la financiación del Sistema tiene que ser la suficiente para garantizar el cumplimiento de las obligaciones que correspondan a las Administraciones Públicas en el marco de una cooperación interadministrativa y desarrollarse mediante los correspondientes Convenios entre la Administración General del Estado y cada una de las CCAA. Aunque la LAPAD señala que la financiación de la ley será suficiente, ésta no es bastante ya que no se destinan recursos económicos suficientes para garantizar el correcto funcionamiento de las prestaciones materiales establecidas en la ley, de la misma manera es necesario señalar que faltan plazas asistenciales, no existen suficientes infraestructuras adecuadas, falta personal técnico especializado, etc.

Además, no se ha establecido ningún tipo de mecanismo de control que garantice la suficiencia y estabilidad de la financiación del SAAD, sino que depende de la voluntad del legislador presupuestario. Otra barrera que impide la suficiencia financiera de la LAPAD es que los créditos destinados a sufragar el coste del SAAD no se consideran créditos ampliables a diferencia de otros, como los destinados al pago de pensiones de todo tipo, prestaciones por incapacidad temporal o los destinados a dotar el Fondo de Reserva de la Seguridad Social, etc. (art. 54 LGP).

ble la posibilidad de establecer el mecanismo del copago en los servicios de urgencias de los centros de atención primaria colapsados históricamente por el abuso que realizan algunos usuarios. Con el establecimiento del copago se quiere evitar este exceso de consumo y liberar algunos servicios masificados, disuadiendo el uso innecesario de dichos servicios. Llegados aquí, queremos tan sólo señalar que en algunos países europeos, como en Francia, ya se han introducido algunas figuras como por ejemplo el “ticket moderador” o el “ticket disuasorio” para garantizar el buen funcionamiento de esta finalidad descrita.

Y por último, otro de los objetivos principales a lograr con la introducción del copago, desde el aspecto más económico, es lograr identificar las preferencias individuales de los consumidores para mejorar la eficiencia en el diseño del sistema. Si se parte del principio de gratuidad universal para los usuarios del sistema, éstos tienden a consumir de forma abusiva dichos bienes, proporcionados por la Administración, sin coste alguno para ellos. No obstante, ante el establecimiento de un sistema de copago, los consumidores muestran sus preferencias ante los bienes que eligen al ser necesario que desembolsen parte de su precio y dándoles incentivos a consumir según dichas preferencias individuales.

Con esta fórmula coparticipativa en la financiación de servicios se pretende mejorar la eficiencia en la utilización de los recursos del sector público y reducir la presión fiscal sobre el conjunto de los contribuyentes. En otros términos, se estima deseable que no todos los servicios se sufraguen totalmente con cargo a ingresos públicos, lo que aumenta la presión fiscal de los contribuyentes, sino que sean los beneficiarios directos del servicio quienes asuman el coste de una parte del mismo.

Si configuramos la naturaleza jurídica del copago como tasa, puesto que los servicios sociales y sanitarios son indispensables para la vida privada y social del usuario, y de no de precio público, como lo configuran la mayoría de leyes de servicios sociales autonómicas, esto implica, además del obligado cumplimiento de los requisitos materiales y formales establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP), en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) respecto a la creación y establecimiento de las tasas, la introducción del principio del beneficio o equivalencia de costes en la financiación: quién realiza un pago directo, aunque sólo sea una parte, es quién se beneficia del servicio. Como ya hemos señalado, en aplicación de estos principios, cada cual ha de contribuir económicamente en proporción al coste del servicio que se presta. Como se estudiará posteriormente, es necesario analizar la compatibilidad del principio de equivalencia con el principio de capacidad económica contenido en el artículo 31.1 CE.

3.2. La naturaleza jurídica del copago. El necesario respeto al principio de capacidad económica

Llegados a este punto, es indispensable examinar la naturaleza jurídica del copago, en concreto es necesario identificarlo como tasa o como precio público, puesto que los requisitos de imposición establecidos en la CE y en la legislación tributaria son heterogéneos dependiendo de la figura en cuestión. El hecho de calificar jurídicamente el copago como tasa, si fuera el caso, conlleva, como es conocido, importantes consecuencias tributarias.

Así, el establecimiento, la modificación y la cuantificación de estos tributos deberán cumplir con los principios constitucionales previstos en el artículo 31 CE. Especialmente, han surgido dificultades en la aplicación de los principios de reserva de ley en materia tributaria y de capacidad económica en las tasas, y con los demás requisitos formales y materiales contenidos en la LGT, en la LTPP, en la LOFCA y en el TRLRHL.

La delimitación del copago como tasa o como precio público es sustancial ya que si se trata de una tasa las restricciones de imposición son mucho mayores, se está sujeto a la reserva de ley en la determinación de sus elementos esenciales, a los principios constitucionales tributarios y se debe tener en cuenta la capacidad económica del beneficiario y además la cantidad exigida a pagar no puede exceder del coste del servicio. En cambio, los requisitos de imposición de los precios públicos son mucho más flexibles, ya que éstos, aún ser ingresos públicos, no son tributos.

En nuestra opinión, y siguiendo los criterios marcados por la relevante STC 185/1995, de 14 de diciembre, el copago establecido en la LAPAD, y también, por ejemplo, si se estableciera el llamado copago sanitario, se debe enmarcar dentro de la categoría tributaria de la tasa ya que los solicitantes de las prestaciones establecidas en el SAAD no tienen una libertad absoluta al decidir si quieren recibir algunos de los servicios que se ofrecen, ya que éstos son indispensable para la vida diaria personal de las personas dependientes¹².

Por tanto, el Tribunal Constitucional ha establecido que cuando el supuesto de hecho sea la prestación de un servicio indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de las personas, como sería cualquier servicio social, se requerirá una tasa, asemejando la indispensabilidad del servicio (aún pudiendo ser prestado por algún ente privado) con la ausencia de voluntariedad en la solicitud del servicio. La solicitud de la prestación de un servicio social no es de carácter voluntario, dado que el usuario de un servicio social tiene unas carencias específicas que debe cubrir para lograr satisfacer las necesidades básicas de la vida de toda persona. Por ejemplo, una persona en situación de dependencia, no puede escoger si recibe un determinado servicio o no, ya que éste es indispensable para su vida cotidiana al igual que las personas que necesitan algún tipo de asistencia sanitaria.

En conclusión y después de lo expuesto, a nuestro parecer, todo copago establecido como fuente de financiación de un servicio social o sanitario es una tasa exigida por la prestación de un servicio indispensable para la vida privada o social del solicitante, realizada en régimen de Derecho Público, tanto si el servicio es prestado por centros de titularidad pública como en aquellos otros casos en que se presta mediante centros privados concertados.

Para establecer una tasa se deben cumplir una serie de requisitos comunes a todos demás ingresos tributarios y toda una serie de elementos propios del establecimiento de las tasas.

En primer lugar, el principio de reserva de ley en materia tributaria exige que la creación del tributo y la regulación de sus elementos esenciales se lleven a cabo mediante ley, tal y como establece el artículo 31.3 CE. En este sentido, el artículo 10.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (en adelante, LTPP) señala que el establecimiento de las tasas, así como la regulación de los elementos esenciales de las mismas, deberá realizarse con arreglo a la ley ya que el artículo 133.2 CE en relación con el artículo 31.3 CE establece que la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, y que las CCAA y los Entes Locales (en adelante, EELL) podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la CE y las leyes. Sin embargo, es necesario señalar, tal y como afirma el Tribunal Constitucional, entre otras en su STC 185/1995, de 14 de diciembre, que la reserva de ley en materia tributaria se trata de una reserva relativa, en la que, aunque la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo así como los criterios que han de regir la materia se deben establecer mediante ley, se admite la colaboración del reglamento siempre que sea indispensable por motivos técnicos y se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad. Esta colaboración será especialmente intensa y flexible en configurar los elementos de las tasas.

En segundo lugar, las tasas, al igual que los demás tributos, deben respetar los principios que establece la Constitución. Así el artículo 31.1 CE señala que “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”. De este artículo se desprenden los principios básicos relativos a los ingresos tributarios. Al establecer una tasa los poderes públicos deben respetar cada uno de estos principios constitucionales, y especialmente, el principio de capacidad económica.

En este sentido, es conveniente referirse a la STC 296/1994, de 10 de noviembre (FJ4) que sostiene que el gravamen de los impuestos se obtiene sobre una base imponible expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy

¹² La sentencia mencionada, en su fundamento jurídico tercero, expone que “deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también aquellas 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 o, dicho, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social.”

indirecta y remota. Así, el importe de la cuota de las tasas se fija atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado, ya que existe una relación de contraprestación entre la Administración y el sujeto pasivo. Este mismo criterio ha sido seguido por la STC 16/2003, de 30 de enero (FJ 3). De esta manera, las tasas tienen su causa en el principio de equivalencia, el pago de las mismas financiará de una forma directa e inmediata la prestación, rigiéndose en un segundo plano por el principio de capacidad económica. No es menos cierto, sin embargo, que ambos principios pueden convivir entre sí. Si el principio de equivalencia garantiza que el importe de la tasa no sea superior al coste total del servicio, el principio de capacidad económica permitirá que el legislador establezca toda una serie de bonificaciones y reducciones para aquellos sujetos con un poder adquisitivo menor por falta de recursos económicos suficientes. En este sentido, las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible, aunque, cuando lo permitan las características del tributo, se tendrá en cuenta la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas.

Una amplia parte de la doctrina española¹³ señala que el artículo 31.1 CE da preferencia al principio de capacidad económica frente al principio de equivalencia, como criterio de reparto de las cargas públicas. Afirmar que las tasas se guían por el principio de equivalencia no debe implicar, como ya hemos señalado, la eliminación en este ámbito del principio de capacidad económica. Queda un espacio adecuado para este principio, que puede operar de manera complementaria o correctora, para disminuir o incluso eliminar el gravamen en algunos supuestos. El principio de capacidad económica rige sobre todos los tributos, incluidas las tasas. El hecho imponible y los métodos cuantificadores de las tasas deben obedecer al principio de capacidad económica. El principio de cobertura de costes, por tanto, no es suficiente para fundamentar la creación de una tasa.

Por tanto, la figura del copago debe respetar, en todo caso, el principio de capacidad económica, aunque en la mayoría de ocasiones sea complicado. La mejor solución posible para cumplir con dicho principio es establecer un copago progresivo, y no proporcional, como se ha realizado en países como Alemania o Francia.

Sin embargo y a nuestro entender, en la configuración de la mayoría de tasas no se cumple con el principio de capacidad económica (por ejemplo, en el copago de prestaciones farmacéuticas, o en el servicio de recogida de basuras, o en la tasa de expedición del Documento Nacional de Identidad, entre muchos otros) en algunas ocasiones sin ningún tipo de justificación y en otras por motivos de diversa índole, por ejemplo, determinar la capacidad económica de cada uno de los usuarios de los servicios públicos sería muy costoso, ya que dificulta mucho la gestión de estos servicios; además, una vez determinada esta capacidad se tendría que ir actualizando anualmente, ya que es evidente que la capacidad económica es variable según los ingresos del obligado tributario en cuestión.

3.3. La posible introducción del copago sanitario en el ordenamiento jurídico español

Como ya hemos puesto de relieve, la aparición de nuevos derechos sociales y la consecuente prestación de servicios sociales por parte del sector público, como por ejemplo, a través del Sistema de Autonomía y Atención a Dependencia, han llevado aparejada la inclusión en nuestro ordenamiento jurídico la introducción de un nuevo mecanismo de financiación de los servicios públicos, el copago, que obliga a los usuarios y beneficiarios de servicios públicos o de actuaciones administrativas a participar directamente en su financiación, según el tipo y el coste del servicio y su capacidad económica.

Además, el copago, como alternativa a la financiación tradicional de los servicios públicos, se está introduciendo, sobre todo en el ámbito local, a pasos agigantados, para sufragar los costes derivados del uso de algunos servicios públicos, como la teleasistencia y la atención domiciliaria.

El actual contexto de crisis económica y financiera conlleva en todos los niveles territoriales de gobierno unas fuertes restricciones presupuestarias. En este sentido, los poderes públicos se están planteando la posibilidad de introducir nuevas fórmulas para obtener ingresos públicos con la finalidad de sufragar los costes derivados de las actuaciones y servicios públicos que las diferentes leyes les

¹³ Entre otros, BARQUERO ESTEVAN, J. M. (2002): *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, p. 134, y PAGÈS I GALTÈS, J. (2001): "Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio en las tasas y precios locales", en *Tributos Locales*, núm. 4, p. 27.

encomiendan. No obstante, antes de la situación de crisis económica actual, las partidas presupuestarias existentes dirigidas a cubrir el coste de algunos servicios ya eran insuficientes, como por ejemplo, en la sanidad pública. Algunas voces políticas y algunos economistas ya apuntan la necesidad de introducir en España el llamado “copago sanitario”, mediante el cual los usuarios de la sanidad pública deberán pagar directamente una parte del servicio sanitario que reciban, por ejemplo, por visita efectuada al médico o por noche de ingreso en el hospital.

En este sentido, es necesario señalar que el copago en la sanidad pública está presente en casi todos los países de Europa. Tan sólo Gran Bretaña y el Estado Español han renunciado a implantarlo, aunque hace ya bastante tiempo que existe en la financiación de los tratamientos farmacológicos y, más recientemente, en los servicios de dependencia. Por ejemplo, en la República Federal Alemana, para poder ser visitado por un médico es necesario realizar una aportación trimestral de diez euros. Otro caso es el de Suecia y Noruega, en los que se paga una cantidad fija (entre diez y doce euros) por cada visita al facultativo. En Francia, en cambio, se suelen contractar seguros sanitarios que cubren los gastos de los tratamientos que no son prestados por el sistema público de salud, que son bastantes y así no tener que pagarlos de su propio bolsillo. Además en Francia tienen establecido el llamado “sistema de reembolso”, los ciudadanos cuando acuden al médico deben pagar el 100 por 100 del coste de la asistencia médica recibida y posteriormente la Seguridad Social del país les reembolsa el 70 por 100 del pago satisfecha, el otro 30 por 100 es costado directamente por los usuarios del servicio, y si es el caso, por sus correspondientes seguros privados. En Italia las visitas que se pagan son las que se realizan en el especialista y, también, se penaliza el abuso de los servicios de urgencias. En Austria, el copago afecta al 80 por 100 de la población, al resto se les aplica una tasa porcentual de copago sanitario o bien están exentos por su poca capacidad económica.

Es necesario, además, apuntar que el pasado 7 de diciembre de 2010, el Consejo de Ministros de Economía de la Unión Europea (ECOFIN) elaboró un informe que contiene una serie de recomendaciones en materia sanitaria. La escasez de recursos financieros y la crisis económica ha dado lugar a un fuerte deterioro en la situación fiscal en la mayoría de los países que forman parte de la Unión Europea, que ha implicado la necesidad de establecer restricciones presupuestarias significativas para reducir los altos déficits y endeudamientos públicos. En este sentido, el ECOFIN ha recomendado a los Estados miembros de la UE introducir el copago en la sanidad pública y la participación del sector privado en las actividades llevadas a cabo por el sector público para recortar gastos y desincentivar la demanda de los usuarios, así como para garantizar la sostenibilidad financiera de sus sistemas de salud¹⁴.

4. CONCLUSIONES

En primer lugar, el Estado social actual está formado por cuatro pilares fundamentales para garantizar una calidad digna de vida a los ciudadanos. La sanidad pública, los servicios sociales, la educación pública y el sistema público de pensiones son actuaciones públicas esenciales en el desarrollo del Estado del bienestar. En este sentido, es necesario que los poderes públicos encaminen sus actuaciones para actualizar y preservar estos servicios. Tradicionalmente estas prestaciones públicas, excepto las pensiones, se han costeado mediante los impuestos que pagan los ciudadanos según su capacidad económica. Por tanto, se asumía que toda la población en algún momento de su vida utilizarían estos servicios dada la esencialidad de los mismos, así la generalidad de la población se responsabiliza del coste de estos servicios.

Debido a múltiples factores, como por ejemplo, el envejecimiento de la población, los cambios en el mundo laboral o por las variaciones en la economía, el uso de estos servicios ha ido aumentando progresivamente. Además el Estado ha tenido que crear nuevos servicios para dar respuesta a las necesidades sociales de su población ya que estas van variando con el paso del tiempo según la tipología poblacional. Así, se creó, por ejemplo, el Sistema de Autonomía y Atención a la Dependencia que otorga a los ciudadanos un nuevo y auténtico derecho subjetivo de ciudadanía, accionable ante los Tribuna-

¹⁴ No es la primera vez que alguna institución de la UE se pronuncia sobre este tema. En el año 2003, una Comunicación sin fuerza vinculante de la Comisión de las Comunidades Europeas ya recomendó la introducción del copago en los sistemas sanitarios europeos para trasladar de manera directa la carga financiera de las finanzas públicas a fuentes privadas y contener la demanda de prestaciones por parte de los usuarios.

les, dirigido a promover la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. Si a esto añadimos la gran crisis económica y financiera actual, se puede llegar a afirmar que las Administraciones Públicas no tienen recursos económicos suficientes para sufragar los costes de todas aquellas actividades públicas derivadas de la configuración de nuestro Estado del bienestar.

En segundo lugar, dada la insuficiencia de recursos, los poderes públicos están buscando nuevas fórmulas de financiación de los servicios sociales, de la sanidad pública y de la educación pública. Además de socializar el coste de estos servicios a través de la población en su conjunto mediante el pago de impuestos según la capacidad económica de los obligados tributarios, están apareciendo nuevos mecanismos de financiación tendentes a individualizar el precio de los servicios en dependencia del uso que se realice de los mismos. Así, por ejemplo, se introdujo, por primera vez en una ley estatal de creación de servicios sociales, el copago para sufragar los costes derivados de las prestaciones establecidas en la LAPAD. El copago es un instrumento que obliga a los usuarios de ciertos servicios a pagar una parte del coste de los mismos.

En tercer lugar, después del análisis efectuado, según nuestra opinión, la naturaleza jurídica tributaria de los copagos establecidos para financiar parte de los servicios sociales, o de la sanidad pública si se impusiera este mecanismo para los usuarios de la misma, es la de la tasa, puesto que estos servicios son esenciales e indispensables para la vida privada o social del usuario. Las tasas, a diferencia de los impuestos, se basan en el principio de equivalencia, es decir, se satisfacen cuando hay alguna actuación concreta y una contraprestación por parte de las Administraciones Públicas. Así, el artículo 7 de la LTPP prioriza la aplicación del principio de equivalencia a la capacidad económica que lo configura como excepcional en el artículo 8 de la misma ley. Sin embargo, el principio de equivalencia no se encuentra reconocido en la Constitución, como sí que sucede con el principio de capacidad económica.

La intención del constituyente al promulgar el artículo 31.1 CE era clara, todos los tributos, y entre ellos, las tasas, se deben exigir conforme a la capacidad económica de los obligados a pagarlos. Por tanto, es arriesgada la tendencia actual de que la Hacienda pública financie las actuaciones del Estado a través de la recaudación efectuada en concepto de tasas según el principio de equivalencia. Es peligrosa esta tendencia de establecer mecanismos de copago para sufragar los costes de los servicios sociales, de la educación o de la sanidad públicas ya que estas nuevas fórmulas de financiación no aplican el principio de capacidad económica como criterio de reparto de los gastos públicos. Desde nuestra perspectiva, creemos que las tasas no pueden convertirse en uno de los recursos vértices de nuestro sistema tributario, ya que esta función la debe mantener el impuesto teniendo en cuenta que es el tributo por excelencia de nuestro sistema y el que mejor cumple los mandatos contenidos en el artículo 31 CE.

Por último, y en conexión con la conclusión anterior, creemos conveniente subrayar el riesgo de introducir en nuestro ordenamiento jurídico el copago sanitario, como así ya han hecho la mayoría de países de la UE, como mecanismo de recaudación de ingresos públicos, puesto que sería muy complicado regular este copago sin olvidar el contenido obligatorio del principio de capacidad económica. Es evidente que el sistema de financiación de la sanidad pública no funciona, así lo demuestra la gran deuda acumulada de las CCAA por este concepto, y por ello es necesario encontrar nuevos mecanismos de financiación, pero sin olvidar en ningún caso las garantías constitucionales respecto a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Quizá sería más eficaz, introducir instrumentos como el llamado “ticket moderador”, implantado en países como Alemania o Francia –que limitan el pago de este ticket a un máximo anual y excluyen de su pago a determinados colectivos, como pensionistas, personas con rentas bajas o enfermos crónicos y así no incurrir en cuestiones de inequidad social–, para concienciar del uso, y en ocasiones abuso, que realizan los usuarios de la sanidad pública española y así poder contener el gasto público en esta materia, siempre y cuando no se desvirtúe la naturaleza original de este ticket disuasorio y en consecuencia lograr un menor uso innecesario de los servicios sanitarios.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLÓ AVILÉS, A. (1992): *Tasas y precios públicos: análisis de la categoría jurídica del precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional*, Valladolid: Lex Nova.
- AGULLÓ AGÜERO, A. (1993): “Los precios públicos: prestación patrimonial de carácter público no tributaria”, en *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, núm. pp. 547-570.

- BARQUERO ESTEVAN, J. M. (2002): *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- DÍEZ-PICAZO, L. M. (2005): *Sistema de Derechos Fundamentales*, Navarra: Ed. Thomson. Civitas.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (1998): “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, pp. 549-558.
- (1989): “Tasas y precios públicos: la nueva paraafiscalidad”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 64, pp. 485-518.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1953): “Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos”, en *Revista de Administración Pública*, núm.12, pp. 129-160.
- GIL RODRÍGUEZ, I. (2005): “Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas”, en *Tributos Locales*, núm. 50, pp. 13-51.
- HERRERA MOLINA, P. M. (1998): *Capacidad económica y sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid: Ed. Marcial Pons.
- LÓPEZ I CASASNOVAS, G. (2003): “Los mecanismos de copago: precios, tasas y tiques moderadores”, en *Los nuevos instrumentos de la gestión pública*, La Caixa, pp. 55-96.
- MARTÍN DELGADO, J. M. (1979): “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, en *Civitas. Hacienda Pública Española*, núm. 60, pp. 61-93.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (1997): “Los precios públicos y el principio de reserva de ley desde una perspectiva constitucional”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 244, pp. 365-398.
- MONTERRAT CODORNIU, J. (2009): “La tercera vía de financiación: la contribución económica del usuario”, en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 56, pp. 127-143.
- PAGÈS I GALTÈS, J. (2001): “Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio en las tasas y precios locales”, en *Tributos Locales*, núm. 4, pp. 15-29.
- PALAO TABOADA, C. (1996): “Precios públicos y principio de legalidad”, en *Quincena Fiscal: Revista de actualidad fiscal*, núm. 17, pp. 9-16.
- (2001): “Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 111, pp. 445-460.
- (2005): “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, pp. 767-783.
- (1995): “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, pp. 534-547.
- RAMALLO MASSANET, J. (1996): “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, pp. 237-274.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1998): “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, pp. 593-626.
- RUIZ GARIJO, M. (2008): “Potestad tarifaria y fórmulas de copago en la financiación privada de los servicios públicos”, en *Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructuras públicas*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 133-144.
- URQUIZU CAVALLÉ, A., y NAVEIRA DE CASANOVA, G. J. (2004): “En torno al recurrente problema de la delimitación de la cuantía individual de las tasas”, en *Tributos Locales*, núm. 46, pp.11-37.