

EL TRIBUTO COMO CATEGORIA JURIDICA. ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE SU ORIGEN CONSTITUCIONAL

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Santiago de Compostela

España

I. Constitución financiera y tributo. El deber constitucional de contribuir.	1
II. La metodología y el tributo. Concepto e instituto.....	4
III. Notas características del concepto constitucional del tributo. El tributo como prestación patrimonial coactiva.	10
IV. El carácter contributivo. La influencia de la capacidad contributiva.....	14
V. Los tributos sin fines contributivos.	18

I. Constitución financiera y tributo. El deber constitucional de contribuir.

La idea de Constitución Financiera es una teoría reiterada de modo recurrente para referirse a la influencia del constitucionalismo en el fenómeno financiero, a pesar de que autores como SAINZ DE BUJANDA hayan mostrado su reticencia a aceptarla¹. Otros, por el contrario, la admiten sin problema e incluso se habla por parte de algún autor como SÁNCHEZ SERRANO de un Derecho Financiero Constitucional². El concepto surge en Alemania, donde se iban a prodigar las aportaciones en torno a la

¹.- SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. I, Universidad Complutense, Madrid, 1977, pag. 441.

².- SANCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, I, Marcial Pons, Madrid, 1998, pag. 213.

idea de Constitución Financiera especialmente abundantes a mediados del siglo XX. Se trataba de superar las concepciones del poder financiero derivadas de la influencia de la Escuela alemana de Derecho Público del siglo XIX (GERBER, LABAND, JELLINEK, MAYER...). Estas concepciones del fenómeno tributario, si bien fueron un primer intento de “juridificar” la Hacienda Pública³, proponían una concepción del poder soberano que facultaba, como reconoció RODRIGUEZ BEREIJO, una “definición de la actividad financiera en términos autoritarios”⁴.

A nuestro modo de ver, por Constitución Financiera no debemos entender sólo una “parte” del texto constitucional dedicado a los aspectos financieros. Por el contrario, hay que optar por una idea sustancialista de Constitución Financiera, que surge en Alemania en los años cincuenta como consecuencia de la necesidad de proyectar la influencia de la Ley Fundamental de Bonn de 1949 sobre el Derecho Financiero. Así, WACKE, en *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*, publicada en 1950, pretende revitalizar la fundamentación constitucional como premisa para la adecuada comprensión del Derecho Financiero⁵. La Constitución Financiera no sería otra cosa que la expresión de una mutación cualitativa en el proceso de configuración jurídica del fenómeno financiero público, que constituiría la base de lo que se ha denominado una cimentación constitucional del Derecho Financiero; un “fenómeno financiero constitucional” que permitiría, como ha señalado en nuestro país AGUALLO AVILES, singularizar un sector del Derecho Financiero por su peculiar método de análisis, el

³ .-Estamos de acuerdo en este punto con la opinión de HERRERA MOLINA, P.M., de la necesidad de relativizar las tendencias orientadas a entender que la aportación de estos autores, en especial Otto Mayer, define la relación tributaria “en una fase prejurídica, en la “aparentemente se concibe el tributo como un mero resultado del poder y no del Derecho”, sino que “...la construcción del profesor alemán consigue un interesante equilibrio entre las exigencias de justicia, en su doble vertiente de igualdad y equidad, y las garantías del Estado de Derecho”; “¿ Rehabilitar a Otto Mayer ? (paradojas en el tránsito de la relación jurídica a la relación de poder)”, en *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la Metodología Académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, IEF, Madrid, 2001, pags. 135 a 139.

⁴.- RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, op. cit., pags. 218 y ss; CAZORLA PRIETO, L.M., *El poder tributario...*, op. cit., pags. 116 y ss., ESCRIBANO LOPEZ, F., “Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho Tributario”, op. cit., pags. 209 y ss.; CARRERA RAYA, F.J., *Manual de Derecho Financiero*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1994, pags. 42 y ss.

⁵.- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Los principios del Derecho Financiero y Tributario...”, op. cit., pags. 496 a 498.

propio del Derecho Constitucional⁶. De esta manera es posible, en palabras de ESCRIBANO LOPEZ, “permeabilizar el ordenamiento financiero por la norma constitucional”⁷ y propiciar una *refundación* del Derecho Financiero sobre bases constitucionales. Así, la Constitución Financiera tendría el carácter de referente de un nuevo Derecho Financiero Constitucional, al que se ha referido Paul KIRCHHOF en la doctrina alemana⁸. Así, la *Constitución Financiera* permite hablar de unos valores “básicos” de justicia que afectan al fenómeno financiero en su conjunto, y que le dotan de unos fines a los que obedecen tanto los ingresos como los gastos públicos. Esos valores son el apoyo axiológico del nexo ingreso-gasto público que constituyen la razón última de la *esencia contributiva* del tributo. Esta es la perspectiva que vamos a adoptar, desde la perspectiva de la Constitución española de 1978.

En ese marco constitucional la esencia contributiva se traduce en un deber fundamental, el deber de contribuir, que debe ser estudiado en el marco de los deberes fundamentales. Una aproximación a su configuración ha sido propuesta por la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, quien se refiere a una configuración global del mismo; así el Tribunal Constitucional (TC) español afirma que “...la Constitución conecta el citado deber con el criterio de la capacidad económica...y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario”(FJ 8º).

Es desde esta perspectiva desde la cual debemos fijarnos en el concepto constitucional de tributo. No tanto en la existencia o no de un concepto que, como tal, no aparece definido en la Constitución, sino en como se proyecta en la legislación ordinaria – teniendo en cuenta además la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria – la *idea constitucional de tributo*, lo cual exige tener en cuenta los principios generales de la interpretación constitucional y, sobre todo, la

⁶ .-AGUALLO AVILES, A., *Derecho Financiero Constitucional (Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros)*, Civitas, Universidad Internacional de Andalucía, Madrid, 2001, págs. 48 a 51.

⁷ .-ESCRIBANO LOPEZ, F., “Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI”, *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la Metodología Académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pag. 38.

⁸ .-KIRCHHOF, P., "Die Identität der Verfassung in ihren unabänderlichen Inhalten" en *Handbuch des Staatsrechts*, I, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1987.pag. 777.

evolución de la jurisprudencia del TC español⁹. Dejando bien claro que el objeto de nuestro trabajo se centrará prioritariamente en analizar cómo el TC ha ido perfilando el concepto de tributo apuntado por la Norma Fundamental, sin entrar a valorar el fenómeno que SOLER ROCH describe señalando que el Alto Tribunal “ha tomado la antorcha dogmática”, por lo que no vamos a plantearnos tampoco los perjuicios que llevan a esta autora a hablar de una “rendición” doctrinal ante las elaboraciones dogmáticas de la jurisprudencia del TC¹⁰.

II. La metodología y el tributo. Concepto e instituto.

El método lógico-formal, cuya superación puede considerarse un “empeño común” de todas las perspectivas metodológicas actuales del Derecho Financiero y Tributario actual, se basa en la observación del dato jurídico-positivo y en su explicación a través de categorías conceptuales. La explicación del Derecho positivo a través de un sistema de conceptos lleva a definir el tributo como un concepto nuclear en torno a la que se puede construir una parte de la Ciencia Jurídica como es el Derecho Tributario. No vamos a entrar, porque ello desbordaría las pretensiones de este trabajo, en la complicada cuestión de la existencia unitaria de la figura del tributo. Para BERLIRI no existiría utilidad en la formulación de un concepto unitario del mismo con fines científicos y prácticos, pues no estaríamos ante un conjunto de normas que presenten una homogeneidad que permita extraer los principios generales que puedan regirlas. A juicio de BERLIRI difícilmente una referencia normativa-conceptual que en su significado abarca realidades tan heterogéneas como el impuesto y la contribución especial puede tener esa unidad que se exige a todo concepto jurídico¹¹.

⁹ .-Para AGUALLO AVILES, A., hay que referirse a la “última palabra del Tribunal Constitucional”, porque ésta es la que define qué dice en ese momento la Constitución”; “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional“, *Civitas, REDF*, núms.. 109-110, 2001, , pag. 49. A pesar de lo cual, este autor ha criticado el supuesto “método constitucional”, sobre todo cuando tal método se limita a la exégesis de la jurisprudencia constitucional; véase “Una vez más acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias”, en *I Jornada Metodológica Jaime García Añovero*, op. cit., pag. 226.

¹⁰ .- SOLER ROCH, M.T., “Reflexiones sobre la evolución del concepto de Derecho Financiero”, *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros*, op. cit., pag. 64.

¹¹ .- BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol.II., trad. Amorós Rica-González García, E. D.F., Madrid, 197 1, pag. 130. Para CICALA, todo principio de derecho, precede siempre al hecho social en el

Por el contrario, sí es posible defender en la categoría del tributo unos rasgos que son comunes a todas sus modalidades. Esos rasgos permiten hablar del tributo como *instituto*¹², ya que en torno al mismo existe un conjunto normativo presidido por una idea organizativa, lo que constituye uno de los elementos fundamentales de la noción de institución¹³.

Hasta la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en vigor desde el 1 de julio de 2004, la legislación positiva española no recogía una definición de tributo. El texto legal definitivamente aprobada recoge las recomendaciones del Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, (creada por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000), publicado en mayo de 2001 y el posterior informe de diciembre del mismo año sobre el Anteproyecto. Por el contrario, el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de LGT de 22 de mayo de 2003, entendía que no era necesaria la inclusión de la citada definición¹⁴.

En este sentido cabe señalar que la definición que incluye el art. 2,1 de la Ley General Tributaria de 2003 es muy deficiente. La misma califica al tributo como “ingreso público que consiste en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”. A partir de un mínimo

que la conciencia colectiva se objetiviza., *Il rapporto giuridico*, quarta edizione, Giuffrè, Milano, 1959,pag. 24.

¹² .-“Instituto jurídico básico” en palabras de VEGA HERRERO, M.-MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., “Tributos y obligaciones tributarias” en *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pag. 77.

¹³ .- FALCON Y TELLA, R., “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios Jurídicos en conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Córdoba*, Córdoba, 1991, pag. 254 y “El tributo como instituto jurídico: vínculos que lo integran”, *Estudios Financieros. Homenaje al Prof. Vicente-Arche Domingo*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1996, pags. 128 y ss. Recordemos que el concepto de institución se refiere a las “líneas constructivas del plan de organización social”, DE CASTRO, F., *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984, pag. 563.

¹⁴ .-Según el Dictamen “...no parece necesario incluir un concepto de tributo en la LGT...Si lo que se pretende con ello es perfilar el ámbito objetivo de aplicación de la Ley es preferible introducir un artículo que enumere expresamente las figuras que quedan excluidas y las que quedan incluidas en el ámbito de aplicación de la LGT...”.

conocimiento de la estructura de las obligaciones, y recordando la distinción histórica de SAINZ DE BUJANDA entre categorías, derechos económicos e ingresos¹⁵, se puede deducir que el ingreso es una “entrada material de fondos”, en la tesorería o patrimonio de un sujeto, y que no consiste en una prestación, sino que es la prestación, como contenido material de una obligación pecuniaria, la que conlleva el ingreso.

Al margen de la imperfección técnica de esta definición, la referencia conceptual al tributo venía basándose en la clasificación tripartita, formulada en su momento por GIANNINI, y que recogía el art. 26 de la LGT de 1963 y mantiene el art. 2 de la LGT de 2003. Se trata de la clasificación del tributo en “impuestos, tasas y contribuciones especiales”. Por tanto, la primera cuestión a plantear es la relación entre el concepto de tributo que puede desprenderse de la Constitución y esta clasificación tripartita.

En efecto, la clasificación del tributo en impuestos, tasas y contribuciones especiales venía aceptándose como una especie de exigencia apodíctica¹⁶. Se da a entender que el tributo se divide en estas tres categorías *porque no puede clasificarse en ninguna otra*. La clasificación tripartita del tributo es una consecuencia de la elaboración doctrinal de la teoría del tributo como un concepto unitario¹⁷ y cuya consecuencia será, como señala CORTES DOMINGUEZ, “que no hay más clases de tributos que esas tres” y que éstas se diferencian, precisamente por la estructura de su hecho imponible¹⁸.

¹⁵.- El “ingreso” y el “gasto” son institutos jurídicos que el ordenamiento financiero concibe como integrantes de la Hacienda Pública, desde un punto de vista eminentemente abstracto. El ordenamiento financiero, por tanto, configura normativamente un “haz de figuras jurídicas”, que sólo al aplicarse, esto es, al entrar en contacto con la realidad social y económica, dan nacimiento a los derechos y obligaciones. Por tanto, los “derechos económicos”, y “obligaciones de pago” del Estado y demás entidades territoriales e institucionales, surgen a partir de la “dinámica aplicativa” del ordenamiento financiero, y al resolverse dan lugar a movimientos de fondos. Contenido del Derecho Financiero, desde la óptica del ingreso, serán por tanto, aquellos recursos monetarios que afluyen a las arcas públicas, jurídicamente traducidos en títulos de exigibilidad, en derechos económicos de la Hacienda Pública. Esos recursos serán los tributos, el crédito público, los monopolios, los derechos económicos sobre el Patrimonio del Estado, amén de la calificación que merezcan otros ingresos, convencionalmente catalogables como “extraordinarios”; SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero...*, I, vol 1º, op. cit., pag. 25.

¹⁶.- Vid. el estudio preliminar de SAINZ DE BUJANDA, F., a *Instituciones de Derecho Tributario*, de GIANNINI, A.D. Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1957, pag. XXXI.

¹⁷.- Teoría defendida por GIANNINI, A.D. Muy importante el estudio preliminar de SAINZ DE BUJANDA en *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1957, pag. XXXI.

¹⁸.- CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, I, Civitas, Madrid, 1985, pags. 174 y ss.

Desde esta perspectiva, las tres únicas categorías existentes serían los impuestos, las tasas y las contribuciones porque estas son las únicas formas posibles de contribución. Cualquier otra denominación que emplee el legislador ordinario (canon, derecho, exacción, arbitrio...) tendría que reconducirse necesariamente a alguna de estas tres categorías. Y en estas categorías tradicionales, los *nomen iuris*, estarían al servicio de la seguridad jurídica a través de lo que FERREIRO LAPATZA denomina “eficacia y capacidad delimitadora” de las categorías¹⁹. Este autor defiende implícitamente que la definición de tributo ha de hacerse a partir de las tres categorías del art. 26 de la LGT de 1963 y 2 de la LGT de 2003²⁰. Ello podría hacerse valer incluso frente a la inexistencia de una definición constitucional de tributo. A pesar de que la Norma Fundamental utiliza el término *tributo* en diversos preceptos – por ejemplo, artículos 133, 1, 2 y 3; art. 134, 7, art. 142, ó art. 157, 1, b) – lo hace con una diversidad de sentidos; en unas ocasiones como “figura o tipo de ingreso” y en otras como expresión de un determinado régimen jurídico constitucional, para su establecimiento y exigibilidad. Y en ocasiones cuando hace mención a la reserva de ley, configura como objeto de la misma a las prestaciones patrimoniales públicas – art.- 31, 3 -.

Es entonces cuando se plantea la cuestión de si, cuando la Constitución española utiliza el término “tributo” debe entenderse que lo hace en los términos de nuestra legislación ordinaria, es decir, como la suma de las tres figuras de impuesto, tasa y contribución especial y con las respectivas características que le ha asignado el legislador ordinario. Así sería si entendiésemos para quienes opinan que un concepto constitucional de tributo podría llevarse a cabo a través de un método inductivo, a partir de las características particulares de una clasificación contenida en la legislación ordinaria.

Se trata de una cuestión que ya fue debatida en la doctrina alemana respecto al término “impuesto” sobre el que se construye el *Steuerrecht*. En Alemania no existe un concepto constitucional de "impuesto", que no aparece definido en la Ley Fundamental de Bonn, aunque ésta sí se refiere al “impuesto”, por ejemplo, en su artículo 106. Sí existe tal definición en el párrafo 3º, 1 de la Ordenanza Tributaria. Un sector

19.- FERREIRO LAPATZA, J.J., "Prólogo" en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pag. 17.

20.- FERREIRO LAPATZA, J.J., “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, *Civitas, REDF*, nº 100, 1998, 550 y 551.

mayoritario (KRUSE, SPANNER) entendía que el concepto constitucional de impuesto recogido en la Ley Fundamental de Bonn era el que ya había dado la Ordenanza Tributaria de 1919 y la actual de 1977. En este sentido, SELMER señaló que esta definición de la Ordenanza Tributaria podría tener alcance constitucional al haber sido tenida en cuenta por el constituyente a la hora de referirse al concepto *Steuer*²¹. Frente a ello destaca la posición de otros autores como VOGEL y STARCK, para quienes el concepto constitucional no puede proceder sin más de la suma de los rasgos formales delineados por el legislador ordinario, ya que quedaría en manos de éste la determinación del alcance de tal concepto constitucional²².

Sin embargo, de la jurisprudencia del TC español se deduce un rechazo absoluto a cualquier papel de control que las categorías tradicionales de tributos pudieran ejercer sobre la libertad del legislador de crear las figuras tributarias que considere oportunas. Ello se deduce claramente de la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre donde, como consecuencia de su defensa de la *libre configuración de categorías tributarias*, se acepta la categoría de los precios públicos como distinta a las figuras contenidas en el artículo 26 de la LGT de 1963, a la sazón vigente, siempre que, cuando tal precio sea al mismo tiempo una prestación patrimonial de carácter público, respete el principio de reserva de ley del art 31, 3 de la Constitución. El Tribunal encumbra la "libertad de configuración del legislador"²³, ignorando de forma ostensible "la necesaria eficacia y capacidad delimitadora de las categorías jurídicas"²⁴. Eficacia que empuja a revelar la verdadera naturaleza de las instituciones por encima de los calificativos legales, ajustando dicho calificativo en función de una regulación concreta, siempre que ese

²¹ .- SELMER, P. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Athenäum Verlag, Frankfurt, 1972, pag. 77.

²² .- Sin embargo, el *Bundesverfassungsgericht* ha postulado el valor de definición constitucional de este concepto, en el sentido de que, tal y como señaló Entre las sentencias del T. Constitucional Alemán, B.Verf.G.E., 3, 407 (435); 7, 244 (251); 8, 274 (317 y ss), 36, 66, (70); 42, 223 (228) y 49, 343 (353). Entra las últimas, relativas a la pertenencia de la imposición "especial" al concepto de impuesto, s. 55, 274-329, de 10 de diciembre de 1980. Vid., KIRCHHOF- EICHBERGER, *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, II, J.C.B., Mohr, Paul Siebeck, Tübingen, 1993, pag. 6.

²³.- Sobre la negativa a enjuiciar "una definición genérica de precio público", véase RAMALLO MASSANET, J., "Tasas, precios públicos y precios privados", op. cit., pag. 244. Sobre la libertad de configuración del legislador, véase CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario*, op. cit., pags. 47 y 48.

²⁴.- FERREIRO LAPATZA, J.J., "Prólogo" en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pag. 17.

ajuste se haga con referencia a una categoría jurídica típica. Y eso no lo hace la sentencia 185/1995 en relación a la categoría del precio público.

La solución del TC español en esta sentencia consiste en desplazar el centro de atención de la categoría del tributo a la *prestación patrimonial pública*, a la que el artículo 31, 3 de la Constitución refiere la reserva de ley. Esta forma de proceder generó, en la práctica, una situación de auténtica incertidumbre²⁵; se declararon inconstitucionales precios públicos que no están cubiertos por ley, otros subsistieron por no ser "prestaciones patrimoniales de carácter público" y otros que sí lo son, perduraron al ser "legalizados" por la vía torticera del Decreto-Ley 2/1996, de 26 de enero.

Pero lo más importante es que el TC español acabó amparando la posibilidad de que el legislador tributario cree las categorías tributarias que estime oportunas y de que no es posible hablar de un concepto de tributo a partir de tres formas tributarias reguladas en la legislación ordinaria, la necesidad de prever nuevas categorías tributarias viene hoy de la mano, sobre todo, del Derecho Comunitario. Al margen de ingresos como la "tasa suplementaria en el sector lácteo"²⁶, una de las circunstancias que ha propiciado el uso de estas categorías de difícil clasificación es la aparición de instrumentos medioambientales consistentes en la exigencia de cantidades pecuniarias. A este respecto, VILLAR EZCURRA pone como ejemplo, la Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases, que viene a transponer en nuestro ordenamiento la Directiva 94/62/CE del Parlamento europeo, de 20 de diciembre, en la que se impone a los agentes que participan en la cadena de comercialización de productos envasados (envasadores, importadores, mayoristas y minoristas) la obligación de cobrar a sus clientes, hasta el consumidor final una cantidad por cada envase objeto de transacción y de entregar idéntica suma de dinero por la devolución del envase vacío. La posibilidad de identificar en el pago de estas cantidades, un fin público, y la intervención en algunos casos – por ejemplos, en los llamados Sistemas Integrados de Gestión – de entidades públicas, aunque sea por la vía de convenios (por ejemplo, Municipios), lleva a plantarnos si nos encontramos realmente ante tributos.

25.- MARTIN FERNANDEZ, F.J., "Los precios públicos y la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre", *J.T.*, nº 77, 1996, pag. 15. RAMALLO MASSANET, J., "Tasas, precios públicos y precios privados", op. cit., en especial, pags. 245 a 248.

26.- Véase FALCON Y TELLA, R., "La tasa láctea en la jurisprudencia de la Audiencia Nacional (I): una extravagante doctrina sobre la reserva de ley", *Quincena Fiscal*, nº 19, 1999, pag. 5.

III. Notas características del concepto constitucional del tributo. El tributo como prestación patrimonial coactiva.

La sentencia del TC 185/1995 ha desviado el centro de atención de las aproximaciones constitucionales al concepto de “tributo” hacia la categoría de las *prestaciones patrimoniales públicas*, configuradas a partir de la nota de *coactividad*. La definición realizada en el FJ 3º de esta sentencia de la figura de las prestaciones patrimoniales públicas no excluye *a priori* una aproximación a la definición constitucional del tributo ni serviría para negar un contenido unitario del instituto tributario, puesto que el TC español permite entender que existe una sustancia tributaria constitucional frente a la clasificación tripartita de la legislación ordinaria y a aquellas que el legislador ordinario pudiese crear. Todas las categorías tributarias, en tanto medios para la coactiva obtención de ingresos públicos se integrarían, como apuntó SAINZ DE BUJANDA, en una estructura superior, que es la Hacienda Pública.

Lo que hace la sentencia 185/1995 es centrarse, a efectos de concretar el objeto de la reserva de ley prevista en el artículo 31, 3 de la Constitución, en las prestaciones patrimoniales públicas, que a estos solos efectos, pueden entenderse como un género respecto al cual el tributo sólo sería una especificación. Sobre todo teniendo en cuenta que tal especificación venía haciéndose tradicionalmente a través de la “clasificación tripartita” recogida en el art. 26 de la LGT de 1963 y en el art. 2 de la LGT de 2003. Así, para RAMALLO MASSANET, esta sentencia 185/1995 “encamina hacia un concepto constitucional de tributo o de prestación patrimonial pública coactiva más amplio que el de las figuras tributarias diseñadas libremente por el legislador ordinario”²⁷ – impuesto, tasa y contribución especial -. La sentencia 185/1995 no se plantea, en realidad, un concepto material de tributo, sino un concepto constitucional del tributo a partir del principio de legalidad, imponiendo desplazar la idea de tributo al concepto de “prestación patrimonial de carácter público”.

La “prestación patrimonial de carácter público”, construida por la sentencia del TC 185/1995, de 14 de diciembre, abarcaría todas aquellas prestaciones en las que pudiera localizarse una ausencia de “libertad o espontaneidad” por parte del ciudadano. Lo importante no sería tanto el régimen jurídico, público o privado, aunque en las prestaciones regidas por la autonomía de la voluntad el régimen sería el contractual

²⁷.- RAMALLO MASSANET, J., “Tasas, precios públicos y precios privados”, (hacia un concepto constitucional”, op. cit., pag. 261.

propio del Derecho Privado, sino que la libertad para obligarse sea “real y efectiva”. Esa ausencia de libertad y espontaneidad, facultaría para negar la existencia de un verdadero consentimiento individual, como el que se da en las obligaciones regidas por el principio de autonomía de la voluntad, en su manifestación de autodecisión. Así el Tribunal afirma que “lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente impuesta radica en averiguar si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre o espontánea por el sujeto obligado o si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge dicha obligación” (FJ 3º).

Por otro lado, el TC de España afirma que esa libertad real y efectiva no se da cuando la actividad o servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, así como deben considerarse coactivamente impuestas las prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por entes públicos en régimen de monopolio de hecho o de derecho. Lo que se plantea a partir de esta resolución, como en los años sesenta ocurrió en Italia con la jurisprudencia constitucional sobre las tarifas, es si el centro de interés del Derecho Tributario moderno ha de desplazarse hacia un concepto más amplio que la tradicional idea de tributo, integrada por la clasificación tripartita de “impuesto, tasa y contribución especial”. Un concepto basado en la coactividad, donde lo fundamental sería las características del servicio prestado; porque se preste en régimen de monopolio, o porque el mismo resulte “indispensable” para un nivel de vida normal de los ciudadanos. O lo que es lo mismo; lo que podemos denominar “coactividad en la recepción de la actividad o servicio”. Esa coactividad permitiría hablar de un tipo de precios públicos – los “precios públicos coactivos” – que deberían catalogarse como prestaciones patrimoniales públicas.

Este primer pronunciamiento del Tribunal Constitucional parecía conducir a que la categoría a la que, a partir de ahora se iban a tener que referir las exigencias de legalidad y capacidad económica tendría que ser la prestación patrimonial de carácter público y no el tributo, lo que conllevaba el riesgo de diluir las diferencias en detrimento de este último, que no sólo es una categoría asentada en la dogmática, sino el instituto en torno al cual se debe construir el ordenamiento fiscal. Situación esta que se aprecia de manera clara en la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, relativa a diversos preceptos de la Ley de Haciendas Locales, en cuyo FJ 18, y aun en clave de

obiter dicta, señala que “no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga la Ley de Haciendas Locales, los precios públicos que hemos identificado como prestaciones de carácter público, son materialmente tributos”. Lo que, a juicio de FALCON Y TELLA, en apreciación que compartimos, provoca “una exagerada e innecesaria ampliación del concepto de tributo”²⁸.

Por tanto, si no hay coactividad, o, lo que es lo mismo, si hay libertad, no habría prestación patrimonial pública. Y es que esta dificultad de apreciar cuándo concurre una verdadera autonomía de la voluntad a la hora de contratar es una constante en la actual teoría general del contrato y de las obligaciones. Basta con traer a colación las palabras de DIEZ PICAZO, para quien la estandarización contractual derivada de la contratación en masa hace que “...de hecho, la libertad de iniciativa individual y la autonomía de la voluntad de ambos contratantes se encuentra en este tipo de contratos enormemente restringida. El contrato no es ya una regla de conducta, obra común de ambas partes, sino que una de ellas tiene que limitarse a aceptar...”²⁹. A lo que hay que unir el fenómeno de los denominados “contratos forzosos”, cuando “en virtud de dirigismo estatal las partes se ven, sin su voluntad y aun en ocasiones en contra de su voluntad, vinculadas por una relación jurídica similar a la nacida de un contrato”. Lo que significa que la coactividad, supuestamente identificadora de las prestaciones patrimoniales públicas, invade también el ámbito del contrato, ejemplo de obligación privada que nunca sería prestación patrimonial pública. Y lo hace a través de las denominadas “hipótesis de constitución forzosa y heterónoma de relaciones jurídicas de derecho privado”³⁰.

Y la idea de “coactividad” que ha manejado el TC permite incluir en la prestación patrimonial pública la llamada “potestad tarifaria” dentro de las cuestiones a tratar en el campo científico del Derecho Tributario. Recordemos que la tarifa puede

²⁸.- FALCON Y TELLA, R., “La STC 233/1999, de 16 de diciembre (I): los precios públicos locales”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 2000, nº 7. Para FALCON Y TELLA ello supone una exagerada e innecesaria ampliación del concepto de tributo que no refuerza en modo alguno las exigencias de la reserva de ley, pues ésta no se predica sólo del tributo, sino de todas las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público; aparte de que, precisamente en el ámbito local, la reserva de ley ha de relativizarse, como veremos en el próximo número, en aras de la autonomía. Y dicha ampliación del concepto de tributo puede resultar perniciosa, pues no todas las prestaciones patrimoniales tienen por qué seguir el régimen de la Ley General Tributaria, en cuanto a cuantificación, liquidación o inspección, o deberes de colaboración de terceros, por ejemplo

²⁹.- DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, I, Tecnos, Madrid, 1983, pag.101.

³⁰.- DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, op. cit., pag.103

entenderse como la cantidad que se percibe del usuario de un servicio público por parte de quien lo presta, y la “potestad tarifaria” – en palabras de ARIÑO – como aquella potestad doméstica que surge de la calificación legal de un servicio como servicio público, y que formaría parte de los poderes y controles que son inherentes a la actividad desarrollada por el concesionario del servicio³¹. En tanto “potestad doméstica”, quedaría en manos de la Administración, al margen de las exigencias de legalidad del art. 31, 3 de la Constitución. Téngase en cuenta, como dice RAMALLO MASSANET, que, a partir de la sentencia del TC 185/1995 ya no se trata de saber si una prestación es *tributaria*, a efectos que cumpla la reserva absoluta o relativa, de ley, sino que lo que se trata es de saber si la prestación es coactiva o no para quien solicita el servicio o actividad. Una situación de monopolio fáctico o una prestación de servicio imprescindible convierte a las tarifas en prestaciones patrimoniales de carácter público, lo que tiene trascendencia sobre todo en el ámbito de las Haciendas Locales donde tradicionalmente se vincula la naturaleza de la prestación a la distinta forma de gestión del servicio³².

La creciente importancia de las tarifas, así como la de los precios públicos, vinculada a la profusión de formas “privadas” en la prestación y gestión de servicios públicos y a la inclusión dentro de la gestión directa de los servicios públicos de fórmulas como las “entidades públicas empresariales” previstas para la Administración Estatal en los artículos 53 y siguientes de la LOFAGE de 14 de abril de 1997 (arts. 85 y 85 bis) e incorporadas a la Administración Local por la reforma de la Ley de Bases de Régimen Local por la Ley 57/2003 de Modernización del Gobierno Local, otorga una importancia prioritaria a la forma de prestación. La tarifa se vincula a la forma de prestación del servicio por un ente sometido al Derecho Privado. Ello aleja la configuración de la tarifa del régimen de las tasas, y convierte la dicotomía tributo-precio en una decisión política.

³¹.- ARIÑO ORTIZ, G., *Las tarifas de los servicios públicos*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, 1976, pag. 88.

³².- RAMALLO MASSANET, J., “Tasas, precios públicos y precios privados”, (hacia un concepto constitucional”, op. cit., pag. 270.

IV. El carácter contributivo. La influencia de la capacidad contributiva.

Como dice PEREZ ROYO, junto con la referencia a la coactividad (que debe entenderse en los términos expuestos) el carácter contributivo será la segunda nota distintiva de un concepto constitucional del tributo³³. La contribución es consecuencia de la naturaleza del tributo como instrumento para hacer efectivo del deber de contribuir que el artículo 31,1 de la Constitución, que tiene su razón de ser en función de su destino “al sostenimiento de los gastos públicos”. Como dijimos, esta íntima relación ingreso-gasto tiene unos comunes fundamentos axiológicos en la Constitución que permite dotar de unidad al fenómeno financiero. Además, y como también apuntamos, lo relevante para hablar de ingresos coactivos es que los ingresos obtenidos se destinen al sostenimiento de los gastos públicos con independencia de quién sea el ente que los obtiene³⁴. Por lo que el nexo ingreso-gasto público constituye la razón última de la *esencia contributiva* del tributo.

La contribución a los gastos públicos ha de estar ordenada por el principio de capacidad económica y a ello se ha referido una ingente cantidad de sentencias del TC español³⁵. Este empezó por afirmar que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (sentencia 27/1981, de 20 de julio – FJ 4º -), dispuso que “el principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria” (sentencia 221/1992, de 11 de diciembre – FJ 4º -). A partir de aquí, multitud de pronunciamientos jurisdiccionales, señalando la posibilidad de manifestaciones de capacidad económica potencial y su

³³.- PEREZ ROYO; F., ha entendido que de nuestras normas tributarias se puede inducir una definición material de tributo como “prestación pecuniaria coactiva destinada a la financiación de las necesidades colectivas”; “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributario”, *H.P.E.*, nº 14, 1972, pag. 223. Sobre la coactividad, como nota distintiva del tributo, más que sobre el fin fiscal del mismo, se centra la definición del tributo de PALAO TABOADA, C., *Derecho Financiero y Tributario*, Colex, Madrid, 21 ed., pag. 30. Véase también TRIMELONI, M., *Il caratteri delle entrate tributarie*, op. cit., pag. 11.

³⁴.-LOZANO SERRANO, C., “Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios”, op. cit., pags. 669 a 670.

³⁵.-Véanse, por ejemplo, ss. TC 19/1987, 37/1987, 209/1988, 45/1989, 221/1992, 186/1993, 214/1994, 164/1995, 134/1996, 182/1997, 14/1998, 233/1999, 46/2000 y 194/2000.

coexistencia con las funciones extrafiscales del tributo (sentencia 37/1987, de 26 de marzo – FJ 13º -), la diversidad de manifestaciones de la capacidad económica (sentencia 233/1999, de 16 de diciembre – FJ 23º -), o el gravamen simultáneo de una misma manifestación de riqueza por varios conceptos distintos (sentencia 194/2000, de 19 de julio – FJ 8º)³⁶.

Pero la sentencia 27/1981 de 20 de julio, el principio de capacidad contributiva no agota las exigencias de justicia en materia contributiva. El sistema tributario, *medio para conseguir la financiación de los gastos públicos de todos*, sólo será justo si su configuración está inspirada en los principios de igualdad y progresividad (FJ 4º).

El concepto constitucional de tributo, tal y como se desprende de las sentencias del TC español que éste ha ido dictando a lo largo de los últimos años, es el elemento definidor del concepto de tributo. En tal sentido conviene señalar las importantes precisiones apuntadas por la sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, según la cual, el tributo, “grava un presupuesto de hecho o hecho imponible, revelador de capacidad económica, fijado en la ley” (FJ 4º). Este pronunciamiento, aparentemente, no hace más que insistir en la línea de que un tributo que no grave una manifestación de riqueza es un tributo inconstitucional, lo que se deduce de manera explícita o implícita de muchas de las sentencias anteriormente expuestas. Pero, como afirma AGUALLO AVILES, la sentencia 276/2000 permite entender que la prestación de carácter público a la que la ley denomine tributo que no se establezca como consecuencia de una circunstancia reveladora de riqueza “no es que sea un tributo inconstitucional, sino que simplemente no es tributo; por ejemplo una sanción”, como concluye esta sentencia³⁷.

A partir de estas consideraciones, que parten de la definición de una categoría jurídica como el tributo, acuñada a partir de la idea de contribución al sostenimiento del gasto públicos según criterios de capacidad contributiva, dos parecen ser las notas que indefectiblemente acompañan a la figura tributaria; la misma se concreta en un crédito a favor de un sujeto que tendría que ser necesariamente un ente público. Y, en segundo

³⁶.- Véase una valoración del principio de capacidad económica, en su evolución histórica a partir del art. 31 de la Constitución y en su configuración por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Artículo 31 de la Constitución española. Veinte años después”, *Revista de Hacienda Local*, Madrid, 1998, pags. 504 y 505.

³⁷ .-AGUALLO AVILES, A., “Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias”, op. cit., pag. 224.

lugar, ese ente público debe adquirir *definitivamente* una suma monetaria, para aplicarla a las necesidades públicas.

Con relación a la primera cuestión, si el tributo es expresión del deber constitucional de contribuir de acuerdo con un sistema justo, los destinatarios de la obligación constitucional de hacer efectivo tal deber son, según el TC español en el FJ 3º de la sentencia 76/1990 de 26 de abril, los poderes públicos. Pero en los servicios públicos prestados por sujetos privados éstos intervienen a través de la aprobación por ley de las cantidades percibidas por los prestadores privados del servicio y las técnicas de control. De esta manera se hace efectivo el deber de contribuir en el caso de prestaciones de servicios públicos que afecten singularmente a sujetos determinados y que aparentemente dan lugar a la percepción de ingresos de carácter retributivo y no contributivo. Eso significa que, eventualmente, puede un particular ser acreedor de un tributo, sin que desmerezca esta categoría. Esta afirmación no aparece desvirtuada por algún pronunciamiento del TC que descarta la condición de tributo de cantidades percibidas por particulares. Así el TC de España ha manifestado que “...el abono que los empresarios deben efectuar, de acuerdo con el Decreto-Ley impugnado, en casos de Incapacidad Laboral Transitoria derivada de enfermedad o accidente no laboral carece de naturaleza tributaria” (sentencia 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15º) al no tener esta prestación como destinatario a un ente público³⁸.

Con relación a la segunda cuestión, si la capacidad contributiva explica la función contributiva del tributo como aportación económica para el sostenimiento de los gastos públicos, será fundamental que el tributo consista en una *cesión definitiva de riqueza* a favor de la Administración. El tributo se concretará proritariamente en una prestación pecuniaria, que el ente público debe adquirir a título de dueño. De ahí que el tributo se diferencie de otras cantidades ingresadas a título de préstamo – Deuda Pública – e incluso de cantidades supuestamente obtenidas a título de depósito, respecto a las cuales podría inclusive dudarse de su condición de *ingresos*³⁹.

Quizás uno de los ejemplos más sugerentes al respecto sea el que concierne a las fianzas en metálico en el caso de contratos de arrendamiento. Recordemos que la Ley

³⁸ .- Según esta sentencia, “siendo los trabajadores y no los entes públicos los destinatarios de los pagos que los empresarios deben satisfacer cada vez que se den las condiciones que recoge el Decreto-Ley, la naturaleza tributaria de dicha prestación patrimonial debe descartarse *a radice*” (FJ 15 º).

³⁹ .-En el caso de los ingresos a título de préstamo su exclusión del ámbito tributario resulta también de su naturaleza contractual. Véase al respecto MARTIN QUERALT, J.,- LOZANO SERRANO, C.- CASADO OLLERO, G.- TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, décima edición, Tecnos, Madrid, 1999, pag. 67.

29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, en su artículo 36, establece que a la celebración del contrato será obligatoria la exigencia y prestación de fianza en metálico en cantidad equivalente a una mensualidad de renta en el arrendamiento de viviendas y de dos en el arrendamiento para uso distinto del de vivienda. En este sentido, han sido varias las Comunidades Autónomas que han regulado la forma de llevar a cabo el depósito de estas fianzas y el régimen jurídico de las mismas. Así, por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Andalucía ha dictado la Ley 8/1997, de 23 de diciembre que regula las fianzas de arrendamientos y suministros, disponiendo que las fianzas habrán de *constituirse en efectivo como depósitos sin interés* en las respectivas Delegaciones Provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda. Sin duda es más explícita la ley aragonesa, 10/1992, de 4 de noviembre, de fianzas de arrendamiento y otros contratos, en cuyo artículo 7,1 se dispone que “el depósito obligatorio de las fianzas tendrá la consideración de ingreso de derecho público de la Comunidad autónoma, afectada, al Instituto del Suelo y la Vivienda de Aragón”, estableciendo que se tendrá libre disponibilidad del 80 % del importe total de los depósitos.

Así pues, la esencial fungibilidad del dinero hace que el depósito del mismo tenga unas características peculiares que convierten la cantidad depositada en un ingreso en sentido técnico, a favor del depositario. Dado que los tributos, como instrumento orientado a la satisfacción de un deber fundamental como es el deber de contribuir se canalizan a través de una obligación jurídica *ex lege*, nada impide que esa obligación adquiera la forma de un depósito irregular que se caracteriza no sólo porque su objeto son cosas fungibles, sino porque el depositario adquiere la propiedad de las cosas que se le entregan. Esta parece ser la nota característica de los depósitos de fianzas de arrendamiento que reunirían la exigencia de *definitividad* de la transferencia de riqueza. Así, una disponibilidad como la que otorga un depósito sin interés permite destinar lo depositado (o al menos una parte, como prevé la ley aragonesa) a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Y además existe un parámetro de capacidad económica para medir la mayor o menor aportación de los depositantes, como es el hecho de que el importe del depósito o la fianza se fije en función de la “renta pactada” – art. 4, 1 de la Ley aragonesa 10/1992- . Por eso cabe defender que la obligación de depósito de estas fianzas tiene una evidente esencia tributaria.

V. Los tributos sin fines contributivos.

El tributo, desde el punto de vista constitucional, forma parte integrante de una actividad financiera esencialmente instrumental en tanto que el art. 31, 1 habla del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El tributo ostenta una “instrumentalidad de segundo grado” relacionada con la obtención de medios económicos para desarrollar las actividades públicas finales. El tributo, en lugar de utilizarse como cauce para la obtención de instrumentos económicos, puede convertirse, él mismo, en instrumento económico (instrumentalidad de primer grado). Por tanto, es posible hablar de una instrumentalidad del tributo como medio para la obtención de finalidades extrafiscales; así por ejemplo, CASADO OLLERO dice: "es evidente que el principio de instrumentalidad en el tributo cuenta con suficiente respaldo normativo en la Constitución de 1978, hasta el punto de haberse podido sostener que el indicado principio de instrumentalidad impositiva aparece como fruto, incluso directo, de algunos preceptos constitucionales"⁴⁰.

Así, cabe concebir el tributo como un instrumento para el logro de finalidades materiales. Por ejemplo, la Ley 11/1997 de 24 de abril, de envases y residuos de envases, denomina, en su artículo 18, *instrumentos económicos*; al uso de figuras financieras, entre las que se incluirían las tributarias, y las equipara a los demás “instrumentos” para el desarrollo de las actividades administrativas de gestión de envases.

La admisión de tributos con finalidad extrafiscal parece que vendría a romper con la concepción constitucional que venimos exponiendo, que concibe el tributo a partir de su función constitucional como medio para actualizar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno. Si de la Norma Fundamental derivase una visión exclusiva del tributo en clave contributiva o no se admitirían figuras tributarias extrafiscales o los instrumentos económicos de primer grado no podrían considerarse tributos. Y ello porque la

⁴⁰- CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, 1981, pag. 87. Se pronuncia en un sentido similar, CHECA GONZALEZ, C., "El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza (Comentario a la Sentencia 37/1987 de 26 de marzo)", *Impuestos*, 1987, 1, pags. 672 y ss.

extrafiscalidad significa la ruptura con la imposición clásica, orientada únicamente a finalidades recaudatorias y la admisión de los fines diferentes a los estrictamente fiscales, como una normal expresión de la tributación de nuestros días. Al mismo tiempo, supone concebir tal finalidad como una excepción a la clásica definición de la capacidad económica como límite cualitativo a la soberanía del legislador tributario, que determinaría la inconstitucionalidad de cualquier tributo que no tomase como hecho imponible algún dato o elemento revelador de tal capacidad económica. Pero la jurisprudencia del TC español in problemas los tributos con fines extrafiscales (por ejemplo, sentencias 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993, de 7 de junio).