

## LA PROBLEMÁTICA DEL CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

César García Novoa

Universidade de Santiago de Compostela

### I. Introducción. Constitución financiera y tributo

La idea de Constitución Financiera es uno de los muchos logros del constitucionalismo moderno, siendo la doctrina alemana la que con mayor acierto ha incidido en este punto. Al respecto se suele destacar la obra de WACKE *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*, publicada en 1950 en la cual este autor pretende revitalizar la fundamentación constitucional como premisa para la adecuada comprensión del Derecho Financiero<sup>1</sup>. Es precisamente la doctrina alemana la que con mayor énfasis se ha ocupado de sistematizar el contenido de la *Finanzverfassung*, o “Constitución Financiera”. Así podemos referirnos a las aportaciones de ULSENHEIMER<sup>2</sup> o STERN, quien habla de “Constitución Financiera en sentido estricto” (*Finanzverfassung in engeren Sinne*) para diferenciarla, por ejemplo, de la Constitución Presupuestaria (*Haushaltsverfassung*), y la define como “el reflejo de los principios constitucionales que hablan de los ingresos y gastos públicos”<sup>3</sup>. En la doctrina española, aun con alguna reticencia para con este concepto mostrada en su momento por SAINZ DE BUJANDA<sup>4</sup>, también se admite la idea de “Constitución Financiera”, e incluso se habla por parte de algún autor – es el caso de SÁNCHEZ SERRANO- de un Derecho Financiero Constitucional<sup>5</sup>.

---

\* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

<sup>1</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Los principios del Derecho Financiero y Tributario...”, op. cit., pags. 496 a 498.

<sup>2</sup> ULSENHEIMER, K., *Untersuchungen zum Begriff «Finanzverfassung»*, Gustav Fischer Verlag, Stuttgart, 1969, pags. 66 y 67.

<sup>3</sup> STERN, K., *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, München, C.H. Beck, volumen II, pag. 1061.

<sup>4</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero...*, vol. I, op. cit., pag. 441.

<sup>5</sup> SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario constitucional*, I, Marcial Pons, Madrid, 1998, pag. 213.

La admisión de un orden constitucional que afecta a la actividad financiera permite entenderla como actividad que vive dentro de la Constitución y condiciona todo el ordenamiento del Estado. A lo largo de estos últimos 25 años de vida de nuestra Norma Fundamental, uno de los influjos más destacados de la misma es su efecto de profundización en el Estado Democrático que alcanza de lleno a la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos. La actividad financiera se constitucionaliza, consagrando una serie de disposiciones con "fuerza normativa" (*normative Kraft*) constitucional, derivada de la aplicación directa de la Norma Fundamental<sup>6</sup>. No se olvide que la formulación del Estado Constitucional es una forma determinada de expresar lo que MORTATI llama el "Estado-ordenamiento", que comprende "la totalidad de los elementos y de las relaciones de vida en común que se desarrollan en el ámbito estatal"<sup>7</sup>. Hay que hablar, por tanto, de un efecto de constitucionalización de la actividad financiera que afecta a todas las categorías esenciales integrantes de la misma; entre ellas el tributo.

## II. El concepto de tributo

En efecto; dentro del complejo contenido de la actividad financiera del Estado y demás entes públicos es necesario hacer referencia al concepto de tributo, categoría fundamental a la cual, sin embargo, autores como BERLIRI niegan existencia unitaria<sup>8</sup>. El tributo, en cuanto ingreso público de Derecho Público que permite dotar a la Administración de fondos públicos y que tiene una prioritaria función recaudatoria es la arquetípica fórmula de erogación de riqueza para la satisfacción de necesidades públicas en las sociedades que han alcanzado un cierto grado de desarrollo, siendo un concepto que cuenta además con una significación muy precisa como instrumento de política económica. Además, el tributo tiene la condición de un "instituto jurídico" que se manifiesta como una obligación del particular con contenido económico<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Véase HESSE, K., *A força normativa da Constituição*, trad. Gilmar Ferreira Mendes, Sergio Fabris editor, Porto Alegre, 1991, pag. 15.

<sup>7</sup> MORTATI, C., *Istituzione di Diritto Pubblico*, Cedam, Padova, 1991, pag. 45.

<sup>8</sup> BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, vol.II., trad. Amorós Rica-González García, E. D.F., Madrid, 1971, pag. 130.

<sup>9</sup> LOZANO SERRANO, C. -MARTIN QUERALT, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pag. 114; FORTE, F., "Note sulla nozione di tributi nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione", *Riv. Dir. Fin.*, 1956, pag. 248;

En este sentido conviene señalar que hasta la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en vigor desde el 1 de julio de 2004, no existía en nuestro ordenamiento tributario una definición normativa de tributo. La definición que incluye el art. 2,1 de la Ley General Tributaria de 1963 es altamente deficiente; 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 conocimiento de la estructura de las obligaciones, y recordando la distinción histórica de SAINZ DE BUJANDA entre categorías, derechos económicos e ingresos<sup>10</sup>, se puede deducir que el ingreso es una “entrada material de fondos”, en la tesorería o patrimonio de un sujeto, y 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 asume el art. 2 de la LGT de 2003. Se trata de la clasificación del tributo en “impuestos, tasas y contribuciones especiales”. De esta manera se renunciaba a postular una concepción sustancial del tributo, y se proponía una operación conceptual consistente en deducir esa definición de los

---

TRIMELONI, M., *Il caratteri delle entrate tributarie*, Cedam, Padova, 1973, pags. 28 y ss., en especial, la clasificación que hace en estas páginas de los distintos “ingresos tributarios”. También GONZALEZ GARCIA, E., *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*, Aranzadi Editorial, 1996, pags. 27 a 30.

<sup>10</sup> 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.

caracteres de las tres clases de tributos que reconoce el art. 26 de la LGT de 1963 y 2 de la LGT de 2003. Operación que, en buena medida, estaba abocada al fracaso por una tendencia –también de cuño germánico– que, atendiendo a que el impuesto es el único tributo que se exige teniendo en cuenta prioritariamente la capacidad contributiva del obligado a su satisfacción, pretendía limitar a los impuestos el contenido de la actividad tributaria de los entes públicos<sup>11</sup>, pero que no puede aceptarse en tanto supone, como recuerda PALAO TABOADA, un fracaso en el “esfuerzo intregador” de un objeto de la actividad tributaria<sup>12</sup>.

Esta ausencia de un concepto de tributo en nuestro ordenamiento positivo hasta la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria de 2003 –a la que la propia Ciencia Jurídica no parece haber dado adecuada respuesta<sup>13</sup>– adquiere importante dimensión en la medida en que tampoco la Norma Fundamental define el tributo. A pesar de que 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 la Constitución hace mención a la reserva de ley, configura como objeto de la misma a la prestación patrimonial pública

<sup>11</sup> El convertir en objeto de estudio a sólo una clase de ingresos públicos - los impuestos - encuentra un notable reflejo histórico en la evolución de la doctrina germánica. En este sentido, destaca KRUSE algunos hitos importantes en el proceso de acuñación del *Steuerecht*, como puede ser la creación en 1918 del *Reichsfinanzhof*, Tribunal Supremo en materia impositiva, la aparición en 1927 de la “Revista Cuatrienal del Derecho Impositivo y Financiero” - *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht* - o la clara diferenciación de ambos conceptos en la obra de HENSEL. Tradición que cristaliza en la *Abgabenordnung* u Ordenanza Tributaria donde los principios que rigen la obtención de ingresos, se refieren al *Steuer* o “impuesto” y no al tributo - *Abgaben* -, por cuya sistematización, como confiesa PALAO “la ciencia jurídica alemana no se ha interesado grandemente hasta ahora”. PALAO TABOADA, C., Nota número 1, *Ordenanza Tributaria Alemana*, I.E.F., Madrid, 1980, pag. 57. El propio KRUSE explica esta preferencia de la dogmática germánica por el impuesto, por la extremada variedad de la configuración jurídica de otros ingresos, respecto a los cuales su dispersión de régimen jurídico - unos como las tasas serían de Derecho Público y otros como los procedentes de la actividad económico-privada del Estado serían de Derecho Privado- impiden que puedan ser objeto de un conocimiento jurídico sistemático y homogéneo; KRUSE, H. W., *Derecho Tributario*, op. cit., pag. 39.

<sup>12</sup> PALAO TABOADA, C., “La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario”, op. cit., pag. 500.

<sup>13</sup> CORTES DOMINGUEZ, M.- MARTIN DELGADO, J.M.; *Ordenamiento Tributario Español*, op. cit., pag. 147.

- art.- 31, 3 -, como ha puesto de relieve la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre.

Es entonces cuando se planteaba la cuestión de si, cuando la Constitución española utiliza el término "tributo" debe entenderse que lo hacía en los términos de nuestra legislación ordinaria preconstitucional -art. 26 de la LGT, de 1963 hasta ahora-, 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, cuestión ésta que ya fue debatida en la doctrina alemana, donde un sector mayoritario (KRUSE, SPANNER) entendía que el concepto constitucional de impuesto recogido en la Ley Fundamental de Bonn -por ejemplo, en su artículo 106- era el que ya había dado la Ordenanza Tributaria de 1919 y la actual de 1977, frente a otras posiciones (VOGEL, STARCK, SELMER) que entendían que 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 un concepto constitucional.

En nuestro país, FERREIRO LAPATZA, aun reconociendo la necesidad de una conceptualización positiva de las categorías tributarias, admite implícitamente que la definición de tributo ha de hacerse a partir de las tres categorías del art. 26 de la LGT<sup>14</sup>. Ante la mentada carencia de una definición constitucional, ha sido el Tribunal Constitucional el que ha intentado perfilar el concepto de tributo. Una definición del mismo lo encontramos en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, donde se dice que "...sin que sea necesario entrar aquí en mayores precisiones baste decir que los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" ( FJ 15 °). Esta definición permite al Tribunal rechazar la catalogación como tributo de la obligación de abono a los trabajadores por parte de los empresarios de parte de la prestación por ILT derivada de enfermedad o accidente no laboral, al no tener esta prestación como destinatario a un ente público. Por eso, una definición sustancial del tributo que lo entienda como un ingreso de derecho público, consistente en una prestación pecuniaria coactiva y contributiva, que se formaliza en una obligación jurídica entre el ente público acreedor y el

<sup>14</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., "La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales", *Civitas, REDF*, n° 100, 1998, 550 y 551.

sujeto obligado al pago y que se exige porque éste último ha manifestado un cierta capacidad económica<sup>15</sup>, dificulta admitir que no hay más categorías tributarias que las mencionadas en el art. 26 de la Ley General Tributaria de 1963 y el actual art. 2 de la Ley de 1963.

Y ello aunque la Ley Tributaria no haga otra cosa que recoger la clasificación tripartita del tributo, que es el resultado de la elaboración doctrinal de la teoría del tributo como un concepto unitario<sup>16</sup> y cuya consecuencia será, como señala CORTES DOMINGUEZ, “que no hay más clases de tributos que esas tres” y que las mismas, se diferencian, precisamente por la estructura de su hecho imponible<sup>17</sup>.

En suma; la ausencia de una definición de “tributo” no puede esgrimirse como negadora de un contenido unitario del instituto tributario. PEREZ ROYO ha entendido que de nuestras normas tributarias se puede inducir una definición material de tributo; “prestación pecuniaria coactiva destinada a la financiación de las necesidades colectivas”<sup>18</sup>, definición que coincide en lo esencial con la ya expuesta del Tribunal Constitucional en la sentencia 182/1997. Esta definición sustancial prevalecería frente a las categorías establecidas en el art. 26 de la Ley General Tributaria de 1963 y 2 de la Ley de 2003 y aquellas que el legislador ordinario pudiese crear, pues todas ellas, 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.

### III. ¿Concepto constitucional de tributo?

En nuestro país, ya antes de la Constitución de 1978, parte de la doctrina española se había pronunciado sobre la existencia de un “concepto

<sup>15</sup> Entre otros BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Vol I, trad. de Vicente-Arche Domingo, Edersa, Madrid, 1964, pag. 69, y SAINZ DE BUJANDA, F., «El nacimiento de la obligación tributaria», *RDFHP*, n° 58, 1965, pags. 253 a 256.

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, I, Civitas, Madrid, 1985, pags. 174 y ss.

<sup>18</sup> PEREZ ROYO; F., “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, *H.P.E.*, n° 14, 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.

constitucional de tributo”<sup>19</sup>, aunque ha sido después del texto de 1978 cuando se ha profundizado en la existencia de dicho concepto material, sobre todo a partir del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos contemplado en el art. 31 del Texto Constitucional. A pesar de estos esfuerzos doctrinales, la ausencia de una clara conceptualización doctrinal del tributo, unida a la falta de una definición constitucional del mismo, ha facilitado el desplazamiento del centro de atención al concepto de “prestación patrimonial de carácter público”. Como dijimos, este es el término que contempla la Constitución en su art. 31, 3 al exigir su establecimiento “con arreglo a la ley”.

Ha sido, en concreto, la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre del Tribunal Constitucional, la que ha venido a reconocer que la Constitución ampara prestaciones patrimoniales distintas de las tributarias, y que, como señala RAMALLO MASSANET, “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”<sup>20</sup> -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”, configuraba por la sentencia del TC 185/1995, de 14 de diciembre a partir de la idea de coactividad, abarcaría todas aquellas prestaciones en las que pudiera localizarse una ausencia de “libertad o espontaneidad” por parte del ciudadano. 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

<sup>19</sup> Este es el caso de VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *Civitas, REDF*, n° 7, 1975, pag. 458.

<sup>20</sup> RAMALLO MASSANET, J., “Tasas, precios públicos y precios privados”, (hacia un concepto constitucional”, op. cit., pag. 261.

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). La libertad para obligarse ha de ser real y efectiva, y para el Tribunal esa libertad 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 serían las características del servicio prestado; porque el servicio 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. Aunque el surgimiento de los precios públicos fuese muy criticada por autores como FERREIRO LAPATZA, quien afirmó que "los precios públicos se añaden así a la larga lista de denominaciones (derechos, cánones, gravámenes, exacciones...) que en nuestra historia tributaria han recibido las tasas parafiscales..."<sup>21</sup>.

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 éste 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 ésta que se aprecia de

---

<sup>21</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., "Tasas y precios. Los precios públicos", *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, pag. 50.

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*, se 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, provoca “una exagerada e innecesaria ampliación del concepto de tributo”<sup>22</sup>.

Y es que la sentencia 233/1999 ha provocado con esta afirmación de su FJ 18º - que, en todo caso debe ser relativizada por el contexto a que se refiere y porque no tiene precedentes ni ha sido objeto de reiteración - una potencial amplitud de los perfiles del concepto de tributo. Todo ello, ayudado por el convencimiento del propio Tribunal, manifestado en diversas ocasiones- por ejemplo, en la sentencia 296/1994, de 10 de noviembre, referente a la tasa de máquinas tragaperras - de que las categorías tributarias “tienen la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciben en el régimen jurídico a que vengan sometidas” ( FJ 4º ), esto es, que prevalece la naturaleza jurídica material por encima de la denominación formal. A partir de esta amplitud de perfiles, en esta idea de tributo cabrían, por ejemplo, las cotizaciones a la seguridad social, sobre cuya naturaleza tributaria se viene pronunciando constantemente la doctrina<sup>23</sup>, al menos en lo relativo - es el caso de MARTINEZ AZUAR - de las cotizaciones sociales por contingencias comunes del régimen general, de empresario y trabajador. Para este autor, estas cotizaciones reúnen todas las características del tributo. Son prestaciones de naturaleza pecuniaria a título definitivo, exigidas coactivamente por el Estado u otro ente público, que no constituyen la sanción de un ilícito, con la finalidad fundamental de allegar recursos y que deben ser establecidas por Ley<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> FALCON Y TELLA, R., “La STC 233/1999, de 16 de diciembre (I): los precios públicos locales”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 2000, nº 7.

<sup>23</sup> Véase VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas a las Seguridad Social”, *RDFHP*, nº 44, 1961, para quien esta naturaleza tributaria resulta evidente porque la “el contenido de la obligación de cotización es una prestación de dar, cuyo objeto a su vez, es una cantidad de dinero”, pag. 1237. También FERNANDEZ PAVES, M.J., *Las cotizaciones a la seguridad social: análisis jurídico-tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pags. 35 y ss.

<sup>24</sup> MARTINEZ AZUAR, J.A., *Régimen Fiscal de las Cotizaciones a la Seguridad Social*, Edersa, Madrid, 2000, pags. 42 y 43.

Y ello por haber aceptado el Tribunal Constitucional un concepto de coactividad desmesuradamente amplio<sup>25</sup>, que hace que la *ratio* última de la prestación patrimonial de carácter público sea una cuestión indefinida y que tanto la doctrina como la jurisprudencia constitucional tengan que seguir perfilando sus contornos. Lo que ha planteado numerosos problemas, por ejemplo, en orden a la pretensión de construir un *concepto* de capacidad contributiva y a su posible aplicabilidad a todas las figuras tributarias. Llegándose incluso a auténticas peticiones de principio; si lo metodológicamente correcto es definir el concepto de tributo para luego referir a las figuras que responden a esta idea las exigencias de capacidad contributiva, se da por sobreentendido un concepto de tributo más amplio que el de impuesto, para posteriormente afirmar que la presencia de capacidad económica en aquellas figuras tributarias que no son impuestos permite catalogarlas como tributos (véase la citada sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999).

Pero esta propuesta de un concepto constitucional de tributo que comprendería todas las “prestaciones patrimoniales de carácter público”, sometidas al principio de legalidad (art. 31.3 CE), no sólo no ha resuelto los problemas dogmáticos de concreción del contenido sustancial de la figura del tributo, sino que ha provocado algunos otros que la nueva Ley General Tributario 58/2003 ha intentado cerrar, aunque “en falso”.

Y es que la idea de “coactividad” que ha manejado el Tribunal Constitucional dota de gran elasticidad a la idea de prestación patrimonial pública posibilitando incluir en la misma la llamada “potestad tarifaria”.

Recordemos que la tarifa puede 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 servicio<sup>26</sup>. 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

---

<sup>25</sup> Sobre el concepto de “coactividad”, véase en la doctrina italiana, INGROSSO, G., *Corso di Finanza Pubblica*, op. cit., pags. 217 y 218.

<sup>26</sup> ARIÑO ORTIZ, G., *Las tarifas de los servicios públicos*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, 1976, pag. 88.

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 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 servicio<sup>27</sup>.

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 tasa-precio en una decisión política. Dependiendo de la forma de prestación que se elija la retribución sería una u otra.

La cuestión es especialmente importante en lo referente a las Haciendas Locales; la coactividad, como nota definidora de la prestación patrimonial de carácter público que incluiría los ingresos tributarios y, por lo tanto, la tasa, estaría presente en la prestación de *servicios públicos esenciales*. Si atendemos a que esos servicios esenciales se reconducen al contenido del art. 20 de la LRHL, este precepto no reserva determinados servicios al régimen de las tasas. Simplemente dispone qué servicios son de competencia local, exigiendo que para que el ingreso tenga naturaleza de tasa, el servicio se preste “en régimen de Derecho Público”, ni tampoco es defendible desde la óptica de la “coactividad” que la expresión “servicios prestados en régimen de Derecho Público” se refiera únicamente al régimen jurídico bajo el que se presta el servicio - ello equivaldría, como señala VILLAVERDE GOMEZ, a que el legislador

---

<sup>27</sup> RAMALLO MASSANET, J., “Tasas, precios públicos y precios privados”, (hacia un concepto constitucional”, op. cit., pag. 270.

hubiese condicionado la naturaleza de los ingresos al régimen jurídico bajo el que se presta el concreto servicio<sup>28</sup>. El principio de la solución de este problema pasa, a nuestro modo de ver, por “reinterpretar” el contenido de la nota de *coactividad*. Así, como ha señalado LOZANO SERRANO, el elemento a tomar en cuenta para que proceda la exigencia de prestaciones patrimoniales de carácter público ha de ser que la coactividad no se encuentra en la recepción del servicio sino en los ingresos exigidos por la prestación de tal servicio. En suma, el dato relevante es que los ingresos obtenidos se destinen al sostenimiento de los gastos públicos con independencia de quién sea el ente que los obtiene<sup>29</sup>. Esto es; lo fundamental es que los ingresos se destinen a sufragar servicios públicos, entendidos a partir de la idea de “dirección pública” y no tanto de la prestación por un ente público, en la línea de la configuración del servicio público en el Derecho Comunitario.

Estas fórmulas de gestión de servicios públicos, donde lo relevante no es tanto la prestación subjetiva a través de un ente con forma pública, sino la existencia de un fin o interés público en el objeto de la prestación así como una dirección política del mismo, dieron pie a que la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 2, 2, a) *in fine*, y tras la redacción auspiciada por las Enmiendas 16 y 266 en el Congreso de los Diputados, entendiéndose que el requisito del *régimen de Derecho Público* como legitimador del cobro de una tasa, concurre cuando las actividades se realicen “mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público” y su titularidad corresponda a un ente público. Lo que supone una clarificación de la procedencia del cobro de tributos en el caso de servicios y actividades realizadas en régimen de Derecho Privado.

Por lo demás, y para terminar, no conviene olvidar otra consecuencia de la situación actual del concepto de tributo a partir de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional. Si se admite que la existencia de un concepto sustancial de tributo puede derivarse de nuestra legislación ordinaria, aunque no se desprenda de la Constitución, el legislador tributario tendría “libertad de configuración” para crear nuevas categorías (así se deduce de la sen-

---

<sup>28</sup> VILLAVERDE GOMEZ, M.B., “La privatización de la prestación de los servicios públicos locales: ¿las contraprestaciones son tasas o precios?. Estado de la cuestión” en *Hacienda Autónoma y Local, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario*, Tórculo Ediciones, Santiago, 2003, pag. 756.

<sup>29</sup> LOZANO SERRANO, C., “Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios”, *Civitas, REDF*, nº 90, 1996, págs. 669 a 670.

tencia 185/1995, FFJJ 2º y 3º). Ello va a suponer la necesidad de replantearse las categorías tributarias clásicas, sobre todo, teniendo en cuenta la nueva dimensión en lo que es el uso del tributo y a la luz de las distintas formas de ingreso que han ido apareciendo en los últimos tiempos.

Es más; la realidad de los hechos vienen a imponer, hoy en día, la necesidad de revisar las categorías tributarias por la irrupción de prestaciones de difícil encaje. Al margen de ingresos como la "tasa suplementaria en el sector lácteo"<sup>30</sup>, 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 ejemplo, 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. La Directiva 94/62/CE y sus ambiciosos objetivos de eliminación de residuos y de corresponsabilidad en el proceso han potenciado las medidas fiscales adoptadas en la Ley española de envases y residuos de envases, deslizándose desde el ordenamiento comunitario medioambiental medidas normativas que obligan a revisar la dogmática sobre las categorías tributarias de nuestro sistema fiscal español. VILLAR EZCURRA concluye al respecto "...las construcciones jurídicas clásicas de nuestro Derecho Público, deben ir "haciendo hueco" a las nuevas figuras que se recogen en normas comunitarias y que encajan mal en el encorsetamiento normativo al que nos obliga la Ley General Tributaria..."<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> 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*, n° 19, 1999, pag. 5.

<sup>31</sup> VILLAR EZCURRA, M., "La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envases", *Quincena Fiscal*, n° 18, 1997, en especial pags. 10 y 26.