

DR 20 63

Carrera, Derecho. Asignatura, Derecho Financiero y Tributario, Hacienda Pública II. Título, Concepto y Clases de Tributos.

Autor, Carlos Palau Taboada. Fecha de grabación, 13 de diciembre de 1982. Fecha de emisión, 12 de enero de 1983.

Duración, 18 minutos. Estimados alumnos, buenas noches. El tema del que me propongo hablarles hoy, concepto y clases de tributos, tiene una evidente importancia teórica.

El derecho tributario no es otra cosa que la disciplina jurídica que estudia los tributos. Por consiguiente, delimitar el concepto de estos equivale a deslindar el ámbito mismo de dicha disciplina. Pero el interés del tema no es solamente académico, no se limita tan sólo a los estudiosos, como ocurre a veces con los problemas conceptuales, sino que alcanza también a cuestiones de considerable importancia práctica y de muy variada índole, desde la aplicación de un determinado régimen jurídico, piénsese, por ejemplo, en la posibilidad de recurrir a la ejecución en vía de apremio para las tasas, pero no para los precios privados, hasta el deslinde de las competencias de los diversos entes públicos, por ejemplo, entre el Estado y las comunidades autónomas.

En el aspecto metodológico, tiene interés observar que la concepción de un derecho tributario, comprensivo del estudio de las tres categorías, en que, como ustedes ya seguramente saben, se suelen clasificar los tributos, a saber, impuestos, tasas y contribuciones especiales, la concepción, digo, de una disciplina que abarque el estudio de estas tres instituciones, no es universal, sino más bien característica de la doctrina italiana, y siguiendo sus huellas, de la hispano-portuguesa e iberoamericana, influidas decisivamente por aquella. En cambio, la doctrina alemana, cuna científica del derecho tributario, no ha construido una disciplina de tanta amplitud, sino que ha elaborado sistemáticamente sólo un derecho impositivo, Steuerrecht. Con ello, gana ciertamente en homogeneidad y coherencia, aunque a costa de un estrechamiento del horizonte científico.

Es cierto, por otro lado, que una parte notable de los conceptos y normas del derecho tributario de corte latino están contruidos sobre la base de los impuestos, y son difícilmente aplicables a las otras dos categorías tributarias. El concepto de tributo se obtiene por inducción de sus diferentes especies, es decir, abstrayendo de todas ellas las notas comunes. Estas se reducen a las de ser el tributo una prestación generalmente pecuniaria y coactiva, entendiendo por esto último el ser establecida por el poder soberano del Estado o por un poder derivado de éste.

Habría que añadir a estas características la de que su finalidad es la obtención de ingresos públicos con los que financiar las necesidades de la colectividad. En el impuesto, como paradigma del tributo, estas notas se dan de forma pura, mientras que en las otras dos clases de tributos se complementan con otras características adicionales. Por eso es un error lógico,

en el que han incurrido algunos destacados autores, reconducir todos los tributos al impuesto, ignorando justamente estas notas diferenciales.

Tampoco el concepto de impuesto se identifica con el de tributo antes definido, pues aquel exige, como veremos para su completa definición, la inclusión de una nota adicional, la de que el concepto de impuesto se integra exclusivamente por las notas mencionadas. Es, pues, una nota negativa. El impuesto es el tributo en el que no se dan las características identificadoras de la tasa o de la contribución especial.

La utilización en este sentido técnico del término tributo es, en relación con la antigüedad del vocablo mismo, recientísima. En las normas con rango constitucional se utiliza por primera vez en el fuero de los españoles de 1945. En el lenguaje constitucional español se había utilizado tradicionalmente el término contribución, bien solo, bien en unión de otros, como arbitrios o los propios de impuestos y tasas.

Véase, por ejemplo, el artículo 115, párrafo segundo de la Constitución de 1931. Hay que reconocer que la palabra contribución tiene un sabor más noble que impuesto, pues pone en primer plano la idea de aportación al sostenimiento de las cargas comunes frente a la de mandato soberano, es decir, la noción de ciudadano frente a la de súbdito. De este antiguo uso, corriente hasta hace pocas décadas, queda solo una huella en la denominación de las contribuciones inmobiliarias.

Tampoco en la doctrina anterior a la ley general tributaria de 1963 había logrado carta de naturaleza la acepción moderna del término tributo. Es con la ley que acabamos de citar con la que esta acepción se consagra en nuestro derecho a imitación de la doctrina italiana. La ley general tributaria no define expresamente cómo es sabido el tributo, sino que se limita a establecer en su artículo 26 que los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos, cuyos conceptos define a continuación.

De este precepto se deduce, y así lo entiende la doctrina, que estas tres categorías agotan el ámbito de los tributos, de manera que un ingreso público no puede ser un tributo sin pertenecer a una de ellas. De este modo, la ley general tributaria está en realidad definiendo implícitamente el tributo por remisión a sus distintas especies, respecto de las cuales se plantean los problemas concretos de distinción con las figuras extratributarias, por ejemplo, la distinción entre tasas e ingresos de derecho privado. La ley general tributaria ha resuelto así un problema que se plantea en otros ordenamientos jurídicos, a saber, el de la existencia de tributos no comprendidos en ninguna de las tres categorías conocidas.

En ese sentido, es bien sabida la opinión del profesor Antonio Berliri, que niega la posibilidad de construir un concepto que comprenda todas las categorías que reciben el nombre de tributo. Para este ilustre tributarista italiano, el legislador suele utilizar el término tributo, por lo general, para excluir la naturaleza patrimonial de un ingreso público sin un significado técnico. En la doctrina alemana, la cuestión acerca de la existencia de nuevas categorías de tributos se contesta afirmativamente por un importante sector de la misma, para el cual las prestaciones

de los particulares a los entes públicos que, grosso modo, vienen a coincidir con lo que entre nosotros se denominan tributos parafiscales, no sería reductible a la tripartición tradicional.

La solución propuesta por la doctrina alemana es, como vemos, contraria a la del artículo 26.2 de la Ley General Tributaria, la cual, generalizada, viene a afirmar que las exacciones parafiscales pertenecerán, según la naturaleza de cada una, a una de las tres categorías de tributos. En otros términos, el carácter parafiscal no determina la existencia de un *quartum genus* tributario, sino que es una nota relativa a la posición presupuestaria del correspondiente tributo, ajena, por consiguiente, a su carácter de tal. La doctrina de la Ley General Tributaria tiene la virtud de su sencillez y claridad, pero éstas no se logran muchas veces en el ámbito del derecho sin forzar la realidad, en la que pululan numerosas prestaciones de naturaleza dudosa, establecidas generalmente con fines extrafiscales, especialmente de política económica, por ejemplo ordenación de precios, a las que con frecuencia se les dan significativamente nombres que apuntan a su singularidad, tales como canon, derecho, etc.

Ante cada una de estas figuras, habrá que ver en qué medida resulta aplicable el ordenamiento tributario común, en función no tanto de su inserción en una categoría conceptual, como de la finalidad de las normas y del juego de los intereses en presencia. En el breve tiempo fijado para estas charlas, no podemos hacer una exposición completa de los problemas de la clasificación de los tributos. Voy por ello a limitarme a destacar algunas cuestiones relativas a dicha clasificación.

Antes hemos dicho que el concepto de impuesto reúne en su pureza las notas definidoras de los tributos. En efecto, el impuesto es una prestación exigida por el Estado basándose exclusivamente en su poder de imperio. También las tasas y las contribuciones especiales se fundan en última instancia en dicho poder, pero en ellas el Estado no se limita a exigir la prestación del particular, sino que al mismo tiempo le proporciona una especial ventaja o beneficio.

Por eso se dice que el impuesto es un tributo exigido sin contraprestación por el ente público. La misma idea se expresa diciendo que las contribuciones especiales y las tasas son tributos causales, evocando el concepto de causa de las obligaciones privadas. Hay que decir que tanto la idea de contraprestación como la noción de causa se utilizan en este contexto con un alcance metafórico que no coincide con el que tienen en el ámbito del derecho privado.

Se quiere indicar con ellas, como pone de relieve el autor alemán Dieter Dilke, que la exacción de una tasa está condicionada por la realización de una prestación pública y lo mismo cabe decir de las contribuciones especiales. En unas y otras, la prestación del ente público está incorporada al presupuesto de hecho de la obligación tributaria. En estas dos clases de tributos, tributos con contraprestación en el sentido mencionado, la existencia de esta constituye una justificación suficiente de la exacción.

Por eso se dice en la doctrina haciendística que estos tributos se fundan en el principio del beneficio. En cambio, en los impuestos este fundamento no existe y por ello se elaboró por la

ciencia de la hacienda como criterio de justicia en su reparto la noción de capacidad contributiva erigida luego en principio constitucional. Confróntese el artículo 31.1 de la Constitución.

El análisis de este principio como especificación del de igualdad y por tanto del principio de interdicción de la arbitrariedad del legislador y su aplicación en consecuencia a todo el ámbito de la fiscalidad nos llevaría demasiado lejos. A la luz de las consideraciones anteriores, la definición de impuesto del artículo 26 de la Ley General Tributaria resulta redundante al incluir simultáneamente las notas de ausencia de contraprestación y de referencia a la capacidad contributiva, expresión ambas de una misma idea fundamental. Es también una definición farragosa por recoger notas meramente accidentales como son los distintos tipos de presupuesto de hecho.

No incluye, sin embargo, la Ley General Tributaria en su definición de impuesto otra nota fundamental para la plena delimitación del concepto como es la ya aludida de que por medio del mismo se persigue la obtención de ingresos públicos. Sin ella, los impuestos se confundirían con las penas pecuniarias que son también cantidades que el Estado exige de los particulares en virtud de su poder. La inclusión de esta nota en la definición de impuesto, aunque indispensable, plantea, sin embargo, algunos interesantes problemas.

En efecto, como es sabido, los impuestos, además de la obtención de ingresos públicos, fin fiscal, pueden proponerse la consecución de fines de diversa índole tales como la redistribución de la renta, la estabilización de las fluctuaciones económicas, el fomento o la disuasión de determinadas actividades, etc., que son los llamados fines extrafiscales de la imposición. Así lo recuerda el artículo 4º de la Ley General Tributaria. Basta pensar en el impuesto aduanero como ejemplo de impuesto en el que los fines extrafiscales tienen una destacada importancia.

Pues bien, ¿cuál debe ser el peso relativo de unos y otros fines? ¿Pueden predominar los extrafiscales sobre la finalidad de obtención de ingresos? La cuestión puede tener una notable importancia práctica, por ejemplo, en relación con la distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas. Aquel, el Estado, podría hipotéticamente invadir ámbitos de competencia de éstas utilizando el instrumento de la imposición. Este problema ya se ha suscitado, entre otros lugares, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán, el cual estableció la doctrina recogida ahora en el parágrafo primero de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 de que el fin fiscal puede ser un fin meramente secundario, pero lo que no puede ser es un fin simulado, únicamente aparente, pues habría, en este caso, un abuso de la forma jurídica de impuesto.

Esta cuestión nos lleva a otra con la que terminamos nuestro comentario de hoy. La ciencia de la hacienda tradicional concibe la tasa como la contraprestación por la parte divisible del coste de un servicio público, aquella en la que éste aprovecha de manera individual al particular. Partiendo de esta consideración, algún sector de la doctrina formula como inherente a la naturaleza de las tasas el principio según el cual el producto global de éstas no puede exceder

del coste total del servicio, principio de la cobertura del coste.

En nuestro derecho positivo, este principio está plasmado en el ámbito local en el artículo 21 del Real Decreto número 3.250 de 30 de diciembre de 1976 que regula los ingresos de las corporaciones locales, a tenor del cual el importe total de las tasas por la realización de una actividad o por la prestación de un servicio no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate. Pues bien, algunos autores, entre los que se cuentan Berliri en Italia y Kruse en Alemania, sostienen la tesis de que en la medida en que el producto de una tasa excede del coste del servicio no estamos ante esta clase de tributo sino ante un impuesto. Esta tesis ha sido combatida, a nuestro juicio con razón, por otros autores, entre los que se cuentan el alemán Dilke, antes citado, que piensan que desde el punto de vista estrictamente jurídico es irrelevante para que el tributo tenga naturaleza de tasa que su producto supere o no el coste del servicio, ya que dicha naturaleza viene determinada únicamente por las características del presupuesto de hecho.

Hay que reconocer, no obstante, que en la tesis contraria existen aspectos válidos si nos situamos, como implícitamente hacen sus partidarios, en el plano constitucional de la legitimidad del ejercicio del poder de imposición y de la distribución de las competencias entre los distintos entes públicos. Desde esta perspectiva hay que afirmar que no puede utilizarse como pretexto la realización de un servicio público para imponer una tasa de cuantía desproporcionada con el coste de aquel. Estaríamos, en tal caso, nuevamente ante un abuso de las formas jurídicas y, por tanto, ante una exacción seguramente inválida por ser en sí misma arbitraria, confrontense los artículos 9º, 3 y 31.1 de la Constitución y, en su caso, por exceder de las competencias del ente impositor.

Nada más por hoy. Hasta el próximo día.