



REVISTA PERUANA DE DERECHO TRIBUTARIO
Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review

Revista Electrónica

Año 1

Número 4 - 2007

**CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO:
LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA**

César García Novoa
Abogado

CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO: LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA^(*)

César García Novoa ^(**)

I. Constitución financiera, deber de contribuir y tributo.....	1
II. La metodología y el tributo. Concepto e instituto.....	4
III. La clasificación tripartita. ¿Un concepto de tributo inducido de la Legislación ordinaria?.....	6
IV. Notas características del concepto constitucional del tributo.....	9
V. El tributo como prestación patrimonial coactiva.....	9
VI. El carácter contributivo. La influencia de la capacidad contributiva.....	14
VII. La cesión definitiva de riqueza.....	16
VIII. La exigencia de la intervención de un ente público como preceptor.....	18
IX. La integración en un sistema.....	20
X. El tributo no tiene como finalidad sancionar un ilícito.....	23
XI. Excursus sobre la admisibilidad excepcional del tributo sin fines contributivos....	24

I. Constitución financiera, deber de contribuir y tributo.

El Derecho Financiero es la rama del Derecho Público que contempla los ingresos y gastos públicos. Es una nota distintiva de los modernos Estados de Derecho, la recepción del fenómeno financiero como parte de la dogmática constitucional, integrando lo que se conoce como *Constitución Financiera*. Esta constitucionalización del fenómeno financiero público, propio de nuestro tiempo, permite, como ha señalado en nuestro país AGUALLO AVILES, singularizar un sector del Derecho Financiero por su peculiar método de análisis, el propio

^(*) En: **Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review**. Editada por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres. Año 1. Número 4. Lima Perú. Copyright© www.derecho.usmp.edu.pe/cet

^(**) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela (ESPAÑA).

del Derecho Constitucional¹. De esta manera es posible, en palabras de ESCRIBANO LOPEZ, "permeabilizar el ordenamiento financiero por la norma constitucional"² 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 alemana³. La relevancia metodológica de la Constitución, que dota de racionalidad a la configuración del ejercicio de todo el poder público, el Derecho Financiero y Tributario no puede entenderse ya si no es a partir de una visión sustancialista.

La actividad financiera se constitucionaliza, consagrando una serie de disposiciones con "fuerza normativa" (*normative Kraft*) constitucional, derivada de la aplicación directa de la Norma Fundamental⁴. 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"⁵. 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, entendido como instrumento para hacer efectivo un deber constitucional.

En España la experiencia de la Constitución Financiera se traduce en la amplia recepción de la financiación pública en la Constitución española de 1978 y en la experiencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC).

Es imprescindible concebir el Derecho Financiero y Tributario no sólo a partir de los principios tributarios y del gasto público recogidos en la Norma Fundamental – art. 31 de la Constitución española- sino de los valores que entroncan con la concepción del Estado social y democrático de Derecho, puestos de manifiesto a través de principios como los de seguridad jurídica, tipicidad de los hechos imposables, practicabilidad, proporcionalidad o aplicación de los principios del orden penal al Derecho sancionador tributario. 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.

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, en España, por la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, quien se refiere a una configuración global del mismo; así el TC 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).

¹ AGUALLO AVILES, A., *Derecho Financiero Constitucional (Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros)*, Civitas, Universidad Internacional de Andalucía, Madrid, 2001, pags. 48 a 51.

² 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.

³ KIRCHHOF, P., "Die Identität der Verfassung in ihren unabänderlichen Inhalten" en *Handbuch des Staatsrechts*, I, C.F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1987.pag. 777.

⁴ Véase HESSE, K., *A força normativa da Constituição*, trad. Gilmar Ferreira Mendes, Sergio Fabris editor, Porto Alegre, 1991, pag. 15.

⁵ MORTATI, C., *Istituzione di Diritto Pubblico*, Cedam, Padova, 1991, pag. 45.

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 española – la *idea constitucional de tributo*, lo cual exige tener en cuenta los principios generales de la interpretación constitucional y, sobre todo, la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) ⁶. 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 TC⁷.

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 jurídico⁸.

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*⁹, 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 institución¹⁰. Ahora bien; el citado “conjunto normativo” no tiene que traducirse necesariamente en una

⁶ 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.

⁷ SOLER ROCH, M.T., “Reflexiones sobre la evolución del concepto de Derecho Financiero”, *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros*, op. cit., pag. 64.

⁸ 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 que la conciencia colectiva se objetiviza., *II raporto giuridico*, quarta edizione, Giuffré, Milano, 1959,pag. 24.

⁹ “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.

¹⁰ 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.

definición legal en el sentido estricto del término. Entre otras cosas porque no es objeto de las leyes formular definiciones, que incluso podrían catalogarse como *prelegge*¹¹.

Al respecto, 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, la legislación positiva en nuestro país 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 definición¹².

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 conocimiento de la estructura de las obligaciones, y recordando la distinción histórica de SAINZ DE BUJANDA entre categorías, derechos económicos e ingresos¹³, 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". De esta manera se renunciaba a postular una definición sustancial del tributo y se proponía una operación conceptual consistente en deducir esa definición de los caracteres de las tres clases de tributos que reconocía el art. 26 de la LGT de 1963 y el art. 2 de la LGT de 2003.

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.

¹¹ Así, en la doctrina italiana, por ejemplo, MICHELI, G.A., "Legge (Diritto Tributario)", *Enciclopedia del Diritto*, vol. XXIII, Giuffrè Ed., Milano, 1973, en especial, pags. 1087 y ss.

¹² 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...".

¹³ 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.

III. La clasificación tripartita. ¿ Un concepto de tributo inducido de la legislación ordinaria ?.

En efecto, la clasificación del tributo en impuestos, tasas y contribuciones especiales venía aceptándose como una especie de exigencia apodíctica¹⁴. 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 unitario¹⁵ 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 imponible¹⁶.

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 categorías¹⁷. 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 2003¹⁸. 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 parágrafo 3º, 1 de la Ordenanza Tributaria. Un sector 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

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, I, Civitas, Madrid, 1985, pags. 174 y ss.

¹⁷ 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.

¹⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J., "La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales", *Civitas, REDF*, nº 100, 1998, 550 y 551.

podría tener alcance constitucional al haber sido tenida en cuenta por el constituyente a la hora de referirse al concepto *Steuer*¹⁹. 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 constitucional²⁰.

Sin embargo, de la jurisprudencia del TC 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. En efecto, la sentencia declaró formalmente inconstitucionales determinados aspectos de la definición de precios públicos contenida en el art. 24 de la Ley 8/1989 de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, lo que indirectamente suponía reconocer la validez de esta categoría, al menos tal como resultaba de la parte del precepto no declarada inconstitucional²¹. Y en su FJ 6.b), en su inciso final, el TC afirma que no se enjuicia un *nomen iuris* (precios públicos), dando a entender que ello no es misión del Tribunal, ya que "las categorías tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciben en el régimen jurídico a que vengán sometidas, de modo que si una ley posterior a la Ley de Tasas y Precios Públicos ha creado precios públicos concretos que son verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público, pero lo ha hecho respetando el principio de legalidad, la declaración de inconstitucionalidad del art. 24 LTPP no les alcanza".

Lo que el Tribunal viene a hacer es admitir la categoría de los precios públicos, rechazando las teorías que propugnan que el calificativo de *público*, aplicado a un precio, sólo podría tener un sentido económico (precio subvencionado o inferior al coste del servicio) pero no implicaría ninguna consecuencia jurídica. El Tribunal no se plantea si los llamados precios públicos son o no en realidad, tasas²², ni reconoce que tras el ropaje del precio público se encubra algo materialmente distinto que se pretende disimular, "con el burdo sistema de un simple cambio de nombre, llamando al tributo precio público"²³, ni asume posturas como las que en su momento expuso 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..."²⁴. El Tribunal encumbra la "libertad de configuración del legislador"²⁵,

¹⁹ SELMER, P. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Athenäum Verlag, Frankfurt, 1972, pag. 77.

²⁰ 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 a 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.

²¹ Véase FALCON Y TELLA, R., "El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al artículo 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos", *Quincena Fiscal*, nº 2, 1996, pag. 6.

²² PALAO TABOADA, C., "La adaptación de la tributación local al Estado de Derecho», en *Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, Asociación española de Asesores fiscales, Aranzadi, Madrid, 1994, pags. 220 a 222.

²³ FERREIRO LAPATZA, J.J., "Tasas y precios públicos; la nueva parafiscalidad", *Civitas, REDF*, nº 64, 1989, pag. 498. También AGUALLO AVILES, A., *Tasas y precios públicos*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1992, pag. 36.

²⁴ 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.

ignorando de forma ostensible "la necesaria eficacia y capacidad delimitadora de las categorías jurídicas"²⁶. 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 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.

Sin embargo, la aceptación de la figura de los precios públicos y la correspondiente *glorificación* de la libertad de configuración del legislador para crear las categorías que estime oportunas se hace en la sentencia 185/1995 a costa de una restricción del concepto de precio público. La sentencia, con la inconfesada finalidad de pronunciarse sobre el régimen jurídico material de los precios públicos y el evidente riesgo de tener que reconocer que ese régimen coincide con el de la tasa, y después de afirmar que no se está enjuiciando un *nomen iuris*, acude a la genérica categoría de las "prestaciones patrimoniales de carácter público". Aun cuando ello se deba a que, como confiesa el Tribunal, los criterios utilizados por la ley de Tasas y Precios Públicos para definir los precios públicos, "no resultan adecuados para configurar una categoría unitaria" - F.J. 9º -. Con esto, como señala CUBERO TRUYO, "se deja sin resolver la nomenclatura concreta y la configuración exacta de esta figura intermedia surgida tras la sentencia"²⁷.

Así pues, la solución del TC 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 incertidumbre²⁸; 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. A ello hay que unir el mantenimiento de las tasas, con cuyo presupuesto de hecho guardan todos los precios públicos - sean prestaciones patrimoniales o no - una indudable similitud²⁹. Con lo cual, la situación generada por el TC, como consecuencia de su tesis de hacer prevalecer el régimen jurídico sustantivo del precio público, unido a su decisión de no darle la calificación de ninguna de las figuras tributarias del art. 26 de la LGT de 1963 (art. 2 de la LGT de 2003) derivó en una situación de absoluta inseguridad jurídica.

Así, puesto que el TC ampara 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"³⁰, una

²⁵ 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.

²⁶ 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.

²⁷ CUBERO TRUYO, A.M., "Una manifestación de inseguridad jurídica.: las incongruencias entre el régimen jurídico material y el *nomen iuris*.", *Impuestos*, nº 10, 1997, pag. 132.

²⁸ 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.

²⁹ PITA GRANDAL, A.M., "El precio público en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional...", op. cit., pag. 16.

³⁰ 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.

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. Nuestra postura, como veremos, es negativa porque en estas figuras no se puede localizar siempre la intervención de un ente público. Pero lo cierto es que 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 que “...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...”³¹.

IV. Notas características del concepto constitucional del tributo.

No existiendo una definición de tributo en la Constitución, los perfiles de su régimen constitucional habrán de apreciarse a partir de los principios en materia financiera contenidos en la Norma Fundamental y, sobre todo, de las aportaciones del TC a través de su jurisprudencia.

Y es que el TC sí se ha atrevido a dar una definición de tributo. Así, en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre 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 °). Las notas incluidas (prestaciones patrimoniales coactivas, percepción por un ente público y finalidad contributiva) no agotan la riqueza de matices de un concepto de tributo que puede derivarse del texto constitucional.

V. 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 3° 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 permite entender que existe una sustancia

³¹ 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*, nº 18, 1997, en especial pags. 10 y 26.

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"³² – 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 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 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.

³² RAMALLO MASSANET, J., "Tasas, precios públicos y precios privados", (hacia un concepto constitucional", op. cit., pag. 261.

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”³³.

Y es que la sentencia 233/1999 ha provocado con esta afirmación de su FJ 18º - que, en todo caso debe ser matizada 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 TC, manifestado en diversas ocasiones – por ejemplo, en la sentencia 296/1994, de 10 de noviembre, referente a la tasa de máquinas tragaperras – que las categorías tributarias “tienen la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban 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 la naturaleza tributaria de éstas se viene pronunciando constantemente la doctrina³⁴. Así lo defiende MARTINEZ AZUAR, al menos para el caso 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 Ley³⁵.

Y ello por haber aceptado el TC un concepto de coactividad desmesuradamente amplio³⁶ 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. Y sobre todo porque, a pesar del esfuerzo de algún sector doctrinal³⁷, no sea posible determinar con un grado aceptable de seguridad cuándo

³³ 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 pernicioso, 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

³⁴ Véase VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas a la 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, págs. 35 y ss.

³⁵ MARTINEZ AZUAR, J.A., *Régimen Fiscal de las Cotizaciones a la Seguridad Social*, Edersa, Madrid, 2000, págs. 42 y 43.

³⁶ Sobre el concepto de “coactividad”, véase en la doctrina italiana, INGROSSO, G., *Corso di Finanza Pubblica*, op. cit., págs. 217 y 218.

³⁷ Véase en este sentido AGUALLO AVILES, A., *Tasas y precios públicos*, op. cit., págs. 220 a 223.

existe la coacción que, según esta tesis, caracteriza a las prestaciones patrimoniales de carácter público, o cuándo un servicio o actividad pública es indispensable³⁸.

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..."³⁹. 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"⁴⁰.

La configuración constitucional de la prestación patrimonial pública sobre la base de la coactividad no sirve a los efectos de definir con precisión su contenido, pero tampoco para implementar una distinción entre ingresos privados, en especial precios privados, y tributos.

Se trata de una cuestión que la nueva Ley 58/2003 General Tributaria ha intentado cerrar, aunque "en falso".

Y es que 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 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 servicio⁴¹. 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 servicio⁴².

³⁸ Véase, PALAO TABOADA, C., "La adaptación de la tributación local al Estado de Derecho", op. cit., pag. 223.

³⁹ DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, I, Tecnos, Madrid, 1983, pag.101.

⁴⁰ DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, op. cit., pag.103

⁴¹ ARIÑO ORTIZ, G., *Las tarifas de los servicios públicos*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, 1976, pag. 88.

⁴² RAMALLO MASSANET, J., "Tasas, precios públicos y precios privados", (hacia un concepto constitucional", op. cit., pag. 270.

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.

Así, 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, en el ámbito local, al contenido del art. 20 del TR de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL), lo cierto es que este precepto no reserva determinados servicios al régimen de las tasas. Simplemente dispone que servicios son de competencia local. Y para que el ingreso tenga naturaleza de tasa el servicio debe prestarse "en régimen de Derecho Público". Pero no es sostenible 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 hubiese condicionado la naturaleza de los ingresos al régimen jurídico bajo el que se presta el concreto servicio⁴³. Por ello, una solución a esta cuestión exige, a nuestro modo de ver, "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 es que la coactividad no se encuentra en la recepción del servicio, sino en los ingresos exigidos por la prestación de tales servicios. 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 obtiene⁴⁴. 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. Sobre este tema volveremos al tratar la eventual exigencia de que esté presente un perceptor público para que podamos hablar de tributo.

⁴³ 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.

⁴⁴ LOZANO SERRANO, C., "Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios", *Civitas, REDF*, nº 90, 1996, pags. 669 a 670.

Como dijimos la coactividad es “coactividad de los ingresos percibidos”. Toda prestación realizada a través de un cauce jurídico es coactiva en el sentido de que la *coactividad* entendida como *obligatoriedad* es lo que convierte a una prestación en objeto de un vínculo jurídico. Pero la coactividad a que nos referimos es la que viene determinada por la decisión unilateral de los poderes públicos de hacer que se cumpla el deber de contribuir. La propia Constitución impone este cumplimiento y exige que ello se haga a través de las exigencias de legalidad y justicia tributaria⁴⁵. Así, como ha señalado el TC en sentencia 76/1990, de 26 de abril, “esta recepción constitucional del deber de contribuir configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria” (FJ 3º).

La legalidad significa que no sería posible hablar de tributos percibidos para financiar gastos públicos, aun cuando se trate de servicios prestados en régimen de Derecho Privado, si los mismos no están previstos en una norma con rango de ley. Por tanto, su surgimiento no procederá nunca de un contrato o relación obligatoria voluntaria. Ni tampoco cabe admitir precios públicos no sometidos al principio de reserva de ley, que no son otra cosa que prestaciones contractuales ejecutadas en vía de apremio. No otra cosa se deduce de la catalogación, por la sentencia del TC 233/1999 de 16 de diciembre de los precios públicos identificados como prestaciones de carácter público con los tributos, lo que quiere decir que los que no resistan esta identificación no serán nunca tributos. Así pues, el deber de contribuir se encauzará a través de instrumentos coactivos donde el presupuesto surja de una decisión legislativa. Cierto es que la Constitución no impone que este deber se haga efectivo a través de las categorías tributarias recogidas en el art. 2 de la vigente Ley General Tributaria, pero el recurso a las mismas permite, a través del *nomen iuris*, fijar el régimen aplicable. En palabras de PALAO TABOADA, en relación con la novedad que supuso la figura de los precios públicos, el *nomen iuris* faculta a determinar que “si el legislador ha querido dotar a determinadas prestaciones pecuniarias de los ciudadanos de un régimen privilegiado debe soportar las cargas inherentes a ello”⁴⁶.

VI. 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 tributo⁴⁷. 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

⁴⁵ Teniendo en cuenta esto, es difícilmente comprensible la argumentación de ESCRIBANO LOPEZ, F., para quien “la coacción es una nota apreciable en el momento de la exigencia de su cumplimiento, no en el origen, en el momento de su establecimiento”, “Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción del sistema tributario del siglo XXI”, op. cit., pag. 41.

⁴⁶ Añade este autor que “por lo demás, la idea de una prestación contractual ejecutada en vía de apremio (esto es lo que serían en opinión de algunos autores los precios públicos no sometidos al principio de legalidad) repugna a la sensibilidad jurídica y choca frontalmente con los principios de nuestro sistema...”, PALAO TABOADA, C., “La adaptación de la tributación local al Estado de Derecho”, op. cit., pag. 222.

⁴⁷ 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.

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 obtiene⁴⁸. 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 de nuestro TC⁴⁹. 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 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)⁵⁰.

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 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 sentencia⁵¹.

La exigencia de respeto de capacidad contributiva, como derivación de la función constitucional que impone a los poderes públicos hacer efectivo el deber de contribuir para sostener los gastos públicos, ha planteado numerosos problemas, por ejemplo, en orden a la pretensión de construir un *concepto* de capacidad contributiva aplicable a todas las figuras tributarias. Llegándose incluso a auténticas peticiones de principio; si lo metodológicamente

⁴⁸ LOZANO SERRANO, C., "Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios", op. cit., pags. 669 a 670.

⁴⁹ 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.

⁵⁰ 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.

⁵¹ AGUALLO AVILES, A., "Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias", op. cit., pag. 224.

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 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).

VII. La cesión definitiva de riqueza.

La función financiera pública, que se sustenta en el deber de contribuir para sostener los gastos públicos, constituye, como vimos, la base de la unidad del fenómeno financiero, que gira en torno a la inescindible dualidad ingreso-gasto⁵². La actividad financiera es una actividad esencialmente instrumental, se trata de una "actividad de financiación" y, por tanto, una actividad dineraria. En efecto, la definición de la "instrumentalidad" de la actividad financiera deriva, precisamente, de su condición de actividad financiera y dineraria. Eso la convierte, si se nos permite la expresión, en una actividad, *más instrumental* que el común de las actividades administrativas; como dice SIMON ACOSTA, una instrumentalidad de *segundo grado*⁵³.

No obstante, la nota distintiva que se deriva de la Constitución en relación con el tributo no es su condición de transferencia dineraria. Es verdad que la juridificación del tributo lleva a que el vínculo entre el obligado a pagarlo y quien lo exige sólo puede explicarse como una obligación jurídica *ex lege* y pecuniaria, que no obstante admite en casos singulares el *aliud pro alio*, a través del pago en especie. La nota distintiva del tributo será, más bien, su consideración de *cesión definitiva de riqueza*. Es lo que a nuestro juicio se desprende de la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, cuando señala que la prestación de transporte regulada en los artículos 128 a 130 del TRLRH, aun cuando sea redimible mediante el pago de una cantidad en metálico, supone un *dare* y no puede calificarse estrictamente como tributo porque "no consiste en el pago de dinero o bienes sino en la cesión temporal de elementos de transporte para determinadas obras públicas" (FJ 32º)⁵⁴.

Todo instrumento para obtención de recursos destinados a satisfacer los gastos públicos guiado por el respeto a la capacidad contributiva tiene que consistir en una transferencia de riqueza. Y dada la aplicación de lo recaudado a la satisfacción de necesidades públicas, dicha transferencia será prioritariamente en dinero⁵⁵. Si en su

⁵² La actividad financiera puede definirse, en palabras de WACKE, como "la creación de medios mensurables en dinero, sin los cuales no se puede dar el mínimo paso de la vida estatal". Véase YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Los principios de Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn", *RDFHP*, nº 207, 1990, pag. 494 .

⁵³ SIMÓN ACOSTA, E.: *El derecho financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985. pag. 111. Sobre el carácter dinerario de la actividad financiera, PARRAVICINI, G., para quien la actividad financiera, a fin de cuentas se reduce a una transferencia de riqueza de la colectividad al ente público; *Scienza delle Finanze*, Giuffré Editore, Milano, 1975, pag. 4.

⁵⁴ Como señala FALCON Y TELLA, R. aunque no se diga expresamente, parece que la sentencia considera estas prestaciones como "una suerte de tributos en especie, destinados a la financiación de los gastos públicos". Pero como dice el propio autor citado "esto resulta desde luego inaudito, pues ni la prestación personal y de transporte es un ingreso público, y menos tributario, ni tiene por finalidad la cobertura o financiación de un gasto público, sino que lo que persigue es precisamente evitarlo; "La STC 233/1999 de 16 de diciembre (II): la redención en metálico de la prestación personal y las tasas por utilización del subsuelo o vuelo de las vías públicas por empresas de suministros", *Quincena Fiscal*, nº 4, 2000, pag. 5.

⁵⁵ Lo que, entre otras cosas, sirve para dejar fuera de su ámbito de influencia aquellas actividades en que los entes públicos exigen prestaciones que también están justificadas para satisfacer determinadas necesidades públicas, pero no son prestaciones dinerarias sino "in natura"; LOZANO SERRANO, C.- MARTIN QUERALT, J, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pag. 80. Sería el caso, en primer lugar, de las prestaciones forzosas, personales y reales, y de supuestos como la expropiación forzosa o las requisas, que no se concretan en una relación jurídica caracterizada por la concreción de una previa obligación de prestar ni facultan al ente público para "disponer" con la finalidad de aplicar lo obtenido a la satisfacción de necesidades públicas, ya que el ente público no se "enriquece" con la expropiación que, en todo caso, tiene

traducción jurídica, el deber de contribuir se encauza a través de una obligación, la necesidad de que consista en una transferencia de riqueza conlleva su patrimonialidad, es decir, su valoración en dinero. Ello no excluye transmisiones *in natura*⁵⁶, por lo que difícilmente se puede configurar el carácter dinerario como un elemento definitorio y excluyente de una concepción constitucional del tributo. El tributo se concretará prioritariamente en una prestación pecuniaria, porque sólo el dinero actúa como medio o instrumento de cambio con carácter general y sólo la obtención de dinero garantiza la libre disposición de medios económicos para su aplicación a la satisfacción de las necesidades públicas⁵⁷, pero ello no eclipsa la prioritaria exigencia de patrimonialidad, frente a la esencia dineraria del tributo.

Más relevancia tiene, sin duda, la nota de *definitividad* en la adquisición de riqueza. *Aplicación al gasto público* supone disponibilidad de las sumas recaudadas. *Definitividad* equivale a *disponibilidad* y por eso es necesario que quien reciba la transferencia de riqueza con la que se cumple el deber de contribuir tenga plena disponibilidad de esa riqueza, en la medida en que la haya adquirido con carácter definitivo. La adquisición definitiva lo es a título de dueño, pues las facultades de dominio legitiman a retener indefinidamente. 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*⁵⁸.

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 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

como contrapartida el “justo precio”. La expropiación forzosa, siguiendo a GARRIDO FALLA, F., abarcaría las llamadas “transferencias coactivas fungibles”; la requisa no incluiría la “disposición de personas” o “servicios personales”; *Tratado de Derecho Administrativo*, Parte General, Vol. II, Tecnos, Madrid, 1989, pags. 208 y 214. Véase también DE LA CUETARA, J.M., *La actividad de la Administración*, Ed. Tecnos, Madrid, 1983, pag. 410. Los límites entre potestad expropiatoria y tributo, a efectos de excluir la confiscatoriedad del sistema tributario han sido aclarados por PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pags. 319 y 320.

⁵⁶ Aunque también es verdad, como señala GARCIA DE ENTERRIA, E. que en el sistema económico actual el “principio de dinero” o *Geldprinzip* tiende a reconvertir en deudas dinerarias – “*id est*” tributarias – por su superior funcionalidad, las obligaciones de prestación “in natura”; GARCIA DE ENTERRIA, E.- FERNANDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, II, op. cit., pag. 112. Es lo que XAVIER, A. denomina “regla de la patrimonialidad”; véase *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pags. 38 y 39.

⁵⁷ Véase HERNANDEZ GIL, A., *Derecho de Obligaciones*, Ceura, Madrid, 1983, pag. 173.

⁵⁸ 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.

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.

VIII. La exigencia de la intervención de un ente público como receptor.

Hemos dicho que se puede hablar de ingresos tributarios percibidos por entidades privadas siempre que exista una dirección pública en el servicio que se presta y los ingresos se destinen a satisfacer gastos públicos. Parece, por tanto, que habría que concluir que la presencia de un ente público como acreedor o receptor no es imprescindible para que podamos hablar de tributo.

A nuestro juicio así es siempre que el gasto público se destine a la financiación de un servicio público. Es verdad que el concepto de servicio público, como ya señalaba GARRIDO FALLA en 1962, es un concepto “tradicionalmente indeterminado”⁵⁹ y que esa indeterminación se ha traducido en la desmesurada extensión de su ámbito de aplicación, abarcando actividades incluso estrictamente privadas, de interés general. A lo que hay que unir la existencia de un concepto orgánico de servicio público derivado de la normativa financiera que lo identifica con cualquier actividad estatal que implique gastos públicos⁶⁰. Sin embargo, el concepto de servicio público ha de construirse a partir de la idea de índole material y de carácter esencial, cuya titularidad es objeto de reserva formal a favor del sector público. A ello se refiere el art. 128, 2 de la Constitución. La exclusividad de la actividad a favor del sector público sería por tanto un elemento esencial para definir el servicio público lo que permite diferenciarlo de otras modalidades de actuación administrativa que, implicando la prestación de un servicio, no constituyen servicios públicos en sentido estricto por concurrir la actividad pública con la iniciativa privada⁶¹.

Precisamente la reserva de la titularidad permite que la prestación del servicio se lleve a cabo en régimen de Derecho Privado, pero manteniendo la dirección pública consecuencia de la reserva del servicio o actividad. Por eso, las cantidades percibidas de los particulares podrán mantener su condición de tasas, por tanto, de tributos. Lo determinante será, pues,

⁵⁹ Característica que no ha hecho sino acrecentarse como consecuencia de la progresiva asunción por el Estado de nuevas misiones -la constitucionalización del Estado Social supone un cambio de enorme trascendencia no sólo cuantitativa sino, sobre todo, cualitativa- que han ampliado espectacularmente los campos en los que debe intervenir. GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, II, 2ª ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pags. 33 y ss.

⁶⁰ ARIÑO ORTIZ, G., *Las tarifas de los servicios públicos*, op. cit., pag. 85.

⁶¹ VALERO TORRIJOS, J., “El concepto de servicio público a la luz de la Constitución”, en <http://www.um.es/dereadmv>.

la dirección pública y no la existencia de un ente público acreedor. Ciertamente es que los destinatarios de la obligación constitucional de hacer efectivo el deber de contribuir son, según el TC 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.

Esta afirmación no aparece desvirtuada por algún pronunciamiento del TC que descarta la condición de tributo de cantidades percibidas por particulares. Así el TC 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 público⁶². Si bien en el caso enjuiciado no se podía hablar de tributo, no tanto por la intervención de un particular (el empresario que paga al trabajador lo que debería satisfacer la Seguridad Social) sino porque el particular interviene para hacer algo que no es propiamente una actividad material (pagando una pensión no se presta un servicio público), de lo afirmado en esta sentencia por el TC no se puede deducir que la intervención de un particular como preceptor material de la transferencia de riqueza excluya siempre la naturaleza tributaria de la prestación.

El problema del posible carácter tributario de ciertas percepciones obtenidas por particulares se plantea en especial con relación a cantidades percibidas como consecuencia de la aplicación de ciertas leyes de carácter medioambiental. El ejemplo de la citada Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases es ilustrativo. Si bien no cabe calificar como de naturaleza tributaria las cantidades percibidas por envasadores y comerciantes que no participen en un sistema integrado de gestión por cada envase que sea objeto de transacción y que tienen que restituir a la devolución del envase⁶³. Y no porque en la percepción de esta cantidad no concurre un ente público sino porque el receptor, que es un particular, no tiene la plena disponibilidad sobre lo percibido para poder aplicarlo a las finalidades que estime oportunas. Pero la respuesta no es tan clara cuando nos referimos a las aportaciones a favor de los sistemas integrados de gestión por parte de los envasadores de una cantidad por cada producto puesto por primera vez en el mercado nacional, prevista en el art. 10, 1 de la Ley de envases.

Los *sistemas integrados de gestión* se constituyen por acuerdos de los agentes económicos que operen en los sectores interesados - salvo consumidores y usuarios y Administraciones públicas -, previa autorización del órgano competente de cada una de las Comunidades Autónomas. A nuestro modo de ver, estos sistemas encarnan lo que en el moderno Derecho Administrativo se denomina *autoadministración*, consistente en la gestión autónoma por los interesados de funciones inicialmente administrativas. Es la propia Ley de envases la que en su art. 7, 2 señala como finalidad de estos sistemas integrados "la

⁶² 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).

⁶³ Cantidad que no se aplica a los envases industriales o comerciales y a los reutilizables, respecto a los cuales la Disposición Adicional Primera de la Ley contempla la subsistencia de las Ordenes de 31 de diciembre de 1976 y 16 de julio de 1979. Estas órdenes, que se refieren a los envases destinados a la comercialización de cerveza, bebidas refrescantes y aguas minero-medicinales establecen el sistema de garantía obligatoria y preceptúan la obligación de todo comerciante de los citados productos de admitir la devolución de los envases presentados en adecuadas condiciones para su reutilización.

recogida periódica de envases usados en el domicilio del consumidor y en sus proximidades". Se trata, en suma, de un régimen especial de recogida de residuos domésticos, frente al general regulado por el art. 5º de la Ley 42/1975, de 19 de noviembre, de Recogida y Tratamiento de Desechos y Residuos sólidos urbanos y por la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, que viene a incorporar a la legislación española la Directiva 91/156/CEE. Las funciones administrativas integrantes de la recogida y tratamiento de este tipo especial de residuos se atribuyen a los sistemas integrados como agentes de la Administración. De ellos por tanto, cabrá decir lo mismo que de otros fenómenos de autoadministración⁶⁴; en tanto actúan en lugar de la propia Administración Pública merecerán una consideración semejante a los entes públicos.

La percepción de las cantidades a satisfacer por los envasadores tiene naturaleza tributaria por la presencia de un ente con una consideración semejante a un ente público y por la existencia de una orientación y control público para prestar un servicio público. Los Municipios son, según el art. 3º, 3 de la Ley 42/1975 y, de modo más general, en el art. 25, 2º de la Ley Reguladora de Bases de Régimen Local, 7/1985, de 2 de abril, (que incluye la recogida y tratamiento de residuos entre los servicios de obligatoria prestación por parte de todos los Municipios), responsables de "hacerse cargo de todos los residuos sólidos urbanos que se produzcan en su ámbito territorial". La necesidad de sistemas especiales de recogida y tratamiento para envases y residuos de envases se financiarán con estas aportaciones a los sistemas integrados, según dispone el art. 10,2 de la Ley de Envases, lo que deja claro que la finalidad de lo obtenido es la satisfacción de un gasto en el marco de la prestación de un servicio público de interés general.

IX. La integración en un sistema

De la Constitución se desprende además una nota esencial inherente a la categoría tributaria; el tributo se perfila como un instrumento para hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, establecido por el artículo 31, 1 de la Norma Fundamental. Pero la Constitución no atribuye la función de canalizar el deber de todos de contribuir a un concepto de tributo entendido como algo aislado, ni, como dice el TC en sentencia 182/1997, de 28 de octubre, "a cualquier figura tributaria en particular" (FJ 7º), sino que la encomienda esa función en tanto parte de un *sistema tributario justo*. Es a través de ese *sistema tributario justo* mediante lo que se deberá contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en expresión literal del artículo 31, 1 de la Constitución⁶⁵.

Podemos definir el sistema tributario como el conjunto de tributos vigentes en un ordenamiento dado, teniendo en cuenta que el propio concepto de "sistema" excluye que se pueda considerar como tal una simple yuxtaposición de figuras tributarias. La idea de sistema rechaza "un mosaico de gravámenes yuxtapuestos y superpuestos"⁶⁶ y exige una lógica interna, que es inherente al concepto mismo de "sistematización"⁶⁷.

⁶⁴ Así, por ejemplo, Juntas de Compensación para urbanizar, Asociaciones administradoras de concentraciones de fincas forestales, Comunidades de Regantes...Vid., FERNANDEZ, T.R., *Manual de Derecho Urbanístico*, El Consultor, Abella, Madrid, 1984, pag. 155.

⁶⁵ Véase LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pag. 25; AMATUCCI, A., "La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales", en *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, 1980, pag. 19 y ss.

⁶⁶ Véase al respecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Presentación" en *Las Reformas Fiscales en Europa*, dir. Por Yebra Martul-Ortega-García Novoa, IEF, Madrid, 2004, pag. 16.

⁶⁷ Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, "sistematizar" equivale a "organizar según un sistema" y un sistema es un "conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente entrelazados entre sí".

El TC ha destacado la relevancia del sistema tributario determinando que es el sistema el que constituye el cauce para hacer efectivo el deber de contribuir. En la sentencia 182/1997, de 29 de octubre, en la que el TC da un giro a su doctrina sobre el Decreto-Ley en materia tributaria, se hace referencia a que, para decidir si en cada caso concreto un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, es preciso atender no sólo a la "cuantía de la modificación que introduce" sino también a la "naturaleza del tributo sobre el que incide", esto es, al lugar que el mismo ocupa en el sistema tributario (FJ 9º). En tanto esta misma sentencia recuerda que el Decreto-Ley no puede alterar "ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir" (FJ 7º). En la medida en que tal alteración se mide en función de la intensidad de la modificación que el Decreto-Ley introduce en el conjunto del sistema. Y en ese sistema, así se deduce de la sentencia 182/1997, tienen su acomodo ciertas figuras tributarias que pueden catalogarse como nucleares y que dependen de la estructura que en cada momento tenga el sistema impositivo.

Además, es del sistema tributario y no del tributo individualmente considerado del que el artículo 31, 1 de la Constitución predica las exigencias de justicia tributaria, como recuerda el TC en sentencia 27/1981, de 20 de julio. Es al sistema, en su conjunto, al que se atribuyen los fines redistributivos que están la base del deber de contribuir⁶⁸. Por eso, es el sistema el que posee una *potencialidad recaudatoria* a la que se refiere FALCON Y TELLA y que las cláusulas antielusión vendrían a tutelar⁶⁹.

También existen principios tributarios de los previstos en el art. 31,1 de la Constitución que sólo pueden entenderse en relación con el sistema tributario en su conjunto: el principio de generalidad se hace efectivo a través de un sistema. Sistema que, en la actualidad, opera sobre el "carácter masivo de las relaciones tributarias", a lo que se ha referido el TC en sentencia 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 3º). De este carácter masivo derivan ciertos principios de nuevo cuño, como la exigencia de "practicabilidad" de las normas tributarias⁷⁰. De igual manera, la progresividad se exige del conjunto del sistema tributario, como se desprende de la sentencia del TC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9º) y, más concretamente, del FJ 23º de la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, que advierte del riesgo de confiscatoriedad por la acumulación de impuestos sobre una misma materia imponible.

Ahora bien; teniendo en cuenta la organización territorial que la Constitución establece a partir de su Título VIII, hay que señalar que la Constitución sólo prevé un verdadero sistema tributario para el Estado y las Comunidades Autónomas que no son de "régimen común". Las demás Comunidades Autónomas no tienen capacidad para configurar un sistema tributario en el pleno sentido de la palabra. Así se deduce de lo que el profesor CALVO ORTEGA denomina *principio de separación*, al que se hace referencia en el art. 6, 2 de la LOFCA como parte integrante del "bloque de constitucionalidad", al establecer que los tributos que creen las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables ya gravados por el Estado. Como apunta CALVO ORTEGA, y aun interpretando que lo que el art. 6, 2 de la LOFCA prohíbe es que las Comunidades Autónomas reproduzcan los hechos

⁶⁸ VILLAR PALASI, J.L., "Fisco *versus* Administración; la teoría nominalista del impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas", *RAP*, nº 24, 1957, pags. 26 y 27.

⁶⁹ Es lo que FALCON Y TELLA R., denomina "garantías de la potencialidad del recaudatoria del sistema tributario". Según este autor "...no se trata de poner remedio sin más a los olvidos del legislador, por muy graves que éstos sean, sino simplemente de evitar que la imposibilidad de prever en su totalidad las alternativas que ofrece el mundo real vacíe de contenido la ley", a lo que añade "pero obsérvese que hablamos de imposibilidad, y no de incapacidad o incompetencia del legislador; "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura", *Quincena Fiscal*, nº 18, 1995, pag. 5.

⁷⁰ Véase ARNDT, H.W.; *Praktikabilität und Effizienz*, op. cit., pags. 102 y ss.

imponibles del sistema estatal, (sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14º) "dada la extensión de los impuestos estatales sobre la renta y patrimonio, debido a su carácter personal y sobre el consumo, parece difícil la determinación de hechos imponibles nuevos, es decir, distintos de los establecidos por las Leyes del Estado"⁷¹. A este límite hay que unir los que imponen otros principios derivados de la Constitución y del bloque de constitucionalidad. Además del *principio de territorialidad*, al que se refiere el art. 9 a) de la LOFCA que dispone que "no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos generados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma"⁷², conviene destacar el *principio de no interferencia económica*. A él se refiere el artículo 9, c) de la LOFCA, y consiste en el conjunto de reglas que prohíben que los impuestos propios de las Comunidades Autónomas supongan "obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales", o que los mismos afecten de manera efectiva a la libre elección de residencia de las personas o ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2,1,a) de la propia LOFCA.

Precisamente porque sólo se puede hablar en sentido estricto de un sistema tributario estatal es por lo que el Estado dispone de una facultad de configuración inicial del sistema tributario. Esa facultad se configura teniendo en cuenta lo señalado por el TC en sentencia 116/1994, de 18 de abril, según la cual "el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homeogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo , que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles". Aunque no haya impuestos que "por naturaleza" sean impuestos del Estado, sí parece evidente que ciertas figuras impositivas van a ser reguladas por el Estado. Como hemos visto, es posible hablar de figuras tributarias nucleares del sistema. Existen tributos, como es el caso del IRPF o IS, que "por su entidad cualitativa...alteren sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario" –sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 7º). La facultad de configuración del Estado abarcará el establecimiento de estos tributos, que serán tributos del Estado, aunque sobre ellos se pueda establecer la cesión de competencias normativas a favor de las Comunidades Autónomas⁷³. Pero además esas exigencias de igualdad de los españoles que justifican la asignación al Estado de las competencias para una configuración originaria del sistema, no sólo legitiman que el Estado defina los impuestos nucleares del sistema como tributos propios sino que le facultan a regular "el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado", y ello en función de la competencia sobre Hacienda General del artículo 149, 1, 14 de la Constitución, y de los artículos 133, 1 y 157, 3 con los que esta competencia tiene "indudable conexión" (sentencia del TC 192/2000 de 13 de julio).

⁷¹ CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario*, Parte General, Civitas, Madrid, 2001, pag. 514.

⁷² Si el factor territorio tiene una importancia decisiva en la configuración tradicional del poder tributario del Estado, mucho más relevante es su incidencia en la definición del ámbito de actuación de las Comunidades Autónomas. Recordemos que las competencias de las Comunidades Autónomas se definen a partir de ciertos límites territoriales, ya que es el territorio es un ámbito de validez en el ejercicio de las mismas (en sentencia 37/1981, de 16 de noviembre).

⁷³ Los pactos autonómicos de 1996 sentaron las bases para la financiación del quinquenio 1997-2001, con la consiguiente promulgación de la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. De estos pactos se ha derivado un cambio de sistema de financiación, merecedor de las más dispares valoraciones, que, al menos en teoría, ha significado una reasignación de la soberanía financiera entre el Estado y las C.C.A.A.; véase VARONA ALABERN, J.E., "Principales novedades de la reciente Ley de cesión de tributos del Estado a las CCAA.", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 292, 1997, pag. 1.

X. El tributo no tiene como finalidad sancionar un ilícito

En las clásicas definiciones del tributo se añade una referencia que podría catalogarse como una obviedad: el tributo no supone la sanción de un hecho ilícito⁷⁴. Tal es así que, como ya hemos dicho, el TC entendió, en la sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, 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, pudiendo considerarse en el caso visto en la citada sentencia, como una sanción.

En efecto, teniendo en cuenta la expuesta propensión del TC de dar preferencia casi absoluta al régimen jurídico positivo atribuido por el legislador ordinario, según la cual las categorías tienen la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciben en el régimen jurídico a que vengán sometidas, la consecuencia es que una figura catalogada legalmente como tributo puede ser una sanción si de su régimen jurídico se deriva tal condición.

Así, el TC ha rechazado las sanciones encubiertas en la sentencia 194/2000, de 19 de julio, resolución que se refiere a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, reguladora del régimen jurídico de Tasas y Precios Públicos. En esta sentencia se reprueban, por ser contrarias a las exigencias de tipicidad y *lex certa*, las medidas tributarias de carácter sancionador, ya que las mismas provocan un efecto represivo al que no se aplican las garantías propias del orden punitivo. La resolución señala respecto a las consecuencias previstas en la citada Disposición Adicional Cuarta, que la norma "...no sólo no califica a las medidas de naturaleza punitiva que prevé como sanción...sino que, al referirse a las mismas como *repercusiones tributarias*, dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales, hacia las normas que regulan la liquidación de los distintos tributos, en lugar de, como resultaría constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, que para el administrativo sancionador) derivan de los arts. 24,2 y 25,1 CE" (FJ 9º).

La condena de los instrumentos tributarios con efecto sancionador no supone una originalidad del TC, pues existen aportaciones de la jurisprudencia ordinaria que venían realizando afirmaciones semejantes; así en relación con la práctica de ajustes unilaterales en operaciones vinculadas, la sentencia del TS de 20 de octubre de 1998 (*Aranzadi RJ 9896*), entiende –con evidente exageración– que el aumento de la base imponible derivada de la prohibición del ajuste bilateral no responde a una justificación tributaria, sino que supone una "sanción encubierta", pero una sanción al fin y al cabo, diciendo que "las sanciones encubiertas consistentes no en imponer una multa pecuniaria sino en aumentar la cuantía de los tributos, violentando las normas sustantivas, constituyen un dislate jurídico".

En suma, podemos afirmar, aunque parezca una aporía, que los tributos no son sancionadores ni consisten en la sanción de un ilícito en la medida en que sean verdaderos tributos, esto es, responden a su función constitucional y lo hagan respetando los principios y valores que la Constitución impone.

Ahora bien, como señala con acierto PUEBLA AGRAMUNT, "no es lo mismo afirmar que los tributos no suponen la sanción de un ilícito que afirmar que los tributos siempre gravan

⁷⁴ Véase, por ejemplo, MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, novena ed., op. cit., pag. 92.

hechos lícitos⁷⁵. Ello significa que el tributo, sin tener una finalidad sancionadora, sí puede tener un efecto sancionador si tenemos en cuenta la función preventiva del derecho represivo.

En primer lugar, desde la óptica del concepto constitucional de tributo que venimos proponiendo, nada impide que el tributo recaiga sobre un hecho o actividad ilícita o contraria al ordenamiento. Y es que, si tenemos en cuenta su función de instrumento para realizar el deber de contribuir a la luz del principio de capacidad contributiva, parece que las actividades ilícitas que pongan de manifiesto capacidad económica deben tributar, en tanto los demás mecanismos de reacción del ordenamiento (por ejemplo, el comiso de los efectos del delito) no eliminen esa capacidad gravable⁷⁶. En segundo lugar porque, aunque el tributo no suponga la sanción de un ilícito, la cuestión de si el mismo pudiera utilizarse con la finalidad de disuadir ciertos comportamientos (teniendo además en cuenta el carácter fragmentario del Derecho Penal) es una cuestión a dilucidar a la hora de tratar el uso extrafiscal del tributo, cosa que haremos en el epígrafe siguiente.

XI. Excursus sobre la admisibilidad excepcional del tributo 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"⁷⁷.

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

⁷⁵ PUEBLA AGRAMUNT, N., "La causa ilícita como *causa impositionis* (la *causa impositionis* vista desde el tratamiento fiscal de las actividades ilícitas)", *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros*, op. cit., pag. 317.

⁷⁶ Si una actividad ilícita proporciona riqueza quien la percibe ostenta una cierta capacidad contributiva; véase FORTE, F., "Sul trattamento fiscale dell'attività illecita", *Revista di Diritto Finanziario*, vol. II, pag. 121. Véase además FALCON Y TELLA, R., "La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito:SAP Madrid 24 de enero de 1998", *Quincena Fiscal*, nº7, 1999, pag. 5; CHICO DE LA CAMARA, "La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al Derecho español", *Revista de Estudios Financieros*, CEF, nº 163, 1996, pags. 7 a 10. También GALARZA, C.J., *La tributación de los actos ilícitos*, Tesis Doctoral (inédita), Santiago de Compostela, 2003, pags. 288 y ss.

⁷⁷ 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.

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 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 ha admitido sin problemas los tributos con fines extrafiscales. Así lo ha reconocido el TC en sus sentencias 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993, de 7 de junio. También la sentencia 221/1992 de 11 de diciembre, señala que "es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución" (FJ 4º). Lo que viene a significar que, aunque la finalidad extrafiscal no aparezca expresamente recogida en la Constitución española, no cabe entender que de su texto se derive cualquier género de prohibición⁷⁸.

Pero, si bien se admiten los impuestos de índole extrafiscal, lo que sí está claro es que el recurso a los mismos sólo es legítimo en tanto se disponga de competencia material sobre el fin público perseguido a través del instrumento fiscal. Recordemos que el TC declaró admisibles los impuestos extrafiscales que respondan principalmente "a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza", pero sólo si el Estado y las Comunidades Autónomas los adoptan "en el ámbito de sus competencias" (sentencia 37/1987, de 26 de marzo – FJ 13º-).

Ello supone, como ha señalado CASADO OLLERO, que la consolidación de los fines extrafiscales de los impuestos constituye una alteración de índole cualitativa, "...que afecta al propio carácter instrumental con el que vino caracterizándose la actividad financiera para diferenciarla de la actividad administrativa"⁷⁹. De esta manera, en los impuestos extrafiscales, la facultad para establecerlos y exigirlos aparece claramente ligada a la competencia material o fin público que se persigue con la creación del instrumento fiscal. Lo que es especialmente destacable en relación con los impuestos medioambientales, respecto a los que rige lo que podemos llamar "regla de la doble competencia": ambiental y fiscal.

La legislación en materia de tributos medioambientales ha sido dictada, sobre todo, por las Comunidades Autónomas y la misma está condiciona por el régimen de distribución material de competencias que establece la Constitución en lo relativo al medio ambiente. Así lo señala el TC, entre otras, en las sentencias 48/1981, 64/1982, 227/1988 ó 149/1991 -, en tanto para el legítimo establecimiento de impuestos con fines extrafiscales las Comunidades

⁷⁸ Sobre el tema, véase; FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Ed. Scientifiche Italiane, 1973, pag. 84. LASARTE, J., "La formulazione delle legge tributaria ed il principio della capacità contributiva", *DPT*, 1965, pag. 479. Para LEJEUNE VALCARCEL, E., el problema de la legitimidad constitucional de los tributos extrafiscales se presenta, *prima facie*, en función del concepto que exista de impuesto y del papel que en esta definición juegue el principio de capacidad contributiva, "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pags. 122 y ss.

⁷⁹ CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos (art. 4º LGT)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas de su Reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, vol. 1º, IEF, Madrid, 1991, pags. 103 a 107.

Autónomas han de ser titulares de la correspondiente *competencia material*⁸⁰ sobre la materia medioambiental a la que se dirige el tributo.

La admisión de tributos, y, en concreto, de impuestos de carácter medioambiental es una realidad absolutamente consolidada a día de hoy. Y plenamente admitida en nuestro marco constitucional, si tenemos en cuenta que la Constitución, en su artículo 45, 3, dispone que para quienes violen la obligación genérica de respetar el medio ambiente se establecerá, además de sanciones penales o administrativas, "la obligación de reparar el daño causado". La regla "quien contamina, paga", plenamente juridificada en las normas positivas y, como tal, incorporada al art. 174, 2 del Tratado de la Unión Europea – art. 130 R 2 en su versión actual - donde se reconoce una amplia gama de instrumentos para hacerla efectiva, entre los que se incluyen los de carácter tributario, puede ser la base para la admisión de instrumentos impositivos de carácter medioambiental⁸¹, ya que ello, por sí sola – así lo señaló el TC en sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13^o - no contraviene la exigencia de respeto al principio de capacidad contributiva.

Pero las cuestiones relativas al medio ambiente tienen un carácter complejo y polifacético, en tanto abarcan multitud de materias⁸². El concepto jurídico *medio ambiente* es, por naturaleza, un concepto amplísimo, o, incluso, inabarcable que, además, nuestra Norma Fundamental no se ha propuesto definir, recogiendo en términos de una absoluta y general abstracción⁸³. Entendido en un sentido amplísimo, como "marco o entorno de la vida humana"⁸⁴, estaremos ante un concepto caracterizado por una *vis atractiva* de lo ambiental sobre multitud de bienes jurídicos e intereses que poseen autonomía jurídica y teórica, propiciando un significado tan amplio que debilitaría su valor jurídico. Definido de forma más limitada como "función pública", y concretado como una competencia - la competencia sobre legislación básica sobre protección del medio ambiente a que se refiere el art. 149, 1, 23^a de la Constitución española - se queda en una competencia residual, cobrando protagonismo la distribución competencial referida a las materias específicas en las que la llamada política medioambiental se materializa⁸⁵: política de aguas, costas, urbanismo... Se trata de un concepto más limitado de "lo ambiental"⁸⁶, que ha propiciado una gran dispersión normativa, puesta de relieve muy tempranamente por el TC español – sentencia 64/1982, de 4 de noviembre (FJ 4^o) y posteriormente en las sentencias 141/1991, de 4 de julio; 102/1995, de 26 de junio (FFJJ 3^o, 7^o y 14^o); 156/1995, de 26 de octubre y 16/1997, de 30 de enero⁸⁷. De ahí la llamada *transversalidad de lo ambiental*; el concepto de medio ambiente

⁸⁰ ADAME MARTINEZ, F., *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, pags. 78 y 79; HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000, pags. 198 y 199.

⁸¹ BOKOBO MOICHE, S., *Gravámenes e incentivos fiscales*, Civitas, Madrid, 2000, pag. 110. HERRERA MOLINA P.M., define el principio *quien contamina paga*, como una regla "nacida en las ciencias económicas como un criterio de eficiencia dirigido a internalizar en el precio de las actividades y productos contaminantes, las deseconomías externas causadas por el deterioro ambiental"; "El principio quien contamina paga desde una perspectiva jurídica", *Noticias de la Unión Europea*, nº 122, 1995, pag. 88.

⁸² AMATUCCI, A., "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", *Riv. Dir.Fin.Sc.Fin.*, 1975, pag. 383.

⁸³ Véase sobre la cuestión, UTRERA CANO, S.F., Voz "Medio ambiente", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, 1995, vol. III, pags. 4242 y 4243.

⁸⁴ JORDANO FRAGA, *La protección del derecho a un medio ambiente adecuado*, Ed. Bosch, Barcelona, 1995, pag. 87. El propio TC ha definido el "medio ambiente" como "un conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas y sociales que rodean a las personas ofreciéndoles un conjunto de posibilidades para hacer su vida" – sentencia 64/1982, de 4 de noviembre, FJ 4^o -.

⁸⁵ Véase MUÑOZ MACHADO, S., "La distribución de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales en materia de medio ambiente", *Documentación Administrativa*, nº 190, 1981, pag. 367.

⁸⁶ Concepto que suele defenderse por MARTÍN MATEO, R., "El ambiente como objeto del Derecho", en *Derecho y Medio Ambiente*, CEOTMA-MOPU, Madrid, pag. 35.

⁸⁷ Esta sin embargo, es la definición por la que opta el TC en su sentencia 102/1995, de 26 de junio, FJ 6^o.

en cuanto objeto es un concepto jurídico indeterminado, con un talante pluridimensional y, por tanto, interdisciplinar - sentencia 64/1982, de 4 de noviembre FJ B, a, 4 -. Ello ha suscitado la preocupación por la ausencia de un concepto jurídico de medio ambiente, que incluyera los bienes ambientales susceptibles de protección, y que el Estado debería recoger, bien en una ley básica, bien haciendo uso del título reservado al Estado del art. 149,1, 1 de la Constitución⁸⁸.

Pero, por otro lado el propio TC, por ejemplo en materia de política de aguas, defendió en sentencia 227/1988, de 29 de noviembre, que nos encontramos ante una materia en la que pueden concurrir funciones o facultades de idéntica naturaleza jurídica pertenecientes al Estado y a las Comunidades Autónomas⁸⁹. Por ello, el principio de intereses afectados se erige en criterio delimitador para la atribución y ejercicio de competencias, en materias como esta. Así, según el art. 149, 1, 22^a, el Estado tendrá competencia exclusiva en cuanto a la legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una Comunidad Autónoma, siendo entonces también competente para habilitar las pertinentes medidas fiscales. Y el propio TC reconoce una competencia exclusiva a las Comunidades Autónomas en materia de aprovechamiento de aguas públicas en cuencas intracomunitarias, con la única excepción de otros títulos competenciales propios del Estado - por ejemplo, legislación básica sobre contratos o concesiones administrativas o sobre medio ambiente -.

Y si para configurar la competencia en cuestiones de impuestos medioambientales es necesario perfilar la titularidad sobre la competencia material, la indefinición de ésta genera problemas de gran calado a la hora de determinar quién es el competente para adoptar ciertos instrumentos fiscales. Como ejemplo, la Ley 11/1997, de 24 de abril de envases y residuos de envases, atribuye a su articulado la condición de normativa básica, esgrimiendo como títulos competenciales, la planificación general de la actividad económica y la protección del medio ambiente- arts. 149, 1, 13^a y 23^a de la Constitución -. Por tanto, estamos ante disposiciones promulgadas fundamentalmente al amparo de la competencia estatal del art. 149, 1, 23, el cual reconoce a las Comunidades Autónomas la posibilidad de dictar "normas adicionales de protección", entendidas como normas que completan o refuerzan los niveles de protección previstos en la legislación básica (sentencia del TC.170/1989). De esta manera, la ley cumple con la exigencia, en la que se viene afirmando la jurisprudencia del T.C, especialmente a partir de la sentencia 69/1988, de 19 de abril, de que la norma básica venga incluida en ley votada en Cortes que designe expresamente su carácter de básico. Y en materia medioambiental es tradicional entender que existe un núcleo básico y esencial que debe ser regulado por el Estado, "unificando el tratamiento legislativo en todo el territorio nacional"⁹⁰ y que este núcleo debe materializarse no tanto en una ley específica sobre medio ambiente, sino en la diversa normativa sectorial, de la que la legislación sobre envases formaría parte⁹¹. Recordemos como el art. 18, 2 de la Ley 11/1997

⁸⁸ SANZ LARRUGA, J. *Derecho Ambiental de Galicia*, Fundación Caixa Galicia, A Coruña, 1997, pag. 28.

⁸⁹ Ya la sentencia 64/1982, había reconocido "el carácter complejo y multidisciplinario que tienen las cuestiones relativas al medio ambiente". Como dice SERRANO ANTON, F., "por ello, al tratarse de cuestiones que afectan a los más variados sectores del ordenamiento, no resulta extraño que los tributos hayan comenzado a ser considerados como un medio eficaz para la tutela del medio ambiente", "Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio-ambientales", *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pag. 313.

⁹⁰ Así lo señalan, entre otras las ss. del TC 227/1988, en su F.J. 20, y, en especial, la sentencia 49/1991, de 4 de noviembre en sus fundamentos jurídicos 1 y 3. Vid. al respecto DOMPER FERRANDO, J, *El medio ambiente y la intervención administrativa en las actividades clasificadas*, I, Civitas, Madrid, 1992, pag. 98.

⁹¹ Para responder a esta pregunta creemos que hay que tener en cuenta, en primer lugar, el concepto material de lo básico, definido tradicionalmente por la jurisprudencia del TC, y que ha sido objeto de importantes matizaciones en la reciente sentencia 61/1997, de 20 de marzo. Según la jurisprudencia tradicional del TC, lo básico abarcaría aquellas condiciones normativas que tendrán que ser objeto de regulación uniforme en todo el territorio nacional - sentencia del TC 154/1988, de

dispone que, si a 30 de junio de 2001 no se lograra para algunos materiales de envasado los objetivos del 15 % de reciclado, cabría la previsión de diversos instrumentos, entre ellos los de carácter fiscal –por ejemplo, un impuesto sobre envases-, surgiendo la duda acerca de si su creación sería competencia del Estado o podrían crearlo las Comunidades Autónomas

De lo expuesto cabe concluir que en los impuestos de carácter medioambiental no existe una legitimidad estrictamente *fiscal* para valorar su adopción por una Comunidad Autónoma, sino que habrá de respetarse la regla de la doble competencia, *tributaria y material*. La posibilidad de crear impuestos medioambientales por las Comunidades Autónomas será una expresión de su poder tributario que no puede valorarse al margen de la distribución de competencias *finales* que lleva a cabo la Constitución.

21 de julio -. Tomando como presupuesto la jurisprudencia tradicional del TC, es posible defender que es competencia del Estado la creación de un tributo sobre envases, pues cabe entender que corresponde definir lo básico a la norma del poder legislativo del Estado por ser la que mejor garantiza la generalidad y estabilidad de las reglas básicas - S. 147/1991, de 4 de julio -. Desde este punto de vista, deberá ser la norma estatal la que asuma la decisión de establecer, con carácter unitario, el impuesto sobre envases y la que fije sus elementos esenciales. De lo contrario, si fuesen las Comunidades Autónomas las que pudiesen crear un impuesto sobre los envases podrían surgir situaciones indeseables de falta de uniformidad. Pero el concepto material de lo básico ha sido matizado por la reciente sentencia 61/1997, al describirlo como el contenido primario que se concreta en aquellas condiciones imprescindibles y necesarias para garantizar la igualdad, que, sin embargo, no puede ser absoluta. Al amparo de esta resolución, surge la duda acerca de si el margen de *desigualdad* admisible incluye la posible desigual sujeción a un tributo medioambiental, dependiendo de la Comunidad Autónoma a la que el ciudadano pertenezca. Pensemos que la s. 61/1997 diferencia entre contenido primario y contenido esencial de una materia, para señalar que sólo es objeto de las condiciones básicas el contenido primario, pues el contenido esencial de una institución jurídica no tiene un matiz competencial, y, por tanto, podría ser regulado tanto por el Estado como por las Comunidades Autónomas. Bastará entender que la adopción de un tributo que estimule el reciclaje, en base al 18, 2, no integra el contenido primario del régimen de residuos de envases para entender que es posible su establecimiento por las Comunidades Autónomas. A favor de este argumento está la jurisprudencia del propio Tribunal (por ejemplo, s. 150/1989, de 4 de octubre), según la cual no son necesariamente contrarias al principio de igualdad las desigualdades derivadas del ejercicio de competencias autonómicas. En cualquier caso, a nuestro juicio, si dadas las condiciones y el plazo previsto en la ley, el Estado no adoptase un impuesto sobre envases, las Comunidades Autónomas podrían hacerlo como una "norma adicional de protección".