

## Concepto constitucional y legal de tributo

**Ramón Falcón y Tella**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Abogado. Miembro de la AEDAF

### Title

#### **Constitutional and legal concept of taxation**

### Resumen

La coactividad en el tributo es solo la propia del Derecho. El tributo es siempre una prestación pecuniaria, que consiste en dar dinero. Y siempre es debido directamente a un ente público. El tributo propiamente dicho debe distinguirse de otras prestaciones patrimoniales de carácter público, que pueden estar también reservadas a Ley, pero que no son tributos en el sentido de la Ley General Tributaria, como las exacciones parafiscales o las tarifas en servicios públicos en que existe un monopolio de hecho o de Derecho.

### Palabras clave

Coactividad del tributo; tributos debidos indirectamente a un ente público; exacciones parafiscales; tarifas de los servicios público.

### Abstract

The coactivity in the tax is only that characteristic of law. The tax is always a pecuniary obligation, which consists of giving money. And it is always due directly to a public body. The tax itself must be distinguished from other patrimonial duties of a public nature, which may also be reserved to the Law, but which are not taxes in the sense of the General Tax Law, such as parafiscal levies or fees in public services where there is a de facto or de jure monopoly.

### Keywords

Coactivity of the tax; taxes indirectly due to a public body; parafiscal levies; fees in public services.

*Recibido el 25-01-2019/Aceptado el 6-03-2019*

## **Sumario**

---

1. Características básicas de los tributos.
  - a) La coactividad
  - b) El carácter pecuniario de la obligación tributaria
  - c) El carácter público del acreedor
2. El tributo y las «prestaciones patrimoniales de carácter público» reservadas a ley
3. Definición que se propone

## 1. Características básicas de los tributos.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, 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» (SSTC 182/1997, FJ 15; y 233/1999, FJ 18).

Por su parte, el art. 2.1 de la Ley General Tributaria define los tributos diciendo que «son los ingresos públicos que consisten 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 sostener los gastos públicos».

De acuerdo con estas definiciones, las características básicas del tributo serían las tres siguientes: a) la coactividad; b) el carácter pecuniario de la obligación a que el tributo da lugar; y c) el carácter público del ente que ocupa la posición acreedora en esa obligación. Pero conviene detenerse mínimamente en cada una de estas características para efectuar algunas precisiones.

### a) La coactividad

La definición del Tribunal Constitucional habla de prestaciones «coactivas». Pero en un Estado de Derecho la *coactividad* no puede manifestarse sino como una *imposición por ley* o, lo que es lo mismo, a través del mecanismo de creación de una obligación *ex lege*. *El tributo no consiste hoy, por tanto, en un ingreso exigido coactivamente por el ente público -aunque históricamente haya sido así- sino que es más exacto decir que la obligación de realizar tal ingreso la establece la ley, como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho previsto en la misma, limitándose el ente público al ejercicio de las competencias que el ordenamiento le atribuye al efecto.*

*Lo que se pretende con la nota de coactividad es simplemente excluir del concepto de tributo los ingresos que surgen de la voluntad de quienes los efectúan, en el sentido de que derivan de un contrato celebrado entre el particular y el ente público, ya sea en régimen de Derecho privado (un precio privado) o de Derecho público (un precio público o un préstamo, por ejemplo); o de un acto de liberalidad en favor del ente público (herencia, legado, donación...).*

*Porello, parece más correcto afirmar que el tributo se caracteriza porque da lugar a una obligación pecuniaria que es consecuencia de la «realización del supuesto de hecho» fijado por la Ley, como hace el art. 2.1 de la Ley General Tributaria, en lugar de aludir a la coactividad. La coactividad que supone el tributo no es otra que la propia del Derecho.*

### b) El carácter pecuniario de la obligación tributaria

El art. 2.1 de la Ley General Tributaria habla de «prestaciones pecuniarias» (es decir, que consisten en dar dinero), en lugar de utilizar la expresión más amplia de «prestaciones patrimoniales», que pueden consistir en dar otra cosa distinta de dinero, o en un hacer o no hacer (art. 1088 CC), siempre que exista un contenido económico y no puramente personal. La precisión que introduce la Ley General Tributaria es adecuada, pues la obligación tributaria consiste actualmente, por definición, en dar dinero. Ello no excluye la posible existencia de otras «prestaciones patrimoniales» de carácter público; pero si no son pecuniarias, no se trata de tributos.

A lo anterior no es obstáculo el hecho de que la Ley General Tributaria contemple la posibilidad de pago en especie de la obligación tributaria, mediante la entrega de bienes del patrimonio histórico artístico. Se trata de un supuesto en que la obligación tributaria se configura por la ley como *facultativa*, pudiendo

extinguirse no solo a través de su pago o cumplimiento (que consiste siempre en dar dinero), sino también a través de una prestación distinta a la debida<sup>1</sup>.

La posibilidad de liberarse entregando otra cosa, en lugar de pagar, es una excepción a la regla de identidad del pago (art. 1.166 CC), admisible en el ámbito privado cuando el acreedor lo consiente (art. 1.153 CC), y en el ámbito tributario cuando la ley lo autoriza. Pero la obligación sigue siendo pecuniaria. Aunque en estos supuestos se habla de *dación en pago*, no existe en rigor un pago, sino que la obligación tributaria se extingue por una causa distinta. No por eso la obligación deja de ser dineraria, al igual que tampoco deja de serlo cuando se extingue por prescripción, por ejemplo.

### c) El carácter público del acreedor

Según la definición del Tribunal Constitucional, el destinatario último de la prestación tributaria es siempre un ente público, pero puede tratarse de sumas satisfecha a éste «directa o indirectamente». En cambio, el art. 2.1 de la Ley General Tributaria habla de Administración pública (no cualquier «ente público») y no menciona la posibilidad de incluir en el concepto de tributo cantidades satisfechas «indirectamente».

Ello se explica porque en un concepto amplio de tributo tienen cabida las prestaciones pecuniarias debidas no solo a las Administraciones públicas en sentido estricto, sino también a Corporaciones de Derecho público, como los Colegios profesionales, e incluso a determinados profesionales y entidades privadas de gestión, siempre que resulten legalmente obligatorias y tengan por finalidad atender a finalidades de interés público.

Estas prestaciones forman parte de las llamadas exacciones parafiscales<sup>2</sup> y son prestaciones patrimoniales de carácter público reservadas a ley, a las que haremos referencia en el epígrafe siguiente. Pero la Ley General Tributaria solo regula los tributos que dan lugar a un ingreso directamente en favor de un ente público. Es a ellos a los que se refiere la definición del art. 2.1 de la Ley General Tributaria.

## 2. El tributo y las «prestaciones patrimoniales de carácter público» reservadas a ley

De lo expuesto se desprende que el concepto de tributo que se recoge en el art. 2.1 de la Ley General Tributaria es más restringido que el concepto constitucional de tributo.

Éste último puede ser útil a efectos constitucionales, por ejemplo para determinar el ámbito de la reserva de ley consagrada en el art. 31.3 de la Constitución, según el cual «solo podrán establecerse prestaciones

1 Sobre este tema, más ampliamente, Ramón Falcón, *Problemática del pago en especie: una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias*, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 54 (1987), p. 215 y ss.

2 El término *parafiscal* designa todo lo que está formalmente fuera del tributo, es decir, todas aquellas figuras a las que, respondiendo al concepto amplio de tributo que maneja la jurisprudencia constitucional, o bien no les resulta aplicable el régimen general de los tributos, contenido fundamentalmente en la LGT, o bien no se incluyen en los presupuestos, o ambas cosas. Desde esta perspectiva puede existir un diferente grado de *parafiscalidad*, entendida como *desviación*, lo que da lugar a la distinción entre parafiscalidad propiamente dicha, por un lado, y mera *parapresupuestariedad* o «parafiscalidad menor», por otro.

Se consideran exacciones parafiscales, entre otras, las cotizaciones a la Seguridad Social, el arancel de registradores y notarios (e históricamente también de la oficina judicial) y las cuotas abonadas a los Colegios profesionales (cuando la colegiación es obligatoria). Históricamente la categoría de las exacciones parafiscales empieza a ser estudiada en la segunda mitad del siglo XX, destacando los trabajos de Morselli, que defiende la figura de las exacciones parafiscales como algo sustancialmente distinto del tributo, dado el distinto fundamento: mientras el tributo se basa en la capacidad contributiva y cubre las necesidades generales, la parafiscalidad «se basa en la necesidad de hacer participar en ciertas funciones y en los organismos a los que estas funciones son confiadas, a los miembros que tienen intereses comunes, económicos, morales y espirituales, excluyendo al resto de los miembros de la comunidad política general». La expresión «parafiscal» se usa por primera vez en 1946 en Francia, en el llamado Inventario Schuman, el cual distingue tres categorías: a) tasas percibidas por las autoridades fiscales para ciertos servicios y establecimientos públicos financieramente autónomos; b) cargas sociales; y c) cargas profesionales. Véase Luis Mateo Rodríguez, *La tributación parafiscal*, Col. Univ. de León, 1978.

personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». Pero este concepto amplio de tributo no prejuzga el régimen legal aplicable (la aplicación o no de la Ley General Tributaria) ni la inclusión del correspondiente ingreso en los presupuestos, pues, por ejemplo, las cantidades satisfechas indirectamente al ente público no están cubiertas por el principio de universalidad presupuestaria. Y normalmente no son exigibles en apremio.

A efectos constitucionales, en cambio, es claro que todos los tributos, en sentido amplio, son *prestaciones patrimoniales de carácter público*. Pero no son conceptos equivalentes. Así lo reconocen las SSTC 185/1995, F J3, y 182/1997, FJ 15, según las cuales «una interpretación sistemática de la Constitución, lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión *tributos* del art. 133.1 CE y la más genérica de *prestaciones patrimoniales de carácter público* del art. 31.3 CE. De manera que, si bien puede afirmarse que todo tributo es una *prestación patrimonial de carácter público*, no todas estas prestaciones patrimoniales, para cuyo establecimiento el art. 31.3 CE exige la intervención de una Ley, tienen naturaleza tributaria».

Por tanto, el concepto constitucional (amplio) de tributo conlleva automáticamente la aplicación del art. 31.3 de la Constitución. Pero no agota el ámbito de este precepto, que alcanza también a determinadas obligaciones satisfechas entre particulares, que ni siquiera indirectamente llegan al ente público, pero que sirven a una finalidad de interés público y evitan o anticipan un gasto público; lo que obviamente excede con mucho del concepto de tributo, incluso en el sentido amplio en que lo utiliza la jurisprudencia constitucional.

Un ejemplo de prestación patrimonial de carácter público, pero de naturaleza no tributaria, se contempla en la STC 182/1987, de 28 octubre, referida a la obligación del empresario de abonar al trabajador la prestación por incapacidad laboral transitoria, en caso de enfermedad común o accidente no laboral, hasta el decimoquinto día de baja<sup>3</sup>. Pese a la ausencia de naturaleza tributaria de esta prestación, se considera que la misma es reconducible a la categoría de «prestación patrimonial de carácter público», y por tanto se encuentra reservada a ley, dada la inequívoca finalidad de interés público que revisten estos pagos, declarando expresamente que el concepto de prestación patrimonial de carácter público es independiente «de la condición pública o privada de quien la percibe», a diferencia de lo que ocurre con los tributos.

Otro ejemplo está constituido por las tarifas, o precios de tarifa, que cobran los concesionarios y otros gestores privados de servicios públicos, que son precios privados que el concesionario hace suyos por derecho propio, aunque si se trata de servicios esenciales prestados en régimen de monopolio –como es el caso del abastecimiento domiciliario de agua potable– se consideran prestaciones patrimoniales de carácter público reservadas a ley.

En definitiva, el art. 31.3 CE reserva a ley todas las prestaciones patrimoniales (y las personales, como el servicio militar) que sirvan a un interés público y que no sean voluntariamente aceptadas por el interesado. Quiere con ello decirse que todas las prestaciones han de estar *consentidas*, o bien a través de una manifestación individual de voluntad libremente adoptada, o bien a través de la representación popular, es decir, en el ámbito estatal, mediante la regulación por ley. La reserva de ley se explica, por tanto, porque no existe ni es posible que exista una aceptación voluntaria y libre de la prestación por el obligado a satisfacerla<sup>4</sup>.

3 La sentencia analiza el art. 6.1 del RD Ley 5/1992, que extendió de 3 a 15 días la prestación por incapacidad laboral transitoria. El empresario que la abona al trabajador tiene derecho a deducir ese pago de sus cotizaciones sociales, de manera que se trata de un adelanto al trabajador, que después se recupera de la Seguridad Social a través de una rebaja en las cotizaciones de la empresa. No hay por tanto ingreso alguno del ente público, sino un gasto público que se «adelanta» por el empresario al trabajador.

4 En la STC 185/1995 se dice que estamos ante una prestación patrimonial de carácter público cuando existe una «imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla». La STC 182/1997, de 28 octubre, añade que también es preciso que «como se desprende de la propia expresión constitucional (prestaciones de carácter público, dice el art. 31.3 C.E.), la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público»; lo que debe ser entendido en el sentido de que, si no existe un interés público de la suficiente entidad, no es que desaparezca la necesidad de ley, sino que ni siquiera por ley puede imponerse la prestación.

A estos efectos, para que una prestación se considere libremente aceptada por el particular, no basta con que derive de un contrato (que formalmente es voluntario) sino que también es preciso que tal prestación se perciba a cambio de bienes o servicios respecto a los que exista una verdadera y efectiva libertad de elección. Esta libertad no es posible, por ejemplo, en el caso de servicios esenciales objeto de monopolios públicos de hecho o de Derecho pues, al ser esenciales, no se puede renunciar a los mismos; y, si hay monopolio, tampoco se puede elegir al proveedor.

Desde esta perspectiva, el hecho de que un servicio monopolizado se preste mediante un sistema de gestión indirecta (a través de una empresa pública, privada, o mixta) no puede servir para excluir las exigencias de la reserva de ley. Pero de ello no se deduce en modo alguno que las cantidades que se pagan sean tributos, pues si las tarifas las cobra un particular o una sociedad mercantil no pueden ser otra cosa que precios privados, regidos por el Derecho privado.

### 3. Definición que se propone

La definición legal contenida en el art. 2.1 de la Ley General Tributaria es correcta en cuanto que no menciona la coactividad y limita el concepto a las prestaciones pecuniarias, consistentes en dar dinero. Igualmente es acertada la exigencia de una finalidad financiera, de sostener el gasto público, que se instrumenta a través del señalamiento de un presupuesto de hecho del que nace la obligación.

Pero dicha definición tiene el inconveniente de que reconduce el tributo al género de los ingresos, confundiendo así el *tributo*, como instituto jurídico, con los *ingresos tributarios* derivados del mismo. En efecto, es evidente que el tributo existe desde que se establece por el legislador, aunque todavía no se haya realizado ningún hecho imponible, practicado ninguna liquidación o autoliquidación ni obtenido ningún ingreso. El género próximo al que debe reconducirse el tributo no es, por tanto, el de los *ingresos* ni el de las *prestaciones pecuniarias*, sino el de los *recursos* constitutivos de la Hacienda pública<sup>5</sup>.

Por otro lado, es claro que la «prestación» (que consiste en dar dinero) es el objeto de la obligación tributaria, y el ingreso es a su vez el objeto de la prestación. Desde esta perspectiva resulta un contrasentido decir, como hace el art. 2.1 de la Ley General Tributaria, que los tributos son «ingresos [...] que consisten en prestaciones», pues ni los tributos son ingresos (sino recursos) ni los ingresos consisten en prestaciones (sino más bien lo contrario, la prestación consiste en realizar el ingreso).

5 Aunque se trata de una tesis en gran medida superada, el art. 17.1 de la Ley General Tributaria todavía recoge la configuración del tributo como relación jurídica compleja. Pero el concepto de relación jurídica compleja no es suficiente para explicar en su totalidad el fenómeno tributario y, por ello, la doctrina -sobre todo a partir de los años sesenta del siglo pasado- denuncia el «error de perspectiva» que supone colocar «a la obligación tributaria en el centro de todo el Derecho tributario, relegando al último plano, casi al horizonte, todas las demás relaciones jurídicas distintas de aquella». Estas críticas fueron abriendo paso a posiciones que trataban de potenciar el estudio de las potestades administrativas, distinguiendo, junto a la fase de establecimiento o creación del tributo, la fase de aplicación del mismo. En la doctrina italiana del último tercio del siglo XX incluso llegan a ser dominantes las construcciones dinámicas del tributo, basadas en las categorías de potestad, procedimiento o función (Alessi, Micheli, Maffezzoni, etc.). En realidad, reconducidas a sus justos términos, estas nuevas categorías propuestas como esquemas explicativos del fenómeno tributario no implican negar la existencia en el tributo de una verdadera relación jurídica entre el ente público acreedor y el particular deudor. Si se rechaza la configuración del tributo como una relación jurídica no es por la inexactitud de esta doctrina sino por su insuficiencia, ya que la explicación total del fenómeno tributario exige un marco más amplio, donde quepan simultáneamente la obligación de pago del tributo y la actuación de la Administración y de los particulares encaminada a la liquidación y recaudación de los tributos. Desde esta perspectiva, las críticas formuladas al esquema de la relación jurídica compleja son reproducibles frente al intento de elaborar el Derecho tributario sobre la base de otras categorías, si éstas se formulan también de forma omnicompreensiva, pues habiendo en el tributo una pluralidad de vínculos y situaciones jurídicas, no puede hablarse sintéticamente de procedimiento, potestad o función, como no puede hablarse tampoco de relación jurídica compleja. Surge así la necesidad de recurrir a una noción que no se limite al estrecho cauce de una particular categoría de efectos jurídicos, relegando los demás a un segundo plano. Y para ello, es preciso remontarse al plano normativo. Desde esta perspectiva el tributo se configura como una institución o instituto jurídico, y en concreto como un recurso de la Hacienda pública, que es un instituto caracterizado por una finalidad financiera o de proporcionar ingresos al ente público, aunque con esta finalidad financiera puedan coexistir finalidades de ordenación. El tributo no es, por tanto, una relación jurídica ni una potestad, procedimiento o función, sino ante todo un instituto jurídico, es decir, un conjunto de normas.

Por ello considero más correcto definir el tributo, en sentido técnico o estricto, como *un conjunto de normas que definen un presupuesto cuya realización genera la obligación de dar una suma de dinero al ente público para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>6</sup>, y que establecen los procedimientos y mecanismos para determinar el importe de la eventual obligación y para asegurar la efectividad de su cumplimiento.*

---

6 Lo que define o caracteriza el tributo es su finalidad financiera o "fiscal", que permite distinguir esta figura de otros institutos jurídicos, de índole represiva, como las infracciones, aunque también éstas resultan de la Ley y pueden dar lugar a ingresos pecuniarios. Pero la finalidad financiera no excluye otras finalidades, que pueden incluso llegar a ser preponderantes en algún caso. El párrafo segundo del art. 2.1 de la Ley General Tributaria se refiere a estas finalidades extrafiscales o «de ordenación», las cuales resultan perfectamente legítimas, siempre que respondan a los principios y valores recogidos en la Constitución, y en este sentido la jurisprudencia constitucional afirma que el principio de capacidad económica «no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales» (STC 37/1987, de 26 marzo, FJ 13). En suma, «el tributo puede no ser solo una fuente de ingresos... (fin fiscal) sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)» (SSTC 19/2012 y 26/2015).

