

LA CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: IMPUESTOS Y TASAS

Eusebio González García

Sumario: I. Introducción; II. Concepto del tributo; III. Los conceptos de impuesto y tasa en nuestro derecho positivo; IV. El impuesto; V. La tasa; VI. Las dificultades del concepto unitario de tributo y vías de solución.

I. INTRODUCCIÓN

En nuestros días, dar con el concepto jurídico positivo de impuesto y tasa, a partir de la amplia y bien documentada doctrina existente sobre el tema, no puede considerarse una tarea ímproba y mucho menos ingrata. Creo que lo más importante sobre la materia ya ha sido dicho y, generalmente, bien dicho; de suerte que, el tema objeto de estudio, sobre todo en sus aspectos esenciales, aparece a nuestra consideración perfectamente centrado, lo cual exige, cuando menos, un recuerdo de admirado reconocimiento hacia esa pléyade de hombres que han hecho posible tal empresa y, al decir esto, pienso sobre todo en A. Berliri, E. Blumenteis, A.D. Giannini, B. Griziotti, A. Hensel, D. Jarach, O. Mayer, G.A. Micheli, F. Sáinz de Bujanda y E. Vanoni. Pido disculpas por las posibles omisiones, pero en la mesa de quien esto escribe los citados son los autores de sus libros de cabecera.

Sin embargo, pese a ese notable esfuerzo de sistematización y clarificación terminológica, que científicamente es el más importante, existen, en opinión del autor de estas líneas, puntos no definitivamente resueltos; por ejemplo, el tema de los fines extrafiscales del impuesto, y otros globales de enfoque, entre ellos la fundamentación de la tasa como tributo en el principio de capacidad contributiva, que

pueden no hacer absolutamente superfluo el intento de aportar alguna contribución adicional al tema objeto de estudio. Todo ello al margen, claro está, de compartir plenamente la opinión de quienes piensan que la discrepancia razonada es el gran motor de la investigación científica.

Así pues, el propósito de las líneas que siguen es doble y presenta diversa dificultad. De un lado, ésta es la tarca aparentemente más fácil, trataremos de dar con los conceptos de impuesto y de tasa en nuestro derecho positivo; de otro y éste es el aspecto que tropieza con más dificultades, intentaremos situar el impuesto y la tasa como especies del género tributo.

II. CONCEPTO DEL TRIBUTO

Interesa advertir, desde el primer momento, que dar con el concepto de tributo tropieza, al menos, con dos dificultades. En primer lugar, la que deriva de su carácter abstracto; en segundo término, el hecho de ser un concepto cuya función esencial estriba en comprender sistematizadamente a otro que le precede en el tiempo y le aventaja en importancia. Más concretamente, estimamos que de no existir los conceptos de tasa y de contribución especial habría carecido de sentido plantearse el contenido de la expresión tributo, que con toda probabilidad, habría venido a ser sinónima de impuesto o contribución.

Estas dificultades, que ya fueron certeramente advertidas por Sáinz de Bujanda en su excelente «Estudio Preliminar» a la traducción de las *Istituzioni* de A.D. Giannini (pp. XXXI-XXXII), no nos eximen, sin embargo, de tratar de precisar, *a posteriori*, lo que deba entenderse por tributo, siquiera sea porque tal término aparece expresamente recogido en los artículos 31, 133 y 134 de la Constitución, donde, además, parece haberse refrendado (artículo 157) la clasificación del artículo 26 de la Ley General Tributaria. Resulta innecesario advertir, después de cuanto llevamos dicho, que, dentro del propósito

que nos anima, los mayores esfuerzos habrán de centrarse en la nítida diferenciación entre el concepto de tributo (género por derivación) y el concepto de impuesto (especie por necesidades de sistema).

En esta ocasión vamos a dar por admitidos aquellos caracteres del tributo que apenas suscitan controversia, esto es: 1. que se trata de una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria); 2. que dicha prestación debe venir establecida por la Ley; 3. que con la misma se tiende a procurar la cobertura de los gastos públicos –relación de cobertura que debe entenderse globalmente, esto es, de forma genérica y no caso por caso (artículo 23 Ley General Presupuestaria)¹-. Más discutido es el alcance con el que deba darse entrada entre estos caracteres al principio del gravamen según la capacidad económica (*vid. infra*).

La complejidad y hondura del tema no aconsejan un tratamiento apresurado, pero visto el problema en su conjunto, produce la impresión de que al precisar el concepto de tributo, la doctrina tributaria ha recorrido un largo camino (análogo, de otra parte, al seguido por otras ramas del conocimiento). De suerte que, en el intento de definir el instituto central de una disciplina jurídica-pública, primero se fijó en la naturaleza del ente titular de la prestación, tratándose de encontrar un fundamento racional a la imposición (teoría de la causa); más tarde, se objetivó ese conocimiento prestando mayor atención a la estructura de la relación (A.D. Giannini) o al carácter de la prestación

¹ Desde que en 1954 pusiera G.A. Michel especial énfasis en destacar la correlación genérica y funcional entre los gastos y los ingresos del Estado, se ha producido una abundante literatura, también entre nosotros, en tal sentido (*vid.*, de modo particular, F. Vigen-Arche, «Apuntes sobre el instituto del tributo», en *Rev. Esp. Der. Fin.*, 1975; y A. Rodríguez Bereijo, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, 1976, p.70 y ss.). No debe olvidarse, sin embargo, que esa conexión entre los gastos y los ingresos constituye también el fundamento racional de la imposición para Grizioti y sus seguidores (Forte, Maffezzoni, Zingali). Naturalmente, las sensibles distancias que median entre una y otra posición obedecen no sólo a diferencias de enfoque, sino a las muy distintas formas de caracterizar esa conexión, que van, de un lado, desde lo global a lo individual; y de otro, a buscar su concreción en principios tan dispares como el de la solidaridad (Micheli), el disfrute de los servicios públicos (Maffezzoni) o el de igualdad (Mortati y Abbamonte) *Vid.* nuestro estudio «Aparición de nuevo Curso de Derecho Financiero...», en *Rev. Der. Fin. Hda. Púb.* 1976.

(M.S. Giannini), para centrarse en el estudio actual de su desarrollo en una consideración finalista sobre los objetivos a los que el tributo sirve (cobertura de gastos) y en la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa, que proporciona el principio del gravamen según la capacidad económica de quien ha de soportarlo².

Marginando las cuestiones secundarias que el tema suscita, pues en realidad puede afirmarse que todo el Derecho Tributario gravita en torno a los principios de legalidad y de capacidad contributiva, para nosotros el problema central de una nítida diferenciación entre los conceptos de tributo e impuesto se sitúa, precisamente, en la posición que se adopte frente al carácter y ámbito del principio de capacidad contributiva en relación con uno y otro concepto.

Si se considera que el gravamen según la capacidad contributiva de quien ha de soportarlo es una característica predicable de todo tributo, que vendría a añadirse a las tres señaladas con anterioridad, resulta evidente: 1º) que impuesto, tasas y contribuciones especiales deberían recoger, en mayor o menor medida, en sus respectivos presupuestos normativos (artículo 28 Ley General Tributaria), supuestos fácticos que fueran reveladores de una cierta capacidad contributiva; 2º) que el gravamen en base a la capacidad contributiva no podría ser

² Nos hemos ocupado de esta cuestión en otras ocasiones («Las cosiddette evasioni fiscali legittime», en *Riv. Dir. Fin.*, 1974, p.269 y ss.), lo que nos libera de entrar de nuevo en profundidad aquí. No obstante, quintaesenciando el problema, diríamos que la derivación de la causa o fundamento de la imposición al goce de los servicios públicos por el sujeto pasivo de la prestación, en una relación de disfrute de servicios públicos-renta, que hemos de considerar en proporción a la cuantía de la prestación, parece una concepción más próxima a la filosofía del Estado Liberal de Derecho, que a la recogida por los artículos 31 y 40 a 42 de nuestro texto constitucional, de donde puede deducirse, en conexión con las ideas propias del Estado Social de Derecho, que la capacidad rectora de gastos públicos es inversamente proporcional al término capacidad contributiva, que alude a la posibilidad teórica de que un sujeto pueda cumplir la prestación; hace, pues, referencia a una capacidad contributiva, que no agota ciertamente sus efectos, debiendo, en consecuencia, ser valorada en su contexto normativo y no individualmente en cada caso concreto, así que mucho menos podrá ser valorada en función del beneficio extraído de los servicios públicos en cada caso. *Vid.*, por todos, A.D. Giannini. *Instituciones de Derecho tributario*, p.70 y ss.; G.A. Micheli, *Curso de Derecho tributario*, p.39 y ss.; y entre nosotros, F. Sáinz de Bujanda, «Estructura jurídica del sistema tributario», en *Hda. y Dch.*, 11, p.273 y ss.

esgrimido como característica diferenciadora del impuesto frente al tributo. Sin embargo, la mayor o menor recepción del principio de capacidad contributiva, junto a otros elementos adicionales, podría servir perfectamente para diferenciar impuestos, tasas y contribuciones especiales entre sí.

Si, por el contrario, se estima que el principio de capacidad contributiva sólo despliega su eficacia frente a los gravámenes «exigidos sin contraprestación» (artículo 26 de la Ley General Tributaria), es decir, frente al impuesto, habríamos conseguido diferenciar nítidamente esta figura de la tasa y de la contribución especial, pero entonces no resultaría fácil incluir en una misma clasificación a los impuestos junto a las tasas y las contribuciones especiales, ya que estas últimas tendrían que venir caracterizadas por ser «exigidas en base a la existencia de contraprestación», con lo que se haría difícil su inclusión entre los ingresos de naturaleza tributaria.

Puestos a elegir entre una y otra opción, parece claramente preferible la primera, porque no sólo se ajusta con mayor rigor al mandato de los artículos 31 de la Constitución y 3º de la Ley General Tributaria, sino que resulta más coherente con la posición tradicional del Derecho y doctrina españoles.

La segunda posición, más que aportar soluciones, se apoya en la desafortunada redacción del artículo 26 de la Ley General Tributaria. Así, pues, parece preferible admitir que todo tributo se exige al margen de la idea de contraprestación y que el correspondiente presupuesto del hecho, del que deriva la obligación de pagar una suma de dinero y título de tributo, debe reflejar una cierta capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este solo hecho, unido a los tres caracteres definidores del tributo, será suficiente para hacer nacer una obligación tributaria a título de impuesto. En tanto que será necesaria, además, una específica actividad de la Administración, para que podamos encontrarnos ante una tasa o una contribución especial. En el primer supuesto, bastará con que la actividad de la Administración vaya referida al sujeto pasivo de la

obligación tributaria a título de tasa, en tanto que en el segundo se requiere que esa actividad de la Administración reporte alguna ventaja particular al sujeto pasivo de la contribución especial.

III. LOS CONCEPTOS DE IMPUESTO Y TASA EN NUESTRO DERECHO POSITIVO

Las ideas avanzadas respecto al concepto de tributo han debido servir, cuando menos, para llegar a dos conclusiones dentro del tema que nos ocupa: a) que para concurrir al sostenimiento de los gastos público a través de impuestos, es suficiente que el correspondiente presupuesto de hecho del que deriva la obligación tributaria refleje una capacidad económica adecuada a la cobertura del gasto público cuyo concurso se solicite; b) que el anterior requisito no es por sí sólo suficiente para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos a través de tasas, porque es evidente que se requiere algo más; ese algo más se resume en una estructuración del hecho imponible que recoja una actividad de la Administración referida al sujeto pasivo de la tasa.

A partir de aquí, centrados en la presencia constitucionalmente exigida de una capacidad económica apta para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, comienzan las dudas. Esas dudas, dando por supuesto: 1) que si no hay capacidad contributiva no puede haber prestación tributaria válidamente exigible; y 2) que si no hay actividad de la Administración referida al sujeto pasivo no puede haber tasa. Esas dudas –repito– pueden resumirse en tres interrogantes fundamentales:

1. ¿El principio de capacidad contributiva informa, debe estar presente o es suficiente con que no sea conculcado por la regulación positiva de las tasas?
2. La actividad administrativa, necesariamente presente en el presupuesto de hecho de las tasas y de la que de ordinario deriva ventaja para el usuario del servicio público, ha ligado tradicionalmente a las tasas al principio del beneficio; ¿se excluyen recíprocamente los principios del beneficio y de la capacidad de pago en su acción informadora del sistema tributario?

3) Supuesto que los principios del beneficio y de la capacidad de pago no sean excluyentes entre sí: ¿sería factible encontrar dentro de las diversas formas jurídicas descadas, para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, figuras informadas preferentemente por el principio de capacidad contributiva, pero que no excluyen la presencia de elementos provenientes del principio del beneficio (impuestos), junto a figuras informadas preferentemente por el principio del beneficio, pero en las que también se tiene en cuenta el principio de la capacidad contributiva (tasas)?

Los interrogantes anteriores tienen un valor predominantemente retórico, pues es claro que pretenden llevar al lector a la respuesta –no exenta de dificultades– previamente adoptadas por el autor de este comentario. El objeto de las líneas que siguen, estimulado por una atenta lectura de los últimos estudios de Albiñana, Vicente-Arche, Simón Acosta y Martín Queralt sobre el tema, será convencer o al menos informar al lector de la bondad de estos argumentos. Una idea deseo destacar por encima de cualquier otra: el propósito de mantener la unidad del tributo.

IV. EL IMPUESTO

Recogiendo una amplia tradición doctrinal, a la que no es ajeno el artículo 26.1, c) LGT, podemos definir el impuesto como una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por la ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

De la anterior definición podemos extraer las siguientes notas fundamentales: en primer lugar, el carácter coactivo del impuesto, frente a otros ingresos de Derecho Público; en segundo término, la falta de toda relación de correspondencia entre la prestación exigida y cualquier actividad del ente público específicamente dirigida al sujeto que realiza un pago a título de impuesto; finalmente, la cantidad entregada se destina a la cobertura del gasto público.

De esas notas, la coactividad, la capacidad contributiva de las personas obligadas al pago y el destino a la cobertura del gasto público, son los puntos centrales de la definición, pues la ausencia de contraprestación, además de ser una nota meramente negativa, de un lado, queda oscurecida por el carácter obligatorio de la prestación y, de otro, es en ocasiones consecuencia obligada de la capacidad contributiva, pues es evidente que el goce pleno de muchos servicios públicos sólo puede obtenerse a partir de una cierta capacidad económica (obras públicas, seguridad, justicia, etcétera)³.

Sin embargo, la ausencia de contraprestación, además de su eventual utilidad para diferenciar el impuesto de la tasa, es elemento de valor inapreciable para atraer al campo del Derecho Tributario la distinción procedente de la Ciencia de la Hacienda entre servicios públicos divisibles e indivisibles, de muy reducido valor dentro de la técnica jurídica, pues la inmensa mayoría de los servicios públicos son susceptibles de prestar su *uti singuli* o *uti universi*, pero enormemente ilustrativo cuando se trata de profundizar en la acción de los principios del beneficio y de la capacidad contributiva como criterios de distribución de los gastos públicos.

Así pues, puede afirmarse con toda propiedad que la coactividad, que define el carácter de la prestación, la capacidad contributiva, que aporta el fundamento de justicia distributiva y la cobertura del gasto público, que marca el fin preponderante o exclusivo de los impuestos, no sólo son las notas que por sí mismas y en ausencia de cualquier otro elemento definen el impuesto y lo diferencian de figuras afines, sino que la profundización en esas tres características permite, en primer lugar, advertir la íntima relación existente entre ellas y, en segundo término, facilita la distinción entre lo que podemos considerar fines necesarios o primordiales del impuesto (la cobertura del gasto público de la política económica y social),

³ Sobre estas cuestiones la consulta de las clásicas obras de O. Mayer, B. Grizioti, A.D. Giannini y G.A. Micheli, es prácticamente imprescindible.

basados estos últimos en principios también constitucionalmente protegidos (igualdad, progreso económico y social, distribución de la renta, etcétera), pero claramente diferenciados del principio inspirador por excelencia de la contribución a las cargas públicas, que es el principio de capacidad contributiva. Esta opción del legislador español, expresamente recogida en el artículo 4 LGT, no permite trasladar a nuestro Derecho concepciones del impuesto como la plasmada en el 3 A. O, donde la obtención de ingresos puede ser un fin secundario del impuesto⁴.

Poniendo en conexión las ideas expuestas con la definición de impuesto que nos proporciona el artículo 26 de la Ley General Tributaria, cabe llegar a las conclusiones siguientes: 1) que los impuestos son prestaciones obligatorias o coactivas de Derecho Público, en cuanto que son tributos; 2) que se exigen sin contraprestación, lo cual es una mera explicación o reafirmación de la nota anterior; 3) que su destino preferente o exclusivo es la cobertura del gasto público; y 4) que el supuesto de hecho cuya realización origina, en su caso, el nacimiento de la obligación tributaria, debe ser revelador de una cierta capacidad contributiva. De suerte que siendo las tres primeras notas comunes a todo tipo de tributos y necesaria su presencia de un modo total e inexorable para que pueda darse tal institución jurídica, sólo la graduación en la posesión de la cuarta nota o la adición o falla de un póster requerido, pueden aportar un elemento definidor decisivo, que permita diferenciar nítidamente el impuesto de la restantes figuras tributarias.

Así, por lo que se refiere a la distinción entre impuesto y tasa, debe observarse que aunque se requiere la presencia de una cierta capacidad contributiva para que pueda percibirse legítimamente una

⁴ Vid. E. Lejeune, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en **Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario**, Madrid, 1980; J. L. Pérez de Ayala, «Los principios de justicia del impuesto en la Constitución española», en **Fiscalidad y Constitución**, Madrid, 1986; y de forma resumida nuestro estudio «Relaciones entre los principios de igualdad y capacidad contributiva» en **XI Jornadas de Estudio sobre el Principio Constitucional de Igualdad**, Madrid, 1989.

tasa, no es ciertamente esa capacidad económica –y mucho menos su graduación– el elemento definidor por excelencia de la tasa, sino la existencia de una actividad administrativa referida al sujeto pasivo. De modo que si faltase tal actividad, la tasa se paga, porque es una prestación tributaria y, por tanto, de naturaleza coactiva, pero al faltar el elemento configurador por excelencia del correspondiente hecho imponible, procedería su devolución (artículos 4 y 5 TRTF y artículo 12 Lcy Tasa y PP).

En el caso de la contribución especial, la diferencia respecto al impuesto se sitúa, junto a la existencia de una actividad administrativa específica, en la exigencia de que el desarrollo de esta actividad proporcione una ventaja o beneficio particular al sujeto pasivo.

De este modo, tanto a través de la propia exégesis del apartado c) del número 1 del artículo 26, como de una interpretación sistemática de sus apartados a), b) y c), tendente a diferenciar las tres figuras tributarias mencionadas, se llega a la conclusión de que el principio de capacidad contributiva, presente por exigencia constitucional en toda prestación patrimonial dirigida al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31 de la Constitución), juega un papel decisivo a la hora de configurar el presupuesto de hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación (artículo 28 LGT). Este presupuesto de hecho, que la Ley General Tributaria denomina «hecho imponible», es obviamente, como toda realidad normativa, un hecho de naturaleza jurídica, detrás del cual se esconde, también por mandato legal, una realidad económica reveladora de capacidad contributiva. Con la particularidad de que este hecho revelador de capacidad contributiva es elemento necesariamente presente en toda prestación tributaria, pero presente de muy diversa forma. En el impuesto es elemento necesario y suficiente; incluso sirve, a través de los parámetros que representan la renta, el patrimonio y el gasto, para graduar el volumen de la carga. Nada de esto sucede en las tasas y en las contribuciones especiales, donde, de un lado, la capacidad contributiva es elemento necesario, pero no suficiente, para hacer surgir la obligación tributaria y, de otro, rara vez se toma la capacidad

contributiva como punto de referencia para graduar el volumen de la carga, toda vez que estas prestaciones tributarias responden al principio del beneficio y no al de la capacidad de pago.

V. TASA

El concepto de tasa ofrecido por el artículo 26.1, a) LGT (redacción 1989) es copia textual del artículo 6 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, que, a su vez, está muy inspirado en el artículo 20 LRHL (1988). Pero este concepto que arranca del artículo 26.1 a) LGT (1963), completado más tarde por el artículo 214.1 LRT de 1964 y que recoge el artículo 1 del TR de Tasas Fiscales (1966), constituye la culminación de un largo proceso doctrinal, que tuvo su momento álgido en la década de los años treinta en Italia y que en España se manifestó sobre todo a partir de los años 1950 ⁵.

No hace al caso entrar ahora en el detalle de ese largo proceso de evolución. Pero difícilmente podrán entenderse preceptos como los artículos 435 y siguientes LRL (TR 1955)⁶, el artículo 1 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales (1858) o el propio apartado c) del número 1 del artículo 26 LGT, si se desconecta a los mismos de la idea típicamente liberal, de corte individual y subjetivo, en virtud de la cual siempre que sea posible deberá reducirse la acción del Estado al mínimo indispensable; cuando ello no sea posible procurará acomodarse su gestión al funcionamiento de la empresa privada y, en consecuencia, recabará de los usuarios de los servicios públicos –si la naturaleza del servicio lo permite– una cantidad equivalente a la

⁵ García de Enterría, «Sobre la naturaleza de las tasa y las tarifas de servicios públicos», en **RAP**, núm.12, 1953; García Trevijano, «Tasas obligatorias», en **RAP**, núm.15, 1954; F. Vicente-Arche, «Notas de Derecho Financiero a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958», en **RAP**, núm. 20, 1959; J. López Berenguer, «Tasas fiscales», en **RDFHP**,1967. p.2063 y ss.; E. Simón, **Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas. Ley Reguladora de las Haciendas Locales**, Inst. Est. Econ., 1988.

⁶ Téngase presente que algunos de estos preceptos a través del puente ofrecido por el Estatuto Municipal y el Decreto de 1946, derivan directamente de la Ley Municipal de 1877. *Vid.* R. Calvo, **Medio siglo de Hacienda Municipal**, Hda. Púb. Esp., 1975.

utilidad o beneficio que el goce de esos servicios les haya podido reportar. Naturalmente, encontrar bajo estos principios la idea de cambio o contraprestación por una ventaja particular, que tradicionalmente ha presidido la evolución de nuestro Derecho positivo y de nuestra jurisprudencia en materia de tasas, no resulta difícil⁷.

A título adicional, contemplado el fenómeno de la tasa desde la perspectiva indicada, esto es, como un cambio o contraprestación, fácilmente se comprende que el hecho de que su establecimiento se produzca por ley, decreto o simple orden ministerial es completamente marginal. Lo que verdaderamente importa es: 1) que el Estado se encuentre en condiciones de poder ofrecer el servicio; 2) que su utilidad resulte beneficiosa para el usuario; y 3) que, como consecuencia de esta ventaja o beneficio singular, el particular decida libremente demandar la prestación del servicio en cuestión.

La superación de esta corriente de opinión se ha producido a través de muy diversos caminos, que exigirían un análisis histórico, económico y político de extensión desproporcionada al objeto de estas líneas. Desde el punto de vista jurídico deben destacarse, cuando menos, dos líneas claras de avance dentro de nuestro Derecho positivo.

La primera, que arranca de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado⁸, ha pretendido la reconducción de las tasas al principio de reserva de ley, siendo su aportación más llamativa la aparición de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, cuyo objetivo principal, en palabras del propio legislador, era «garantizar a los administrados que no se impondrán tasas ni exacciones parafiscales sino es mediante una ley votada en Cortes (...), pues de poco serviría exigir una ley votada en Cortes para el pago de los tributos, si al margen de esa norma se pudieran crear y hacer efectivos, con dispensa

⁷ Recogiendo una reiterada jurisprudencia, la sentencia del TS de 21 junio 1954 (Aranzadi núm. 1917) afirma: «La Tasa de inspección es una arbitrio sobre obras y servicios, cuyo aprovechamiento no se efectúa por el común de los vecinos, sino por personas o clases determinadas».

⁸ *Vid.* artículo 27 y Disp. Adic. 5ª.

tácita del cumplimiento del expresado requisito y por precepto administrativo de rango inferior, las más diversas tasas y exacciones»⁹. Las consecuencias derivadas de este propósito, que presiden toda la evolución positiva ulterior son múltiples. Pero al objeto de este trabajo pueden centrarse en dos. En primer lugar, la reconducción de la obligación de pagar una tasa a la ley, transformó su pretendida naturaleza voluntaria, basada en la demanda individual del servicio, en una obligación legal, más concretamente en una obligación tributaria, que ése exige con ocasión de la prestación de un servicio público, toda vez que la efectiva prestación del servicio constituye elemento integrante del hecho imponible¹⁰. En segundo término, la exigencia de que la obligación de pagar una tasa venga establecida por ley, plantea un delicado problema, que, de una parte, afecta a la distinción entre tasa y precios públicos y, de otra, tenía especial trascendencia en la legalidad anterior a la vigente Constitución, toda vez que el principio de reserva de ley sólo amparaba las prestaciones tributarias (artículo 9 FE) y no «las prestaciones patrimoniales de carácter público» (artículo 31.3 Constitución)¹¹.

Por lo que se refiere a la distinción entre tasa y precios privados, a primera vista el problema puede parecer fácil: estamos dentro del mundo de los precios privados cuando las partes libremente convienen el valor de sus respectivas prestaciones; estamos dentro del ámbito de la tasa cuando no cabe dicha negociación, porque los correspondientes derechos y obligaciones vienen imperativamente establecidos por la ley. La dificultad surge cuando se quiere llevar este criterio a la práctica, pues, como es sabido, en nuestros días no abundan las situaciones que pudieran denominarse puras, ya que el progresivo alargamiento de las funciones del Estado, que le ha llevado a intervenir en la economía de mil formas distintas, utilizando todo tipo de entes

⁹ *Vid.* Exposición de Motivos y artículos 1, 3, 5, 8 y 9 de la Ley.

¹⁰ *Cfr.* artículos 20 LRE, 4 y 5 TRTE, y 6 y 12 Ley de Tasas y PP.

¹¹ *Vid.* E. González, «El principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978», en **Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario**, Madrid, 1980, p.98 y ss; J. Martín Quercalt, *op.cit.*, p.109 y ss.

menores interpuestos, ha generado sutiles formas intermedias (en parte públicas y en parte privadas, es decir, parte impuestas y en parte negociables) de procurarse ingresos que, en definitiva, hacen muy difícil el pronunciarse de forma explícita sobre el ámbito porcentual reservado a la autonomía de la voluntad. Y, así lo que para los hacendistas constituye un problema delicado¹², para los juristas, sujetos por oficio o delimitaciones más precisas, viene a ser un problema prácticamente insoluble, sobre todo si se quiere operar con un cierto grado de generalidad¹³.

La dificultad sube de punto cuando se trata de distinguir entre tasa y precio público. No es el caso reproducir aquí la enconada polémica sobre los criterios o incluso la posibilidad teórica de llevar a cabo con rigor dicha diferenciación dentro del Derecho Tributario¹⁴. El propósito del legislador, expresado claramente en la Exposición de Motivos de la Ley Reguladora de Las Haciendas Locales, es instrumentar un sistema de precios públicos como recurso no tributario y a este fin –continúa la Exposición de Motivos de la Ley de Tasas y Precios Públicos– en ciertos supuestos pueden prestarse servicios o realizarse actividades que, por sus características, no implican las notas propias de la tasa, esto es, «cuando el servicio o actividad es susceptible de ser prestado por el sector privado o en su solicitud no existe obligatoriedad», en cuyo caso estaremos ante un precio público.

El relativismo de semejantes caracteres diferenciadores, como el de otros muchos que con más acierto han puesto el acento en la naturaleza de la prestación y su régimen jurídico, no ha pasado desapercibido para la doctrina, que desde Pugliese a Martín Queralt, pasando por Amorth, Miele y Zanobini no han dudado en afirmar que «es vano querer encontrar a toda costa un criterio material, visible y seguro de discriminación en una materia en la que domina el arbitrio del legislador» (A.D. Giannini).

¹² Vid. Einaudi, L., **Principios de Hacienda Pública**, Madrid, 1958, pp.23 y 61.

¹³ Vid. Giannini, A. D., **Instituciones**, pp.58-61.

¹⁴ Vid. por todos la excelente síntesis realizada por A. D. Giannini, **op.cit.**, p.54 y ss.

La segunda línea de progreso conceptual seguida por nuestro Derecho en este campo viene marcada por el artículo 26 LGT, al configurar, de un lado, de modo indubitado la tasa como una prestación tributaria y rechazar implícitamente, de otro, la idea de contraprestación como elemento definidor de la misma. De un modo implícito desde 1958 (Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales) y más claramente desde 1963 (Ley General Tributaria) para que pueda exigirse legalmente una tasa sólo se requiere: 1) una norma con rango de ley que así lo establezca; 2) que el presupuesto de hecho del tributo así creado consista en la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera de modo particular al sujeto pasivo. Con todo, es lícito preguntarse: ¿La presencia de esa actividad administrativa supone cierta suerte de contraprestación? ¿Qué consecuencias se derivarían de una respuesta positiva con relación a la naturaleza tributaria de la tasa?

La respuesta a la primera pregunta, desde el punto de vista del Derecho Tributario, tiene que ser negativa; primero, porque el tributo es una prestación de naturaleza coactiva, que tiene su fuente en la ley; segundo, porque el tenor literal del artículo 26.1, a) no exige que la actividad administrativa que constituye el presupuesto de hecho de la tasa beneficie al sujeto pasivo, siendo suficiente que le afecte o se refiera a él.

La respuesta a la segunda pregunta, que guarda estrecha relación con la primera, podría solventarse de una forma simple y creo que esencialmente correcta diciendo simplemente: ninguna. Porque, en último término, la presencia de una actividad necesariamente beneficiosa de la Administración en el presupuesto de hecho de la tasa, no altera el fundamento ni el origen legal de la prestación, sólo afecta a la estructura del presupuesto. Sin embargo, justo es reconocer que en la anterior respuesta, que puede parecer excesivamente formalista, como formal es el mundo del Derecho, laten algunos elementos de disconformidad subliminales, si se piensa que el impuesto es una prestación tributaria, porque no se recibe nada a cambio y su único fundamento se encuentra en la capacidad contributiva de las personas

llamadas a satisfacerlos. Al no ser esto exactamente así en esa tasa ideal o real que hemos propuesto, no sólo pensamos, correctamente, que la tasa es un tributo. Sale entonces a relucir del armario de nuestros recuerdos ese otro principio –el del beneficio– que quizá sirve mejor de fundamento a la tasa que el principio de capacidad contributiva y el principio de equivalencia, ahora recogido en el artículo 7 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, que marca una clara tendencia en la fijación de las cuotas debidas a título de tasa (la cobertura del coste del servicio) y, cómo no, la consideración de la capacidad contributiva, columna vertebral de todo tributo, como algo que se tendrá en cuenta y cuando lo permitan las circunstancias (artículo 8 Ley de Tasas y PP).

A la vista de tanto obstáculo cuidadosamente puesto por la doctrina a lo largo de decenios, sería claro síntoma de soberbia intelectual pensar que no hay luces suficientes en el camino para tratar de encontrar alguna solución. A este propósito dedicamos el epígrafe que sigue.

VI. LAS DIFICULTADES DEL CONCEPTO UNITARIO DE TRIBUTO Y VÍAS DE SOLUCIÓN

Las conclusiones derivadas de lo anteriormente expuesto respecto al tema que ahora nos ocupa podrían centrarse en las siguientes proposiciones:

1a. Es posible que el principio de capacidad contributiva no sea el fundamento y principio inspirado de las tasas (la afirmación podría extenderse a las contribuciones especiales), pero el presupuesto de hecho de la tasa y la cuota resultante no pueden desconocer absolutamente o contradecir dicho principio.

2a. La conexión de las tasas y de las contribuciones especiales con el principio del beneficio, es un lugar común en nuestra legislación y jurisprudencia, que la doctrina (pienso en los trabajos de R. Calvo y E. Simón) ha sabido rastrear con acierto a través de una inteligente investigación de los conceptos de «valor de aprovechamiento»

(artículo 17 RD, 30 diciembre 1976), «coste del servicio» (artículo 18 DecretoLey, 20 julio 1979), «naturaleza de la actividad provocada» (artículos 6 y 19 RD, 30 diciembre 1976), «valor de la prestación recibida» (artículo 19 Ley de Tasas y PP), etcétera¹⁵.

3a. Cabe pensar que la acción basilar de dos principios informadores distintos (capacidad de pago y beneficio) dentro de una misma institución jurídica (el tributo), no es lógica y sólo puede perdurar debido al arbitrio del legislador.

A partir de las proposiciones expuestas, la primera observación tiende a relativizar cualquier intento del beneficio y de la capacidad de pago: se trata de dos principios distintos, no de dos principios enfrentados. Pero en concreto, en el caso de los servicios públicos cuyo coste deba ser cubierto mediante tasas, lo difícil será encontrar servicios perfectamente divisibles, dirigidos a un grupo particular de personas y cuya naturaleza reclame su cobertura exclusiva mediante tasas. En todo servicio público hay un componente más o menos amplio de interés general, de coste indivisible, siguiendo la terminología clásica, que en cualquier caso sería injusto hacer recaer exclusivamente sobre el usuario del servicio público preponderantemente divisible o *uti singuli*; de suerte que no es nada infrecuente que un mismo servicio se cubra en un país mediante tasas y en otro mediante impuestos o, incluso, que dentro de un mismo país mediante tasas y mediante impuestos o, incluso, que dentro de un mismo país varíe con el tiempo el régimen de financiación de determinados servicios públicos (enseñanza, transportes, sanidad, etcétera). De otra parte, la exigencia del pago de una tasa de quien careciera de capacidad económica para pagarla sería ilegítima.

La segunda observación, que es una consecuencia lógica de la anterior, lejos de situar la acción informadora de los principios del beneficio y de la capacidad contributiva sobre las distintas figuras de

¹⁵ Vid. E. Simón, «Tasas municipales», en **Fiscalidad Municipal sobre la propiedad urbana**, Valladolid, 1983.

nuestro sistema tributario, bajo una perspectiva alternativa o incluyente, trata de armonizar o complementar su presencia, señalando incluso cuáles deben ser los ámbitos de aplicación territorial preferentes de uno y otro principio dentro del sistema tributario español considerado en su conjunto.

Fruto de esta última perspectiva de análisis es la posibilidad de considerar las distintas especies de tributos fundadas ya sobre el principio de capacidad contributiva (impuesto), pero terminado, derivado del interés general presente en todo servicio público; ya sobre el principio del beneficio (tasa), pero sin excluir la presencia del principio de capacidad contributiva, que habrá de manifestarse, cuando menos, en la imposibilidad legal de exigir un pago tributario allí donde no haya capacidad económica para hacerle frente. Es decir, la influencia preferente del principio del beneficio en cierto tipo de pagos tributarios no puede hacer desaparecer y, mucho menos contradecir, la obligada presencia del principio de capacidad contributiva en todo el ancho campo de las prestaciones tributarias (artículo 24.3 LRHL).

Esta acción informadora preferente del principio del beneficio en las tasas (artículo 7 Ley de Tasas y PP), pero que no excluye la obligada presencia del principio de capacidad contributiva (artículo 8 Ley de Tasas y PP), se apoya ciertamente en ficción: suponer que el beneficio experimentado por el sujeto pasivo, no siendo además posible contrastar la realidad del beneficio presunto absteniéndose de solicitar el servicio, o acudiendo a la iniciativa privada, porque son dos circunstancias expresamente excluidas del concepto legal de tasa en nuestro ordenamiento (artículo 26.1, a) LGT). De aquí que ante las dificultades que plantea la aplicación del criterio del beneficio a las tasas, y excluida por principio la viabilidad de la capacidad de pago, un calificado sector de la doctrina (Flora, Albiñana, E. Simón) haya acudido desde antiguo a la provocación de costes como principio legitimador de las tasas¹⁶.

¹⁶ Vid. por todos E. Simón, *op.cit.*, p.37 y ss.

En la medida en que los propios defensores del principio de la provocación de gasto no excluyen su compatibilidad con el principio de capacidad contributiva, con lo que superior unidad del género tributo no resulta afectada, no es necesario entrar en este lugar en polémicas doctrinales. Sin embargo, debo manifestar ciertas dudas ante la posibilidad de que el principio de provocación del gasto se convierta en fundamento jurídico de la tasa, por la sencilla razón de que siendo la solicitud o recepción del servicio que da lugar al pago de la tasa obligatoria, quien provoca el gasto no es el contribuyente, sino el ente público.

Así pues, si se admite la presencia, aunque sea de forma diversa, del principio de capacidad contributiva informando todo el instituto tributario, creemos que su unidad jurídica queda reforzada, pues el resto de los caracteres que lo definen son mucho menos discutibles. Con todo, significaría estar absolutamente alejados de la realidad, si no echásemos mano en el proceso evolutivo reseñando una consideración más generalizada y menos tosca del principio de capacidad contributiva en esta clase de tributos. Así que, de cara al futuro, ésta debería ser la nueva línea de avance de nuestro Derecho positivo en materia de tasas. Lo que está por verse es si la misma se producirá a través de una progresiva generalización del impuesto, como medio por excelencia de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, o mediante la conveniente articulación de capacidades exentas y tarifas graduadas dentro de las tasas. Hasta el presente, lo que la experiencia confirma es la progresiva desaparición de las tasas de los sistemas tributarios estatales y su preferente utilización en los ámbitos autonómico y local.