

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
España

EL CONCEPTO DE TRIBUTO

Marcial Pons

BUENOS AIRES | MADRID | BARCELONA

2012

ÍNDICE

	Pág.
ABREVIATURAS.....	15
NOTA DEL AUTOR.....	19
I. INTRODUCCIÓN. EL TRIBUTO EN LA HISTORIA.....	21
II. EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. OBJETO Y AUTONOMÍA CIENTÍFICA	23
III. EXCURSUS. EL DERECHO COMO OBJETO DE CONOCIMIENTO CIENTÍFICO.....	31
1. EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO COMO RAMA AUTÓNOMA DENTRO DE LA CIENCIA JURÍDICA	35
2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA COMO OBJETO DE CONOCIMIENTO CIENTÍFICO POR EL DERECHO FINANCIERO	36
3. LAS PECULIARIDADES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA EN EL CONJUNTO DE LAS ACTIVIDADES PÚBLICAS. LA NOTA DE INSTRUMENTALIDAD.....	37
4. EL DERECHO FINANCIERO EN EL PROCESO DE FORMULACIÓN DEL DERECHO PÚBLICO.....	42
5. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO COMO EJERCICIO DE <i>PUBLIFICACIÓN</i> DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	45
IV. DEL DERECHO FINANCIERO AL DERECHO TRIBUTARIO. LA SINGULARIDAD DEL TRIBUTO COMO OBJETO DE UNA RAMA CIENTÍFICA.....	49
1. EL PARTICULARISMO DEL DERECHO TRIBUTARIO	53
V. EL TRIBUTO. CONCEPTO E INSTITUTO.....	57
VI. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL FENÓMENO FINANCIERO-TRIBUTARIO	67
1. LOS PRINCIPIOS PROPIOS DE LA ORDENACIÓN JURÍDICA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA PÚBLICA.....	68

	Pág.
1.1. La constitucionalización de la actividad financiera. Los principios constitucionales en materia financiera.....	70
1.2. <i>Excursus</i> sobre el Concepto de Constitución Financiera	70
VII. LA CONCEPCIÓN CLÁSICA DEL TRIBUTO EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO	77
VIII. LAS TRES LÍNEAS DISCURSIVAS EN LA DEFINICIÓN DE LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN LA ACTUALIDAD	79
1. LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FINANCIERA EN LA CONSTITUCIÓN COMO PRINCIPIOS PROPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y SU RELACIÓN CON LA IGUALDAD	80
2. OTROS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS: PRACTICABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD	87
2.1. El principio de paracticabilidad.....	88
2.2. El principio de proporcionalidad.....	90
IX. EL TRIBUTO EN EL MARCO DE LA REDISTRIBUCIÓN DEL MODELO ESTADO SOCIAL DE DERECHO	95
1. EL ESTADO SOCIAL Y LA CONSTITUCIÓN FINANCIERA.....	96
2. EL SENTIDO DE LA FÓRMULA DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO. LA PRESERVACIÓN DE LOS VALORES CONSTITUCIONALES Y DE LA SEGURIDAD JURÍDICA	99
2.1. El tributo y el ordenamiento tributario en la fórmula del Estado social	103
2.2. La solidaridad como principio fundador del tributo.	105
2.3. Síntesis en torno al juego de la solidaridad en materia tributaria.....	108
2.4. Crítica al fundamento del tributo sobre la base del Estado social. La necesidad de recuperar la plena eficacia del principio de capacidad contributiva	110
X. EL TRIBUTO COMO LÍMITE A LAS LIBERTADES ECONÓMICAS. LOS ORDENAMIENTOS SUPRANACIONALES Y EL DERECHO EUROPEO	117
1. UN NUEVO PRINCIPIO PROPIO DEL DERECHO TRIBUTARIO: EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD.....	119
2. LA NEUTRALIDAD EN EL DERECHO EUROPEO	119
3. NEUTRALIDAD Y LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO EN LA UNIÓN EUROPEA	121
4. LA NEUTRALIDAD FISCAL INTERNA Y EXTERNA	122
5. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN POR RAZÓN DE NACIONALIDAD.....	129

XI. LA INTERNACIONALIZACIÓN DEL CONTEXTO TRIBUTARIO. LAS NUEVAS FUENTES INTERNACIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO FRENTE A LA CONSTITUCIÓN. CONVENIOS INTERNACIONALES CONTRA LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	137
1. NATURALEZA JURÍDICO-NORMATIVA DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	138
2. LA INCORPORACIÓN DE LOS TRATADOS AL ORDENAMIENTO INTERNO DE LOS ESTADOS Y SU INFLUENCIA SOBRE LA INTERPRETACIÓN DE LOS MISMOS.....	140
XII. EL DEBATE SOBRE LA VIABILIDAD DE UNA DEFINICIÓN CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO	145
XIII. NOTAS DIFERENCIADORAS DEL TRIBUTO. EL TRIBUTO COMO PRESTACIÓN PATRIMONIAL COACTIVA	153
1. LA COACTIVIDAD EN LOS TRIBUTOS <i>SIN CONTRAPRESTACIÓN</i>	154
2. LA COACTIVIDAD EN LOS TRIBUTOS <i>CON CONTRAPRESTACIÓN</i>	155
3. INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO DE TARIFA	158
3.1. Las tarifas y las formas de prestación de servicios públicos a partir de operadores privados	159
3.2. La denominada potestad tarifaria	161
3.3. La tarifa y las nuevas formas de financiación de infraestructuras públicas	167
XIV. EL CONCEPTO DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO.....	173
XV. LA LEY COMO INSTRUMENTO DE COACCIÓN. LA LEGALIDAD Y LA TIPICIDAD TRIBUTARIA	175
1. LA RESERVA DE LEY <i>RELATIVA</i>	179
2. LA RESERVA DE LEY COMO TIPICIDAD TRIBUTARIA	182
3. ORDENAMIENTO <i>DE INJERENCIA</i> Y TIPOLOGÍA NORMATIVA	183
4. ¿ LA TIPICIDAD COMO DERECHO ?	186
5. CONTENIDO DE LA ACCIÓN TIPIFICADORA.....	188
6. LA LLAMADA «TIPICIDAD ABIERTA».....	196
7. LA RELACIÓN DE LA TIPICIDAD CON LA RESERVA DE LEY TRIBUTARIA.....	197
XVI. EL CARÁCTER CONTRIBUTIVO. LA INFLUENCIA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	201
1. PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD	203

	Pág.
XVII. LA PRESTACIÓN TRIBUTARIA CONSISTE EN UNA CESIÓN DEFINITIVA DE RIQUEZA	207
XVIII. LA EXIGENCIA DE LA INTERVENCIÓN DE UN ENTE PÚBLICO COMO PERCEPTOR	211
XIX. EL TRIBUTO NO TIENE COMO FINALIDAD SANCIONAR UN ILÍCITO.....	219
XX. LA INTEGRACIÓN DEL TRIBUTO EN UN SISTEMA. LA RELEVANCIA DEL CONCEPTO DE <i>SISTEMA TRIBUTARIO</i>	223
XXI. CLASES DE TRIBUTO. CONTENIDO Y SUPERACIÓN DE LA CLASIFICACIÓN TRIPARTITA. EL CASO ESPAÑOL	231
XXII. LA PREFERENCIA POR LA FIGURA DEL IMPUESTO	235
XXIII. EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS MÁS IMPORTANTES DEL SISTEMA	239
1. INFLUENCIA DEL CONTEXTO INTERNACIONAL. TENDENCIA A LA DUALIZACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES	239
2. LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS EMPRESAS CON FORMA DE SOCIEDAD	243
2.1. Modelos contables	250
XXIV. EL RETO DE LA SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA IMPOSITIVO. LA INTRODUCCIÓN DE IMPUESTOS OBJETIVOS PARA LAS PEQUEÑAS EMPRESAS	253
XXV. LA TASA COMO TRIBUTO.....	261
XXVI. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.....	271
XXVII. LA NECESARIA RECONDUCCIÓN DE LAS DEMÁS CATEGORÍAS A LA CLASIFICACIÓN TRIPARTITA. PREVALENCIA DE LA SUSTANCIA SOBRE EL <i>NOMEN IURIS</i> . ALGUNOS EJEMPLOS.....	275
XXVIII. PRECIOS PÚBLICOS. ESPECIAL REFERENCIA AL DERECHO ESPAÑOL	277
XXIX. LA FIGURA DEL CANON EN ESPAÑA.....	285
XXX. EL USO EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS.....	291
1. LA EXCEPCIONAL ADMISIBILIDAD DEL TRIBUTO SIN FINES CONTRIBUTIVOS.....	291
2. TRIBUTOS AMBIENTALES	294
2.1. Problemática de la admisión de tributos ambientales en el Derecho español	298

	Pág.
2.2. Principios relacionados con la utilización del tributo con finalidad de protección del medio ambiente. El principio <i>quien contamina, paga</i>	302
3. TRIBUTOS PARA EL CONTROL DE LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES.....	307
XXXI. SUPERACIÓN DE LA ESTRUCTURA IMPERATIVA DEL TRIBUTO. TRIBUTOS DE BASE NEGOCIAL. ESPECIAL REFERENCIA A LAS SUBASTAS.....	311
XXXII. COTIZACIONES SOCIALES	317
XXXIII. LA AFECTACIÓN DEL TRIBUTO Y EL FENÓMENO DE LA PARAFISCALIDAD	321
XXXIV. CONCLUSIÓN. EL CONCEPTO DE TRIBUTO HOY EN DÍA...	327
XXXV. BIBLIOGRAFÍA.....	333

NOTA DEL AUTOR

En el año 2009 publiqué en Lima la primera edición de esta obra, con el mismo título, *El concepto de tributo*, en la editorial peruana Tax Editor. Por eso, la aparición en un breve espacio de tiempo de menos de tres años de esta segunda edición merece, cuando menos, una breve explicación.

En efecto, aquella obra inicial respondía a la intención de elaborar un estudio dogmático del concepto de tributo como categoría central del Derecho de la financiación pública. Al mismo tiempo, se trataba de una obra que unía a esa vocación de trabajo de teoría general del Derecho tributario, ciertos condicionamientos *locales*. El haber sido publicada en Perú justificaba que en la misma se trataran cuestiones ligadas a la realidad constitucional peruana, por ejemplo, el fundamento reciente en el Tribunal Constitucional del Perú del poder tributario en el principio de solidaridad, o la impactante jurisprudencia referida a cuestiones como la *bancarización* o los impuestos sobre activos. Cuestiones de gran calado, pero difícilmente entendibles en la sistemática de una obra de estas características, fuera del contexto local.

Por ello he creído oportuno recuperar esta obra preservando la concepción inicial de un trabajo de teoría general donde se analice, al margen de esos condicionamientos domésticos, la realidad del tributo en nuestros días. Obviamente, la obra mantiene las prioritarias referencias al ordenamiento constitucional español y a las aportaciones jurisprudenciales (constitucionales u ordinarias) que han tenido lugar en los últimos años en España respecto al concepto y a las categorías tributarias. Pero se adentra en temas como el fenómeno de la utilización de formas privadas para la obtención de ingresos (gestión privada de servicios públicos, subastas de derechos de emisión o de licencias de telefonía...) o el valor actual de los principios de justicia tributaria, en un contexto de crisis económica y de déficits fiscales, donde lo prioritario (cuando no exclusivo) parece ser la utilización del tributo como instrumento recaudatorio.

Así, manteniendo en lo sustancial la *fachada* de la obra original, he pretendido restaurar su contenido, racionalizándolo y completándolo, y también *aggiornándolo* en lo tocante a jurisprudencia y bibliografía. El enfoque de esta renovación de la obra se ha hecho partiendo de las tres concepciones históricas del tributo que podemos localizar a día de hoy.

En primer lugar, una concepción clásica, que bebe en las fuentes de un orden social basado en la protección de la libertad y la propiedad, donde el Derecho tributario tiene un estigma de instituto *odioso*: en este marco histórico, se acuñarán

los principios de capacidad económica como un atributo del hecho imponible y de legalidad como *autoimposición*, basada en la protección de la propiedad.

En segundo lugar, una concepción que es consecuencia de la constitucionalización del tributo en las normas fundamentales europeas de mediados del siglo XX, donde el tributo pierde buena parte de su origen odioso al asentarse en un constitucional *deber fundamental de contribuir* y donde la capacidad económica pasa a ser la medida de la desigualdad en el ejercicio de ese deber fundamental. Con la creciente influencia del keynesianismo y del *Welfare State*, el tributo se fundamentará en la solidaridad, pasando a entenderse como un instrumento de política distributiva, consagrándose la progresividad como un signo distintivo del sistema fiscal. En esta etapa histórica, los viejos *tics* que conciben al tributo como un ataque a la propiedad sobreviven a través de la incorporación del principio de no confiscatoriedad a los textos constitucionales.

Por último, durante el desarrollo de este paradigma conceptual del tributo, el mismo empieza a ser calificado como un instrumento de política en general y de política económica en particular. No se trata sólo del fenómeno de la utilización extrafiscal del tributo. La creciente globalización e internacionalización de la economía y, sobre todo, la aparición de espacios de integración económica con un Derecho supranacional que prevalece frente al Derecho interno y que consagra la preeminencia de las libertades económicas, cambia la visión del tributo. No se trata de hablar exclusivamente del tributo en clave de justicia. El impuesto pasa a ser un obstáculo a ciertas libertades económicas, recuperándose y consagrándose principios como la neutralidad fiscal.

Todas estas cuestiones influyen en los planteamientos tradicionales del tributo y en la acuciante necesidad de incorporarlas a esos paradigmas clásicos. A esta necesidad hemos intentado dar respuesta en la presente obra. Por ello quiero agradecer a Marcial Pons Argentina y, sobre todo, a Alejandro Altamirano y Alejandro Linares, el interés que han mostrado y el apoyo dispensado a su publicación en Buenos Aires.

Santiago de Compostela, diciembre 2011

I. INTRODUCCIÓN. EL TRIBUTO EN LA HISTORIA

No pretendemos en la presente monografía realizar ningún tipo de compleja descripción histórica del concepto de tributo. Recordemos que, como dice BENÍTEZ, citando a SCHMÖLDERS, será en Grecia cuando se consolide la contribución al pago por los ciudadanos de gastos colectivos en tiempos de paz, en lo que se puede localizar el germen histórico del tributo, pues hasta ese momento el tributo no constituía un concepto estable y era una consecuencia del sometimiento de los vencidos a los vencedores¹.

Durante la Edad Media, el tributo sería consecuencia del sometimiento de los súbditos a los señores, incluso cuando se van consolidando los Estados nacionales con fines absolutistas. Esta situación se mantendría hasta la Revolución Francesa, con la concepción del Estado moderno, basado en un concepto jurídico, al que habría que referir las fórmulas del Estado de Derecho (constitucionalización del tributo) y del Estado social, sobre el que se va a asentar dogmáticamente el deber de contribuir en los últimos años.

Pero, en los albores del siglo XXI, y consolidado lo que SCHUMPETER denominaba *Estado fiscal* y la doctrina alemana, y en especial ISENSEE, *Estado impositivo (Steuer Staat)*², es evidente que el tributo es el principal recurso financiero con que cuentan la mayoría de los Estados para hacer posible la realización de sus diversas actividades. Por tanto, su creación responde originalmente a presupuestos económicos y políticos, pero se trata de una institución, trasladada a categoría jurídica, que debe ser analizada con los instrumentos metodológicos del Derecho y, en concreto, del Derecho financiero y tributario³. Teniendo claro esto, debemos comenzar nuestro análisis por el principio: por las bases científicas del Derecho financiero y tributario como instrumento de aproximación al tributo como figura jurídica.

¹ A. BENÍTEZ RIVAS, «El concepto de tributo», en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons-Argentina, Buenos Aires, 2008, p. 25.

² ISENSEE, «Steuerstaat als Staatsform», en R. STÖDTER y W. THIEME (eds), *Beiträge zum Deutschen und europäischen Verfassungs-Verwaltungs und Wirtschaftsrecht. Festschrift für Hans Peter Ipsen zum siebzigsten Geburtstag*, C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1997, pp. 32 y ss. J. ISENSEE, «Staat und Verfassung», *Handbuch des Staatsrechts*, C. F. Müller, Juristischer, Heidelberg, 1987, p. 651.

³ A. BENÍTEZ RIVAS señala que «reconocido el carácter jurídico del tributo, correspondió a los juristas definir sus características esenciales dentro del marco del Derecho tributario como disciplina con autonomía científica frente a las ciencias financieras y a las demás ramas del Derecho (autonomía negada por unos y defendida por otros). No obstante, la mayor preocupación sobre la dogmática jurídica del tributo se centró en si era posible abarcar en un solo concepto de tributo las diferentes clases de contribuciones emergentes de distintos hechos imponibles»: «El concepto de tributo», *op. cit.*, p. 27.