EL RECURSO TRIBUTARIO. UNA EXPLICACIÓN INSTITUCIONALISTA DEL TRIBUTO

ALBERTO GÉNOVA GALVÁN

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Laguna

"*Munera quae patrimonios publicae utilitatis gratia indicuntur, ab omnibus subeunda sunt*"[1]

I. EL CONCEPTO DE TRIBUTO

La financiación del gasto público queda configurada en la Constitución como una tarea colectiva a la que todos quedan convocados a participar según su capacidad económica y a través de un conjunto de tributos. Así lo expresa, nítidamente, el artículo 31.1 CE: "*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*".

Sobre el tributo, alrededor del tributo, se ha desarrollado un bloque normativo y doctrinal claramente diferenciado que ha dado lugar al Derecho tributario como una subrama del Derecho financiero, constituyendo el tributo el objeto de la disciplina jurídica y de la rama del ordenamiento denominadas Derecho tributario: aquélla lo toma como su objeto de estudio, y ésta como el de su ordenación. Llama la atención, sin embargo, que mantengan plena vigencia las palabras del profesor Cortes Domínguez cuando destacaba que "*paradójicamente, una rama tan estudiada y tan elaborada como el Derecho tributario ha descuidado profundamente el análisis del concepto que le sirve de plataforma. No es que no existan definiciones del tributo –hay una larga teoría de ellas-, sino que el tributo todavía*

[1] "*Las cargas que se imponen sobre los patrimonios para utilidad pública han de ser sostenidas por todos*", Justiniano: *Code repitatae praelectionis*, Tít. 42, Libro 10.

no ha conseguido en la Ciencia jurídica un concepto que sea plenamente válido y que haya merecido la aceptación de la mayoría de la doctrina tributaria"[2].

La senda a seguir en la búsqueda del concepto de tributo la marcó el profesor Sainz de Bujanda, debiendo alcanzarse su definición como resultado de un ejercicio de reconstrucción de nuestro Derecho positivo, utilizando a tal efecto las categorías que la dogmática pone a nuestra disposición. Fijaba como misión de la doctrina científica precisar, a partir del Derecho positivo, el concepto de tributo por la vía de identificar su naturaleza jurídica[3]; de lo que se trata es de acotar el tributo como objeto del Derecho tributario, como una figura que, por su propia razón de ser y, por tanto, por la peculiariedad de su régimen jurídico, está, desde su origen, llamada a integrarse en un orden real del Derecho, inconfundible con cualquier otro: el Derecho tributario. La tarea que nos proponemos desarrollar a lo largo de las siguientes páginas es reflexionar acerca de cómo se puede dar una explicación integral del fenómeno tributario tal como es regulado en nuestro ordenamiento jurídico; a tal fin, anticipamos que asumimos con el profesor Ferreiro que lo procedente es conceptualizar el tributo como institución[4], pues es la institución la que nos permite superar las limitaciones que tienen las diferentes explicaciones científicas que se han dado al tributo y, al mismo tiempo, recoger lo mucho de válido que cada una de ellas tiene. Acertadamente señalaba Sainz de Bujanda que los diversos esquemas explicativos del tributo, "*lejos de ser excluyentes, se integran entre sí, sin más requisito que la eliminación, en cada uno de ellos, de sus deficiencias, de sus deformaciones o de sus excesos"*[5].

---

[2] Cortes Domínguez, M.: *Ordenamiento tributario español, I*, Tecnos, Madrid, 2ª. ed., 1970, p. 168.

[3] Sainz de Bujanda, F.: *Sistema de Derecho Financiero, I, vol 2º*, Universidad Complutense, Madrid, 1985, pp. 14-17. Por su parte, Cortes Domínguez, al explicarnos cómo construía el concepto de tributo, señalaba que *"tratamos de hacer una investigación de la dogmática tributaria exclusivamente desde el prisma jurídico, o lo que sería más exacto, que nos planteamos como objeto de nuestro estudio, la realidad jurídica tributaria, que, como es obvio, sólo puede ser aprehendida con un método adecuado a la naturaleza del objeto, es decir, con un método jurídico" (Ordenamiento tributario español, I*, Tecnos, Madrid, 2ª ed., 1970, p. 162)

[4] Ferreiro Lapatza, J.J.: "La definición del tributo", en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 273 y ss.

[5] Sainz de Bujanda, F.: *Sistema,* T. I vol. 2º, p. 141. Cada una de las teorías explicativas del tributo han aportado aspectos positivos, y deben ser analizadas teniendo en cuenta el contexto histórico y científico en que se desarrollaron; cada una de ellas potenció el estudio de ciertas cuestiones y, como afirmó Rodríguez Bereijo *"en todas ellas pueden encontrarse elementos comunes, planteamientos que, de algún modo, constituyen un puente hacia posiciones diferentes" (Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1976, pp. 196-197) Hay que tener muy presente el carácter acumulativo de los conocimientos jurídicos, pues, como señalaba al respecto Francisco Clavijo, la *"alternativa entre un Derecho tributario estático y otro dinámico (…) no tiene hoy ninguna justificación. La visión integradora del Derecho tributario que Sainz de Bujanda ha sabido, con trazos maestros, desarrollar en el*

Recordemos, sumariamente, los esquemas explicativos del tributo que se han ido sucediendo y que han ido marcando otros tantos hitos en la construcción científica del Derecho tributario.

La primera nota distintiva que se señaló respecto del tributo como clase de los instrumentos de financiación de los gastos públicos fue la de ser expresión de la coactividad con la que el ordenamiento jurídico reviste, en ocasiones, a ciertos actos, en tanto que las entregas de sumas de dinero a título de tributo no son voluntarias, sino que se hacen en cumplimiento de imposiciones unilateralmente establecidas por los entes públicos a cargo de ciertas personas. El fundamento de que, para obtener los medios dinerarios, el ordenamiento jurídico asigne poderes excepcionales al Estado, concretados en esta manifestación del clásicamente denominado poder de *imperium* que lleva al establecimiento unilateral a cargo de los ciudadanos de la exigencia de entregar sumas de dinero, fácilmente se comprende, pues mientras que en el ámbito de los intereses privados la no obtención de medios dinerarios redunda, exclusivamente, en la esfera particular, en el ámbito de los intereses públicos esa no obtención afectaría a la consecución de los fines que el ordenamiento impone a los entes públicos, de suerte que un déficit de financiación pública limita la capacidad de los entes públicos para satisfacer las necesidades públicas.

No sin razón se ha dicho que la cláusula de Estado social y democrático de Derecho con la que se abre nuestra Constitución significa tanto como afirmar que estamos ante un *Estado fiscal* pues, como explica Rodríguez Bereijo, "*las potestades tributarias y de gasto público constituyen el presupuesto irrenunciable en la realización (al menos mínima) de los fines del Estado que la Constitución propugna (especialmente en el "programa" de objetivos económicos y derechos sociales del capítulo III del título I) y permite aportar, dentro del marco de la*

Sistema de Derecho Financiero, muestra que los conceptos de obligación y procedimientos tributarios pueden y deben combinarse de forma que ofrezcan una imagen teórica completa del tributo" ("El legado de Sainz de Bujanda", en *Fernando Sainz de Bujanda. Fundador de los estudios de Derecho financiero y tributario*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid, 2003, p. 156) Por su parte, Cazorla Prieto explica que debe prevalecer "*el postulado de la complementariedad categorial (…) tal postulado puede descomponerse en la idea de la coexistencia categorial dentro de un cierto sector jurídico, la de la no estanqueidad categorial y la de la aplicación categorial preferente en un determinado sector del objeto de conocimiento de que se trate" (El Derecho financiero y tributario en la ciencia jurídica*, Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 105) y concluye: "*la categoría preferente en la explicación jurídica de la existencia del tributo es la de la relación jurídico-tributaria, cuyo núcleo sustancial es la obligación tributaria en sentido estricto u obligación de pago del débito que corresponde al contribuyente, sin perjuicio de la concurrencia en su seno de otras obligaciones complementarias o auxiliares de aquélla*" (*Derecho financiero y tributario. Parte general*, Aranzadi, Cizur Menor, 11ª. ed., 2011, p. 187)

economía de mercado, las correcciones necesarias para la consecución de un orden social más justo"[6]. El gasto público no es una opción, sino una obligación que viene impuesta por la Constitución y, admitidas las decisiones políticas acerca del mismo, que concluyen en la diversidad de su dimensión, así como que las demandas de prestaciones sociales queden sujetas por la propia Constitución a lo que cabría calificar como financieramente posible, es recognoscible en la misma un contenido esencial que no puede dejarse a la pura discrecionalidad del legislador y que, en la perspectiva que nos interesa, conduce a que la financiación de ese gasto no puede quedar absoluta y exclusivamente al albur de recursos basados en la voluntariedad de terceros, sino que el Estado ha de obtener, siempre y en todos los casos, los medios dinerarios que precisa para satisfacer los intereses generales, y, a tal efecto, puede imponer unilateralmente a los ciudadanos la entrega de sumas de dinero para atender el gasto público.

Este es el sentido del art. 31.1 CE, que configura la financiación del gasto público como una tarea común, en la que deben participar todos los ciudadanos, que quedan sujetos coactivamente a aportar parte de su capacidad económica (*riqueza*) para sostener el gasto público, aportación que se realiza a través de los tributos[7].

La *ratio essendi* del tributo está, pues, en ser expresión de los poderes exorbitantes de los que quedan investidos por el ordenamiento jurídico los entes públicos, pudiendo, en ejercicio de tales poderes, imponer a los ciudadanos, al margen y con independencia de la voluntad de los mismos, un concreto comportamiento; en el caso del tributo: la entrega de una suma dinero con el fin de participar en el sostenimiento de las cargas públicas conforme la respectiva capacidad económica. Este carácter de imposición unilateral queda de manifiesto en el art. 2.1 LGT al indicar que los tributos son "*prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de*

[6] Rodríguez Bereijo, A.: *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, p. 46.

[7] Escribe Ferreiro Lapatza que el art. 31 CE "*concibe a los tributos, única y exclusivamente como un medio de contribuir al "sostenimiento de los gastos públicos*" ("La definición del tributo", cit., p. 287) Por su parte, señalaba Vicente-Arche que "*considerando el empleo o gasto de dinero como un hecho consustancial a la existencia del Estado y al cumplimiento de sus fines, la Constitución establece ya el nexo entre la función financiera de empleo de recursos pecuniarios y la de obtención de los mismos por vía tributaria. La manifestación jurídica de esta relación viene dada por el deber cívico, o cívico-político, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de inclusión generalizada en las Cartas constitucionales*" (Vicente-Arche Domingo, F.: "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", en *REDF*, nº 7/1975, p. 444)

hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir", el cual ha de ser interpretado a la luz de la Disposición adicional 1ª del propio texto legal, que en su apartado 2 da a los tributos la consideración de prestación patrimonial de carácter público.

Las prestaciones patrimoniales de carácter público son, como es sabido, las que "*se exigen con carácter coactivo*" y que, suponiendo limitaciones a las esferas de las libertades y/o derechos de las personas, sólo pueden ser establecidas mediante Ley, tal como dispone el art. 31.3 CE: "*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*". Ha sido la jurisprudencia constitucional la que, al hilo de este precepto, ha elaborado el concepto de prestación pública -nos referimos nosotros ahora a las patrimoniales, que son las que constituyen nuestro objeto de estudio-, poniendo el acento en la coactividad como nota distintiva fundamental del concepto: "*Estamos ante una prestación patrimonial de carácter público* -nos dice la STC 185/1995- *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*"[8]. A esas notas, la STC 182/1997 sumó que para poder hablar de prestación patrimonial de carácter público es necesario que tal prestación -esto es, la obligación de pago en que consista- cumpla una función de interés público.

La categoría de la prestación patrimonial pública queda así caracterizada por la concurrencia de estas tres notas:

a) Se trata de prestaciones que nacen de la imposición por un poder público de una obligación de pago
b) Esta imposición es coactiva, en tanto que establecida sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla[9]; y ello en cualquiera de los tres significados que de coactividad da la STC 185/1995:

[8] STC 185/1995, de 14 de diciembre, F.J. 3º, la cual destaca que la imposición unilateral de la prestación pública es el elemento determinante de la exigencia de reserva de Ley, concluyendo que la coactividad es la nota fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público. Esta STC declaró la inconstitucionalidad de los párrafos a) y b) del art. 24 de la Ley 8/199, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, así como algunas expresiones del párrafo c) del propio precepto, a partir de la definición del concepto de prestación patrimonial de carácter público del art. 31.3 CE.

[9] Precisa Menéndez Moreno que "*la coactividad no ha de entenderse referida al comportamiento del obligado que origina el deber de satisfacer las prestaciones patrimoniales, comportamiento que puede ser voluntario u obligatorio (se puede, por ejemplo, solicitar o no un determinado servicio de la Administración); sino a la forma de exigir la exacción pública que origina ese comportamiento, a la forma de exigir, en definitiva, el cumplimiento del*

Que el supuesto de hecho que da lugar a la obligación no sea realizado de forma libre y espontánea por el particular;

Que la actividad o el servicio requerido sea objetivamente indispensable para satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los ciudadanos;

Que la prestación pecuniaria derive de la utilización de servicios o actividades prestados por los entes públicos en régimen de monopolio de hecho o de derecho

c) La inequívoca finalidad pública de la prestación impuesta

La jurisprudencia constitucional, al tiempo que nos brinda el concepto de prestación pública, se ha pronunciado reiteradamente sobre el carácter de tal que tiene el tributo; valga, por todas, la STC 276/2000, de 16 de noviembre, que declara en su FJ 4º que "*desde una perspectiva estrictamente constitucional el tributo constituye una prestación patrimonial de carácter público que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica fijado en la ley*".

Sentado el carácter de prestación patrimonial pública del tributo, una cuestión se nos suscita al observar que el art. 31.3 CE habla de "prestación patrimonial pública" -se refiere este precepto al establecimiento de tales prestaciones- mientras que el art. 133.1 CE habla de "tributo" – este precepto se refiere al establecimiento de los tributos- lo que nos lleva a indagar si existe identidad entre ambas categorías. La cuestión que nos planteamos quedó indubitadamente resuelta por la STC 185/1995, de 5 de diciembre: "*la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente, lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión "tributos" del artículo 133.1 CE y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del artículo 31.3 CE*", precisando la propia Sentencia 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*". La DA 1ª LGT, en la

tributo o de la prestación patrimonial pública no tributaria, que se lleva a cabo, obviamente, siempre con carácter coactivo" ("Las prestaciones patrimoniales de carácter público. Un análisis de la noción de las mismas en la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público", en *Quincena fiscal*, 1-2/2018, p. 15)

redacción dada a la misma por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, ha precisado esta cuestión, sentando, sin lugar a duda alguna, que todos los tributos son prestaciones patrimoniales de carácter público, pero que no todas las prestaciones patrimoniales de carácter público son tributos[10].

Para precisar las notas identificativas del tributo como tal especie, la STC 182/1997, a la característica común de la reserva de Ley que el art. 31.3 CE establece para las prestaciones patrimoniales públicas, suma la característica singular del tributo: "*la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*"[11], concluyendo que son tributos "*las prestaciones patrimoniales coactivas –esto es, de carácter público- que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*", que podemos asumir inicialmente como concepto del tributo para continuar con nuestra explicación del mismo[12].

El concepto de prestación patrimonial pública es, por tanto, un género, del que sería especie, entre otros, el tributo[13]; en otras palabras: los tributos no son lo mismo que las prestaciones patrimoniales de carácter público y, por tanto, es distinto su régimen jurídico, siendo el único punto común la necesidad de su regulación por ley.

---

[10] Reza el texto de la citada DA 1ª: *"1. Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo.*

2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público citadas en el apartado anterior podrán tener carácter tributario o no tributario.

Tendrán la consideración de tributarias las prestaciones mencionadas en el apartado 1 que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley.

Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general.

En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado".

[11] STC 182/1997, de 28 de octubre, Fj 15º; en igual sentido: STC 233/1999, de 16 de diciembre, Fj 18º.

[12] Sobre este concepto de tributo, puede verse: Aguallo Avilés, A.: "La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero constitucional", *REDF*, nº 109 y 110/2001, pp. 54-60.

[13] Pérez Royo, F.: "*Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria*, en *HPE*, nº 14-1972, p. 220; Rodríguez Bereijo, A.: "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional" en *El sistema económico en la Constitución Española, Vol. II*, XV Jornadas de Estudios de la D.G. de lo Contencioso del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, p. 1.301; Alguacil Marí, P.: "*Acerca de la flexibilidad de la reserva de Ley en materia tributaria*", en *REDF* nº 101-1999, p. 16.

Sentado por la jurisprudencia constitucional el carácter de prestación pública del tributo, asumimos, como hemos indicado, las definiciones que el TC nos brinda del tributo como una prestación patrimonial coactiva satisfecha para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; sin embargo, esas definiciones hemos de asumirlas con un alcance limitado porque conceptualizar el tributo es –debe ser- tanto como subsumir el fenómeno tributario en esquemas o categorías que previamente han sido elaborados en el seno de la Teoría general del Derecho[14], y a partir de ello una precisión se impone: el tributo, estrictamente, no consiste en una prestación pecuniaria sino, en todo caso, en una obligación, objeto de la cual lo es la prestación[15]; y, más precisamente: esa obligación no existe *per se*, sino por virtud de una norma jurídica, cuya aplicación al supuesto de hecho que se ha realizado habrá determinado el nacimiento de tal obligación.

A mayor abundamiento, el análisis de la LGT y de la normativa reguladora de los tributos en particular nos pone de manifiesto que de esas normas surge una pluralidad de vínculos y situaciones jurídicas –además de la prestación destinada a contribuir en la financiación del gasto público-. Estamos en presencia de vínculos y relaciones jurídico-tributarios, en tanto que su origen está en normas tributarias y regidos por el ordenamiento tributario; sin embargo, y así lo anticipamos, sólo uno de ellos recibe, en sentido estricto, la denominación de "obligación tributaria principal"

En el fondo de lo que acabamos de señalar está que, desde los inicios de la construcción científica del Derecho tributario hasta nuestros días, se hayan sucedido diversos modelos explicativos del tributo, cada uno de los cuales lo ha subsumido en una categoría jurídica. El limitado alcance que hemos impuesto a nuestras reflexiones nos impide, como es evidente, dar cumplida y extensa noticia de tales modelos; sí debemos, sin embargo, referirnos, siquiera sea sucintamente,

[14] Sainz de Bujanda, F.: *Sistema de Derecho Financiero, I, vol. 2º*, cit., p. 23

[15] Explicaban Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón: *"El objeto de la obligación es lo debido por el deudor y lo que el acreedor está facultado para reclamar y para recibir. Es siempre un comportamiento o una conducta del deudor, a la que usualmente se denomina "prestación" (Sistema de Derecho civil, vol II*, Tecnos, Madrid, 1976, p. 108)

a sus principales hitos, pues ello nos es de utilidad para alcanzar de manera acabada el concepto de tributo[16].

La explicación del tributo como manifestación del poder de *imperium*:

A fines del siglo XIX, la dogmática alemana explicó la prestación en que consiste el tributo enfatizando al máximo su carácter coactivo, considerándolo como un puro y simple acto debido, como una mera relación fáctica de poder (*rein tatsächlichen Gewaltverhältnis)* entre el obligado a pagar el tributo y el Estado, derivada del *status* de sometimiento o sujeción general del individuo al poder soberano del Estado: la especial posición de supremacía en la que el ordenamiento jurídico sitúa al Estado, da a éste títulos suficientes para imponer su voluntad a todos aquellos que se encuentren bajo su esfera de influencia, siendo irrelevantes al respecto las justificaciones éticas o jurídicas. Es la posición propia de una concepción autoritaria del Estado-policía heredero del absolutismo, en el que el Estado ostenta una posición de supremacía sobre el súbdito: del lado del Estado sólo existirían derechos y pretensiones, mientras que del lado de los particulares, sólo deberes y obligaciones. La actividad de emitir las leyes y la de aplicar las mismas por la administración tributaria no serían sino etapas de una actividad única, dirigida a la finalidad práctica concreta de obtener el dinero para el Estado, concluyéndose que las leyes tributarias serían leyes en el sentido formal, no en el sentido material, con lo que el Derecho tributario no sería un conjunto de normas jurídicas, sino una manifestación de voluntad de naturaleza administrativa, que, en una etapa, es confiada al legislativo, pero mantendría su naturaleza objetiva de actividad administrativa[17].

[16] Los hitos a que nos referimos quedan concretados en la teoría del tributo como relación de poder (Mayer); como relación jurídica obligacional (Nawiasky, Blumenstein, Hensel); que posteriormente fue considerada en un sentido muy amplio (Giannini); como una función (Alessi), como una potestad (Micheli) o como un procedimiento administrativo (Maffezzoni) Remitimos al lector interesado al artículo de González García, E.: "Los esquemas fundamentales del Derecho tributario", en *RDFHP*, nº 114/1975, pp. 1.545 y ss, y Rodríguez Bereijo, A.: *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976, pp. 235 y ss.; y, por supuesto, la extensa exposición de Sainz de Bujanda en su *Sistema, vol. I, T. 2º*, pp. 20 y ss.

[17] La tesis de la relación de poder sobre el tributo se desarrolla en la segunda mitad del Siglo XIX en Alemania, de la mano de C.F. von Gerber y Otto Mayer. Abogaba Mayer por "*un Estado de libertad restringida en el cual el afectado se tiene que ajustar a lo que exija el fin de la Administración pública*" y definía Mayer el *impuesto* "*un pago en dinero que el poder tributario impone al sujeto en virtud de una regla permanente*" (*Derecho administrativo alemán, T. II*, Depalma, Buenos Aires, 1950, p. 197. Según Mayer "*los principios del régimen de derecho exigen que la imposición se conforme, siempre que sea posible, a la fórmula de éste; regla de derecho, acto administrativo, ejecución. Esto, como siempre, sólo en la medida de lo posible. Las consideraciones de utilidad práctica, desde el punto de vista de la hacienda pública, son las que fijan los límites*" (op. cit., p.199) Para Mayer, "*la orden es la declaración de voluntad emitida en virtud de un vínculo de subordinación para determinar con imperio la conducta del subordinado. La orden tributaria impone, en beneficio de las rentas del Estado, obligaciones de*

El Tribunal Constitucional dictó varias Sentencias en las que, de algún modo, parecía estar presente la idea de que del deber de contribuir nacería para los ciudadanos un estado de sujeción general respecto de la Administración tributaria, que les vincularía a soportar las situaciones pasivas de sometimiento al ejercicio por esa Administración de las potestades administrativas específicas en materia tributaria en orden al cumplimiento efectivo por los ciudadanos del deber constitucional de contribuir. Nos referimos, especialmente, a la STC 76/1990, de 26 de abril, en la que se declara que "*la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes*". Añade la sentencia, en otro Fundamento jurídico, que "*no cabe sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara. Como antes se vio, esa pretendida igualdad resulta desmentida por el art. 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como potentior persona en una situación de superioridad sobre los contribuyentes"*. En términos similares se expresó la STC 195/1994, de 28 de junio, siendo duramente criticadas ambas por la generalidad de la doctrina.

obediencia, de hacer y no hacer, de soportar". Como relación de poder también conceptuaba a la relación tributaria Franz Schneider en su monografía *Das Abgabenwaltverhältnis. Grundzüge eines materiellen Teils*, J.C.B. Mohr, Tubinga, 1918, pp. 4 y ss; y, más recientemente, Falcone, G.: *Le obbligazioni dello Stato*, Giuffrè, Milán, 1960, p. 14. Para estos autores, el tributo no cabe entenderlo como una relación jurídica, pues ello supondría tanto como reconocer al súbdito derechos subjetivos que serían incompatibles con la posición de sujeción que le corresponde respecto de mandatos que presentan las características propias de las normas de policía.

La explicación del tributo como obligación

Fácilmente se comprende que explicar la prestación en que consiste el tributo como una mera relación de poder, como una relación fáctica, no es asumible en el marco de un Estado de Derecho, presidido por el imperio de la Ley. Fue en la propia Alemania donde, a comienzos del siglo XX, se sentaron las bases para mutar esa concepción autoritaria por otra que permitiera construir un sistema de Derecho tributario basado en los principios propios del Estado de Derecho, pasando a explicarse la prestación tributaria como una relación jurídica (*Rechtsverhältnis*) pues, como escribía Ernst Blumenstein, "*el individuo debe el tributo porque está previsto en la Ley y lo debe tal como en ella se regula*"[18].

Conviene destacar que las bases de esa nueva concepción del tributo se dieran coincidiendo con la irrupción en Alemania de la ideología nazi; en medio de la vorágine, juristas como Hensel, Nawiasky y Blumenstein abrieron el camino para dar cumplida réplica a la tesis autoritaria de la relación de poder, explicando científicamente el tributo como una relación *de iure*, distinguiendo el doble rol con que se desenvuelve el Estado: en cuanto que Estado-legislador, sí actúa como *potentior persona*, solamente limitado, vinculado, por la Constitución; sin embargo, en cuanto que partícipe de relaciones jurídicas, el Estado interviene en ellas situándose entre los demás sujetos con igualdad de derechos[19]. La relación en que consiste el tributo entre el Estado y el sujeto, debiendo el ciudadano entregar una cantidad de dinero al Estado para financiar el gasto público, es, en primer lugar, una relación *de iure*, pues tiene su fuente en la Ley y, en segundo lugar, es reconducible a la categoría de las obligaciones, de modo que explicaba Nawiasky que la relación en que se desenvuelve el tributo "*debe considerarse como relación de crédito, ya que la administración tributaria y el sujeto pasivo tributario se encuentran situados uno frente a otro en pie de igualdad, cada uno con sus*

[18] Blumenstein, E.: *System des Steuerrechts*, Schulthess Polygraphischer, Zurich, 1971, p. 9 y *Sistema di Diritto delle imposte*, Giuffrè, Milán, 1954, pp. 9-10

[19] La singularidad del Estado reside en que como sujeto de relaciones jurídicas queda sometido al ordenamiento jurídico público –al igual que los otros sujetos- pero está en una posición exclusiva de él: sus derechos subjetivos se derivan de su Derecho objetivo, lo que expresaba con magnífica prosa Nawiasky: el Estado "*tiene poder por derecho propio y derecho por propio poder. Por tanto, cuando el Estado como sujeto de derecho, en contraposición al Estado como sujeto del ordenamiento jurídico, se coloca en el mismo plano que el individuo, no se le priva con ello de la aureola, sino que únicamente se está resaltando su propio brillo al iluminar correctamente esta peculiar dualidad"*, en *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, IEF, Madrid, 1983, p. 29

pretensiones, derivando ambos su posición jurídica de la ley y sólo de ella, al igual que si fueran dos sujetos del Derecho privado" y precisando que es una falsedad "*considerar que porque el Estado sea titular del crédito tributario tenga una posición superior al deudor cuando, sobre todo, es una relación de crédito*"[20].

Se transita así de explicar el tributo como una relación de poder a hacerlo como una relación obligacional. Los autores que hemos citado[21] destacaron el vínculo de carácter obligacional que liga al contribuyente y al Estado, asumiendo aquél la condición de deudor, y éste la de acreedor, trayendo al ámbito tributario las reglas y garantías que en el Derecho civil informan el Derecho de obligaciones, permitiendo el recurso a la naturaleza obligacional del tributo situar la relación entre contribuyente y Estado en un plano horizontal, a diferencia de la concepción vertical propia de la relación de poder. Para estos autores, la obligación tributaria es una especie del género de la obligación, al que también pertenece la obligación de Derecho privado.

Albert Hensel puso el acento en mostrarnos el tributo como una relación cuya fuente es la Ley y cuyo objeto es una prestación pecuniaria, establecida entre dos sujetos: de una parte, quien tiene derecho a exigir y recibir la prestación –el ente público-; y, de otra, quien está obligado a cumplirla. Como explicaba Jarach, "*el tributo es una prestación coactiva, pero esta coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el moderno Estado de Derecho, en el cual*

[20] Nawiasky, H.: *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, cit. p. 142. La edición original, en alemán, es de 1926: *Steuerrechtliche Grundfragen*, Franz A. Pfeiffer Verlag, Munich, 1926.

[21] De estos autores, el profesor Ferreiro ha destacado a Albert Hensel como el que mejor ha sabido explicar las diferencias entre las concepciones del tributo como relación de poder y como relación obligacional, destacando como el sometimiento del Estado al imperio de la ley impregna también a su actividad en el ámbito tributario (Ferreiro Lapatza, J.J.: "*Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho tributario"*, en *REDF*, 1999/nº 104, p. 674) Decía Hensel: "*Una obligación es una relación jurídica entre dos personas, que tiene como consecuencia que una parte (acreedor) esté facultada para exigir de la otra (deudor) el cumplimiento de una prestación. En esta figura puede encuadrarse, sin esfuerzo, la relación tributaria fundamental. Ésta consiste en el derecho del Estado a exigir de una persona concreta esa prestación a la que designamos tributo"*, A. Hensel: *Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 153. Hensel falleció a los 38 años de edad (1895-1933) y a pesar de esa juventud, *"uno de los méritos indudables de la obra de Albert Hensel fue haber sentado las bases científicas del Derecho tributario tal y como hoy lo conocemos. De hecho, el propio Hensel afirma en el prólogo a la primera edición de su Manual de Derecho Tributario, que el trabajo supone la primera elaboración científico-sistemática del Derecho tributario alemán. Esto es algo que la doctrina alemana reconoce hoy de forma contundente"* (Báez, González-Cuéllar y Ortiz en el estudio preliminar a su traducción del *Manual* de Hensel, p. 3) Ello no obstante, en los años 20 del siglo pasado otros autores seguían manteniendo la doctrina de la relación de poder, como era el caso de Schneider, Schranil y Bühler.

está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria. La fuente de la coerción es, pues, exclusivamente la ley" y, por tanto, "*así configurado el tributo, es evidente la naturaleza de relación de derecho y de relación obligatoria, es decir personal, en que el tributo, desde el punto de vista jurídico, consiste*"[22].

Tras abandonar aquellas primeras declaraciones que parecían situar sus interpretaciones de nuestra Constitución en las claves autoritarias de Otto von Mayer, el TC ha pasado a plasmar en sus sentencias la concepción del tributo como relación obligacional; no otra vía cabía al intérprete de nuestra Constitución, pues sus primeros pronunciamientos, a los que antes nos referimos, parecían retrotraernos a épocas felizmente pasadas, en las que se relegaba al papel de mero súbdito a quien resultaba obligado a contribuir, en lugar de considerarlo como un ciudadano; la diferencia entre súbdito y ciudadano no es formal, sino sustantiva: mientras que el súbdito –condición propia del absolutismo- queda sujeto al arbitrio de la Administración, haciendo gala en todo momento el Estado de su situación de supremacía; el ciudadano –condición propia del Estado de Derecho- está en plano de igualdad con la Administración, en tanto que ambos quedan sujetos al Derecho, debiendo ajustarse la Administración a la estricta aplicación de las normas jurídicas que, como ya hemos dicho, vinculan al ciudadano y a la Administración[23].

En la doctrina del TC sobre el deber de contribuir correspondiente a esta segunda etapa, éste queda identificado con la sujeción a las leyes tributarias[24]. Esta nueva etapa la abrió la STC 69/1996, de 18 de abril: "*ha de ser rechazada de plano*

[22] Jarcah, D.: *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2ª ed., 1971, pp. 11-12. Escribe el profesor Ferreiro: "*la definición del tributo como obligación establecida por la ley a favor de un ente público para financiar sus gastos (…) es, a nuestro juicio, la que mejor capta la esencia del tributo, la que mejor delimita la conducta social que impone para que el tributo cumpla su fin; la que es más útil y operativa para que el concepto o término "tributo" se utilice en una ley comprensible que señale y delimite claramente las acciones sociales queridas y reguladas por ella*"; en *Curso de Derecho Financiero Español, vol. II*, Marcial Pons, Madrid, 23ª ed., 2004, p. 30.

[23] Precisaba al respecto Hensel que el eje estructurante del tributo se halla en el hecho imponible que queda regulado por la ley, pues estamos ante una relación *ex lege*, siendo exclusivamente la ley la que faculta al Estado para exigir el tributo. En su explicación, incidía Hensel en la ausencia de autonomía de la voluntad en la relación tributaria –tanto de la voluntad del contribuyente como de la de la Administración- pues su nacimiento, contenido y extinción viene preestablecido por una norma con rango formal de ley, la cual vincula a ambas partes, de suerte que "*para el Derecho tributario material, se considera a la relación entre Estado y contribuyente como una relación obligatoria legal de Derecho público*"

[24] El profesor García Añoveros destacó que los contribuyentes están sometidos a concretas obligaciones tributarias, que derivarán de la realización de los presupuestos de hecho de normas jurídico-tributarias, con exclusión de cualesquiera otros deberes concretos que nacieran de una genérica sumisión a la Administración tributaria que, por su parte, también se halla sometida al ordenamiento jurídico tal y como establece el art. 9.1 CE (García Añoveros, J.: "*Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales"*, en *REDF*, nº 90-1996, p. 220)

la posibilidad de que el ciudadano, cuando trate con las Administraciones públicas y sea su acreedor, resulte peor tratado por no conseguir la íntegra compensación de un derecho de crédito reconocido judicialmente. En tal aspecto una vez perfeccionada la relación jurídica, cualesquiera que fueren su naturaleza, pública o privada y su origen o fuente, la autonomía de la voluntad o la Ley e incluso aunque fuere el reflejo final del ejercicio de una potestad como la tributaria o la sancionadora, la Hacienda es ya uno de sus sujetos activo o pasivo, sin una posición preeminente ni prerrogativa exorbitante alguna, como sucede con el procedimiento para el pago, sometido a los principios de legalidad presupuestaria y de contabilidad pública"[25].

La explicación del tributo como relación jurídica de contenido complejo

La aportación de Hensel a la construcción del Derecho tributario está fuera de toda duda[26]; sin embargo, la explicación obligacional del tributo no daba una respuesta completa a todas las aristas que presenta el tributo desde la perspectiva jurídica. Si se examina el tributo en su integridad, se observa inmediatamente que es algo más que una prestación de entregar una suma de dinero con la finalidad de sostener el gasto público –sea cual sea la naturaleza jurídica de tal prestación-: piénsese, por ejemplo, en la obligación que corresponde al sujeto de presentar declaraciones y/o autoliquidaciones a la Administración; en la posibilidad de que ésta inicie una actuación inspectora; en la obligación de realizar retenciones y pagos a cuenta; en el deber de suministrar información sobre datos tributarios, y así un largo etcétera de vínculos jurídicos, de la más diversa naturaleza. En efecto, las leyes tributarias y las leyes reguladoras de los distintos tributos, establecen el presupuesto de hecho (hecho imponible) de cuya realización surge la obligación a que nos venimos refiriendo –la de entregar una suma de dinero para financiar el

[25] Se dilucidaba en la citada Sentencia una cuestión de devengo de intereses por la Administración tributaria a favor del contribuyente, concluyendo la sentencia que "*no hay una razón constitucionalmente relevante para justificar un distinto trato en el devengo del interés de demora, según la posición que ocupe la Hacienda pública y sólo por ella*".

[26] El profesor Casado Ollero ha destacado tal aportación al escribir que "*se sucede así una corriente doctrinal que conduce el estudio jurídico del fenómeno impositivo movida por dos preocupaciones fundamentales: una, metodológica, que puede grosso modo definirse como preocupación por la pureza jurídica del método de estudio; otra, dogmática, que pretende la elaboración de un sistema de conceptos anclados en las estructuras jurídico-privadas de la relación obligacional. La concepción de la prestación tributaria como obligación ex lege sirvió así para acomodar en el mundo jurídico una disciplina que, emancipada de la ciencia económica, no terminaba de hallar los moldes para su "juridificación" en los esquemas de la dogmática iuspublicista"* (Casado Ollero, G.: "Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario: evolución y estado actual", en *Estudios de Derecho y Hacienda, T. II*, IEF, Madrid, 1987, p. 689)

gasto público-; además, esas leyes establecen otros presupuestos de hecho, cuya realización da origen a relaciones de variada naturaleza y contenido, a todas las cuales habrá que calificar como tributarias, en tanto que son establecidas por una norma tributaria.

La insuficiencia de la explicación obligacional llevó a que la doctrina se planteara cómo explicar esas otras situaciones jurídicas que, distintas de la obligación de entregar una suma de dinero para sostener las cargas públicas, forman parte del tributo. De lo que se trata es de integrar en una única categoría jurídica esa diversidad de situaciones y vínculos; en otras palabras, como atinadamente expresó Cortés Domínguez: "*urge explicar científicamente todo lo que queda fuera de la obligación tributaria*".

Sobre lo que no cabe duda es de que en esa pluralidad de vinculaciones y situaciones jurídicas en las que se desenvuelve el tributo, descuella una porque tiene un carácter esencial: el tributo existe porque es un instrumento para financiar el gasto público de acuerdo con la respectiva capacidad económica, y esa y no otra es la circunstancia que lo fundamenta; la prestación a través de la cual el ciudadano cumple con el deber constitucional de contribuir es, sin duda alguna, la que cobra ese carácter esencial. Junto a tal *prestación esencial*, la normativa reguladora del tributo determina, además, un conjunto mayor de vínculos y situaciones que, en ocasiones, no cabe encajar en la categoría jurídica de las obligaciones. A partir de esta consideración, y de la mano, principalmente, de los italianos Giannini y Berliri, se abrió paso la teoría de la relación jurídico-tributaria (*Il rapporto giuridico d´imposta*), para explicar jurídicamente la integración en el tributo de esa pléyade de situaciones jurídicas[27]. La relación jurídico-tributaria compleja representa, no siendo ello poco, un intento más de explicar en su totalidad el fenómeno tributario, dando cabida tanto a la obligación de entregar una suma de dinero, como también a las demás relaciones y situaciones que se derivan de la aplicación de las normas tributarias, un fenómeno especialmente complejo en

[27] A. D. Giannini, cuyas *Instituciones de Derecho tributario* tuvieron, de la mano del profesor Sainz de Bujanda una importante incidencia en la elaboración científica en España de esta rama del Derecho, señalaba que de las normas surgen derechos y deberes recíprocos entre el Estado y los contribuyentes, los cuales serían el contenido de la relación jurídico tributaria (*il raporto giuridico d´imposta*), caracterizada por su complejidad, y siendo su núcleo esencial la obligación tributaria. Ciertamente, el concepto de relación jurídica tributaria o de impuesto ya estaba presente en Nawiasky y en Hensel (*Steuerrechtsverthälnis*), el mérito de Giannini es haber mejorado sustancialmente su construcción.

el que se suceden actuaciones variadas tanto de la Administración como de los particulares.

Podemos expresarlo gráficamente: el tributo se nos presenta como una constelación, en cuyo centro figura la obligación del ciudadano de entregar una suma de dinero, con la finalidad de participar en la financiación del gasto público. Esta obligación es establecida por normas tributarias, por lo que se la califica como obligación *tributaria*, y, por el papel central que le corresponde en esa constelación, se la califica como *principal*: la *obligación tributaria principal*. Todas las demás situaciones jurídicas que forman esa constelación se explican y existen por razón de esa obligación tributaria principal –ya sea real o potencial-, y siendo establecidas por normas tributarias, también habrá que calificarlas como tributarias, si bien careciendo de los atributos propios de la condición de principal; la constelación así formada es el tributo, la denominada *relación jurídico tributaria*.

La LGT parece, en un momento dado, que recupera ese concepto, al decir en su art. 17.1 que "*se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos*". Se trata de una definición vacía de contenido[28], y que la propia LGT no utiliza para regular el tributo, de suerte que Ferreiro ha afirmado que "*si el art. 17 LGT suprimiera la referencia a tal relación en nada quedaría afectado el ordenamiento jurídico del tributo*"[29]. En esa misma línea, el profesor Calvo Ortega lo considera un concepto estéril y acertadamente se centra para fundamentar su crítica en el número 2 del art. 17, que dispone que "*de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento*", pues tales obligaciones no derivan de la relación, sino que surgen de la realización de los presupuestos de hecho de determinadas normas jurídicas de modo que "*cada obligación y cada deber a cargo de los sujetos pasivos*

[28] En opinión del profesor Pérez Royo, "*la definición de la LGT viene a decir simplemente que relación jurídica tributaria es la que se establece con ocasión de la aplicación de las normas tributarias. Se trata de una definición despojada de los principales elementos o determinaciones del concepto y, como tal, aplicable a cualquier conjunto de normas sobre un objeto previamente acotado*", en *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Civitas, Cizur Menor, 26ª ed., 2016, p. 147.

[29] Ferreiro Lapatza, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español. Vol. II*, cit., p. 33.

nace de un presupuesto de hecho concreto, y tiene su propia sustantividad, régimen y vida jurídica (contenido, cumplimiento y extinción)"[30].

El art. 17 LGT, carente de efectos jurídicos concretos, sí tiene, en nuestra opinión, una utilidad pedagógica, pues pone de manifiesto la complejidad del tributo, en el que, alrededor de la que hemos denominado obligación tributaria principal, se da lo que Nawiasky denominaba relaciones jurídicas concéntricas: "*la obligación de pagar se encuentra en el centro de la relación jurídica considerada en su totalidad y girando en torno suyo están todas las demás obligaciones. Dicha obligación de pago no agota por sí misma la relación jurídica, existiendo más bien otra serie de relaciones jurídicas que se extienden sobre ella formando círculos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización*"[31].
En un intento adicional por explicar el tributo, un sector de la doctrina italiana abandonó el enfoque intersubjetivo de la relación jurídica tributaria compleja, sustituyéndolo por un enfoque procedimentalista. Se trataba entonces de fundamentar el tributo no sobre los esquemas propios del Derecho privado, sino sobre moldes iuspublicistas, recurriendo a los esquemas de la función y del procedimiento para ordenar la actividad de aplicación de los tributos, desplazando el eje del Derecho tributario de una "glorificación del hecho imponible" a una "exaltación del procedimiento de imposición"[32].

La explicación del tributo como institución jurídica:

Las por muchos denostadas posiciones procedimentalistas aportaron, como todas las demás, a la construcción dogmática del concepto de tributo; en este caso supieron destacar la dificultad, e incluso la imposibilidad, de que la explicación del tributo quedara reducida a una categoría única, que es lo que resaltó Fedele al señalar que "*la noción de procedimiento no debería asumirse por los cultivadores del Derecho tributario como una especie de sustitutivo de la hoy superada "relación jurídica tributaria compleja", omnicomprensiva, pero en realidad insuficiente para*

[30] Calvo Ortega, R.: "*El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos*", en *Nueva Fiscalidad*, nº 8-2003, p. 32

[31] Nawiasky, H. op. cit., p. 54.

[32] Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. Mª.: *Ordenamiento tributario español, I*, Civitas, Madrid, 1977, p. 250.

explicar los perfiles dinámicos del fenómeno tributario", pues, en su opinión, no cabía pasar de una posición extrema a otra en la que "*la noción de procedimiento asuma en las construcciones dogmáticas una función análoga a la que hasta ahora venía asignándose a la "obligación tributaria": la de forma necesaria de actuación del tributo*"[33]

Cada uno de los modelos explicativos del tributo a los que acabamos de referirnos han aportado elementos trascendentes en el proceso constructivo del Derecho tributario como disciplina científica, y quizás quepa reparar en todas ellas que adoptan una perspectiva inadecuada, al centrar su atención en las consecuencias: en el derecho de crédito y/o la correspondiente obligación, en las potestades administrativas, cuando es lo cierto, como explicó Santi Romano, que "*la función del Derecho, antes que en el derecho subjetivo, debe buscársela, obviamente, en el derecho objetivo, que es el necesario antecedente del primero*"[34]. Para comprender cabalmente en términos jurídicos el tributo es necesario destacar, en primer lugar, su carácter anfibológico, pudiendo distinguirse varias acepciones en la palabra tributo, las cuales vienen a coincidir con los elementos que constituyen el haber de la Hacienda pública:

- El tributo entendido como *recurso tributario*, esto es, fuente de obtención de medios dinerarios (Recursos de la Hacienda pública)
- El tributo entendido como *crédito tributario* –y su correlativa obligación tributaria (Derechos económicos de la Hacienda pública)
- El tributo entendido como *ingreso tributario* (Ingresos públicos)

El concepto del tributo, como elemento nucleador del Derecho tributario, hay que extraerlo no desde sus efectos, sino desde el título del que tales efectos traen causa; es decir, situando el problema en el plano de los recursos de la Hacienda pública, pues el tributo como tal recurso financiero, "*contemplado en la integridad de sus aspectos jurídicos, es el que constituye el eje de un bloque normativo y*

[33] Fedele, A.: "A proposito di una recente raccolta di saggi sul "Procedimento amministrativo tributario", en *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1971/I, pp. 439-441. Entre nosotros, Cortés Domínguez había señalado que *"la explicación total del fenómeno tributario desde el punto de vista jurídico (…) no será posible hasta tanto la doctrina abandone el estrecho cauce de la obligación tributaria y encuentre un marco más amplio, donde quepan simultáneamente no sólo la obligación de pago del tributo, sino la actuación de la Administración encaminada a la liquidación y recaudación" (Ordenamiento tributario español*, cit., p. 341)

[34] Santi Romano, *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964, pp. 157-158.

doctrinal claramente definido y diferenciado"[35] El crédito y la obligación tributaria, así como el ingreso tributario, no son sino la consecuencia de haberse dado en la realidad el presupuesto de hecho establecido por la norma reguladora del tributo: el ingreso tributario es el producto resultante del cumplimiento por el deudor de la prestación que debe al ente a cuyo favor ha nacido el correspondiente derecho de crédito; derecho de crédito que habrá nacido por la aplicación de las normas reguladoras del tributo[36]. En suma: los ingresos públicos siempre se producen como consecuencia de la puesta en marcha de mecanismos jurídicos de la más diversa naturaleza, de entre los cuales los tributos son uno de ellos; y decimos que mecanismos jurídicos porque hoy, en un Estado de Derecho, los entes públicos obtienen los recursos financieros que precisan no a través de instrumentos de poder, sino que han de obtenerse jurídicamente y, siendo esto así, Pérez de Ayala y

[35] El Derecho financiero no centra –no lo debe hacer- su atención en el flujo dinerario en que consiste el ingreso público, sino en las relaciones jurídicas que dan lugar a tal flujo, contemplándolo como el resultado de ejercitarse un derecho de contenido económico titularidad del ente público, de modo que, como explicaba Sainz de Bujanda, no examina el Derecho financiero "*la dinámica de los ingresos públicos –sus efectos en el sistema económico-sino su estática, es decir, su estructura*", en la que cabe distinguir tres planos:

1. El plano normativo, constituido por el conjunto de institutos jurídicos que, configurados por el ordenamiento jurídico, son susceptibles de generar derechos de contenido económico. Estos institutos son denominados recursos de la Hacienda pública: mientras que para la ciencia económica, los recursos públicos son los ingresos que afluyen a la tesorería de un ente público, jurídicamente se ha de reservar el término *recurso* para designar la fuente de la que potencialmente se derivará un ingreso -esto es, las sumas de dinero que efectivamente entran en la caja del ente público-. Como instituto jurídico, el recurso de la Hacienda pública es un conjunto normativo, organizado alrededor de una finalidad financiera -en tanto que su vocación es la de generar ingresos-, surgiendo de la aplicación de tales normas relaciones jurídicas que se concretan en el nacimiento de derechos de crédito a favor del ente público. En este sentido, destacaba Sainz de Bujanda que los recursos de la Hacienda pública "*no constituyen, en sí mismos, ingresos públicos, sino potenciales fuentes de ingresos*"

La finalidad financiera de los recursos es lo que les diferencia de otros institutos jurídicos que también generan, eventualmente, ingresos, pero estos otros institutos no se organizan alrededor de una finalidad financiera sino con un criterio distinto, como lo puede ser una finalidad represiva -es el caso de las infracciones y sanciones- o finalidades propias del Derecho privado -caso de herencias, legados o donaciones en favor del ente público-

Dentro de los recursos de la Hacienda pública, así definidos, cabe distinguir tres clases, atendiendo a las características singulares que dan homogeneidad a cada uno de los respectivos bloques normativos, a cada uno de los recursos: tributarios, patrimoniales y derivados de la Deuda pública. Los recursos de la Hacienda pública son, pues, fuentes cuya *explotación* -valga el uso de este término para señalar con él la aplicación del respectivo conjunto normativo- determinará un ingreso público. Cada una de las clases de recursos que hemos identificado constituye, a su vez, la categoría básica que ha de seguirse para explicar el haber de la Hacienda pública, integrando, respectivamente, "*el eje de un bloque normativo y doctrinal perfectamente definido y diferenciado: el Derecho tributario, el Derecho financiero patrimonial y el Derecho de la deuda pública*".

2. El plano de la aplicación de tales normas, que se resuelve en el nacimiento de un conjunto de derechos de contenido económico de los que es titular el ente público en un momento determinado. Esos derechos se clasifican en créditos tributario, derechos sobre bienes patrimoniales y derechos derivados de la Deuda pública.

3. El plano de la realización de los derechos, integrado por el conjunto de ingresos, resultado material de los cobros efectuados al ejercitar los expresados derechos de crédito y que dan lugar a los ingresos tributarios. Los ingresos patrimoniales y los ingresos o productos de la Deuda pública.

[36] En este sentido, Vega Herrero y Muñoz del Castillo señalan que *"la única crítica que, quizás, quepa realizar al [artículo 2.1 LGT] consiste en que identifica el tributo como institución con los efectos jurídicos que se derivan de su aplicación, el ingreso público"* (Vega Herrero, M. y Muñoz del Castillo, J.L.: "Tributos y obligaciones tributarias", en Calvo Ortega, R. (dir.) *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Civitas, Cizur Menor, 2ª. ed., 2009, p. 86)

Eusebio González anticiparon que "*si admitimos que existe una institución jurídica siempre que existe una serie orgánica de normas que regulan relaciones jurídicas, un conjunto de disposiciones de derecho relativas a relaciones jurídicas de una clase determinada, hemos de admitir también que el tributo es una institución jurídica*"[37].

Las normas reguladoras del tributo, de los tributos, son subconjuntos del ordenamiento positivo que aparecen dotadas de individualidad propia, perfectamente diferenciadas de las restantes normas en su consistencia, en su función y en su finalidad; constituyen un plexo normativo que tipifica y disciplina una clase de relaciones; en otras palabras: constituyen una institución jurídica; bajo el *nomine iuris* tributo se conceptúa una institución jurídica. Si nos remontamos al plano normativo logramos superar las limitaciones que siempre se encontrarán cuando se pretende encasillar el complejo fenómeno tributario en una u otra categoría de conceptos jurídicos, y entonces sí es dado, como exponía Sainz de Bujanda, dar una visión integradora de "*la compleja y sutil trama de vínculos jurídicos en los que el fenómeno tributario se descompone y, a su vez, se integra*"[38].

El concepto de institución jurídica está ligado a los conceptos de norma y relación jurídica, pero también al de ordenamiento jurídico, que se articula en cada una de sus ramas en torno a subconjuntos de normas que se ordenan alrededor de un núcleo común de relaciones jurídicas, entendiendo por institución jurídica un conjunto de normas jurídicas que quedan agrupadas con respecto a una determinada relación jurídica, como el conjunto normativo regulador de tal relación. Asumiendo una visión institucionalista del tributo se llega a un concepto onmicomprensivo del mismo, en el que quedan encuadrados las obligaciones y los demás vínculos en que se concreta el tributo, todos los cuales son resultado de un conjunto normativo, pues cada uno de ellos, como precisó Calvo Ortega, nace de un presupuesto de hecho concreto. Escribía al respecto Falcón que "*si se rechaza la configuración del tributo como una relación jurídica (…) por su insuficiencia, ya que*

[37] Pérez de Ayala, J.L. y Pérez de Ayala Becerril, M.: *Fundamentos de Derecho tributario*, Dykinson, Madrid, 5ª. Ed., 2017, p. 43. Es clásica la construcción de Enneccerus acerca de la institución jurídica, cuando señalaba que existe una institución siempre que exista una serie orgánica de normas que regulen relaciones jurídicas, un conjunto de disposiciones de Derecho relativas a relaciones jurídicas de una clase determinada.

[38] Sainz de Bujanda, F.: *Sistema, T. I vol. 2º*, p. 140.

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. El tributo no es una relación jurídica ni una potestad, procedimiento o función, sino ante todo un instituto jurídico, es decir, un conjunto de normas. Si pasamos del plano normativo a la dinámica aplicativa del tributo, nos encontramos con una variada gama de situaciones jurídicas, del particular y la Administración, algunas de las cuales son reconducibles al esquema clásico de la relación obligacional (obligación de pago del tributo) y a otras situaciones coexistentes con la primera (potestades de la Administración y deberes del contribuyente, etc.) que no impiden afirmar la unidad esencial del fenómeno tributario en cuanto instituto jurídico cuyo fin es la contribución al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica"[39].

Al definir el concepto de tributo como tal institución, como un conjunto de normas, lo situamos donde le corresponde: en el ámbito de los recursos de la Hacienda pública.

A modo de conclusión: una reflexión de *lege ferenda*

El calificativo de tributario puede predicarse del ingreso -ingreso tributario- y así parece hacerlo el art. 2 LGT al decir que "*los tributos son los ingresos públicos*", sin embargo, los tributos se configuran como recursos de la Hacienda, mientras que el ingreso tributario es el resultado de cumplirse la obligación tributaria que constituye el núcleo esencial del tributo. Es preciso situar en sus respectivos planos el tributo como institución –recurso de la Hacienda pública- y los efectos jurídicos que se derivan de la aplicación de tal recurso, de las normas que lo integran: el ingreso público[40].

[39] Falcón y Tella, R.: "El tributo como instituto jurídico: Vínculos que lo integran", en *Revista de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense*, Monográfico 20/1996, pp. 131-133.

[40] Se presentó una enmienda al Proyecto de la que es hoy LGT en la que se proponía sustituir "ingresos públicos" por "recursos públicos", y a la que se daba la siguiente justificación: "*Los tributos son recursos públicos que se configuran por el Derecho como elementos constitutivos de las Haciendas públicas. Al ser institutos jurídicos, los tributos se sitúan en el plano de la norma, no en el del flujo de fondos al Tesoro, como lo concibe el proyecto de Ley. Naturalmente que los tributos son fuentes de ingresos (recursos públicos), pero no son ingresos. Es la aplicación de la norma que configura el tributo lo que genera el derecho de la Hacienda a percibir una suma de dinero. Y el ejercicio de ese derecho por la Administración tributaria es el que da lugar a la afluencia de fondos al Tesoro, es decir, al ingreso. Por ello, es erróneo afirmar que el tributo es un ingreso que consiste en una prestación, pues en el mundo del Derecho ocurre todo lo contrario: la prestación tributaria consiste en dar dinero y su*

Asumido un concepto de institución jurídica que la refiere a un conjunto de normas jurídicas que quedan sistemáticamente organizadas alrededor de una *ratio* que da unidad a tal conjunto, hemos de concluir en que en el tributo se está ante una institución en la que, alrededor de un fin unitario y común que da razón de ser y señala las características propias y diferenciadoras de la misma -el cual constituye lo que Carl Schmitt denominaba núcleo esencial de la institución-, se desarrollan un conjunto de relaciones jurídicas que sólo se explican y encuentran su razón de ser por relación, precisamente, con aquel núcleo esencial[41].

El núcleo esencial, *"aquello sin lo cual el tributo deja de existir como tributo y a partir de lo cual se pueden y deben construir y derivar el resto de las reglas que el ordenamiento dedica a la institución"*[42], es la obligación establecida por Ley de entregar, conforme al principio de capacidad económica, una suma de dinero a un ente público con el fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos[43]. Esta obligación es la que denominamos obligación tributaria principal.

---

realización es la que da lugar al ingreso" (BOCG, Congreso de los Diputados, serie A nº 155-7, de 16/09/2003, pp. 144-145)

[41] Schmitt, C.: "Freiheitsrechte und institutionelle Garantien der Reichsverfassung", trabajo aparecido en 1931 (Carl Schmitt, Paul Gieseke u. a.: *Rechtswissenschaftliche Beiträge. zum 25 jährigen Bestehen der Handels-Hochschule Berlin*, Hobbing, Berlin 1931, S. 1 ff.) y hoy recogido en *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954*, Duncker & Humblot, Berlín, 2012

Villegas califica al tributo como institución de Derecho público y escribe: *"El tributo es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes. Tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección (el Estado) encargado de satisfacer necesidades públicas. Como ello requiere gastos, y por consiguiente ingresos, se lo inviste de la potestad de recabar coactivamente cuotas de riqueza de los obligados sin proporcionarles servicio concreto divisible alguno a cambio o como retribución. En tal sentido, la naturaleza jurídica del tributo, como institución de Derecho público, no difiere de las restantes instituciones cuya finalidad está dada por el necesario accionar del Estado en pro de la satisfacción de los requerimientos sociales de la comunidad" (Curso de Finanzas*, … cit., pp. 72-73)

Entre nosotros, la configuración del tributo como tal institución se va abriendo paso desde su primera formulación por J.L. Pérez de Ayala y E. González García: *Curso de Derecho tributario*, I, Edersa, Madrid, 1975, pp. 188-189. Puede verse: Falcón y Tella, R.: "*El tributo como instituto jurídico: vínculos que lo integran"*, cit., pp. 132-133; también de él: *La prescripción en materia* tributaria, La Ley, Madrid, 1992, pp. 21 y ss. Ferreiro Lapatza, J.J.: "*La definición del tributo*", en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997; Martín Fernández, J.: *Tratado práctico del Derecho Tributario General Español*, Tirant Lo Blanc, Valencia, 2017, pp. 48-49; García Novoa, C.: "El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución", en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 245.

[42] Ferreiro Lapatza, J.J.: *Ensayos* …, op. cit., p. 291.

[43] Recordemos que la STC 182/1997, señala como la característica singular del tributo respecto el conjunto de las prestaciones patrimoniales públicas "*la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*".

Es necesario distinguir entre el fundamento del tributo como tal institución, que lo es el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público y el fundamento de la obligación tributaria concreta, que lo es la capacidad económica de quien realiza un determinado hecho imponible.

En la zona exterior a ese núcleo esencial se integran en la institución del tributo un conjunto de vínculos cuya existencia se relaciona con la obligación, al menos eventual, que constituye el núcleo esencial. Se trata en este caso de obligaciones que se establecen para asegurar o para facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria principal. A la zona exterior nos hemos de referir bajo la agrupación de *las otras obligaciones tributarias*.

Entendido así el conjunto de situaciones jurídicas que se despliegan en la dinámica aplicativa del tributo, cada una de las cuales nace de un concreto presupuesto de hecho previsto en un conjunto de normas, estas pueden ser reducidas a sistema en función de la *ratio* unitaria de su instrumentalidad al servicio de la realización efectiva del deber de contribuir consagrado en el art. 31.1 CE.

Poniendo el énfasis en el tributo como recurso de la Hacienda pública, el profesor Falcón y Tella lo ha definido 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, y que establecen los procedimientos y mecanismos para determinar el importe de la eventual obligación y para asegurar la efectividad de su cumplimiento*"[44].

Añadimos a esa definición la referencia al fundamento jurídico del tributo, que no es otro sino la capacidad económica; la relevancia de esa incorporación la señaló en su momento Cortés Domínguez, para quien la distinción del tributo respecto de las demás instituciones jurídicas no tributarias no puede quedar reconducida a cuestiones formales, sino que lo habrá de ser por cuestiones materiales: "*la distinción, en cambio, es material. En una palabra, a nuestro entender, lo que*

[44] Falcón y Tella, R.: *Derecho Financiero y Tributario (Parte general)*, Universidad Complutense, Madrid, 3ª ed., 2014, p. 39. Al tratar el tributo como institución jurídica, escribe Falcón: "*Si se rechaza la configuración del tributo como una relación jurídica (…) 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. El tributo no es una relación jurídica ni una potestad, procedimiento o función, sino ante todo un instituto jurídico, es decir, un conjunto de normas. Si pasamos del plano normativo a la dinámica aplicativa del tributo, nos encontramos con una variada gama de situaciones jurídicas, del particular y la Administración, algunas de las cuales son reconducibles al esquema clásico de la relación obligacional (obligación de pago del tributo) y a otras situaciones coexistentes con la primera (potestades de la Administración y deberes del contribuyente, etc.) que no impiden afirmar la unidad esencial del fenómeno tributario en cuanto instituto jurídico cuyo fin es la contribución al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica*".

distingue el tributo de cualquier otra institución jurídica es su fundamento jurídico: la capacidad económica. Hay tributo porque hay capacidad económica"[45].

Como notas identificativas del concepto de tributo, cabe señalar las siguientes[46]:

1. Instituto jurídico: El tributo, como recurso de la Hacienda pública, es un conjunto normativo de cuya realización surge un vínculo esencial y unos vínculos accesorios. El tributo ha de ser establecido por Ley, pues queda sujeto al principio de legalidad, expresado en el aforismo latino "*nullum tributum sine lege"*. Como dice Valdés Costa, "*en los tributos la Ley es imprescindible para su existencia, porque se trata de crear una obligación, prescindiendo de la voluntad del obligado y esta creación, dentro de la concepción del Estado de Derecho contemporáneo, sólo puede ser resuelta mediante Ley"*[47].
2. Carácter personal del vínculo: El vínculo esencial del tributo es la obligación tributaria principal, consistente en la entrega a un ente público de una cantidad de dinero con la finalidad de financiar el gasto público. Una obligación que se ha creado prescindiendo, total y absolutamente, de la voluntad del obligado y esta creación, en el Estado de Derecho contemporáneo, sólo puede ser realizada mediante Ley[48].

[45] Cortés Domínguez, M.: *Ordenamiento tributario español, I*, cit., p. 181.

[46] Señalamos aquí los elementos esenciales del concepto de tributo, como género, comunes a todas las especies del mismo, que sirven para diferenciarlo del resto de los ingresos públicos. De este modo, en el concepto de las distintas clases de tributo no es necesario incluirlos en sus respectivas definiciones, ni es necesario reiterar el estudio de los mismos.

[47] Valdés Costa, R.: *Curso de Derecho tributario, T. I*., cit., p. 213.

[48] Salvo que indiquemos otra cosa, en el texto utilizamos la expresión "obligación tributaria" para referirnos a la "obligación tributaria principal". Sí interesa volver ahora sobre lo que ya hemos dicho en el texto: el tributo es una prestación de naturaleza obligacional pues la aplicación de la Ley determina el nacimiento de un vínculo, una relación jurídica entre dos sujetos: el Estado y el contribuyente; de modo que el ingreso público se hace efectivo por el cumplimiento –ya sea voluntariamente o por la vía ejecutiva- de una obligación que satisface un derecho personal del que es titular el Estado, y no por virtud de un derecho real del Estado sobre la cosa; cuestión distinta es que ese derecho de crédito del estado pueda estar garantizado por un derecho accesorio de naturaleza real.

3. Destino del ingreso tributario: El fin del tributo es financiar el gasto público[49]. Este es el fin esencial, primario, el que necesariamente ha de estar presente en el tributo, pues forma parte de su núcleo esencial, lo que no excluye que el tributo sirva, además, para cumplir otros fines; en este sentido, se distingue en el tributo entre fines fiscales –constituidos por la obtención de sumas de dinero para financiar el gasto público- y extrafiscales –constituidos por aquellos de la política económica general y la realización de los principios y fines de la Constitución a los que alude el art. 2.1 LGT en su segundo apartado-[50]. En cualquier caso, el fin del tributo, su *ratio legis*, ha de formar parte del mismo, pues es el que permite distinguirlo de otras prestaciones patrimoniales públicas, como lo son los recargos o las multas[51].
4. Fundamento: la capacidad económica. La nota distintiva del tributo respecto de cualquier otra institución jurídica es que, teniendo una finalidad contributiva, su fundamento jurídico está en la capacidad económica[52]

---

[49] Rodríguez Bereijo expuso de manera nítida la conexión entre el tributo y el gasto público. La unidad esencial del fenómeno financiero viene dada, teleológicamente, por el principio básico que fundamenta la tributación: que los ingresos tributarios son el medio para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este nexo entre el tributo y los gastos públicos tiene carácter jurídico, dando el presupuesto unidad y coherencia a la actividad financiera del Estado (Rodríguez Bereijo, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1976, pp. 82-93)

[50] La característica de ser medio de financiación del gasto público, comporta que la prestación tributaria consista en una suma de dinero. Asimismo, esa suma de dinero está afectada al gasto público, en el sentido de que su destino necesario es la financiación del mismo. Insistimos en que el fin fiscal es el propio del tributo; los fines extrafiscales, caso de que existan, son adicionales y no forman parte de la esencia jurídica del instituto del tributo, de su núcleo esencial sino que constituyen la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo. Los fines extrafiscales podrán incidir en el rendimiento del tributo, pero el único fundamento genérico del tributo es el de ser un instrumento para la contribución por los ciudadanos a los gastos que el Estado ha de asumir para alcanzar sus fines. Como escribe Villegas: *"El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada. El poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica" (Curso de Finanzas* …, cit., pp. 68-69)

[51] Sobre esta idea ha incidido el profesor Ferreiro: "*La renuncia a identificar y definir el tributo por sus fines supone, simplemente, la renuncia a reconocer en el tributo una institución básica de nuestro ordenamiento y perfectamente delimitada en relación con otras instituciones, precisamente por el fin unitario y esencial de todas las normas que lo regulan y de las relaciones sociales que éstas disciplinan. Y tal renuncia es, sencillamente, incompatible con el art. 31 de nuestra Constitución, que concibe a los tributos, única y exclusivamente, como un medio de contribuir al "sostenimiento de los gastos públicos*" ("La definición del tributo", cit., p. 287)

Por su parte, el profesor Vicente-Arche precisaba que "*la norma constitucional establece, no el deber genérico de pagar una determinada suma cuando se den las circunstancia previstas en la ley (cosa ésta para la que bastaría la formulación del principio de legalidad tributaria) sino el más específico y penetrante del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos púbicos. Por consiguiente, el instituto del tributo no puede ser jurídicamente entendido más que en relación con los gastos públicos, lo cual se traduce en que nadie está obligado a contribuir sino para sostener los gastos públicos, o lo que es lo mismo, no se pueden establecer tributos sino para sostener los gastos públicos por medio del producto recaudatorio que con aquéllos se obtiene. Este nexo constitucional entre el tributo y el gasto público, tiene como corolario la calificación del primero como medio para recaudar ingresos públicos y el destino del rendimiento de los tributos a la cobertura de los gastos públicos" ("Apuntes sobre el instituto …"*, cit, pp. 450-451)

Señalamos aquí los elementos esenciales del concepto de tributo, como género, comunes a todas las especies del mismo, que sirven para diferenciarlo del resto de los ingresos públicos.

La construcción que acabamos de señalar del concepto de tributo a partir de una visión institucional del mismo, contemplándolo, antes que otra cosa, como un conjunto normativo, encaja absolutamente en la regulación positiva que del mismo contiene la LGT, sin perjuicio de la imprecisión terminológica en la que en ocasiones incurre este texto legal.

Más allá de la declaración del art. 17.1 LGT, lo relevante es que la regulación del tributo gira alrededor de la consideración de un "*conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades*" que surgen de la realización de los presupuestos de hecho de otras tantas normas tributarias; y, a partir de esta consideración, todas las piezas encajan

En efecto, la denominada por la LGT "aplicación de los tributos" no puede entenderse sino como la aplicación de normas tributarias, pues los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y demás no son sino meros cauces formales a través de los cuales discurren actos –tanto de la Administración como de los administrados- de aplicación de la normativa tributaria; tal aplicación desemboca en el nacimiento de aquel conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades, los cuales, y por virtud de la reserva de Ley en materia tributaria, tienen una fuente común, pues su origen está, en todos los casos, en haberse realizado los presupuestos de hecho a los que la norma asocia el efecto de surgir a cargo de quienes realicen tales presupuestos obligaciones, derechos, deberes y potestades. Las obligaciones materiales y formales para los obligados tributarios y para la Administración a que se refiere el art. 17.2 LGT no derivan de la relación jurídico-tributaria, sino de las normas reguladoras de los tributos. El art. 17 LGT está, con poca fortuna terminológica, definiendo no una hipotética "relación jurídico-tributaria", sino, en rigor, el tributo, pues así sería con una redacción de su número 1 del tenor siguiente, o similar: "*1. Se entiende por tributo el conjunto de normas sistemáticamente organizado para hacer efectivo el deber constitucional de*

[52] Vease al respecto la referencia que antes hemos hecho a Cortés Domínguez sobre esta cuestión.

contribuir y de cuya aplicación surgen obligaciones y deberes, derechos y potestades".

Aceptar que la referencia que se contiene en el art. 17 LGT debiera entenderse hecha al tributo y no a la relación jurídico-tributaria, lleva a entender que en el art. 2 de la propia Ley se esté haciendo referencia a la denominada obligación tributaria principal, pues tal obligación es la que queda vinculada, directa e inmediatamente, al "*deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*". Del conjunto de obligaciones que surgen de las normas tributarias, sólo una tiene finalidad contributiva, y tal es la definida en el artículo 19 LGT: "*la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria*", que es la misma realidad a la que se refiere el art. 2 LGT, pues este precepto, a pesar de que se fija como objetivo brindar un concepto de tributo, en rigor no lo consigue pues se limita a uno de los vínculos que surgen del *corpus* normativo tributario –y, sin duda, el más relevante- pues las "*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*" constituyen el objeto de la obligación tributaria principal, que surge de la realización del hecho imponible. Ha de advertirse que el art. 31 CE constituye una *directory provision*, pues estamos ante uno de los muchos preceptos constitucionales que no son directamente aplicables, sino que requieren de una intervención del legislador ordinario, de modo que, realizando efectivamente el deber de contribuir las personas, el citado precepto constitucional tiene como destinatario inmediato al legislador ordinario para que, en el ejercicio de su potestad legislativa, le dote de contenido o lo concrete y es así que el hecho imponible es el supuesto al que se vincula el deber de contribuir según la capacidad económica; como hemos indicado anteriormente, todos los restantes supuestos de hecho de las normas tributarias cuya realización determina el nacimiento de obligaciones pecuniarias tienen su fundamento no en el deber de contribuir, sino otro distinto, sin perjuicio de que sirvan a la efectiva realización de la obligación tributaria principal y, precisamente por ello, son calificadas como accesorias.

Conforme lo anterior, los contenidos de los arts. 2.1 y 19 LGT expresarían, en nuestra opinión, lo siguiente: "*la obligación tributaria principal tiene por objeto la prestación pecuniaria originada por 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*".

La imprecisión con la que la Ley General Tributaria utiliza términos que encuentran un preciso significado en la dogmática tras siglos de laboriosa construcción, se une a la inexplicable propensión de nuestro legislador de ofrecer definiciones, cuando la finalidad de la Ley es la regulación. En el caso del art. 2 LGT no estamos ante un enunciado prescriptivo, pues las prescripciones son eficaces o ineficaces, son cumplidas o violadas, sino ante una definición que, en cambio, no presenta ninguna de tales características[53], y que establece en su número 1 una doble equivalencia:

En primer lugar, establece una equivalencia entre las expresiones "tributos" y un tipo de "ingresos públicos" y, en segundo lugar, entre ese tipo de ingresos públicos y las "prestaciones pecuniarias exigidas como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que se vincula el deber de contribuir, con el fin de obtener ingresos para sostener el gasto público". Sin embargo, de la regulación contenida en la propia LGT resulta que tal equivalencia no es tal.

Los ingresos no consisten en prestaciones pecuniarias; sino que el ingreso es el resultado de haber cumplido el deudor la prestación que constituye el contenido de la obligación nacida a su cargo y que, siendo pecuniaria, consiste en dar una cantidad de dinero.

En términos jurídicos, lo relevante no es que tal prestación sea exigida por una Administración pública, sino que la obligación a que se corresponde esa prestación tiene su fuente en la Ley, pues el efecto que ésta asocia a la realización del "supuesto de hecho al que vincula el deber de contribuir" es el nacimiento de una obligación a través de cuyo cumplimiento el deudor cumple con el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE. El fundamento del tributo está en ese deber de contribuir, de suerte que el eje estructurante del mismo habrá que colocarlo en la obligación que es instrumento para realizar tal deber, y no en la Administración: sujeto activo del deber constitucional de contribuir es el ciudadano convocado a participar en la tarea común de sostener el gasto público y si el legislador ordinario quisiera guardar la coherencia con la primacía que otorga la Constitución –si es que cabe hablar de tal primacía- debería poner como referente

[53] Puede verse R. Hernández Marín: "Definiciones en el Derecho", en *Anuario de Filosofía del Derecho*, XI-1994, pp. 367-380.

en su definición al sujeto que contribuye, y no a la Administración, pues ésta exige la prestación tributaria no por un título propio, sino por virtud de la Ley y –como tanto insistió en ello el profesor Ferreiro siguiendo a Hensel- de la Ley derivan tanto la posición de la Administración como la del contribuyente; estando ambos en un plano de igualdad, la incorporación en el art. 2.1 de la referencia a la Administración sólo podemos explicarla por los rescoldos de las concepciones de esa Administración como *potentior* persona.

Por otra parte, definir el tributo identificándolo con una concreta obligación pecuniaria es tanto como pretender que la parte es el todo. En efecto, la propia LGT comprende bajo el tributo a "las obligaciones tributarias", que denomina "obligación tributaria principal", "obligación tributaria de realizar pagos a cuenta", "obligaciones entre particulares resultantes del tributo", "obligaciones tributarias accesorias", "obligaciones tributarias formales" y "obligaciones y deberes de la Administración tributaria"[54]. El tributo, así lo hemos explicado, es complejo, pues –en palabras del art. 17.1 LGT- de su aplicación surge un "conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades" y, más exactamente, tal conjunto se origina por la aplicación del plexo normativo que se agrupa bajo la expresión tributo.

[54] Pérez de Ayala ha distinguido aquí tres tipos de relaciones jurídicas diferentes: la obligación tributaria principal y sus obligaciones accesorias; las obligaciones de particulares y con particulares; y la obligación de retener (Pérez de Ayala, J.L. y Pérez de Ayala Becerril, M.: *Fundamentos de Derecho tributario*, Dykinson, 5ª. ed., Madrid, 2017, pp. 40 y 41)