

El Impuesto como disfrute de Bienes Colectivos

(PRIMERA PARTE)

Tulio Rosembuj (*)

EN ESTA PRIMERA PARTE, EL AUTOR HACE UNA REFLEXIÓN E ITINERARIO HISTÓRICO RESPECTO AL CONCEPTO DE IMPUESTO, INSISTIENDO EN LA EVOLUCIÓN DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES EN LA DOCTRINA COMPARADA, AL PUNTO DE PERMITIR ENTENDERLO COMO DISFRUTE DE LOS BIENES COLECTIVOS.

I. EL IMPUESTO: Concepto

El concepto de impuesto, tradicionalmente, se explica con una triple exigencia: primero, se le considera como una expresión típica de poder de imperio o de supremacía del Estado; segundo, no hay en el hecho imponible ninguna relación de ventaja o beneficio especial derivada de la actividad administrativa, en favor del contribuyente; tercero, el hecho imponible no contiene solicitud o demanda de realización de un servicio público institucional⁽¹⁾. Curiosamente, la figura de tributo más destacada se define por sus características negativas.

El impuesto, en la clásica definición de Gaston Jéze, es una prestación coactiva pecuniaria de los particulares, por obra de autoridad, a título definitivo y sin contraprestación, en vista a la cobertura de las cargas públicas⁽²⁾.

El impuesto es un tributo exigido sin contraprestación. No hay un precio por los servicios o actividades públicas que corresponda individualmente a cada contribuyente o una ventaja atribuible a cada uno por un gasto público que le retribuya o compense en particular. El pago del impuesto no implica una relación de intercambio al goce de los servicios o bienes públicos que afecten al contribuyente. Vale la pena apuntar, siguiendo a Jéze, que su definición toma como punto de partida la idea del impuesto solidario, que no el impuesto precio o prima de seguro, precisando que el contribuyente no tiene nada que esperar del pago del impuesto, sino la satisfacción derivada de colaborar en las actividades que interesan a toda la colectividad. En especial, esto suponía una diferencia respecto a la tasa que, por concepto, beneficiaba solo a aquellos que podían pagarla del servicio solicitado o demandado. Jéze coincidía con autores como Wagner, que no con Leroy-Beaulieu, de orientación clásica liberal⁽³⁾.

La tasa, en la doctrina clásica, opera como un tributo con contraprestación, que en especial premiaba a los que satisfacían su pago para la demanda de un determinado servicio institucional.

La configuración del hecho imponible del impuesto nunca su-

pone la solicitud o la demanda de un servicio público que beneficia al que lo pide como en la tasa, o la realización de una actividad administrativa específica, creadora de situaciones de ventaja identificables para el sujeto pasivo, como en la contribución especial.

El nexa entre el impuesto y la soberanía, el poder de imperio, permitía justificar la intrusión del Estado en la libertad patrimonial del particular, una intervención excepcional, singular, restringida al solo efecto de atención del gasto público obligado de conservación del aparato administrativo para el desarrollo de la actividad considerada insustituible –defensa, seguridad, justicia– o carente de interés para la actividad privada.

Adam Smith vincula el impuesto al beneficio, por su teoría de la relación entre propiedad privada y gobierno, cuando señala que “*el verdadero propósito del gobierno: la protección de los ricos y su propiedad, de los pobres y su envidia*”⁽⁴⁾.

Al mismo tiempo, la soberanía excluye, por definición, cualquier hipótesis de intercambio por precio. El impuesto, expresión de la supremacía en sentido enfático, no puede equipararse a ninguna otra prestación coactiva patrimonial en la que la contraprestación parece identificable en el sujeto que solicita o paga el servicio público, como es el caso de la tasa. Finalmente, disfrutan del servicio, los que tienen capacidad de satisfacerlo.

El impuesto como manifestación del poder soberano, absoluto, exhibe, en el marco de su habilitación legal, el signo de la autoridad y coerción, sin contraprestación. La soberanía no es negociable. El poder de imperio, en verdad, fue el único atributo singular reconocido al Estado, y a la potestad administrativa de imposición, considerado, por otra parte, como un productor o consumidor, de tamaño diferente, pero de naturaleza análoga a los agentes de la economía particular. En rigor, si no es por la coerción, los bienes públicos que no conviene o no pueden proveer los agentes particulares asumirían el impuesto como contraprestación, como precio por el contraste de una oferta y demanda colectiva.

(*) Abogado. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona.

(1) ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario*, Tomo II, Barcelona, 1989, pág. 29.

(2) BERNS, Thomas, DUPONT, J.C.K. y XAFARAS, M. *Philosophie de l'impôt*, Bruxelles, 2006, y DE CROUY-CHANEL, E. *La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française*, pág. 136.

(3) QUEROL, F. “Gaston Jéze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal”. EN: *Doctrines Fiscales: à la redécouverte de grands classiques*, S. Raimbault de Fontaine, Paris, 2007.

(4) MORAN, B.I., *Adam Smith and the search for an ideal tax system*, Vanderbilt University, documento de trabajo, 2008, pág. 9.

El poder de supremacía del Estado es útil para justificar la creación legal absolutista del impuesto; pero, deja de serlo cuando el impuesto debe fundarse en la correspondencia entre el Estado pluriclase prestacional y el ciudadano colectivo obligado a contribuir al gasto público. Esto no representa que la alternativa contractual sea útil para evitar la supremacía jurídica del poder y potestad tributaria.

La economía de mercado es el pivote de la actividad económica. Es el ámbito guiado por el beneficio, la renta, el poder adquisitivo, definidor del comportamiento cotidiano del individuo o de la empresa. El mercado es el lugar en el que aparece y se materializa el intercambio de bienes, servicios, derechos, por un precio, fijando un valor económico de transacción fiable, entre personas independientes. Pero, por lo mismo, el mercado desatiende otros motivos o fines que no están relacionados con la obtención de más valor económico. Aquello que no significa o puede significar un excedente de riqueza, de renta, de patrimonio, de gasto aplicado, está fuera del mercado.

Sería equivocado, no obstante, inferir que el comportamiento económico solo se da en el mercado. Hay otras economías que, no siendo de mercado, implican costes y beneficios que pueden cualificar y cuantificar la situación y posición de una sociedad, de una comunidad. Por de pronto, en la doctrina, se indican dos economías, además, de la economía de mercado. Por un lado, la economía cívica-social y por otro, la economía de la naturaleza.

La economía cívica-social es la armadura de las preocupaciones humanas y sociales, encauzando los valores públicos y colectivos, éticos y culturales, que configuran los intereses compartidos de la comunidad. Hay un desarrollo personal que perfila el bienestar a través de la asistencia sanitaria, seguridad social, educación, y acceso a la satisfacción de las necesidades básicas y que, desde el sector público y privado, responden a una finalidad de igualdad social, de solidaridad. La satisfacción de ventajas sin equivalencia o contraprestación, solo por razones de equidad. Hay un deber público ante los hechos negativos, que no excluyen y afectan a todos⁽⁵⁾.

El ejercicio del poder tributario es el vehículo adecuado para que el deber general de todos para contribuir al gasto público en proporción a la capacidad económica, pueda transformar los fines en actuación concreta. El ejercicio del poder de imposición suministra al Estado los recursos necesarios para cumplir y hacer cumplir los deberes de solidaridad económica y social.

La economía cívica-social, dentro de la que destaca el sector público, debe transformar la riqueza del mercado en bienes públicos indivisibles, de uso y goce común y difuso o impedir la difusión de su contrario, los males públicos. Pero, no solo de la riqueza, en sentido estricto, de renta, patrimonio o consumo.

Hay formas de riqueza del mercado que no siendo manifestaciones expresas de valor de cambio, revelan, no obstante, un poder de influencia derivado del mercado que puede imponerse sobre los demás, aun cuando no dependan de una relación de intercambio en particular, mediante acción de influencia, de subordinación o de coacción. Esta superioridad que consiente el mercado no puede ser objeto de respeto en cuanto afronte los principios y valores superiores de orden público económico. Precisamente, es el Estado el que tiene que ordenar el poder que el mercado puede originar, que no acompaña la competencia leal o la libertad de iniciativa económica. O sea, con el precio no viene el poder de influencia y si lo hace se convierte en una expresión destinada a erosionar el propio fundamento de la economía de mercado.

La economía de la naturaleza es la fuente de recursos necesarios para el funcionamiento del mercado y de la economía

cívica-social. El ambiente da origen a recursos y servicios positivos para la sociedad y el mercado, externalidades positivas, y puede verse dañado y afectado por el mal uso, el abuso o la extinción del bien ambiental, recibiendo externalidades negativas, primero del mercado, o de la propia sociedad civil. El daño ambiental no tiene precio, sea porque es irreparable o su recuperación puede suponer costes excepcionales, incalculables.

La conservación del ambiente supone un valor de sostenibilidad, una contribución necesariamente general por el uso de los recursos naturales y del capital ambiental destinado a la permanencia. La capacidad económica es un criterio de reparto que se adapta al impuesto ambiental, aunque no sea indicador de riqueza de mercado, porque señala el deber de contribuir al gasto público en base al interés colectivo orientado, en este caso, a la continuidad del bien ambiental, a la compensación por los costes no pagados que implica el uso del capital ambiental.

El punto es que en las relaciones actuales entre la economía de mercado, de la naturaleza y cívica social, no es suficiente la prédica de la supremacía pública para su legitimación⁽⁶⁾.

Hay un marco constitucional de derechos y obligaciones de los poderes públicos hacia el ciudadano, hacia el ambiente, hacia la comunidad, que ofrecen una perspectiva de relaciones más complejas que las consideradas al momento histórico del contraste entre el liberalismo y el absolutismo o entre la economía neoclásica y el escenario actual de bienes colectivos.

La soberanía, en suma, siguiendo a Giannini, está constituida por las potestades superiores del ordenamiento estatal; una fuerza disciplinada por el derecho, para alcanzar los fines que establece el propio derecho. No existe un Estado fuera o por encima de las potestades del ordenamiento jurídico, "una entidad que se posa sobre el Estado como un Espíritu Santo para conferirle fuerza y dignidad y está por encima del derecho"⁽⁷⁾. La soberanía es la fuerza del derecho y el derecho de la fuerza.

El contenido del poder tributario, aun hoy, resentido su dependencia de la soberanía como fundamento jurídico del tributo. No se adopta la posición de Mayer equiparando el poder tributario al poder de policía y orden público y haciendo súbdito al ciudadano, pero, subsiste, lamentablemente, la idea difusa que el deber de contribuir al gasto público no ocasiona de los poderes públicos el correlativo deber prestacional de los derechos constitucionales a favor del ciudadano colectivo⁽⁸⁾.

La ausencia de contrapartida, de contraprestación, de precio a pagar en el impuesto no implica estrechar el deber de todos de contribuir al gasto público como presupuesto para la realización de los valores constitucionales, en particular el derecho fundamental de todos a la solidaridad e igualdad sustancial en la sociedad civil, o liberar a los poderes públicos de sus deberes constitucionales prestacionales.

La doctrina de la Escuela de Pavía del tributo aporta un dato de ruptura al señalar que la causa del impuesto es la capacidad contributiva, un índice de participación efectiva o eventual en las

(5) KAUL, I., GRUNBERG, I. y STERN, M.A. *Global Public Goods: International Cooperation in the 21 st. Century*, 1999, New York.
 (6) PLATER, Z. "The three economies: an essay in honor of Joseph Sax". EN: *Ecology Law Quarterly*, 1998, N° 25.
 (7) GIANNINI, M. S. "Sovranità (diritto vigente)". EN: *Enciclopedia del Diritto*, XLIII, Milano, 1990, pág. 228; SILVESTRE, G., "Il problema della sovranità nello stato pluriclasse". EN: CASSESE, S. y GUARINO, G. *Dallo stato monoclasse alla globalizzazione*, Milano, 2000, pág. 135.
 (8) RODRÍGUEZ BEREJO, Alvaro. *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid. Este autor indica que: "el tributo es una manifestación del sometimiento del sujeto particular al poder del Estado y en el que se expresa la supremacía del ente público" (pág. 239).

ventajas derivadas de la pertenencia económica, social y política. Esta explicación no coincide con la glorificación del poder de imperio del Estado, que es insuficiente para responder a la noción actual de soberanía relativa y limitada en el ordenamiento jurídico estatal, regional e internacional; ni, tampoco, para convertir en odioso o excepcional el deber de contribuir.

La reconstrucción de la causa en el tributo promueve su réplica en los principios y valores jurídicos superiores íntimamente vinculados al gasto público. Precisamente, los principios y valores que deben servir para los ingresos y su reparto entre los sujetos, conforme al criterio de capacidad contributiva. Al límite, uno de los modos de financiamiento de la carga pública, pero imbuido de fin social.

El hecho imponible del impuesto adolece de justificación cuando no revela la fuerza económica de los hechos, actos, y actividades del sujeto, compatibles con las ventajas públicas prestacionales que las ocasionan.

La capacidad económica deviene criterio preferido de contribución al gasto público, sea porque resulta de una actividad económica de mercado, sea porque el legislador obliga a todos, inclusive a los que no son agentes económicos, a satisfacer fines que no son de mercado, de recomposición de las diferencias o posiciones sociales, de reequilibrio o sustitución, asumiendo fines de daño o perjuicio irreparable a la sostenibilidad ambiental o porque *"promete una ventaja a quien quiere orientarse hacia un determinado resultado"* (esto es la definición de incentivo de M. S. Giannini)⁽⁹⁾.

La capacidad contributiva, en suma, es aptitud de contribuir y contribución a la financiación del gasto público, en base a la valoración y determinación apropiados, en un único concepto. Pero, asimismo, es la contribución del gasto público al sujeto que realiza el hecho imponible o, también, el hecho eximente o excluible del impuesto. La legitimación del favor fiscal, de la ayuda estatal, está en la calificación previa de la mínima o nula capacidad económica preexistente.

"El derecho de todos a", es simétrico al "deber de todos de", contribuir al gasto público mediante tributos aprobados por ley en base a la capacidad económica. El gasto público es el vehículo principal para la realización de los valores constitucionales que atañen a la persona, a las empresas, a las entidades intermedias o, como se dijo, a la protección y tutela de los desfavorecidos, del medio ambiente.

Esto no significa que deba existir una relación directa e inmediata de equivalencia económica entre el gasto público y el deber concreto y singular de contribuir o que pueda impugnarse el pago de algún impuesto porque no beneficia particularmente al contribuyente. Pero, tampoco, que el impuesto (el tributo) es un mero instrumento autoritario que no obliga a los poderes públicos a su aplicación en consonancia con los valores y principios constitucionales.

El Estado no puede desaplicar los derechos fundamentales del ciudadano ni, tanto menos, ir en sentido contrario a los deberes que le impone la norma fundamental. Es obvio que las preferencias de los gobiernos no son idénticas, pero, no lo es menos que hay un patrimonio constitucional compartido, cuyo mínimo de justicia no puede obviarse para que los poderes públicos lo realicen, bajo cualquier perspectiva ideológica que se tenga.

El fundamento del tributo es la existencia de una relación de equivalencia constitucional entre el deber de generalidad de contribuir al gasto público del sector estatal y la contribución del sector estatal a la organización de los servicios públicos necesari-

rios para la sociedad civil, consagrados en la norma constitucional, en un momento histórico determinado⁽¹⁰⁾.

El impuesto, según Griziotti, no corresponde a una detracción arbitraria o indebida, sino que la función consiste en hacer pagar aquella contribución al gasto público de quien lo debe en consideración de su particular capacidad contributiva, asumida como indicador de ventajas generales o particulares de su pertenencia a una comunidad organizada.

"El estado, en vista de sus fines, provee a la defensa pública, a la seguridad interior, a la justicia, a la salud, a la educación, a la economía nacional, a las comunicaciones, a la asistencia social; y de toda esta organización de la vida estatal disfrutan los que pertenecen al estado. Aquellos que el estado considera demostrativos de capacidad contributiva y que la ven aumentada por los servicios públicos están obligados a pagar los tributos para cubrir los gastos, que aprovechan a sus economías".

No es la coerción, que puede servir, como afirma Griziotti, a ingresos irracionales, carentes de causa, de congruencia entre los medios y fines para lograrlos; sino la capacidad contributiva que se alimenta de la propia actividad particular, pero, en modo substancial, de la organización de bienes y servicios públicos. En otros términos, el impuesto inicie no puede legitimarse, ni tan siquiera por su legalidad aparente. Así, el propio Maffezzoni aprecia que un impuesto que no se adecue a los principios constitucionales distributivos puede que sea eficaz de facto, pero no de jure⁽¹¹⁾.

"La causa del impuesto o sea el fundamento último de los ciudadanos de pagar el impuesto está en los servicios y bienes capaces de satisfacer las necesidades públicas, o sea, en modo lato, en las ventajas que el contribuyente, directa o indirectamente, se procura de los servicios públicos por pertenencia a la comunidad o en los beneficios que obtiene de la vida social"⁽¹²⁾.

El deber de contribución al gasto público está fundado en la medida de la capacidad económica de cada uno manifestada en el hecho imponible y los elementos esenciales del impuesto y no en relación a las ventajas generales o particulares que derivan de su pertenencia, pero, esta capacidad contributiva debe ser considerada como un índice de las ventajas que la actividad, situación, posición o hechos del contribuyente obtienen del gasto público. La coexistencia de necesidades comunes y la necesidad de coexistencia en común.

El mérito de Griziotti es que coloca la aportación del servicio o el bien público en el eje del deber de contribución conforme a la capacidad económica señalada por el respectivo hecho imponible u otros elementos esenciales del tributo en general, del impuesto en particular.

Maffezzoni define al impuesto como una prestación coactiva establecida por la ley a favor de un ente público y a cargo de su sujeto por efecto de la realización de un hecho imponible, índice del goce de servicios públicos, consistente en una renta, patrimo-

(9) GIANNINI, M. S. *Diritto pubblico dell'economia*, Bologna, 1977, pág. 228, donde incluye los incentivos tributarios y cualquier clase de subvenciones y financiación pública.

(10) GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Madrid, 1935, pág. 96.

(11) MAFFEZZONI, F., "Imposta". EN: *Enciclopedia del diritto*, XX, 1970. POMINI, R., *La "causa impositiva" nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milano, 1972, pág. 317, señala que *"la causa consiste en ver cuándo el tributo es indebido, o excesivo o inequitativo"*. Su función es limitar el ejercicio del poder financiero a los casos de imposición racional y a la capacidad económica en los límites de las ventajas consecuentes a los servicios públicos.

(12) GRIZIOTTI, Benvenuto, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1962, pág. 104; *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, II, Milano, 1956, pág. 141; en contra, MORSELLI, E., *La dottrina del tributo*, Milano, 1967, pág. 149, desde una perspectiva claramente formalista.

nio, ingreso, en conformidad a los principios distributivos constitucionalmente legítimos⁽¹³⁾.

El concepto de impuesto reside en una característica positiva determinante, susceptible de desarrollo e interpretación actual, cual es la correspondencia entre el impuesto y el goce, fruición, utilización del bien colectivo en la realización de los hechos imponibles fijados en la ley.

Vaya por delante, el apego del autor al hecho económico de mercado –renta, patrimonio, ingreso– como índice de goce de los servicios públicos. Ello excluiría, de inicio, el valor de los hechos *extracommercium* o los hechos que recogen las disparidades sociales, las diferentes posiciones de los protagonistas fuera de la relación estricta de intercambio por precio (relaciones de poder de disposición y de mando en el seno de la sociedad civil). No obstante, en su propia reflexión recoge la premisa del goce de los servicios públicos, más allá de su criterio económico, esto es, no se puede concebir que el valor de los servicios públicos sea equivalente cuando se trata de regiones deprimidas o desarrolladas o respecto a las rentas de sus habitantes. Bien es cierto que su cláusula de salvaguardia supera la restricción economicista, en la medida que exige la conformidad sistemática del impuesto a los principios superiores constitucionales⁽¹⁴⁾. En suma, esto nos lleva del valor de mercado al mercado de los valores: disfrute de bienes colectivos conforme al Estado social de Derecho, la dignidad de la persona, igualdad, solidaridad, contenidos en la economía cívica y social y en la economía de la naturaleza.

II. EL IMPUESTO: De los bienes públicos a la eficacia de los servicios públicos

En 1890 Mazzola subrayaba el carácter indivisible de los bienes públicos. Todos pueden consumir la misma cantidad y ninguno puede ser excluido de su beneficio⁽¹⁵⁾. Los bienes públicos son una categoría económica actual que no cubre solo algunos de los servicios públicos clásicos aludidos, también, empleo, salud, seguridad social, tutela ambiental, información y conocimiento, eficiencia en los mercados, eficiencia en el sector público, reconocimiento de las diferencias y posiciones en la sociedad. El Estado no es el único habilitado para su provisión, que puede provenir de la gestión o cotitularidad de los propios agentes privados; pero el Estado tiene la preferencia sobre la provisión de los bienes públicos que hacen a la dignidad de la persona, o a la igualdad de oportunidades o al equilibrio entre las regiones o el favorecimiento de las pequeñas empresas o, a la tutela del ambiente, de la salud, de la educación, porque dispone del poder e interés del ordenamiento tributario constitucional para su financiación y reparto entre los asociados.

Los bienes públicos identifican ventajas colectivas, difusas, generales, básicamente, tendentes a la atenuación o moderación de las disparidades sociales, políticas, económicas en el seno de la sociedad civil, del mercado, de la naturaleza. Es una categoría de origen economicista, propia de la Hacienda Pública, pero, permite la individualización de sus caracteres también en el plano jurídico.

Históricamente, por obra de la economía el impuesto aparece correlacionado a los servicios públicos indivisibles, cuyo coste puede distribuirse entre los beneficiarios o usuarios en particular, en proporción al beneficio que obtienen y respecto a los cuales la variación del número de usuarios no influye en el coste del servicio. Los servicios públicos indivisibles son la matriz de la categoría de los bienes públicos de disfrute general, indefinido, productivos de ventajas o generadores de desventajas.

Es cierto que en su puro contenido la calificación no resulta jurídicamente relevante, porque, como bien señala Maffezzoni, no hay equiparación posible entre el valor de las prestaciones públicas y las ventajas que ello supone al particular, porque sus beneficios van más allá de los servicios e independientemente de las prestaciones que reciben, lo cual les hace indeterminables y, al mismo tiempo, las prestaciones que le benefician en particular son extremadamente variables e imposibles de valorar⁽¹⁶⁾.

Es la valoración que el legislador efectúa de la contribución de los servicios públicos a la realización del hecho imponible y la discriminación cualitativa que establece lo que señala en términos de eficacia jurídica el vínculo con el criterio de capacidad económica. A mayor aportación del servicio público en la configuración del hecho imponible sigue un mayor impuesto y a menor aportación del servicio público un impuesto menor.

El legislador elige sólo los hechos imponibles que manifiestan un goce de los servicios públicos y los ingresos se basan en la valoración y discriminación cualitativa de la eficacia que los servicios públicos tuvieron en su producción.

Por un lado, el contribuyente realiza el hecho imponible y, por otro, el ente público debe apreciar el valor de la contribución de las prestaciones que ejercita en el ámbito de los servicios públicos que concurren a su realización. Las utilidades que proporcionan los servicios públicos “*son entidades sin un precio de mercado a diferencia de los otros bienes económicos*”⁽¹⁷⁾. Pero esto no supone que no pueda fijarse un valor, el de los servicios públicos, en base a la discrecionalidad, no arbitraria ni caprichosa, del legislador, conforme a la intensidad de su aprovechamiento y la discriminación cualitativa de los distintos hechos imponibles.

El impuesto, como afirma Maffezzoni, es una prestación coactiva patrimonial cuyo hecho imponible no expresa ninguna relación particular del contribuyente con uno o más servicios públicos determinados, como es el caso de la tasa, gravando manifestaciones de riqueza atinentes al disfrute de los servicios públicos⁽¹⁸⁾.

La capacidad económica es la calificación objetiva del hecho imponible de cualquier tributo como indicador de goce por las ventajas derivadas de los servicios públicos. Todos deben contribuir, en el bien entendido que todos se benefician, cuando realizan el hecho imponible, del gasto público. Los hechos imponibles deben ser hechos económicos que manifiesten la satisfacción de los servicios públicos y que son el resultado de dos órdenes de factores: la actividad del contribuyente y la aportación de los servicios públicos a su realización, la producción del resultado que debido a ella se obtiene⁽¹⁹⁾.

La valoración de la aportación del servicio público al hecho económico reposa en que el legislador establezca la comparación y la consecuencia entre la eficacia del gasto y la eficacia de la actividad del particular: el ingreso debe ser mayor cuanto más haya de servicio público en el hecho económico y menor, cuanto menos servicio público en producción del presupuesto de hecho.

La capacidad económica como criterio de reparto del ingreso público no puede sino vincularse a hechos que sean económica-

(13) MAFFEZZONI, F. *Imposta...*, op. cit.

(14) MAFFEZZONI, F., *Intorno ai principi generali del diritto finanziario. Rilevanza giuridica e vicenda storica della dottrina causale dei tributi*, Jus, 1956, pág. 166. El autor fue uno de los primeros en destacar la subordinación del ordenamiento jurídico tributario a los principios constitucionales.

(15) VESSILLIER, E., *Fondements de l'économie financière*, Paris, 1972, pág. 13; *Economie Publique*, Paris, 1977, pág. 10.

(16) MAFFEZZONI, F. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, pág. 74.

(17) MAFFEZZONI, F., *Il principio...*, op. cit., pág. 73.

(18) MAFFEZZONI, F., *Imposta*, op. cit.

(19) MAFFEZZONI, F., *Il principio...*, op. cit., pág. 70.

mente valorables, excluyendo las situaciones de naturaleza no económica. Pero, siempre será una capacidad económica calificada por su manifestación de goce de los servicios públicos, de los bienes colectivos.

El interrogante jurídico es qué se entiende por eficacia de las prestaciones de servicios públicos. Es decir, qué significado asume el concepto de servicio público, de prestaciones de bienes y servicios y, si jurídicamente, el resultado de la fruición, goce o utilización por el particular adquiere alguna connotación jurídica específica, en especial, la fruición de un bien jurídico susceptible de tutela jurídica por su mérito colectivo.

Pero, no solo. El contribuyente colabora al gasto público por los hechos económicos que realiza y en base a la eficacia de los servicios públicos; pero, también, podría hacerlo por los efectos negativos que pueden afectar a todos en un momento y lugar determinado. La eficacia del servicio público para afrontar el cambio climático, la enfermedad contagiosa, la corrupción pública, el terrorismo internacional, la criminalidad organizada, el blanqueo de capitales, el fraude fiscal organizado. En suma, el goce de los servicios públicos en la construcción de los hechos imponibles atiende tanto los bienes públicos como los "males públicos"⁽²⁰⁾.

La capacidad económica obliga al reparto de los ingresos públicos conforme a la correlación inmediata y directa entre el valor de las manifestaciones de goce de los servicios públicos y el valor de los mismos utilizados en un marco constitucional que obliga a los poderes públicos a dirigir los servicios públicos, los bienes y males públicos, producidos en beneficio de toda la colectividad.

1. El servicio público

Una primera aproximación del concepto de servicio público es el de la actividad del ente público dirigida a suministrar utilidades a los ciudadanos, sea de orden jurídico o de orden económico y social. Las utilidades genéricas, según Alessi, se ofrecen, *uti universi* sin "posibilidad de distinguir las cantidades de utilidad de la que cada ciudadano goza". Como se ve, no hay discrepancia respecto al concepto de bien público, una noción tomada en préstamo a la ciencia económica⁽²¹⁾.

El servicio público en sentido subjetivo, según M. S. Giannini, comprende el área de las actividades necesarias para la colectividad, las áreas de intervención pública en suplencia, de complemento de las actividades privadas, de reequilibrio.

El servicio público en sentido objetivo es cualquier actividad productiva vinculada a un fin social, objetivamente calificable, prescindiendo de la titularidad, pero, que, según como, puede adquirir la nota de esencialidad, remitiendo, de algún modo a su ejercicio público (subjetivo), acorde a la mayor relevancia del fin social⁽²²⁾.

Ninguna de las dos concepciones parece rechazable. Se opte por la definición subjetiva, que empeña al ente público en primera persona u objetiva, que acentúa la actividad en trazos de derecho positivo, con independencia del modo o el titular que la realiza; no parece que sea prescindible el fin social, colectivo, de interés general y difuso que reúne a ambas perspectivas.

Maffezzoni entiende como servicio público "una prestación ejecutada por un ente público para un fin diverso o también para un fin diverso del de conseguir un ingreso"⁽²³⁾.

Claramente, asume el concepto de servicio público en sentido subjetivo prestado por un ente público para realizar un fin diverso a la recaudación de un ingreso, sin perjuicio para que produzca este efecto a consecuencia de su actividad productiva.

2. Las prestaciones

Los tres elementos en los que se apoya Maffezzoni como presupuesto de teoría son: las prestaciones de un servicio público, las prestaciones de los particulares hacia la Administración y el uso, disfrute o goce de las utilidades que la actividad pública (subjetiva y objetivamente) le procuran en su propia operatoria.

La prestación es el criterio que sirvió a Santi Romano para establecer, por un lado, las que están a cargo de los particulares frente a la Administración (tributos, servicio militar) y, por otra, las de la Administración de cara a los particulares (asistencia pública y beneficencia, instrucción pública, servicios postales, telegráficos y ferroviarios, cajas de previsión social y ahorro)⁽²⁴⁾.

Las prestaciones son, en concreto, el contenido de las relaciones entre el servicio público subjetivo y el particular y viceversa. Hoy se hablaría, de una parte de Administración prestacional, conforme a los valores y principios constitucionales o de deberes de los particulares ante los poderes públicos, conforme a los mismos valores y principios constitucionales, articulados en distintas modalidades técnicas de situaciones jurídicas subjetivas, patrimoniales o existenciales.

Maffezzoni encuentra en las prestaciones el contenido esencial del servicio público subjetivo, en rigor, son nociones inseparables; pero, además, apela a igual criterio en la aplicación jurídica del impuesto que a su juicio conforma un conjunto de prestaciones cumplidas en concreto por el particular por efecto de la institución del impuesto en abstracto, que se traducen en múltiples deberes, obligaciones y diversas situaciones jurídicas subjetivas⁽²⁵⁾.

La construcción de Santi Romano y Alessi fue duramente criticada, entre otros por M.S Giannini⁽²⁶⁾ porque omite los mecanismos jurídicos en cuya virtud se practican las prestaciones. En efecto, las actividades materiales de la Administración a favor de los particulares pueden provocar obligaciones de derecho civil, de derecho público, deberes que no se concretan en obligaciones o ejercicio unilateral de los poderes públicos.

Alessi, no obstante, recupera el concepto de prestación para su teoría del servicio público singular, determinado, en cuya virtud la Administración provee de utilidades específicas al particular⁽²⁷⁾.

No es plausible identificar la prestación pública con el concepto similar en derecho civil relativo al objeto de la obligación o su cumplimiento, en la medida que, desde su inicio, se aplica como modelo de contenido del servicio público subjetivo, hacia el particular o desde éste al ente público: la prestación pública es un vínculo que no atañe sino al derecho público y, en rigor, Alessi emplea la categoría a la prestación administrativa al caso de los servicios públicos usados en singular por el ciudadano.

La prestación ilustrada por Maffezzoni de la Administración al ciudadano exige el servicio público del ente público, dirigido a una finalidad general, que no es la de obtener un ingreso. No es temerario alinear la idea al criterio más amplio de Administración prestacional, lo cual acredita una obligación constitucio-

(20) KAUL, I., CONCEICAO, P., LE GOULVEN, K., y MENDOZA, R.U., *Providing global public goods. Managing globalisation*, 2003, New York.

(21) ALESSI, R., *Principi di diritto amministrativo*, I, Milano, 1978, pág. 470, utilidades que no se resuelven en una ventaja gozada por los ciudadanos en singular.

(22) GIANNINI, M.S., *Diritto amministrativo*, V. Primo, Milano, 1970, pág. 455; GIANNINI, M.S., MIRABELLI CENTURIONE, A., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2000, pág. 585.

(23) MAFFEZZONI, F., *Il principio ...*, op. cit., pág. 52, nota 64.

(24) SANTI ROMANO, *Principi di diritto amministrativo*, Milano, 1912.

(25) MAFFEZZONI, F., *Imposta*, op. cit.

(26) GIANNINI, M.S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964.

(27) ALESSI, R., *Principi*, op. cit., pág. 495.

nal de asistencia, de "procura existencial" (Forsthoff), adecuada a la razonable subsistencia individual y colectiva.

A la inversa, la prestación del ciudadano a la Administración, sea o no materializada a través de la obligación, no es la contraprestación de la prestación ofrecida por el servicio público, sino para la financiación del interés general o colectivo o cualquiera clase de utilidades, positivas o negativas, necesarias para la colectividad. La prestación del ciudadano no se funda en la contraprestación, pero sí en el deber constitucional de todos de contribuir al gasto público⁽²⁸⁾.

3. Los bienes colectivos

La capacidad económica es el principio que instruye el reparto de la carga tributaria, de la financiación del fin social del gasto público y que trasunta una manifestación de goce de servicios públicos.

El bien público, en sentido económico, es el bien que facilita sus ventajas a todos, sin exclusiones, así como, los males públicos les perjudican, que pueden aunque no es necesario que sean producto del ente público⁽²⁹⁾.

Los bienes de la vida, dice Pugliatti, devienen bienes en sentido jurídico merced a la tutela jurídica. "El concepto de bien jurídico correlativo al de tutela jurídica en general puede emplearse en todos los campos de la experiencia jurídica"⁽³⁰⁾.

El bien jurídico es efecto de la fruición, goce, utilización del bien colectivo. La interpretación de las prestaciones del servicio público subjetivo atinente a las actividades reputadas necesarias para la colectividad, substitutivas, de complemento o de equilibrio económico o social, las postulan como bienes de utilidad general, social.

Por tanto, el bien jurídico colectivo es el objeto de la fruición, goce o utilización, sea de naturaleza patrimonial o existencial (no patrimonial), pero, siempre, dotado de una cualidad de satisfacción plural, que no exclusiva, como la propiedad o los derechos reales.

No hay un catálogo exhaustivo de bien colectivo, porque responden a las circunstancias políticas, sociales, económicas del momento histórico. Pero, en la actualidad, a título de ejemplo, no sería ajeno a la categoría, la mención de la educación básica, de la salud, de la información, del conocimiento, de los derechos humanos, de la eficiencia de los mercados, de la responsabilidad social corporativa.

El bien ambiental, por ejemplo, exhibe en su valor sostenible el mérito de la tutela jurídica colectiva, tanto en su disfrute cuanto en el deber de todos de contribuir a su conservación y reproducción. Es un bien colectivo que no siendo susceptible de goce exclusivo ni objeto de derecho subjetivo acredita la utilidad no económica a su conservación y continuidad⁽³¹⁾.

El bien colectivo, como resumen actual del resultado de la prestación del servicio público subjetivo necesario para la comunidad, revela su aptitud para satisfacer el interés del ciudadano colectivo, "sin que la satisfacción de uno impida la contemporánea satisfacción de los otros"⁽³²⁾.

La manifestación de goce de servicios públicos, en verdad, puede leerse como la manifestación de utilidad o desutilidad de los servicios públicos subjetivos, creando situaciones patrimoniales de ventaja a los particulares, en términos de propiedad o renta o situaciones patrimoniales de desventaja en términos de valores colectivos que se individualizan por la norma como objeto de tutela jurídica (el bien ambiental) o de actuación de principios constitucionales de justicia social. Los bienes públicos son de goce necesariamente plural, que no de uso exclusivo y único.

La medida del disfrute del bien colectivo es la capacidad económica que exhibe la realización del hecho imponible del impuesto. Un valor determinado por el legislador que no deriva únicamente del valor de mercado, sino de los otros valores que no son de mercado, de la propia sociedad civil, de la naturaleza, meritorios de tutela colectiva.

No hay una definición exhaustiva que permita individualizar el bien colectivo en el marco de una única relación jurídica, como sería plausible en el derecho privado, traducido en términos de situación jurídica activa y pasiva y el cumplimiento de la prestación. Pero, la creación del bien colectivo y su tráfico jurídico tributario responde a la aplicación de principios y valores constitucionales que operan como mandatos obligatorios o directrices para los poderes públicos. El derecho a obtenerlo y el deber de prestarlo estará supeditado a la actuación de cada uno de los bienes colectivos en particular, a partir de lo cual, podrá configurarse la relación jurídica entre la Administración y el ciudadano. No es igual la disciplina de la educación, de la salud, del ambiente ni tampoco pueden asimilarse los modos de cumplimiento y los derechos que generan.

Los bienes colectivos, de valor colectivo, pueden ser materiales o inmateriales, únicos o combinados, bajo distintas condiciones de fruición, en pluralidad de situaciones subjetivas –derechos cívicos, intereses legítimos, intereses difusos– o de pura tutela objetiva. Pero, también, por la tutela jurídica reservada a terceros que pueden obtener una utilidad no necesariamente económica de la conservación del bien, intereses globales o extensivos a toda la comunidad (esto es, el paisaje).

Las manifestaciones de goce de servicios públicos necesarios para la colectividad (o de satisfacción de fines esenciales para la misma) las postula como bienes colectivos. Estos bienes colectivos, mutables y diversos, exhiben intereses primarios que son mercedores de la tutela del ordenamiento y, a tal fin no es exigible una regla precisa, sino que es suficiente un principio⁽³³⁾. Hay bienes colectivos que son de principio, en base a la igualdad, solidaridad o dignidad de la persona. El disfrute, goce o uso responde a la realización de hechos imponibles que no se agotan en la renta, patrimonio o consumo, sino, también, en el valor sostenible del bien ambiental o, al límite, en la determinación del poder de disposición o mando ostentado por determinados sujetos, que indican su aptitud específica a la contribución, en defecto del mercado (el poder de la organización, la supe-rrenta de altos directivos en momentos de crisis).

Los bienes colectivos pueden ser externos al contribuyente o internalizados como beneficios fiscales en cada impuesto, como

(28) PERLINGIERI, P., *L'ordinamento vigente e i suoi valori, Problemi del diritto civile*, Napoli, 2006, pág. 155; PERLINGIERI, P., *Il diritto civile nella legalità costituzionale, secondo il sistema italo-comunitario delle fonti*, II, pág. 458, Napoli, 2006.

(29) KAUL, I., *CONCEICAO, P., The new public finance. Responding to global challenges*, Oxford, 2006.

(30) PUGLIATTI, S., *Beni e cose in senso giuridico*, Milano, 1962. "Así una situación de hecho...se traduce en una garantía (de tutela) determinada: típica y específica que confiere al sujeto particulares instrumentos con los cuales está en grado de asegurar, en cierta medida, la permanencia de la situación de hecho, mientras permanezcan las condiciones previstas del derecho y de la posibilidad de utilización de aquella situación propia, dentro de los límites y con las modalidades establecidas por el derecho...".

(31) GIANNINI, M.S., "Ambiente, saggio sui diversi suoi aspetti giuridici". EN: *Diritto e ambiente. Materiali di dottrina e giurisprudenza*, M. Almerighi-G. Alpa, P.I. Diritto Civile, Padova, 1984, pág. 50, "...los bienes ambientales son complejos de cosas que encierran lo que podría decirse un valor colectivo, individualizado por la norma como objeto de una tutela jurídica".

(32) MESSINETTI, D., *Beni immateriali I) Diritto privato*, Enciclopedia giuridica, Treccani, 1988, pág. 5. Los bienes colectivos apuran su identificación con los intangibles, puesto que, en general, por su objeto, definen recursos que se proponen sin considerar su carácter físico o material. Puede ser la salud, la educación, la información, el conocimiento o la seguridad, el funcionamiento del mercado, etcétera.

(33) PERLINGIERI, P., *Il diritto civile nella legalità costituzionale*, II, op. cit., pág. 910.

sostén de la mínima capacidad económica, facilitando su suficiencia. Los hechos excluibles o eximentes, la ayuda pública, a determinados beneficiarios, expresan el disfrute del bien colectivo por razones de equilibrio, de recomposición social o económica. En un cierto modo es la confirmación de la relación entre la capacidad económica y el disfrute del bien colectivo, porque, de otra forma, difícilmente, podría justificarse, salvo como mero privilegio.

La fruición de bienes colectivos expresa o exterioriza la capacidad económica como modo de reparto de la financiación del gasto público, sea porque contribuye a la formación y resultado de los hechos impositivos de mercado, cuanto porque lo hace con respecto a la formación y conservación del capital humano de la persona (enseñanza, salud, seguridad social) o sostenibilidad ambiental o igualdad de oportunidades.

El "mal público" es el reverso del bien colectivo. Sus características son análogas: sus efectos no se limitan a algunos, sino que afectan a todos en un momento y lugar determinado. Una crisis financiera internacional; el cambio climático; la enfermedad contagiosa; corrupción pública; terrorismo internacional; criminalidad organizada; blanqueo de capitales.

El fraude fiscal organizado (industria *offshore*, *tax shelters*), es un mal colectivo, porque, en la erosión de la base imponible local, crean el obstáculo o impedimento del disfrute del bien colectivo por los otros ciudadanos. En rigor, el hecho lesivo afecta el interés fiscal del Estado, pero, sobre todo, la oportunidad de los otros de goce o uso de bienes colectivos. El hecho lesivo se produce toda vez que el contribuyente impide con su voluntad el conocimiento de la vinculación entre la ley y los hechos.

Los "males públicos", que son el reverso de los bienes colectivos, tienen como referencia última al o a los Estados⁽³⁴⁾. Ahora, es la crisis sistémica del mercado de capitales o puede ser el daño ambiental o eventos imprevistos, como la inseguridad o catástrofes naturales. El criterio de reparto del gasto público, tanto en los bienes como en los males, no debiera apartarse de la capacidad económica. Se advierte el deber del tributo y su aplicación como instrumento de financiación tanto de las ventajas de la provisión de bienes colectivos como para atender la solución de las desventajas patrimoniales que pueden requerir la contribución del ciudadano colectivo.

La relación entre el sujeto y las ventajas y desventajas de los bienes públicos; la relación de correspondencia establecida por la pertenencia social, económica, política en un territorio es la escenografía del impuesto, porque, de lo contrario, es un puro arbitrio, una expresión absolutista incompatible con el Estado pluriclase. Griziotti, aporta, en suma, la doctrina causal del tributo, que es algo más que un precio y menos que una apropiación irracional.

La globalización aporta mayor exigencia en términos de lo que se denomina bien público global, enumerado en la Declaración del Milenio de las Naciones Unidas (2001) y proyecto de desarrollo (2005), básicamente, porque introduce el concepto de bienes colectivos de goce plural en el marco del derecho internacional⁽³⁵⁾.

En suma, es necesario postular al socaire de los fundamentos sociales, políticos y económicos de los tributos, del impuesto en particular, que no se trata de un ingreso vinculado por la contraprestación específica de la ventaja del contribuyente, sino una relación de equivalencia abstracta y colectiva, incluida en el orden público económico constitucional, en cuya virtud el sector público no está exento del cumplimiento de los principios y valores constitucionales superiores respecto al gasto público, básica-

mente, la solidaridad y la igualdad de su reparto entre los ciudadanos, conforme a las posiciones que ostentan en la sociedad, en modo razonable y equitativo y la valoración del deber de contribución en razón de otros criterios que los propios del estatus de propietario o la ayuda fiscal para recuperar la igualdad de oportunidades entre regiones o personas.

La relación de equivalencia fundada en la capacidad económica establece que el deber de la Hacienda Pública cuyo contenido jurídico no es tan indeterminado como cabría pensar, está directamente vinculado a los valores y principios constitucionales superiores, en el cumplimiento de los derechos fundamentales de los ciudadanos y de los principios rectores de política social y económica.

La financiación y reparto del gasto público mediante la capacidad económica deviene un criterio preferente de participación social, que no puede ser, en la pura lógica del Estado liberal, precio por un beneficio obtenido por cuanto comprende, también, la contraprestación por las desventajas que se requieren afrontar (los males). El Estado no ofrece sólo la solución a problemas de convivencia social o económica mediante la creación de ventajas, sino, la exigencia de resolución de las desventajas, sin otra contrapartida que los fines generales que persigue.

Por tanto, las ventajas y desventajas del gasto público, el bien y el mal colectivo, no están divorciados de la capacidad económica.

Griziotti coloca la intersección entre la contraprestación y la capacidad contributiva como un *posterius* ya que el deber de contribuir depende de su propia capacidad contributiva y no de las ventajas derivadas de su pertenencia. Pero, esa capacidad contributiva será un indicador del aumento de las ventajas que obtienen los productores y consumidores de los servicios públicos. Quedan fuera las desventajas⁽³⁶⁾.

Maffezzoni, en cambio, propone que sea la capacidad contributiva directamente, sin mención a contraprestación alguna, la manifestación de riqueza que señala el disfrute de los servicios públicos. Es decir, excluye la contraprestación, pero, refuerza la justificación del impuesto como correlación al gasto público que aprovecha a determinados contribuyentes en el mercado, por su renta, patrimonio, consumo o, asimismo, los hechos obstaculizantes del goce de los servicios públicos por otros –hechos ilícitos–, que, en sentido amplio, supondría la realización de hechos lesivos para la minimización ilícita del impuesto⁽³⁷⁾. ▽

(34) KAUL ET ALTRI, I., *Providing global public goods*, *op. cit.*, pág. 86. Los males públicos en el dominio público pueden afectar a las futuras generaciones –cambio climático– o a los grupos más débiles –desigualdad social, criminalidad–.

(35) KAUL ET ALTRI, I., *op. cit.* La Declaración de las NN.UU. del Milenio (2001) indica diez bienes públicos globales: dignidad humana básica para todos (educación elemental y asistencia sanitaria), respeto por la soberanía nacional, control de enfermedades transmisibles, dominio público libre de criminalidad y violencia, paz global, sistemas de comunicación y transportes armonizados, infraestructura institucional armonizada –eficiencia de mercados, derechos humanos, gobierno transparente e íntegro de la empresa, armonización de estándares técnicos–, gestión concertada del conocimiento y de los bienes comunes ambientales, foros de negociación multilateral entre Estados así como entre Estados y particulares.

(36) GRIZIOTTI, Benvenuto, *Studi di Scienza delle finanze e diritto tributario*, II, Milano, 1956, pág. 140.

(37) MAFFEZZONI, F., *Il principio*, *op. cit.*, pág. 50, la expresión de los ilícitos, que sin dejar su disciplina jurídica propia, suponen hechos impositivos del goce de los servicios públicos por los otros y son objeto de represión por el ordenamiento justamente por ello. Esto es comprensivo de la elusión fiscal intencional y de la evasión fiscal.