

NURIA PUEBLA AGRAMUNT*Abogada**Doctorando en Derecho en el Departamento de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid**Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el Centro de Estudios Financieros***Extracto:**

RECAUDAR es el fin fundamental, pero no el único, de todos los tributos. Hay tributos que añaden a su finalidad recaudatoria una finalidad extrafiscal, para alcanzar así, directamente, sin necesidad de que actúe el mecanismo fiscal ingreso-gasto, fines constitucionales. De ello vamos a tratar en el presente trabajo, exponiendo la naturaleza, las causas, las posibilidades, los límites y la importancia de este fenómeno. Sostendremos que la finalidad extrafiscal es una finalidad añadida a la recaudatoria, pues sin ella, la figura, pretendidamente tributaria, no será calificable de tributo, ni a ella se podrán aplicar las normas tributarias. Veremos cómo, siendo indiscutible la legitimidad constitucional de la extrafiscalidad, el problema se encuentra en las posibilidades y límites de este fenómeno a la luz de nuestro ordenamiento positivo, límites como la capacidad económica, la presión fiscal, la distribución de competencias entre los distintos entes con poder financiero y la propia naturaleza y esencia del tributo, pues lo que mantendremos a lo largo del presente estudio es que, aunque es innegable la instrumentalidad y versatilidad del tributo, en definitiva, si un tributo es tributo es porque recauda, de modo que si lo que se pretende con la extrafiscalidad no es recaudar, quizás existan otros medios más adecuados al fin perseguido, y sin embargo, si lo buscado es en realidad la recaudación, entonces que no se añada al tributo el calificativo de extrafiscal, si ello se hace sólo con el fin de que su implantación tenga un menor rechazo en los contribuyentes.

Sumario:

- I. Consideraciones previas.
- II. Concepto y naturaleza de los tributos con fines no fiscales.
- III. Causas de la extrafiscalidad.
- IV. Posibilidades y límites de la extrafiscalidad.
 1. Admisibilidad de la extrafiscalidad en nuestro ordenamiento.
 - 1.1. Su admisibilidad constitucional.
 - 1.2. Su posibilidad legal.
 - 1.3. Su posibilidad en las Comunidades Autónomas.
 2. Límites de la extrafiscalidad.
 - 2.1. La naturaleza del tributo.
 - 2.2. La capacidad económica.
 - 2.3. Racionalidad y congruencia con los fines perseguidos.
 - 2.4. La interdicción de la arbitrariedad.
 - 2.5. El deber de contribuir.
 - 2.6. La presión fiscal. La interrelación con todo el sistema tributario del nuevo impuesto extrafiscal que se pretenda establecer.
 - 2.7. La distribución de competencias entre los distintos entes públicos con poder financiero.
- V. Importancia de la extrafiscalidad.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

1. Cuando hablamos de *fines de los tributos* no lo hacemos en el sentido que le ha dado al término el profesor MARTÍN FERNÁNDEZ (1), quien bajo el epígrafe «fines de los tributos» se ha referido a la cuestión de la afectación o no afectación de los mismos. No afectación supone, usando sus propias palabras «que todos los ingresos públicos deben destinarse al sostenimiento de los gastos públicos, sin que un determinado ingreso tenga que satisfacer un gasto concreto. De este modo, desaparece la relación causa-efecto entre gastos e ingresos configurados individualmente, prototipo de una Hacienda incipiente en que cada nuevo ingreso llevaba implícito un nuevo servicio público o una nueva actividad asumida por el Estado». Hoy en día la regla de no afectación de los tributos a determinados gastos es acogida en la práctica totalidad de los Ordenamientos de los países de nuestro entorno.

Ventajas de orden político y financiero avalan la afectación y la población aceptaría mejor un tributo destinado a un fin específico. Sin embargo, conlleva el peligro de que los ciudadanos exijan que los tributos que satisfacen se destinen a su beneficio exclusivo, lo que supone, en palabras de MARTÍN FERNÁNDEZ (2), «la negación del Estado y de la solidaridad nacional».

No obstante parece poder apreciarse un incipiente auge de la afectación basado quizás en el renacer del *Principio de Beneficio* (3) («los impuestos que pagan los ciudadanos deben acomodarse a los beneficios que éstos reciben del Estado»).

(1) MARTÍN FERNÁNDEZ, F.: «Los fines de los tributos» en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, libro homenaje a D. Fernando Sainz de Bujanda. IEF, Madrid, 1991.

(2) MARTÍN FERNÁNDEZ, F.: «Los fines...» *op. cit.*

(3) Principio vigente en la última parte del siglo XVIII, el siglo XIX y principios del XX que vino a sustituir la justificación de la exigencia de los impuestos en base al binomio «máxima recaudación y menor resistencia ciudadana» propuesto por COLBERT, Ministro de Hacienda de Luis XIV, en 1665.

2. Algunos autores hablan de *parafiscalidad* para referirse a los fines no recaudatorios del tributo, pero el empleo de ese término veta la posibilidad de usar la expresión *tributos parafiscales*. Es por ello más correcto el concepto *extrafiscalidad*, que ya no puede confundirse con la *parafiscalidad* de las exacciones del artículo 26.2 de la Ley General Tributaria (LGT).

3. Hablar de *efectos no fiscales* de los tributos es mencionar aquellos efectos que derivan naturalmente de todo tributo (por ejemplo la incidencia en la oferta y la demanda del mercado de un bien sobre el que se ha impuesto un gravamen).

Mientras que en los EE.UU. el sistema tributario se encuentra involucrado en el sistema económico o social, en nuestro país hay una articulación separada de ambos sistemas, y el que el sistema fiscal discurra fuera de la lógica del mercado conlleva, entre otras cosas, que la fiscalidad, pretendidamente neutral (4) en la mente del legislador, comporte consecuencias o *efectos* no fiscales.

4. Hablar de los *objetivos o fines no fiscales* de los tributos es referirnos a las finalidades que pueden articularse mediante técnicas o medidas de favor fiscal, de incentivo, de aliento (como son las deducciones, las bonificaciones, etc.) y técnicas de desestímulo, de gravamen o de recargo (como el canon sobre el consumo excesivo de agua). A modo de ejemplo podríamos citar la *reserva para inversiones* en Canarias, beneficio fiscal de carácter complejo implantado por la normativa del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (5). Con esta medida se configura un beneficio fiscal del que pueden disfrutar aquellas sociedades que destinen una cantidad de sus beneficios a dicha reserva, y que habrán de ser materializados en unos bienes, activos o títulos que van a contribuir, entre otras cosas, a la protección y mejora del medio ambiente de una manera directa o indirecta (6). También es ejemplo de un objetivo no fiscal o recaudatorio incardinado en un tributo el artículo 16 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modificó, para el ejercicio 1997, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, mediante el establecimiento en el apartado 4 de su artículo 35, de un nuevo incentivo fiscal para determinadas inversiones protectoras del medio ambiente: «una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de las inversiones en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del sujeto pasivo sobre el ambiente atmosférico y las aguas, así como para la recuperación, reducción y tratamiento de residuos industriales» (7).

(4) Puede verse un ejemplo de esta (todavía) pretensión de neutralidad en la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

(5) En esta Comunidad no se ha creado ningún tributo cuya finalidad principal sea la protección del medio ambiente, pero se ha previsto esta reserva para la protección y mejora del mismo.

(6) Entre los diversos beneficios tributarios establecidos por la Ley 19/1994 destaca esta *Reserva por Inversiones* en Canarias, beneficio regulado en su artículo 27. Puede consultarse, entre otros CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO «La Reserva para Inversiones en Canarias», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 146. Con el mismo título ESTEBAN PAULA, en *Crónica Tributaria*, núm. 73/1995.

(7) Exposición de Motivos del Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre (BOE 29 de octubre), por el que se regula la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.

5. En otro plano se situarían los *tributos con fines no fiscales*. Son figuras que, sin perder su condición de tributos, **añaden a su finalidad fiscal o recaudatoria una finalidad extrafiscal**, como puede ser la medioambiental. En Holanda, por ejemplo, se aplica un impuesto especial sobre los residuos agrícolas, el *Surplus manufacturer charge*, que consiste en fijar un *standar* de fosfato para los piensos y sujetar a tributación el exceso en la persona de su usuario. «El tipo es elevado y sus resultados incentivadores son positivos con referencia a la disminución de la contaminación del suelo y de la sobreproducción agraria» (8).

Es importante señalar que siempre es una finalidad *añadida* a la recaudatoria, porque sin esta última no puede haber tributo (9). La finalidad extrafiscal no constituye la esencia de estos tributos, sino que «esta finalidad tiene un carácter provisorio» (10); es una cuestión de tiempo hasta que se consolide e institucionalice la necesidad que pretende cubrir en un principio esta finalidad. En Suecia o en Dinamarca, países en los que se ha operado una reforma fiscal del medioambiente en los términos propuestos en la Unión Europea (11), sería sorprendente la afirmación de que la fiscalidad ambiental es extrafiscal en el sentido de que no tiene como objetivo principal procurar ingresos (12).

-
- (8) ROSEMBUJ, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Marcial Pons, monografías jurídicas, Madrid, 1995, pág. 101.
- (9) En este sentido, entre otros, CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos» en *Comentarios a la Ley Tributaria y líneas para su reforma*. Libro homenaje al Profesor D. Fernando Sainz de Bujanda, Vol.1. Es ésta la postura mayoritaria. Sin embargo FERREIRO señala que «recaudar un ingreso es el fin fundamental de los tributos en general. Pero no es el único ni el fin necesario de todos y cada uno de ellos». (FERREIRO LAPATZA, J.J., :*Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, 17.ª edición, 1995). CHECA escribe que «no se puede sostener ya que los impuestos tengan la única misión de recaudar, sino que deben conseguir otros fines constitucionales». (CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional», Civitas. *REDF*, núm. 40, 1983).
- (10) ROSEMBUJ, T.: opinión vertida en su ponencia «Tributos ambientales» con ocasión del Primer Congreso Internacional de Protección Fiscal del medioambiente, celebrado en Madrid en enero de 1996.
- (11) Por poner unos ejemplos: la Comisión Europea manifestaba en su declaración sobre Crecimiento Económico y Medio Ambiente de 1994 que «parece que se necesita una revisión de los impuestos existentes y de los sistemas de seguridad social vigentes»; el Consejo para el Desarrollo Sostenible, celebrado en diciembre de 1994, ha recomendado a los Gobiernos que desplacen los impuestos que recaen sobre el valor añadido de actividades como el trabajo y el capital (a las que llama *value added activities*) hacia actividades (a las que denomina *value depleting*) que sobreutilizan los recursos ambientales. La Conferencia de Ministros de Medio Ambiente, celebrada en Oslo en febrero de 1995 recomendó que se desplazara la carga fiscal desde el trabajo hacia el uso de recursos que dañan el medioambiente.
- (12) De todas formas, la recaudación no es muy alta. Por ejemplo, los ingresos por impuestos y tributos medioambientales, a pesar de su crecimiento en los últimos años, suponen poco más del 1,3 por 100 del total en la UE. Al frente de los países que consiguen un mayor porcentaje de su recaudación por esta vía se sitúan los Países Bajos, con un 5,3 por 100, y Dinamarca, con un 4 por 100. Datos tomados de la *Revista Asesores*, de la AEAFT, núm. 53, octubre 1997.

6. Por último están los *tributos extrafiscales*, casos en que el adjetivo *extrafiscal* anula al propio sustantivo *tributo*. Una cosa es que el fin no fiscal predicado (por ejemplo en la exposición de motivos de la ley de un impuesto) no sea el que en la práctica persigue el legislador (13), y otra cosa es que el fin no fiscal supere al recaudatorio, porque entonces la figura ya no es tributo (14).

II. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LOS TRIBUTOS CON FINES NO FISCALES

A la hora de dar un concepto de tributos con fines no fiscales señala CASADO OLLERO (15) que más que un concepto lo que tenemos es «una descripción negativa que englobaría toda una variedad de detracciones patrimoniales coactivas agrupadas por el criterio del fin que no persiguen». El tributo cumple ante todo una función recaudatoria, y la razón de ser del sistema tributario es la irremediable necesidad de cubrir los gastos públicos; por ello, con la expresión *extrafiscalidad* pretende designarse todo aquello que se aleja de la función meramente financiera, de ese fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición.

Lo anterior lleva inevitablemente a plantearse la propia admisibilidad del fenómeno: ¿algo *extrafiscal* puede a la vez ser *fiscal*?; si un tributo no tiene como finalidad el recaudar, ¿es todavía tributo o ha perdido tal naturaleza? En otras palabras: el abandono de la finalidad recaudatoria ¿no desnaturaliza los tributos convirtiéndolos en figuras de otra especie? (16).

No es ésta una cuestión meramente metafísica acerca de la denominación, configuración, esencia o posibilidad de existencia de la *extrafiscalidad* en la teoría o en el mundo de las ideas. La cuestión reviste una gran importancia práctica, pues en la medida en que se les niegue naturaleza tributaria a los instrumentos de los que se predicen fines ajenos a la fiscalidad, se estará excluyendo la aplicación a los mismos de las normas tributarias, y ni su establecimiento por el ente público podrá

(13) Un ejemplo característico de esta, podríamos decir, hipocresía del Legislador, puede encontrarse en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales en la que, con la argucia o excusa de que el consumo de ciertos productos es nocivo para la salud, se gravan productos de una demanda rígida y totalmente inelástica que no van a dejar de consumirse porque suba su precio. Lo que se persigue en realidad es una fuente fácil y segura de ingresos ya que, de hecho, dichos ingresos son en España la tercera fuente de recursos del Estado, muy por encima del IRPF. Señala BANACLOCHE que «la eficacia recaudatoria de los Impuestos especiales ha hecho que tributos marginales sean la clave de la política tributaria. Deben subir más, mucho más. Y crearse otros. Como decía Hobbes, hasta el límite de la rebelión del pueblo». BANACLOCHE, J.: «Reforma tributaria y política fiscal», en *Jura Benéfica*, año 1, núm. 17, noviembre 1997.

(14) ¿Sería sanción? Sobre esta concepción del tributo como sanción *vid.* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.: «Los impuestos de ordenamiento económico», *HPE* núm. 71, 1981.

(15) CASADO OLLERO, G: «Los fines...», *op. cit.*

(16) A juicio de CASADO OLLERO, algunas detracciones patrimoniales coactivas, a fuerza de *extrafiscales* terminan perdiendo su condición de *tributarias*. CASADO OLLERO, G.: «Los fines...» *op. cit.*

fundarse en el poder de imposición, ni los poderes públicos con competencia financiera podrán actuar sobre ellos con los procedimientos de gestión, recaudación, inspección, y sancionador, típicos y propios de la Administración Financiera. Piénsese cómo este problema se planteará con destacable intensidad cuando, por ejemplo, un órgano gestor tenga que aplicar medidas de desincentivo de corte extrafiscal en las que el calificativo *extrafiscal* haya anulado el sustantivo *tributo*.

Asimismo, las garantías constitucionales y legales del proceso, que sufren limitaciones y excepciones en el área tributaria, no podrían limitarse en ningún modo en los tributos extrafiscales, si se considera que éstos no tienen naturaleza tributaria (17).

Puesto que es importante determinar la naturaleza del fenómeno, resulta conveniente estudiar lo que, al respecto, opina la doctrina: ¿Tienen los tributos con fines extrafiscales naturaleza fiscal o son ajenos al fenómeno tributario?

Los autores han venido manteniendo tradicionalmente que el fin único de la imposición era el meramente recaudatorio, esto es, el de allegar los medios necesarios para cubrir los gastos públicos destinados a la satisfacción de necesidades colectivas. De esta manera de ver las cosas es paradigmática la opinión de SAINZ DE BUJANDA, quien se mostró disconforme con las doctrinas que postulaban la primacía de los aspectos puramente económicos de los impuestos frente a su significación estrictamente financiera o recaudatoria.

De modo paulatino, se ha ido abriendo paso otra orientación y no puede sostenerse en la actualidad que los impuestos tengan esta única función, pues junto a ella, que sigue siendo, no obstante, aún fundamental, aquéllos tienen que intentar alcanzar «directa y automáticamente, en concurso con otros instrumentos, la realización de los fines del ordenamiento constitucional» como ha escrito FICHERA. Por dicha razón, como este mismo autor ha señalado, «uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria es el extrafiscal, esto es, el de perseguir fines diversos del fiscal» (18). El impuesto se ve abocado a abandonar el carácter neutral que tenía en la época liberal y tiene que atender a nuevos objetivos.

Pueden considerarse plenamente admitidas por la doctrina las finalidades extrafiscales de los tributos y, por extensión, del Derecho Tributario en su conjunto; en opinión de TEJERIZO LÓPEZ el Ordenamiento Tributario «sirve no sólo para recaudar ingresos públicos, sino que también se utiliza como instrumento de política económica». También TIPKE, en Alemania, ha escrito: «El moderno Derecho Tributario está concebido con una doble finalidad, ya que no sirve exclusivamente para la obtención de ingresos, sino que al mismo tiempo dirige la economía y la redistribución de las rentas y de los patrimonios».

(17) *A sensu contrario*, tampoco podrán burlarse tales garantías con la excusa de calificar como impuesto o en general, como figura tributaria de corte fiscal, algo que fuera netamente extrafiscal.

(18) FICHERA, F.: «Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale. Napoli», 1973, citado por CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los impuestos ...», *op. cit.*

En realidad, fiscalidad y extrafiscalidad son dos conceptos inescindibles. La tesis de GRI-ZIOTTI, que ponía de manifiesto «la importancia del aspecto extrafiscal de la imposición como una faceta inescindible del fenómeno tributario», fue el origen de este planteamiento que hoy es mayoritario en la doctrina. Se afirma que es una ilusión jurídica plantear el establecimiento de tributos que respondan exclusivamente a una concepción fiscal (19), esto es, recaudatoria, y cuyos efectos se reduzcan a la mera obtención de ingresos.

CASADO OLLERO (20) ha puesto de relieve que «de la misma manera que no es posible concebir un tributo que responda únicamente a una función extrafiscal, tampoco sería posible pensar en un tributo orientado únicamente a su finalidad recaudatoria y ajeno por completo a cualquier efecto no fiscal». No podemos ignorar que con la obtención de un tributo, o más aún, con el simple anuncio del establecimiento del mismo, ya se desencadenan *directa o indirectamente* consecuencias no fiscales.

Como ejemplo puede citarse la proliferación de los planes de pensiones alternativos al régimen de Seguridad Social, consecuencia de los beneficios fiscales que ofrece para ellos el sistema impositivo español (21).

Ahora bien, afirmar que los efectos no fiscales están conectados a todo tributo, no es lo mismo que emplear el instituto tributario, en vez de como recurso financiero o como fuente de financiación, como un instrumento intervencionista *prioritariamente* orientado hacia objetivos extrafiscales distintos e independientes del propósito recaudatorio.

Si el tributo cumple, ante todo, una función recaudatoria, si la razón de ser del sistema tributario es la «irremediable necesidad de cubrir los gastos públicos» (en expresión de GASTON JEZE), y partiendo, en todo caso, de la base de que los móviles recaudatorios son *siempre* los que legitiman la adopción por el Legislador del instrumento impositivo, ¿es o no admisible que los impuestos puedan ir *directamente* encaminados a la consecución de fines distintos al de obtener ingresos? Y lo de *directamente* conviene resaltarlo, puesto que «es obvio que la aparición de algunos efectos no fiscales, aun cuando no sean conscientemente perseguidos, se produce con la simple implantación de cualquier tributo» (22).

(19) CASADO invita a «considerar la inconveniencia y a la vez esterilidad de todo intento de trazar de manera absoluta la distinción entre tributos fiscales y no fiscales». (CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*).

(20) CASADO OLLERO, G.: «El sistema impositivo de las CC.AA.», Publicaciones del Instituto de Desarrollo regional, Universidad de Granada, 1981.

(21) Tributación a tipo cero en el Impuesto sobre Sociedades; servicios de gestión prestados por entidades gestoras y depositarias exentos de IVA; constitución, modificación y disolución de fondos exento de ITP; el valor del fondo a 31 de diciembre está exento del Impuesto sobre el Patrimonio; las aportaciones del partícipe más las de la empresa son deducibles de la base imponible regular con el límite menor de 1.000.000 de pesetas o el 15 por 100 del rendimiento neto del trabajo y de las actividades profesionales o empresariales, cálculo individual para cada cónyuge; las prestaciones no tributan por Impuesto sobre Sucesiones; las aportaciones de la empresa son gasto deducible si se imputan al partícipe y no están sujetas a ingreso a cuenta.

(22) Lo dice y también resalta CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los impuestos con fines no fiscales: notas...», *op. cit.*

En un tributo extrafiscal que, por ejemplo, persiga la protección del medio ambiente, la finalidad ajena a la recaudación puede ser motivar una conducta menos contaminante, y sólo en un segundo término la figura perseguirá la recaudación de ingresos. Pero hay que señalar que esta finalidad recaudatoria, de faltar, haría imposible la calificación de la figura como tributo. Es evidente que un tributo ecológico, establecido por el principio «quien contamina paga», que lograra el fin extrafiscal para el que teóricamente se estableció, debería comportar una recaudación cero o, al menos, mínima. Aún cabe afirmar otra cosa, «que si el tributo establecido logra ese fin recaudatorio, lo será a condición de que todo continúe igual, de que las actividades (contaminantes) prosigan», actividades que «habrán logrado un salvaconducto de inmunidad, por la vía fiscal, de sus resultados nocivos para el medio ambiente» (23).

Está admitido casi de modo unánime doctrinalmente que los tributos sirven para el cumplimiento de distintas finalidades que le competan al Estado (24). Se ha afirmado que «la creación *ex novo* de impuestos con exclusiva finalidad extrafiscal es una opción del legislador tributario plenamente constitucional, siempre que se respeten determinados límites» (25). Incluso hay quien antes se mostraba reacio a la extrafiscalidad y parece inclinarse ahora por su admisibilidad. Es el caso de ALBIÑANA (26), quien matiza la opinión que antes tenía acerca de la naturaleza sancionadora de aquellos tributos que tienen ánimo desincentivador, aclarando que «en muchas ocasiones, tanto los políticos como el saber popular llaman *penalización fiscal* a determinadas medidas que se proponen para impedir la existencia de viviendas no ocupadas, la contaminación por parte de las empresas etc.», para concluir «parece que habrá que acudir al tributo, además de a las subvenciones y las prohibiciones, para erradicar las fuentes de contaminación ambiental y de otra clase de daños para la naturaleza (...). Aquí sí parece que el tributo no financiero tiene un campo propio de actuación correctora a compartir, según sea indicado, con otras medidas estrictamente normativas (prohibiciones) o persuasivas (subvenciones con cargo al gasto público). Se alude al impuesto ecológico».

Es más, no sólo es que el tributo sea admitido como instrumento al servicio de fines no recaudatorios, sino que hay quien señala su especial idoneidad para ello y concreta qué figura tributaria respondería mejor a estas finalidades. Así, ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (27), explica que lo que distingue materialmente el tributo de la sanción es que el primero responde al principio de capacidad económica y que «por esta razón, y por tener límites cuantitativos más amplios (la progresividad, en lugar del coste del servicio) es el impuesto el tributo más idóneo como vehículo de un fin extrafiscal».

(23) Palabras de MARTÍNEZ LAGO, M.A. pronunciadas con ocasión del Primer Congreso Internacional de Protección Fiscal del medioambiente, celebrado en Madrid, en enero de 1996.

(24) Sin embargo, al menos en cuanto a los tributos con fines ecológicos, parece reacio MARTÍNEZ LAGO M.A., quien con ocasión del Primer Congreso Internacional de Protección Fiscal del medioambiente celebrado en Madrid en enero de 1996 manifestó: «La utilización del instrumento fiscal para someter a gravamen aquello que incida desfavorablemente en el medioambiente es una respuesta que no tiende a resolver el problema al que la figura tributaria se anuda».

(25) BAENA AGUILAR, A.: «Protección impositiva del medio natural». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, 1995.

(26) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: «Los tributos con fines no financieros» en *Economía Española, Cultura y Sociedad*, Homenaje a Juan Velarde, vol. II, Eudema, Madrid, 1992.

(27) ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

Y ahora nos preguntamos, ¿cuál es el criterio a seguir para calificar a un tributo con un fin extrafiscal, primero como tributo y además como extrafiscal?: ¿debemos atender al hecho imponible, a su finalidad, o debemos fijarnos en otro elemento del mismo? Porque no podemos olvidar que, en la actualidad, «el hecho imponible ha perdido aquel carácter omnicomprendido capaz de explicar toda la disciplina sustancial del tributo» (28).

Tomemos como ejemplo la tributación medioambiental. Para que un tributo ecológico sea tributo, el **hecho imponible** debe poder encuadrarse en lo preceptuado por el artículo 28 de la LGT. Pero el presupuesto de hecho de un tributo ambiental no necesariamente debe denotar degradación del entorno natural para ser calificado técnicamente como hecho imponible de un tributo ambiental. Es el caso de un impuesto italiano, en el que el hecho imponible es la compra de una bolsa de plástico, algo que de manera aislada (visto como acto de compraventa) no es un atentado contra el medio ambiente, y que sin embargo causa un daño a éste de manera indirecta.

No obstante, hay tributos calificados de ecológicos, cuyos hechos imponibles, no sólo no tienen una relación directa con la contaminación, sino que esta relación tampoco existe de manera indirecta. ¿Estamos entonces ante verdaderos tributos ecológicos?

Ejemplo interesante de ello es el caso del *Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el medioambiente*, introducido por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Baleares. Para muchos, el tributo balear carece de finalidad ecológica alguna. No es comprensible de qué manera la titularidad de instalaciones de empresas del sector eléctrico, de carburantes y combustibles, y de comunicaciones telefónicas y telemáticas produce un daño al entorno natural. «Lo que sí es claro es que al crear esta figura el legislador balear ha perseguido una evidente forma de allegar recursos a la Administración Autonómica» (29). En este mismo sentido MARTÍN MATEO afirma «el destino de los recursos no tiene carácter finalista (...) se trata de un intento, bastante tosco por cierto, de incrementar sus ingresos invadiendo competencias tributarias estatales, como lo ratifica el hecho de que se sometan a tributación algo tan ajeno al ambiente como las comunicaciones telefónicas o telemáticas» (30).

Parece que el tributo extrafiscal no puede tampoco definirse por su **finalidad**. Señala ROSEMBUJ (31) que «el tributo ambiente no puede definirse por su finalidad, la cual es similar a las demás, si bien acompañada por un fundamento político, social, económico, que la justifica jurídicamente. La finalidad extrafiscal es provisoria, simplemente una cuestión de tiempo hasta que se consolide la prevención de una forma sistemática y permanente».

(28) Así lo ponen de manifiesto MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO en su *Derecho tributario*, editorial Aranzadi, 1997, pág. 117.

(29) JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, G.: «Hecho imponible o finalidad, ¿qué califica un tributo como ecológico?», en su ponencia con ocasión del Primer Congreso Internacional de Protección Fiscal del medioambiente, celebrado en Madrid, en enero de 1996.

(30) En *Tratado de Derecho ambiental*, vol. II, Trivium, Madrid, 1992.

(31) ROSEMBUJ, T.: con ocasión del Primer Congreso Internacional de Protección Fiscal del medioambiente, celebrado en Madrid, en enero de 1996.

A juicio de este autor, la particularidad del tributo puede establecerse en su **objeto**, porque resulta evidente que el hecho de la vida real que explica la tributación ambiental es la materia o riqueza imponible, al mismo tiempo que el propósito que la identifica: no se grava sólo la renta, el patrimonio, el consumo, sino que simultáneamente se dice para qué (32). En este sentido, la acción preventiva excluye que la finalidad extrafiscal sea más relevante que la fiscal: la necesidad de satisfacer el bien ambiental, protegido constitucionalmente, y su consolidación (prevención) como cualquier otro bien esencial para toda la sociedad, orienta la fiscalidad, que no extrafiscalidad, del tributo ambiental, sin perjuicio de que también se la proponga como finalidad coadyuvante. De este modo, la prioridad del tributo ambiental consiste, a su juicio, en la recaudación.

A veces, para calificar un tributo como ambiental será necesario acudir a **la base imponible**. En este sentido, MARTÍNEZ LAGO ha señalado que el legislador autonómico balear (33) ha decidido disfrazar el hecho imponible, de modo que éste no coincide plenamente con la base imponible: el hecho imponible incide en la titularidad de los elementos, pero la base imponible, al medir los ingresos procedentes de la explotación, está gravando el ejercicio de la actividad. «Esto hace que descubramos el verdadero fundamento del impuesto, fundamento que en todo momento quiso evitarse para no confluir con una figura estatal de carácter global asentada en esa misma justificación: el Impuesto sobre Sociedades» (34).

III. CAUSAS DE LA EXTRAFISCALIDAD

«Existe una causa última o remota de este fenómeno, y es que la extrafiscalidad es tan antigua como el tributo mismo; son dos fenómenos indisolublemente unidos» (35). Allá donde existe un tributo hay posibilidad de que exista extrafiscalidad (36), pues el tributo neutro no existe (37).

(32) Añade además que será la prevención la que califique la naturaleza del tributo, porque éste debe asegurar la financiación del gasto público al tiempo que realiza la función de estímulo o desestímulo para modificar los comportamientos de los agentes económicos.

(33) En el impuesto introducido por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, de su Parlamento Autonómico.

(34) MARTÍNEZ LAGO, M.A.: opinión vertida en el Primer Congreso Internacional de Protección Fiscal del medioambiente, celebrado en Madrid, en enero de 1996.

(35) CASADO OLLERO, G.: opinión vertida en el curso de Doctorado «Jurisprudencia constitucional en materia tributaria», del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 18 de abril de 1996.

(36) El origen de este planteamiento se encuentra en la Escuela de Pavía y más concretamente en GRIZIOTTI, quien puso de manifiesto la importancia del aspecto extrafiscal como un aspecto inescindible del fenómeno tributario.

(37) Neutral en el sentido de «la regla de oro de Manchester», esto es, que perturbe lo menos posible la actividad económica del mercado. Palabras de PÉREZ DE AYALA en cita de CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*

La propia fungibilidad del instituto tributario es otra causa de la extrafiscalidad. El fenómeno tributario, visto como instrumento y no como fin en sí mismo, sirve para muchos objetivos y para atender diferentes y numerosas necesidades públicas. Otra cosa es si el tributo es la figura idónea como instrumento al servicio directo de necesidades extrarrecaudatorias. No olvidemos tampoco que, para ello, no necesariamente hay que atravesar el *iter* presupuestario, sino que pueden alcanzarse estos objetivos de modo directo.

Pero comprender el fenómeno de la extrafiscalidad requiere una siquiera breve referencia histórica (38), cual es **EL PASO DEL ESTADO LIBERAL AL ESTADO SOCIAL**, por su notable incidencia en el fenómeno tributario:

Si bien la utilización del tributo con fines distintos a los estrictamente recaudatorios es tan antigua como el tributo mismo, y ya en las primeras manifestaciones del fenómeno tributario se encuentran impuestos con fines de ordenación (39), sólo se va a utilizar el instrumento fiscal para atender a objetivos diversos al meramente recaudatorio cuando se produzca el declive de las concepciones inspiradoras de la Hacienda Neutral y la funcionalización progresiva de la actividad financiera de los entes públicos, consecuencia del aumento (tanto en cantidad como en complejidad) de los fines constitucionalmente atribuidos al Estado; es decir, cuando llegamos a la Hacienda Funcional, contexto en el cual la Hacienda Pública desempeña una función instrumental, que admite grados diversos y que se concreta en diferentes modalidades, pero cuyo fin va a ser siempre hacer posible que el Estado exista y que cumpla los fines que persigue (40).

Mientras que durante la vigencia del Estado Liberal la actividad financiera se caracteriza por su vinculación a una Hacienda puramente patrimonial y a un sistema impositivo neutral, con mínima intervención en la economía, a medida que al Estado se le van atribuyendo más funciones y objetivos, la Hacienda va a dejar de ser imparcial para pasar a ser intervencionista, funcional, adecuada a un sector público con responsabilidades y protagonismo en la economía: una Hacienda al servicio de las diversas políticas del Estado al que sirve.

Políticas que parten desde la económica, la financiera y la monetaria, pero que continúan creciendo, en paralelo con el nuevo Estado, que avanza y se desarrolla, asumiendo y tratando de satisfacer nuevas necesidades (a través de políticas redistributivas, de políticas orientadas al empleo, políticas de cooperación al desarrollo, políticas agrarias y de protección de economías tradicionales, políticas orientadas a la protección del medioambiente y, en general, a la mejora de la calidad de vida -digna, se añade- de los ciudadanos). Necesidades jamás reclamadas antes, pasan a ser primordiales en el Estado Social.

(38) Se ha hablado del «carácter historicista y cambiante de la actividad financiera». CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*

(39) *Vid.* MATEO, L.: «Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento global», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 39, de 1983. Civitas.

(40) VICENTE-ARCHE, F.: «Hacienda Pública y Administración pública», en *Hacienda Pública Española*, núm. 26/1974.

Pero no es únicamente por esto por lo que se habla de **transformación cuantitativa y cualitativa de la actividad financiera** (41). No es sólo que se amplían las dimensiones de la misma a medida que van constitucionalizándose las funciones atribuidas al Estado (a esto puede llamarse *funcionalización de la actividad financiera*: la Hacienda no va a limitarse a suministrar medios para que la actividad administrativa cumpla sus fines (42), concepción propia de una Hacienda meramente fiscal), sino que también los mismos mecanismos de actuación, los instrumentos y recursos al servicio de las decisiones financieras, empiezan a incrementarse y a intercambiarse (*funcionalización del instrumento*); instrumentos propios de otras parcelas del Derecho vendrán utilizadas para la actividad financiera, y al mismo tiempo, funciones propias de otras Administraciones, vendrán satisfechas directamente a través de la financiera y sus instrumentos.

Es prácticamente unánime la doctrina rechazando las concepciones de la actividad financiera como una actividad de exclusivo carácter medial (concepción de A. GUAITA, por ejemplo) y considerando que la instrumentalidad pierde importancia como dato característico ante la evidencia de que mediante la actividad financiera se alcanzan directamente fines públicos (43).

Con la quiebra del Estado Liberal, que supuso el abandono de los postulados del *laissez faire* (44) y que llevó a que se otorgara al Estado un nuevo e importante cometido como agente del proceso económico (45) (sobre todo desde Keynes, en 1936), y al abrirse paso el Estado Social, el papel encomendado a los entes públicos se irá incrementando paulatinamente (46); de tener una función meramente *correctora de desequilibrios del mercado*, hoy ha llegado a convertirse en la organización política de la sociedad, en *agente corrector de las desigualdades de hecho* entre los ciudadanos, con la tarea de conseguir superar los obstáculos que se oponen a la **igualdad** (47).

Pretendiendo la igualdad, el Estado se ve abocado a proporcionar cada vez más prestaciones sociales, y consecuentemente a incrementar los gastos públicos. Lógicamente este mayor gasto público implica un aumento de los ingresos [recordemos que «los gastos son la medida de los ingresos»,

(41) CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*

(42) En torno a la función instrumental de la Hacienda para el desarrollo de la actividad administrativa, *vid.* VICENTE-ARCHE, F.: «Hacienda Pública y Administración...», *op. cit.*

(43) BAYONA, J.J. y SOLER, M.^a T.: *Derecho Financiero*, 2.^a edición, vol. I, Alicante, 1989.

(44) La quiebra del Estado liberal se hizo patente tras la crisis de 1929. *Vid.* el interesante trabajo de CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los impuestos con fines no fiscales: Notas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional». *Civitas Revista de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983.

(45) Dijo GALGANO que «el Estado es un capitalista entre los capitalistas». F. GALGANO: «Le istituzioni dell'economia capitalistica» ed. Zanichelli, Bologna, 2.^a edic., 1980. Citado por CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los impuestos con...», *op. cit.* O como dice CAZORLA PRIETO, L.M. «el Estado es el capitalista más importante en el circuito económico», en *Poder tributario y Estado contemporáneo*, IEF, Madrid, 1981.

(46) Ello ha llevado a la ruptura de la antes férrea división entre Derecho Público y Derecho Privado, división que en algunas áreas del Derecho es ya difícilmente sostenible.

(47) CHECA GONZÁLEZ, C., *op. cit.*

en expresión de RODRÍGUEZ BEREIJO (48)], y como ingresos y gastos son partes integrantes de un sistema financiero unitario y ya no puede sostenerse que los impuestos tengan la única finalidad de allegar los medios para cubrir los gastos, se pretenderá junto a tal finalidad, que es la fundamental, «conseguir directa y automáticamente la realización de los fines del ordenamiento constitucional» (49).

Los ingresos públicos abandonan su carácter neutral y pasan a ser también un medio directo para servir a la consecución de los fines del Estado. No podía (quizá) ser de otra manera; la multiplicación de las necesidades públicas y de las funciones encomendadas a los poderes públicos ha supuesto la necesidad de acudir a nuevos recursos o a nuevas formas de utilización de los tradicionales, lo que enlaza con lo que afirmábamos más arriba: que los instrumentos financieros son intercambiables y versátiles, que un mismo instituto jurídico cumple distintas funciones y que además una misma función puede ser atendida por mecanismos financieros distintos (50); que no sólo es que haya intercambio entre instrumentos financieros, sino que también va a producirse éste entre instrumentos financieros y no financieros; y que este carácter alternativo e instrumental de los recursos públicos hace que «no debamos encasillarlos doctrinalmente en una única función de mecánica presupuestaria y fiscal» (51).

Esto tiene una doble consecuencia: que ya no se cubren los fines públicos necesariamente por medio del mecanismo fiscal, y que no siempre los recursos financieros están configurados legislativamente como instrumento del fin fiscal. «Sin dejar de servir a su fin primordial no estarán configurados como productores de ingresos» (52); cuando esto ocurra, el recurso público estará satisfaciendo un interés financiero de manera directa, y ya no será necesario, para cubrir una necesidad financiera pública, que actúe el mecanismo fiscal ingreso-gasto. A pesar de ello, cuando «los fines del Estado los perseguimos directamente por el tributo, no desvirtuamos la naturaleza del mismo, sino que únicamente *provocamos la aceleración del resultado final* y simplificamos el procedimiento de realización», según palabras de MANZONI (53).

En este sentido, LEJEUNE VALCÁRCEL afirma también que «el tributo puede conseguir directa y autónomamente, sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-gasto, la realización de los fines del Ordenamiento Constitucional», pues «el tributo tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales» (54).

(48) RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Introducción al estudio del Derecho Financiero», IEF, Madrid, 1976.

(49) FICHERA, F.: «Imposizione de extrafiscalità nel sistema costituzionale», ed. Scientifiche Italiane, 1973, citado por CHECA GONZÁLEZ, C., *op. cit.*

(50) *Vid.* CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*

(51) En expresión de CAYÓN GALIARDO, A.: *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988.

(52) CAYÓN GALIARDO, A.: «La unidad funcional ...», *op. cit.*

(53) Citadas por CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*

(54) LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en AA.VV., *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980.

Piénsese por ejemplo en los incentivos a la inversión en vivienda habitual contenidos en la Ley del IRPF [art. 78.4 b)], en la deducción por alquiler de la vivienda habitual del artículo 78.3 a) de la misma ley, y en la deducción por doble imposición con el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del mismo artículo 78 en su apartado 7 b), mecanismos extraños al *iter* normal ingreso-gasto que sirven (o lo pretenden al menos) a la satisfacción de una necesidad esencial del Estado Social, cual es la vivienda, cumpliendo así de modo directo (sin necesidad de allegar ingresos para luego redistribuirlos) el mandato a los poderes públicos, contenido en el artículo 47 de la Constitución, de que establezcan las normas pertinentes para hacer efectivo el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada que tienen todos los españoles.

A la vista de todo lo expuesto, no habría sido difícil presagiar lo que es hoy una constatación: la **CRISIS DEL ESTADO SOCIAL**. El espectacular aumento de derechos de Tercera generación (55), la devaluación de los tradicionales derechos y libertades públicas y el incesante aumento del gasto público, hacen que pueda decirse que la filosofía del Estado Social es y ha sido «hacer lo que se deba, aunque se deba lo que se hace» (56).

Ello va unido a una cierta devaluación de tradicionales derechos individuales y libertades públicas, que han de sacrificarse en aras de la tutela del interés público y del deber de contribuir. Esto puede verse en la STC 76/1990 fundamento jurídico 3.º y en la STC 50/1995, en las que el Tribunal resume e insiste en esta idea de que el deber de contribuir es esencial y es un límite a los derechos fundamentales.

Consecuentemente, el Estado Social ha visto crecer el gasto público, puede decirse que en una relación más que proporcional con las necesidades que se pretenden cubrir, por el efecto de las deseconomías de escala. Con el paso del tiempo, se precipitan consecuencias fundamentales:

- En el lado de los ciudadanos, el considerar los postulados del Estado Social y los *logros* alcanzados en el mismo como *irrenunciables*. (De ahí que los *recortes* presupuestarios de tipo social haya levantado en huelgas y protestas a la población de diversos países europeos).

(55) Es en el contexto del Estado Social y Democrático de Derecho donde puede situarse el nacimiento y desarrollo de los llamados *derechos de Tercera generación*, que engloban desde auténticos derechos de prestación (por ejemplo al trabajo, a una vivienda digna, al medio ambiente, al desarrollo de la personalidad...) que requieren una actividad prestacional, de gasto, por parte de la Administración, hasta derechos que van acotando nuevos ámbitos vitales en los que el Estado no debe intervenir, y que exigen un no hacer por parte de los poderes públicos.

(56) Expresión utilizada por CASADO OLLERO en el curso de Doctorado «Jurisprudencia constitucional en materia tributaria», del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 18 de abril de 1996.

- En cuanto a la *presión fiscal*, parece que se ha llegado a un máximo tras la constatación de las teorías de LAFFER y su generar «contribuyentes cómodos»; hace ya más de una década que puede declararse como instalada la corriente de pensamiento económico que se muestra a favor de reducir las cargas fiscales que gravan la renta, el ahorro y el patrimonio de las empresas y personas físicas, por razones de carácter económico, aunque esta postura tenga una menor coherencia filosófica en cuanto a la justificación de la imposición de la que tienen la progresividad, el principio de capacidad de pago, la preponderancia de la imposición directa sobre la indirecta...
- La emisión de dinero para cubrir los crecientes volúmenes de gastos públicos ha traído consigo un aumento de la *inflación*, que ha llevado, entre otras cosas, a una necesidad de devaluar la moneda varias veces incluso en un mismo año, y por otro lado, a la constatación en la práctica de lo que la teoría económica consideraba imposible: que altas tasas de inflación convivan con altas tasas a la vez de *paro* (57).
- En el lado del Estado, el aumento del gasto ha llevado a que el *déficit público* sea considerado como algo natural y haya dejado de ser un fenómeno patológico, un mal endémico de los países del primer mundo, y a que se conviva con el mismo con una habitualidad y pasividad alarmantes. No es extraño que para el cumplimiento de uno de los objetivos más ambiciosos de la Unión Europea previsto en el Tratado de Maastricht, la consecución de una unión monetaria, se haya exigido a los Estados miembros, entre los llamados *requisitos de convergencia* (58) una contención del déficit.

La ya habitual democracia del déficit está degenerando en un déficit de democracia, no tanto porque se reduzcan las libertades civiles sino por la notable reducción de la sensibilidad política hacia un endeudamiento indiscriminado, que no hace sino trasladar la carga tributaria actual a generaciones futuras.

(57) La tasa de paro española sigue cercana al 21 por 100 de la población activa (según datos del INE referentes al tercer trimestre de 1997). El mantenimiento de altos niveles de desempleo, que no se reducen significativamente, lleva a que el sector público se oriente también a operar reformas en el mercado de trabajo, cuyo enorme gasto es indiscutible, pero cuyo éxito frente al objetivo final de reducirlo es, sin embargo, cuestionable.

(58) Éstos son: control de la inflación, no superación de un cierto tipo de interés, deber de permanencia al compromiso de cambios del Sistema Monetario Europeo, deber de permanencia del tipo de cambio en una cierta banda de fluctuación, y, en cuanto al déficit público de las Administraciones Públicas dos requisitos: no podrá ser superior al 3 por 100 del PIB, y la deuda acumulada deberá ser inferior al 60 por 100 del PIB. La mayor parte de los miembros comunitarios tiene dificultad para cumplir los objetivos fijados.

IV. POSIBILIDADES Y LÍMITES DE LA EXTRAFISCALIDAD

1. Admisibilidad de la extrafiscalidad en nuestro ordenamiento.

Es indiscutible hoy la legitimidad constitucional del fenómeno de la extrafiscalidad; tanto la doctrina científica como el Tribunal Constitucional (59) lo han admitido. El problema estriba más bien en su delimitación constitucional y legal, en la necesidad de concretar las posibilidades y límites del mismo a la luz de nuestra Carta Fundamental y de la legislación ordinaria.

Ante todo, un tributo extrafiscal debe poder entenderse configurado conforme al Derecho positivo, ya que todo lo expuesto en la precedente parte doctrinal, acerca de la plena admisibilidad de las finalidades extrafiscales del tributo, caería por su base si la persecución de finalidades extrarrecaudatorias no estuviese amparada por las normas de nuestro Ordenamiento (60).

1.1. Su admisibilidad constitucional.

De manera expresa, ningún precepto de nuestro texto constitucional alude directamente a tales finalidades, pero de este silencio, sin embargo, no se debe extraer una conclusión negadora de dicha posibilidad ya que, del conjunto de nuestra Norma Suprema, se puede deducir el principio de instrumentalidad de la imposición. El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, fundamento jurídico 13.º, reconoce que la función extrafiscal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero que dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de la política social y económica (arts. 40.1 y 130.1) dado que, tanto el sistema económico en su conjunto como cada figura tributaria concreta, forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.

Podemos destacar dos ideas básicas que han sido puestas de manifiesto por CALLE SAINZ (61): que la imposición se contempla en la Constitución Española como instrumento al servicio de los objetivos principales de la política económica (satisfacción de necesidades colectivas, progreso social y económico, más equitativa distribución de la renta a nivel regional, personal y sectorial, estabili-

(59) El reconocimiento de la función extrafiscal del tributo quedó reflejado ya en la STC 27/1981. También en la núm. 49/1984, de 5 de abril, fundamento jurídico 4.º, en la núm. 29/1986 y, sobre todo en la interesantísima STC 37/1987.

(60) De hecho, por ejemplo, se ha dicho que en España es escasa la aplicación de instrumentos económicos y fiscales en la política de protección del medio ambiente, por la «rigidez estructural del sistema fiscal español, que no permite incorporar con agilidad ciertas figuras tributarias avanzadas que tengan una finalidad más ambiental y un carácter extrafiscal». *Revista Ecosistemas*, núm. 18, de 1996.

(61) CALLE SAINZ, R.: «Política económica: objetivos e instrumentos», en *Presupuesto Gasto Público*, núm.3, 1979.

dad económica de precios y empleo), y que la imposición ha de desempeñar, en consecuencia, también un papel relevante, tanto en la modernización como en el desarrollo de los diferentes sectores económicos, según se desprende de una correcta interpretación del texto constitucional, y que en todo caso la función extrafiscal puede derivar directamente de los preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica. En este sentido, expresamente, los artículos 40.1 y 130.1 de la Constitución (62).

Ahora bien, para que estas finalidades extrarrecaudatorias de tipo económico no modifiquen sustancialmente la noción material del tributo y para que éste sea acorde a las exigencias del artículo 31 de la Constitución, debe darse una condición: que los objetivos de una determinada política económica se identifiquen con valores especialmente asumidos y protegidos en las normas constitucionales.

El Tribunal Constitucional (63) interpreta el artículo 134.7 de la Constitución como una «norma sobre producción de normas» que «tiende a **posibilitar el uso ponderado del sistema tributario** mediante la adecuación de lo que sea preciso **para**, sin modificación sustancial, **realizar la política económica** que reclame cada momento». Y no sólo para este fin; «tanto el sistema tributario en su conjunto, como cada figura tributaria concreta, forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados» (64).

Los posibles límites a la extrafiscalidad derivados de los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución [en cuanto ciñe la obligación de contribuir a los gastos públicos a unas fronteras muy precisas (65)] no son un obstáculo; en palabras del Tribunal Constitucional, «el respeto al principio de capacidad económica no impide que el Legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales».

(62) El artículo 40.1 preceptúa lo siguiente: «Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo». El artículo 130.1 de la Constitución dice que: «Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles».

(63) En la Sentencia 27/1981, de 20 de julio, fundamentos jurídicos 3 y 4.

(64) Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, fundamento jurídico 13.

(65) «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 carácter confiscatorio.»

1.2. Su posibilidad legal.

Si descendemos del ámbito de las normas constitucionales al de la legislación ordinaria nos encontramos, en respaldo de la tesis de la función extrafiscal de la imposición, con el artículo 4 de la LGT (66).

En este precepto se señalan las dos funciones que, en todo caso, deben ser satisfechas por los tributos: en primer lugar, los tributos deben ser *medios para recaudar ingresos públicos*. En segundo lugar deben *servir como instrumentos de la política económica general*.

Pero este artículo, a juicio de CASADO OLLERO (67), «no constituye ninguna novedad, dado que la acumulación de objetivos fiscales y no fiscales y la yuxtaposición del fin redistributivo de la política fiscal también era fácilmente constatable en las anteriores Leyes Fundamentales».

Hay que tener también en cuenta lo preceptuado en el artículo 3 de la LGT (68), en el que el legislador impone al tributo con fin extrafiscal el deber de respetar y conjugar tres principios: la cooperación económica, la generalidad y la distribución equitativa de la carga tributaria.

En todo caso, el instrumento tributario que pretendemos utilizar con un fin extrafiscal, ha de poder **caracterizarse como tributo** conforme a la LGT. Es decir, que ha de ser uno de los tres instrumentos que la ley señala, y configurarse ajustándose a lo que la misma preceptúa, lo que hace nuestra LGT en su artículo 26 (69).

(66) Este artículo se expresa en los siguientes términos: «Los tributos, además de ser medios de recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional».

(67) CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*

(68) «La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria».

(69) «1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

- a) Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurran las dos siguientes circunstancias:
 - a') Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
 - b') Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.
 - b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, y
 - c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.
2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo».

1.3. Su posibilidad en las Comunidades Autónomas.

En el ámbito del poder tributario autónomo hay que decir que ni la Constitución Española ni la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) prohíben en principio la extrafiscalidad referida a las mismas; antes bien, hay un «implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autonómica» (70), teniendo en cuenta que la autonomía financiera del artículo 156.1 de la Constitución se entiende que faculta el uso del instrumento fiscal, parte integrante de la citada autonomía financiera, en la ejecución y desarrollo de todas las competencias asumidas en sus Estatutos de Autonomía (art. 157.3 de la CE) y sólo en éstas. En este sentido también el artículo 1.1 de la LOFCA les reconoce autonomía para el desarrollo y ejecución de sus competencias.

2. Límites de la extrafiscalidad.

2.1. La naturaleza del tributo.

Un primer límite lo constituye la naturaleza del tributo, su *ratio* o razón de ser, ya que el tributo extrafiscal, aun teniendo finalidad parafiscal, es tributo.

En definición de CASADO OLLERO (71) «el tributo es una detracción patrimonial coactiva a través de la que se actúa o materializa el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos», debiendo tenerse en cuenta que «la participación de los administrados en los gastos públicos se hace en virtud de una determinada manifestación de capacidad económica». Esto nos hace ver que la caracterización tributaria o fiscal de determinadas detracciones patrimoniales coactivas dependerá de dos elementos: del **presupuesto** que determina su nacimiento (una manifestación de capacidad económica) y del **fin** que con ella se persigue (el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos).

Porque, como hemos ido considerando a lo largo de la presente exposición, la flexibilidad del tributo lo cualifica como uno de los instrumentos más idóneos para realizar los fines sociales de un Estado moderno. Pero una cosa es que sea uno de los instrumentos constitucionales más idóneos de que para ello dispone el Estado, y otra distinta la «reconversión del instituto tributario en una prestación coactiva polivalente». Parece ésta una consideración acertada si tenemos en cuenta cuán fácil es desnaturalizar y desvirtuar institutos jurídicos. «Una cosa es que el tributo, como instrumento de

(70) STC 37/1987, fundamento jurídico 13.

(71) CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*, pág. 116.

financiación del gasto público, pueda ser en ocasiones utilizado con otros fines, y otra, muy distinta, que ya a nivel de configuración y concepto pierda su más íntima razón de ser (...) No parece lícito, sin grave riesgo de desnaturalizarlo, privarlo *ab initio* de su característica fundamental» (72).

Me atrevería a decir que, así como los contribuyentes pueden desvirtuar las normas tributarias y cometer fraude de ley, así también **los legisladores pueden cometer**, en el momento de configurar los elementos de un tributo, **un fraude de ley**, que vendría representado por la **utilización del tributo** como instrumento al servicio de **fines para los que, ni por su configuración ni por su razón de ser, está pensado**.

Los fines extrafiscales podrán matizar los elementos que apuntábamos antes como caracterizadores del tributo (el presupuesto y la función) haciendo así que quede condicionada su regulación normativa (73), pero ello no podrá conducir a su desnaturalización y a «dejarlo irreconocible como instrumento financiero» (74).

2.2. La capacidad económica.

La caracterización del tributo como instrumento que hace posible el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero siempre «de acuerdo con la capacidad económica», constituye un segundo límite a la utilización extrafiscal del tributo.

En el actual Ordenamiento español, el artículo 31 de la Constitución dispone que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica».

En el ámbito de la legislación ordinaria también el artículo 3 de la LGT dispone que «la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos».

Y el Tribunal Constitucional ha señalado que es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos, pero sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago (75).

(72) CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*, quien cita a su vez a LEJEUNE, E. en «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria».

(73) BERLIRI: «Corso istituzionale di Diritto Tributario», citado por CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*

(74) LEJEUNE, E.: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria» citado por CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*

(75) Específicamente para la imposición extrafiscal de las Comunidades Autónomas en fundamento jurídico 13 de la STC 37/1987.

El deber de contribuir de conformidad con el principio de capacidad económica, limita al tributo en su presupuesto habilitante y en su fin, en el hecho que la expresa (hecho imponible y fuente de la imposición) y en el modo de cuantificación del pago (base imponible y tipo impositivo), y exige que, al legislar, se preserve siempre un contenido mínimo, básico y esencial del tributo. Es un límite al legislador, tanto para cuando configure tributos fiscales como extrafiscales. Desgraciadamente, con frecuencia, el fin extrafiscal obliga a abandonar este criterio de justicia impositiva. Pero debemos afirmar que, cuando se admiten fines extrafiscales, deben tenerse en cuenta también las exigencias del principio de capacidad económica, aunque es indudable que éstas se matizan o limitan en función de otras finalidades.

Las desviaciones normativas respecto de la capacidad económica son excepciones a la regla general que deben resultar justificadas en virtud de otros valores constitucionales, valores cuya tutela dispense al legislador de atender en determinados supuestos al criterio establecido con carácter general. Cuando el tributo se instrumentaliza con fines extrafiscales «el establecimiento de estos tributos requiere una doble justificación: de la carga tributaria como tal y del efecto extrafiscal» (76). «La distinción entre normas con fines fiscales y extrafiscales es esencial para el control de constitucionalidad. Las normas fiscales deberán contrastarse con el principio de capacidad económica (reforzado por el de progresividad). Las normas extrafiscales deben ponerse a prueba en relación con el fin constitucional en que dicen inspirarse» (77).

Para entender qué significa este límite, podemos considerar que «el contenido de la capacidad económica no puede extraerse exclusivamente del artículo 31 de la Constitución Española», como dice CASADO, quien entiende que el sentido y el contenido de la capacidad económica se encontrarán en una observación unitaria del fenómeno financiero, conectando este significado, a fin de completarlo, con el **sistema material de valores superiores del Ordenamiento Jurídico** (en especial con el principio de solidaridad y el principio de igualdad).

La capacidad económica no es sólo un criterio de justicia **en** el impuesto. Si se conecta la capacidad económica con todo el sistema material de valores del Ordenamiento, obtendremos un significado más completo de capacidad económica, y podrá decirse que habrá justicia **por** el impuesto. La imposición, además de repartir, reformará, y la justicia se realizará precisamente a través de ella.

De otra parte, la capacidad económica habrá de basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto pasivo, en su aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En efecto, si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse

(76) P. KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts IV 1990. Citado por HERRERA MOLINA con ocasión del Primer Congreso Internacional de Protección Fiscal del medioambiente, celebrado en Madrid, en enero de 1996.

(77) HERRERA MOLINA, P.M.: opinión vertida con ocasión del Primer Congreso Internacional de Protección Fiscal del medioambiente, celebrado en Madrid, en enero de 1996.

un tributo allí donde riqueza no hay. «**Capacidad económica**, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa -dirá el Tribunal Constitucional- como la incorporación de una **exigencia lógica** que obliga a **buscar riqueza allí donde la riqueza se encuentra**» (78).

El mínimo lógico exigible para eludir la arbitrariedad o el abuso del legislador fiscal, la exigencia lógica de la capacidad es, pues, la de gravar situaciones que demuestren aptitud e idoneidad para la tributación.

Debe haber un mínimo no susceptible de imposición (un mínimo de existencia) y un máximo imponible (la prohibición de que el gravamen fiscal tenga alcance confiscatorio) (79). Advierte el Tribunal Constitucional (80) que «la prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 de la Constitución Española supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a **no agotar la riqueza imponible** -sustrato, base o exigencia de toda imposición- **so pretexto del deber de contribuir**; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio».

El legislador, so pena de inconstitucionalidad, no podrá establecer un tributo que no respete el mínimo de existencia y el máximo no confiscatorio.

Por tanto, entre ambos límites se sitúa su ámbito de actuación; es entre esos límites donde podrá ejercitar el poder impositivo, y ello tanto en la imposición fiscal como en la extrafiscal, ya que en modo alguno los objetivos extrafiscales podrían legitimar el gravamen de una riqueza fuera de los límites imponibles que representa la capacidad contributiva. Prescindir de ella significaría imposición arbitraria e injusta. Una norma dictada desatendiendo la capacidad económica como fuente de imposición, podría ser declarada inconstitucional antes que por contravenir el principio de capacidad económica, por resultar arbitraria y atentar contra el principio de igualdad.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981 (81) advierte que los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución -obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos- «ciñe esta obligación en unas fronteras muy precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad».

(78) (Sentencia 27/1981, de 20 de julio, fundamento jurídico 4.º).

(79) Recomiendo leer el interesante trabajo de GARCÍA FRÍAS: «El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán», publicado en la *Revista de Información Fiscal*, núm. 3/1994, en el que la autora explica cómo la justificación de la figura del mínimo exento ha venido, en la jurisprudencia constitucional alemana, del desarrollo de dos principios: el de capacidad contributiva y recientemente el de no confiscatoriedad.

(80) En su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, fundamento jurídico 9.º.

(81) Sentencia de fecha 20 de julio, fundamento jurídico 4.º.

Se ha dicho más arriba que, en la imposición extrafiscal, la capacidad económica sufre matices, no se respeta en su máximo nivel, como si dijéramos. Por eso, el Tribunal Constitucional afirmó (82) que «el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo es por sí mismo revelador de la titularidad de **riqueza real o potencial**, o como señala el Letrado del Estado, de una **renta virtual** cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto». Este argumento es discutible, como señala CHECA GONZÁLEZ, quien entiende que un recto entendimiento del principio de capacidad contributiva conlleva que sólo puedan someterse a gravamen manifestaciones de riqueza **reales y efectivas** y no meramente potenciales o presumibles. Ahora bien, podría ser un razonamiento aceptable si se hubiera mantenido para lo que en un principio fue vertido: para la imposición extrafiscal. El problema es que se ha extrapolado a la imposición fiscal un razonamiento hecho para la imposición extrafiscal, y que con ello se ha desvirtuado y degradado progresivamente el contenido del fundamental límite constitucional que representa la capacidad económica, que ahora «**basta con que exista, como de riqueza o renta real o potencial** en la generalidad de los supuestos contemplados por el Legislador al crear el impuesto» (83).

2.3. Racionalidad y congruencia con los fines perseguidos.

Los institutos jurídicos con que cuenta el legislador para realizar las necesidades públicas pueden intercambiarse, son fungibles, pero ello no debe vulnerar «un cierto principio de tipicidad o de graduación» de los mecanismos de intervención pública disponibles, «en el sentido de que a la función típica de cualquier imposición coactiva (...) habrá que responder con el instrumento de intervención **más adecuado** en atención a sus presupuestos, estructura y efectos. De no hacerlo así el instrumento utilizado resultará *irracional* desde el punto de vista de su congruencia con los principios constitucionales» (84).

Con el término *congruencia* alude CASADO OLLERO al problema que se produce cuando «mediante detracciones patrimoniales formalmente tributarias (e impuestas conforme a esquemas normativos y procedimientos de establecimiento y exacción propios de los tributos) se persigan fines para los que el Ordenamiento jurídico arbitra instrumentos o técnicas de intervención más apropiados que, a su vez, requieren potestades, competencias y procedimientos de establecimiento y aplicación distintos de los tributos» (85).

(82) En la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, fundamento jurídico 13.

(83) STC 37/1987.

(84) Palabras de E. POTITO citadas por CASADO OLLERO en «Los fines...» *op. cit.*

(85) CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*, quien destaca el buen criterio que reflejaba la exigencia de motivación para el establecimiento de arbitrios con fines no fiscales en el ámbito local del artículo 390.2 del Texto Refundido del Régimen Local.

Un ejemplo de congruencia se encuentra en el hoy derogado artículo 390.2 del Real Decreto 781/1986, de 18 de abril, en el que a los Ayuntamientos se les veta la posibilidad de establecer arbitrios con fines no fiscales cuando, para lograr el fin perseguido, dispongan de otros medios coercitivos; y si se establecen, deben motivarse los acuerdos de imposición de los mismos.

Se habla, por tanto, de proporcionalidad y subsidiariedad respecto de otras medidas que persigan idéntico fin (86), en una llamada a la no arbitrariedad del legislador para no desnaturalizar ni la potestad impositiva ni el propio instrumento tributario, que podrían utilizarse para encubrir medidas sancionadoras (87).

2.4. La interdicción de la arbitrariedad.

Puesto que la utilización del tributo para fines extrafiscales conlleva un cambio en el comportamiento de los ciudadanos (88), y ello no mediante prohibiciones y mandamientos sino a través de mecanismos más sutiles (alentando, desincentivando), asistimos a **una apariencia de libertad** (89) (lo que es libre jurídicamente puede ser económicamente inevitable) que puede entenderse como una disposición sobre los derechos fundamentales por parte del Estado a través del Derecho Financiero, algo que constitucionalmente no podría hacerse de modo directo (90).

Inevitablemente, el Legislador tendrá que elegir, dentro del espacio imponible, qué quiere gravar, pero siempre que el gravamen recaiga sobre una manifestación de capacidad económica; en otro caso habría arbitrariedad.

(86) «El problema de la proporcionalidad o adecuación de medios (formalmente tributarios) a fines (extrafiscales) adquiere particular interés cuando las medidas extrafiscales (nominalmente tributarias) se manejan como técnicas de freno o disuasión de carácter materialmente sancionatorio asimiladas a *multas* sin infracción previa» (CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*).

(87) Aunque quizá sea excesiva la opinión de ALBIÑANA en cuanto a que los impuestos con fines no fiscales no son impuestos, sino figuras asimilables a «multas sin infracción previa», en «Los impuestos de ordenamiento económico», *HPE*, núm. 71/1981.

(88) Lo señaló por ejemplo ALFANO R. en su ponencia «L'Italia e il sistema di tributazione ambientale: Il caso dell'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica» en el Primer Congreso Internacional de la Protección Fiscal del medioambiente celebrado en Madrid, en enero de 1996, exponiendo cómo el establecimiento de tal impuesto había intensificado la producción de bolsas de plástico durante el período de *vacatio legis* hasta su implantación, luego había desincentivado el consumo entre los consumidores...

(89) En cuanto a la apariencia de libertad, es de mencionar la Sentencia 185/1995, del Tribunal Constitucional, de fecha 14 de diciembre, en la que el Tribunal no quiso pronunciarse sobre la posible interdicción de la arbitrariedad por parte del Legislador en la Ley de Tasas y Precios Públicos, Ley 8/1989, de 13 de abril, aduciendo que «no caben en este proceso constitucional juicios de intencionalidad». Pero, analizando el principio de reserva de ley, dijo el Tribunal que era necesario comprobar si los presupuestos de hecho de los que surgen las obligaciones tributarias son obligatorios, si la solicitud encaminada a constituirlos es libre; porque si la única alternativa que tiene el particular es abstenerse de realizar la actividad, estamos ante una prestación patrimonial de carácter público del artículo 31.3 de la Constitución Española.

(90) En este sentido VOGEL, K.: «La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional», *HPE* núm. 59/1979.

Y arbitrariedad también puede producirse porque, al elegir «un objeto de tributación», el Legislador «desconozca más allá de lo tolerable la diferente susceptibilidad de imposición de los contribuyentes» (91).

2.5. El deber de contribuir.

Como consideración previa a este apartado destacar que, si bien el deber de contribuir es un mandato constitucional importante, parece que asistimos en España a una magnificación del mismo por parte del Tribunal Constitucional. El Tribunal ha recurrido al deber de contribuir para hallar justificación a muchos conflictos y polémicas, llegando a limitar, gracias a éste, derechos fundamentales (92). Cuestión que merece una reflexión, pues si bien es cierto que los derechos fundamentales no son absolutos, no parece que sus límites deban fijarse por este deber, sino más bien por otros derechos también fundamentales (93).

Es cierto que el deber de contribuir comporta para los poderes públicos, y en orden a la efectividad, unas potestades específicas, las cuales van en paralelo con la situación en que se encuentran los ciudadanos, de sujeción (94) y colaboración con la Administración Tributaria, de modo que pueden ver limitado el ejercicio de sus derechos individuales. Pero también lo es que «estas limitaciones y estas potestades sólo se justifican por la necesidad de salvaguardar el deber de contribuir» (95).

Por ello, cuando el tributo no presente como finalidad el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino que persiga otros fines, aunque éstos sean objetivos constitucionales, no por ello necesariamente serán legítimas las limitaciones al ejercicio de los derechos individuales y la atribución y uso de las potestades específicas que conlleva este deber, puesto que aunque he defendido que la finalidad extrafiscal no es ajena al tributo, también defiendo que todos esos otros fines que puede perseguir el tributo (de un modo más o menos idóneo) no están incorporados sin más en el deber de contribuir. Deber de contribuir, sí, pero recordemos, de *contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, no a la satisfacción de cualquier necesidad.

(91) CASADO OLLERO, G.: «Los fines...» *op. cit.* pág. 123.

(92) Un ejemplo es la STC 110/1984, en la que se ven limitados, por el deber de contribuir, el secreto bancario y el derecho a la intimidad.

(93) El Tribunal Constitucional ha venido haciendo una lectura parcial y sesgada del artículo 31 de la Constitución Española, poniendo más énfasis en el deber de contribuir que tienen los ciudadanos y contribuyentes y menos en lo que comporta para la Administración. Así por ejemplo en la STC 76/1990, de 26 de abril, en el fundamento jurídico 3.º.

(94) Algún sector doctrinal ha planteado que el deber de contribuir supone una situación de «sujeción especial», a tenor del fundamento jurídico. 3.º de la STC 76/1990.

(95) CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*

2.6. La presión fiscal. La interrelación con todo el sistema tributario del nuevo impuesto extrafiscal que se pretenda establecer.

Puesto que la materia sobre la que versa el tributo extrafiscal suele ser algo global y colectivo, el nuevo impuesto extrafiscal que pretenda establecerse debe interrelacionarse de modo total con el sistema tributario. La neutralidad del sistema se vería dañada si estableciéramos un nuevo impuesto sin adoptar paralelamente medidas que contrarrestasen una presión fiscal mayor.

Si el tributo es tributo, cumplirá una función recaudatoria dentro del sistema tributario. De modo que, si la aplicación de este tributo no lleva aparejada la correspondiente disminución de otros impuestos, las consecuencias serán el aumento de la presión fiscal y la vulneración de la neutralidad del sistema.

Entiendo que la imposición extrafiscal no puede convertirse en fuente de presión fiscal suplementaria. Los clásicos ya lo anunciaban: no pueden crearse y/o cimentarse los impuestos al consumo sin reducir los que gravan la renta (96).

Esto es lo que se ha hecho en Suecia, donde la reforma tributaria llevada a cabo en 1991, pretendiendo crear un sistema tributario más simple, más neutral y menos desestimulante del esfuerzo personal, ha contrarrestado el establecimiento de gravámenes de tipo medioambiental disminuyendo la escala de progresividad en el IRPF, con lo que ha logrado que, sin modificarse significativamente la carga fiscal global, -cerca del 56%- se haya instaurado una profunda y verdadera fiscalidad ambiental.

2.7. La distribución de competencias entre los distintos entes públicos con poder financiero.

Puesto que la acción estatal debe desplegarse en nuestro país teniendo en cuenta las peculiaridades de un sistema de autonomías territoriales, conviviendo con varios sistemas forales y sin poder olvidar el poder financiero de los entes locales, nos encontramos con otro límite que nuestra Constitución impone al establecimiento de tributos con fines no fiscales, que es la distribución de competencias entre los distintos entes públicos con poder financiero (97).

(96) GROVES: «La finanza di uno stato moderno», Milano, 1953.

(97) «Jurídicamente el problema queda centrado en determinar las facultades normativas (poder de legislar) que la Constitución atribuye en materia financiera a los distintos entes en que se estructura el Estado». (SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, novena edición. Sección de publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM, Madrid, 1991). Nuestra Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas y a los municipios autonomía para la gestión de sus respectivos intereses en el artículo 137; potestad para establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, en el artículo 133; un sistema de recursos propios dirigidos a la satisfacción de las necesidades públicas existentes en su territorio, en el artículo 157.1; y en el artículo 156.1 autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

Aunque tratemos en este momento la distribución competencial como un límite para la utilización extrafiscal del tributo, no perdamos de vista que es algo que «puede además contribuir decisivamente a la racionalización y control de los fines no fiscales de los tributos, e incluso, en una perspectiva más amplia, del ejercicio de la potestad financiera de los entes públicos» (98).

Es claro que hoy no es posible ejecutar con eficacia una competencia si su titular no dispone de medios financieros para su realización, y que tener la potestad financiera significa tener una potencial capacidad para influir en otros ámbitos de competencias. Cabría pensar que el ejercicio de la potestad financiera no crea ni destruye competencias, que no altera el resto de competencias materiales de los entes públicos. Pero, «aun cuando se mantenga que, en sí misma, la potestad financiera es, en principio, neutral y competencialmente inocua, no cabe ignorar su potencial capacidad para afectar otros ámbitos competenciales» (99).

Se trata, en este apartado, de abordar la posible incidencia en otros ámbitos competenciales de la parcela del poder financiero relativa a la ordenación de tributos con finalidad extrafiscal, para lo cual nos referiremos primero a la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas y después a la cuestión referida a los Entes Locales.

LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS:

Las Comunidades Autónomas tienen, sí, competencias para establecer tributos, y ello en principio como medio para recaudar unos ingresos. Pero ¿incluimos tributos fiscales y extrafiscales? Y si esos tributos tienen una finalidad extrafiscal, que no es la puramente recaudatoria, ¿qué ocurre si la finalidad buscada, si ese fin extrafiscal, no entra dentro de sus competencias? ¿Basta con tener la competencia financiera? ¿Entraría todo esto en la «autonomía financiera»?

Llegaremos a la conclusión de que en nuestro país el ejercicio por los entes públicos de su potestad financiera con fines extrafiscales requerirá junto a la competencia financiera, la competencia material (100).

(98) CASADO OLLERO, G.: «Los fines...» *op. cit.*

(99) Sentencia del Tribunal Constitucional 1/1982, fundamento jurídico 6.º.

(100) No así en Alemania, donde, debido al reparto exhaustivo de competencias legislativas que establece el artículo 105 de su Constitución -GG-, (tomemos como ejemplo la materia medioambiental) hay que diferenciar los tributos que se basan en una competencia tributaria y los que se apoyan en una competencia sobre la materia, para determinar si para el establecimiento de un tributo ecológico deben concurrir ambas competencias o si, por el contrario, basta con una de ellas. Así el Tribunal Federal de lo Contencioso-Administrativo sostiene, en relación al impuesto sobre envases que allí tienen establecido, **que basta con la competencia tributaria municipal**; si se exigiera también competencia por razón de la materia, tal impuesto resultaría inadmisibles, puesto que los Ayuntamientos carecen de competencias sobre los residuos sólidos.

En cuanto a la posibilidad de la inclusión de los tributos con fines extrafiscales en el ámbito tributario de las Comunidades Autónomas, cabe decir que, si aceptamos en general la posibilidad de que el legislador configure el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales, no hay óbice para extrapolar tal afirmación al ámbito del poder tributario autonómico, puesto que, ni la Constitución Española ni la LOFCA, prohíben el principio de extrafiscalidad referido a las Comunidades Autónomas. Es más, la **autonomía financiera** del artículo 156.1 de la Constitución Española faculta el uso del instrumento fiscal, parte integrante de la citada autonomía financiera, **en la ejecución y desarrollo de todas las competencias asumidas en sus Estatutos de Autonomía** (101). De forma explícita, el 157 de la Constitución Española les reconoce autonomía financiera mediante un sistema de recursos propios dirigidos a satisfacer las necesidades públicas que surjan en sus territorios.

Por otro lado, el «efecto expulsión» del artículo 6.2 de la LOFCA sobre las posibilidades de imposición propia de las Comunidades Autónomas hacia hechos imposables atípicos, ha constituido, sin duda, un campo abonado para la extrafiscalidad de los impuestos regionales (102). Así, ha sido constatado por la doctrina que «es en los tributos de esta clase donde el poder impositivo de las Comunidades Autónomas tiene uno de sus ámbitos de ejercicio más vastos» (103). También en Alemania, por ejemplo, donde los Ayuntamientos han descubierto en los tributos ecológicos un interesante campo de actuación para desarrollar políticas ambientales propias al amparo de sus potestades tributarias, y se está produciendo una proliferación de tributos locales ecológicos (104).

Conclusión negativa extrae, sin embargo, algún autor, de la redacción del artículo 151.1 de la Constitución Española («la autonomía para el desarrollo y ejecución de sus competencias»), precepto en el que se ha querido ver la formulación de una especial característica de la auto-

-
- (101) Puede extraerse también una conclusión afirmativa de otros preceptos; por ejemplo, en cuanto al establecimiento de normas adicionales de protección del medio, del artículo 149.1.23 de la Constitución Española, artículo en el que cabría enmarcar los tributos propios con finalidad ambiental, que vendrían a proporcionar una mayor protección que la que existe en la normativa del Estado.
- (102) La generosa -por literal- interpretación del artículo 6.2 de la LOFCA por el Tribunal Constitucional, permite presagiar la confirmación de esta línea de imposición autonómica. Es una lástima que el Tribunal Constitucional no haya aprovechado la ocasión en su reciente Sentencia de 16 de febrero de 1995 para limitar la interpretación literal estricta del precepto, pues el exceso al que ésta conduce «hace casi inoperante la prohibición contenida en el precepto» (MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1995).
- (103) PALAO TABOADA, C.: «En torno a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria» Civitas, *REDF*, núm. 59, 1988.
- (104) Como ha sido puesto de manifiesto por Dr. WINFRIED KLUTH en el Primer Congreso Internacional de Protección Fiscal del Medio Ambiente, celebrado en Madrid, en enero de 1996.

nomía financiera de las Comunidades Autónomas: la de su instrumentalidad. Ello significaría que sólo podría hacerse uso de aquélla para obtener recursos financieros, sin que pudiese ser utilizada con fines extrafiscales o de política económica (105).

En cuanto a la función planificadora de la economía decir que no es necesariamente una función exclusiva del Estado: el artículo 149.1.13.^a de la Constitución sólo declara como materia de competencia exclusiva del Estado «las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica» y según el artículo 131.2, «el Gobierno elaborará los proyectos de planificación, de acuerdo con las previsiones que le sean suministradas por las Comunidades Autónomas», de donde se deduce, y así se ha entendido en los Estatutos vasco y catalán, que cabe la asunción por las Comunidades Autónomas de competencias en materia de política económica, al menos en el ámbito interno de la Comunidad, y por tanto, la utilización de su autonomía financiera como uno de los medios de dicha política económica.

Ahora bien, las Comunidades Autónomas están sujetas a los mandatos de la LOFCA, lo que significa, fundamentalmente, que sus gravámenes no pueden recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado previamente, o lo que se viene a llamar, evitar la doble imposición (art. 6.2), que no pueden sujetar elementos realizados fuera de su territorio, que no pueden suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios, pues hay que preservar la unidad del mercado interior, y que no pueden, tampoco, comportar cargas trasladables a otras Comunidades, esto es, que hay que evitar la exportación fiscal (art. 9) (106).

El Tribunal Constitucional ha interpretado que la autonomía financiera del artículo 156.1 de la Constitución faculta el uso del instrumento fiscal a las Comunidades Autónomas en la ejecución y desarrollo de las competencias asumidas en sus Estatutos de Autonomía, y su postura permisiva ha tenido una calurosa acogida en las Comunidades Autónomas, en las que han empezado a proliferar impuestos con finalidad extrafiscal. Dentro de éstos «destaca la imposición medioambiental, como la de uso más previsible a la hora de introducir nuevos impuestos propios en el ámbito autonómico» (107). Citamos como ejemplos de impuestos que ya se han establecido: el Impuesto sobre Tierras Calificadas como Regadíos Infrutilizados, regu-

-
- (105) Es interesante ver cómo en Italia esta instrumentalidad ha venido matizándose por la doctrina (B.GRIZOTTI, U.ALLEGRETTI) y en nuestro país por autores como SIMÓN ACOSTA, E., J.J. BAYONA y M.^a T. SOLER, coincidiendo éstos en una explicación, casi diría yo filosófica de la instrumentalidad. Toda actividad es, en esencia, un medio para obtener un fin, y «en realidad puede decirse que ninguna actividad es final en sí misma, porque el fin es siempre una representación ideal de una situación o estado de cosas, querido por la voluntad, para cuya consecución se dispone el ejercicio de la actividad» SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia 1985, citado por CASADO OLLERO en «Los fines...» *op. cit.*
- (106) De estas condiciones se extrae la explicación de por qué las Comunidades Autónomas, a la hora de establecer sus impuestos propios, se dirigen hacia materias que permitan cumplir todos y cada uno de los requisitos exigidos, y en concreto a regular tres materias concretamente: el juego, el medio ambiente y las grandes extensiones de tierras improductivas. Lo señalan MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J.I. en «Los tributos medioambientales en el marco de la financiación autonómica», *Impuestos*, núm. 19, octubre 1997.
- (107) MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J.I. en «Los tributos medioambientales en el marco de la financiación autonómica», *Impuestos*, núm. 19, octubre 1997.

lado en la Ley 3/1987, de 8 de abril, de Extremadura; el Impuesto creado por la Ley de 2 de mayo de 1986 sobre la Dehesa; el Impuesto sobre Tierras o Explotaciones Agrarias Infrutilizadas, en la Ley 4/1989, de 21 de julio, de Asturias; el Impuesto Municipal sobre Viviendas Desocupadas, según la Ley 28/1989, de 29 de diciembre, del Parlamento de Navarra; la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medioambiente, en Baleares; el Canon de aguas aprobado para Madrid en la Ley 17/1984 (que no ha llegado a aplicarse nunca).

Manteniéndonos en el anterior planteamiento, que es además el mayoritario, las Comunidades Autónomas podrán establecer tributos (108) de carácter primordialmente extrafiscal, dentro de las competencias que tienen asumidas (109).

Este ámbito material de competencias de las Comunidades Autónomas «constituirá el presupuesto de legitimidad de su actuación normativa extrafiscal» (110), porque «solamente el ente que posee la competencia material puede intervenir en el ámbito correspondiente, utilizando para ello, en su caso, el instrumento fiscal si además posee las necesarias competencias en ese ámbito» (111). Por tanto, «el empleo de la imposición con fines intervencionistas presupone la doble competencia material y tributaria» (112).

Tanto la Constitución como la LOFCA han establecido que las Comunidades Autónomas tienen autonomía financiera en los límites de sus competencias. Esto es lo mismo que decir que tienen una potestad *limitada* [y no *derivada* como se ha dicho en alguna ocasión (113), puesto que también se la confieren la Constitución y las leyes]. Lo que ocurre es que mientras que esta conexión entre potestad financiera y ámbito competencial se formula de modo explícito para las Comunidades Autónomas (en el art. 156.1 de la CE y en el art. 1.1 de la LOFCA) no hay tal mención referida al Estado.

-
- (108) No sólo establecer tributos, sino también recargos. Algunos autores (GARCÍA FRÍAS, M.A.: «La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico, Ed. Universidad de Salamanca, 1994) proponen la posibilidad de construir un recargo de finalidad extrafiscal sobre un tributo base de finalidad financiera, como sería un recargo en el Impuesto sobre Sociedades para las altamente contaminantes.
- (109) *Vid.* SSTC 37/1987, de 26 de marzo, y 186/1993, de 7 de junio. No podemos evitar recordar que las Comunidades Autónomas no gozan sin más de todas las posibles competencias que la Constitución enumera, sino tan sólo de aquellas que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía, que son diferentes entre ellos, por lo que, de quererlas determinar en cada Comunidad Autónoma, nos veríamos en la necesidad de realizar un examen particularizado de cada uno de los Estatutos de Autonomía, que excede del presente trabajo.
- (110) CASADO OLLERO, G.: «Los fines...», *op. cit.*
- (111) ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: «El poder tributario de las Comunidades Autonomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». *Revista de Hacienda autonómica y local*, vol. XXII, núm. 65, mayo-agosto 1992.
- (112) PALAO TABOADA, C.: «En torno a...» *op. cit.*
- (113) Propugna la eventual sustitución del término *derivado* por el de *limitado*, SAINZ DE BUJANDA, F., en sus *Lecciones de Derecho Financiero*, novena edición. Sección de publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM, Madrid, 1991.

Esta limitación es, tanto en cuanto al poder de gasto, como en la vertiente de los ingresos, y sin duda también en la vertiente extrafiscal. En este sentido, tanto los objetivos extrafiscales previstos, como los intereses tutelados en el presupuesto del tributo, deberán subsumirse dentro del marco de competencias reconocidas al ente impositor. «Con ello se pretende evitar que la utilización del instrumento impositivo de las entidades autónomas con fines extrafiscales se traduzca en una vía de defraudación de la distribución constitucional de competencias» (114).

También la jurisprudencia constitucional alemana ha querido evitar que se burlara la distribución competencial entre la Federación y los Länder a través de la regulación «indirecta» de una materia para la que se carecía de competencia, por medio de tributos, que sí están dentro de ésta, y ello le ha llevado a recurrir al *criterio del fin predominante* que se persigue con el impuesto: si el fin principal del impuesto es extrafiscal, el ente impositor no podrá ampararse en él para invadir ámbito competencial ajeno, pues de lo contrario estaría abusando de las formas jurídicas (115).

El problema de la invasión de competencias tiene también su reverso, pues aunque la conexión fin extrafiscal-competencia material no plantea especiales problemas en relación con los tributos autonómicos, la potestad de gasto del Estado no aparece constitucionalmente conectada a la realización de determinadas competencias. Para CASADO OLLERO (116), como no parece que la potestad financiera del Estado pueda quedar acotada por un sistema competencial que descansa sobre la materia, corremos el riesgo de invadir competencias materiales autonómicas mediante el ejercicio de la potestad financiera estatal. La distribución competencial es criterio de racionalización y control de la actividad financiera, pero no puede ser presupuesto de legitimidad y validez de la legislación financiera del Estado-Cortes Generales, porque aunque la actividad financiera es competencialmente neutra en sí misma, habrá de verificarse si, con el concreto ejercicio de esta potestad legislativa, el Estado ha invadido áreas competenciales propias de las Comunidades Autónomas, ya que la nuestra es una Hacienda Pública funcional, constitucionalmente vinculada no tanto a ámbitos materiales de competencias, como a fines, necesidades públicas, funciones, objetivos, valores, que conforman todo un programa constitucional.

(114) PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios Jurídicos* en homenaje a Federico de Castro, Madrid, 1976, citado por CASADO OLLERO, G. en «Los fines...», *op. cit.*

(115) *Vid.* PALAO TABOADA, C.: «Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal», en AAVV, *El reparto de la carga fiscal*, Madrid, 1975.

(116) CASADO OLLERO, G: «Los fines...», *op. cit.*

Como conclusión, las Comunidades pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras y de los respectivos Estatutos de Autonomía.

Las Comunidades Autónomas no podrán valerse de su potestad tributaria para invadir áreas competenciales ajenas, y en sentido inverso, tampoco podrán escudarse en sus competencias materiales para penetrar ámbitos tributarios que no les pertenecen (117).

LOS ENTES LOCALES:

En el ámbito local es reseñable la omisión de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, de la casi secular (118) referencia expresa de la legislación financiera local al «arbitrio con fines no fiscales». Tal supresión, instada por varios autores (119) con el propósito de dotar a la fiscalidad local de mayor contenido sustantivo, no impide a las Corporaciones Locales la creación de tributos extrafiscales, si bien la concepción del principio de reserva de ley defendida por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 179/1985, de 18 de diciembre, y 19/1987, de 17 de febrero, relega a esta posibilidad al campo de las tasas y las contribuciones especiales (120).

Se admitió que los Ayuntamientos establecieran tributos que *«no persiguiendo una finalidad netamente fiscal hayan de servir al Ayuntamiento que los imponga como medio para evitar fraudes, mistificaciones o adulteraciones en la venta de artículos de primera necesidad, para coadyuvar al cumplimiento de las Ordenanzas de Policía Rural, o de disposiciones en materia sanitaria, para contribuir a la corrección de costumbres, para prevenir perjuicios a los intereses generales»* (art. 390.2 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril).

-
- (117) ALONSO GONZÁLEZ, L.M. en *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 72-73, opina que «en realidad, sólo dos grupos pueden llegar a formarse en función del carácter de la meta fijada por el impuesto extrafiscal: impuestos que velan por la preservación del medioambiente e impuestos de función social, vinculados generalmente a la reforma agraria. Los restantes impuestos, con la salvedad del Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente, en realidad no merecen el calificativo de extrafiscales».
- (118) Ya en los artículos 316 y 331 del Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924.
- (119) ROVIRA MOLA, A.: *La Hacienda municipal y sus problemas*, IEAL, Madrid, págs. 141-144; y CARRETERO LESTÓN, J.L.: «Los tributos municipales con fines no fiscales», *Impuestos*, 1987, T. I, págs. 97 y 98.
- (120) El profesor ALBIÑANA en «Los tributos con fines no financieros», en *Economía Española, Cultura y Sociedad*, Homenaje a Juan Velarde, Vol. II, Eudema, Madrid 1992, reconoce que la mayoría de los arbitrios municipales con fines no fiscales vigentes hasta la entrada en vigor de la Ley 39/1988 eran tasas.

Sin embargo, se advertía que «no podrán establecerse arbitrios con fines no fiscales cuando los Ayuntamientos dispongan legalmente de otros medios coercitivos para lograr la finalidad del arbitrio mismo» (art. 390.3); tampoco «cuando no sean de la competencia municipal los fines perseguidos por el Ayuntamiento». Además, se estableció la obligación de que fueran motivados «los acuerdos que adopten los Ayuntamientos sobre el establecimiento de los arbitrios con fines no fiscales».

Estos criterios legales permitieron remediar excesos advertidos en el establecimiento de determinados tributos, gracias a que pudo controlarse jurisdiccionalmente su utilización extrafiscal en el ámbito local. Porque «no siempre el uso que las Corporaciones Locales hicieron de esta generosa autorización legal fue ejemplar», pero los excesos que se cometieron, se ha señalado, «obedecieron quizás, a dos tradicionales insuficiencias de la Hacienda Local: la insuficiencia financiera y la insuficiente potestad tributaria local para la utilización del impuesto municipal al servicio no sólo de la suficiencia financiera, sino también de la autonomía para la gestión de sus respectivos intereses» (121). No en vano se ha añadido el calificativo de «tradicionales», puesto que el reclamo de la suficiencia financiera y la autonomía por parte de los entes territoriales es una constante, hoy más acentuada, si cabe.

Comenzábamos diciendo que la distribución de competencias era un límite a la imposición de tributos con fines extrafiscales (y hasta aquí lo hemos tratado así), pero que suponía algo más: la distribución competencial puede coadyuvar a la racionalización y control de la utilización del tributo con fines no fiscales. Esto supondría evitar el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público que del tributo sólo conservan el nombre; y además, cubrir las grietas que se han abierto en el sistema contributivo estatal con la creación o mantenimiento injustificado de exenciones, incentivos y estímulos «extrafiscales». Ya sugería SAINZ DE BUJANDA en 1963 que «el método de los estímulos -ocasionales, fragmentarios y en ocasiones, arbitrarios-, sea paulatinamente sustituido por un "sistema tributario estimulante", por una organización de los impuestos que, para coadyuvar a los fines de política social y económica no necesite abrir continuas brechas en el justo reparto de la carga tributaria».

Hago mía la sugerencia de CASADO OLLERO (122) en cuanto a que «quizás sea llegado el momento de devolver al tributo su función originaria de hacer posible la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de evitar la desnaturalización de este instituto jurídico al confiarle cometidos que le son ajenos». Es innegable la instrumentalidad del tributo, su enorme potencial (123) como modificador de conductas en los ciudadanos, su aptitud, eficacia e

(121) Sobre la cuestión CARRETERO LESTÓN J.L.: «Los tributos...», *op. cit.*

(122) CASADO OLLERO, G: «Los fines...», *op. cit.*

(123) «El instrumento más poderoso para remodelar las economías nacionales hacia una actitud ecológica tal vez sea la fijación de impuestos (...) los impuestos pueden ayudar a alcanzar los objetivos ecológicos de manera eficiente». (FLAVIN, CH. en BROWN, L.R. y otros: «La situación del mundo», 1991. *CIP*. Ed. Apóstrofe, Madrid.

idoneidad para cubrir deficiencias que la sociedad actual reclama, pero en definitiva el tributo, si es tributo, es porque recauda: *A sensu contrario* y en pura lógica, un tributo contra la contaminación o con cualquier otra finalidad no primordialmente fiscal, sería más eficaz cuanto menos recaudara; puesto que en ningún tributo con fines extrafiscales la recaudación es cero (basta comparar la Exposición de Motivos de la Ley de Impuestos Especiales con la recaudación que de los mismos se obtiene), una figura pretendidamente extrafiscal no puede desconocer su virtualidad recaudatoria si no quiere perder su naturaleza tributaria misma. Así que si las Comunidades Autónomas tienen problemas de financiación, ello deberá resolverse de una manera más global y uniforme, con una solución al sistema de financiación en su conjunto, pero sobre todo de forma más responsable; no enmascarando tributos con la fácil etiqueta de ecológicos (124), cuando lo que se pretende es paliar deficiencias de tesorería. Si se necesita más, que se utilicen las vías constitucionales para ello, asumiendo el coste político que ello ocasione. ¿Por qué, si no, no se ha utilizado en Madrid la vía de los recargos (125), una vez que el Tribunal Constitucional ha declarado la constitucionalidad del llamado «recargo Leguina» (126), y están sin embargo las Comunidades Autónomas expectantes ante el fallo del Constitucional respecto del «ecológico» impuesto balear, para iniciar su, si se me permite la expresión, «política tributaria ecológica»?

- (124) Un ejemplo puede verse en la justificación extrafiscal del impuesto sobre la contaminación que puede leerse en la Exposición de Motivos de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma Gallega, ya que a la hora de su implantación, el legislador divide en cuatro tramos la aplicación del impuesto sobre la contaminación atmosférica, y mientras que los primeros tramos, que son los que tienen carácter compensatorio, adquirirán vigencia, precisamente el último, el único del que se predicaba su carácter regulador, esto es, su finalidad extrafiscal, no se aprueba, sino que simplemente se prevé su posible implantación (art. 12.2) y nunca antes del 2000 (disp. adic.).
- (125) «El recurso al recargo por parte de los poderes autonómicos no ha sido sin embargo abundante o frecuente» (ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: «El poder tributario de las CC.AA. en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *RHA-LOCAL* núm. 65, mayo-agosto 1992). Además del recargo de la Comunidad Autónoma de Madrid establecido por la Ley 15/1984, de la Asamblea de Madrid, sólo cabe citar el recargo vasco sobre el IRPF, ejercicio 1983, y los recargos sobre determinados aspectos de la Tasa de Juego implantados por las Comunidades Valenciana, de la Región de Murcia, Cataluña, Cantabria, Principado de Asturias y Castilla-La Mancha. Sobre la cuestión de la responsabilidad fiscal y por ende política que no parecen querer asumir las Comunidades Autónomas, MARTÍN QUERALT: «El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Notas críticas», en *Palau* 14, núm. 11 (1990). También FERREIRO LAPATZA en «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990», en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 1991, afirma que «ningún poder autonómico, que yo sepa, ha protestado vigorosamente contra esta situación pidiendo asumir la tasa de responsabilidad que en el establecimiento de los tributos le corresponde. Quizá porque desde el punto de vista político no parece conveniente asumir tal responsabilidad y resulta, desde luego, más cómodo hacer que el Estado central la asuma en su práctica totalidad aunque después se critique a este mismo Estado por su equivocada política fiscal y por su falta de sensibilidad ante las necesidades financieras de las Comunidades Autónomas».
- (126) La Ley 15/1984, de 19 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Madrid, establecía y regulaba un recargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF. La Comunidad de Madrid optó por suspender la vigencia de dicha ley hasta que el Tribunal Constitucional se pronunciara sobre su constitucionalidad, lo que hizo con la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre. Asevera el Tribunal en su fundamento jurídico 3.º que puede desprenderse sin dificultad que la Comunidad Autónoma de Madrid tiene potestad para establecer, mediante ley, recargos sobre impuestos estatales, en ejercicio de la autonomía financiera que le atribuye el artículo 156.1 de la Constitución.

No basta con agregar el calificativo de «medioambiental» o de «ecológico» a los tributos para que lo sean realmente (127). El empleo de tributos medioambientales por parte de las Comunidades Autónomas puede estar sirviendo de «pretexto para encontrar una nueva fuente de ingresos, al margen de las razones puramente ecológicas o medioambientales que puedan ser esgrimidas para su justificación, con una virtud: la anestesia fiscal» (128). Existe el riesgo de manipular la creciente tendencia de la preferencia de los individuos por los productos y servicios ecológicos y disfrazar nuevos impuestos con este apelativo, a fin de obtener un menor rechazo a la carga tributaria excesiva o a la doble imposición (129).

V. IMPORTANCIA DE LA EXTRAFISCALIDAD

Cada vez son más los instrumentos fiscales que se utilizan con fines extrafiscales, sobre todo en materia de medio ambiente. A finales de los años ochenta, en los países industrializados se contabilizaban del orden de ciento cincuenta instrumentos económicos diferentes aplicados a la gestión medioambiental, y de ellos más de la mitad eran de tipo fiscal o extrafiscal. Hoy día superan los doscientos, y el aumento es progresivo en los países de la OCDE y de la UE (130). Algunos de éstos se aplican dentro del ámbito energético con carácter general, y otros se aplican a sectores específicos, como el agua, los residuos urbanos, las pilas, bolsas de plástico, envases, neumáticos, plaguicidas...

La nueva fiscalidad ambiental presenta diferencias respecto de las clásicas medidas tributarias de las anteriores políticas ambientales de primera y segunda generación (tasas de vertido y cánones de saneamiento en sectores como el del agua). Podemos decir que asistimos al nacimiento de una Tercera generación, en la que la finalidad ambiental es mucho más clara y en la que se quiere conseguir el objetivo ambiental con una mayor potencialidad tributaria.

(127) «Ante un tributo motivado por el afán recaudador del legislador, la fundamentación ambiental juega el papel de coartada jurídica, llegando al extremo de amparar la vulneración de los principios de justicia tributaria». BORRERO MORO, C.J.: *El principio de igualdad y la tributación ambiental: El Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medioambiente* (inédito).

(128) MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J.I. en «Los tributos medioambientales...», *op. cit.*

(129) En este sentido, MARTÍNEZ LAGO, M.A. y GÓMEZ VERDESOTO, M. manifestaron en el Primer Congreso Internacional de Protección Fiscal del Medioambiente ya mencionado que «en el Impuesto balear de instalaciones que inciden en el medioambiente, el legislador autonómico lo que ha hecho realmente es procurar dar un barniz de *ecologismo* a lo que no es sino un impuesto de finalidad estrictamente recaudatoria, y lo peor es que la capa de aquél es tan superficial que ni siquiera sirve para constituir la más elemental *ilusión financiera* al respecto».

(130) Datos extraídos del artículo «Bienvenidos impuestos» de JIMÉNEZ HERRERO, Luis M. publicado en la *Revista Ecosistemas*, núm. 18 de 1996.

Evidentemente, la puesta en marcha de esta política implica un mayor grado de compromiso, acometer reformas fiscales estructurales, modificar los sistemas tributarios vigentes. Son obstáculos políticos los que están frenando, en mayor medida, una mayor implantación de medidas fiscales medioambientales, las cuales se rechazan con la excusa de que sus repercusiones sobre la competitividad son muy importantes y con la de que afectan más negativamente a los grupos con rentas más bajas.

Hay países que se han planteado una reforma fiscal ambiental, consistente en una reestructuración profunda de su sistema tributario, en una modificación de la presión fiscal, reduciendo la imposición sobre la renta en favor de los impuestos sobre el consumo (entre los que se encuentran los de carácter medioambiental). Entre estos países están los Países Bajos, Finlandia, Suecia, Noruega y Dinamarca.

Y hay países que están utilizando la tributación ambiental con un planteamiento menos ambicioso, pues no pretenden reformar estructuralmente el sistema fiscal, pero sí están estableciendo impuestos con una finalidad más orientada a objetivos ambientales. Es el caso de Alemania, Austria, Bélgica, Francia y Suiza.

En España es escasa la aplicación de instrumentos económicos y fiscales, lo cual es congruente con la política ambiental, que es más bien tímida, y con la rigidez estructural del sistema fiscal español, que no permite incorporar con facilidad ciertas figuras tributarias avanzadas que tengan una finalidad más ambiental y un carácter extrafiscal.

De todas formas, los economistas recomiendan que los instrumentos fiscales que se vayan instaurando en nuestro país no sustituyan sino complementen los existentes mecanismos de regulación. Se sugiere que, para que los instrumentos fiscales funcionen bien, hay que lograr una adecuada transparencia en el sistema normativo y en el sistema administrativo. Pero se apunta que, frente a los inconvenientes que puedan tener (complejidad, resistencia política, inaplicabilidad para contaminaciones peligrosas o inadmisibles) la gran ventaja de las herramientas fiscales aplicadas a la gestión del medioambiente, es la posibilidad de obtener beneficios múltiples asociados a una racionalidad ambiental y económica, es decir, beneficios para la economía y para el medio ambiente, manifestados en mejoras en el desarrollo tecnológico y en la creación de empleo a través de sistemas de gestión compartida entre todos los agentes económicos, sociales e institucionales (131).

(131) En «Bienvenidos impuestos», *op. cit.*

En la Unión Europea, actualmente, los recursos naturales están poco gravados (solamente alrededor del 10% de la presión fiscal recae sobre el uso de los recursos naturales), por lo que no se incentiva su ahorro sino que, más bien lo contrario, se induce a su despilfarro. Sin embargo, cerca del 50 por 100 de la presión fiscal total se repercute, directa o indirectamente, sobre el trabajo. La política europea desincentiva el trabajo, contribuye al desempleo, y se puede decir que incita al sistema productivo a utilizar recursos naturales en mucha mayor medida que el factor trabajo. Si se redujeran las cargas fiscales sobre el trabajo y se repercutiera el coste de esta medida sobre la utilización del medioambiente, se mejoraría la economía, se impulsaría el empleo, y se potenciaría el uso racional de los recursos naturales (132). Así lo esperamos.

(132) Como ejemplo se pone el caso de la tasa de energía/CO₂, pues con el reciclaje de los ingresos de esta tasa -para aliviar las cargas de la Seguridad Social a cargo de las empresas- se consiguen beneficios para el empleo y el conjunto de la economía, con una reducción del impacto ambiental y del consumo de energía. En «Bienvenidos impuestos», *op. cit.*