

LOS FINES NO FISCALES DE LOS TRIBUTOS EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL *

Gabriel Casado Ollero

Sumario: I. Introducción; II. La actividad financiera de la Hacienda Pública; III. Los fines no fiscales de los tributos.

1. INTRODUCCIÓN

La extrafiscalidad es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma y con la que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición. No es infrecuente en el ámbito jurídico que cuando conceptos indeterminados se aparejan a otros de perfil y contenido más firme, acaben contagiándoles su propia indeterminación y vaguedad. Así ocurre, por ejemplo, cuando se habla de medidas tributarias extrafiscales o de tributos extrafiscales. Y es que, en verdad, algunas detracciones patrimoniales coactivas, a fuerza de «extrafiscales», terminan perdiendo su condición de «tributarias».

No obstante ello, la interrelación «imposición y extrafiscalidad»¹ es tal que constituye –se afirma– una ilusión jurídica, además de financiera, plantear el establecimiento de tributos que respondan exclusivamente a una concepción fiscal, esto es recaudatoria², cuyos efectos y resultados se reduzcan a la mera obtención de ingresos.

* Primera de dos partes en las que se publica este artículo.

¹ Fichera, F., **Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale**, Napoli, 1973.

² Micheli, G.A., «Profili critici in tema di potestà di imposizione», en **Riv. Dir. Fin. Sc.**, 1964, I, pp.27 y 28. En igual sentido Manzoni, I., **Il principio della capacita contributiva nell ordinamento costituzionale italiano**, Torino, 195, p.102. Consúltese también, aunque desde otra óptica: Schmolders, G., **Teoría General del Impuesto**, Madrid, 1962, p.58 y ss.; y Neumark, F., **Problemas económicos y financieros del Estado Intervencionista**, Madrid, 1964, p.396 y ss.

En efecto, no es posible ignorar que con la aplicación o el simple anuncio de cualquier tributo o con la preparación, incluso, de cualquier medida tributaria se desencadenan, directa o indirectamente, consecuencias *no fiscales*³; siendo hoy opinión pacíficamente compartida la de que la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen –en esta perspectiva– dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad⁴.

Pero una cosa es que los *efectos no fiscales* aparezcan de uno u otro modo conectados a todo tributo y, por consiguiente, la coetaneidad con la que en toda figura tributaria la función extrafiscal acompaña, en mayor o menor medida, a la puramente recaudatoria y otra distinta el empleo del instituto tributario, no como recurso financiero, fuente de financiación, sino como instrumento intervencionista prioritariamente orientado hacia objetivos extrafiscales, distintos e independientes, claro es, de propósito recaudatorio.

En realidad, la utilización del tributo con fines de ordenación y, en general, con objetivos distintos a los estrictamente recaudatorios, es tan antigua como el tributo mismo. W. Gerloff se hace eco de remotos testimonios que evidencian cómo los impuestos con fines de ordenamiento están ya presentes en las primeras manifestaciones del fenómeno tributario⁵. Por consiguiente, no es novedad afirmar que el instrumento fiscal ha venido utilizándose siempre para atender objetivos de la más diversa índole; aunque el intervencionismo fiscal se va haciendo más ostensible y perdurable con el declive de las concepciones

³ Calle Sáiz, R. «Política económica: objetivos e instrumentos», en **Presupuesto y Gasto Público**, No. 3/1979.

⁴ El origen de este planteamiento, hoy mayoritario, se encuentra en la tesis de Grizotti, que ponía de manifiesto la importancia del aspecto extrafiscal de la imposición como una faceta inescindible del fenómeno tributario (cfr. «I principi delle entrate extrafiscali», en **Saggi sui rinnovamento della scienza delle finanze del diritto tributario**, Milano, 1953; y **Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario**, Milano, 1956).

⁵ Vid. «Los impuestos. Doctrina general de los impuestos»: trabajo incluido en el volumen de W. Gerloff y F. Neumark, **Tratado de Finanzas**, Biblioteca de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1967, p.220. Una referencia a tales antecedentes también puede verse en Mateo, L., «Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral», **Civitas**, REDF, no. 39/1983, p.343.

político-económicas inspiradoras de la Hacienda neutral y, paralelamente, con la incesante multiplicidad y complejidad de los fines constitucionalmente atribuidos al Estado y, como consecuencia de ello, con la progresiva *funcionalización de la actividad financiera* de los entes públicos.

La multifuncionalidad que, al amparo de este último fenómeno caracterizador del Estado intervencionista, ha ido progresivamente adquiriendo el tributo, dificulta –lejos de allanar– el ya de por sí difícil empeño de aprehender unitariamente el instituto tributario, máxime cuando se proyecta en su dimensión extrafiscal. Más que un concepto, lo que se viene manejando es una descripción puramente negativa del *tributo con fin no fiscal*: cajón de sastre en el que se alberga toda una variedad de detracciones patrimoniales coactivas, reagrupadas sin otro criterio que el de la *finalidad (recaudatoria o fiscal) que no persiguen*.

Basta con lo que antecede para explicar la trayectoria por la que discurrirá en este trabajo el análisis de los «fines no fiscales de los tributos»; análisis que comienza por situar este fenómeno (del intervencionismo fiscal) en el contexto de una Hacienda Pública *funcional y diversificada* (en sus fines y objetivos, pero también en sus mecanismos y técnicas de intervención) y en la que los recursos e instrumentos de actuación financiera adquieren un creciente nivel de versatilidad e intercambiabilidad (potenciado, a su vez, de amplios márgenes de actuación y discrecionalidad en las decisiones financieras), que concluye con el examen –tras las *posibilidades* referidas– de los *límites* constitucionales impuestos a la utilización extrafiscal del instrumento tributario: derivados, en primer lugar, de la propia configuración del tributo como instituto jurídico constitucional que materializa el *deber de contribuir*; en segundo lugar, de los principios constitucionales en materia tributaria y, en fin, del reparto constitucional de competencias entre los diversos niveles territoriales de la Hacienda Pública.

Huelga advertir que en lo que sigue no se hallará un desarrollo pormenorizado de todas y cada una de las cuestiones aludidas, sino la

simple recapitulación de algunas de las pasadas reflexiones y el apresurado boceto o anticipo de otras, que merecen una maduración y sosiego mayor del que en esta oportunidad pudimos dispensarle.

II. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DE LA HACIENDA PÚBLICA

«La Hacienda Pública –escribe Vicente Arce– desempeña en el seno del Estado una función instrumental, que admite grados diversos y se concreta en diversas modalidades, según la naturaleza y destino de los recursos que la integran, pero cuyo fin –añade el autor– es siempre el mismo: hacer posible la existencia del Estado y el cumplimiento de los fines que él mismo persigue y, por tanto, el desarrollo de la actividad administrativa típica»⁶.

Sucede, sin embargo, que dado el carácter historicista y cambiante de la actividad financiera, no existe posibilidad de fijación apriorística y abstracta de su propio contenido, sino que éste deberá concretarse y especificarse con referencia al ordenamiento jurídico que la regula. El Estado, tendiendo a los fines y funciones que le son atribuidos por la Constitución, decide utilizar de una u otra forma la actividad financiera. Se trata simplemente –afirma Martín Delgado– de «adecuar la actividad financiera a los principios y fines que el ordenamiento constitucional impone»⁷. De manera, pues, que serán las exigencias que las normas constitucionales planteen respecto a la extensión y fines del Estado, las que decidan la magnitud de las necesidades económicas de éste y los medios para cuya satisfacción ha de ordenarse la actividad financiera del mismo.

Resulta, por ello, evidente que la actividad impositiva y, más genéricamente, la actividad financiera de los entes públicos no era igual

⁶ Vicente Arche, F., «Hacienda Pública y Administración Pública», en **Hacienda Pública Española**, No. 26/1974. p.103.

⁷ **Memoria sobre el concepto, método y fuentes del Derecho Financiero** (inédita) p.35 y ss.

que en el Estado liberal (sustentado en una Hacienda patrimonial y un sistema impositivo neutral, no beligerante y con mínima intervención en la economía)⁸, que en el contexto de un Estado social al que se le atribuye un abanico cada vez más dilatado de funciones y objetivos y que demanda, naturalmente, no una Hacienda neutral sino intervencionista, funcional, adecuada en definitiva a un sector público con protagonismo y responsabilidades crecientes en la economía⁹. Al lado de aquella Hacienda tradicional se encuentra –escribe Albiñana– «la que está al servicio de las políticas económica, financiera y monetaria del Estado, aportando todos sus medios materiales y jurídicos, siendo ella misma instrumento dócil y eficaz de los respectivos objetivos económicos, financieros o monetarios»¹⁰. Pues bien, esta transformación en la concepción y en los fines del Estado ha provocado no sólo una *variación cuantitativa* en las dimensiones de la actividad financiera, sino, sobre todo, una importante alteración de orden cualitativo que afecta al propio carácter instrumental con el que vino caracterizándose la actividad financiera para diferenciarla de la

⁸ Escribe Pérez de Ayala que «las concepciones políticoeconómicas insertas en el Estado Liberal de Derecho, junto a la menospreciada contribución de los gastos públicos al progreso económico», determinaron una cierta «visión negativa o pesimista sobre el impuesto, que se manifiesta en la idea de que éste debe ser neutral en el sentido de la “regla de oro” de Manchester: perturbar lo menos posible la actividad económica del mercado» («Sugerencias para una reforma de las bases legales de la Administración Tributaria en materia de gestión, de revisión y recaudación», en **Diritto e Pratica Tributaria**, no. 3/1978, p. 867).

Se ha señalado, no obstante, «cómo el fenómeno intervencionista es un dato que arranca del Estado liberal, el cual, tachado de no intervencionista con evidente error, se caracterizaba por limitar las áreas de su presencia a unos ámbitos, no predeterminados materialmente, sino sólo determinados por la naturaleza de sus fines, los cuales eran el mantenimiento de un modelo social y económico, en el cual la iniciativa privada y los mecanismos que se ponían a su disposición se consideraban suficientes para el logro de la satisfacción de las necesidades humanas» (Cayón Galiardo, A., **La unidad funcional de la Hacienda Pública**, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1988, p.69).

⁹ «Quizá la parte cuantitativamente mayor de la actividad financiera –afirma C. Lozano– se desarrolla hoy a través de esa actuación empresarial de los entes integrantes del sector público» (Lozano Serrano, C., «Intervencionismo y Derecho Financiero», **Civitas**, REDF, No. 55/1987, p.326). Debe convenirse, pues, con Sáinz de Bujanda en que «el despliegue por el Estado y por los restantes entes públicos de una intervención intensa y directa en la vida económica nacional no puede ya, en el momento en el que vivimos, situarse extramuros de la Hacienda Pública y del Derecho que la rige, esto es, del Derecho Financiero» (**Sistema de Derecho Financiero**, I. Introducción; Vol. 20, Madrid, 1985, p.276).

¹⁰ Albiñana, C., **Derecho Financiero y Tributario**, Madrid, 1979, p.44.

administrativa¹¹. En efecto, la constitucionalización de las funciones y de los fines atribuidos al Estado¹² ha provocado *la progresiva funcionalización de la actividad financiera y de la Hacienda pública*, que no se limita ya a «suministrar los medios para que la actividad financiera cumpla sus fines, la satisfacción de las necesidades colectivas, sino que –considerada en sí misma– puede cumplir directamente importantes fines estatales de política económica, redistribución de la renta, etcétera, que no pueden identificarse con las obras y los servicios públicos tradicionales realizados directamente por las demás Administraciones, propios de una Hacienda meramente fiscal»¹³. Basta

¹¹ Bien es verdad que la instrumentalidad de la actividad financiera ha sido progresivamente matizada y relativizada por la doctrina, aludiéndose a que aquella es de orden y grado diversos, según se trate de los ingresos de los gastos públicos: «la actividad financiera tiene un carácter instrumental indirecto para la consecución de los fines del Estado porque los gastos públicos –escribía B. Griziotti– son el instrumento inmediato (o de primer grado) para la satisfacción de los fines estatales, mientras que los ingresos públicos son medios necesarios para hacer posible los gastos públicos y, en consecuencia, resultan sólo un medio indirecto (o de segundo grado) para la consecución de aquellos fines» («Breve analisi e sintesi finanziaria. I principi della politica finanziaria, la classificazione delle pubbliche entrate il concetto di imposta», en **Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario**, Milano, 1956, p.136). Véase también Allegretti, O., **Il governo della finanza pubblica**, Padova, Cedam, 1971, pp.26 y 27. Más recientemente Simón Acosta insiste en la relatividad de la caracterización instrumental de la actividad financiera «en realidad, si bien se mira, puede decirse que ninguna actividad es final en sí misma porque el fin es siempre la representación ideal de una situación o estado de cosas, querido por la voluntad, para cuya consecución se dispone el ejercicio de la actividad. La actividad es, por lo tanto, el medio para obtener el fin. En este sentido –añade E. Simón– toda actividad, sea o no financiera, es esencialmente medial, y la instrumentalidad pierde su condición de ser carácter absoluto y se convierte en relativo. La diferencia entre la actividad financiera y administrativa no se encuentra en la naturaleza instrumental de la primera, sino en el diverso grado de instrumentalidad de ambas» (**El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica**, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pp.110- 111). Por último, J.J. Bayona y Ma. T. Soler consideran que la actividad financiera «tiene como fin la satisfacción de las necesidades públicas», por lo que «la instrumentalidad pierde importancia como dato característico ante la evidencia de que mediante la actividad financiera se alcanzan ciertamente fines públicos» (**Derecho Financiero**, 2a ed., vol. 1, Alicante, 1989, pp.19 y 22).

¹² Subraya A. Cayón, «la relevancia jurídica que tiene el hecho de que las Constituciones de signo moderno incorporen como parte integrante de su articulado, siguiendo las formas utilizadas en las declaraciones de derechos, deberes y libertades públicas, la enumeración de un verdadero catálogo de objetivos y fines que el legislador constituyente hace propios y que los declara de alguna forma como funciones sociales del Estado» (**La unidad funcional de la Hacienda Pública**, op.cit., p.86).

¹³ M. Lago, M.A. «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de la confiscatoriedad», en **Gaceta Fiscal**, No. 81/190, p.143. No parece, por todo ello, que la configuración, contenido y significado actual de la actividad financiera se corresponda con la descripción que de ella hizo A. Guaita: «si existe una actividad de carácter medial, ésta es precisamente la actividad financiera, que no cumple por sí ninguno de los fines estatales, pero los hace posibles todos». **Derecho Administrativo**, p.175.

reparar la Constitución de 1978 para advertir la voluntad del Constituyente español de que la actividad financiera de los entes públicos se encauce a la realización de diversidad de fines y objetivos económicos y sociales, que el propio texto constitucional reconoce y ampara. La diversificación de los fines y funciones a los que debe servir la actividad financiera y la correlativa funcionalidad de la Hacienda pública, si bien no está expresamente reconocida en nuestro ordenamiento constitucional, se desprende inequívocamente de la cláusula del Estado Social ¹⁴ y «de los principios rectores de la política social y económica», en cuyo reconocimiento, respeto y protección están comprometidos los poderes públicos ¹⁵.

¹⁴ «La cláusula constitucional del Estado social –escribe A. Menéndez– es la que mejor expresa las transformaciones sufridas por el Estado liberal. Bajo esa inspiración, el Estado y el Ordenamiento modernos, partiendo de la experiencia de que la sociedad, dejada total o parcialmente a sus mecanismos autorreguladores conduce a la pura irracionalidad, se propone neutralizar los efectos disfuncionales de un desarrollo económico y social no controlado. El Estado social es un intento, pues, de normalización del orden social económico» (**Constitución, Sistema Económico y Derecho Mercantil**, Hacienda Pública Española, No. 94, 1985, p.50). Este programa de «remodelación de la sociedad civil y económica» y la voluntad conformadora «propia del Estado social, se hace patente –afirma A. Menéndez– en el Preámbulo y en gran número de preceptos del texto constitucional, en los que se subraya el papel interventor del Estado y se reconoce la necesidad de su acción reguladora. Se trata de una actividad que explica y delimita el contenido del Estado social de Derecho, manifestándose en una triple dirección: El Estado regulador, el Estado proveedor y el Estado empresario» (Véase López Guerra, L., «Las dimensiones del Estado social de Derecho», en **Sistema**, 1980, No. 38-39, p.171 y ss.).

¹⁵ Advierte Bereijo la diversidad de preceptos constitucionales de los que se desprende «una configuración institucional de nuestra Hacienda pública claramente progresista, en el sentido de una Hacienda Pública que debe coadyuvar a una función de transformación económica y social en la medida en que los entes públicos, a través de su actividad financiera, es decir, a través de los programas de ingresos y gastos públicos, aparecen comprometidos, por virtud de los principios jurídicos y de los criterios rectores sancionados por la Constitución, en la consecución de un orden social más igualitario y justo». «El papel de una Hacienda Pública en nuestros días –añade Rodríguez Bereijo–, ya no es tanto una Hacienda que se limita a detraer recursos monetarios de las economías particulares y a devolverlos, después, en forma de gastos públicos, sino lo que hoy más preocupa es el origen y destino de los recursos públicos, es decir, cuál es la función que cumple la Hacienda Pública dentro de las grandes opciones de la política social, a las cuales está sujeta la actividad financiera. De esta manera, el gobierno de la Hacienda Pública se ha convertido hoy en la pieza capital, la institución fundamental del Estado moderno, el pivote en torno al cual gira toda la vida pública y, a través del cual, se trata de lograr la realización efectiva de esos principios fundamentales del orden jurídico como la libertad, la igualdad y la justicia porque hoy esos fines es imposible conseguirlos sino por medio de un papel relevante y muy activo de la Hacienda Pública» (Rodríguez Bereijo, A., «La Constitución de 1978 y el modelo de estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», en **Sistema**, No. 53/1980, p.77).

No es difícil, por otra parte, descubrir a lo largo del texto constitucional todo un *entramado jurídico promocional*¹⁶, que responde a las técnicas de alentamiento, estímulo o incentivación y cuya realización compromete, asimismo, de manera especial, a una Hacienda pública llamada a diversificar no sólo sus fines y objetivos sino también –en lo que ahora nos interesa– sus mecanismos y técnicas de actuación. La multiplicación de las necesidades públicas y de las funciones encomendadas a los poderes públicos ha supuesto la crisis financiera del Estado intervencionista y la necesidad de acudir a nuevos recursos o a nuevas formas de utilización de aquéllos ya tradicionalmente utilizados o integrantes de la Hacienda pública. Junto a ello, las tareas promocionales y de incentivo en las que andan constitucionalmente empeñados los poderes públicos, han motivado que los recursos e instrumentos de actuación financiera hayan ido adquiriendo un creciente nivel de *versatilidad e intercambiabilidad*, tanto institucional (un mismo instrumento o un instituto jurídico cumple o se presta a cumplir distintas funciones) como funcional u operativa (una misma función o finalidad puede ser atendida por institutos o mecanismos financieros distintos).

La referida intercambiabilidad y, en su caso, concurrencia de institutos y técnicas jurídicas en la realización de funciones y en la satisfacción de fines y necesidades públicas, se produce no sólo *entre los diferentes instrumentos financieros*, ya sea de carácter de incentivo o estímulo (por ejemplo entre los beneficios tributarios o, en general, las medidas fiscales de efecto desgravatorio¹⁷ y las subvenciones o,

¹⁶ Advierte M. Lago que la tarea transformadora de la Constitución o su funcionalidad como instrumento de cambio es consecuencia de su encaje histórico y de la recepción en nuestro constitucionalismo de tareas promocionales y de alentamiento, a las que responde la existencia de un entramado jurídico promocional, que define como «aquel conjunto de preceptos que, establecidos en sede constitucional, y ordenadores de principios y objetivos, representan una trama progresiva para la interpretación y el desarrollo legislativo ordinario, por definir los fines a los que la Constitución aspira y que han de verse confirmados por la actuación administrativa en sus diversas instancias y la práctica judicial, para la promoción de las condiciones de vida de los sujetos económica y socialmente más débiles» (M. Lago, M.A., «La interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica, como principio informador del ordenamiento financiero», en *Civitas*, REDF. no. 55/1987, pp.386 y 391).

¹⁷ Véase Soler Roch, María Teresa, «Incentivos a la inversión: justicia tributaria», en *Civitas*, Madrid, 1983, p.55 y, más recientemente, Herrera Molina, P.M., *La exención tributaria*, Ed. Colex, Madrid, 1990.

en general, las medidas de efecto agravatorio de la prestación tributaria¹⁸ y la denegación, pérdida o devolución de subvenciones, ayudas, créditos, garantías, etcétera) *sino también entre los instrumentos financieros y no financieros*, v.gr. sanciones pecuniarias; expropiación forzosa o cualesquiera otras medidas intervencionistas de carácter negativo¹⁹, aunque en estos últimos supuestos –interesa anotarlos desde ahora– serán otras potestades públicas, *distintas de la financiera*, las ejercitadas y, consiguientemente, otros los límites y las posibilidades de actuación de sus titulares. Conviene, sin embargo, advertir cómo esta intercambiabilidad y equivalencia de instrumentos y técnicas de intervención amplía la discrecionalidad de las decisiones financieras y los márgenes de *libera administratio*²⁰ de los entes públicos al

¹⁸ Nos referimos anteriormente a esta cuestión en el Capítulo sobre Recargos Locales del **Manual de Derecho Tributario Local**, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, p.547.

¹⁹ Una muestra de la utilización conjunta de varias técnicas e instrumentos –de incentivo y desmotivación–, pero «todos guiados por el logro de un interés que se estima digno de protección» puede verse en la Ley 1/1982, de 24 de febrero, por la que se regulan las Salas Especiales de exhibición cinematográfica, la Filmoteca española y las tarifas de las tasas por licencia de doblaje, en las que el Tribunal Constitucional apreciará la concurrencia de «técnicas de fomento» y «estímulos fiscales...», estímulos positivos desgravatorios, esto es, mediante exenciones tributarias de carácter objetivo»; junto a un diversificado «fenómeno de intervención, de carácter negativo, restrictivo de actividades, que se hace eficaz mediante limitaciones, presiones fiscales, a través de una exacción parafiscal y agravación de un impuesto, exclusión de todo tipo de ayuda, protección y subvención del Estado... Se trata en este caso de una intervención coactiva, de signo policial y de medidas negativas desestimuladoras de una actividad». Pero, «todo este conjunto –añade el Tribunal– se orienta a la protección de un bien constitucionalizado, como es la protección de la juventud y de la infancia (artículo 20.4 y, en su caso, artículo 39.4 de la CE), en relación con la sensibilidad moral del espectador medio» (STC 49/1984, de 5 de abril, FJ 4°).

Otro tanto puede apreciarse de la Ley del Parlamento de Andalucía No.8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, en la que asimismo ocurren «medidas de fomento» (subvenciones), «beneficios relativos a la exención de tributos estatales», con otras como «la expropiación de facultades de uso y disfrute... como sanción al incumplimiento de la función social de la tierra»; o la aplicación del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, como «tributo con finalidad no predominantemente recaudatoria o extrafiscal», con el que se pretende –reconocerá el Tribunal Constitucional– «disuadir a los titulares de propiedades o empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13).

²⁰ «Basta que nos fijemos –afirma A. Cayón– en el seno del moderno Estado intervencionista, más exactamente en donde su intervención se ha producido más tardíamente, para observar que el concepto de gestión y administración de los bienes y servicios públicos se realiza bajo unos criterios de “*libera administratio*”, bien diferentes a los tradicionales y bajo una gama de formas híbridas, entre lo público y lo privado de difícil catalogación y explicación desde el prisma que podríamos denominar clásico» (Cayón Gallardo, A., «Presentación del artículo de R. Muzellec: El control del Tribunal de Cuentas sobre las empresas públicas», en **Presupuesto y Gasto Público**, No.7, 1980, p.243).

decidir los instrumentos o institutos jurídicos que aplicarán para la financiación o, mejor, la satisfacción de sus fines y necesidades²¹.

La incidencia del intervencionismo sobre el Estado-Hacienda pública y la reacción de éste «ha desvelado –escribe A. Cayón– el carácter objetivo de la naturaleza jurídica de las técnicas empleadas, de manera que los medios e instrumentos se han mostrado alternativos respecto a los fines». Los recursos públicos, añade el autor, «han dejado de ser una categoría cerrada, una gama de institutos, perfectamente delimitados, para convertirse, al paso de la intervención del Estado intervencionista [sic], en un haz de posibilidades abiertas, donde lo funcional y lo típico se mezclan, de manera que la elección del recurso frente al gasto no encierra sólo una cuestión de volumen, sino también una decisión de más amplio contenido y alcance». El carácter alternativo e instrumental de los recursos públicos hace –concluye Cayón– que no debamos «encasillarlos doctrinalmente en una función de mecánica presupuestaria y fiscal, pues, abandonando esta vertiente se revelan como útiles capaces de realizar la misma función, pero por vías y procedimientos divergentes»²².

Entre otras cosas, y en lo que aquí atañe, ello significa que la afectación de los recursos financieros a la cobertura de los fines públicos «ya no se producirá necesariamente por medio del mecanismo fiscal o presupuestario, de ingresos y pagos, en el que el recurso financiero se configura como un mecanismo productor de ingresos, en cuya virtud el Tesoro Público podrá disponer de los fondos necesarios para atender pagos, sino que podrá provocarse por otros medios o instrumentos». De manera que «no siempre los recursos financieros están

²¹ «En presencia de las diferentes categorías de recursos públicos que se nos ofrecen –escriben L. Trotabas y J.M. Cotteret–, se nos suscita la indagación sobre las condiciones en que pueden ser utilizados. ¿Se puede elegir libremente una u otra categoría? ¿La ciencia financiera impone una elección a un orden de preferencias? Ante la necesidad de cubrir las cargas públicas, la elección del medio está dictada por la eficacia, es decir, por su rendimiento, pero también por su justicia. La ciencia financiera no permite afirmar, *a priori*, y en abstracto, cuál sea el mejor medio de distribución de las cargas: ella los admite todos» (**Droit budgétaire et comptabilité publique**. Dalloz, París, 1972, pp.53 y 60). (La cita la tomamos de Cayón Gallardo, A., **op.cit.**, p.148).

²² Cayón Gallardo, A., **op.cit.**, pp.19, 117 y 153.

configurados legislativamente como instrumentos al servicio de un fin fiscal, es decir, que la satisfacción del fin fiscal, la producción de ingresos públicos o la generación de fondos públicos no es siempre el interés que inspira las leyes que regulan, bien el establecimiento y creación o bien la gestión de los recursos financieros –tributos, crédito, patrimonio–, sino que estos recursos pueden, *sin dejar de servir a su fin primordial*, no estar configurados como productores de ingresos». En estos supuestos, el recurso público estará satisfaciendo un interés financiero, es decir, cubriendo una necesidad financiera pública, de manera directa, o sea, «sin necesidad de que se realice o de que se actúe el mecanismo fiscal ingreso-gasto, pues la afectación del recurso a esta finalidad no intenta convertirlo en una fuente de ingresos, cuyo importe se aplique al gasto que suponga la consecución de aquel fin»²³.

Se pone de manifiesto, una vez más, la ya anunciada funcionalización de la actividad financiera del Estado y de sus instrumentos y técnicas de actualización, que ya no estarán necesariamente orientados a la obtención de ingresos y a la ordenación del gasto público, sino a la satisfacción de fines públicos, esto es, a la realización de funciones y objetivos constitucionalmente asigna a los poderes públicos. La fórmula, «puesto que hay gastos, hay que cubrirlos», en la que se compendia la cuestión nuclear de la Hacienda fiscal clásica, acaso deba matizarse para seguir reflejando la problemática esencial de la Hacienda funcional, puesto que –además de gastos– son fines y necesidades colectivas las que directamente pretende cubrir la moderna Hacienda Pública.

Pues bien, *la fungibilidad y ambivalencia funcional* de los elementos constitutivos de la Hacienda es particularmente perceptible en el *instrumento tributario* como recurso financiero que ha dejado de concebirse exclusivamente como instrumento de recaudación, conforme a

²³ Cayón Gallardo, A., *op.cit.*, pp.108 y 111.

la mecánica presupuestaria y fiscal, de imposición-ingresogasto, para ser directamente afectado o utilizado en la satisfacción de fines y necesidades públicas.

III. LOS FINES NO FISCALES DE LOS TRIBUTOS

«En el moderno Estado social y democrático de Derecho –escribe Rodríguez Bereijo– resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad»²⁴; con lo que el tributo o, más genéricamente, el sistema tributario se concebirá como un instrumento más de transformación social²⁵, reconociéndose al mismo tiempo la *conurrencia* de objetivos que confluyen en el recurso tributario y la *ambivalencia funcional*²⁶ que para su realización ofrece este instituto jurídico, sobre todo cuando se maneja *con fines extrafiscales*.

No debe perderse de vista, en efecto, que la percepción del ingreso tributario no es más que un objeto intermedio, encauzado a la realización de una diversidad de fines que son siempre, en último extremo, fines de orden extrafiscal. Y como se ha escrito, creemos que atinadamente, el hecho de que tales fines se persigan *directamente* por el tributo, esto es, sin recorrer el *iter* normal imposición-ingreso-gasto, para nada hace desaparecer ni la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que únicamente provoca la aceleración del resultado final, simplificando el procedimiento de realización²⁷.

²⁴ «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», en *Sistema*, No.53/1983, pp.83 y 84.

²⁵ Lasarte, J., «Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio», en *Civitas*, REDE, No.37/1983, p.3 y ss.

²⁶ «El tributo se presenta –afirma Ma. Teresa Soler– como figura ambivalente o polivalente en función de los distintos objetivos que le asigna el propio ordenamiento jurídico» (**Incen-tivos a la inversión y a la justicia tributaria**, op.cit., p.35); ambivalencia funcional del tributo, a la que también aluden J.J. Bayona y Ma. Teresa Soler., **Derecho Financiero**, Vol. 1, 2a. ed., Alicante, 1989, p.669.

²⁷ Manzoni, I., **Il principio della capacità contributiva nell' ordinamento costituzionale italiano**, Torino, 1965, p.101.

De manera que, junto a la función recaudatoria («*recaudar para gastar*»), el tributo puede conseguir directa y autónomamente (sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-presupuesto-gasto) la realización de los fines del ordenamiento constitucional; y ello porque el tributo no puede considerarse como institución cerrada en sí misma, que agota toda su eficacia en el instante que cumple con su función recaudadora (...) sino que –afirma E. Lejeune– «en cuanto *institución constitucional*, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales»²⁸. Habrá que acudir, pues, al texto constitucional para establecer *las posibilidades y los límites* de la utilización extrafiscal del recurso tributario.

Descendiendo, pues, al terreno normativo, no es menester a estas alturas esfuerzo alguno en ilustrar la efectiva positivación constitucional de una Hacienda Pública funcional y, dentro de ella, el «reconocimiento del principio de instrumentalidad fiscal» o, si se prefiere, de la dimensión o función extrafiscal del sistema tributario. Lo que –al menos en el plano de las puras declaraciones normativas– no constituye ninguna novedad, dado que la acumulación de objetivos fiscales y no fiscales y la yuxtaposición del fin redistributivo y de la justicia fiscal, también era fácilmente constatable en las anteriores leyes fundamentales²⁹ y, desde luego, quedó inequívocamente reflejado en el artículo 4 de la Ley General Tributaria: «Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir de instrumentos de la política económica general, atender las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución del ingreso nacional»³⁰.

²⁸ Lejeune Valcarcel, E., «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en A.A.W., *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Madrid, Edersa, 1980, pp.120-121.

²⁹ «Todos los españoles tienen derecho –se leía en el Principio IX de los del Movimiento Nacional– a una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales».

³⁰ Véase Yebra Martul-Ortega, P., «Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria», en *HPE*, No.32/1975, p.145 y ss.

Quizá convenga reparar cómo el propio legislador de 1963 ya se ocupa de advertir en el Preámbulo de la Ley General Tributaria que el referido artículo 4, al mismo tiempo que desarrolla los mandatos contenidos en el principio IX de los del Movimiento Nacional, «reconoce la función instrumental que, *sin preterir los dictados de equidad y generalidad*, puede cumplir el tributo al servicio de la política económica y social del país».

Tras la aprobación de la Constitución de 1978, el reconocimiento de la función extrafiscal del tributo quedó tempranamente reflejado en la doctrina del Tribunal Constitucional. Así, en los antecedentes de la STC: 27/1981, de 20 de julio, en la que se debatía, desde la óptica del artículo 134.7 de la Constitución, la legitimidad de las modificaciones tributarias introducidas por la Ley de presupuestos Generales para 1981, se advierte que «como quiera que el tributo tiene, además, otros fines, previstos en el artículo 4 de la Ley General Tributaria, como instrumento de la política económica general, que adquieren un rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución en cuanto obliga a los poderes públicos a promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta más equitativa, no quiso el legislador constituyente prohibir toda modificación de los tributos, sino que la permite siempre que la prevea una Ley Tributaria sustantiva». Y ya en la fundamentación jurídica de la sentencia se inclina el Tribunal por una interpretación del artículo 134.7 de la CE 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»; pero «*no cabe omitir* –añade el Tribunal–, e importa verdadera modificación, *los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gustos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de 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*» (FJ 4°).

La utilización del instrumento tributario como *medida de fomento* («... a la que se sirve mediante estímulos positivos desgravatorios, esto es, mediante exenciones tributarias de carácter objetivo») o, en sentido opuesto, como *medida negativa desestimuladora* de una actividad («... presiones fiscales, a través de una exacción parafiscal y agravación de un impuesto...»), se admite en la STC 49/1984, de 5 abril, FJ 4³¹.

Más abiertamente en la STC 19/1987, de 17 de febrero, refiriéndose el Tribunal a las exigencias y garantías del artículo 133.1 de la Constitución y de la unidad del Ordenamiento, añade: «unidad que –en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos– entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la Ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (artículo 31.1) y de la solidaridad (artículo 138.1) que la Constitución propugna» (FJ 4°).

No obstante, será en la STC 37/1987, de 16 de marzo, cuando el Tribunal –al examinar los alegatos de inconstitucionalidad vertidos contra el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas– reconocerá que «la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que 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».

El problema, como se advierte, no radica en la aceptación o legitimidad constitucional del intervencionismo fiscal (del que tampoco

³¹ Véase también la STC 87/1987, de 2 de junio, FJ. 3, y la STC 29/1986, de 20 de febrero, FJ5.

se duda, por ejemplo, en la jurisprudencia constitucional alemana e italiana³², sino en la *delimitación constitucional del fenómeno*, esto es, en la necesidad de concretar las *posibilidades* y, sobre todo, los *límites* de la instrumentación extrafiscal del mecanismo tributario. Empeño éste que, en mi opinión, sería vano acometer sin analizar previamente la propia concepción del tributo como *instituto jurídico financiero* y la incidencia que sobre él pudo tener el texto constitucional.

No es menester adentrarse en la vasta problemática que plantea la concepción del tributo, para concluir que este instituto jurídico constitucional se contempla esencialmente como una detracción de riqueza exigida coactivamente por los entes públicos para subvenir a sus necesidades esto es –en la perspectiva del artículo 31 de la CE–, como una detracción patrimonial coactiva a través de la que se actúa o materializa el *deber de contribuir* al sostenimiento de los gastos públicos. Interesa, por consiguiente, resaltar que en la *perspectiva constitucional el tributo, como instituto jurídico financiero, no puede desconectarse del deber de contribuir*³³.

Si por instituto jurídico entendemos «un conjunto de normas jurídicas unificadas y ordenadas en sistema, en función de la *ratio*

³² De una y otra se hallarán muestras elocuentes en Fichera, F., «La giurisprudenza della Corte Costituzionale in tema di rapporti tra imposizione ed extrafiscalità», en **Diritto e Pratica Tributaria**, No.4/1973; y del mismo autor, «L' extrafiscalità nell' ordinamento costituzionale della Repubblica Federale Tedesca», en **Dir. e Prat. Trib.**,1974; además de en su ya citada obra, **Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale**, Napoli, 1973; Yebra, P., «Comentarios sobre un precepto olvidado...», **op.cit.**; Vogel, K., «L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca», en **Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.**, 1968; Palao Taboada, C., «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en **Estudios Jurídicos en Homenaje a Federico de Castro**, Madrid, 1976; De Mita, E., «L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario», en **Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.**, 1981; y del mismo autor; **Fisco e Costituzione. Questione risolte e questione aperte I.** (1957/1983), Milano, 1984.

³³ «Cuando se trata de una exégesis constitucional, debemos rechazar el intento de aprehender los enunciados constitucionales, deduciéndolos de normas de rango inferior que precisamente habrán de interpretarse en lo sucesivo en el ámbito de la Constitución» (STC 27/1981, FJ 3).

unitaria en la que cada una de ellas se inspira»³⁴, la razón de ser del tributo, como instituto jurídico, no puede ser otra que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. El tributo se presenta, pues, como un «conjunto de normas unificadas por la *ratio* común de hacer posible la participación de los administrados en los gastos públicos en virtud de una determinada manifestación de capacidad económica»³⁵. De manera que la caracterización *tributaria o fiscal* de determinadas detracciones patrimoniales coactivas dependerá básicamente de dos elementos: del presupuesto que determina su nacimiento (una manifestación de capacidad económica) y del *fin o función* que con ella se persigue (la contribución al sostenimiento de los gastos públicos)³⁶.

³⁴ Fedele, A., **Le Imposte Ipotecarie**. Lineamenti. 2a. ed., Giuffra, Milano, 1968, pp.170-171. Hay que aclarar que con la expresión *instituto jurídico* se designan entidades distintas: «bien un conjunto de presupuestos, bien un conjunto de normas o bien, en fin, un conjunto de relaciones jurídicas (Virga. **Liberta giuridica e diritti fondamentali**, Milano, 1947, p.218, nota 245). Normalmente la doctrina alude con el término *instituto* un conjunto de normas. Así, la doctrina italiana se refiere al instituto jurídico como «un conjunto o una agrupación de disposiciones normativas (Finzi, **Il possesso dei diritti**, Roma, 1915, p.3); «una unión orgánica» de normas (De Francisci, citado por Ardizzone., **Istituto, voz del Nuovo Digesto italiano**, VII, Torino, 1938, p.258); una «agrupación de elementales fenómenos sociales que recaen bajo la disciplina de un conjunto homogéneo de normas» (Pugliatti, S., **Gli istituti del Diritto civile**, I, Milano, 1943, pp.37 y 38); un «sistema de normas» (Rabagliatti); o se alude al instituto jurídico como a un fenómeno jurídico derivado de la relación entre el particular y el ordenamiento y, por lo tanto, perteneciente al Derecho Público (Chiarelli). También Santi Romano entiende por institutos jurídicos «las distintas relaciones o normas singulares que, en función de los caracteres típicos que presentan en relación a una figura común, son conceptualmente agrupados en conjunto» (**L' Ordinamento giuridico**, 2a ed., Florencia, 1951, p.36.) Véanse, en fin, las consideraciones críticas que, sobre el concepto de instituto jurídico efectúa Rodota, S., «Note critiche in tema di proprietà»; en **Riv. Trib. Dir. Proc. Civile**, 1960, p.1315 y ss.

³⁵ Fedele, A., «Diritto tributario e Diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo», en **Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.**, 1969, p.86. «Bajo la denominación de tributo –escribe Sáinz de Bujanda– queda comprendida toda prestación patrimonial obligatoria –habitualmente pecuniaria– establecida por la Ley a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determina y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines del Estado y a los restantes entes públicos –territoriales o institucionales– que estén encomendados». El tributo como recurso financiero se presenta, pues, «como instituto jurídico constitutivo de la Hacienda y destinado a procurar a ésta ingresos para el cumplimiento de los fines públicos» (**Sistema de Derecho Financiero**, I, Introducción, vol. segundo, Madrid, 1985, p.22).

³⁶ La estructura del tributo, como la de cualquier otro instituto jurídico, está ligada a su función y viceversa. La estructura de un determinado instituto –observa Pugliatti– nos ofrece la descripción del mismo, pero es la función la que nos manifiesta el criterio de individuación, «la razón genética del instrumento y la razón permanente de su empleo, esto es, su razón de ser» (Pugliatti, S., **La proprietà nel nuovo diritto**, Milano, 1964, p.300; y, del mismo autor, «Il rapporto giuridico unisoggettivo», en **Diritto civile, Metodo. Teoria. Pratica**, Milano, 1951, p.525 y ss.

No se nos oculta, sin embargo, que la proyección que la norma constitucional tiene sobre la institución tributaria, como del resto, sobre todas las instituciones jurídicas, hace que la función del tributo *no se agote* en la pura instrumentación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pues, si con carácter general resulta evidente la necesidad de permeabilizar las instituciones y los mecanismos jurídicos al nuevo orden de exigencias que supone, de una parte, el sistema material de valores y garantías que consagra la Constitución de 1978, y, de otra, el conjunto de principios rectores de la política social y económica que, por imperativo constitucional, han de informar «la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos» (artículo 53.3 CE), tal necesidad es aún más apremiante tratándose de un instituto jurídico de la flexibilidad y plasticidad del tributo, como uno de los instrumentos más idóneos para «incidir profundamente en el tejido económico social de la colectividad» y «realizar los fines sociales de un Estado moderno»³⁷, hasta el punto –se dice– que «necesidades sociales acogidas constitucionalmente, como creación y protección del empleo, o corrección de desequilibrios territoriales, o una política urbanística y de vivienda que facilite el acceso a ésta, pueden ser predicables de normas tributarias (y de gasto) sin que pueda hoy entenderse que se excede con ello el fin propio de este tipo de normas, ni mucho menos que por tender a satisfacer tales necesidades pierdan su naturaleza y carácter de normas jurídicas financieras»³⁸.

Creemos, no obstante, que una cosa es la idoneidad funcional del tributo como instituto jurídico constitucional³⁹, que forma parte «de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados» (STC 37/1987); y otra distinta, la reconversión del instituto tributario en una *prestación coactiva polivalente*⁴⁰ con la que acometer cualquiera

³⁷ Potito, E., *L'Ordinamento tributario italiano*. Milano, 1978, pp.20-21. En sentido similar Manzoni (*Il principio della capacità contributiva*, *op.cit.*, p.101) advierte la idoneidad del instrumento tributario para la realización de fines públicos, especialmente cuando, para ello, se precisa intervenir en la esfera económica privada.

³⁸ Lozano Serrano, C., «Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario», Madrid, *Civitas*, 1990, p.151.

³⁹ Lejeune, E., «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», *op.cit.*, p.173.

⁴⁰ Lejeune, *op.cit.*, p.175.

de las tareas promocionales que incumben a los poderes públicos o realizar, en definitiva, cualquiera de los fines y objetivos que conforman el programa constitucional. Nadie duda, en efecto, de la variedad de fines que pueden atenderse con el establecimiento de «detracción patrimonial coactiva»; lo que sucede es que no toda denominación y la técnica de su establecimiento y exacción se transforman en detracción tributaria.

Existe, por consiguiente, un primer límite a la utilización extrafiscal del tributo, que viene dado por su propia caracterización como instituto jurídico constitucional que hace posible el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos «de acuerdo con la capacidad económica». Los fines extrafiscales podrán matizar o modular los elementos caracterizadores del instituto tributario; el presupuesto que determina el nacimiento de la detracción patrimonial (manifestación de capacidad económica), y la función que con ella se cumple (contribuir al sostenimiento de los gastos públicos), condicionando así su regulación o disciplina normativa⁴¹; pero sin que ello conduzca a la desnaturalización del tributo dejándole irreconocible como instituto financiero constitucional⁴². El deber de contribuir ex artículo 31.1 de la Constitución individualista y, por ende, limita al tributo —como instituto jurídico financiero— en su presupuesto habilitante (manifestación de capacidad económica) y en su fin (contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) y, por ello, exige que el legislador,

⁴¹ No le falta razón a Berliri cuando afirma que «la función de un instituto jurídico condiciona necesariamente su disciplina normativa, al venir ésta dictada precisamente para garantizar el cumplimiento de los fines que constituyen la función de aquel instituto y, por tanto, legitiman su existencia» (*Corso istituzionale di Diritto tributario*, Milano, 1974, pp.40-41).

⁴² «Una cosa es que el tributo, como instrumento de financiación del gasto público, pueda ser en ocasiones utilizado con otros fines y otra, muy distinta, que ya a nivel de configuración y concepto pierde su más íntima razón de ser, quedando como consecuencia reducido a una prestación coactiva polivalente. No pudiendo olvidarse que si bien la política económica cuenta con instrumentos específicos de acción, pensados y estructurados exclusivamente para este fin, el tributo, a pesar de su idoneidad para ello, no se encuentra entre dichos instrumentos específicos, por lo cual no parece lícito, sin grave riesgo de desnaturalizarlo, privarlo *ab initio* de su característica fundamental». (Lejeune, E., «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», *op.cit.*, p.175).

en uso de su libertad de configuración, regule este recurso financiero preservando siempre el contenido mínimo (*no exclusivo ni excluyente*), el núcleo básico y esencial de este instituto constitucional⁴³.

En nuestra opinión –como ya lo sostuvimos en otro lugar– el mandato de contribuir «de acuerdo con la capacidad económica», significa que los institutos jurídicos que hagan posible la *contribución* al sostenimiento de los gastos públicos, como deber de solidaridad social, deben resultar esencialmente concebidos conforme a la aptitud económica del sujeto que se convierte así en la *ratio* informadora de la estructura, cuantía y, en fin, de todo el régimen jurídico del tributo. En efecto, el significado constitucional de la capacidad como *criterio de contribución* requiere la sujeción a ella tanto del hecho que origina la obligación de pagar como el modo de cuantificación de ese pago, lo que supone la congruencia del presupuesto del tributo, del ámbito de aplicación y de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria con la capacidad económica, que revalida de paso su eficacia como criterio metodológico en el análisis de la base imponible y del tipo de gravamen⁴⁴.

Ahora bien, lo que sucede es que el contenido de la capacidad económica no puede extraerse exclusivamente del artículo 31 CE; pues, es necesario, de una parte integrar el sentido de la misma en la comprensión unitaria del fenómeno financiero y conectar, de otra, el sentido obtenido con el sistema material de valores amparado en la norma

⁴³ Cabría trasladar a este ámbito, en lo que fuera menester y *mutatis mutandi*, la técnica de control extraída de la doctrina de las garantías institucionales, cuya finalidad es la de otorgar una específica protección constitucional frente al legislador ordinario a determinadas características de una institución en la medida en que éstas han pasado a ser esenciales e identificadoras de la misma; doctrina que ha sido recogida y aplicada en nuestra jurisprudencia constitucional. Véanse, entre otras, las SSTC 32/1981, FJ 3; 38/1983, 111/1983; 111/1984; 13/1985; 87/1985; 159/1986; 26/1987; 27/1987; 76/1988; etcétera; y los trabajos de Parejo, Alfonso, L., **Garantía institucional y autonomía locales**, IEAL, Madrid, 1981; y Baño León, José María., «La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional en la Constitución española», en **Revista Española de Derecho Constitucional**, No.24/1988, p.155 y ss.

⁴⁴ «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», **Civitas**, REDF, No. 34/1982, p.226.

fundamental. Se trata, en suma, de completar el cometido constitucional de la capacidad económica como criterio de justicia en el impuesto (reflejo de la proyección garantista e individual de dicho principio) con el contenido más complejo que, *per relationem*, le viene dado a la capacidad en su conexión con el cuadro de valores superiores del ordenamiento jurídico; en particular, con el principio de la solidaridad y el de efectiva igualdad de tratamiento, que en el orden tributario van a requerir la realización de la justicia por el impuesto⁴⁵.

Pero sin necesidad de adentrarnos ahora en la abigarrada conjunción de elementos que matizan el significado de la capacidad económica y en la diversidad de factores que, junto al elemento puramente cuantitativo, deberá valorar el legislador al regular cada figura fiscal, no hay que olvidar que la capacidad económica es un criterio constitucional para fijar la *contribución* a los gastos públicos que impone particulares limitaciones al legislador, y, entre ellas, la necesidad de que las desviaciones normativas respecto de la capacidad económicas resulten *justificadas*, en virtud de otros valores constitucionales, cuya tutela dispense el legislador de atender en determinados supuestos al criterio establecido con carácter general. Si el artículo 31.1 de la CE formula la capacidad económica como criterio de imposición genéricamente vinculante para las figuras tributarias de *estructura contributiva*⁴⁶, las

⁴⁵ En virtud de tales exigencias, la imposición tributaria no sólo debe estructurarse según criterios de justicia, sino que ella misma debe ser utilizada como medio para realizar la justicia en la comunidad. La justicia fiscal –se ha dicho– es una noción difícil y en cualquier caso es una noción doble, que se corresponde con el doble papel que debe jugar el impuesto, bien el papel de simple repartidor o bien el papel de reformador; según lo que se persiga sea la justicia en el impuesto o la justicia por el impuesto. (Vergnaud, P., «La politique fiscale française et la réforme du 28 décembre 1959», en *Revue Science Financiere*, No.3, 1960, p.486 y ss.

⁴⁶ La distinción entre figuras tributarias con estructura contributiva y estructura retributiva, fue asumida entre nosotros por Vicente Arche para distinguir entre presupuestos de hecho o de tributos con estructura contributiva y presupuestos de estructura reparadora o impeditiva, de una disminución patrimonial, concluyendo que el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se actúa precisamente mediante presupuestos de hecho de estructura contributiva (Vicente-Arche, F., «Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho español», en *Civitas*, REDF, No.3/1974, p.543 y ss.; partiendo del planteamiento de Berliri, L.V., *La giusta imposta*, Roma, 1945, p.343 y ss.).

excepciones a esta regla general tendrán que justificarse en virtud de otras exigencias o principios constitucionales que también deben ser atendidos con la imposición. Y esto es lo que sucede cuando el tributo se instrumenta con fines extrafiscales.

De otra parte, el contenido jurídicamente necesario de la capacidad económica –entendida ahora como fuente o sustrato de la imposición– es que ésta habrá de basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto pasivo. En efecto, si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza. «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 la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ, 4). La tributación, según la riqueza, constituye, por ello, un requisito exigido antes por las leyes de la lógica que por los imperativos de la Justicia y de ahí que la capacidad económica, como *fuerza de imposición*, forme parte de las estructuras *lógico-objetivas* que constituyen la «naturaleza de la cosa» y que han de tenerse presentes en la legislación tributaria, «de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal»⁴⁷.

⁴⁷ Palao Taboada, C., «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva...», **op.cit.**, p.423. «La noción de arbitrariedad –declara la STC 66/1985– no puede ser utilizada por la jurisprudencia constitucional sin introducir muchas correcciones y matizaciones en la construcción que de ella ha hecho la doctrina del Derecho Administrativo, pues no es la misma situación en la que se halla el Gobierno, como titular del poder reglamentario, en relación con la Ley. Consecuentemente, si el Poder Legislativo opta por la configuración legal de una determinada materia o sector del ordenamiento –en este caso público– no es suficiente la mera discrepancia política ínsita en otra opción para tachar a la primera de arbitraria, confundiendo lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia creadora de desigualdad o distorsión en los efectos legales, ya en lo técnico legislativo, ora en situaciones personales que se crean o estimen pertinentes. Ello habría que razonarlo en detalle y ofrecer, al menos, una demostración en principio convincente» (FJ.1). En cuanto al principio de «razonabilidad» como parámetro del juicio de legitimidad constitucional, véase Carrasco Perera, A., «“El juicio de razonabilidad” en la justicia constitucional», en **Rev. Esp. Der. Cons.**, No.11/1984, p.39 y ss.

En consecuencia, la adopción de la capacidad como sustrato de la imposición, representa no ya el mínimo ético indispensable para no atentar contra la justicia material de los tributos, sino el *mínimo lógico exigible* para eludir la arbitrariedad o el abuso del legislador fiscal. La exigencia lógica impuesta por la capacidad es, pues, la de gravar situaciones que demuestren aptitud o idoneidad para la tributación; situaciones seleccionadas en vista de una valoración del legislador cuya legitimidad puede ser controlada por el Tribunal Constitucional, al estar condicionado aquél por el doble vínculo de un límite mínimo y un límite máximo a la imposición. El mínimo no susceptible de imposición vendrá genéricamente establecido en el nivel necesario para la existencia, según el esquema de derechos económicos y sociales establecidos en la Constitución; el *máximo imponible* se sintetizaría en la prohibición de que el gravamen fiscal tenga carácter confiscatorio⁴⁸. Advierte el Tribunal Constitucional en su STC 150/1990, de 4 de octubre, que «la prohibición de confiscatoriedad (del artículo 31.1 de la CE) 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» (FJ. 9).

Pues bien, este doble vínculo impuesto al legislador opera tanto en sentido negativo como positivo. En sentido negativo, porque en ningún caso el legislador podrá establecer un tributo que no respete el mínimo de existencia y el máximo no confiscatorio, pues, de no hacerlo así, la actuación legislativa resultaría arbitraria y, por ende, inconstitucional.

En sentido positivo, porque entre ambos límites se sitúa el ámbito de actuación que permite ejercitar el poder impositivo, en modo de hacer posible, *además de otros fines y objetivos extrafiscales*, la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos.

⁴⁸ Véase en este sentido nuestro trabajo «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta» (II), **op.cit.**, p.192.

Ya se advierte que el problema radica justamente en la acotación de ese espacio abierto entre los dos límites impositivos en el que actúa el poder impositivo, y respecto al que habla que remitirse a las decisiones –más o menos discrecionales– que adopte el legislador al determinar la capacidad económica susceptible de gravamen, sobre la base de los objetivos (fiscales o no fiscales) que pretendan cubrirse con la imposición. No obstante, cabe precisar *que si bien el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una manifestación de riqueza susceptible de imposición, en modo alguno dichos objetivos (extrafiscales) podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites impositivos, ya que sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes.*

De manera que mientras las exenciones por motivos extrafiscales –o la no imposición por iguales motivos–⁴⁹, desembocan en un tratamiento desigual que puede quedar justificado por el respeto a otros preceptos o principios constitucionales, no habría, en cambio, justificación posible para la arbitrariedad que supone el gravamen –extrafiscal o no– de una situación económica no enmarcada en los límites de la imposición, o que no demuestre capacidad económica alguna.

Ello significa, en definitiva, que una misma potencialidad económica que resulte gravable, puede ser objeto o no de una tributación, según los fines fiscales o extrafiscales que se pretendan con el tributo, lo cual nos previene, de pasada, sobre la relevancia que los fines del impuesto adquieren en el gravamen o en la exención de una manifestación de riqueza, y en el sucesivo enjuiciamiento de su legitimidad o ilegitimidad inconstitucional.

⁴⁹ De manera esquemática podría afirmarse que los objetivos extrafiscales no sólo pueden influir en la creación de un tributo y en el establecimiento de un gravamen allí donde las razones fiscales (en función de la capacidad económica) aconsejarían la imposición.

Dentro, pues, del espacio imponible, «el legislador puede perseguir cualesquiera fines lícitos con la fiscalidad, siempre que al hacerlo no viole otros preceptos constitucionales ni produzca normas arbitrarias, por desconocer más allá de lo tolerable, la diferente susceptibilidad de imposición de los contribuyentes». Pero interesa reseñar que esa norma dictada en desconocimiento de la capacidad económica como fuente de la imposición, podrá ser declarada inconstitucional, antes que por contravenir el principio de capacidad, por resultar arbitraria y atentar contra el principio de igualdad, según tiene reiteradamente establecido la jurisprudencia constitucional italiana⁵⁰.

A igual suerte de preocupaciones parece responder hasta ahora la doctrina emanada del Tribunal Constitucional español que no tardó en advertir, ya en la STC 27/1981, de 20 de julio (junto al posible «uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para (...) realizar la política económica que reclame cada momento»), que los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, «*ciñe esta obligación en unas fronteras 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» (FJ. 4).

Y de manera frontal –por cuanto se cuestionaba la legitimidad constitucional de un tributo con finalidad no predominantemente recaudatoria o extrafiscal– reconocerá el Tribunal en su STC 37/1987, de 26 de marzo, que es constitucionalmente admisible el

⁵⁰ Véanse más amplias referencias en nuestro trabajo «El principio de capacidad...», del que hemos tomado los párrafos que preceden.

Advierte así mismo Palao Taboada que «(...) el legislador tributario incurre seguramente en arbitrariedad cuando desconoce la capacidad económica como criterio básico de imposición. Por tanto, cuando el fin extrafiscal respeta este mínimo esencial y está además adecuadamente justificado, el tributo en cuestión es plenamente legítimo desde el punto de vista constitucional» («En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria», en *Civitas*, REDF, No. 59/1988, p.446).

establecimiento de «impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza. *Basta* –añade el Tribunal– *que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto* [este tipo de impuesto, habría que entender], *para que aquel principio constitucional* [el de capacidad económica] *quede a salvo*» (FJ. 13).

Parece obvio advertir que la sentencia no se refiere aquí a la capacidad económica como *criterio de contribución* al sostenimiento de los gastos públicos (que, según hemos visto, resulta vinculante para los tributos con estructura contributiva y finalidad recaudatoria), sino que alude a la capacidad económica como *f fuente, sustrato o exigencia lógica* de toda imposición⁵¹ y, por consiguiente, también de aquellos impuestos «con finalidad no preponderantemente recaudatoria o extrafiscal», en los que «la *intention legis* (...) no es crear una fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos», respecto de los que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo».

⁵¹ «El principio de capacidad económica se concibe aquí –escribe Palao Taboada en comentario a la STC 37/1987– como un límite mínimo que el legislador fiscal ha de respetar en todo caso» (*op.cit.*, pp.446-447).