LOS FINES NO FISCALES DE LOS TRIBUTOS EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL

Gabriel Casado Ollero ¹

A la instrumentación extrafiscal del tributo «no se opone –añade el Tribunal– el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales» (FJ.13). Lo que resulta evidente, en cualquier caso, *es que los fines no fiscales no podrán desconocer ni quebrar la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica.*

De manera, pues, que si el *presupuesto* que determina el establecimiento de una detracción coactiva de riqueza en concepto de tributo (sea fiscal o extrafiscal), siempre habrá de reflejar una *efectiva* manifestación de capacidad económica, como exigencia lógica y caracterizadora de toda imposición ², la garantía institucional del tributo exigirá además que los *fines* (extrafiscales) que con él se persigan no acaben desnaturalizando la *función típica* y, asimismo, caracterizadora de este instituto jurídico financiero. Quiere decirse

¹ Segunda parte del estudio del profesor español que apareció en el número 6 de esta revista.

² «La nota de la *efectividad* en la capacidad económica –escribe M. Lago– y los intereses colectivos expresados en la norma constitucional actúan como límites de la utilización extrafiscal de los tributos (...); pues, «para que la utilización de la norma tributaria sea legítima, la misma ha de moverse dentro de los límites marcados por el concepto de capacidad económica en clave social (...)» («Los fines no fiscales de la imposición»..., **op.cit.**, pp.152-53). «Es consustancial al impuesto –escribe Albiñana– que su cuota sea función de la capacidad económica regida por la equidad (...) Es evidente que si el impuesto prescindiera del trinomio: capacidad económica + igualdad + progresividad, abdicaría de su propia fundamentación. Por tanto, el impuesto que sirve a la equidad aunque ello signifique un cierto quebranto recaudatorio, no puede ser calificado de nofiscal». («Los impuestos de ordenamiento económico», **op.cit.**, p.23).

con ello, que por notable que sea la versatilidad del tributo como instrumento de intervención pública y su aptitud para la producción de efectos económicos, no serán en cambio ilimitadas las opciones y posibilidades de utilización extrafiscal del mecanismo tributario, sino que ésta habrá de mantenerse siempre dentro de lo que razonablemente permita *la naturaleza de un instituto financiero, cuyo núcleo esencial o contenido mínimo habrá de respetar*, en todo caso, el legislador³.

Sin necesidad de polemizar acerca de si la recaudatoria es o no la finalidad «primera para todo tributo»⁴, parece obvio que la *esencia* contributiva –«*pour prelever et non pour guider*»⁵– del impuesto puede y debe resultar afectada o matizada por la *existencia* de fines extrafiscales amparados asimismo en el texto constitucional; pero no

³ Como técnica de control y racionalización del uso extrafiscal del tributo –partiendo de los límites que al legislador impone la naturaleza y el contenido mínimo de este instituto jurídico financiero–, quizá fueran de utilidad los criterios aportados por la dogmática de la desviación o exceso de poder del legislador. Vid. Rodríguez Zapata, J. «Desviación de poder y discrecionalidad del legislador»; RAP, No.100-102, 1983, p.1527 y ss.; Felicetti, F. «Discrezionalità legislativa e giudizio di costituzionalità»; **Il Foro Italiano**, 1986, I, p.21 y ss.; Pizzorusso, A. «Il controllo del la Corte Costituzionale sull'uso della discrezionalità legislativa»; **Riv. Trim. di Dir. e Proc. Civ.**; No.3/1986, p.795 y ss.; Abbamonte, G. «Illegittimità costituzionale ed eccesso di potere»; en **Studi in onore di Guido Zanobini**, Vol. II; p.3 y ss.

⁴ Así, la Exposición de Motivos de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario. La problemática relativa a los fines –recaudatorios y extrafiscales– del impuesto, ha sido especialmente abordada en la doctrina financiera alemana. Una referencia a la misma puede verse en Yebra Martul Ortega, P. «Comentarios sobre un precepto olvidado...»; **op.cit.**, p.162 y ss.; y Palao Taboada, C. «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva»; **op.cit.**, p.393 y ss. En síntesis, la cuestión sólo tiene –como bien señala E. Lejeune– tres enfoques posibles: seguir aferrados a un concepto tradicional de impuesto, exclusivamente caracterizado como instrumento de cobertura del gasto público; adoptar a nivel constitucional un concepto de impuesto en que la finalidad recaudatoria desaparezca como característica del mismo o, al menos, como característica esencial; y una tercera vía, descartadas las dos anteriores (la primera por insuficiente, la segunda por excesiva), consistente en –sin renunciar al concepto tradicional de impuesto– «resaltar su papel jurídico, primero como instrumento de cobertura del gasto público, y segundo, como una institución perfectamente integrada en el resto del ordenamiento jurídico, y subordinada, por tanto, a los valores [constitucionales] que son superiores de éste» («Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria»; **op.cit.**, pp.173 y 175).

⁵ Laure, M. **Traité de politique fiscale**, PUF, París, 1956, p.320. «Los impuestos, según su concepción y destino originarios, son medios para cubrir necesidades financieras y no instrumentos de dirección económica». (Vogel, K. «L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca»; **Riv. Dir. Fin. SC. Fin.**; 1968, II, p.19).

menos obvio es que una prestación patrimonial coactiva dejará de ser «tributaria» cuando su esencia contributiva o, más genéricamente, recaudatoria quede anulada o sustituida por no importa qué finalidad extrafiscal⁶.

Si la ya mencionada fungibilidad de institutos y técnicas jurídicas permite que los entes públicos realicen la misma finalidad valiéndose de instrumentos distintos, ello deberá hacerse «respetando en todo caso un cierto principio de tipicidad o, si se quiere, de graduación de los mecanismos de intervención pública disponibles en el ámbito del ordenamiento constitucional, en el sentido de que a la *función típica* de cualquier imposición coactiva de prestaciones de hacer, dar, no hacer, soportar..., habrá que responder con el instrumento de intervención más adecuado en atención a sus presupuesto, estructura y efectos. De no hacerlo así el instrumento utilizado resultará “irracional” desde el punto de vista de su congruencia con los principios constitucionales y, por lo tanto, en contraste con ellos»⁷.

En el ámbito tributario tal «incongruencia» se producirá cuando, mediante *detracciones patrimoniales formalmente tributarias* (e impuestos 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 apropiados⁸ que, a su vez, requieren potestades, competencias y procedimientos de establecimiento y aplicación distintos de los tributarios.

⁶ El límite del concepto constitucional de impuesto se rebasa en todo caso cuando el fin financiero está completamente sobrepasado por el económico o políticosocial y aparece a una consideración objetiva como pura motivación simulada (K.H. Friauf). Tomamos la cita de Palao, **op. últ. cit.**, p.394, nota 51. También H.W. Kruse, **Derecho Tributario. Parte General**, p.69.

⁷ Potito, E. **L'Ordinamento tributario italiano, op.cit.**, pp.2122.

⁸ Igual de incongruente resultaría, en sentido inverso, la adopción de medidas coercitivas dirigidas a la realización de fines fiscales, pero valiéndose de esquemas normativos inadecuados, v.gr. imponiendo limitaciones a la actividad empresarial de los particulares únicamente con el fin de allegar ingresos para el Estado, pero sin que concurren los presupuesto previstos en el ordenamiento constitucional, como sucedería en cierta medida con los monopolios fiscales (Potito, E. **L'Ordinamento tributario italiano, op.cit.**, p.22). Cabe afirmar, en definitiva, que «sólo será legítima la elección y configuración del medio limitativo que guarde proporción o congruencia inmediata con el motivo y fin que legitimen la intervención» (E. García de Enterría y T.R. Fernández. **Curso de Derecho Administrativo**, II, pp.104-105).

Resultaba, a este propósito, particularmente ilustrativa la legislación tributaria local referida a los «tributos con fines no fiscales». Admitía, de una parte, el legislador la posibilidad de que los Ayuntamientos establecieran tributos que «no persiguiendo una finalidad netamente fiscal ni figurando entre los autorizados expresamente por esta Ley, 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 las costumbres, para prevenir perjuicios a los intereses generales»⁹. Pero, advirtiendo acto seguido 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»; debiendo ser *motivados* «los acuerdos que adopten los Ayuntamientos sobre el establecimiento de arbitrios con fines no fiscales»; acuerdos de imposición, en fin, que serán *impugnables*, además de por infringir la limitación expresada de *no disponer legalmente de otros medios coercitivos*, «por no ser de la *competencia municipal* los fines perseguidos por el Ayuntamiento», y «por manifiesta incongruencia entre los fines perseguidos y el arbitrio mismo»¹⁰.

El buen sentido y la racionalidad de estos criterios legales permitieron –más que prevenir– remediar los excesos advertidos en el establecimiento de determinados «tributos»¹¹, mediante el efectivo

⁹ Cfr. Artículo 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.

¹⁰ Artículo 390.3, 5 y 6 del TR de Régimen Local. Interesa anotar que la Audiencia Territorial de Sevilla, mediante Auto de 25 de noviembre de 1988, planteó ante el Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad relativa al artículo 390 del Texto Refundido de Régimen Local, en cuanto pudiera infringir los artículos 133.2; y 31.1 y 3 de la CE.

¹¹ Sobre ellos, véase Carretero Lestón, J.L. «Los tributos municipales con fines no fiscales»; **Impuestos**, 1987-I, p.82 y ss. Bien es cierto que no siempre resultó ejemplar el uso que las Corporaciones Locales hicieron de la generosa autorización legal para el establecimiento de tributos con fines no fiscales. Sucede, sin embargo, que –dejando de lado aquellos supuestos decididamente pintorescos o extravagantes– los *excesos* cometidos en la imposición de tributos extrafiscales, acaso obedecieran a dos tradicionales insuficiencias –*defectos*– de la Hacienda Local: la insuficiencia financiera y, en este caso, sobre todo, la insuficiente potestad tributaria local para el manejo extrafiscal de los –auténticos– tributos municipales v.gr. mediante el establecimiento de exenciones; bonificaciones; recargos, etcétera; en definitiva, para la utilización del impuesto municipal al servicio no sólo de la suficiencia financiera, sino también de la *autonomía local*: «para la gestión de sus respectivos intereses» (artículo 137 CE).

control jurisdiccional de su utilización extrafiscal en el ámbito local¹². Y, en esencia, los mismos criterios podrían servir –*mutatis mutandi*– al legislador y, en su caso, a la jurisdicción constitucional para lograr su uso racional –y el efectivo control– de la extrafiscalidad en los restantes niveles territoriales de la Hacienda pública: proporcionalidad y congruencia con los fines perseguidos; subsidiaridad respecto de otros medios coercitivos que persigan idéntico fin; y respeto de la distribución y del orden competencial resultante del bloque constitucional¹³.

5. La necesidad de que los fines no fiscales de los tributos no quiebren la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica, ni desfiguren la naturaleza y la esencia contributiva del tributo, como instituto jurídico constitucional, no responde a exigencias de pura ortodoxia –o estética– dogmática, sino que viene exigida además por el respeto al derecho fundamental del ciudadano a no ser gravado con detracciones patrimoniales que no se fundamenten en el ordenamiento constitucional; o, en otros términos, a la necesidad de evitar la arbitrariedad del legislador en el

¹² Basta para corroborarlo con repasar la abundante jurisprudencia aparecida en torno a las ordenanzas fiscales reguladoras de tributos con fines no fiscales. *Vid.* Carretero Lestón, J.L. «Los tributos municipales con fines no fiscales»; **op.cit.**

¹³ Si bien «la Hacienda extrafiscal –escribe E. Lejeune– no encuentra hoy inconvenientes teórico-constitucionales, si es cierto que la misma, aun poniéndola en práctica de tal forma que no se incurra en arbitrariedad, muy bien puede sólo formalmente salvar este límite, e incurrir de hecho en la arbitrariedad y el privilegio. Evitar esto es el gran papel que tiene hoy ante sí el Parlamento a la hora de elaborar las leyes, y el Tribunal Constitucional, a la hora de verificar la constitucionalidad de las mismas. Y también la doctrina, a la cual corresponde, con la precisión que sea posible, señalar la frontera, nada fácil, entre la no arbitrariedad formal y la arbitrariedad de hecho». («Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria»; **op.cit.**, p.157).

manejo de un instituto jurídico que, como el tributo, genera relaciones jurídicas de particular incidencia en el ámbito de los derechos públicos subjetivos ¹⁴.

Pues bien, a los efectos que ahora interesan, cabe esquematizar, simplificándola, la utilización extrafiscal del instrumento tributario en las dos siguientes técnicas de actuación: o como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo; o bien, en sentido contrario, como instrumento de limitación, freno, desincentivo, disuasión o sanción... En el primer caso, a través de normas tributarias en las que, por razones extrafiscales, se establezcan exenciones, bonificaciones, créditos de impuesto o, en general, medidas de favor fiscal o efecto desgravatorio; y, en el segundo, mediante la adopción de normas, en sentido estricto, impositivas (creación de tributos o establecimiento de hechos imposibles cuya primordial finalidad sea extrarrecaudatoria) o de efecto agravatorio de prestaciones tributarias ya establecidas (recargos, negación, reducción o pérdida de exenciones, bonificaciones, etcétera).

¹⁴ «Normalmente –escribe K. Vogel– el Derecho constitucional sólo ha tomado en consideración la protección de estas libertades [públicas] frente a las intromisiones directas y activas del Estado –mandamientos y prohibiciones; privación de libertad, lesiones corporales, allanamiento de morada, ataques a la propiedad–, pero hace ya algún tiempo que tanto el legislador como la Administración han aprendido a aplicar, en lugar de estos métodos tan toscos, unos métodos más sutiles a través de los cuales ejercer su influencia sobre los ciudadanos. Si en lugar de mandatos y órdenes se ofrecen ventajas garantizadas o desventajas previstas (como, por ejemplo, el otorgamiento de subvenciones o el establecimiento de tributos sobre determinados negocios o productos), la posición del ciudadano tiene una apariencia de libertad. Pero hay que observar que lo que es libre jurídicamente puede ser económicamente inevitable y, en consecuencia, determinado desde fuera, es decir, por el Estado (...). La colaboración e incluso la iniciativa del interesado en obtener la ventaja de la subvención o de disminuir la desventaja del tributo plantea el problema de saber hasta qué punto su actividad puede entenderse como de disposición sobre los propios derechos fundamentales, es decir, como renuncia a la protección que a los citados derechos le corresponde (...). Es posible que el Derecho financiero tenga un “déficit constitucional” en lo que se refiere a la protección de los derechos fundamentales y a las libertades públicas, ya que en él las intervenciones de carácter indirecto son más numerosas (...). La protección judicial es especialmente difícil en estos casos porque no se cuenta para ello con ningún modelo seguro ni con experiencia alguna (...). En conclusión –afirma Vogel– esto puede conducirnos a que el Derecho Financiero se encuentre en una cierta “zona gris” del Derecho Constitucional, en un campo en el que el Estado tendrá más posibilidades de intervenir que las que, según la Constitución, tiene para hacerlo de modo directo». («La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional», **HPE**, No.59/1979, pp. 21-22).

Pues bien, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá respecto de la intercambiabilidad –como técnicas de fomento– de las exenciones o medidas de favor fiscal y las subvenciones o ayudas financieras, el problema de la congruencia, proporcionalidad o adecuación de *medios* (formalmente tributarios) a *finés* (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 ¹⁵.

¹⁵ «El impuesto no-fiscal, escribe C. Albiñana, es un instrumento legal más para encauzar los comportamientos humanos hacia metas más convenientes para la comunidad política»; «los llamados impuestos con fines nofiscales no son ciertamente impuestos, ya que en ellos no rige el principio de capacidad económica. El que se apliquen según las técnicas propias del impuesto no conlleva su plena equiparación a los impuestos en sentido propio. El llamado impuesto con fin no-fiscal es un instrumento más de los que la Ley puede poner a disposición de las entidades públicas para lograr una determinada finalidad. La legislación local española también es aleccionadora en este aspecto, pues viene a incluir los llamados tributos nofiscales entre las medidas de naturaleza coercitiva que disciplinan determinadas actividades o comportamientos particulares al mejor servicio de la sociedad (...). Por todo ello –concluye Albiñana– bien puede afirmarse que tales tributos no-fiscales no son impuestos y que podrían ser asimilados a «*multas*» *sin infracción previa*, pues cumplen funciones correctoras disminuyendo, moderando y obstaculizando una determinada actividad o conducta humana» («Los impuestos de ordenamiento económico», **HPE**, No.71/1981, p.24).

Refiriéndose concretamente al Impuesto sobre Fincas Infrutilizadas, afirma C. Checa que «este pretendido impuesto no es, en puridad, tal, sino una medida estrictamente de carácter sancionador que como tal no debe ser etiquetada con el nombre de impuesto ni, en consecuencia, le puede ser de aplicación el régimen jurídico propio del mismo, salvo que se quiera caer en un patente y evidente confusiónismo atentatorio contra los principios de claridad y certeza que deben inexcusablemente presidir cualquier norma o institución jurídica». «Si lo que se pretende –añade el autor– es reprimir determinadas conductas que implican una no adecuada utilización de la propiedad, lo que se debe hacer es imponer las pertinentes sanciones, pero nunca y en ningún caso emplear la vía impositiva para este fin, pues si así se hiciese ésta quedaría absolutamente desnaturalizada, hasta el punto que las normas que tendiesen bajo el título meramente nominal de impuestos a la consecución de esas metas, deberían ser más propiamente adscritas a la categoría de “multas” sin previa infracción (...)» («El Impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma andaluza»; **Impuestos**, No.6/1987, pp.120 a 122).

En sentido similar, entiende A. Delgado que la finalidad del referido Impuesto «no es de carácter financiero, recaudatorio, sino por el contrario sancionadora o penalizadora de la infrutilización de la tierra como factor de producción agraria», y que tiene su acomodo en el artículo 4.g) de la LOFCA, «entre las multas y sanciones impuestas en el ámbito de las competencias de la Comunidad Autónoma, conforme a su naturaleza» («La STC sobre la Ley de reforma agraria andaluza y el Impuesto sobre tierras infrutilizadas». **Civitas**, REDF, No.61/1989, pp.88 y 91).

A la incongruencia e irracionalidad que «en algunos de estos últimos supuestos, podría suponer la desnaturalización de la potestad impositiva y del mecanismo tributario, utilizado para establecer –encubrir– medidas sancionadoras, habría que añadir la eventual quiebra de las cautelas y garantías con las que el Ordenamiento rodea el ejercicio de la potestad sancionatoria y, por ello mismo, el eventual desconocimiento de los derechos y garantías jurídicas que, en el procedimiento sancionador, se le reconocen al administrado¹⁶.

La misma prudencia con la que hay que proceder «frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es el de gestión tributaria» (SCT 76//1990, de 26 de abril, FJ.10), sería menester conservar para no frustrar tales garantías cuando se esté ante procedimientos

¹⁶ Vid. Garberi Llobregat, J. «Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la LGT; **Poder Judicial**, No.19/1990, p.193 y ss.; y del mismo autor, **La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador**, Madrid, 1989.

—materialmente— sancionadores, si bien formalmente articulados como de gestión tributaria¹⁷.

Sin llegar a tales extremos, cabe preguntarse si las «*potestades específicas*» que el deber de contribuir comporta para los poderes públicos, «en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes» y, paralelamente, la situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria (que este deber constitucional implica para los ciudadanos) en orden al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de *limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales* (SCT 76/1990, FJ.3), experimentarán o no algún tipo de modulación o matización, en presencia de tributos cuya finalidad no sea la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino la de

¹⁷ En realidad, similar suerte de preocupaciones parece estar latente en determinadas resoluciones judiciales relativas a impuestos municipales con fines no fiscales. Así, en la Sentencia de 2 de marzo de 1990, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en relación con el Impuesto de solares, se examinan las circunstancias determinantes de la no edificación del solar, y si tales circunstancias son o no imputables al sujeto pasivo: «como ya señalara esta Sala, entre otras en sentencia de 24 de octubre de 1988, el arbitrio de solares es de los llamados de ordenación o de finalidad no estrictamente fiscal, tendiente al fomento de la edificación y penalizador de quienes siendo propietarios de solares aptos para edificar no llevan a cabo la edificación (...). De esta forma sólo puede exigirse el tributo si el terreno está en condiciones de ser edificado y no lo es por causas imputables al sujeto pasivo, porque cuando la falta de construcción no puede ser imputable al eventual obligado al pago del arbitrio, quiebra su *ratio legis*, no siendo lícito que la Administración que dificultó la edificación haga uso de la facultad impositiva que va enderezada a un propósito definido del legislador y que de esta manera se vería frustrado, por lo que constando que la propietaria ha desarrollado una actividad proclive a la edificación de los terrenos (...), el retraso en la posible edificación se debió únicamente a causas imputables a la Administración, (...) por lo que el tributo por su propia esencia no podía ser exigido (...)» (Fund. de derecho tercero) (**Revista General de Derecho**, Nos.553-554/1990; p.7977). También en relación con el impuesto de solares la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 1989, declara que tal impuesto, al perseguir una finalidad no fiscal, sino de fomento, la construcción *no puede liquidarse retroactivamente*: «Si se trata de un impuesto no financiero creado para fomentar la edificación y con tipos progresivos en función del tiempo en que el solar permanezca sin edificar o insuficientemente edificado (artículo 53 del RD 3250/76, de 30 de diciembre), sólo cumplirá su función cuando la liquidación se practique en momento hábil para poder impulsar al sujeto pasivo a edificar en el futuro, conforme a las normas urbanísticas vigentes, evitando así posteriores devengos. En consecuencia, y dado que con la liquidación originariamente impugnada resulta imposible el cumplimiento de la finalidad perseguida por el impuesto, es procedente su anulación», pues «resultaría absurdo, y por tanto rechazable, afirmar que habiéndosele notificado al apelado la liquidación correspondiente al ejercicio de 1981 en el año 1985, mediante la misma se estaba compeliendo e impulsando al mismo para que edificase en el año 1981» (Fund. de derecho segundo) (**Revista General de Derecho**, No.547/1990, p.2408).

atender otros fines u objetivos constitucionales. Cuestión ésta que invita a plantear el contenido y los límites del deber de contribuir¹⁸ y, consiguientemente, el alcance de las «limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales», y de las «potestades específicas» que tal deber constitucional supone a cargo y a favor, respectivamente, de los ciudadanos y de los poderes públicos.

Una remisión sumaria a la jurisprudencia constitucional permitirá responder, de igual modo, a las cuestiones planteadas al hilo de las siguientes consideraciones:

a) El «*bien constitucionalmente protegido*» en el artículo 31.1 de la Constitución es la «distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos» (SCT/110/84, FJ.3 y STC 76/1990, FJ.10). «Parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar... *De ahí la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público...*» (STC 110/1984, FJ.3).

b) La «recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. *Para los ciudadanos* este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, *una situación de sujeción* y de colaboración con la

¹⁸ Véase la singularmente clarificadora monografía de F. Escribano. «La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales», Madrid, **Civitas**, 1988. También del mismo autor, **Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional**, Instituto de Estudios Fiscales, Papeles de Trabajo, 25/89.

Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica *la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales*. Para los *poderes públicos* este deber constitucional comporta también exigencias y *potestades específicas* en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes» (STC 76/1990, FJ.3).

Es, pues, la «distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos», *el bien constitucional que justifica la imposición de determinadas limitaciones legales a los derechos individuales* –intimidad (STC 110/1984; ATC 642/1986), secreto profesional y secreto bancario (ATC 982/1986); inviolabilidad del domicilio (SCT 137/1985; ATC de 26 de marzo de 1990, RA No.2017/1989)...–, *los deberes de colaboración con la Administración fiscal, y la paralela atribución a los poderes públicos de «potestades específicas»* y de «los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias...» (SCT 76/1990, FJ.3).

Resulta fácil advertir cómo en todos estos supuestos el Tribunal está aludiendo estrictamente al *deber de contribuir* al sostenimiento de los gastos públicos, y *al tributo como instituto jurídico que materializa y concreta dicho deber constitucional*. Dicho en otros términos, es el objetivo recaudatorio (SCT 14/1988, FJ.7); la efectiva aplicación del sistema tributario; la «disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos» (SCT 76/1990, FJ.9.A); la «lucha contra el fraude fiscal [como] exigencia inherente a una sistema tributario justo» (SCT 76/1990, FJ.3)... lo que justifica la atribución de «*potestades específicas*» a los entes públicos y la imposición de *limitaciones* legales a los derechos individuales de los ciudadanos. *Fuera, por consiguiente, del ámbito de este deber constitucional, que hace posible el tributo como instrumento de contribución, resultarían exorbitantes aquellas potestades específicas, e injustificadas, desproporcionadas, estas «limitaciones a los derechos individuales».*

c) Ello en modo alguno significa que el tributo, como instituto jurídico financiero, sólo haya sido concebido constitucionalmente con una finalidad meramente contributiva o recaudatoria, esto es, la de suministrar los medios necesarios para la financiación de los gastos públicos. La prueba de que no es así la brinda la jurisprudencia constitucional que, según hemos visto, reconoce inequívocamente la *legitimidad del intervencionismo fiscal y de la función extrafiscal de los tributos*. En cambio, lo que esta doctrina constitucional –a nuestro juicio, al menos– no permite inferir es que los «objetivos de política social y económica... que la Constitución propugna» (SCI 19/1987, FJ. 4), y de los que «puede derivarse directamente... la función extrafiscal del sistema tributario» (STC 37/1987, FJ.13), merezcan la misma protección y tutela constitucional, y justifiquen las mismas potestades específicas e idénticas «limitaciones de los derechos individuales», que el «bien constitucionalmente protegido» en el artículo 31.1 de la CE.

Por decirlo en términos de mayor concreción y diafanidad: si la lucha contra el fraude fiscal o, más específicamente, la efectiva aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (como figura tributaria de carácter netamente contributivo, y claro exponente del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) justifica el empleo –previa habilitación legal– de específicas potestades públicas y «la imposición de limitaciones legales a los derechos individuales de los ciudadanos», no cabría decir otro tanto tratándose de la «efectiva aplicación» de una «figura» netamente extrafiscal como la del Impuesto sobre fincas infrautilizadas¹⁹, o la del Impuesto

¹⁹ Véase, como más reciente, la Ley 4/1989, de 21 de julio, de la Junta General del Principado de Asturias, que regula la ordenación agraria y el desarrollo rural (B.O. del Principado de Asturias de 21 de agosto de 1989), y que establece un «Impuesto sobre tierras o explotaciones agrarias infrautilizadas»; impuesto éste inicialmente introducido en la Ley de 3 de julio de 1984 de la Comunidad Autónoma de Andalucía sobre Reforma Agraria, y que ha suscitado especial interés en la doctrina. *Vid.* Checa González, C. «Incentivos impositivos a la Reforma Agraria»; **La Ley**, 1984, p.1111 y ss; y, del mismo autor, «El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza. Comentario a la STC 37/1987, de 26 de marzo»; **Impuestos**, No.6/1987, p.110 y ss; Martínez Lago, M.A. «El impuesto sobre tierras infrautilizadas y su constitucionalidad»; **Impuestos**, No.3/1988, p.26 y ss; Delgado, A. «La STC sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas»; **Civitas**, REDF, No.61/1989, p.87 y ss; Hinojosa Torralvo, J.J. «Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas»; **Impuestos**, 1989-II; p.132 y ss.

municipal sobre viviendas desocupadas²⁰; pues, respecto de ellas, tan exorbitante podría resultar el empleo de aquellas «potestades específicas», como la imposición de tales «limitaciones a los derechos individuales»²¹.

Al menos, desde esta perspectiva, parece que los principios rectores de la política social y económica (de los que «puede derivarse directamente... la función extrafiscal del sistema tributario» SCT 37/1987, FJ.13), o, más ampliamente, los fines extrafiscales de los tributos, no podrán integrarse sin más en el deber de contribuir ex artículo 31.1 CE²².

Una cosa es la vinculación y las exigencias que de los principios rectores de la política social y económica puedan derivarse para el tributo,

²⁰ La Ley Foral del Parlamento de Navarra 18/1989, de 29 de diciembre, de modificación de la norma sobre reforma de las Haciendas Locales (B.O. Navarra No.160, de 29 de diciembre), crea el Impuesto sobre viviendas desocupadas, que «gravará la tenencia de viviendas radicantes en el término municipal o concejil que tengan la calificación de deshabitadas...». Es decir, aquellas «viviendas que no estén ocupadas durante más de cuatro meses en el curso de un año, salvo que su uso exclusivo sea el esparcimiento o recreo durante determinados períodos de cada año por quien no sea residente en la localidad donde la vivienda esté enclavada».

Según su Exposición de Motivos, la «Ley Foral pretende dotar a la Administración Local del adecuado marco legal que permita a los Municipios y Concejales la aplicación de este nuevo impuesto; corregir los posibles defectos en que han podido incurrir las entidades locales al aprobar Ordenanzas de Arbitrios, con fines no fiscales, sobre estas materias y legitimar sus actuaciones tendentes a evitar la especulación en la propiedad inmobiliaria, de acuerdo con el principio constitucional de la función social de la propiedad».

²¹ «Tengo por indiscutible –escribe C. Albiñana– que un impuesto al servicio de la justicia, esto es, que se apoye en la capacidad económica de las personas naturales, ha de ser concebido, regulado y administrado de muy distinto modo a como lo sea un gravamen que se aplique como instrumento de la intervención del Estado en las diferencias de precios, de costes o de beneficios en distintas áreas económicas». («Los impuestos de ordenamiento económico»; **op.cit.**, p.18). Y otro tanto indiscutible parece que cuando el legislador utilice el tributo para «disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra», o para «combatir o corregir [hechos] de significado social y económicamente negativo como sería la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas (...)» (STC 37/1987), ni la Administración podrá valerse de «potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes»; ni éstos habrán de soportar especiales «limitaciones al ejercicio de sus derechos individuales»; pues aquéllas y éstas sólo se justifican por la necesidad de salvaguardar «el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos».

²² Del hecho de que los *objetivos externos* de la actividad financiera puedan incorporarse a la misión constitucionalmente impuesta al *sistema tributario justo*, no se deriva la inclusión de los fines extrafiscales en la noción del deber de contribuir. En contra, Martínez Lago, M.A. «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», **Gaceta Fiscal**, No.81/1990, p.141 y ss.

como instituto jurídico que materializa el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y la modulación que tales principios puedan introducir en la capacidad económica como criterio de contribución, y otra distinta pretender que las exigencias o el «entramado promocional» derivado de aquellos principios, queden *incorporados* al deber de contribuir.

Si el tributo en cuanto instituto constitucional no queda reducido a su función recaudatoria sino que, según ya se ha dicho, «tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales»²³, sería ocioso negar la irradiación y las exigencias que los principios rectores de la política social y económica han de proyectar sobre el instituto tributario, y el reclamo que tales principios suponen para la utilización extrafiscal del tributo²⁴. Pero si bien es cierto que los fines extrafiscales no son «extravagantes»²⁵ ni ajenos al tributo,

²³ «Si bien cada institución —añade E. Lejeune— debe ser estudiada aisladamente en función de su estructura y finalidades específicas, deben asimismo ser contempladas en función de los presupuestos que animan y dan vida al programa que para la sociedad aparece trazado en la Constitución. La necesidad de esta interconexión entre instituciones jurídicas y presupuestos ideológicos se hace especialmente patente en el campo de la actividad financiera del Estado, ya que no es pensable que la Constitución asigne unos objetivos en el campo económico-social y que las instituciones jurídicas especialmente aquellas que tienen una proyección económica queden reducidas a su ámbito específico, desconectadas entre sí y desconectadas de esos presupuestos, generales o básicos» («Aproximación al principio constitucional de igualdad...»; **op.cit.**, p.176).

²⁴ En relación con el mandato constitucional de protección a la familia, contenido en el artículo 39.1 de la CE, primero de los preceptos relativos a «los principios rectores de la política social y económica», véanse las SSTC 208/1988 y 45/1989, donde se alude a «la legitimidad de medidas fiscales orientadas a la protección de la familia» (STC 208/1988, FJ.10); o se señala que la cuota tributaria correspondiente a la sujeción conjunta (al IRPF) puede ser menor que la que resultaría de adicionar las cuotas separadas que corresponderían a cada uno de los sujetos pasivos, «si el legislador emplea también este instrumento de la sujeción conjunta, *como es casi inexcusable*, para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el artículo 39.1 de la Constitución» (STC 45/1989, FJ. 5). Sobre las exigencias de carácter fiscal derivadas de la protección constitucional a la familia, *vid.* González García, E. **Familia e impuestos**, PPU, Barcelona, 1988.

²⁵ Salvo aquellos, claro está, que efectivamente lo son. A estos últimos parecen referirse J.M. Calero y R. Navas, quienes no obstante aludiendo a «los fines redistributivos y políticosociales, en general, que se atribuyen hoy al impuesto», señalan que «la fuerza de la razón impone —e imponía— que estos fines se logren a través del gasto público, vía más inmediata y que, en cuanto tal, asegura mejor el logro de los objetivos perseguidos. El mecanismo de los ingresos es una vía indirecta y que, en cuanto tal, no puede obtener sus metas si no es precisamente a través del gasto. La utilización del instrumento tributario con aquellos fines obliga a prácticas financieras no muy ortodoxas —como la afectación de los ingresos...— y, sobre todo, responde en muchos casos a la finalidad de crear ilusiones financieras de las que tiene, en este campo, experiencia amplia nuestro país» (**Estudio Preliminar**, a la obra de F. Moschetti. **El principio de capacidad contributiva**, IEF, Madrid, 1980, pp.32-33).

también lo es que tales fines no pueden, sin más, reconducirse al «deber de contribuir», ni, todavía menos, «beneficiarse», por extensión, de los mecanismos de protección y tutela («potestades específicas» y «limitaciones a los derechos individuales») propios del bien constitucionalmente sancionado en el artículo 31.1 CE²⁶.

6. En el contexto de un Estado de estructura plural, procede examinar, en fin, los límites que para la utilización extrafiscal del tributo supone el respeto al orden o distribución competencial resultante del bloque constitucional; criterio éste de la distribución competencial que, además de límite, puede 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. Y tal vez habría que partir de esta última, de la potestad financiera, para situar el problema que –lejos de resolver– queremos ahora dejar planteado.

Si, en general, es claro que «la acción estatal debe desplegarse teniendo en cuenta las peculiaridades de un sistema de autonomías territoriales» (SCT 146/1986, FJ.4^o), tanto más lo será cuando esa acción estatal consista en la obtención, gestión y administración de

²⁶ Frente a la magnificación y a la concepción un tanto hiperbólica de las exigencias que para los ciudadanos se hacen derivar del deber de contribuir («para los ciudadanos este deber constitucional implica –declara la STC 76/1990, FJ.3–, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, que el artículo g.1 de la Norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales»), quizá convenga recordar, de una parte, la temprana doctrina del Tribunal Constitucional según la cual «el artículo 31.1 de la CE, al obligar a todos 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» (STC 27/1 981, de 20 de julio). Y, de otra, el hecho de que el artículo 31.1. de la CE funciona también como un límite a la acción legislativa en materia tributaria, límite que se desarrolla en varias direcciones. *Vid.* Pérez Royo, J. «Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos Leyes en materia tributaria»; **Revista Española de Derecho Constitucional**, No.13/1985, pp.67-68, siendo además responsabilidad del legislador la construcción de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad y sin alcance confiscatorio, que deberá ser, en fin, eficazmente gestionado y aplicado por la Administración Fiscal (artículo 103.1 CE).

ingresos y en la ordenación de gastos públicos. Sin embargo, en una primera aproximación, cabría pensar que la financiera –en su doble vertiente de ordenación de ingresos y gastos públicos– constituye una potestad cuyo ejercicio, en sí, ni crea ni destruye competencias es decir, para nada altera el resto de los ámbitos competenciales o de las competencias materiales de los entes públicos, lo cual no significa que se pretenda atribuir ahora a la actuación financiera la neutralidad que le hemos venido negando antes al tratar de la multifuncionalidad y diversificación (en fines y objetivos) de la actual actividad financiera pública

De otra parte, no es menester esfuerzo dialéctico alguno para convenir que «hoy no es posible ejecutar con eficacia una competencia si su titular no dispone al mismo tiempo de los medios financieros necesarios para su realización. Si la competencia para decidir y la competencia financiera se encuentran en distintas manos, ambos titulares sólo podrán realizar su trabajo si están de acuerdo; y en ese acuerdo, el titular de la competencia financiera tendrá, por lo general, una mayor importancia. El ordenamiento financiero, así, se ha convertido –concluye K. Vogel– en un importante, incluso decisivo, sector del sistema constitucional de separación de poderes. Las clarividentes palabras de Jean Bodin, las finanzas son “los nervios del Estado”, tienen hoy más validez que nunca»²⁷.

Por ello, aun cuando se mantenga que en sí misma la potestad financiera es, en principio, neutral y competencialmente inocua, por cuanto que ni niega ni atribuye –otras– competencias, no cabe ignorar su potencial capacidad para afectar o influir en otros ámbitos competenciales, si bien «afectar» no es lo mismo que «invadir» o «violiar» (SCT 1/1982 F.J.6).

A los fines de este trabajo sólo interesa, claro está, abordar la posible incidencia en otros ámbitos competenciales de una muy concreta

²⁷ «La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional»; HPE, No.59/1979, p.16.

parcela del poder financiero: la relativa a la ordenación de los tributos con fines no fiscales o, más precisamente, la que se concreta en la emanación de normas de carácter extrafiscal²⁸. Conviene, sin embargo, no perder de vista que el problema es extrapolable a todas las manifestaciones del poder financiero; y, por consiguiente, habrá de tener presente esa incidencia general, en el todo, para contrastar la validez y eficacia de las soluciones que se ingenien o arbitren para la parte.

En nuestra jurisprudencia constitucional la cuestión no se ha planteado, en cuanto conocemos, en esa perspectiva general, ni acaso tampoco hubo necesidad u ocasión de hacerlo. Sin embargo, refiriéndose, bien a ámbitos concretos del poder financiero, o bien a algunos de los institutos jurídicos o de los instrumentos de actuación de dicho poder, insiste el de Tribunal Constitucional en la necesidad de que tales poderes e instrumentos financieros no se utilicen para invadir o desbordar el orden o la distribución constitucional de competencias.

Básicamente la cuestión se ha suscitado, con motivo de la distribución competencial entre Estado y Comunidades Autónomas, en relación con el «poder de gasto» y, en particular, con la llamada «competencia subvencional» del Estado.

«En lo que concierne a la subvención, en cuanto técnica de uso más frecuente dentro de esa genérica potestad de gasto, este Tribunal ha tenido ya ocasión de declarar que “no es concepto que delimite competencias, atrayendo toda regulación que, desde uno y otro aspecto, tenga conexión con aquélla” (Sentencias 39/1982, de 30 de junio, y 179/1985, de 19 de diciembre), ni puede ser considerada tampoco por quien la concede “un núcleo que atraiga hacia sí toda competencia sobre los variados aspectos a que puede dar lugar la misma” (Sentencia 144/1985, de 25 de octubre), y otro tanto cabe decir de la

²⁸ Advierte E. Lejeune cómo «más que poder hablar de tributos que, como tales, y en su conjunto, son de carácter fiscal o extrafiscal, de lo único que en la mayoría de los casos se puede hablar es de normas concretas de carácter fiscal o extrafiscal...» («Aproximación al principio constitucional de igualdad...»; **op.cit.**, p.171).

facultad de gastar que el Estado tiene y en cuyo ejercicio éste otorga subvenciones y auxilios económicos a terceros. Tal facultad de gasto público en manos del Estado “no constituye un título competencial autónomo” (Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre) que pueda desconocer, desplazar o limitar las competencias materiales que corresponden a las CC.AA. según la Constitución y los Estatutos de Autonomía; antes, al contrario, el ejercicio de competencias estatales, anejo al gasto o a la subvención, sólo se justifica en los casos en que, por razón de la materia sobre la que opera dicho gasto o subvención, la Constitución, o en su caso los Estatutos de Autonomía, hayan reservado al Estado la titularidad de tales competencias» (SCT 95/1986, FJ 3). (Ésta es la doctrina que reiteradamente viene sustentando el Tribunal, entre otras, en sus SSTC 39/1982; 144/1985; 179/1985; 95/1986; 146/1986; 88/1987; 152/1988; 201/1988; 75/1989 y 96/1990.

Interesa anotar que la doctrina construida por el Tribunal Constitucional en torno a la subvención²⁹ puede aplicarse, sin esfuerzo, al tributo cuando se utiliza con fines de incentivo, fomento o estímulo; tampoco, en efecto, la exención o el beneficio fiscal es «concepto que delimite competencias atrayendo toda regulación que, desde uno y otro aspecto, tenga conexión con aquél».

En la perspectiva del sistema de distribución de competencias, la subvención «en cuanto técnica de uso más frecuente dentro de esa genérica potestad de gasto» (SCT 95/1986), o la subvención «desde la perspectiva del gasto público y de instrumento de fomento...» (SCT 39/1982, FJ. 10), se presenta como un mecanismo financiero perfectamente intercambiable con la exención, bonificación o cualquier otra medida de favor fiscal o efecto desgravatorio de la prestación tributaria. Hasta el punto de que el propio Tribunal Constitucional alude, en ocasiones, a la «facultad de gasto», refiriéndose a determinados beneficios fiscales con fines de fomento.

²⁹ Sobre este instituto jurídico, *vid.* Fernández Farreres, G. **La subvención: concepto y régimen jurídico**, Madrid, IEF, 1983; y, también del autor, «De nuevo sobre la subvención y su régimen jurídico en el Derecho español» AA.VV. **Estudios de Derecho y Hacienda**, Vol. I, Madrid, 1987, p.85 y ss.

Resulta, pues, que el ejercicio por los entes públicos de su actividad o potestad financiera con fines de incentivo (bien mediante la concesión de subvenciones o el establecimiento de medidas de favor fiscal), requerirá la concurrencia junto a la competencia financiera, de la competencia material. Así lo viene declarando reiteradamente el Tribunal Constitucional en relación con la potestad de gasto o, más específicamente, con la «competencia subvencional», en términos que –dada la intercambiabilidad de los referidos instrumentos financieros– cabría extrapolar, sin esfuerzo, a la potestad de establecer normas de carácter extrafiscal con fines de fomento o incentivo.

«La actuación estatal no puede ampararse, según reiteradísima jurisprudencia de este Tribunal –recuerda la STC 96/1990– en la existencia de “una competencia subvencional”, “diferenciada”, *resultante de la autonomía financiera del Estado*, al no ser la facultad de gasto público en manos del Estado “título competencial autónomo que pueda desconocer, desplazar o limitar las competencias materiales que correspondan a las Comunidades Autónomas” (SCT 171~/1985); sino que, antes al contrario, la actuación estatal sólo se justifica en los casos en que por razón de la materia sobre la que opera dicho gasto o subvención, la constitución o los Estatutos de Autonomía hayan reservado al Estado competencias sobre la materia subvencionada o que aquella actuación se enmarque en las facultades estatales de dirección y coordinación de la política económica, en cuanto tales subvenciones puedan constituir elemento esencial de las mismas. De lo que deriva que el Estado no puede condicionar las subvenciones o determinar su finalidad más allá del alcance de los títulos competenciales que amparen su intervención (SCT 201/1988) y sin que, con ello, se pueda privar a las CC.AA. competentes en la materia de todo margen para desarrollar en el sector subvencionado una política propia orientada a la satisfacción de sus intereses peculiares» (SCT 96/1990, FJ.15).

Ahora bien, esta vinculación o conexión entre competencia financiera y competencia material que la jurisprudencia constitucional exige, indiferenciadamente, tanto del poder financiero del Estado

como del propio de las Comunidades Autónomas, parece más fundada o, cuando menos, resulta mucho más operativa en este último caso que en aquél³⁰.

No cabe, en efecto, ignorar la conexión existente a nivel constitucional entre potestad financiera y ámbito competencial; lo que sucede es que dicha conexión aparece explícitamente formulada respecto de las Comunidades Autónomas, pero no respecto del Estado. Mientras en todo el bloque de la constitucionalidad no se hace referencia la vinculación del poder de gasto estatal a ámbito competencial alguno, no cabe decir otro tanto respecto de las Comunidades Autónomas, a las que la Constitución (artículo 156.1) y la LOFCA (artículo 1.1) reconocen autonomía financiera «para el desarrollo y ejecución de sus competencias...». Esta conexión o vinculación competencial no significa sino que en el Estado de las Autonomías, éstas ostentan la titularidad de los poderes que la Constitución les confiere (y, entre ellos, obviamente el poder financiero), *pero sólo en los límites de sus competencias*. Y así lo ha venido reconociendo la jurisprudencia constitucional al concretar tanto el alcance de la

³⁰ Quizá no resulte ocioso advertir que la jurisprudencia constitucional sobre la subvención, desde perspectiva del gasto público y de instrumento de fomento, arranca, en cuanto conocemos, de la STC 39/1982, de 30 de junio, que resuelve el conflicto positivo de competencias promovido por el Gobierno de la Nación frente a un Decreto del Gobierno vasco. Se trataba, por consiguiente, de examinar las posibilidades y los límites de la subvención como instrumento de fomento en manos de una Comunidad Autónoma: «Hay que reconocer –declaraba entonces el Tribunal– que en el marco del gasto público, y de la disciplina de la subvención, como figura orientada al fomento de intereses generales, goza de poderes, que también son normativos, el País Vasco, dentro de las previsiones constitucionales y, desde luego, de los principios de la unidad del sistema económico. *En este ámbito... corresponde a los poderes autonómicos, la reglamentación de las subvenciones* y, por tanto, de sus requisitos o presupuestos de su contenido y del régimen del cumplimiento, incluidos los mecanismos de control, *dentro de lo que es su competencia, pues la subvención no es concepto que delimite competencias, atrayendo toda regulación que, desde uno y otro aspecto, tenga conexión con aquella*» (FJ. 5).

La conexión *competencia subvencional-competencia material* resultó, pues, inicialmente establecida en relación con las Comunidades Autónomas, en plena coherencia con la doctrina asimismo elaborada por el Tribunal Constitucional sobre la «*autonomía financiera*» de las CC.AA; coherencia –y operatividad– que, a nuestro modo de ver, se resiente cuando aquella *conexión competencial* se extrapola al poder de gasto del Estado.

Véase el análisis de la jurisprudencia constitucional sobre subvenciones que realiza J. Lasarte («Problemas actuales del régimen jurídico de las subvenciones») en la obra **Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)**, Madrid, Tecnos, 1990.

«autonomía financiera» de las Comunidades Autónomas³¹, como el de las principales manifestaciones del poder financiero autonómico.

Refiriéndose, en efecto, al *poder de gasto* de las Comunidades Autónomas, advierte el Tribunal Constitucional que si bien esta autonomía (financiera) garantiza la plena disposición de medios financieros, *ello no supone que esa potestad de gasto permita a las Comunidades Autónomas financiar o subvencionar cualquier clase de actividad, sino tan sólo aquéllas sobre las cuales tengan competencias*, pues la potestad de gasto no es título competencial que pueda alterar el orden de competencias diseñado por la Constitución y los Estatutos de Autonomía, y así bien claramente lo establece el artículo 1.1. de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, *al vincular la autonomía financiera «al desarrollo y ejecución de las competencias, que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos»* (STC 14/1989, de 26 de enero, FJ. 2).

Y también en relación con la *vertiente tributaria* del poder financiero de las Comunidades Autónomas, advierte el Tribunal que «la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto» (FJ. 10), y añade que «la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas “para el desarrollo y ejecución de sus competencias” (artículo 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal –como parte integrante de su autonomía financiera– en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria». (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ.13). Más recientemente

³¹ El análisis de la jurisprudencia constitucional aparecida sobre el tema puede verse en Herrera Molina, P.M. «Hacienda General y autonomía financiera»; *Civitas*, REDF, No.56/1987, y Ramírez Gómez, S. «La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional 1981/1989»M; *Civitas*, REDEF, No.66/1990; p.245 y ss.

y en relación ahora con el recargo autonómico sobre el IRPF, reconoce el Tribunal que «al igual que ocurre con otros ingresos de las Haciendas autonómicas, la potestad de establecer recargos es una facultad instrumental, derivada de la autonomía financiera de las nacionalidades y regiones, que éstas pueden ejercitar *para el cumplimiento de sus fines* en general o de cualesquiera de ellos en particular. La cuestión se reduce entonces a determinar si la Comunidad de Madrid *tiene o no competencia* para crear un Fondo de Solidaridad y Municipal como el que prevé la Ley 15.1984, destinando al mismo una parte de sus propios recursos» (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ. 10).

Pues bien, concebido o identificado el poder financiero con el poder normativo de los entes públicos en materia financiera, y admitido –en lo que ahora interesa– que la potestad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas sólo puede ejercitarse respecto de su propio ámbito material de competencias, esto es, «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (artículo 156.1 CE), parece obvio concluir que *el ámbito material de competencias de las Comunidades Autónomas constituirá presupuesto de legitimidad de su actuación normativa extrafiscal*.

En efecto, si se comparte –escribíamos en 1981– la caracterización del tributo regional como instrumento mediata o inmediatamente dirigido al desarrollo y ejecución de las competencias y de los intereses regionales propios del ente autónomo impositor, no habrá más remedio que admitir que el contenido, el campo de actuación y, al mismo tiempo, los límites dentro de los que deberá ejercitarse el poder de imposición en su vertiente extrafiscal, serán precisamente los señalados por el cuadro de competencias conferidas a cada Comunidad Autónoma.

Y si quisiéramos articular en un plano netamente jurídico el mecanismo que permita llenar de contenido y materializar la función extrafiscal del tributo regional y que, a la vez, nos sirva para controlar la medida en que los límites de aquella función resultan o no efectivamente observados, sería menester recurrir al elemento

técnico que mejor sirve para caracterizar cada figura impositiva. Esto es, habría que acudir al presupuesto de hecho o a la situaciónbase del tributo, como elemento del que más fácilmente es posible inferir los objetivos fiscales y extrafiscales, que con él se procuran, e individualizar los intereses de diverso signo que convergen en la composición de cada figura tributaria. Y si, con este propósito, consideramos la potestad de imposición como aquel sector de la potestad normativa que se manifiesta en la emanación de normas, en cuyos presupuestos de hecho se tipifican abstractamente las situaciones que mejor sirven para armonizar y satisfacer la pluralidad de intereses confiados al ente impositor, sería necesario reconocer que el límite fundamental del poder tributario regional –como poder de emanación de presupuestos impositivos–, estará en la imposibilidad de tipificar una situaciónbase que incida sobre materias no pertenecientes a la competencia legislativa regional, o que afecte a los intereses de otros entes territoriales o al interés general del Estado.

De suerte que si la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas sólo puede ejercitarse respecto de su propio ámbito material de competencias, el límite principal impuesto a la función extrafiscal del tributo regional, radicará simplemente en la necesaria subvención de los objetivos extrafiscales previstos y de los intereses tutelados en el presupuesto del tributo, dentro del marco de competencias reconocidas a la Comunidad Autónoma que actúe como ente impositor.

Naturalmente que con tales limitaciones y controles lo que se persigue –concluíamos entonces– es evitar que la utilización del instrumento impositivo de las entidades autónomas con fines extrafiscales, pueda traducirse en una vía de defraudación de la distribución constitucional de competencias³².

³² **El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una aproximación a las funciones del tributo Regional)**, Universidad de Granada. Granada, 1981.

La jurisprudencia constitucional alemana no tardó en apreciar este último aspecto de la cuestión y su trascendencia práctica para evitar que la distribución de competencias entre la Federación y los *Länder* pudiera ser burlada mediante la regulación «indirecta» de una materia para la que se carece de competencia por medio de tributos que si entran dentro de ésta³³. «El Tribunal Constitucional alemán –escribe Palao Taboada– ha recurrido para resolver estos conflictos, muy frecuentes en un Estado federal, al criterio del fin predominante que se persigue con el impuesto en cuestión: si el fin principal del impuesto es extrafiscal es evidente que el ente dotado de poder del imposición no puede ampararse en él para invadir un ámbito competencial ajeno; ello constituiría un inadmisibles «abuso de las formas jurídicas»³⁴. De ahí, pues, la exigencia de que la utilización del instrumento fiscal con fines políticos no sea simulada, en el sentido de que la motivación recaudatoria desaparezca totalmente de la intención objetivamente comprobable del legislador, lo cual podría dar lugar a una *defraudación de la distribución constitucional de competencias entre el Estado federal y los Estados miembros*»³⁵.

El problema en nuestro ámbito se reduce, pues, a precisar qué presupuestos o qué situaciones base del tributo no fiscal podrán ser tipificados por el legislador regional sin alterar la distribución constitucional de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas o de estas últimas entre sí; lo que inevitablemente conduce a la determinación del ámbito de competencias legislativas propio de cada ente territorial.

No es necesario confesar que ese último objetivo rebasa ampliamente los márgenes de este trabajo, para situarse incluso en un campo de análisis ajeno al propio Derecho Tributario. La misión de este sector

³³ Palao Taboada, C. «Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal»; en **AA.VV. El reparto de la carga fiscal**, Madrid, 1975, II, p.715, y, del mismo autor, «**Apogeo y crisis del principio de capacidad ...**»; **op.cit.**, p.394, nota 51.

³⁴ «En torno a la jurisprudencia reciente del **Tribunal Constitucional ...**»; **op.cit.**, p.447.

³⁵ Palao Taboada, C. «**Apogeo y crisis ...**»; **op.cit.**

del Ordenamiento se contrae aquí a ofrecer los mecanismos técnicos que permitan efectuar ese juicio de subvención, de congruencia o de correspondencia entre los objetivos extrafiscales previstos en el presupuesto del tributo y el área de competencias legislativas regionales. Y tales instrumentos tendrán necesariamente que recabarse de los elementos estructurales del presupuesto de hecho de cada tributo ³⁶.

La jurisprudencia constitucional española supo atender y resumir con clarividencia esta suerte de preocupaciones al reconocer 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»; y «a ello no se opone –añade el Tribunal– el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio *no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales*». Y con igual claridad advierte el Tribunal, refiriéndose ya al «implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma», que «las Comunidades Autónomas 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 (artículo 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (artículo 157.3 de la CE) y de los respectivos Estatutos de Autonomía*». «Es constitucionalmente admisible –concluye el Tribunal– que el Estado, y las Comunidades

³⁶ Como ha señalado oportunamente Gian Carlo Moretti, autor cuyo planteamiento en este punto compartimos, será el elemento o el *aspecto material* del presupuesto, como máxima exponente de los objetivos e intereses perseguidos por el tributo, el que en mejor medida permita enjuiciar si unos y otros están o no comprendidos en el cuadro de competencias regionales. «Si las materias regionales –aclara el autor– no son más que tipos de intereses unificados desde un punto de vista material, y si cada presupuesto impositivo expresa una valoración y la consiguiente realización de intereses, bastará con ver si estos últimos se colocan o no en relación con las categorías que surgen del elenco constitucional de competencias. Todas las veces en que aquéllos se hallen en situación de correspondencia, el presupuesto de hecho que los tipifica podrá ser atribuido, con bastante seguridad, a la competencia impositiva de las regiones», Moretti, G.C. «La potestà finanziaria della Regioni»; **op.cit.**, p.172.

Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan 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 preconiza o garantiza» (STC 37/1987, FJ.13).

No es éste el único supuesto en el que el Tribunal Constitucional ha exigido la concurrencia de la doble competencia –material y tributaria– para el manejo por las Comunidades Autónomas del instrumento fiscal. También en la STC 46/1985, de 26 de marzo, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad planteado por el Presidente del Gobierno contra el artículo 19. 3º y 4º de la Ley de 24 de noviembre de 1983, la Junta General del Principado de Asturias, por la que se regulan las tasas sanitarias de dicha Comunidad Autónoma³⁷ (frente a las alegaciones del Principado argumentando que «los preceptos impugnados no suponen vulneración alguna de otros constitucionales ni estatutarios, ya que no invaden competencias del Estado...» y que «el Principado de Asturias ejerce, simplemente, una competencia propia con la aprobación de unas tasas por prestación de sus propios servicios», y, en fin, que «el constitucionalmente inocuo precepto impugnado es sólo consecuencia de la competencia de la CA para regular las tasas por prestación de sus servicios...»), el Tribunal Constitucional ciñe la razón de derivada de la violación de lo dispuesto en el artículo 149.1.17º de la CE, en relación con el artículo 13 del Estatuto de Autonomía...»; y afirma que «si bien en el momento actual la CA del Principado de Asturias tiene competencia para regular el régimen del Hospital Provincial de Asturias, y sus tasas, *no la tiene para incidir legislativamente en el régimen jurídico y económico de la Seguridad Social*» (FJ.3). «Por la razón antedicha, hay que considerar que contraviene los mencionados

³⁷ El artículo 19.3 de dicha Ley establecía expresamente la responsabilidad de la Seguridad Social, a través del Instituto Nacional de la Salud, para el abono de los gastos de internamiento de manera que se declaraba a la Seguridad Social responsable del pago de las tasas sanitarias correspondientes a sus beneficiarios.

preceptos de la CE (artículo 149.1.17) y del Estatuto de Autonomía (artículo 13) la puesta a cargo de la Seguridad Social, a través del Instituto Nacional de la Salud, de la obligación de pago de las tasas hospitalarias por las prestaciones que en el Hospital Psiquiátrico Provincial se realicen a favor de los beneficiarios de la Seguridad Social..., pues lo cierto es que [la impugnada] es una norma legal con sustantividad propia que, en caso de poseer legitimidad constitucional, supondría un nuevo título, *ex lege*, que se sumaría a los que con anterioridad pudieran existir como título nuevo y con vida propia en el terreno de la juridicidad, aunque ahora se quiera limitar su alcance a ser puramente declarativo de lo estatuido en otras normas» (FJ. 4).

Resulta, pues, que las Comunidades Autónomas ni podrán valerse de su potestad tributaria para invadir áreas competenciales ajenas ni, en sentido inverso, tampoco podrán escudarse en sus competencias materiales para penetrar ámbitos tributarios (*v.gr.* impuestos estatales) que no le pertenecen. Así, en la STC 87/1987, de 2 de junio, que resuelve el conflicto positivo de competencias promovido por el Gobierno, en relación con el Decreto 495/1983, de la Generalidad de Cataluña y la Orden de 21 de noviembre de 1983, sobre clasificación de películas cinematográficas y material audiovisual, declara el Tribunal que la calificación de dicho material «no puede ser dispensada por las autoridades autonómicas [pues] lleva aparejada en la legislación estatal (Ley 1/1982) una serie de efectos de carácter fiscal cuya adjudicación no puede realizarse sino de una manera uniforme en todo el territorio, al corresponder a impuestos y exacciones estatales. Así, las películas X quedan sujetas a una exacción parafiscal y a un tipo agravado del impuesto sobre espectáculos públicos (artículos 3 y 4) y así, también, la exhibición comercial de las películas de arte y ensayo resulta exenta del deber de tributar por el IGTE (artículo 8). Este peculiar régimen fiscal –añade el Tribunal– ha de encontrar una aplicación uniforme, pues sería inconciliable con lo prevenido en el artículo 149.1.1, en relación con los deberes tributarios en presencia (artículo 31.1.), la existencia en este punto de una potencial diversidad de criterios para la adjudicación de unas calificaciones que así operan como presupuesto de tratamientos específicos respecto de impuestos y exacciones estatales» (FJ.3).

Parece, pues, que la conexión *fin extrafiscal-competencial material* no plantea especiales problemas en relación con los tributos autonómicos o, más precisamente, con la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas. Sería apresurado, sin embargo, afirmar otro tanto en relación con el poder tributario del Estado. Lo cierto es que la jurisprudencia constitucional –al igual que hizo respecto de la otra gran manifestación de la potestad financiera, la potestad de gasto– tampoco ha establecido diferenciación o matización alguna en relación con la potestad tributaria: tanto la propia del Estado como la atribuida a las Comunidades Autónomas deberá ejercitarse *dentro* del orden constitucional de competencias. Al menos en el plano teórico, ésta es una afirmación difícilmente objetable, pues, al igual que no parece constitucionalmente admisible una competencia subvencional concepto que delimite competencias; tampoco cabe, en principio, una competencia tributaria «diferenciada» de la material. Ni el tributo es, pues, un concepto que delimite competencias, ni tampoco la potestad tributaria, estatal o autonómica, ejercida con fines no fiscales, podrá actuar fuera del orden competencial.

Sucede, sin embargo, que la potestad tributaria del Estado –al igual que su potestad de gasto– tampoco aparece constitucionalmente admisible «una competencia subvencional diferenciada, resultante de la autonomía financiera del Estado...» (STC 96/1990, FJ.15) al no ser la subvención concepto que delimite competencias tampoco cabe, en principio, una competencia tributaria «diferenciada» de la material. Ni el tributo es, pues, un concepto que delimite competencias, ni tampoco la potestad tributaria, estatal o autonómica, ejercida con fines no fiscales, podrá actuar fuera del orden competencial.

Sucede, sin embargo, que la potestad tributaria del Estado –al igual que su potestad de gasto– tampoco aparece constitucionalmente conectada al ejercicio o a la realización de determinadas «competencias». En relación con el sistema tributario la Constitución española, a diferencia de otras, tampoco ha querido imponer –ni descartar– límites expresos; y, en base a ello, ya se dijo que la esencia contributiva y recaudatoria, o el contenido mínimo y

necesario del tributo, ex artículo 31.1 CE, no es un modo alguno exclusivo ni excluyente.

Y, junto a ello, no parece que la potestad financiera del Estado pueda, sin más, quedar fatalmente circunscrita o acotada por «un sistema competencial que descansa sobre la *materia*, entendida como complejo relativo a un sector disciplinar homogéneo...» (STC 39/82, FJ. 10). Dicho en otros términos, no parece que el esquema competencial y «la materia, como concepto jurídico relevante para definiciones competenciales» (STC 39/1982, FJ.5), constituyan criterios idóneos o, en sí mismos, suficientes para sistematizar y distribuir todo «el conjunto de necesidades públicas cuya satisfacción exige el empleo de fondos públicos»³⁸ o, más genéricamente, para acotar las potestades financieras (de obtención, gestión y administración de ingresos y de ordenación de gastos públicos) atribuidas al Estado Hacienda Pública para la realización de las funciones, valores, fines y objetivos previstos en el ordenamiento constitucional³⁹.

³⁸ Bayona de Perogrodo, J.J. y Soler Roch, M.T. **Derecho Financiero**, Vol. I, Alicante, 1989, p.472. «Nuestra vigente Constitución (...) y sus preceptos –añaden los autores– se encuentran cuajados de referencias a gastos públicos que, cuando se realicen en cada caso concreto, deberán ser considerados justos por su inserción en el texto constitucional, considerado como una norma básica de convivencia» (**op.cit.**, p.482). Ilustran los autores su ideas con una larga lista ejemplificativa de posibles gastos que tienen respaldo constitucional y, en consecuencia, han de reputarse justos en caso de que los poderes públicos decidan realizarlos. Con anterioridad, Bayona de Perogrodo, J.J. «Notas para la construcción de un Derecho de los gastos Públicos», en **Presupuesto y Gasto Público**, No.2/1979, p.77. Matiza E. Simón Acosta que «si bien es cierto que todo gasto expresamente contemplado en la Constitución es jurídicamente válido, no todos los gastos válidos han de tener expreso reconocimiento en la Constitución» («Consideraciones sobre el poder de gastar y el gasto público en enseñanza»; en AA.VV. **Estudios de Derecho y Hacienda**, Vol. II, Madrid, 1987, p.1363. Vid. también Pérez Royo, F. «La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público»; AA.VV. **Gobierno y Administración**, IEF, Madrid, 1988, p.127 y ss.

³⁹ Advierte R. Falcón que el sistema de distribución de competencias financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas, «se aparta del seguido en otras materias; por un lado, porque la materia financiera ha quedado constitucionalmente excluida del principio dispositivo, y por otro porque el reparto de competencias no opera sólo en torno a la doble lista y doble cláusula residual de los artículos 148 y 149, sino fundamentalmente en torno al Título séptimo y los artículos 156 a 158 del Título octavo de la Constitución» (Falcón y Tella, R. «La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas»; AA.VV. **Estudios de Derecho y Hacienda**, Vol. I, Madrid, 1987, p.499).

Lo que exige el artículo 31.2 de la CE es que el gasto público realice «una asignación equitativa de los recursos públicos» para la satisfacción de fines y necesidades públicas o, si se prefiere, para la realización de un programa constitucional de funciones y objetivos que, probablemente, cabrá residenciar en uno u otro de los títulos competenciales del artículo 149 de la CE; pero sin que dicha conexión competencial pueda, *sic et simpliciter*, erigirse en presupuesto habilitante y condición de validez del gasto público estatal o, más genéricamente, de la potestad financiera, esto es, de la *potestad legislativa* del Estado en materia financiera.

En el contexto de una Hacienda plural, es forzoso admitir que la actividad financiera estatal habrá de realizarse «*a través de*», no «*a pesar de*» los sistemas de reparto de competencias articulados en la Constitución (STC 146/86, FJ.3) y, por ello mismo, parece evidente que «si se aceptara que la potestad de gasto público habilita sin más al Estado para ejercer todas las competencias, incluso las de simple ejecución, en relación con las materias o sectores hacia los que decide destinar sus propios fondos... ello conduciría en la práctica a una sensible alteración del sistema de distribución de competencias que resulta de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía» (STC 95/1986, FJ.3); por lo que resulta claro que «la sola decisión de contribuir a la financiación de determinadas actividades no autoriza al Estado para invadir competencias que *ratione materiae* corresponden a las Comunidades Autónomas, de modo que tal decisión habrá de articularse respetando en todo caso las competencias autonómicas...» (STC 188/1989, FJ.3).

Sin embargo, creemos que ese riesgo potencial de invasión o conculcación de competencias materiales autonómicas, mediante el ejercicio de la potestad financiera estatal (vía subvenciones o, lo que es igual a estos efectos, vía beneficios tributarios o estímulos extrafiscales) no permite, sin más, concluir que «la legitimidad constitucional del *otorgamiento* de subvenciones estatales, así como de su régimen normativo y de gestión, *está condicionado* al dato de que el Estado posea competencias para ello en la materia de que se trate» (STC

188/1989, FJ.3); o que «*el ejercicio de competencias estatales, anejo al gasto o a la subvención, sólo se justifica en los casos en que, por razón de la materia sobre la que opera dicho gasto o subvención, la Constitución o, en su caso, los Estatutos de Autonomía hayan reservado al Estado la titularidad de tales competencias*» (STC 95/1986, FJ.3); pues, a la postre, ello supondría la conversión del título competencial en presupuesto de validez de la legalidad financiera del Estado; o, apurando el argumento, la mutación de la *presunción de legitimidad constitucional* de las leyes financieras (que autorizan el gasto público, otorgan subvenciones, o aprueban exenciones o estímulos con fines no fiscales), en una especie de prejuicio o presunción de perversidad salvo prueba (en contrario) de título competencial, cuya *búsqueda*, en fin, forzaría el ensanchamiento artificial y la hipertrofia de algunos de los apartados del artículo 149.1 de la CE; y paradójicamente, la perversión del propio sistema de distribución competencial ⁴⁰.

Bien es cierto que «las Cortes Generales, como titulares de “la potestad legislativa del Estado” (artículo 66.2 de la CE) (y, en definitiva, de su potestad financiera: artículos 31; 66; 133; 134; 135... de la CE), pueden legislar en principio sobre cualquier materia sin necesidad de poseer un título específico para ello, pero esta potestad tiene sus límites derivados de la propia Constitución... Y es claro que el sistema constitucional de distribución de competencias entre los distintos órganos constitucionales limita también las posibilidades de las

⁴⁰ Esta preocupación –en relación con el artículo 149.1.13 de la CE– parece anidar en el Voto particular del Magistrado Rubio Llorente a la STC 75/1989: «Es claro que entender que una medida de este género (subvenciones estatales en materia turística, en concreto, para premiar proyectos de *camping-caravaning*) guarda alguna relación con las bases o la coordinación de la planificación económica, no puede hacerse sin violentar el sentido propio de los términos castellanos y que una vez emprendida esta vía, ya largamente transitada, habrá muy pocas decisiones con relevancia económica, por mínima que ésta sea, que no puedan ser incluidas dentro de esta competencia exclusiva del Estado».

Resultan de interés, a este propósito, los trabajos de García Torres, J. «La ordenación general de la economía», título sustantivo de competencia estatal; *Revista Española de Derecho Constitucional*, No.17/1986, p.241 y ss; y Recasens Calvo, J. «Los límites constitucionales de la actividad estatal de fomento en sectores económicos de competencia de las Comunidades Autónomas»; en **Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica**, No.245/1990, p.85 y ss.

Cortes Generales en el ejercicio de su función legislativa» (STC 76/1983, FJ. 4). Y bien que le viene a la «potestad (legislativa) de gasto público» hallar en la «distribución competencial» un parámetro objetivo de racionalización («eficiencia y economía») del que anda –doctrinal y jurisprudencialmente– huérfano y necesitado el artículo 31.2 de la CE que, de camino, puede encontrar en la distribución constitucional de competencias un sendero transitable que contribuya a la efectiva «asignación equitativa de los recursos públicos», y a la articulación de los mecanismos e instrumentos técnicos que allanen el *control* de las decisiones de gasto. Es evidente, en fin que «la distribución de los recursos presupuestarios entre el Estado y las Comunidades Autónomas deberá tener en cuenta, sin duda, las obligaciones a las que aquél y éstas, en razón de sus competencias respectivas, habrán de hacer frente y la ley presupuestaria podrá ser impugnada en cuanto olvide esa necesidad»⁴¹.

Pero una cosa es la distribución competencial como criterio de racionalización y control de la actividad financiera, y otra distinta su consideración como *presupuesto* de legitimidad y validez de la legislación financiera del Estado; esto es, como presupuesto constitucionalmente establecido para que el Estado o, mejor, las Cortes Generales, puedan ejercitar su potestad legislativa en materia financiera. Y ello, en primer lugar, porque siendo la actividad financiera competencialmente inocua, neutra –en cuanto, en si misma, ni sustrae ni otorga competencias–, el legislador financiero estatal no actúa bajo otro condicionante que no sea el de *no transgredir los límites constitucionales* y, entre ellos, el sistema de distribución de competencias; pues, es claro que «... el legislador estatal *no puede incidir*, con carácter general, en el sistema de delimitación de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, sin una expresa previsión constitucional o estatutaria» (SCI 76/1983, FJ.4a.). Luego, la cuestión

⁴¹ Voto particular de Rubio Llorente a la STC 146/86 que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado «*en nada regulan o predeterminan la forma en que el gasto ha de invertirse, sino que sólo autorizan la disposición de los fondos y predeterminan el concepto por el que autorizan su uso*; pero en modo alguno precisan el alcance de la competencia estatal en la materia, que podrá ser fijada en un monto posterior con criterios conformes con la Constitución...» (FJ. 8).

no estriba en buscar un título competencial que habilite o legitime al Estado para el ejercicio de la actividad financiera⁴², sino en verificar si con el concreto ejercicio de esta potestad (legislativa) el Estado ha invadido áreas competenciales propias de las Comunidades Autónomas; esto es, al igual que en cualquier otro ámbito, si «el legislador ha sobrepasado los límites impuestos a su potestad legislativa, pues en este caso [tales preceptos] resultan inconstitucionales cualquiera que sea su contenido material» (STC 76/1983, FJ.4, c).

Y, en segundo lugar, en fin, porque el intervencionismo que califica al Estado social y democrático de Derecho y la proliferación y relevancia de los fines y objetivos de carácter socioeconómico recogidos en el texto constitucional, se proyecta especialmente sobre la actividad financiera o, lo que es igual, sobre los institutos jurídicos-financieros (tributo, deuda pública, patrimonio, gasto público) integrantes de una Hacienda Pública funcional y constitucionalmente vinculada *no tanto a ámbitos materiales de competencias*, como a fines, necesidades públicas, funciones, objetivos, valores... que conforman todo un programa constitucional cuya realización dependerá en buena medida del manejo que se haga de los ingresos y de los gastos públicos⁴³.

⁴² En las alegaciones del Abogado del Estado en el conflicto de competencias resuelto por la STC 75/1989, se argumentaba que la consignación presupuestaria «no puede actuar como criterio delimitador de competencias, pero ello no significa que la capacidad de gasto de un ente público haya de encontrar necesariamente una tipificación clara, directa y mediata [*sic*] en algunos de los diversos ámbitos competenciales que le están atribuidos, de ahí que pueda admitirse una competencia subvencional; dotada al menos en principio de una cierta autonomía, como emanación de la autonomía patrimonial de que están dotados todos los entes territoriales para la prosecución de sus propios intereses. Así, pues, la subvención se viene a perfilar como una acción dotada de cierta autonomía, pues si no atrae competencias por el hecho de establecerse u otorgarse (STC 39/1982, de 30 de julio), es lógico que tampoco las invada. Sin embargo, la acción subvencional no puede contravenir o perjudicar el legítimo ejercicio o el contenido de una competencia ya expresada en mandatos concretos, como sería el caso que se subvencionaran actuaciones que, con arreglo a la normativa legítimamente dictada por otros, estuvieran prohibidas o limitadas en términos incompatibles con la subvención».

⁴³ La Hacienda de nuestros días –escribe Rodríguez Bereijo– se ha convertido en una Hacienda de recursos y empleos, en la que lo principal es el origen y destino de los ingresos y gastos públicos, por cuanto el gobierno de esta Hacienda puede llevar a su practicidad real los principios fundamentales de nuestro ordenamiento –la libertad, la justicia y la igualdad–, o puede negarlos radicalmente («Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución»; en AA.VV. **Estudios sobre el Proyecto de Constitución**, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p.347).

Bien se comprende que el problema a resolver ofrece una doble vertiente: de una parte, prevenir que la utilización de la actividad financiera del Estado puede «desconocer, desplazar o limitar» las competencias materiales autonómicas; pero, de otra, evitar que la extremada prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por socavar «el ejercicio de las competencias estatales anejo al gasto público»; la disponibilidad y utilización por el Estado *de sus propios recursos*⁴⁴, y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la Hacienda Pública⁴⁵.

⁴⁴ Que sigan siendo «estatales» pese a resultar legalmente adscritos o afectados a ámbitos competenciales autonómicos. «La facultad de gasto –se lee en el Voto particular del Magistrado Rubio Llorente a la STC 75/1989– no es ciertamente un título competencial más para el Estado, *pero tampoco para las Comunidades Autónomas, cuyas competencias de fomento o promoción no pueden verse acrecidas cada vez que el Estado decide destinar parte de sus propios recursos al fomento de la industria turística nacional*. Esta extensión del ámbito competencial de la Comunidad Autónoma, más allá de los límites constitucional y estatutariamente establecidos, es la que se produce al aceptar, en el presente caso, que es la Comunidad Autónoma la que ha de gestionar unas ayudas que sólo existen porque el Estado quiso crearlas y la que puede seguir produciéndose en el futuro, en tanto no se rectifique el criterio de que la competencia exclusiva para fomentar una determinada materia significa también (y quizás sobre todo) la potestad para impedir que el estado concurra a ese fomento».

⁴⁵ Por la propia naturaleza de las cosas –que es un criterio tópico de inestimable utilidad en el mundo del Derecho– los institutos jurídicos-financieros (el tributo, la deuda pública, el gasto público...) son los instrumentos a los que, en primera o en última instancia, resultan reconducibles (casi) todos los mecanismos de intervención del Estado en la Economía. De ahí la natural idoneidad de la norma financiera para desempeñar esa función mediadora entre la Economía y el Derecho que, en cierta medida, es la que asume la intervención del Estado en la vida económica; intervención que, de otra parte, resulta difícilmente aprehensible en el esquema material de distribución de competencias.

El problema que venimos planteando, a la postre, quizá no diste mucho del dilema del Estado federal, según lo formulaba W. Henle al analizar los principios inspiradores de la reforma financiera alemana: asegurar una «mejor organización financiera en detrimento del federalismo» o conservar «el federalismo en detrimento de la organización financiera» (Tomamos la cita de Falcón y Tella, R. «La distribución de competencias...»; **op.cit.**, p.516). Un análisis de los problemas que venimos examinando referido al federalismo norteamericano, puede verse en los siguientes trabajos de Peñuelas Reixach, L. **Poder financiero y federalismo en los Estados Unidos**, IEF, Monografía, No.72, Madrid, 1989; «El poder de gasto del Gobierno federal norteamericano, su impacto en la distribución territorial del poder político»; **Civitas**, REDF, No.61/1989; y «El “Taxing Power” en los Estados Unidos»; **Civitas**, REDF, No.63.

En lo que atañe, en fin, a la dimensión tributaria del problema, no cabe duda que la distribución competencial puede coadyuvar a la racionalización y control de la utilización del tributo con fines no fiscales; lo que en el ámbito estatal (a diferencia de lo que aconteció en la Hacienda local y que –de no remediarse– pudiera repetir la autonómica) exigiría, no tanto evitar el establecimiento de «prestaciones patrimoniales de carácter público» (artículo 31.3 CE), que del tributo (artículo 31.1) sólo conservan el nombre, sino más bien cubrir las grietas abiertas en el *sistema contributivo estatal*⁴⁶ con la creación o el mantenimiento, a menudo, injustificado de exenciones, incentivos y estímulos «extrafiscales».

Lograr, en definitiva, como sugería hace casi tres décadas el maestro Sáinz de Bujanda, «(...) que el método de los “estímulos” –ocasionales, fragmentarios y, en ocasiones, arbitrarios– sea paulatinamente sustituido por un “*sistema tributario estimulante*”, esto es, por una organización de los impuestos que, para coadyuvar a los fines de la política social y económica, no necesite abrir continuas brechas en el justo reparto de la carga tributaria»⁴⁷.

⁴⁶ Quizá sea ya llegado el momento –escribíamos en otro lugar– de devolver al tributo su función originaria de hacer posible la «contribución al sostenimiento de los gastos públicos y de evitar la desnaturalización de este instituto jurídico al confiarse cometidos que le son ajenos y con los que a menudo se altera la transparencia, racionalidad y justicia del *sistema contributivo*. Aparte de las cuestiones relacionadas con la eficacia de los incentivos fiscales y la oportunidad de su adopción, no hay que olvidar que la frecuencia con la que se recurre a ellos contribuye notablemente a la mutación, prolijidad y al incesante flujo normativo que se advierte en el sistema tributario actual. Pero es que, además, en las manipulaciones del mecanismo tributario al amparo de tan variados fines, el legislador –como otra Penélope– actúa frecuentemente en direcciones opuestas. Así se explica que, pese a las muchas modificaciones que los poderes públicos tejan en el sistema fiscal, éste apenas si se mueve del mismo sitio: el cambio se detiene en las normas y no alcanza a los resultados que –en términos sobre todo de justicia fiscal– se siguen de su aplicación. Y esta situación constituye, en la perspectiva de la seguridad jurídica y de la justicia tributaria, una de las paradojas más odiosas del crónico *reformismo* fiscal de nuestro tiempo («Extrafiscalidad e incentivos fiscales en la CEE»; HPE, No.96/1985, p.372).

⁴⁷ Sáinz de Bujanda, F «Teoría Jurídica de la exención tributaria.»; **Hacienda y Derecho**, III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p.440.