

# LA UTILIZACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS PARA FINES DE POLÍTICA ECONÓMICA

*Eusebio González*

*Sumario: I. Concepto de tributo y fines extrafiscales; II. La aplicación del principio de capacidad contributiva a los impuestos «no fiscales» o «finalistas»; III. Los instrumentos de derecho positivo.*

## I. CONCEPTO DE TRIBUTO Y FINES EXTRAFISCALES

A partir del estado actual de desarrollo de la doctrina tributaria, puede afirmarse con toda propiedad, que la *coactividad*, que define el carácter de la prestación, la *capacidad* contributiva, que aporta el fundamento de justicia distributiva, y la *cobertura del gasto público*, que marca el fin preponderante o exclusivo de los impuestos, no sólo son las notas que por sí mismas y en ausencia de cualquier otro elemento definen el impuesto y lo diferencian de figuras afines, sino que la profundización en estas tres características permite, en primer lugar, advertir la íntima relación existente entre ellas y, en segundo término, facilita la distinción entre lo que podemos considerar fines necesarios o primordiales del impuesto (la cobertura del gasto público) y fines contingentes o accesorios (los propios de la política económica y social), basados estos últimos en principios también constitucionalmente protegidos (igualdad, progreso económico y social, distribución de la renta, etcétera.), pero claramente diferenciados del principio inspirador por excelencia de la contribución a las cargas públicas, que es el principio de capacidad contributiva. Esta opción del legislador español, expresamente recogida en el artículo 4º LGT, no permite trasladar a nuestro derecho concepciones del impuesto como la plasmada en el

parágrafo 3 A.D., donde la obtención de ingresos puede ser un fin secundario del impuesto <sup>1</sup>.

Dicho esto, quizá fuera oportuno realizar una investigación tendente a descubrir las causas por las que se ha desvirtuado la originaria naturaleza del impuesto como instrumento esencialmente dirigido a satisfacer los gastos públicos: y, en consecuencia, preguntarnos por lo que es esencial y lo que es complementario o accesorio dentro de los fines del impuesto acordes con esa naturaleza primordialmente dirigida a la cobertura de los gastos públicos. Si, como parece, el resultado de esa investigación conduce a una reafirmación de la naturaleza esencialmente distribuidora del coste de los servicios públicos propia del impuesto, la consecuencia lógica debe ser otorgar una primacía absoluta al principio de capacidad contributiva en la conformación de los impuestos, ya que este principio, juntamente con el de legalidad, constituyen el eje y columna vertebral de la imposición.

El corolario de cuanto antecede, en su aspecto positivo, lleva a situar el principio de capacidad contributiva, de un lado, como fundamento o presupuesto de la imposición, ya que sin capacidad económica es imposible contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; y de otro, a proporcionar un criterio abstracto de medición que facilite el reparto equitativo del coste de los servicios públicos.

Esta doble acción del principio quedará reflejada, primero, en el elemento objetivo o material del hecho imponible, que ha de recoger alguna manifestación de capacidad contributiva; y sucesivamente en la base imponible, que como magistralmente expresara A. S. Giannini, constituye la expresión cifrada del hecho imponible.

---

<sup>1</sup> Vid. e. Lejeune, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, 1980; Pérez de Ayala, J.L., «Los principios de justicia del impuesto en la Constitución española», en *Fiscalidad y Constitución*, Madrid, 1986; y de forma resumida nuestro estudio «Relaciones entre los principios de igualdad y capacidad contributiva» en *XI Jornadas de Estudio sobre el Principio Constitucional de Igualdad*. Madrid, 1991, vol. II, p.1387 y ss.

LA UTILIZACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS  
PARA FINES DE POLÍTICA ECONÓMICA

---

En su versión o aspecto negativo, la concepción expuesta lleva a situar el problema de los fines extrafiscales del impuesto en el lugar complementario o accesorio en que los sitúa el artículo 4 de la Ley General Tributaria, y del que quizá nunca debieron haber salido. En este ámbito, el principio de capacidad contributiva debe ceder el paso al más genérico y también constitucionalizado principio de igualdad (artículos 9 y 14 Constitución española). Con todo, creo que no es ocioso preguntarse, primero, si no se habrán cometido algunos excesos en la utilización del impuesto como instrumento de política económica; y segundo, si es el impuesto el mecanismo más adecuado para cumplir esos fines o, simplemente, se ha recurrido a él por no haber otro o resultar más cómoda su utilización.

El principio de capacidad contributiva, presente por exigencia constitucional en toda prestación patrimonial dirigida al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31 Constitución), juega un papel decisivo a la hora de configurar el presupuesto de hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación impositiva (artículo 28 LGT). Sin embargo su presencia es mucho menos relevante en la configuración de los presupuestos de hecho de la tasa y de la contribución especial. De suerte que si no fuera necesario recurrir al exclusivo apoyo constitucional que la cobertura del gasto público encuentra en el principio de la capacidad contributiva, o si el principio del beneficio estuviese constitucionalizado, bien podría afirmarse que las tasas y las contribuciones especiales, en su actual configuración jurídica, se aproximan más a los criterios inspiradores de este último principio que a los propios de la capacidad contributiva.

De aquí que sólo parcialmente, es decir, en la medida en que los principios de igualdad y generalidad extienden su acción sobre todo el ordenamiento jurídico, puede estimarse realizado el principio de contribución a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a satisfacerlos en el caso de ciertas prestaciones patrimoniales obligatorias, como la tasa y las contribuciones especiales, que dada la estructura de sus respectivos presupuestos de

hechos, se acomodan mejor al principio del beneficio que al de la capacidad contributiva <sup>2</sup>.

## **II. LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA A LOS IMPUESTOS «NO FISCALES» O «FINALISTAS» <sup>3</sup>**

Comencemos señalando que una solución a esta cuestión requiere a partir de la distinción germánica, entre los impuestos «financieros» o «fiscales», cuya finalidad principal es la de obtener recursos para la atención y cobertura de los gastos públicos; y, por otra parte, los «impuestos de ordenamiento económico» o impuestos con fines (primordialmente) no fiscales, no financieros, también llamados finalistas. Aunque, como ha señalado Lejeune <sup>4</sup>, resulta poco convincente caracterizar a los impuestos por sus fines, y, por otro lado, en ambos fines pueden estar, a la vez, presentes en un mismo impuesto, hemos de adoptar la distinción porque resulta necesaria para lo que sigue. Y también porque (aunque pueda dudarse de la conveniencia de llamar a los segundos, impuestos, y se defienda cada vez más y mejor que este término debe aplicarse a la primera categoría tan sólo), es cierto que en nuestro derecho positivo coexisten con el nombre de impuestos ambas clases.

Esto supuesto y admitido, y haciendo nuestra la espléndida síntesis de Albiñana, digamos que los principios del artículo 4 LGT son los propios de impuestos de «ordenamiento económico». En tanto que

---

<sup>2</sup> Vid. Pérez de Ayala y E. González. *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, 1991, cap. IX.

<sup>3</sup> Este epígrafe procede textualmente de Pérez de Ayala y E. González. *Curso de Derecho Tributario*, *op.cit.*, pp.181 a 183, y su autor es el Prof. Pérez de Ayala, con cuya opinión coincido plenamente.

<sup>4</sup> La bibliografía fundamental se encuentra en Yebra: «Comentarios a un precepto olvidado el artículo 4º de la Ley General Tributaria», en *Hacienda Pública Española*, no. 32; Lejeune: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980; Albiñana: «Los impuestos de ordenamiento económico», en *Hacienda Pública Española*, núm. 71.

LA UTILIZACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS  
PARA FINES DE POLÍTICA ECONÓMICA

---

los principios del artículo 3 LGT se han de aplicar en los impuestos que hemos llamado «financieros» o «fiscales». Como dice Albiñana <sup>5</sup>:

«En efecto, el impuesto, que tiene su fundamento en la capacidad económica o contributiva, sirve a la justicia con criterios de proporcionalidad o de progresividad, pero sin “alcance confiscatorio”, según previene el artículo 31, apartado a, de la vigente Constitución española. El impuesto al exclusivo servicio de la justicia es, por esencia, un fenómeno de índole parciario, pues su propia presentación se evalúa en términos de “cuota”».

En cambio, el impuesto que se concibe como instrumento de la economía ha de cumplir un fin estrictamente económico, sin perjuicio de que este último responda a remotos objetivos de justicia. El impuesto al servicio de la economía carece, por otra parte, de función financiera, pues cuanto más eficaz sea a sus propios fines, menores serán sus rendimientos para el Tesoro Público. Los impuestos de esta clase –insisto– llevan en sí mismos su incapacidad recaudatoria, y el hecho de que adopten la capacidad económica como parámetro para su exacción no debe interpretarse como acatamiento del postulado de la equidad, sino como adopción de módulos comunes para la liquidación de ambas clases de impuestos.

De acuerdo con el anterior planteamiento, una conclusión inmediata se sigue: que los principios del artículo 3 de la LGT no son necesariamente respetables y aplicables a los impuestos cuya *ratio legis* es político-económica de «ordenamiento económico», y no financiera (no fiscal). Conclusión que también autoriza el artículo 31.1 de la Constitución, ya que su frase inicial restringe su vigencia a las prestaciones de carácter financiero o fiscal, de contribución de los ciudadanos a la cobertura de los gastos públicos.

La anterior conclusión parece que es bastante pacífica, doctrinalmente, aunque no lo sea, según se ha dicho, al seguir calificando de impuestos a los no fiscales <sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> *Loc. cit.*, pp.17-18.

<sup>6</sup> *Vid.*, en este sentido, las posiciones de Albiñana y Lejeune en sus trabajos citados y, con un planteamiento general, Vicente-Arche. «Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho español», en *Revista Española de Derecho Financiero*, no. 7, julio-septiembre, 1975.

Al filo de esta última observación, permítasenos una apostilla: no compartimos esta última reserva terminológica, ya que, a nuestro juicio, las conclusiones establecidas en los párrafos precedentes pueden y deben, por pura coherencia lógica, extenderse a las prestaciones pecuniarias que se exigen a los ciudadanos como cuotas de los impuestos financieros, en la medida en que su cuantía se haya fijado a base de criterios político-económicos, no fiscales. Por ejemplo, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (impuesto financiero), por una tarifa progresiva estructurada con base en preocupaciones y objetivos parcialmente no fiscales, de política redistributiva. En tal caso, la prestación pecuniaria –cuota del impuesto financiero– que se exige al ciudadano, sólo en parte es para contribuir a los gastos públicos; en parte es para colaborar al objetivo político-económico. Y en esta última porción, y para esta última finalidad, entendemos constitucionalmente posible (con las fronteras que se auto-traza el artículo 31.1 de la Constitución) que los principios de este artículo 31.1 y del 3 de la LGT pueden ser matizados o suavizados (y hasta ser objeto de excepciones) en su aplicación a los impuestos financieros, siempre que lo exijan los que hemos llamado objetivos político-económicos vinculados al bien común y a la justicia social, plasmados en el artículo 4 LGT. (No olvidemos que la justicia social es más general que distributiva).

Repetimos que ello parece posible, a *contrario sensu*, del artículo 31.1 de la Constitución, a falta de un precepto expreso sobre los fines político-económicos del impuesto, que hubiera sido deseable, en cualquier caso, para disipar dudas ya en uno, ya en otro sentido, como ocurre en la Ordenanza Tributaria alemana (artículo 1°).

Naturalmente, si se acepta la anterior conclusión, quiere decirse que los principios del artículo 4 LGT deberán utilizarse en la interpretación de aquellas normas de los impuestos fiscales que tengan además una *ratio* político-económica.

### III. LOS INSTRUMENTOS DE DERECHO POSITIVO

En 1978, en esta misma sede napolitana, analizaba los incentivos fiscales utilizados en el derecho positivo español con fines de desarrollo económico <sup>7</sup>.

Desde aquella fecha hasta el presente, el uso de los instrumentos tributarios para fines de desarrollo económico ha atravesado por dos etapas diferentes.

En un primer momento, marcado por el R.D. de 28 de diciembre de 1983 y la Ley del 26 de julio de 1984 de Reconversión y Reindustrialización, los instrumentos al uso continuaron siendo los previstos en el artículo 39 de la Ley del Plan de Desarrollo de 1972, esto es: la expropiación forzosa de los terrenos necesarios para las instalaciones, las reducciones en la cuota de diversos impuestos de hasta el 95 por 100, la preferencia en la obtención de créditos oficiales y las subvenciones. Este panorama se amplía a través de la Ley del 26 de julio de 1984, que fija el cuadro de mecanismos utilizables en los siguientes:

1. Bonificaciones en la cuota de diversos impuestos de hasta el 99 por 100;
2. Libertad de amortización a efectos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de las Sociedades;
3. Subvenciones;
4. Deducciones por inversiones en el Impuesto de Sociedades al tipo máximo previsto;
5. Facilidades en la compensación de bases imponibles negativas;

---

<sup>7</sup> Vid. *Quaderni isveimer*, no. 11-12, p.465 y ss.

6. Régimen especial de fraccionamientos y aplazamientos de las deudas tributarias <sup>8</sup>.

La situación cambia a raíz de la aparición de la Ley del 27 de diciembre de 1985 sobre Incentivos Regionales para la Corrección de Desequilibrios Económicos Intraterritoriales y el R.D. del 11 de diciembre de 1987, dictado en ejecución de la disposición anterior. A partir de esta fecha los incentivos regionales de carácter fiscal se reducen a las subvenciones y a las bonificaciones en la cuota empresarial de la Seguridad Social. El objeto de este cambio de criterio era:

1. Simplificar y racionalizar la diversidad de figuras de incentiva-  
ción existentes;
2. Adaptar nuestro sistema de incentivos a los criterios de la  
Comisión de las Comunidades Europeas sobre ayudas regiona-  
les; y
3. Acomodar nuestro derecho positivo a la nueva organización terri-  
torial del Estado español <sup>9</sup>.

De esta suerte, el panorama de los instrumentos fiscales utilizables para fines de política económica parece haberse reducido considerablemente. Pero esta impresión peca de excesivamente optimista, pues en numerosos impuestos, piénsese de modo particular en el Impuesto de Sociedades, existen un número considerable de deducciones y bonificaciones de cuantía muy importante, cuyo análisis es imposible verificar al margen de estrictas consideraciones de política económica.

---

<sup>8</sup> En ejecución de esta disposición fueron apareciendo a lo largo de los meses de abril y mayo de 1985 las Zonas de Urgente Reindustrialización del Nervión, de Vigo y el Ferrol y del Cinturón Industrial de Barcelona.

<sup>9</sup> En ejecución de estas disposiciones han ido surgiendo a lo largo de 1988 y 1989 los correspondientes Reales Decretos sobre Zonas de Promoción Económica, de entre los que por su actualidad destacamos el relativo a Galicia, del pasado 22 de mayo de 1992.

LA UTILIZACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS  
PARA FINES DE POLÍTICA ECONÓMICA

---

Los problemas que todavía hoy ofrece la ausencia de una teoría jurídica completa de la exención no son pequeños<sup>10</sup>. Esos problemas se centran, de un lado, en la contradicción que entraña cobijar bajo una misma etiqueta jurídica la exención que podemos calificar como propia, o más fácilmente comprensible, que obedece a la ausencia o minoración de la capacidad contributiva gravada, y cuyo entendimiento desde dentro del hecho imponible no plantea especiales dificultades (mínimos exentos en los impuestos personales), y la exención denominada extrafiscal, que responde a consideraciones políticas o económicas, y que puede originarse en presencia de capacidades contributivas elevadas (todo el arsenal de mecanismos incentivadores de la producción y el comercio exterior)<sup>11</sup>. De otro, no puede perderse de vista que la exención es sólo uno de los instrumentos jurídicos, de contornos no muy precisos, que coincide con otras figuras, todavía peor delimitadas, tales como reducciones, deducciones, bonificaciones, desgravaciones, etcétera., en la consecución de un mismo objetivo desde el punto de vista del contribuyente, esto es: la minoración de la cuantía de su deuda tributaria. La diferencia fundamental reside en que estas últimas figuras suelen operar sobre la base, el tipo o la cuota, o sea, sobre los elementos de medición de la deuda; en tanto que la exención en sentido estricto, es decir, la originada por ausencia o minoración de la capacidad contributiva gravada, opera desde dentro del hecho imponible, tomando en consideración la propia dimensión o cualidad de su elemento objetivo o material.

---

<sup>10</sup> Vid. La Rosa, S., *Equaglianza Tributaria ed asencioni fiscali*, Giuffrè, 1968 caps. III a V; D'Amati, «Las exenciones y la subjetividad tributaria», en *Revista de Derecho Financiero Hacienda Pública*, 1969 y Moschetti, «Le esenzioni fiscali come norme limite suscettibili di interpretazione analogica», en *Giur. It.*, 1976.

Ello, naturalmente, en nada mengua el valor de monografías parciales, tales como la previamente citada de S. La Rosa, o las más recientes de C. Lozano, *Exención y derechos adquiridos*, Tecnos, 1988; P.M. Herrera, *La exención tributaria*, Madrid 1990; y P. Salinas, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, México, 1990.

<sup>11</sup> El tema, obviamente, está íntimamente ligado a la concepción que se tenga de tributo e impuesto y a la propia existencia de los denominados tributos de ordenamiento.