

O conjunto da proposta de reforma constitucional do Poder Judiciário trás uma má disfarçada tendência punitiva. Ninguém duvida que as mazelas de quaisquer dos Poderes da República devem ser combatidas com firmeza. Mas não é de punição que se precisa nem será do látigo que brotará a tão sonhada eficiência do Poder Judiciário.

O que o cidadão clama é por uma Justiça eficiente, capaz de compor os litígios em tempo razoável. E dificilmente se conseguirá algum sucesso simplesmente com instituições vigilantes e punitivas. Ainda que se admita plausíveis organismos integrados por membros do Judiciário e por notáveis do Direito, a verdade é que seria preciso, antes, dotar o Poder de um órgão que planejasse a sua atuação, que gerisse com competência os seus setores administrativos e judiciários e que reciclasse mentes e idéias para as novas demandas da sociedade.

O ideal é que essa vontade de mudança e as ações que a concretizassem partissem do próprio Judiciário, e formassem um movimento capaz de rever idéias, comportamentos, clichês e toda a sorte de ferrugem que emperra uma engrenagem tão essencial à democracia e à vida da República.

O que se precisa é de um movimento inspirado na grandeza de magistrados dignos como Sepúlveda Pertence, Carlos Ayres de Britto, Sálvio de Figueiredo Teixeira, José Renato Nalini, Vladimir Passos de Freitas, Novely Vilanova da Silva Reis e tantos outros anônimos que lutam quixotesicamente para tornar o Judiciário menos hermético, mais eficiente e humano.

Precisa-se também de uma maior difusão e aplicação das idéias dos grandes mestres, sobretudo daqueles que não se cansam de se indignar com a lentidão que prolonga o sofrimento dos que precisam desesperadamente de Justiça.

A grande revolução que nos espera é a de idéias, de posturas, de mentalidade. É preciso muita coragem para rever posições ultrapassadas que se incorporaram em nossas mentes e se protegem na crosta do comodismo, cegando-nos diante da realidade que nos despreza.

Aguarda-se o maestro que seja capaz de coordenar as grandes idéias e iniciativas obscurecidas pelo manto da vaidade e quebre a dormência dos que se renderam à força avassaladora da burocracia.

Extrafiscalidad y sus límites constitucionales¹

MARCIANO SEABRA DE GODOI*

SUMARIO: 1. Introducción. 2. El proceso de aceptación de la tributación extrafiscal por la doctrina española. 3. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español (TC). 4. Trazando los límites constitucionales de la tributación extrafiscal; 4.1 Extradiscalidad y derechos fundamentales; 4.2 Extradiscalidad y agresión al derecho de propiedad; 4.3 Extradiscalidad, deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y concepto constitucional de tributo; 4.4 Extradiscalidad y competencias materiales; 4.5 Extradiscalidad y capacidad económica. 5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Las investigaciones científicas acerca del tema de la extrafiscalidad presentan una gran riqueza epistemológica.

¹ Este trabalho foi apresentado como monografia final para obtenção dos créditos da disciplina *Jurisprudência Constitucional Tributária*, ministrada pelo Professor Doutor Gabriel Casado Ollero, no curso de doutorado em Direito Financeiro e Tributário da Universidade Complutense de Madrid. Apesar de ser centrado na doutrina e jurisprudência espanholas, acreditamos que o trabalho pode aportar interessantes questões para a reflexão dos juristas brasileiros, pois o tema da extrafiscalidade apresenta muitos aspectos comuns entre os diversos sistemas constitucionais-tributários.

* Formado em direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e em ciências econômicas pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Mestre em Direito Tributário pela UFMG e Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri - Espanha. Professor de Direito Tributário da PUC Minas. Advogado.

Por un lado, se trata de un *objeto material* abierto a múltiples *objetos formales* de estudio, con sus respectivas metodologías, tales como los aspectos jurídicos, económicos, sociológicos o psicológicos de la utilización de los tributos con finalidades distintas de la meramente recaudatoria. Por otro lado, en el terreno de la ciencia del Derecho, el estudio de la extrafiscalidad le ofrece al investigador una excelente oportunidad de confirmar la hipótesis según la cual las respuestas que uno da a complejas cuestiones jurídicas ubicadas en ramas específicas como la tributaria tienen hondos raíces en convicciones filosóficas, ideológicas y metodológicas sobre el *Derecho* mismo.

Es decir, aunque no siempre lo admita expresamente, es imposible al jurista ubicarse frente al tema de la extrafiscalidad sin que se pongan de manifiesto sus más íntimos convencimientos sobre graves interrogantes tales como "¿qué es el Derecho?", "¿qué es la Justicia?", "¿qué papel deben jugar el legislador y el juez constitucional en la actual forma de Estado de Derecho?".

Pero el estudio jurídico de los fines no fiscales de los tributos, además de la riqueza teórica antes apuntada, es hoy en día de suma relevancia *práctica*, notablemente respecto a la fijación de los límites de la tributación extrafiscal. En efecto, no obstante uno de los temas más investigados por la doctrina financiera española en las últimas décadas haya sido el de la extrafiscalidad, es esa propia doctrina, en manifestaciones bien recientes, la primera a reconocer que "es urgente señalar contornos precisos a la utilización del tributo con fines extrafiscales".²

Tal urgencia en cuanto a la fijación de los límites de la extrafiscalidad se puede considerar sentida en la generalidad de los ordenamientos jurídicos nacionales cuya Constitución admite, o a veces incluso exige, la instrumentalidad de los tributos en el proceso de cumplimiento de los fines de política económica y social³ propios de los Estados que ya no obedecen a la lógica liberal no intervencionista de los siglos XVIII y XIX.

Pero en España la urgencia de la fijación de límites a la extrafiscalidad es percibida de manera aún más aguda a causa de la conformación peculiar de las

² GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, p. 171.

³ Según el Tribunal Constitucional español (TC), de los arts. 40.1 y 130.1 de la Constitución española (CE) se deriva (implícitamente) la instrumentalidad del sistema tributario en la consecución de los fines de política económica y social (cfr. STC 37/1987, F. J. 13). La Constitución brasileña de 1988, fuertemente inspirada en la Constitución española, dispone en su art. 174 (Capítulo de los Principios Generales de la Actividad Económica) que "como agente normativo y regulador de la actividad económica, el Estado ejercerá, con arreglo a la ley, las funciones de fiscalización, incentivo y planeamiento (...)". Siendo ahora explícito sobre la instrumentalidad tributaria, el art. 151 de la Constitución brasileña (Capítulo del Sistema Tributario Nacional) admite que la Unión conceda "incentivos fiscales destinados a promover el equilibrio del desarrollo socio-económico entre las diferentes regiones del país".

competencias financieras de las Comunidades Autónomas⁴. En efecto, en virtud de la prohibición de establecer impuestos con hechos imponible ya gravados por el Estado (art. 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas - LOFCA), los entes regionales encuentran en los tributos con fines no fiscales (notablemente en los llamados impuestos medioambientales y los relacionados al juego y a la política de reforma agraria) la posibilidad de crear fuentes propias de financiación sin incurrir en la prohibición antes aludida⁵.

Según algunos autores⁶, las Comunidades Autónomas han abusado de la instrumentación del instituto tributario hacia la consecución de fines socio-económicos, provocando un fenómeno por lo cual se difuminan peligrosamente los contornos constitucionales del tributo, que se convierte en una "prestación *coactiva polivalente*", con la que acometer cualquiera de las tareas promocionales que incumben a los poderes públicos⁷.

Hoy en día se puede decir con seguridad que la legitimidad de la instrumentación del tributo para el logro de fines económicos y sociales es una cuestión doctrinal y jurisprudencialmente resuelta. Sin embargo, la explicación o comprensión teórica de tal fenómeno es bien diversa entre los autores que se han dedicado al tema y también respecto a la posición del Tribunal Constitucional

⁴ Sobre este asunto, cfr. CASADO OLLERO, Gabriel, *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, y ALONSO GONZÁLEZ, Luis Mangel, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

⁵ Esta posibilidad se debe en gran medida a la diferenciación que el TC ha establecido (cfr. STC 37/87, F. J. 14) entre el significado de las expresiones "hechos imponderables" (art. 6.2 LOFCA) y "materia imponible" u "objeto imponible". Según el TC, la expresión "hecho imponible" sería más restrictiva y de contenido "estrictamente jurídico", mientras que por "materia u objeto imponible" se designaría una realidad más amplia y más próxima a la realidad económica, con lo cual es lícito a las Comunidades Autónomas establecer impuestos propios a partir de la alteración de algún o algunos elementos de los presupuestos de hecho de los impuestos estatales, pues "el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado" (STC 37/87, F. J. 14).

⁶ Para González y Lejeune (*op. cit.*, p. 171), son excesivos los tributos y las normas tributarias extrafiscales existentes hoy en España, lo cual es agravado por el hecho de que es dudoso que tales normas sean idóneas para alcanzar efectivamente sus objetivos económicos y sociales.

⁷ CASADO OLLERO, Gabriel, Los fines no fiscales de los tributos, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública (R.D.F.H.P.)*, n. 213/1991, p. 473. Ya en 1968 la doctrina protestaba contra tal deformación de la figura tributaria provocado por el abuso de la extrafiscalidad, siendo ejemplares las siguientes palabras de Javier LASARTE: "(...) se está desvirtuando el verdadero carácter de los impuestos, sometidos, prácticamente, a un régimen contractual entre Administración y particular y utilizados como medio de sanción, en contra de la racionalidad del sistema tributario". - "Sobre los principios del ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial", *R.D.F.H.P.*, núm. 78/1968, p. 1317.

Español, lo cual remite a diferencias también destacables respecto a las posibilidades y a los límites constitucionales que las distintas corrientes doctrinarias y la jurisprudencia conciben respecto al manejo extrafiscal de los tributos.

Como destacado anteriormente, las diversas líneas financiero-metodológicas ("método del interés tutelado por las normas financieras", "corriente principialista"), las diversas comprensiones sobre el juego de los principios constitucionales en la dinámica de aplicación e interpretación del ordenamiento ("formalismo conceptual", "tópica jurídica") y los distintos conceptos y papeles asignados al "deber de contribuir" y a los trascendentes principios de igualdad tributaria y capacidad económica hacen con que sea muy difícil encontrar respuestas homogéneas respecto de hasta qué punto estamos ante la presencia de un tributo extrafiscal, y a partir de que límite se trata ya de un uso abusivo del tributo.

En el presente estudio, se abordará la evolución doctrinaria y jurisprudencial del tema en España e se intentará contribuir para el dibujo de los límites constitucionales de la tributación extrafiscal.

2. EL PROCESO DE ACEPTACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EXTRAFISCAL POR LA DOCTRINA ESPAÑOLA

Con la expresión "tributación extrafiscal" nos referimos a la utilización deliberada de los tributos (principalmente el impuesto) como instrumentos para el logro de fines *primordialmente* dirigidos a aspectos no recaudatorios. Acentuamos que "efectos no fiscales o extrafiscales" (económicos, sociales, psicológicos) existen en mayor o menor grado en todos los tributos con independencia de su previa ponderación por el legislador. De hecho, es de la naturaleza *patrimonial y coactiva* de los tributos, por más neutrales que sean, incidir materialmente en el medio económico y social, no siendo más que una abstracción lógica la idea de impuestos *puramente* recaudatorios o fiscales.

La posibilidad de que los tributos extrafiscales se conviertan en prestaciones coactivas no tributarias por la completa ausencia de fines recaudatorios, que remite a la cuestión más amplia de los *límites constitucionales de la extrafiscalidad*, será analizada en la sección 4 del estudio. En esta segunda parte se tratará de evaluar sistemáticamente la evolución de la doctrina española sobre la idea misma de *tributación extrafiscal* y su acomodo en el sistema financiero constitucional existente antes y después de la Constitución de 1978. Las posiciones doctrinales se expondrán según una línea cronológica, intentándose poner de manifiesto tanto la relación entre el medio histórico circundante y los convencimientos de cada autor, como las influencias recíprocas existentes entre los doctrinadores.

Son copiosamente conocidas y citadas las reservas del profesor Sainz de Bujanda respecto a la tributación extrafiscal. No obstante, sería una burda

exageración sostener que tal autor rechaza sin más la extrafiscalidad. El clásico pasaje según el cual "la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atraentes que éstos sean"⁸ puede llevar a una conclusión superficial acerca de su convencimiento sobre la materia. El Profesor de Madrid no se opone a la extrafiscalidad en sí misma, sino a su uso immoderado que puede solapar un mínimo grado de justicia en la financiación de los gastos públicos.

El autor reconoce los nuevos derroteros del Estado social⁹ y los sensibles efectos de este fenómeno sobre las funciones de los tributos, pero se recusa a aceptar de un modo acrítico la "beatería" de los estímulos fiscales que, fundados en un mal disimulado "bien común" y en una "lejana" idea de justicia social, promueven una masiva redistribución de la renta nacional en sentido inverso al que sería "natural" en un Estado social: de los más pobres para los más ricos. Se debe a Sáinz de Bujanda una mirada de rara perspicacia sociológica al problema¹⁰, y la lúcida denuncia de que sería "superficial" creer que, conforme decía el discurso oficial de entonces, los masivos beneficios fiscales existentes en la imposición sobre la renta iban a reverter, a medio o largo plazo, en beneficio de los más débiles económicamente. Todo lo contrario, lo que provocaban las excesivas desgravaciones ofertadas al capital era una distribución de las cargas públicas tanto más penosa cuanto menor la capacidad económica de los ciudadanos-contribuyentes. Por ello las reservas opuestas por aquel autor a la extrafiscalidad no se dirigen a la imposición que "procura una mejor distribución de la renta nacional" (art. 4º de la Ley General Tributaria de 1963), sino a los beneficios fiscales que buscaban aumentar el índice de inversión nacional a través de una tributación casi inexistente sobre el capital ahorrado/acumulado.

En definitiva, la posición del Profesor de Madrid no es de un rechazo poco realista de la extrafiscalidad, sino de denuncia del riesgo de que el "empleo abusivo" de las exenciones y desgravaciones con fines de fomento económico quiebre la justicia del sistema tributario. Reconociendo la dificultad de que la tributación extrafiscal respete en todo su rigor el principio de capacidad económica, la preocupación de Sáinz de Bujanda no es dejar "intocada" la

⁸ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 420.

⁹ Véase el siguiente pasaje: "Sería vana palabrería cuanto hoy se dijese para orientar los problemas tributarios con olvido de los cometidos que la Administración se ha impuesto en el campo de la política social y económica" (SÁINZ DE BUJANDA, *Op. cit.*, p. 436).

¹⁰ "El desarrollo de complejos planes políticos, sociales y económicos exige, al parecer, que las supremas facultades decisorias en el gobierno de las cosas públicas sean ejercitadas por equipos restringidos de personas que, en ocasiones, aun amparando su actividad en nobles propósitos de bien común, son, sin embargo, proclives a favorecer con peculiar intensidad los intereses, económicos o ideológicos, de los grupos a que pertenecen." - *Ibidem*, p. 420.

capacidad económica, sino impedir que ésta se "quiebre sustancialmente", esto es, "deje de operar como directriz básica para el reparto del impuesto"¹¹.

Cortés Domínguez propone matizaciones respecto a la posición de Sáinz de Bujanda, buscando ubicar la discusión sobre la extrafiscalidad "fuera de situaciones históricas concretas", es decir, suponiendo que la ley tributaria extrafiscal es creada por "verdaderos y idóneos" representantes del pueblo¹². En este contexto que se puede clasificar de "ideal", y en lo cual hay una "garantía" de que el crecimiento de la renta inducido por los beneficios tributarios extrafiscales redundará posteriormente en una redistribución positiva de aquélla, Cortés Domínguez afirma que la capacidad contributiva como criterio de reparto de la financiación de los gastos públicos, aunque sea "la estrella polar del tributarista"¹³, debe ceder en ciertos casos ante los fines de política económica y social.

Puede clasificarse esta posición, cuyo texto correspondiente fue publicado en 1965, como una clara manifestación del inicio de la crisis del principio de capacidad económica analizada sistemáticamente por Palao Taboada en su célebre estudio publicado en 1976¹⁴. En el texto de 1965 de Cortés Domínguez, así como en un artículo de Lasarte publicado en 1968, empiezan a ganar solidez doctrinaria posiciones según las cuales habría que revisarse el principio de capacidad económica como responsable por la homogeneidad del Derecho tributario¹⁵, o posiciones bajo las cuales no habría de considerarse el principio de capacidad "más que como un instrumento de un orden social y económico justo (...) que, muchas veces, quizás tendrá que ceder en beneficio de otros principios (...) "¹⁶.

Pero esas manifestaciones iniciales de Cortés y Lasarte todavía no suponían una aceptación clara de la legitimidad constitucional de la instrumentación del tributo y de la debilitación inexorable del principio de capacidad económica. Lasarte, tras analizar la legislación fiscal de enérgico fomento al desarrollo económico puesta en práctica en las décadas de cuarenta a sesenta a través de poderes discrecionales conferidos al Poder Ejecutivo, advierte para el desajuste entre la legislación intervencionista y la normativa de

¹¹ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *op. cit.*, p. 439.

¹² CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica, *R.D.F.H.P.*, n. 60/1965, p. 1006.

¹³ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica, *R.D.F.H.P.*, n. 60/1965, p. 989.

¹⁴ PALAO TABOADA, Carlos, Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, Madrid, 1976.

¹⁵ LASARTE, Javier, Sobre los principios del ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial, *R.D.F.H.P.*, n. 78/1968, p. 1318.

¹⁶ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *op. cit.*, p. 1008.

rango constitucional¹⁷, mientras que Cortés demuestra dificultades en aceptar abiertamente el crepúsculo de la capacidad económica como efecto necesario del crecimiento de la tributación extrafiscal¹⁸.

En estudio publicado en 1974¹⁹, Vicente-Arche admite que, junto a la financiación del gasto público, las Haciendas actuales persiguen otros fines, lo cual supone la obediencia a principios distintos del de capacidad económica, generando unos modos diversos de distribuir y financiar el gasto público. Siguiendo a Mafezsonni, condiciona la aceptación de principios distintos al de capacidad económica a que los fines en virtud de los cuales se produce la desviación estén claramente reconocidos en la Constitución y concretados en la Ley ordinaria.

En el célebre texto en que defiende que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos solamente se manifiesta en los tributos de estructura contributiva (impuestos)²⁰, Vicente-Arche vuelve a apuntar que el principio de capacidad económica no es exclusivo ni excluyente en la tarea de promover la equitativa distribución de las cargas públicas, debiendo ceder paso a otros criterios de reparto siempre que la finalidad del tributo sea extra-recaudatoria.

Una postura de asumida defensa de la capacidad económica como encarnación de la justicia fiscal es la sostenida por Yebra Martul-Ortega, en su estudio sobre el art. 4º de la Ley General Tributaria de 1963 (LGT), publicado en 1975²¹. El autor no ve ningún problema en que el impuesto persiga, además del interés recaudatorio, "una mejor distribución de la renta nacional" (art. 4º LGT), pues además de tal finalidad extrafiscal tener una inequívoca sanción constitucional, la justicia tributaria (corporificada en el principio de capacidad contributiva) no es mermada, sino fortalecida, por los tributos que buscan una redistribución más igualitaria de la renta. Pero, siguiendo los planteamientos de Sainz de Bujanda, denuncia el sofisma de que a medio o largo plazo el desarrollo económico cuantitativo inducido por beneficios fiscales genere "naturalmente" una distribución de renta más igualitaria.

¹⁷ LASARTE, Javier, *op. cit.*, p. 1318.

¹⁸ Tras afirmar que la capacidad económica es un principio de origen liberal-individualista, y que la Hacienda funcional supone su matización frente a otros principios más eficaces en las tareas del Estado contemporáneo, Cortés se refiere vagamente a "estructuras económicas y sociales" en las cuales la observación estricta del principio de capacidad se convierte en uno de los estímulos más eficientes y poderosos para la realización de "metas de justicia más omnicomprensivas".

¹⁹ VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, Fernando, Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública, Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero (R.E.D.F.)*, n. 3/1974.

²⁰ VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, Fernando, Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español, Civitas, *R.E.D.F.*, n. 7/1975, p. 465 *et seq.*

²¹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria, *Hacienda Pública Española (H.P.E.)*, n. 32/1975.

Además de otros límites a la extrafiscalidad que serán comentados más adelante, la conclusión de Yebra es de que los objetivos de estabilidad, desarrollo y progreso económico (previstos en el art. 4º de la LGT) sólo son admisibles como las finalidades primordiales del tributo si éste es establecido "sin menoscabo de la capacidad contributiva"²², lo que es una manera sutil de oponerse a la instrumentación extrafiscal del tributo, pues es clarísima la mínima compatibilidad entre el tributo extrafiscal y la graduación de la obligación tributaria con base en el criterio de capacidad económica.

Precisamente esa difícil compatibilidad entre extrafiscalidad y el principio de capacidad contributiva acelera la crisis del referido principio, tal como expone Palao Taboada. Pero si se toman en conjunto los estudios "Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal"²³ y "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva"²⁴, publicados respectivamente en 1975 y 1976, se percibe algo más que un mero desacuerdo del autor respecto al significado del principio de capacidad económica tal como éste era estudiado por la doctrina italiana a lo largo de las décadas de sesenta y setenta; en verdad, Palao promueve una crítica demoledora de toda una concepción formal-positivista del Derecho que sometía la noción por naturaleza indeterminada de capacidad contributiva a largas y enredadas cadenas de deducciones y precisiones lógicas según la metodología de la "jurisprudencia de los conceptos".

Palao propone sustituir esa línea metodológica formal-positivista por una concepción tal como la alemana, que reconoce abiertamente la indeterminación del principio de capacidad contributiva y transfiere al principio de igualdad el papel central respecto al control jurisdiccional, en su aspecto material, de las leyes tributarias. La tesis de Palao puede ser calificada de *antipositivista* en virtud de los conceptos extrapositivos inherentes al control de constitucionalidad basado en la prohibición de arbitrariedad impuesta al legislador.

Este cambio conceptual y metodológico propuesto por Palao tenía innegablemente dos grandes virtudes. La primera virtud es que se abandonaba el callejón sin salida al cual el fenómeno incontentible de la extrafiscalidad había conducido la teoría tradicional de la capacidad económica.

En efecto, los doctrinadores que identificaban sin más la justicia tributaria con el respecto al principio de capacidad económica se veían obligados o bien a mantener la coherencia y rechazar la Hacienda extrafiscal, o bien a ensanchar el contenido del principio de capacidad para albergar en su seno los múltiples criterios utilizados por el legislador a la hora de establecer diferencias de trato en

²² YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, *op. cit.*, p. 185.

²³ PALAO TABOADA, Carlos, Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal, *El reparto de la carga fiscal*, Anales de Moral Social y Económica, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, v. II, 1975.

²⁴ PALAO TABOADA, Carlos, *Apogeo...*

la norma tributaria. Mientras la primera solución prima por el dogmatismo irrealista, la segunda convierte la idea de capacidad económica en una caja vacía ("scatola vuota"), un par de palabras con las que se puede explicar todo (como ha dicho Einaudi²⁵), echándose de menos un criterio con lo cual controlar con eficacia los límites de la extrafiscalidad.

La solución propuesta por Palao es negarle al principio de capacidad económica la calidad de encarnación de la justicia tributaria o de concretización exclusiva del principio de igualdad en el campo tributario. Según este autor, las desviaciones del principio de capacidad económica promovidas en las normas tributarias (fiscales o extrafiscales) no son necesariamente ilegítimas, bastando con que el legislador no haya cometido una arbitrariedad. En tal construcción teórica, la capacidad económica continúa a tener un papel importante en el terreno tributario pero no ya como un criterio dogmático determinante, sino como un *tópico* en el necesario razonamiento de las leyes tributarias²⁶.

El principio de igualdad tal como es concebido en la doctrina de Leibholz y aplicado por la jurisprudencia constitucional alemana, puntos en los cuales Palao se basa a lo largo de sus estudios, no consiste en respetar siempre un criterio específico como el de la capacidad económica, sino en respetar siempre la razonabilidad de las discriminaciones, lo que remite el control jurisdiccional a criterios extrapositivos tales como "arbitrariedad", "naturaleza de las cosas", "idea misma del Derecho". Tal solución reconoce abiertamente su alto grado de indeterminación y el papel trascendental que queda asignado a los jueces constitucionales, los cuales se ven por ello obligados a adoptar la técnica de la auto-limitación ("self-restraint") a fin de no invadir el espacio de libertad del legislador para configurar sus políticas sociales, económicas etc.

Esta explicación y justificación teórica de la dinámica de la igualdad e de la capacidad económica huye del formalismo positivista y pone de manifiesto las verdaderas relaciones entre la esfera de la política y la esfera del Derecho, permitiendo vislumbrar con alto grado de realismo el papel limitado y de contenido más bien "negativo" que la jurisdicción constitucional tiene sobre la conformación de la justicia tributaria.²⁷

La segunda gran virtud de los referidos estudios de Palao es señalar y explicar la verdadera labor que los Tribunales Constitucionales desarrollan en el campo del control material de la legislación tributaria, huyendo del dogmatismo

²⁵ EINAUDI, L., *Mitos y paradojas de la Justicia tributaria*, trad. G. Solé, Ariel, Barcelona, 1963, p. 72.

²⁶ "Tópico" a la manera de los principios generales del Derecho, lo que quiere decir que la capacidad económica es un "principio orientador, cuya eficacia se manifiesta no por medio de la deducción, sino como punto de vista fundamental en la discusión de los problemas financieros" - PALAO TABOADA, Carlos, La imposición sobre las Ganancias de Capital y la Justicia Tributaria, *H.P.E.*, n. 9/1971, p. 37.

²⁷ PALAO TABOADA, Carlos, Los límites..., p. 717.

muy poco realista presente en los planteamientos de la doctrina italiana sobre el principio de capacidad contributiva.²⁸ Tanto Maffezzoni²⁹ cuanto González García³⁰ indican la tendencia de la propia *Corte Costituzionale* basarse en el principio de igualdad (muy próximo a los conceptos de razonabilidad y arbitrariedad) para declarar inconstitucional una ley que violaría la capacidad contributiva.

Las posiciones de Palao han influenciado a Martín Delgado, que ve en el art. 31.1 de la Constitución de 1978 una clara manifestación de la superación de las doctrinas tradicionales que identificaban sin más *capacidad económica y justicia tributaria*³¹. En la nueva Constitución, Martín Delgado encuentra un acomodo satisfactorio para la extrafiscalidad, pues la referencia del art. 31.1. a los principios de igualdad, progresividad y "un sistema tributario justo" demuestra que "es necesario algo más" que el simple respecto al principio de capacidad económica. El papel de la capacidad económica es matizado principalmente en virtud de su ligación al conjunto del sistema tributario y no a cada uno de los tributos, aunque su eficacia permanezca en la prohibición de parámetros opuestos o de la "adopción generalizada de cualquier criterio de imposición contrario a la capacidad económica".³²

La posición de Martín Delgado procura un equilibrio entre extrafiscalidad y un grado mínimo de capacidad económica en términos globales. Es decir, sería legítimo que el principio de instrumentalidad de los tributos les estructurase con arreglo a otros criterios, sin realizar el sentido positivo de capacidad económica, pero nunca al precio de producir un resultado anómalo para el conjunto del sistema tributario. Este equilibrio no se aplicaría indistintamente a todo tributo: habría que evaluar la función de cada tributo en el conjunto del ordenamiento, y su relación con los otros tributos individualmente considerados.

²⁸ Palao cita pasajes de la obra de Maffezzoni ("El principio de capacidad contributiva") en los cuales el doctrinador italiano reconoce "la escasa o casi nula influencia que el criterio de la capacidad económica expresada por el presupuesto de hecho ha ejercitado sobre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional" — *apud* PALAO TABOADA, Carlos, Apogeo..., p. 424.

²⁹ "Si se tienen presentes las Sentencias del Tribunal en las que la evocación del principio de capacidad contributiva ha llevado a la declaración de ilegitimidad constitucional de alguna norma, se puede constatar que el mismo aparece como una expresión del principio de igualdad o más genéricamente de racionalidad (...)" — *Ibidem*, p. 424.

³⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del Derecho comparado, *El Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, v. II, p. 1203.

³¹ MARTÍN DELGADO, José María, Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978, *H.P.E.*, n. 60/1979. Según este autor, la nueva formulación constitucional debe entenderse precisamente en la corriente defendida por Palao Taboada. — MARTÍN DELGADO, José María, *op. cit.*, p. 65.

³² *Ibidem*, p. 70.

La distinción entre no realizar el sentido positivo de la capacidad económica y quebrantar las garantías mínimas del principio es utilizada también por Casado Ollero en sus estudios sobre el principio de capacidad económica publicados en 1982³³. El autor explica que tanto en los impuestos indirectos como en los impuestos con fines no fiscales, el principio de capacidad económica no desempeña un papel de criterio de graduación de las prestaciones tributarias (capacidad económica relativa o "aspecto positivo de la capacidad económica"). Pero es siempre necesaria una justificación (cumplimiento de otro fin o valor constitucional, por ejemplo) de la desviación de la capacidad como *criterio*, y la norma que contenga tal desviación no podrá utilizar parámetros *contrarios* o *opuestos* al de la capacidad económica.

Distinta de la función de criterio de contribución (presente en los impuestos directos) es la función de *presupuesto legitimador del tributo*. Esta función la capacidad económica la irradia a toda y cualquier prestación tributaria, no en virtud del art. 31.1 CE, sino como un requisito mínimo de razonabilidad o no-arbitrariedad de las normas tributarias. En conclusión, Casado Ollero propone no que el tributo con fines no fiscales sea "estructurado" conforme la capacidad económica, sino que respete los límites de la capacidad como fuente del tributo (no imposición sobre el mínimo vital y no configuración de una imposición con efectos confiscatorios) y que no adopte criterios *opuestos* a la capacidad económica, aunque se puedan adoptar criterios *distintos* a la hora de cuantificar la deuda tributaria.³⁴

El intento de Martín Delgado y Casado Ollero ha sido el de, partiendo de las posiciones de Palao, tratar de concretar algo más las exigencias del principio de capacidad económica en la Constitución de 1978 y avanzar conclusiones que pudiesen reducir el alto grado de indeterminación de la "prohibición de discriminaciones arbitrarias". A partir de entonces, la gran mayoría de los autores van a dedicarse a encontrar las exigencias mínimas de la capacidad económica que no pueden quebrantarse aunque se admita la legitimidad de la instrumentalidad extrafiscal de los tributos.

En esta línea de pensamiento, Pérez Royo propone que el desarrollo del sistema tributario justo exigido por el art. 31.1 CE se vincule en un doble plano al principio de capacidad económica. El plano del principio como "límite negativo" al legislador fiscal alcanza todo y cualquier tributo singularmente conside-

³³ CASADO OLLERO, Gabriel, El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I), *Civitas, R.E.D.F.*, n. 32/1982, y El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica, *Civitas, R.E.D.F.*, n. 34/1982.

³⁴ CASADO OLLERO, El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica, *Civitas, R.E.D.F.*, n. 34/1982, p. 192.

rado e impide que éste incida donde no haya una "circunstancia reveladora de capacidad económica"³⁵. Mientras tanto, el sentido positivo de la capacidad económica como adecuación de la carga a la capacidad económica subjetiva actuaría no sobre todo y cualquier tributo, sino que respecto al sistema tributario globalmente considerado.

Lejeune Valcárcel³⁶ propone que el principio de igualdad (notadamente en su aspecto sustancial o "igualdad como situación" en los términos del art. 9.2 CE) pasa a desempeñar el papel fundamental en la justicia tributaria, en sustitución al de capacidad económica. El autor trata de fijar límites a la extrafiscalidad, recalando la necesidad metodológica de entender el tributo como un instituto constitucional a servicio de diversos principios y programas constitucionales, y no como un instituto cerrado en sí mismo y destinado solamente a la finalidad recaudatoria.

Albiñana García-Quintana publicó en 1981³⁷ un estudio que se tornaría referencia obligatoria en el tema de la extrafiscalidad. No sostiene la ilegitimidad o la inconstitucionalidad de los impuestos creados *ex novo* para "cumplir un fin económico y de modo exclusivo"³⁸, sino que les niega la naturaleza misma de *impuestos*, quitándoles del ámbito de aplicación del precepto constitucional que trata del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Según tal autor, los "impuestos de ordenamiento" son creados para corregir, a través de mecanismos de compensación, igualación o adición, fallos de mercados en los que los precios de bienes o servicios no revelan las magnitudes reales de los costes de producción. Prestaciones coactivas como los derechos aduaneros y la exacción sobre el consumo de bebidas alcohólicas y tabaco³⁹ "persiguen fines socialmente deseables y, por tanto, sirven a la justicia ampliamente entendida, pero no por los caminos del impuesto"⁴⁰ porque no tienen como fundamento la capacidad económica de los sujetos pasivos ni se

³⁵ PÉREZ ROYO, Fernando, Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 15/1985, p. 68-69.

³⁶ LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto, Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria, *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDESA, Madrid, 1980.

³⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Los impuestos de ordenamiento económico, *H.P.E.*, n. 71/1981.

³⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *op. cit.*, p. 19. El autor explica que su análisis excluye de este concepto los impuestos con meros "efectos económicos", los impuestos con recaudación afectada, las exenciones y bonificaciones con fines extrafiscales alojadas en el seno de impuestos financieros, y los impuestos que persiguen la redistribución de la renta nacional como efecto de la progresividad de los tipos.

³⁹ El autor no se refiere a los impuestos que gravan el consumo de tabaco y alcohol como manifestaciones de capacidad económica, sino a impuestos exclusivamente "disuasivos del consumo".

⁴⁰ *Ibidem*, p. 24.

destinan a concretizar el deber de sostenimiento de los gastos públicos previsto en el art. 31.1 CE. Los impropriamente llamados "impuestos de ordenamiento" que ostentan funciones correctoras de actividades o conductas humanas no serían más que institutos asimilados a *multas sin infracción previa*.

Las posiciones de Albiñana recalcaron tempranamente graves problemas que posteriormente iban a generar posiciones diversas en la doctrina: la recepción de los fines de política económica y social en el seno del deber de contribuir del artículo 31.1 CE, y la difícil caracterización de una medida tributaria disuasoria como sanción o como estímulo. El impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas, comentado en la tercera sección del presente estudio, podrá ejemplificar las posiciones doctrinarias y jurisprudenciales respecto de tales problemas.

La progresiva aceptación doctrinaria de la legitimidad de la tributación extrafiscal se demuestra claramente en los estudios de Javier Lasarte⁴¹ y Checa González⁴² publicados en 1983. El claro mensaje de ambos estudios es poner de manifiesto la necesidad de reflejar en la dogmática tributaria (notablemente respecto a la "sobrevalorización"⁴³ del principio de capacidad económica) los cambios económicos y sociales habidos por ocasión de la superación del Estado liberal y el establecimiento del Estado social. El principio de capacidad económica vuelve a identificarse con valores individualistas y liberales, y se recalca el papel fundamental de los tributos extrafiscales en la consecución de los fines económicos y sociales del nuevo modelo de Estado español. Checa insiste⁴⁴, siguiendo Fichera⁴⁵, en la superación de la vieja creencia en el carácter necesariamente indirecto de los tributos respecto a la consecución de los fines constitucionales.

Checa González cita en su texto⁴⁶, como ejemplos de autores reacios a admitir las funciones extrarrecaudatorias de los tributos, a Albiñana⁴⁷ y Soler Roch⁴⁸. En cuanto a la posición de Albiñana, antes examinada, no nos parece que su posición sea reacia a los tributos con fines extrafiscales, sino a los tributos

⁴¹ LASARTE, Javier, Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio, Civitas, R.E.D.F., n. 37/1983.

⁴² CHECA GONZÁLEZ, Clemente, Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional, Civitas, R.E.D.F., n. 40/1983.

⁴³ LASARTE, Javier, *Funcionalidad...*, p. 9.

⁴⁴ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *op. cit.*, p. 507.

⁴⁵ FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Ed. Scientifiche Italiane, 1973.

⁴⁶ CHECA GONZÁLEZ, *op. cit.*, p. 509.

⁴⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Clemente, *op. cit.*

⁴⁸ SOLER ROCH, Maria Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

creados *ex novo* con fines "exclusivamente"⁴⁹ económicos o sociales, razón por la cual Albiñana afirma expresamente que sus críticas no se dirigen a "las exenciones y bonificaciones impositivas al servicio de la política económica y que actúan [en el seno de impuestos financieros como el IRPF o el IS] como estímulo o incentivo de los correlativos comportamientos económicos de las unidades productivas y familiares"⁵⁰.

En cuanto a las posiciones de la Profesora María Teresa Soler Roch, tampoco nos parece correcto calificar su pensamiento vertido en la obra "Incentivos a la inversión y justicia tributaria" como reacto a la admisibilidad de las finalidades extrafiscales del impuesto. Si no interpretamos mal la citada autora, su rechazo va dirigido más bien a las normas de incentivo a la inversión que, por su exageración cuantitativa y su oferta indiscriminada a todos los sujetos pasivos, aparecen configuradas como elemento estructural del impuesto sobre la renta, hasta el colmo de neutralizar los principios de justicia tributaria, fundamentalmente el principio de capacidad económica.

La autora no llega a posicionarse en términos conclusivos en cuanto al problema general de la utilización del tributo con fines no fiscales⁵¹, sino que propone un replanteamiento del problema que reduce su alcance a aquellos casos en que los incentivos fiscales dejan de ser excepcionales para tornarse generales, y a la vez difuminan por completo el concepto de renta asumido por el legislador.⁵² En definitiva, nos parece que la posición de Soler Roch sigue la línea de pensamiento de Sáinz de Bujanda con sus reservas al uso "abusivo" de las exenciones extrafiscales, que pueden llegar a "neutralizar" por completo la progresividad del sistema tributario.

Estas reservas que Sáinz de Bujanda y Soler Roch oponen a las exenciones abusivas en la imposición sobre la renta son compartidas incluso por autores declaradamente favorables a la extrafiscalidad y a una visión más realista del sistema tributario, como Javier Lasarte. En su texto sobre la funcionalidad del

⁴⁹ Puede ser difícil en determinadas ocasiones prácticas, diferenciar impuestos con fines "exclusivamente" socio-económicos de impuestos con fines "primordialmente" socio-económicos. No obstante, en términos teóricos, la diferencia es importante y nos parece presente en el texto de Albiñana.

⁵⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *op. cit.*, p. 18.

⁵¹ SOLER ROCH, María Teresa, *op. cit.*, p. 29-47.

⁵² "La subordinación del interés tributario a los objetivos de política económica o social aparece justificada, en estos casos, por la relativa excepcionalidad de los supuestos en que se conceden los beneficios fiscales (...). Sin embargo, en el caso concreto que nos ocupa -- los incentivos a la inversión en los impuestos sobre la renta -- debe tenerse en cuenta que los beneficios fiscales concedidos no corresponden a supuestos excepcionales, ni el incentivo se plantea como una medida específica o actuación coyuntural de política económica (...). Lo que se plantea no es tanto aquella subordinación del interés tributario a la consecución de finalidades extrafiscales, sino la propia valoración constitucional de los impuestos sobre la renta". -- *Ibidem*, p. 106.

sistema tributario publicado en 1983, este autor, tras recalcar la necesidad de que la dogmática del derecho tributario acepte los fines no fiscales de los tributos, reconoce que la invocación excesiva de "valores sociales como la eficacia económica"⁵³ (los cuales son en definitiva la base teórica de los incentivos a la inversión) hace con que el aparato fiscal pueda ser denunciado como un mero instrumento de dominio de la clase dominante, un *Diabolus ex machina* que facilita la pervivencia de las desigualdades sociales.

En el inicio del presente estudio, decíamos que los problemas que plantea la extrafiscalidad tienen un fuerte componente filosófico y metodológico, lo que ha quedado claro en las hondas críticas que Palao formula en 1976 a la doctrina italiana de la capacidad contributiva y sus influencias en España. Otro autor que pone de manifiesto tal relación entre extrafiscalidad y cuestiones metodológicas es Lozano Serrano en su obra "Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos"⁵⁴. El autor promueve una crítica vigorosa del método del "interés fiscal o recaudatorio tutelado por las normas tributarias" (presente en las obras de Sáinz de Bujanda y Soler Roch), según el cual lo que identifica la norma tributaria es el interés de defensa o de protección del crédito tributario.

Según Lozano⁵⁵, esta postura metodológica merma la homogeneidad o unidad del Derecho Financiero, y tiende a *formalizar* el deber de contribuir y a excluir del concepto de tributo las exigencias de justicia. Por lo que respecta a la extrafiscalidad, el autor demuestra la inadecuación del método para comprender la realidad socio-jurídica actual. Mientras que el método del interés tutelado nace con el liberalismo y supone la rígida separación sociedad civil -- Estado, interés privado -- interés público, y un ejercicio autoritario del poder que el Derecho Público debe regular, el actual Estado social y democrático de Derecho no supone la contraposición entre el interés común y el interés individual, y por eso sería un error metodológico suponer que normas de exenciones o bonificaciones tutelen un interés del particular contrapuesto al interés público de recaudar.

Hay un pasaje de la ya comentada obra de Soler Roch que ejemplifica con claridad la aplicación del método del interés tutelado en el estudio de la extrafiscalidad:

La consideración del tributo como recurso de la Hacienda implica que el interés jurídico protegido por las normas tributarias es un interés jurídico específico, de naturaleza financiera (...) de acuerdo con las exigencias del principio contributivo. Ello supone que toda norma que reconozca un bene-

⁵³ LASARTE, Javier, *Funcionalidad...*, p. 17.

⁵⁴ LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias y Derechos Adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 33-37.

ficio fiscal actúa, en principio, contra dicho interés, no ya sólo en cuanto merma de los recursos tributarios, sino también en cuanto a la posible vulneración del citado principio contributivo.⁵⁶

Estamos de acuerdo con Lozano respecto a la inadecuación del método del interés recaudatorio para analizar los problemas actuales que plantea la extrafiscalidad. Sin embargo, pensamos que las conclusiones específicas de Sáinz de Bujanda y Soler Roch en los citados textos continúan válidas aunque no se aplique la metodología criticada.⁵⁷

En cambio al método orientado por el *interés recaudatorio* tutelado por la norma tributaria, Lozano propone una vinculación estrecha entre el deber de contribuir del art. 31 y los principios erigidos en el Título preliminar de la CE como objetivos de todo el ordenamiento. Ésta es también la línea de pensamiento propuesta por Lejeune según la cual la justicia tributaria es una especificación de la justicia global de la Constitución en el terreno de los tributos.

El fenómeno de la extrafiscalidad queda fortalecido en sus fundamentos pues el art. 31.1 CE es visto por Lozano como un "auténtico precepto de resultados"⁵⁸ en el sentido de que la igualdad y la progresividad son exigencias en cuanto a los resultados de la aplicación de las normas, y no solamente en cuanto al contenido de aquéllas.

Lozano trae las normas extrafiscales (como las exenciones de incentivo a la inversión) al seno mismo del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, deber que ya no se identifica sin más con el interés recaudatorio del Estado. Es decir, el deber de contribuir fundamentado en el principio de solidaridad tiene no la misión formal de allegar recursos al Erario sino la misión sustancial de que de la financiación de los gastos públicos "se obtengan los resultados de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (...)" debiendo basarse para ello, generalmente, en criterios de capacidad económica.⁵⁹

El autor dice "generalmente", pues la capacidad económica es vista como uno de los medios por los cuales se puede llegar a los resultados de igualdad y progresividad, pero no el único. Para Lozano, la ampliación del contenido del deber de contribuir es consustancial al nuevo Estado democrático y social del Derecho, pues sería prácticamente imposible lograr los objetivos socio-económicos del ordenamiento constitucional sin la actuación extrafiscal de los tributos.

En suma, la aportación de Lozano propone que tanto los tributos y normas "financieros o recaudatorios" como los tributos y normas "extrafiscales" deben

⁵⁶ SOLER ROCH, María Teresa, *op. cit.*, p. 36.

⁵⁷ El propio Lozano no llega a afirmar las conclusiones específicas de Soler Roch en su obra ya citada, sino que dirige sus críticas a los aspectos metodológicos del estudio.

⁵⁸ LOZANO SERRANO, Carmelo, *op. cit.*, p. 45.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 47.

anidarse en el seno del deber de contribuir, descartando del concepto y de la interpretación de las normas extrafiscales las características tradicionales de excepcionalidad y contrariedad al deber de contribuir (la *exención* como el *envés del tributo* como proponía Sáinz de Bujanda). Estas aportaciones de Lozano serían posteriormente reafirmadas y desarrolladas en su obra "Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario"⁶⁰, publicada en 1990.

Una concepción que sigue esta misma senda de ampliación del contenido del deber de contribuir es la que ha sostenido Martínez Lago⁶¹. Este autor cree que, en el sistema tributario actual, la idea tradicional de capacidad económica cede el paso a una "calificación solidaria" del concepto, con lo cual pierde sentido la tradicional contraposición entre los principios de justicia tributaria y las otras exigencias constitucionales como los fines de política social y económica⁶². Partiendo de las ideas de Norberto Bobbio, se recalca que el Estado actual da carta de naturaleza al llamado "entramado jurídico promocional" que sustituye la tradicional función protectora y represora del Estado policía⁶³. Así pues, en el contexto de las técnicas de alentamiento y de las sanciones positivas, el Derecho financiero es llamado a cumplir directamente los fines y valores sociales y económicos del ordenamiento constitucional.

Mientras la casi totalidad de la doctrina española admite que en ciertas ocasiones el criterio de capacidad económica puede y debe ceder frente a otros criterios distributivos de la carga fiscal en aras a lograr otros fines y valores constitucionales⁶⁴, Martínez Lago concibe la capacidad económica como "prin-

⁶⁰ LOZANO SERRANO, Carmelo, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990.

⁶¹ MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad, Civitas, R.E.D.F., n. 60/1988 y Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad, *Gaceta Fiscal*, n. 81/1990.

⁶² MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, Función motivadora..., p. 607.

⁶³ *Ibidem*, p. 618-620.

⁶⁴ Es necesario recalcar que la doctrina, aunque admita la matización o desviación del principio de capacidad económica en los tributos extrafiscales, siempre advierte que hay que respetar en un grado mínimo la capacidad económica. Pérez de Ayala, no obstante, admite que la capacidad económica esté completamente alejada de los tributos extrafiscales, afirmando que en tales supuestos no rige el principio de capacidad económica sino el "principio del coste social" (*Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, p. 156). Como el mismo autor defiende en su estudio "Las cargas públicas: principios para su distribución" (*H.P.E.*, n. 59/1979, p. 90) que la capacidad económica es un presupuesto lógico necesario para la aplicación de los principios de igualdad, progresividad y no-confiscatoriedad previstos en el art. 31.1 CE, precepto que no considera aplicable a los tributos extrafiscales (*Derecho...*, p. 160) nos parece contradictorio que siga sosteniendo la naturaleza de impuestos para las exacciones extrafiscales (*Derecho...*, p. 159-161).

cipio distributivo que no admite excepciones a su aplicación”⁶⁵. Para sostener tal idea, el principio de capacidad económica adquiere un contenido más elástico derivado de su calificación solidaria y se define como la potencia económica que resulta idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos “conforme a las exigencias económicas y sociales que contiene la Constitución”.⁶⁶

Con esta cláusula final del concepto de capacidad económica, Martínez Lago se pone en la misma corriente del doctrinador italiano Francesco Moschetti⁶⁷, quien promueve una diferenciación entre capacidad económica y capacidad contributiva (expresión mencionada en el art. 53 de la Constitución italiana). La primera sería una condición necesaria pero no suficiente para la configuración de la segunda. Así pues, podría haber capacidad económica sin que hubiera capacidad contributiva, pues en este último concepto entra un juicio de valor que dimana de los valores expresados en la Constitución.

El propio Moschetti indica que su tesis tiene consecuencias “particularmente sensibles cuando se afronta el problema relativo a la utilización del impuesto con fines económicos y sociales”.⁶⁸ Pero tales consecuencias, reputadas positivas por Moschetti y Martínez Lago, son duramente criticadas como negativas por gran parte de la doctrina para la cual el concepto de capacidad contributiva “en clave solidaria” o dilatado por la consideración de los fines económico-sociales se convierte en algo muy poco operativo en términos de control jurisdiccional, “una especie de síntesis de todas las posibles finalidades que el legislador puede perseguir”, según la crítica de Palao Taboada⁶⁹.

La doctrina española más reciente, notablemente tras la jurisprudencia del Tribunal Constitucional vertida en la STC 37/1987, ya no se plantea la cuestión de la legitimidad constitucional de la tributación extrafiscal. El problema pasa a ser la fijación de los límites de tal tributación, y para resolver tal cuestión es fundamental la posición que se mantenga respecto al concepto de tributo y las dimensiones del deber de contribuir. Casado Ollero no eligió al azar el título de “Los fines no fiscales de los tributos” para su estudio específico sobre este tema publicado en 1991⁷⁰. Bajo tal título están la convicción de que el deber de contribuir no es tan amplio como propone algunos autores, y la denuncia de que “algunas detracciones patrimoniales coactivas, a fuerza de ‘extrafiscales’, terminan perdiendo su condición de ‘tributarias’”⁷¹.

⁶⁵ MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, *Función motivadora...*, p. 607.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 613.

⁶⁷ MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 277-278.

⁶⁹ PALAO TABOADA, Carlos, En torno a la jurisprudencia reciente del tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria, *R.E.D.F.*, n. 59/1988, p. 446.

⁷⁰ CASADO OLLERO, Gabriel, Los fines no fiscales de los tributos, *R.D.F.H.P.*, n. 213/1991.

⁷¹ *Ibidem*, p. 455.

A lo largo de este texto, Casado Ollero rechaza la expresión “tributo extrafiscal” y manifiesta preocupaciones semejantes a las de Albiñana y Lejeune respecto de la desnaturalización del tributo como instituto constitucional. El autor defiende un contenido más restricto al deber de contribuir, en comparación con las posiciones de Martínez Lago y Lozano Serrano. Casado Ollero no se opone a que el tributo tenga, además de los recaudatorios, fines de política económica y social, e incluso admite la irradiación de aquellos sobre el deber de contribuir. Sin embargo el autor es reacio a la incorporación de los fines de política económica y social en la noción misma del deber de contribuir.⁷²

En nuestra opinión, la posición que uno sostenga frente al problema antes aludido constituye una referencia clave para abordar la delicada cuestión del control de los límites a la extrafiscalidad, lo que haremos en la sección 4 del presente estudio. Pero para abordar con profundidad el tema de los límites de la extrafiscalidad es necesario un previo conocimiento de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español sobre la materia que hasta ahora hemos tratado fundamentalmente en sus manifestaciones doctrinarias.

3. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL (TC)

En este apartado, trataremos de abordar la jurisprudencia del TC relacionada con la legitimidad y los límites de la extrafiscalidad. Además de las sentencias en que el TC ha tratado específicamente del tema de la extrafiscalidad, examinaremos un bloque de sentencias que trataron, no sin ambigüedades, de la interrelación entre capacidad económica, igualdad y progresividad, temas cuya inteligencia condiciona toda la comprensión de la problemática de la extrafiscalidad.

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos empezó a ser interpretado por el TC a partir de la STC 27/1981. Además de cuestiones de derecho presupuestario, esta sentencia trató de poner de manifiesto las relaciones entre capacidad económica, igualdad, progresividad y justicia tributaria, términos presentes en la compleja redacción del artículo 31.1 CE⁷³.

⁷² *Ibidem*, p. 491-494.

⁷³ “Art. 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.” Palao Taboada clasificó tal redacción de “farragosa y poco elegante” en texto publicado en 1979 (La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario, *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 319). En 1995, se refiere a tal precepto como “de estilo un tanto barroco” (Los principios..., p. 629).

La STC 27/1981 tiene relevancia para el estudio de la extrafiscalidad pues en ella el TC se posiciona inequívocamente sobre la relación entre capacidad económica y justicia tributaria, cuyas tradicionales polémicas doctrinarias hemos visto en el apartado anterior.

El Tribunal Constitucional deja bien claro que *la justicia tributaria no se agota en el principio de capacidad económica*. Como llega incluso a desautorizar “cierta doctrina” que postulaba la idea contraria⁷⁴, el TC parece tomar partido en la antigua polémica doctrinaria y adherir a la corriente (Palao Taboada, Cortés Domínguez, Martín Delgado, Lejeune Valcárcel) que confiere al principio de igualdad el *papel central* en el control de legitimidad de la legislación fiscal, concibiendo la capacidad económica como una de las concretizaciones (pero no la exclusiva) de la igualdad en el campo tributario. Palao Taboada⁷⁵ y Alonso González⁷⁶ comparten la opinión de que en esta Sentencia, el Tribunal rechaza la doctrina italiana que representó el auge del principio de capacidad económica, bien como la doctrina española que la seguía. Con tal toma de posición, el Tribunal deja una clara impresión de que reconoce la legitimidad constitucional de la extrafiscalidad, lo que sería posteriormente confirmado expresamente en la STC 37/1987.

Lo que no queda tan claro en la STC 27/1981 es el papel preciso del principio de capacidad económica, pues el Tribunal se limita a afirmar que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.”⁷⁷ Tal afirmación, aunque sea un tanto oscura, parece referirse a las exigencias mínimas del principio de capacidad que deben cumplirse en toda y cualquier prestación tributaria, es decir, la capacidad económica como “fuente” o “presupuesto del tributo” en la conocida construcción teórica de Casado Ollero⁷⁸.

El Tribunal también parece suscribir los planteamientos de Lejeune⁷⁹ respecto de “una cierta desigualdad cualitativa” en el tratamiento tributario

⁷⁴ “A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva.” (STC 27/1981, F.J. 4º)

⁷⁵ PALAO TABOADA, Carlos, Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, Civitas, R.E.D.F., n. 88/1995, p. 631.

⁷⁶ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 37-38.

⁷⁷ STC 27/1981, F.J. 4º.

⁷⁸ OLLERO, Casado, El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica, Civitas, R.E.D.F., n. 34/1982, p. 190-222.

⁷⁹ LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto, Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDESA, Madrid, 1980, p. 142-169.

provocada por el juego del principio de progresividad y su propósito de redistribución de la renta nacional, por lo cual la “igualdad” del sistema tributario no sería conducible, a juicio del Tribunal, al art. 14 de la CE, que trata de la igualdad formal y no de la “igualdad como situación”. También ha quedado claro que la progresividad debe predicarse del conjunto del sistema tributario, y no de cada tributo en particular.⁸⁰

En el Auto 230/1984, el Tribunal se aproxima aún más claramente de las concepciones menos dogmáticas sobre el principio de igualdad (en la línea propuesta por Palao en sus textos publicados en 1975 y 1976), pues se afirma que aquel principio no impide que el legislador tributario introduzca diferenciaciones entre los contribuyentes, lo que puede ocurrir atendiendo sea a la cuantía y al origen de sus rentas, sea “a cualquier otra condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia”. La adhesión del Tribunal a la doctrina de la “prohibición de arbitrariedad” tal como formulada por Leibholz y aplicada por la jurisprudencia constitucional alemana queda explicita en este pasaje, en que el Tribunal anota que la vulneración de la igualdad “sólo se produciría, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación” (ATC 230/1984).

En la STC 49/1984, el Tribunal, a la vez que resolvió un conflicto de competencias entre la Comunidad de Cataluña y el Estado sobre política cultural y control de los medios de comunicación, dejó implícita su conformidad con los tributos extrafiscales/ incluso con los de “carácter moral”. En efecto, el Tribunal consideró legítima la institución de una “exacción parafiscal” (art. 3º de la Ley 1/1982) con clarísimos fines de crear “presión fiscal desestimuladora” sobre la exhibición de películas pornográficas y de apología de la violencia. El Tribunal clasificó tal exacción como “un fenómeno de intervención, de carácter negativo, restrictivo de unas actividades”, que se hace eficaz mediante limitaciones que se orientan a la protección de la juventud y de la infancia, “en relación con la sensibilidad moral del espectador medio” (STC 49/1984, F.J. 4º).

Son también muy significativas las afirmaciones del Tribunal en la STC 19/1987, que declaró inconstitucional el art. 13.1 de la Ley 24/1983, por conferir una excesiva discrecionalidad (habilitaciones indeterminadas) a la potestad tributaria local, en vulneración a los arts. 33.1 y 133.2 de la Constitución. En este fallo,

⁸⁰ “Es por ello — porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad— por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la *progresividad global del sistema tributario* en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.” [grifos nuestros] — STC 27/1981, F.J. 4º.

amén de reafirmar su doctrina sobre las "diferentes igualdades"⁸¹ presentes en los arts. 1.1, 14 y 31 de la Constitución y de volver a exponer su doctrina de la "prohibición de arbitrariedad", el Tribunal construye una red argumentativa de trascendencia innegable para el tema de la extrafiscalidad.

En efecto, el Tribunal advierte para la "unidad del ordenamiento" constitucional que tiene por consecuencia, en el terreno de la ordenación de los impuestos, "la prosecución, a través de las determinaciones que la Ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna." (STC 19/1987, F.J. 4º)

A tal afirmación, que casi reproduce literalmente las lecciones doctrinales que buscaron en años anteriores la legitimación constitucional de la extrafiscalidad, añade el Tribunal que el legislador tributario está autorizado a diferenciar los efectos jurídicos que haya de extraer de los hechos imposables "en atención a la consecución de fines constitucionalmente lícitos" (...) "siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que pueda legítimamente considerarse como diversas." (F.J. 3º)

Por todo eso, se concluye que la legitimación constitucional de la tributación extrafiscal estaba ya diseñada en la jurisprudencia del TC cuando éste puso de manifiesto su doctrina sobre el tema en la célebre STC 37/1987. En este fallo, el Tribunal juzgó la constitucionalidad del Impuesto sobre tierras infratilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que tenía por hecho imponible la infratilización de las fincas rústicas que no alcanzasen el rendimiento óptimo por hectárea, y por base imponible la diferencia entre el rendimiento óptimo y el obtenido en año natural, aplicándose tipos progresivos en función del menor aprovechamiento de la tierra y destinándose la recaudación para el Instituto Andaluz de Reforma Agraria.

Respecto al tema de la legitimidad constitucional de la tributación extrafiscal, cabe destacar los siguientes aspectos del fallo. En primer lugar, el Tribunal rechaza que el impuesto habría invadido el contenido esencial del derecho de propiedad privada, pues "la fijación del 'contenido esencial' de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo." (F.J. 1º)

En segundo lugar, el Tribunal rechaza el argumento de los recurrentes de que "la figura tributaria que la Ley de Reforma Agraria establece, por no respon-

⁸¹ Según el Tribunal, la igualdad de los arts. 14 y 31 son ambas reflejos del valor superior consagrado en el art. 1, pero tienen distintos alcances y eficacia. (STC 19/1987, F.J. 3º)

der a finalidades estrictamente recaudatorias, no es ni puede ser un verdadero impuesto, sino que se trata más bien de una exacción o arbitrio con finalidad no fiscal." (F.J. 13) El Tribunal deriva la función extrafiscal de los tributos a partir de los arts. 40.1 y 130.1 de la Constitución, reconociendo que el sistema tributario en su conjunto y cada tributo en particular son instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados, lo que ya estaría expresamente previsto en el art. 4º de la Ley General Tributaria (LGT).

En los mismos términos propuestos por Casado Ollero en 1981⁸², el Tribunal reconoce la instrumentalidad de los tributos también en el ámbito de las potestades tributarias autónomas (F.J. 13).

Respecto al tradicional conflicto entre los arts. 3º y 4º de la LGT, o entre la capacidad económica y la extrafiscalidad, el Tribunal afirma: "A ello [la utilización extrafiscal de los tributos mencionada en el art. 4º LGT] no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 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." (F.J. 13) Enseguida el Tribunal define los requisitos para que la capacidad económica se considere respetada conforme las exigencias del art. 31.1:

Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo.

Según el razonamiento llevado a cabo en esta Sentencia, la infratilización de las fincas sería a la vez un hecho de significado social y económico negativo que el legislador fiscal procura combatir, y un hecho revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determinaría la mayor o menor cuantía del impuesto. Esta posición del Tribunal es considerada errónea por Palao Taboada⁸³ y por Checa

⁸² CASADO OLLERO, *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, p. 83 *et seq.*

⁸³ Según tal autor, tal concepción convierte la capacidad económica en un una noción "desprovista de todo contenido material", recalando la necesidad de que la renta debe ser siempre "efectiva" para que se respete el principio de capacidad. Palao advierte que el razonamiento del TC sobre el principio de capacidad económica es por otro lado innecesario, pues el reconocimiento de que el impuesto andaluz perseguía otros fines constitucionales legítimos hace con que sea innecesario fundamentar su respeto a la capacidad económica como criterio de imposición. - PALAO TABOADA, Carlos, Los principios..., p. 634.

González⁸⁴, pero es considerada correcta por Alonso González⁸⁵, Martínez Lago⁸⁶ y Francisco Escribano⁸⁷.

Las dos primeras configuraciones jurisprudenciales del significado del principio de capacidad económica como límite al legislador (SSTC 27/1981 y 37/1987) no son ejemplo de claridad ni de lógica, siendo incluso tenidas por contradictorias por alguno autor⁸⁸. Si en la STC 27/1981 se habla lacónicamente de una "exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra", las precisiones de la STC 37/1987 no son nada esclarecedoras, pues se habla de "renta virtual", de "titularidad de una riqueza real o potencial"⁸⁹.

Tal vez reconociendo la necesidad de aclarar sus posicionamientos anteriores, en la STC 221/1992 el TC aduce que el principio de capacidad económica opera "como un límite al poder legislativo en materia tributaria", lo cual "quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia." (F.J.4º). Tal quebrantamiento podría ocurrir por ejemplo con el mantenimiento a ultranza del principio nominalista en el ordenamiento tributario, en el contexto de períodos de inflación aguda: "En tales casos, la valoración de los elementos patrimoniales según criterios estrictamente nominales puede conducir a gravar en todo o en parte rentas aparentes, no reales" (F.J.5º). Pero el fallo concreto no declaró la inconstitucionalidad del precepto que dejaba en manos del Ejecutivo decidir sobre la oportunidad y conveniencia de las

⁸⁴ El autor cree que "un recto entendimiento del principio de capacidad contributiva conlleva que sólo puedan someterse a gravamen manifestaciones de riqueza reales y efectivas y no meramente potenciales o presumibles". - CHECA GONZÁLEZ, C., El impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza, *Impuestos*, n. 6/1987, p. 670.

⁸⁵ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 38-40.

⁸⁶ Este autor reconoce que el Tribunal no fue feliz en la terminología utilizada en la Sentencia (riqueza o renta potencial como índice de capacidad económica), pero defiende que el impuesto andaluz contempla una capacidad económica real aunque esta sea mínima, añadiendo que "si ésta [capacidad económica real] no se tuviese en absoluto presente, nada tendría que oponerse a la inconstitucionalidad del tributo andaluz" - MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, Función motivadora..., p. 645.

⁸⁷ ESCRIBANO, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 338-339.

⁸⁸ MARTÍNEZ LAGO, Función motivadora..., p. 645.

⁸⁹ Puebla Agramunt sostiene que el razonamiento de la capacidad económica como riqueza potencial o virtual sería aceptable para los supuestos de tributación extrafiscal, pero no podría ser trasladable para el campo de los impuestos fiscales - PUEBLA AGRAMUNT, Nuria, Los tributos con fines no fiscales, *Estudios Financieros*, n. 32/1998, p. 104.

actualizaciones monetarias, siendo digno de citación la posición contraria de Rodríguez Bereijo⁹⁰.

Posteriormente, enjuiciando la constitucionalidad de diversos preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Tribunal declara que si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica que exige gravar la renta o riqueza real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal [SSTC 27/1981, 37/1987 (RTC 1987\37), 150/1990 y 221/1992]. (STC 214/1994, F.J. 5º)

En definitiva, en las SSTC 221/1992 y 214/1994 el TC hace referencia a la exigencia constitucional de que solamente rentas "efectivas" sean sometidas a tributación, y matiza la mención anterior (STC 37/1987) a la tributación de "rentas potenciales" a través de la expresa afirmación de que éstas no pueden significar rentas ficticias o inexistentes. Pero se tiene la sensación de que se trata más bien de un juego de palabras sin mayor efectividad práctica, pues en ninguna de las dos ocasiones el Tribunal llegó a declarar la vulneración del principio de capacidad económica por un precepto de la legislación ordinaria. Por eso Palao Taboada considera por demás "vaga"⁹¹ la concretización que hace el Tribunal del principio de capacidad económica, mientras que Yebra es más cáustico cuando afirma que los razonamientos del TC son siempre indeterminados y solamente resuelven el caso concreto, "y para resolverlo el Tribunal decide primeramente la solución que va a dar y después busca la justificación para la misma"⁹².

También para Nieto Montero⁹³, de los fallos SSTC 27/1981, 37/1987, 45/1989, 221/1992 y 214/1994 se verifica que "el uso que el T.C. ha hecho del principio es confuso, variable, de forma que resulta dificultoso saber qué es la capacidad contributiva".

⁹⁰ Para este magistrado y Profesor de derecho financiero, "corresponde a la naturaleza de un Impuesto que grave incrementos reales, no monetarios, la adecuación la inflación del incremento de valor sometido a gravamen", por lo cual "la Ley no puede dejar en manos del Gobierno la eventualidad de corregir o no, en este impuesto, los incrementos ficticios de valor, ha de preverlo ella misma necesariamente." - RODRÍGUEZ BEREJO, Alvaro, Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española, Civitas, R.E.D.F., n. 100/1998, p. 616.

⁹¹ PALAO TABOADA, Carlos, Los principios..., p. 642.

⁹² YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., Artículo 31.1 de la Constitución española. Veinte años después, *Revista de Hacienda Local*, p. 504.

⁹³ NIETO MONTERO, Juan José, El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional, R.D.F.H.P., n. 238/1995, p. 960.

Comparando las jurisprudencias constitucionales de España y Alemania respecto al principio de capacidad económica, Herrera Molina observa que el TC español no viene ejerciendo un control efectivo sobre la proporcionalidad de las desviaciones del criterio de capacidad económica, criterio este que ciertamente no se confunde con la justicia tributaria, pero es la medida general de aquella, "de la que sólo podría prescindirse mediante una especial justificación."⁹⁴ A excepción de los casos en que las desviaciones de la capacidad económica ocurren en aras de la practicabilidad de la recaudación (STC 146/1994) y de los casos en que la capacidad económica se olvida sin que se puedan allegar la persecución de fines extrafiscales constitucionalmente previstos (STC 45/1989), "la conclusión es que el principio de capacidad económica cede automáticamente ante cualquier otra argumentación, lo que impide un control eficaz del derecho a la igualdad."⁹⁵

Sin embargo, nos parece que en la STC 46/2000 el Tribunal Constitucional supo manejar con habilidad el control de proporcionalidad respecto de la desviación el principio de capacidad económica. En efecto, se trataba de enjuiciar un precepto legal sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas (artículo 84.1 de la Ley 37/1988) que determinaba un tipo fijo de 8 por 100 a aplicarse sobre las rentas irregulares del contribuyente cuya renta regular no alcanzase en el año la cuantía mínima del primer tramo sometido a tributación en la escala del impuesto. Tal precepto engendraba una paradoja: el contribuyente con rentas regulares abajo del primer tramo debía soportar en sus rendimientos irregulares una tributación mayor (fija del 8 por 100) que la de otro contribuyente que tuviera una mayor renta regular, por superar el tramo mínimo sometido a gravamen. Este contribuyente con mayor renta debía someterse a la tributación de sus rentas irregulares por el tipo medio efectivo de gravamen derivado de la parte regular de su base imponible, la cual podía no llegar a alcanzar aquel del 8 por 100 establecido en defecto del tipo medio.

El Tribunal, tras reconocer que la finalidad perseguida por el precepto podría estar justificada (someter a gravamen rentas irregulares que, en determinados casos, ante la inexistencia de rendimientos regulares, quedaban exentas de tributación, en un intento de limitar el margen de actuación de los sujetos pasivos cuyas conductas se dirigieran a la búsqueda de economías de opción), ha ponderado que el medio empleado por el legislador para lograr su fin "conduce, no en un caso aislado, sino en una generalidad indeterminada, a un resultado pernicioso", haciendo

⁹⁴ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal - Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons - Fundación Oriol-Urquijo, Madrid, 1998, p. 43.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 47.

sóportar una mayor tributación a los perceptores de rentas irregulares cuya parte regular de su base imponible es menor, por no alcanzar el rendimiento mínimo sometido a tributación, que a los perceptores también de rentas irregulares cuyos rendimientos regulares exceden de ese mínimo legal (sin sobrepasar el nivel de rendimiento que les obliga a tributar por encima del 8 por 100). (F.J. 7º)

Con tales consideraciones, el Tribunal declaró la inconstitucionalidad del referido precepto por específica vulneración del principio de capacidad económica.

También en la STC 194/2000, hubo la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal por violación al principio de capacidad económica. Se trataba de la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989 (Ley de Tasas y Precios Públicos), que determinaba:

En las transmisiones onerosas por actos 'inter vivos' de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, este último, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo.

El Tribunal Constitucional reconoció en tal norma la finalidad legítima de impedir que las partes de un negocio jurídico de transmisión onerosa de un bien o derecho hagan constar en el documento un precio muy inferior al valor real de la operación, defraudando así la Hacienda. Para disuadir el fraude contra la Hacienda pública (la lucha contra el fraude fiscal "es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria" según la STC 76/1990), la adicional cuarta estaría estableciendo una agravación tributaria a partir de una presunción absoluta de defraudación tributaria en aquellos casos en que las partes declaran un valor inferior al comprobado por la Administración (STC 194/2000, F.J. 7º). En efecto, además de la incidencia del propio ITP sobre el exceso, más los intereses de demora y sanciones, conforme ya disponía la Ley del Impuesto y la LGT, establecía la adicional cuarta una incidencia extra del Impuesto sobre Donaciones a cargo del adquirente.

La Sentencia afirmó el carácter no razonable de dicha presunción absoluta de defraudación tributaria, pues la diferencia entre el valor comprobado y el valor declarado puede que tenga origen en diversos otros motivos que no el fraude o la ocultación del precio real de la operación, por ejemplo la discrepancia sobre el valor del bien, la situación momentánea del mercado, la

necesidad perentoria de liquidez por parte del transmitente, o mismo el simple desconocimiento de los precios del mercado.

Por su carácter *iuris et de iure*, dicha presunción otorgaba un mismo tratamiento a comportamientos muy distintos (violación a la igualdad), provocando un agravamiento fiscal sin tener en cuenta excepciones o razones justas para las diferencias entre el valor declarado y el valor aprobado. Según el TC, tal presunción conducía a una tributación no razonable, que no respecta el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

La presunción de la existencia de un acto de liberalidad, engendrada en la norma, gravaba una transmisión como se fuera al mismo tiempo a título oneroso (recaudando ITP) y a título lucrativo (recaudando ISD), lo que significaba gravar una manifestación de riqueza inexistente a juicio del Tribunal: "Fingiéndose a efectos tributarios que han existido simultáneamente dos transmisiones distintas, es evidente que la disposición adicional cuarta LTPP está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido." (STC 194/2000, F.J. 8º)

Estas dos sentencias (SSTC 46/2000 y 194/2000) indican una disposición más efectiva del TC para enjuiciar las desviaciones de la capacidad económica a partir del principio de proporcionalidad (con los cánones de idoneidad, mínima lesión y balance de principios), lo que tiene efectos importantes para la delicada cuestión del control jurisdiccional de la extrafiscalidad.

Aún en 2000 (STC 289/2000), el Tribunal tuvo oportunidad de enjuiciar el impuesto balear sobre instalaciones contaminantes (Ley 12/1991 de la Comunidad Autónoma de Baleares), cuyo hecho imponible corresponde a la titularidad de elementos patrimoniales (instalaciones y estructuras) afectos a actividades de producción de energía eléctrica, carburantes, combustibles y comunicaciones telefónicas y telemáticas. La base imponible del tributo se calcula a través de la capitalización a determinado porcentaje del promedio de los ingresos brutos de explotación de los últimos tres ejercicios.

La doctrina en su amplia mayoría ha denunciado las inconstitucionalidades del impuesto balear, cuya naturaleza extrafiscal-ambiental era totalmente negada por su configuración estructural. En opinión de Herrera Molina, con tal impuesto se trata de (i) eludir las limitaciones de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) en cuanto a las competencias tributarias regionales, (ii) obtener recursos importantes de un pequeño número de sujetos pasivos (con la correspondiente reducción de costes

Rev. Inter. de Dir. Tribut., Belo Horizonte, v.1, n.1, p. 219-262, jan./jun. 2004

de gestión) y (iii) "justificar un gravamen contrario al principio de capacidad económica con una etiqueta de protección ambiental"⁹⁶.

En efecto, analizando la estructura del impuesto, se llega a una conclusión clara: no se trata de un tributo medioambiental, y por ende de un tributo cuyas finalidades preponderantes no sean meramente fiscales. Sea por su hecho imponible (titularidad de instalaciones y estructuras destinadas a actividades de producción de energía eléctrica, carburantes, combustibles y comunicaciones telefónicas y telemáticas), que no tiene una relación clara con un índice de contaminación del entorno; sea por su base imponible (capitalización del promedio de los ingresos brutos de explotación de los últimos tres ejercicios) que es ajena por completo a la lógica incentivadora de los tributos ambientales; sea por la ausencia de afectación de la recaudación a unos gastos ligados a la protección del entorno; la conclusión es que el impuesto, so la capa de la protección ambiental, constituye una potente fuente de recaudación fácil y ágil de ingresos fiscales para la Comunidad Autónoma.

Esa naturaleza fiscal-recaudatoria se confirma si se repara en las actividades elegidas por el legislador: energía eléctrica, combustibles, comunicaciones telefónicas y telemáticas. O sea, el legislador se olvida de otras actividades tan o incluso más contaminantes, pero que ciertamente no iban a traer tanta recaudación con tan pocos costes de fiscalización para la Comunidad Autónoma; y por otro lado el legislador incluyó actividades sin un relevante impacto ambiental como las comunicaciones telefónicas y telemáticas, exactamente en virtud de su demanda inelástica y de los pocos establecimientos productores y por ende de los bajos costes de fiscalización.

Todo eso sin decir que los sujetos pasivos del impuesto no son diferenciados en función de un grado más alto o mas bajo de contaminación, y tampoco tienen motivaciones legales para disminuir la carga de contaminación, como era de esperarse de un impuesto verdaderamente ambiental. Es decir, no hay eco en el impuesto balear de los principios de protección ambiental (cautela y acción preventiva, actuación en la fuente y quien contamina paga) previstos en el art. 174 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Hay eso sí la aplicación brillante de un principio muy conocido de la ciencia de la Hacienda: la recaudación más segura y eficaz es aquella que recae sobre una demanda inelástica, sobre pocas pero muy grandes empresas, y tiene por base imponible los ingresos brutos, lo que facilita la fiscalización y prácticamente elimina la posibilidad de fraude.

⁹⁶ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons-Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, 2000, p. 294-295.

El Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad del referido impuesto acogiendo la argumentación del Abogado del Estado según la cual el impuesto balear somete a tributación la misma materia imponible que resulta gravada por el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, vulnerando así el mandato contenido en el art. 6.3 LOFCA y, en consecuencia, los arts. 133.2 y 157.3 CE.

Retomando la distinción hecha en la STC 37/1987 entre el significado de la expresión "hechos imposables" (art. 6.2 LOFCA) y el más amplio significado de la expresión "materias (imposables)" (art. 6.3 LOFCA), el Tribunal considera que el impuesto balear lo que grava "es la mera titularidad de tales bienes inmuebles, incurriendo así en la prohibición establecida por el art. 6.3 LOFCA, al solaparse con la materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación al IBI" (F.J. 5º).

El Tribunal advierte que si el impuesto balear fuera un verdadero impuesto extrafiscal-ambiental, en el sentido de disuadir con sus elementos estructurales comportamientos lesivos al medio ambiente o de incentivar conductas protectoras del entorno, entonces se podría aplicar el entendimiento vertido en las SSTC 37/1987 y 186/1993 y concluir que el "objeto o materia imponible" gravado por el impuesto balear sería la propia contaminación del entorno y no la mera propiedad de bienes inmuebles. (F.J. 5º) Pero el Tribunal advierte que el tributo se estructuraba con independencia de la aptitud de cada contribuyente para contaminar el medio ambiente, no arbitraba instrumentos que conllevaran las empresas contaminantes a reducir el grado de contaminación y tampoco vinculaba las cuantías recaudadas a acciones de recuperación del medio ambiente, amén de dejar fuera del ámbito de su aplicación otros importantes focos de contaminación.

La declaración de inconstitucionalidad pudiera basarse también en la violación del principio de capacidad económica en virtud de la base imponible contemplar los ingresos brutos de las empresas, lo que según Herrera Molina sería "teóricamente más riguroso".⁹⁷

De todo modo, la STC 294/2000 demuestra una postura más exigente del TC a la hora de enjuiciar los "pretensos" impuestos extrafiscales, lo que nos remite a la última parte del presente trabajo, en la cual se buscará concretar los límites de la tributación extrafiscal a partir de las construcciones doctrinales y jurisprudenciales existentes.

⁹⁷ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, texto distribuido a los alumnos del doctorado en Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 2001, p. 3.

4. TRAZANDO LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN EXTRAFISCAL

A partir del examen que hemos hecho de la doctrina y de la jurisprudencia del TC español, se puede concluir con seguridad que tanto juristas como jueces constitucionales se ponen de acuerdo en que el tributo no es ni puede ser un instrumento meramente recaudatorio y aislado de los ambiciosos fines económicos y sociales de los actuales Estados democráticos de Derecho, los cuales pueden y deben utilizar el tributo y principalmente el impuesto como un eficaz e imprescindible instrumento para el logro de tales fines.

Los artículos 4º de la LGT⁹⁸ española y 3º de la Ordenanza Tributaria Alemana⁹⁹, preceptos aprobados respectivamente en 1963 y 1976, son claros ejemplos de que también los legisladores ordinarios llegaron hace ya muchas décadas a tal convencimiento respecto de las funciones extrafiscales de los tributos.

Tampoco hay discrepancias respecto de que el "sistema tributario justo", mencionado en el art. 31.1 de la Constitución española, significa "algo más" que el respeto a la capacidad económica de los contribuyentes, por lo cual el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, aunque no se desgarre completamente de su tradicional presupuesto legitimador, deja informarse por otros valores constitucionales que reclaman otros criterios distributivos.

Ahora bien, la cuestión actual que reta a la doctrina y jurisprudencia es encontrar los precisos límites a partir de los cuales la utilización del tributo o bien quebranta los derechos y garantías que la Constitución reconoce a quienes son llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, o bien se desnaturaliza convirtiéndose en una prestación irreconocible como tributo y que por lo tanto deberá someterse a un régimen jurídico distinto del tributario, por ejemplo al régimen jurídico de las sanciones.

En lo que sigue, intentaremos reunir tales límites diseminados más en la doctrina que en la jurisprudencia, sin ninguna vana pretensión de agotar una materia cuyas respuestas todavía van lejos, y cuya ausencia de regulación legislativa dificulta aún más la labor del jurista.

⁹⁸ "Art. 4º Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional."

⁹⁹ "§3º Impuestos son prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingresos puede ser un fin secundario. Los derechos aduaneros y los derechos compensatorios a la importación son impuestos a los efectos de esta ley." — *Ordenanza Tributaria Alemana*, Trad. Carlos Palao Taboada, Instituto de Estudios Fiscales — Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980, p. 58-59.

4.1 Extrafiscalidad y derechos fundamentales

La doctrina y jurisprudencia constitucional alemanas, que antes de reformarse la Ordenanza Tributaria en 1976¹⁰⁰ ya admitían por su amplia mayoría las funciones extrafiscales de los tributos¹⁰¹, siempre estuvieron muy atentas a posibles violaciones de derechos fundamentales causadas por la tributación extrafiscal.

En un texto publicado en España en 1979¹⁰², el Profesor KLAUS VOGEL menciona la complejidad de esa cuestión, ya que las agresiones a los derechos fundamentales por el Derecho financiero nunca son frontales y directas como en otras ramas jurídicas (privación de libertad física, allanamiento de morada etc.), sino que sutiles y disfrazadas — como inofensivas ventajas o desventajas fiscales. El juez constitucional debe estar atento para tales disfraces, que convierten la libertad de los derechos fundamentales en mera apariencia, pero por otro lado no puede ir en contra del principio democrático e inmiscuirse en las elecciones de política económica de legislador, por eso la cautela utilizada por la jurisprudencia constitucional en el examen de la tributación extrafiscal¹⁰³.

Palao Taboada afirma que los límites constitucionales a los llamados por la doctrina alemana *impuestos intervencionistas* son “fundamentalmente los derivados del principio de igualdad y de los derechos fundamentales”¹⁰⁴. En efecto, si en el ámbito de los impuestos recaudatorios el parámetro para las discriminaciones en la carga estará estrechamente vinculado al criterio de capacidad económica (aunque no exclusivamente), no cabe decir lo mismo en el ámbito de los impuestos con predominancia de fines no fiscales. En éstos

¹⁰⁰ La nueva Ordenanza Tributaria alemana se publicó en 23 de marzo de 1976, para empezar a vigorar a partir de 1977. La redacción del art. 1º de la antigua Ordenanza de 1919 definía el impuesto como prestación monetaria que no representa contraprestación por una prestación especial, impuesta por una entidad de Derecho público “para obtención de ingresos (...)”. En la nueva Ordenanza (art. 3º) la definición del impuesto fue ampliada para que quedase explícito que “la obtención de ingresos puede ser un fin secundario” del impuesto. Con distintas interpretaciones sobre la evolución de la doctrina e jurisprudencia sobre el tema, cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. Comentarios..., p. 162-185 y PALAO TABOADA, Carlos, *Apogeo y crisis...*, nota n. 51, p. 394-395.

¹⁰¹ Cfr. HEINZ PAULICK, *La Ordenanza Tributaria de la República Federal alemana. Su función y significado para el derecho tributario*, Ordenanza Tributaria Alemana, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, 1980, p. 33-53.

¹⁰² VOGEL, Klaus, *Hacienda Pública y el Derecho Constitucional, Hacienda Pública Española*, n. 59/1979.

¹⁰³ En la nota n. 130 de su *Apogeo y crisis...*, Palao Taboada comenta las reacciones de la doctrina alemana a tal cautela, a veces excesiva a punto de poderse decir que “es hasta connatural a las implicaciones intervencionistas del legislador fiscal una fuerza excluyente de la arbitrariedad”. — PALAO TABOADA, Carlos, *op. cit.*, p. 418.

¹⁰⁴ PALAO TABOADA, Carlos, *Los límites...*, p. 715.

últimos, el legislador dispone de mayor libertad de configuración para establecer criterios diferenciadores entre los contribuyentes, lo que puede conllevar a discriminaciones arbitrarias en contra del derecho fundamental a la igualdad previsto en el art. 3º de la Ley Fundamental alemana y en el art. 14 de la Constitución española.

Como las posibilidades de diferenciación en las cargas tributarias son mayores en ese campo, es necesario redoblada atención para la necesaria razonabilidad o no-arbitrariedad de las diferencias de trato, buscando su justificación en algún precepto o valor constitucional y verificando la adecuación de la medida fiscal intervencionista para el logro de su finalidad.

No pensamos que el control de la legislación fiscal intervencionista ante posibles vulneraciones a la igualdad se confunda con el control (también necesario) respecto a posibles quebrantos del principio de capacidad económica, como parece defender Yebra¹⁰⁵. En primer lugar, porque la igualdad es un principio más amplio que el de capacidad económica; en segundo lugar, porque mientras se puede concebir desviaciones de la capacidad económica como criterio de reparto en los impuestos extrafiscales, no se puede en absoluto admitir que un impuesto extrafiscal deje de adecuarse al principio de igualdad.

El derecho de los ciudadanos a la libre elección de la profesión (arts. 12 de la Ley Fundamental alemana y 35 de la Constitución española) también sufre riesgos de ser ilegítimamente restringido por la tributación extrafiscal, pues establecer tipos muy altos discriminatorios de determinada actividad profesional puede configurarse como una merma indirecta a tal derecho fundamental¹⁰⁶.

Palao Taboada pondera que la propia naturaleza intervencionista de la tributación extrafiscal hace con que la libre elección y el libre ejercicio de una profesión sea uno de los derechos fundamentales que más “fácilmente” se puede dañar, explicando así la rica jurisprudencia constitucional alemana sobre el tema, la cual ha preferido “hasta ahora enjuiciar la legislación fiscal intervencionista a la luz del principio de libertad de profesión (artículo 12, I, GG) que del de propiedad privada”¹⁰⁷.

Otro derecho fundamental que suele ser conculcado por los impuestos extrafiscales es el de la libre expresión de pensamientos, ideas y opiniones mediante cualquier medio de reproducción (art. 20 CE). En efecto, los

¹⁰⁵ YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, *op. cit.*, p. 180-182. En sus comentarios sobre los límites a la tributación extrafiscal derivados del derecho fundamental de igualdad, Según tal autor, “cualquier política de tipo intervencionista que utilice el impuesto para sus fines ha de respetar celosamente el principio de capacidad contributiva, de justicia fiscal, si no quiere exponerse a una posible impugnación por anticonstitucionalidad por el Tribunal Constitucional Federal, en base al artículo 3º de la LF.” — *Ibidem*, p. 182.

¹⁰⁶ VOGEL, Klaus, *op. cit.*, p. 19.

¹⁰⁷ PALAO TABOADA, Carlos, *La protección...*, p. 306.

impropiamente llamados "impuestos de ordenamiento moral" suelen crear exacciones sobre determinadas actividades (exhibición de ciertas películas, publicaciones con determinado contenido) que, además de promover un uso inadecuado del instituto del tributo como medio de sanción, violan el contenido plural y respetuoso de las diferencias de moralidad individual que es de la esencia del Estado democrático y social de Derecho.

Un ejemplo de tal violación es el impuesto creado por la Ley 1/1982 para incidir sobre la exhibición de películas con contenido pornográfico y de apología de la violencia. No se discute, por supuesto, el derecho e incluso el deber del Estado (art. 20.4 CE) de limitar y regular tales tipos de actividades para que la libertad de unos no perjudique la libertad, el honor y la intimidad de otros, y principalmente para que exista una eficaz protección de la juventud y de la infancia. Pero tales limitaciones han llevarse a cabo mediante regulaciones administrativas que, por ejemplo, restringen la exhibición de tales películas a determinadas salas y a determinado público, y no a través de sanciones encubiertas que penalizan económicamente los comportamientos de determinados ciudadanos que, si pueden considerarse inmorales (a veces hipócritamente) por la mayoría de la sociedad, no afectan derechos o libertades ajenos y por eso no son considerados ilícitos por el ordenamiento jurídico.

Estamos de acuerdo con Luis Mateo en que tal exacción es una sobreimpósición oportunista, en manifiesto abuso de la institución tributaria para supuestas funciones que no le son propias, y en que "es en el ámbito de la educación, y no en el de la tributación, donde caben y deben adoptarse medidas para que se alcance una abstención voluntaria en el consumo de este tipo de espectáculos (...)"¹⁰⁸.

La tutela moral de los ciudadanos a través de impuestos, amén de condenable desde la perspectiva del derecho constitucional-tributario, es condenable desde la perspectiva más amplia de las actuales concepciones filosóficas sobre los fundamentos políticos del Estado de Derecho democrático, tales como las teorías del "consenso sobreimpuesto" de John Rawls¹⁰⁹ y de la "justicia como equidad" de Ronald Dworkin¹¹⁰.

4.2 Extrafiscalidad y agresión al derecho de propiedad

En su clásico estudio sobre las relaciones entre el tributo y la protección de la propiedad privada, Palao menciona que la posición inicial del Tribunal

¹⁰⁸ MATEO, Luis, Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral, Civitas, R.E.D.F., n. 39/1983, p. 363.

¹⁰⁹ RAWLS, John, *Political Liberalism*, Columbia University Press, New York, 1993.

¹¹⁰ Este autor trata específicamente del tema en la obra *Freedom's Law - The moral reading of the American Constitution*, Harvard University Press, Cambridge, 1996.

Constitucional alemán fue la de no hallar conexión alguna entre los impuestos y la agresión al derecho de propiedad¹¹¹, siendo ya tópico decir con Max Layer que "la expropiación es un ataque al derecho de propiedad sin atacar el patrimonio; el impuesto es inversamente un ataque al patrimonio sin atacar el concreto derecho de propiedad"¹¹².

Pero posteriormente hubo matizaciones en el sentido de que podrían ocurrir vulneraciones del derecho de propiedad si el tributo alcanzara el contenido esencial del derecho de propiedad.

La conclusión es que, mientras los impuestos fiscales no pueden considerarse en principio *agresiones al derecho de propiedad privada* sino que "elementos neutrales" o circunstancias conformadoras del "medio ambiente jurídico" en que se ejercitan modernamente los derechos individuales en el contexto de los Estados democráticos y sociales de Derecho, la situación es diversa cuando el legislador utiliza deliberadamente el instrumento fiscal para conformar conductas individuales con arreglo a su política económica y social. En este caso entra en juego la tutela del derecho individual de la propiedad, admitiéndose una "confluencia de la doctrina del impuesto intervencionista con la doctrina de la expropiación", la "posibilidad de aplicar, con las necesarias adaptaciones, a las Leyes tributarias intervencionistas la rica doctrina de la expropiación."¹¹³

No es que todo impuesto extrafiscal represente por el hecho mismo de ser extrafiscal un ataque frontal y por ende una limitación ilegítima del derecho individual de propiedad. Esta concepción fue claramente descartada por el Tribunal Constitucional español en el fallo del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas (STC 37/1987). Más bien se debe decir que *cuanto más el impuesto se aparta de las finalidades fiscales, más riguroso debe ser el examen de las posibles vulneraciones al contenido esencial del derecho de propiedad privada*.

En este sentido, el examen de la violación del contenido esencial de la propiedad frente a la progresividad de un impuesto personal sobre la renta o sobre la propiedad debe ser diferenciado del mismo examen frente a un impuesto extrafiscal que grava la no adecuación del uso de la propiedad a las exigencias del plan de reforma agraria.

4.3 Extrafiscalidad, deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y concepto constitucional de tributo

La extrafiscalidad, que primero se ha impuesto sin más en la realidad del intervencionismo estatal y después ha ganado respaldo jurídico-constitucional,

¹¹¹ PALAO TABOADA, La protección..., p. 284.

¹¹² *Ibidem*, p. 285.

¹¹³ *Ibidem*, p. 304.

trae cambios importantes y nuevas funciones mediales para el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, fenómeno que Francisco Escribano apellida de "una fase 'nueva' del proceso de normalización jurídica del deber de contribuir, el cual, tras alcanzar la condición de 'ordinaria juridicidad', pasa ahora a convertirse en deber jurídico digno de especial protección".¹¹⁴

La nueva configuración jurídica del deber de contribuir tiene sus raíces en el principio de solidaridad¹¹⁵, renueva los presupuestos metodológicos y aplicativos del derecho financiero, establece conexiones más efectivas de éste con otras ramas del ordenamiento, apuntando para objetivos más amplios en comparación con su configuración anterior, vigente en el Estado policía.¹¹⁶

Ahora bien, del hecho de que los asertos anteriores traigan hondas consecuencias para el concepto del tributo e impongan "una revisión de la configuración que de él se ha hecho en el marco de una filosofía político-jurídica que hunde sus raíces en el liberalismo"¹¹⁷ no deriva que tras la extrafiscalidad se hayan difuminado por completo las dos clásicas notas distintivas de los impuestos como concretizaciones del deber de contribuir: capacidad económica como presupuesto legitimador y recaudación de ingresos públicos como propósito típico.¹¹⁸

No es que el respeto a la capacidad económica haya de ser siempre "positivo" ni que excluya otros valores constitucionales que impongan distintos criterios de reparto de la carga tributaria. Tampoco es que la finalidad recaudatoria haya de ser siempre exclusiva o en todo caso preponderante sobre todas las demás posibles de alcanzar con el impuesto.¹¹⁹ Ahora bien, si se quiere

¹¹⁴ ESCRIBANO, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir - Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 266.

¹¹⁵ ORÓN MORATAL fundamenta el deber de contribuir en el principio de solidaridad proclamado en los arts. 2 y 38 CE "pero latente en toda la Constitución" - ORÓN MORATAL, Germán, Notas sobre el concepto de tributo y el deber de contribuir, *El sistema económico en la Constitución española* - Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, v. II, p. 1600.

¹¹⁶ Cf. LOZANO SERRANO, Carmelo, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990. En contra, sosteniendo que la tradicional opinión de que "las relaciones tributarias no tienen sentido propio, no se justifican en sí mismas, sino que son simples instrumentos para la obtención de los medios que el Estado necesita para la financiación de sus actividades" - SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *El derecho financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 146.

¹¹⁷ LOZANO SERRANO, Carmelo, *op. cit.*, p. 34.

¹¹⁸ Orón Moratal propone la siguiente definición de tributo: "prestación patrimonial coactiva a favor de un Ente público, derivada de un presupuesto de hecho, establecido por Ley y fundada en el principio de solidaridad medido por la capacidad económica, para contribuir al sostenimiento del gasto público" - *op. cit.*, p. 1602. No consideramos que la solidaridad consustancial al tributo sea siempre "medida por la capacidad económica", aunque este criterio siga siendo la medida general de la igualdad en el terreno tributario.

¹¹⁹ En sentido contrario, sosteniendo que los fines extrafiscales deben siempre ser secundarios o complementarios, SIMÓN ACOSTA, *op. cit.*, p. 148-153.

mantener de pie algún carácter propio del tributo como instituto constitucional, han de preservarse por lo menos dos notas: el tributo no puede ser allegado allí donde no haya manifestación de riqueza económica o donde no quede riqueza reconocible como tal tras su recaudación; tampoco puede emplearse el tributo para alcanzarse fines socio-económicos con completa irrelevancia de la dimensión recaudatoria¹²⁰.

A no resguardarse tales notas distintivas, el tributo se convertirá en un nombre, una etiqueta que podrá identificar todo tipo de prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público. Lejeune Valcárcel advierte para el riesgo de reducir el tributo a una "prestación coactiva polivalente"¹²¹, mientras que Albiñana advierte que tal prestación coactiva podrá servir y bien a la justicia constitucional ampliamente entendida, "pero no por los caminos del impuesto"¹²².

No compartimos de la posición de Lejeune según la cual la definición del impuesto del art. 3º de la Ordenanza Tributaria alemana, la cual deja expreso que los fines recaudatorios podrán ser secundarios, suponga una respuesta desnesaria al problema y un riesgo excesivo que mistifica y desnaturaliza el concepto de tributo¹²³. El importante es que el fin de obtención de ingresos nunca desaparezca del tributo, como sería el caso de una prestación sancionadora o de los "impuestos sofocantes". Cuando el propósito recaudatorio deja de ser secundario o accesorio para convertirse en aparente o *ficticio*, la propia doctrina alemana percibe un "abuso de la forma jurídica del impuesto" en la expresión de Palao Taboada¹²⁴.

En los casos de los impuestos sobre consumos indeseados como tabaco y bebidas alcohólicas, se puede considerar presente la dimensión del deber de contribuir en la medida en que el fundamento actual de la tributación no tiene que ver con la anacrónica "preservación de la moral y de las buenas costumbres" sino con los altos costes sociales generados por tales consumos (que además demuestran a su modo la presencia de capacidad económica). Lo mismo se debe

¹²⁰ González García advierte que los fines extrafiscales de los tributos son convenientes y mismo deseables, pero siempre que "no desvirtúen la estructura y fin primordial del instrumento jurídico utilizado", pues "un tributo que no proporcione ingresos podrá ser muchas cosas más o menos bellas y agradables, pero desde luego nunca será un tributo". - GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 19-26.

¹²¹ LEJEUNE VALCÁRCEL, E., Aproximación al principio..., p. 175.

¹²² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *op. cit.*, p. 24.

¹²³ LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *op. cit.*, p. 178.

¹²⁴ PALAO TABOADA, *En torno...*, p. 445. En su *Apogeo y crisis...*, Palao expone las posiciones de Friau según las cuales "el límite del concepto constitucional de impuesto se rebasa en todo caso cuando el fin financiero está completamente sobrepujado por el económico o político-social y aparece a una consideración objetiva como pura motivación simulada" (p. 394).

decir de los verdaderos impuestos medioambientales, los cuales no tienen como objetivo la *recaudación cero*¹²⁵ ni tampoco se dirigen a gravar conductas que pongan en riesgo el entorno y salud pública¹²⁶. Los impuestos aduaneros, aunque hoy día tengan finalidad compensatoria en la mayoría de los países, hace poco tiempo tenían clara finalidad recaudatoria en países con economías exportadoras, lo que en nuestra opinión hace con que sea aventurado quitarles su naturaleza tributaria.

Pero en el caso de los pretensos impuestos destinados a "contrarrestar la decadencia de las costumbres" (como el de la Ley 1/1982) o de las prestaciones coactivas penalizadoras más bien llamadas de "multas sin infracción previa" (como el caso del "impuesto" andaluz sobre tierras infrautilizadas¹²⁷), por más que se ensanche el deber de contribuir no se llega a abarcar en su seno tales prestaciones, prestaciones que, aunque sean justas (nos referimos al impuesto andaluz pero no al impuesto de la Ley 1/1982), no por eso deben convertirse automáticamente en *impuestos*.

Podría parecer que tales preocupaciones no pasan de estética de la dogmática o preciosismo terminológico. Pero no es así. Casado Ollero ha puesto de manifiesto¹²⁸ los daños concretos que puede traer el desvanecimiento completo

¹²⁵ Como esclarecen Herrera Molina y Serrano Antón, con los impuestos ambientales se pretende incentivar conductas menos dañinas al medio ambiente y "reemplazar parcialmente a los impuestos tradicionales sin que disminuyan por ello los recursos públicos" - HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F., Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía), Civitas, R.E.D.F., n. 83/1994, p. 475. En sentido contrario, defendiendo que los impuestos ambientales no tienen nada que ver con la financiación de los gastos públicos y por ende no le es aplicable el art. 31.1 sino el art. 31.3 de la Constitución, VILLAR ESCURRA, Marta y ALBÍNANA GARCÍA-QUINTANA, César, Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español, *Estudios Financieros*, n. 52/1999, p. 55-58.

¹²⁶ Herrera Molina advierte que "si determinada actividad es gravemente peligrosa para la salud pública o produce daños irreversibles, no debe contemplarse en el hecho imponible, sino prohibirse en aplicación del art. 45 CE. El campo natural de los impuestos ecológicos - como norma incentivadora de conductas limpias - está más allá, en el ámbito de la 'contaminación residual', no prohibida por el ordenamiento jurídico."

- HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental...*, p. 63.

¹²⁷ No es que estemos en desacuerdo con la utilización de los tributos para coadyuvar en la consecución de fines de política de reforma agraria o de planeamiento urbano. Todo lo contrario, esos fines incluso deben predicarse de los impuestos pero no a través de exacciones basadas en "potenciales o virtuales" capacidades económicas, sin cualquier propósito recaudatorio y por consiguiente totalmente desconectadas del deber de sostener los gastos públicos. Nada a oponer, por ejemplo, que haya supuestos de incentivos y/o frenos disuasorios en la estructura de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria rústica y urbana establecidos como instrumentos de política de reforma agraria o planeamiento urbano.

¹²⁸ CASADO OLLERO, Los fines no fiscales..., p. 484 et seq.

del concepto de tributo. Por un lado, prestaciones materialmente equiparables a sanciones, pero con un aspecto externo de tributo, podrían provocar la quiebra de las garantías que se franquean en el procedimiento sancionatorio.

Por otro lado, podría haber una utilización indebida de las potestades específicas que el deber de contribuir reconoce y legitima en los poderes públicos encargados de hacer efectivo el mandato del art. 31.1 de la Constitución. La cuestión queda aún más grave si uno tiene en cuenta la doctrina del TC según la cual tales potestades específicas de la Administración tributaria pueden disfrutar de "limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales" (STC 76/1990, F.J. 3º).

Como es la protección del bien constitucional de la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos que, a juicio del TC, justifica la imposición de limitaciones legales a los derechos individuales, cabe concluir con Casado Ollero que

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'.¹²⁹

4.4 Extrafiscalidad y competencias materiales

Los límites competenciales que deben ser respetados por la tributación extrafiscal son tal vez los que menos desacuerdos generan, sea en la doctrina, sea en la jurisprudencia.

La forma federal de la República alemana con la consiguiente distribución de competencias materiales entre la Federación y los *Länder*, y la siempre dificultosa caracterización de un impuesto como "puramente" recaudatorio o no, han llevado a que el Tribunal Constitucional alemán acudiera al criterio del *fin predominante* de la exacción. Si fuera predominante el fin de intervención, el ente público habría de detener también las competencias materiales relativas a la medida intervencionista, pues de lo contrario la distribución de competencias podría quebrarse indirectamente. Por eso es ya tópico decir, en la síntesis de PALAO Taboada, que "el empleo de la imposición con fines intervencionistas presupone la doble competencia, material y tributaria".¹³⁰

En el ordenamiento español, Casado Ollero ya en 1981 advertía que la distribución constitucional de las competencias materiales entre el Estado y las

¹²⁹ CASADO OLLERO, *op. cit.*, p. 489.

¹³⁰ PALAO TABOADA, En torno..., p. 447. En la nota 51 de su texto *Apogeo y crisis...* también hay relevantes aportaciones sobre el tema (p. 394).

Comunidades Autónomas acota directamente las posibilidades del uso extrafiscal de los tributos regionales¹³¹, postura posteriormente adoptada por el Tribunal Constitucional español en el enjuiciamiento de los tributos regionales con fines no fiscales (SSTC 37/1987, 186/1993).

4.5 Extrafiscalidad y capacidad económica

Como hemos visto en el apartado 2 más arriba, las principales reservas de la doctrina española frente a los fines no fiscales de los tributos decorrían de las vulneraciones ocasionadas en detrimento del principio de capacidad económica. En nuestra opinión, tales reservas derivaban *en parte* de concepciones incorrectas y hoy ya superadas sobre la exclusividad de la capacidad económica como criterio de la justicia tributaria, pero de otra parte derivaban de una correcta exigencia de que los fines no fiscales no quiebren sustancialmente la capacidad económica "como directriz básica para el reparto del impuesto", en la expresión del Profesor Sáinz de Bujanda.

No compartimos de la postura de algunos autores según la cual no hay confrontación posible entre capacidad económica y tributación extrafiscal, en el sentido de que el concepto actual de capacidad económica (más elástico que en épocas pasadas) englobaría un juicio de valor implícito derivado de los fines de política económica y social constitucionalizados. Tal orientación hace con que el concepto de capacidad económica se vacíe progresivamente y pase a "jugar con las palabras" como nos parece ha ocurrido en algunas sentencias del Tribunal Constitucional, en que la "riqueza virtual" es equiparada a la "riqueza potencial" pero diferenciada de la "riqueza ficticia", según los supuestos concretos de cada fallo y sin mantener un línea clara de razonamiento.

Nos parece que el mejor camino sea el de aceptar con claridad la realidad del conflicto con la capacidad económica latente en casi toda medida extrafiscal, y establecer límites precisos, empezando por el de que la capacidad económica real y efectiva como presupuesto o fuente de la imposición nunca puede ser ignorada por el tributo extrafiscal. En este sentido ha afirmado Palao Taboada que "el legislador tributario incurre seguramente en arbitrariedad cuando desconoce radicalmente la capacidad económica como criterio básico de la imposición."¹³²

Este primer límite se aplica a todas las especies tributarias y a cada tributo en particular, apuntando, conforme indica Casado Ollero¹³³, tanto para la no imposición sobre el mínimo vital como para la no configuración de una imposición con efectos confiscatorios.

¹³¹ CASADO OLLERO, *El sistema impositivo*..., p. 104-105.

¹³² PALAO TABOADA, *En torno*..., p. 446.

¹³³ CASADO OLLERO, *El principio*..., p. 192.

Por otra parte, si es verdad que no se puede exigir de los tributos extrafiscales que realicen positivamente la capacidad económica (como criterio de cuantificación de la carga tributaria), también es cierto que el criterio distinto utilizado por la norma tributaria no puede ser *opuesto* o *contrario* a la capacidad económica.

En cuanto a este punto, es importante verificar el impacto del tributo en que actúa la norma extrafiscal respecto al patrón de distribución de la carga fiscal en términos globales¹³⁴. Por esta razón reputamos correctas las conclusiones¹³⁵ de Sáinz de Bujanda y Soler Roch respecto a la condena de las normas de incentivo a la inversión que han impregnado de forma estructural el impuesto sobre la renta de las personas físicas durante cierto período: se trataba en efecto no de una desviación más o menos puntual del principio de capacidad económica, sino de un quebrantamiento sistemático y, lo que es peor, en el seno del impuesto con mayores responsabilidades de imprimir progresividad al sistema tributario — el impuesto sobre la renta.

Nos parece que la mejor manera de controlar las desviaciones del principio de capacidad económica como criterio de contribución es a través del examen de proporcionalidad tal como propuesto por Herrera Molina¹³⁶. Tal examen busca superar las deficiencias de la doctrina judicial de la prohibición del arbitrio que no condujo a resultados satisfactorios en Alemania, pues la capacidad económica cedía automáticamente frente a cualquier motivación extrafiscal del legislador.

Se trata en definitiva de cualificar la capacidad económica "real y efectiva" como el criterio general o "prima facie" (y no solamente uno más entre varios posibles) respecto de las discriminaciones de la norma tributaria, admitiendo su alejamiento si la desviación es legitimada por algún fin constitucionalmente previsto, si la medida es idónea para el logro de la finalidad buscada y si no se presenta al alcance del legislador otra medida factible que pueda lograr el mismo objetivo con una lesión más blanda al principio de capacidad económica.

Aizaga Zubillaga¹³⁷ se ha propuesto aplicar tal examen de proporcionalidad en algunos supuestos de utilización extrafiscal de los tributos por la legislación española¹³⁸, y los resultados obtenidos por el autor permiten tener ilusiones en

¹³⁴ PÉREZ ROYO, Principio de legalidad..., p. 69.

¹³⁵ Aunque no concordemos con el empleo por los referidos autores del método del interés recaudatorio tutelado por la norma tributaria, cuya impropiedad fue brillantemente destacada por LOZANO SERRANO, *Exenciones*..., p. 33 *et seq.*

¹³⁶ HERRERA MOLINA, *Capacidad económica*..., p. 51-73.

¹³⁷ AIZAGA ZUBILLAGA, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Servicio Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p. 193-228.

¹³⁸ El autor ha estudiado los casos del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas, de la deducción en el IRPF por inversión en la vivienda habitual y de las reducciones en la base imponible del mismo impuesto por realización de aportaciones a planes de pensiones.

cuanto a la viabilidad de un control efectivo sobre los límites de la extrafiscalidad. Más que imponer soluciones concretas en este o en aquel sentido, se trata de establecer unos cauces racionales para que la jurisdicción constitucional-tributaria se desarrolle con un mínimo de coherencia y previsibilidad.

5. CONCLUSIONES

En los actuales Estados democráticos y sociales de Derecho, el tributo no es un instrumento meramente recaudatorio y aislado de los ambiciosos fines económicos y sociales de los entes públicos, que utilizan principalmente el impuesto como un eficaz e imprescindible instrumento para el desarrollo de sus políticas económicas y sociales.

La doctrina española nunca ha opuesto reservas al manejo de los tributos con fines de mejorar la distribución de la renta nacional a través de técnicas impositivas redistributivas como la progresividad. Al fin y al cabo, la progresividad no se opone al despliegue de la capacidad contributiva, todo lo contrario, y son estrechísimas las relaciones del impuesto progresivo con la igualdad en sentido sustancial reclamada por las Constituciones de los Estados democráticos y sociales de Derecho (como el art. 9.2 CE).

Las reservas sustanciales de la doctrina se han dirigido a las normas de incentivo al ahorro y a la acumulación de capital presentes profusamente en la estructura misma de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio durante períodos de crisis económica. En estos supuestos, el principio de capacidad económica restaba no solamente *desviado*, sino que sustancialmente *vulnerado*, impidiéndose que se instalara un mínimo de progresividad en el conjunto del sistema tributario.

El "sistema tributario justo" (art. 31.1 CE) no reclama que todas las diferenciaciones de trato en la carga tributaria se basen en la capacidad económica de los contribuyentes. La configuración jurídica actual del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se ha ampliado para dejarse informar por otros valores y fines constitucionales que reclaman otros criterios distributivos de las cargas públicas. El cambio significativo en la configuración del deber de contribuir supone también una superación del método del interés recaudatorio tutelado por la norma tributaria y de sus consecuencias sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

En vano se buscará un contenido dogmático y formalmente acabado para el principio de capacidad económica, que no agota en sí mismo la justicia tributaria y cuya propia naturaleza de *concepto indeterminado* necesita la labor constante y coherente de la jurisdicción constitucional. No obstante, no se debe valorar la capacidad económica como tan sólo "una más" entre las opciones de criterios distributivos de la imposición de que dispone el legislador. Es necesario que la capacidad económica se considere la *medida general de la igualdad en el*

campo tributario, medida que podrá ceder el paso a otros criterios, pero nunca vulnerarse substancialmente. El control de la desviación de la capacidad económica debe desplegarse según las reglas de la máxima de proporcionalidad (idoneidad, mínima lesión y balance de principios).

Los límites de la tributación extrafiscal todavía no están regulados expresamente y con precisión, como sería deseable, sea por el legislador ordinario, sea por el constituyente. Sin embargo, eso no debe desenganar la doctrina y principalmente la jurisprudencia constitucional en cuanto a la difícil tarea de trazar tales límites. La trascendencia práctica de esta tarea se muestra con claridad en el campo de la distribución de competencias entre los entes centrales, regionales y locales, en el campo del control de las violaciones indirectas y sutiles de los derechos fundamentales (igualdad, libre elección de profesión o trabajo, libre expresión de ideas sin tuteladas moralistas) y en el campo del régimen jurídico aplicable a la gestión y recaudación de las exacciones extrafiscales, cuyas especiales potestades son asignadas a la Administración por el TC solamente para proteger el bien constitucional de la equitativa distribución de los gastos públicos.

También la protección de la propiedad privada (art. 33 CE) debe adquirir rasgos más vivos cuando se trata de impuestos deliberadamente estructurados para alcanzar determinados objetos dentro del conjunto del patrimonio del contribuyente con fines de política económica y social, lo que no quiere decir que todo impuesto extrafiscal sea una agresión ilegítima de la propiedad privada.

No es correcto mantener a ultranza el concepto tradicional de tributo y propugnar la necesaria predominancia de la finalidad recaudatoria en las prestaciones impositivas. Pero tampoco es correcto difuminar por completo las notas clásicas del concepto de tributo: *capacidad económica* como presupuesto legitimador y *recaudación de ingresos públicos* como propósito típico. De lo contrario, los abusos de la forma jurídica del impuesto (algo parecido con un caso de *fraude a la ley* practicado por el Estado) podrán legítimamente dañar a la distribución de competencias entre entes territoriales y eludir las garantías de los acusados en el procedimiento sancionador administrativo.

Es mejor aceptar con claridad el conflicto con la capacidad económica latente en casi toda medida extrafiscal, y establecer límites precisos para tal beligerancia, que buscar rellenar el concepto de capacidad económica con distinciones etéreas que al fin y a la postre convierten las exigencias de aquel principio constitucional en el manejo competente de un sutil juego de palabras.

Los límites de tal conflicto empiezan por exigir la capacidad económica real y efectiva como presupuesto o fuente de la imposición frente a todo y cualquier tributo extrafiscal, garantizando la no imposición sobre el mínimo

vital y la no configuración de una imposición con efectos confiscatorios (vulneración del contenido esencial del derecho de propiedad).

Por otra parte, si es verdad que no se puede exigir de los tributos extrasfiscals que realicen *positivamente* la capacidad económica, también es cierto que el distinto criterio utilizado por la norma tributaria no puede ser *opuesto* o *contrario* a la capacidad económica, lo que sería aún más grave y pernicioso si ocurriera en el seno de los impuestos con mayores responsabilidades de imprimir progresividad al conjunto del sistema tributario.

Concomitância de Processos nas Vias Administrativa e Judicial

MARY ELBE QUEIROZ*

SUMÁRIO: 1. Delimitação do tema. 2. Lançamento tributário e as medidas judiciais. 3. Processo administrativo e processo judicial. 4. A concomitância de processos nas vias administrativa e judicial. 5. A suposta "renúncia" à via administrativa. 6. A interpretação do artigo 62 do Decreto n. 70.235/72. 7. A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes. 8. Conclusões.

1. DELIMITAÇÃO DO TEMA

A abordagem de tema já considerado pacificado parece ser dispensável quando a lógica aponta em uma só direção não dando margem a entendimentos divergentes. Contudo, a necessidade de ser reexaminada a possibilidade de coexistência simultânea de processos na via administrativa e na via judicial revela-se em decorrência da constatação do que vem ocorrendo na prática do processo administrativo-tributário, especialmente no tocante às decisões da maioria dos órgãos administrativo-julgadores de primeira instância, bem assim em alguns tribunais administrativos estaduais e

* Doutora (PUC/SP) e Mestre (UFPE) em Direito Tributário. Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários - IPET. Vice-presidente do Instituto de Procedimento e Processo Tributário do Brasil - IPPT-Brasil.