



Trabajo Fin de Grado

LA EXTRAFISCALIDAD EN ESPAÑA

Presentado por:

Álvaro Rangel Hernández

Tutor:

Diego González Ortiz

Grado en Derecho

Curso académico 2016/17

ÍNDICE

1) INTRODUCCIÓN.....	5
2) ORIGEN, EVOLUCIÓN Y SENTIDO DE LA EXTRAFISCALIDAD. EL INTERVENCIONISMO FISCAL.....	7
3) CONCEPTO, FUNDAMENTACIÓN Y PRINCIPALES CARÁCTERÍSTICAS DE LA EXTRAFISCALIDAD.....	10
3.1) EL TRIBUTO.....	11
3.2) LOS FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. DELIMITACIÓN Y RASGOS GENERALES DE LA EXTRAFISCALIDAD.....	13
3.3) EXTRAFISCALIDAD PROPIA E IMPROPIA. LOS DISTINTOS GRADOS DE INTENSIDAD EN EL TRIBUTO.....	16
3.4) LA EXTRAFISCALIDAD EN LAS CATEGORÍAS TRIBUTARIAS.....	18
A) LA TASA.....	18
B) LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL.....	19
C) EL IMPUESTO.....	19
4) LA UTILIZACIÓN EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS Y LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.....	21
4.1) EL ART. 31 CE.....	21
4.2) RELACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA CON LA EXTRAFISCALIDAD.....	23
A) EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD.....	23
B) EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	24
C) EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.....	26
D) EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....	26
4.3) ESPECIAL RELACIÓN ENTRE EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA EXTRAFISCALIDAD.....	27
4.4) EXTRAFISCALIDAD REGULAR E IRREGULAR.....	30
5) TRIBUTOS EXTRAFISCALES Y POTESTADES FINANCIERAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	33
5.1) LÍMITES A LOS TRIBUTOS AUTONÓMICOS PROPIOS.....	35
A) LA DOBLE COMPETENCIA.....	35
B) ART. 9 LOFCA.....	36
5.2) PROHIBICIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	37

A) ART. 6.2 DE LA LOFCA.....	38
B) ART. 6.3 DE LA LOFCA. ANTES Y DESPUÉS DEL 2009.....	39
6) CONCLUSIONES.....	43
7) BIBLIOGRAFÍA.....	47
8) LEGISLACIÓN CITADA.....	48
9) SENTENCIAS CITADAS.....	49
10) ABSTRACT.....	51

ABREVIATURAS:

BOE	Boletín Oficial del Estado
CA	Comunidad Autónoma
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
DA	Disposición Adicional
FCI	Fondo de Compensación Interterritorial
FJ	Fundamento Jurídico
H.P.E	Hacienda Pública Española
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IEF	Instituto de Estudios Financieros
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento sobre Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
LO	Ley Orgánica
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos
Ob. Cit	Obra citada
R.D.F.H.P	Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
Vid.	Véase

1) INTRODUCCIÓN

Desde que en 1987 el Tribunal Constitucional aceptara la utilización del instrumento tributario más allá de su tradicional función recaudatoria, la extrafiscalidad ha ido tomando importancia en el sistema tributario español a través de su capacidad para incidir en el comportamiento del conjunto de los ciudadanos, demostrando ser una excelente herramienta para dar cumplimiento a los fines constitucionales. Así, la extrafiscalidad es una figura que no es difícil de entender y que responde a una idea de innovación respecto de los principios que tradicionalmente informan al Derecho tributario. Por otro lado, los fines no fiscales parecen atemperar la impopularidad que los tributos han suscitado a lo largo de la historia, contrastados por aquellos cuya finalidad última no es recaudatoria y que, parece, congenia más con la población. Lógico, por otro lado, puesto que pese a que la satisfacción de las necesidades públicas supone un fin primordial para un Estado, la gran cantidad de figuras impositivas que se esparcen por el ordenamiento jurídico parecen ser de difícil comprensión para los ciudadanos que ven en ellas un entramado de leyes difícil comprensión y un medio del Gobierno para obtener ingresos a su costa. Algo que, por otro lado, es tremendamente necesario. Pensemos, por ejemplo, en el medio ambiente, protegido ya por numerosos tributos y plasmado en el art. 45 CE. La figura impositiva que persiga proteger ese bien es más fácil que goce de aceptación entre los ciudadanos; más aún cuando en la estructura jurídica del tributo en cuestión se establezca que las cantidades recaudadas se destinaran a otros fines relacionados con el medio ambiente (comprar material para limpiar el agua, por ejemplo), algo que se da con asiduidad aunque, a primera vista, choque con el principio de no afectación¹ presupuestaria.

Respecto de los tradicionales principios de justicia tributaria, la extrafiscalidad ha supuesto una obligada modernización para posibilitar su nueva relación con el fenómeno extrafiscal. Principios clásicos como la capacidad económica o la progresividad han sido modificados en su interpretación respecto de aquellas finalidades no recaudatorias del tributo, flexibilizando su naturaleza y convirtiéndose en conceptos más versátiles, susceptibles de ser útiles dentro de las nuevas realidades tributarias. Si se hubiera tomado una posición de rigidez jurídica probablemente no se

¹ La regla de la no-afectación a que todos los ingresos sean utilizados indistintamente para la cobertura de cualquiera de los gastos recogidos en el correspondiente documento presupuestario. Esto significa que una vez allegados los recursos a las arcas públicas pierden su origen y, por tanto, pueden servir para la financiación de cualquier gasto, sin que se reconozca la prioridad de ninguno de ellos respecto a una determinada fuente de financiación.

hubiera podido dar respuesta a nuevas situaciones que las actuales relaciones socioeconómicas implican. En este sentido, extrafiscalidad y dogmática tributaria se han influenciado mutuamente, retroalimentándose, y complementándose una con otra hasta llegar donde estamos hoy, siendo un elemento natural e inherente al Derecho financiero.

Nuestro objeto de estudio es una consecuencia de la evolución natural del Derecho tributario en España (y no sólo) y un mecanismo más de los que dispone el Estado para incidir en las conductas de los ciudadanos. Pero han sido las CCAA quienes han hecho uso más intenso de este medio, condicionadas por las limitaciones existentes a la hora de crear sus propios tributos. Ello porque desde que hace casi cuatro décadas naciera la LOFCA y con ella la autonomía financiera de los Entes territoriales, la extrafiscalidad ha supuesto un abanico de posibilidades para la proliferación de tributos propios. Ello se explica por dos motivos: Por un lado, la prohibición de la doble imposición obliga a las CCAA a no establecer tributos sobre aquellos hechos imponible que el Estado o los tributos locales ya estén gravando; por otro, el Estado en el ejercicio de sus competencias ya grava las principales fuentes de riqueza y no le es necesario recurrir en demasía a las vías no fiscales del tributo. Precisamente estas materias que están libres de gravámenes suponen una oportunidad para dar cumplimiento a fines socialmente necesarios a la vez que suponen una fuente de recaudación, aunque en menor medida.

En definitiva, en las siguientes páginas se tratará de profundizar en los contenidos básicos que definen a la extrafiscalidad, exponiendo su origen, sus rasgos, su concepto, los tipos que existen, su relación con los principios de justicia tributaria y las limitaciones que han venido teniendo las CCAA en la elaboración de sus tributos propios, encontrando en la extrafiscalidad un ámbito jurídico donde poder actuar².

² Resulta relevante, también, la creciente preocupación por la protección del medio ambiente que ha encontrado en los tributos extrafiscales un medio idóneo para su defensa. De hecho, la gran mayoría de tributos extrafiscales responden a criterios de protección medioambiental.

2) ORIGEN, EVOLUCIÓN Y SENTIDO DE LA EXTRAFISCALIDAD. EL INTERVENCIONISMO FISCAL.

Si bien desde el primer momento en la historia en que un tributo fue concebido como tal, la extrafiscalidad aparece ya ligada a él, ha sido hace bien poco cuando se ha empezado a tomar consciencia de este fenómeno tributario³.

Son varios los términos que se utilizan desde la doctrina jurídica y jurisprudencial para hacer mención al concepto sin que exista uno que prime sobre el otro: tributos con fines no fiscales⁴, tributos con fines no financieros⁵, impuestos de ordenamiento⁶, tributos intervencionistas⁷, tributos finalistas⁸, etc. Todos vienen a hacer referencia a una misma cosa, esto es, aquél aspecto del tributo que, yendo en contra de su función clásica, no persigue sólo fines fiscales o recaudatorios; si bien esta definición no es del todo correcta como veremos más adelante.

Así, la extrafiscalidad surge tal y como al entendemos actualmente a partir de que el Estado moderno naciera como tal en el siglo XVII. La política mercantilista adquirió peso en la riqueza nacional, la economía dejó de ser considerada como algo accesorio o inferior para pasar a ser el objeto de principal atención del Estado, focalizando sus políticas en base a esta. La economía representaría la riqueza de un Estado y la promoción del interés nacional frente a terceros intervinientes en el plano internacional. El sistema tributario no fue indiferente a este desarrollo y, paralelamente, los tributos dejaron de ser algo excepcional y extraordinario, y se convirtieron en un medio permanente de financiación de los gastos públicos.⁹ Este continuo progreso daría paso al movimiento político liberal a lo largo del siglo XIX y principios del siglo XX,

³ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, J. M. (2001). *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, Bilbao. p. 19. El autor señala que, ya en tiempos de la civilización griega, los derechos de aduana eran utilizados para la consecución de fines extrafiscales con motivo de "orden público o para levantar barreras de carácter religioso o político".

⁴ Vid. CASADO OLLERO, G. (1991): *Los fines no fiscales de los tributos*, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, vol. I, IEF, Madrid, p. 455

⁵ Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1992): "Los tributos con fines no financieros", *Economía española, cultura y sociedad*, tomo I, Homenaje a Juan Velarde Fuentes, Eudema, Madrid.

⁶ Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1981): *Los impuestos de ordenamiento económico*, H.P.E., núm. 71.

⁷ Vid. BORRERO MORO, C. J. (1995). *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, p. 128.

⁸ Vid. PÉREZ DE AYALA, J.L. (1982), "Artículo 4", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo I, Ley General Tributaria, artículos 1 a 89, Edersa, Madrid, pp 47 y ss

⁹ Si bien a efectos de la política tributaria su efecto era aún insignificante.

caracterizado por el *laissez-faire* que, rompiendo con lo que se venía practicando, reduciría el intervencionismo por parte del Estado en materia económica¹⁰. Esta no-intrusión que caracterizó al liberalismo se reflejó en los diferentes ámbitos de la realidad social y económica, y el sistema tributario no quedó al margen. Las políticas financieras debían ser mínimas y los impuestos debían limitarse a obtener la riqueza necesaria para sufragar la actividad financiera. La regla de Edimburgo “*leave them as you find them rule of taxation*” resulta bastante representativa de la neutralidad que imperaba en aquel momento¹¹.

Sin embargo, ya a finales del siglo XIX surgirían voces que clamarían contra la pasividad del liberalismo, recalcando la necesidad de impulsar los efectos socio-políticos de la imposición. Tras la Primera Guerra Mundial, estas nuevas políticas tomarían peso y poco a poco iría estableciéndose en el panorama internacional la importancia del papel regulador de los Estados.

Así, y definitivamente tras el fin de la Segunda Guerra Mundial, se dio paso a una nueva concepción en materia político-económica. El Estado social o democrático de Derecho se iría estableciendo en los diferentes ordenamientos y con él las políticas intervencionistas y la constitucionalización de los fines del Estado¹². Se produciría un cambio en la actividad financiera y en la concepción que tradicionalmente se había venido achacando a los tributos dando lugar a una Hacienda Pública que, no sólo perseguiría fines recaudatorios, sino que ampliaría sus horizontes hasta la búsqueda del cumplimiento de los fines económico-sociales constitucionalmente establecidos. El instrumento tributario así configurado aparecería caracterizado por su “ambivalencia funcional”¹³ y los impuestos se mostrarían, con más claridad que nunca en la historia, como una herramienta más para dar cumplimiento a las exigencias que en un momento determinado pudieran darse. Poco a poco y lo largo del siglo XX se irían plasmando normativamente todos los cambios e ideas recogidos durante las décadas

¹⁰ Serían fuertemente criticados los eventuales tributos que minoraran los fondos disponibles para la inversión, ya que obstruirían el desarrollo económico de la sociedad, debiendo ser impuestos neutrales, exigiéndose la máxima certeza, economicidad y comodidad en ellos.

¹¹ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, J. M. (2001). *La utilización extrafiscal ...*, ob. cit. p. 26

¹² La considerada primera Constitución que recogiera los principios que incidían en la vida social y económica fue la de Weimar en 1919. En España no llegaría hasta la Constitución de 1931 con la II República.

¹³ “*La fungibilidad y ambivalencia funcional de los elementos constitutivos de la Hacienda es particularmente perceptible en el instrumento tributario como recurso financiero que ha dejado de concebirse exclusivamente como instrumento de recaudación, conforme a la mecánica presupuestaria y fiscal de imposición-ingreso-gasto, para ser directamente afectado o utilizado en la satisfacción de fines y necesidades públicas*”, CASADO OLLERO, G.: *Los fines no...*, ob. cit. p. 466.

posteriores a la guerra y los objetivos de tipo económico, sociales, culturales, medioambientales, etc, quedarían reflejados expresamente en los textos constitucionales a los cuales el Estado debía dar satisfacción mediante los recursos que el ordenamiento ponía a su disposición.

De hecho, ya en nuestros días, no es difícil encontrar en nuestra Constitución una serie de preceptos, principios y objetivos (calificados por la doctrina como *derecho promocional*) cuya función responde a las técnicas de alentamiento, estímulo o incentivación que, inevitablemente, se vinculan a una Hacienda Pública moderna en la que se delega una gran responsabilidad por parte de nuestra Carta Magna y que, consecuentemente, queda ligada a la persecución de tales fines. No hay más que observar los términos en los que se expresa la Constitución española: “*Corresponde a los poderes públicos promover...*”, “*los poderes públicos promoverán...*”, “*los poderes públicos fomentarán...*”¹⁴.

Así, el Estado incidirá en la realidad social mediante el sistema tributario para la búsqueda y consecución de dichos fines, estableciendo medidas que incentiven o desalienten determinadas conductas o actividades en las que se cree pertinente intervenir. La Hacienda Pública queda entonces definida como hoy en día la entendemos, ampliando sus horizontes de actuación mientras se ampara en aquellas normas constitucionales que sean de naturaleza promocional o que persigan ciertos objetivos que vinculan al legislador hacia su consecución. La actividad tributaria será empleada como un medio a disposición del Estado para la persecución de los mismos, empleando al tributo como herramienta para ello.

Surge en este ámbito el fenómeno de la extrafiscalidad. Dentro del papel activo e intervencionista que la actividad financiera y tributaria deben desempeñar, aparece la denominación “*extrafiscalidad*” para describir la utilización de los tributos para la consecución de fines primordialmente no recaudatorios¹⁵.

¹⁴ Un ordenamiento promocional trata de alcanzar su fin a través de hacer necesaria, factible y ventajosa la acción querida. Este concepto lo trata MARTÍNEZ LAGO en su obra “*Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero*”. A modo ilustrativo, los artículos 39, 40,41,42,43,44,45,47,48,49,50,51,64 y 130 son una buena muestra de esta idea.

¹⁵ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA J. M. (2001). *La utilización extrafiscal ...*, ob. cit. p. 41

3) CONCEPTO, FUNDAMENTACIÓN Y PRINCIPALES CARÁCTERÍSTICAS DE LA EXTRAFISCALIDAD

Como hemos comentado al inicio del texto, no existe hoy en día en el ordenamiento jurídico español una definición del término que dé luz a nuestro objeto de trabajo y, consecuentemente, el consenso y la aceptación de lo que se entiende por extrafiscalidad no ha sido pacífica. AIZEGA ZUBILLAGA lo explica del siguiente modo: la introducción de la extrafiscalidad en nuestro ordenamiento “*ha sido fruto de la aceptación de una realidad que ya estaba presente en el panorama jurídico. Primero se utilizó el tributo con fines no fiscales, para después constituirse los contornos de este instituto tributario*”¹⁶.

A groso modo podemos deducir que *extra*, prefijo de origen latino, significa “fuera de” y, en este caso, hace referencia a un elemento que se halla ajeno o fuera de la fiscalidad. Por fiscalidad entendemos la utilización de los tributos con fines recaudatorios para el sostenimiento del gasto público. Extrafiscal, por tanto, queda unido a todo aquello que no va referido primordialmente a dicha finalidad¹⁷.

Ahora bien, el debate en cuanto al significado que debe adoptar este término es amplio¹⁸. Las discrepancias de carácter técnico en cuanto a la definición, los límites, las funciones o la utilidad que se le puede dar a la extrafiscalidad también. Sin embargo, nadie niega hoy en día la fuerte irrupción y proliferación de este fenómeno en nuestro ordenamiento y en los de nuestro entorno, cobrando cada vez más importancia como medio a disposición de los Estados para incidir en la realidad económico-social de las naciones. Si bien, como decimos, es un término que se halla en un estado prematuro y que todavía es algo abstracto y difuso, pues su habitualidad en la práctica no se refleja tanto en la teoría. A ello se intentará dar luz a continuación.

¹⁶ Vid. FERRAZ LEMOS TAVARES, D. *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos*, Tesis Doctoral, Universitat de Barcelona, Barcelona, p. 122

¹⁷ Esta definición no es del todo correcta según parte de la doctrina, pues un tributo jamás se hallara fuera de su función recaudatoria. Sería más acertado, en opinión de ciertos autores, el prefijo “*ultra*”, que significa “más allá”, pues el fin extrafiscal del tributo persigue otros objetivos *más allá* del recaudatorio y no fuera del mismo. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, SÁNCHEZ HUETE en su artículo: *Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal*. Sin embargo es la que se ha venido utilizando hasta hoy por la doctrina y el TC y creo que es lógico seguir refiriéndonos a este concepto de esta forma para menores complicaciones.

¹⁸ Recordemos la variedad de nombres que se le han dado por parte de la doctrina: tributos con fines no fiscales, tributos con fines no financieros, impuestos de ordenamiento, tributos intervencionistas, tributos finalistas, etc.

3.1) EL TRIBUTO

No podemos concebir la extrafiscalidad sin que previamente un tributo le dé sentido y mediante el cual esta pueda desplegar sus efectos. Por ello, considero que aclarar la naturaleza de la figura del tributo antes de profundizar de una mayor manera en el estudio que nos trae en este trabajo ayudará a entender mejor lo que se está estudiando.

Encontramos la definición legal del tributo en el artículo 2.1 de la LGT: *“Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”*

Sin perjuicio de la amplitud que suscita un concepto como este, es posible extraer de este precepto una serie de características básicas. Nos fijaremos en tres de ellas:

- 1) Por un lado, es una prestación patrimonial, porque genera la obligación de dar una suma monetaria.
- 2) Es una prestación coactiva o de carácter público, porque no surge de un acuerdo de voluntades, sino por la imposición de la Ley¹⁹.
- 3) Tiene una finalidad primordialmente recaudatoria o fiscal. Especial importancia reviste esta característica.

Es decir, su principal función es obtener recursos para financiar el gasto público y se concibe como un instrumento para allegar a las distintas Administraciones los ingresos suficientes para hacer frente a las necesidades públicas. Sobre el concepto de necesidad pública podemos decir que son aquellas destinadas a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales y de los servicios públicos. De esta forma, el concepto de “gasto público” queda inevitablemente vinculado con el destino al que se

¹⁹ El Tribunal Constitucional en su STC 185/1995, de 14 de diciembre, se refiere a este concepto en su fundamento jurídico tercero: nos encontramos ante una prestación patrimonial de carácter público *“cuando existe una imposición coactiva de la obligación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla”*.

asigne la recaudación que previamente el Estado ha obtenido, en aras de garantizar el beneficio de la colectividad²⁰.

Sin embargo, esta finalidad no es la única que los tributos que pueden adoptar, pues en ningún momento es incompatible su empleo con otros fines de interés común amparados por la Constitución, tales como el progreso social y económico, el fomento de la cultura, el medio ambiente, impulsar el ahorro y, en definitiva, objetivos de tipo social, económicos y políticos. Ello se deriva del segundo párrafo del artículo 2.1 de la LGT: *“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*. Así, el fenómeno financiero se encuentra con un doble papel a cumplir: por una parte, debe de allegar los recursos públicos necesarios para que el Estado pueda hacer frente a los gastos públicos generados; por otra, la actividad financiera se dirige al logro de forma directa de objetivos y fines constitucionalmente determinados²¹.

En este sentido la STC 197/1992²², que trató sobre la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales²³, es un claro ejemplo de la doble funcionalidad que puede desempeñar un tributo. El TC justifica el incremento de los tipos impositivos de ciertos productos cuyo consumo resulta perjudicial para la salud, con la intención de incentivar su disminución, sin que por ello lesione el principio de capacidad económica, ya que el gravamen adicional que experimentan los productos alcohólicos no vulneraría el art. 31.1 CE, pues quien quiera acceder al consumo de este tipo de productos con un precio incrementado estará manifestando capacidad contributiva en el momento de su adquisición. En este sentido se expresa el segundo párrafo de *La Exposición de Motivos de la Ley de Impuestos Especiales*: *“...el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos,*

²⁰ Intereses colectivos o interés común, es un término sobre el que se ha pronunciado el TC, en su sentencia 62/1983, de 11 de julio, FJ 2º: *“La satisfacción del interés común es la forma de satisfacer el de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal, o si se quiere desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común. Esta solidaridad e interrelación social (...), se refleja en la concepción del Estado, como social y democrático de derecho, que consagra la CE en su art. 1.1”*.

²¹ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, J. M. (2001). *La utilización extrafiscal ...*, ob. cit. p. 37

²² STC 197/1992, de 19 de noviembre de 1992. BOE, núm. 307, de 23 de diciembre de 1992.

²³ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales

cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc”.

Por una parte, se gravan de forma adicional estos productos para recaudar una cantidad más alta económicamente, pues quien acceda a ellos estará manifestando capacidad contributiva al asumir igualmente su coste; y por otro, con un precio más alto, se estará desincentivando su uso en aras de un fin sanitario como es la salud pública. Dos fines distintos del tributo.

3.2) LOS FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. DELIMITACIÓN Y RASGOS GENERALES DE LA EXTRAFISCALIDAD

Así, el tributo queda impregnado de una doble funcionalidad: La fiscal y extrafiscal. Sin embargo, legalmente no existe tal diferenciación y, recordemos, tampoco existe referencia normativa alguna que explique qué es la extrafiscalidad. Ha sido a través de las aportaciones doctrinales y la jurisprudencia como se ha ido dando forma y delimitando los contornos jurídicos de este fenómeno tributario. Así, por primera vez en 1981 el TC se pronunció de forma positiva aceptando esa segunda función del tributo, si bien de forma breve. Así, en su FJ cuarto, la STC 27/1981, admite *“el uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica legislativa que se reclame en cada momento...”*²⁴.

Seis años más tarde la STC 37/1987²⁵ establecería un precedente que sentaría jurisprudencia, aludiendo por primera vez al fenómeno de la extrafiscalidad y aceptando su uso en el ordenamiento jurídico español: *“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1²⁶), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos*

²⁴ FJ. 4. STC 27/1981, de 20 de julio.

²⁵ FJ. 13. STC 37/1987, de 26 de marzo.

²⁶ Los referidos artículos *promocionales*: Progreso social y económico, distribución de la renta, pleno empleo, modernización y desarrollo, etc.

de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados, así como del art. 4 de la LGT²⁷”.

A partir de entonces, la finalidad extrafiscal se tradujo de lo fáctico al plano jurídico y quedó unida a las funciones de ordenación y condicionamiento de los comportamientos del individuo a efectos de la consecución de una serie de principios constitucionales mediante el empleo de prestaciones patrimoniales coactivas o del disfrute de beneficios fiscales según se pretenda incentivar o desincentivar una determinada conducta. El común denominador es que el tributo puede encaminarse hacia tantos objetivos y tan variados como fines constitucionalmente legítimos existan.

Si bien, teóricamente, parece sencillo discernir entre la finalidad fiscal y extrafiscal, en la práctica no lo es tanto; y toda figura impositiva por el mero hecho de serlo contendrá rasgos extrafiscales²⁸ y a la inversa, aquellos tributos que fueran creados con intenciones únicamente recaudatorias siempre generarán, por poco que sea, un condicionamiento en el comportamiento de los individuos.

De esta forma se puede llegar a pensar que no existen los tributos puramente fiscales o extrafiscales sino una combinación de ambos. Sin embargo, una figura impositiva siempre provocará alteraciones en los comportamientos de los individuos debido a su elemento coactivo. Igualmente, un tributo creado exclusivamente para perseguir fines no recaudatorios siempre percibirá una cierta cantidad de dinero. Ahora bien, dependerá de qué función del tributo reciba más peso para que podamos identificar si estamos hablando de un tributo propiamente fiscal o extrafiscal. Es bastante aclaratoria, en este sentido, la STC 74/2016: *“...de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica”²⁹ .*

²⁷ Se refiere al artículo 4 de la derogada LGT de 1963. Actualmente su homólogo es el artículo 2 de la Ley 58/2003, General Tributaria

²⁸ Cualquier tributo produce, por el mero hecho de serlo, consecuencias extrafiscales. La apreciación de dicho resultado se produce *ex post*, es decir, después de que el tributo haya sido establecido y exigido. Cualquiera que sea la naturaleza del tributo aprobado, su establecimiento tendrá en muchos casos repercusiones extrafiscales, repercusiones que no alteran en absoluto su naturaleza tributaria. *Vid.* AIZEGA ZUBILLAGA, J. M. (2001). *La utilización extrafiscal ...*, *ob. cit.* p. 47

²⁹ F.J 2, STC 74/2016, de 14 de abril.

La distinción radica en la intencionalidad que haya tenido el legislador a la hora de crear el tributo en cuestión y que efectivamente tenga unas consecuencias premeditadas que se correspondan con su propósito inicial. Ello quedará, inevitablemente, impregnado en la configuración jurídica del tributo, debiendo existir una presencia clara y evidente del componente intencional, que se verá acompañada de una previsibilidad premeditada de los efectos que traerá consigo la imposición de la figura impositiva.

A modo de ejemplo sirva el derogado Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente³⁰. En el preámbulo de la Ley que creaba este tributo aparecía el término *extrafiscal* en repetidas ocasiones y su finalidad parece estar justificada por propósitos no recaudatorios. Sin embargo, no estaremos ante un tributo *extrafiscal* por el hecho de que la Ley en cuestión pretenda serlo; en este caso, los mecanismos que configuraban el referido impuesto no tomaban en cuenta criterios acordes con su finalidad *extrafiscal*. Por ejemplo, la base imponible la constituía el valor catastral o la capitalización de beneficios de ejercicios anteriores, en vez de tomar valores que midieran el grado de contaminación de las actividades gravadas. En definitiva, se debe perseguir con claridad una finalidad no-recaudatoria que debe deducirse del articulado de la correspondiente ley reguladora, sin que sea suficiente las explicaciones que puedan contenerse en la *Exposición de Motivos* o cualquier preámbulo de análogo significado, que no pocas veces expresan unas intenciones *extrafiscales* no avaladas después por la realidad de la norma jurídica³¹.

Por todo lo expuesto, podemos extraer tres notas definitorias que rodean al tributo *extrafiscal*:

- 1) Debe perseguir una finalidad primordialmente no recaudatoria, amparándose en tantos objetivos como fines constitucionalmente legítimos existan.

Nótese que se dice "*primordialmente*", pues como se ha señalado anteriormente, el tributo siempre contendrá fines tanto fiscales como *extrafiscales* por el mero hecho de serlo. Importa saber cuál de ellos se manifiesta de forma mayor.

³⁰ Ley 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

³¹ Vid. VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, p. 28

- 2) La estructura interna del tributo debe plasmar los aspectos extrafiscales del mismo.

Es decir, de nada sirve que el tributo pretenda ser tildado de extrafiscal si posteriormente no viene acompañado de una serie de mecanismos que posibiliten el efectivo cumplimiento del fin para el que ha sido creado³².

- 3) Debe condicionar las conductas y actividades del sujeto pasivo de tal forma que se oriente al cumplimiento de la finalidad perseguida.

Esto es, deben existir mecanismos que reduzcan la carga tributaria cuando los contribuyentes realicen actos encaminados al logro de la finalidad extrafiscal y viceversa, que la aumenten cuando muestren una actitud contraria a la misma. Tiene que existir una combinación de mecanismos que, mediante su puesta en marcha, sea efectivo el beneficio o el perjuicio del sujeto pasivo dependiendo del comportamiento que haya elegido; y este tiene que ser fácilmente identificable, dando lugar a una elección previa a la realización de este comportamiento entre elegir o no elegirlo sabiendo las consecuencias del mismo.

3.3) EXTRAFISCALIDAD PROPIA E IMPROPIA. LOS DISTINTOS GRADOS DE INTENSIDAD EN EL TRIBUTO.

Como venimos diciendo, un tributo siempre contendrá elementos tanto fiscales como extrafiscales y difícilmente existirán impuestos químicamente puros, pues las consecuencias no fiscales siempre estarán presentes en el mismo y, *a sensu* contrario, la propia naturaleza del tributo le impide ignorar su función recaudatoria, pues se estaría yendo en contra del art. 31 de la CE. En consecuencia, un tributo podrá ser primordialmente fiscal o extrafiscal dependiendo de hacia dónde oriente su finalidad y su razón de ser.

Sin embargo, la naturaleza que adopte el tributo no impide que existan rasgos diferentes de lo que, a priori, era su propósito inicial, fuera fiscal o extrafiscal. Pensemos en las bonificaciones previstas en la *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, que otorga a los Ayuntamientos la posibilidad de establecer bonificaciones del

³² Para que dicha finalidad extrafiscal pueda tener consecuencias no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre efectivamente reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo. *Vid.* SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, F.J 5; y 122/2012, F.J 4.

50 por 100 en la cuota íntegra del IBI para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento energético proveniente del sol³³. O las bonificaciones que otorga esa misma ley (hasta el 75 por 100) respecto de la utilización un tipo de carburante u otro refiriéndose al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica³⁴. Ambas buscan premiar conductas que inciden de manera beneficiosa en el medio ambiente; por la utilización de energías renovables y por la utilización de un determinado tipo de carburantes con menor impacto ambiental, respectivamente. Ahora bien, ¿son estos impuestos propiamente extrafiscales por el hecho de conceder este tipo de bonificaciones? En ningún momento se cuestiona ni pierden su verdadera naturaleza, cual es la recaudatoria. Simplemente contemplan una serie de elementos de naturaleza extrafiscal que no alteran la finalidad inicial del tributo³⁵. Es fácil encontrar más ejemplos de este tipo³⁶.

Dentro de la extrafiscalidad cabe, por tanto, discernir entre los tributos que son genuinamente recaudatorios pero que contienen elementos extrafiscales ajenos a la finalidad fiscal; de aquellos otros que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr un objetivo de carácter extrafiscal. En rigor, son estos últimos a los que se les pueden calificar de tributos propiamente extrafiscales³⁷. Piénsese, a modo de ejemplo, en los derechos de aduana: Unos impuestos indirectos que no se limitan a sobre gravar determinadas operaciones que son índice de riqueza, sino que su principal función tiene un alto grado extrafiscal: Pretende proteger la producción nacional e incentivar su consumo frente a terceros productos internacionales a los cuales se les aplican gravámenes adicionales. Si recauda una mayor o menor cifra económica no es su principal finalidad, sino promover el consumo de productos propios frente a aquellos provenientes de otros Estados a la vez que se protege el mercado nacional.

³³ Art. 74.5 de la LRHL.

³⁴ Art. 95.6 de la LRHL

³⁵ Vid. VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad...*, ob. cit. p. 23

³⁶ A modo de ejemplo, piénsese en el IRPF e IS. En ambos existen deducciones y bonificaciones que premian un cierto tipo de rentas. Por no hablar de la función redistributiva del IRPF a raíz de su progresividad en los tipos de gravamen o de las entidades parcialmente exentas en el IS. Estos elementos de marcado carácter extrafiscal no ponen en duda que los dos impuestos más recaudadores del ordenamiento tributario sean, por el hecho de contenerlos, extrafiscales. Simplemente contemplan una serie de mecanismos con los que se busca premiar o desincentivar unas determinadas conductas que en ningún momento desnaturalizan a estas figuras impositivas como recaudatorias (Ley 27/2014 y Ley 35/2006, del IS e IRPF, respectivamente)

³⁷ Vid. VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad...*, ob. cit. p. 24

3.4) LA EXTRAFISCALIDAD EN LAS CATEGORIAS TRIBUTARIAS

En este apartado se analizará cómo se manifiesta la extrafiscalidad en las distintas categorías tributarias; esto es, en el impuesto, la tasa y la contribución especial³⁸.

A) LA TASA

La tasa encuentra su función en dos situaciones: Bien, por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público; bien, por la realización de una actividad o prestación de un servicio en régimen de Derecho público que beneficie al particular, siempre que no sea voluntario o se preste por el sector privado. Es decir, la tasa se fundamenta en una actuación administrativa en beneficio de un particular que se aprovecha de un uso más intenso del dominio público o de una actividad de la Administración.

En el primer caso, la finalidad fiscal se ve con claridad: Un particular hace un uso del dominio público de mayor intensidad que el resto de los ciudadanos y se le grava para costear los gastos públicos que pudiera ocasionar. El fin extrafiscal, en cambio, dependerá del valor que se le asigne a la tasa en cuestión, puesto que esta se fija en base al criterio de mercado³⁹ como límite máximo; un valor algo difuso que permite incluir variantes extrafiscales con las que modular el precio en función de los intereses que entren en juego. Su propósito más claro es el de rebajar el nivel de intensidad en la utilización del dominio público.

En el segundo caso, por la realización de una actividad administrativa. Se da un servicio para satisfacer una determinada necesidad colectiva, sea social, ecológica, sanitaria, etc. La finalidad extrafiscal es evidente, puesto que se da cumplimiento a un interés social; pero también lo es la fiscal. Recordemos que la tasa existe para costear un servicio de la Administración y su objeto no es otro que obtener fondos para poder

³⁸ Esta diferenciación viene recogida en el art. 2.2 de la LGT y en la propia CE (art. 157.1.b). Ello significa que, como se indica en estos artículos, los tributos deben reconducirse a cualquiera de estas tres categorías cualquiera que sea su denominación. Lo que a su vez debe convertirse en un mandato para el legislador en el empleo de términos que no se corresponden con ninguna de estas categorías. No es difícil encontrar figuras impositivas, sobretodo en el ámbito autonómico y local, en las que se da esta particularidad. Ello conduce a equívocos y complicaciones acerca de la aplicación o no de un determinado régimen tributario, especialmente en aquellos tributos con finalidades extrafiscales, ya de por sí complejos, que son los que más se proliferan en este tipo de ámbitos. La Ley del Parlamento de Cantabria 2/2002 que creó el *Canon de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales*, es un buen ejemplo de ello.

³⁹ Art. 19.1 de la LTPP

llevarlo a cabo. Así, parece que la tasa sea una figura predominantemente extrafiscal cuando su naturaleza es puramente recaudatoria: Se presta un servicio público y la tasa lo costea. Ahora bien, el genuino carácter fiscal no impide la presencia de elementos extrafiscales a través de algunos beneficios tributarios. Por ejemplo, la reducción de la tasa académica a un alumno con buen rendimiento, o a la inversa, elevando la carga tributaria en aquellos comportamientos que sean más rechazables, como contaminar.

B) LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Esta figura resulta similar a la tasa, puesto que en ambas se demanda una actuación administrativa. Sin embargo, mientras en la contribución especial el hecho imponible lo constituye el *“beneficio que obtiene el obligado tributario como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos^{40”}*, en la tasa lo constituye una petición individual y se sustancia en la solución de problemas privados, aun cuando no pueda tampoco olvidar el interés general.

Así, resulta fácil, también, identificar el fin fiscal: Recaudar fondos de aquellos ciudadanos que se han visto favorecidos por una obra o servicio público determinado. Y la extrafiscal: El cumplimiento de una necesidad social a través de una obra o un servicio de la Administración. Ahora bien, a diferencia de la tasa, resulta más difícil introducir elementos extrafiscales en la contribución especial⁴¹, puesto que su base imponible se constituye, como máximo, *“por el 90 por ciento del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios^{42”}*, dejando poco margen para su maleabilidad en los precios. Aunque siempre se puede acudir a la fácil vía de los beneficios tributarios.

C) EL IMPUESTO

El impuesto es el tributo sobre el que más recae la finalidad extrafiscal. Se grava una manifestación de riqueza y, a diferencia de las otras dos figuras, no requiere de una actividad administrativa en favor del particular y se fundamenta en el principio de capacidad económica⁴³.

⁴⁰ Art. 2.2.b) de la LGT

⁴¹ Salvo acudiendo a la siempre cómoda vía de los beneficios fiscales.

⁴² Art. 31 LHRL

⁴³ Su definición legal es bastante obtusa, puesto que la LGT dice que *los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación* para expresar que en esta figura tributaria no aparece

Sin embargo, es esta última característica la que reviste más problemática por la posible contraposición de finalidades que el fin fiscal y extrafiscal del tributo pudieran desempeñar. En efecto, en el impuesto estos dos fines se oponen de tal forma que cuando uno aumenta el otro disminuye; es decir, cuanto más se consiga el fin extrafiscal menos recaudación reportará el tributo; y al revés, cuanto menos se cumpla más recaudará, dando lugar a un contraste de posiciones. En el caso de que el impuesto incurriera en una lesión demasiado agresiva del referido principio de capacidad económica otorgando un peso desmesurado a la finalidad extrafiscal, el impuesto quedaría desvirtuado y en riesgo de inconstitucionalidad por su menoscabo al art. 31 CE⁴⁴.

Por otra parte, y como se ha señalado anteriormente, el tributo extrafiscal no sólo debe expresarse en el hecho imponible del impuesto, sino que además debe existir una serie de mecanismos que pongan de manifiesto el cumplimiento o no de la finalidad extrafiscal en la deuda tributaria, lo que se exige tanto en la base imponible como en la cuota tributaria. Sólo de esta manera es posible garantizar que pague más quien realiza conductas contrarias a la finalidad perseguida, y menos quien adecue su actuación al logro de la referida finalidad. De otro modo, en el caso de que la extrafiscalidad sólo se apoyase en el hecho imponible, difícilmente se podría modular de forma adecuada el impuesto en función de su grado de cumplimiento. En consecuencia, si la base imponible y el correspondiente gravamen no responden a criterios extrafiscales, se pondría en duda la naturaleza del impuesto⁴⁵.

Piénsese, por ejemplo, en un impuesto que grave la contaminación que una determinada actividad pudiera ocasionar en el medio ambiente. Pongamos que su hecho imponible lo constituyera el vertido de aguas residuales al mar. Ahora bien, sólo con este elemento no sería suficiente; además, debería contener una modulación en la cuota tributaria dependiendo, por ejemplo, de los litros que se hayan vertido; aumentando el gravamen conforme más se hubiera tirado, y rebajándose si los litros disminuyeran; traduciéndose en una deuda tributaria que aumenta o disminuye en función de si se cumple o no el fin extrafiscal del impuesto.

contemplada ninguna actividad administrativa y que el contribuyente no va a obtener un beneficio o prestación del ente público como sucede con las tasas y las contribuciones especiales.

⁴⁴ Nótese que este problema no aparece ni en la tasa ni en la contribución especial, ya que no se fundamentan en este principio.

⁴⁵ Vid. VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad...*, ob. cit. p. 31 y ss

4) LA UTILIZACIÓN EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS Y LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

En este apartado se estudiará la relación de los principios de justicia tributaria con la extrafiscalidad, haciendo especial hincapié en la modernización que ha debido darse al principio de capacidad tributaria para poder adaptarse a los tributos con fines no fiscales.

4.1) EL ART. 31 CE

Los principios de justicia tributaria constituyen la razón de ser y la guía o criterios a seguir del ordenamiento financiero. Delimitan el campo de actuación en el que el sistema tributario debe incidir, la forma en que debe hacerlo y su valor normativo es directo e inmediato. Poseen una importancia capital en el Derecho fiscal y en España están recogidos en el art. 31 de nuestra Constitución⁴⁶, que en su apartado primero establece:

“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”.

A primera vista, el citado precepto únicamente recalca la finalidad recaudatoria del sistema tributario y nada se dice sobre otros fines más allá del *sostenimiento del gasto público*; ahora bien, recordemos que existen preceptos de la Constitución que amparan el uso del tributo para otros fines y que el propio TC ha admitido su aceptación constitucional; por lo que, qué duda cabe, resultan igualmente aplicables aunque la finalidad que se persiga en un determinado caso responda a motivos no recaudatorios. De hecho, estos principios se ponen en relación, habitualmente, con los fines que el sistema tributario pretenda conseguir y en función de ello resultará de aplicación este o aquél principio. A continuación se analiza el artículo detenidamente:

⁴⁶ Cualquier violación de los principios recogidos en este artículo puede motivar la interposición de un recurso o cuestión de constitucionalidad ante el TC contra las leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 53.1, 161.1 y 163 del texto constitucional.

- 1) En primer lugar, encontramos que se hace referencia a “*todos*”, y por “*todos*” se pretende aludir a la *generalidad* de los contribuyentes, sean personas físicas, jurídicas, nacionales o extranjeras.
- 2) Del término *capacidad económica* existen multitud de definiciones. Baste con decir, por ahora, que este principio prohíbe el gravamen de hechos que no supongan una manifestación de riqueza⁴⁷.
- 3) Cuando se habla de un *sistema tributario justo*, se hace referencia a la totalidad del mismo como un conjunto armónico e integrado de tributos. La interrelación y combinación de todos ellos debe dar como resultado el cumplimiento de este fin.
- 4) La *igualdad*, en el ámbito financiero, supone que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre todos los contribuyentes (lo cual no significa que la igualdad deba ser aritmética) y prohíbe las diferenciaciones arbitrarias.
- 5) La *progresividad* es aquella característica de un sistema tributario según la cual, a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción al incremento de la misma. Sin embargo, en el caso de los tributos extrafiscales, la *progresividad* no está relacionada con la mayor o menor riqueza gravada, sino con la mayor o menor lesión de la finalidad extrafiscal.
- 6) Por último, la *no confiscatoriedad* constituye un límite a la *progresividad* y dimana del derecho a la propiedad. Un gravamen demasiado alto podría privar al contribuyente de sus rentas o propiedades y, por ende, anular su riqueza.

Estos son los principios que rigen el sistema tributario: Generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad; y todos guardan relación entre sí, dando lugar a una contraposición entre ellos, dónde unos derivan de otros, conformando ángulos diferentes de una misma realidad. Ello se expresa con bastante claridad en el propio principio de igualdad, que guarda una estrecha relación el resto

⁴⁷ En este sentido es bastante aclaratoria la STC 194/2000, de 19 de julio, cuando en su FJ 4 dice que una prestación tributaria jamás “*podrá hacerse depender de situaciones que no sean expresivas de capacidad económica*”, entre otras características.

de principios; esto es, que todos deban contribuir sin que existan privilegios supone un acto de igualdad; así como lo es también que lo hagan en función de su riqueza⁴⁸.

4.2) RELACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA CON LA EXTRAFISCALIDAD

A) EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este principio se encarga de vedar los privilegios y las inmunidades que puedan reputarse como discriminatorias. Como se ha comentado, esto ocurre cuando se tratan de forma distinta situaciones que son idénticas; y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación objetiva y razonable, resultando en ese caso desproporcionada.

Ahora bien, la existencia de privilegios tributarios puede ser legítima cuando, a pesar de favorecer a personas dotadas de capacidad económica suficiente para soportar cargas tributarias, el legislador prefiere eximir las del pago del tributo con el propósito de una mejor aplicación del principio de capacidad económica; o de satisfacer determinados fines dotados de cobertura constitucional; como, por ejemplo, los principios rectores de política social y económica recogidos en los arts. 39 a 52 de la CE (sin perjuicio de la inclusión de otros tantos principios incluidos en el texto constitucional), los cuales pueden amparar la concesión de beneficios tributarios, aun cuando desde el punto de vista de la capacidad económica de los beneficiados, no esté justificada su concesión. Tal y como dice la STC 10/2005, de 20 de enero: *“La exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (...), es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen, quedando, en caso contrario, proscrita desde el punto de vista constitucional”*⁴⁹.

Así, solamente en el caso de que la quiebra al principio de generalidad no estuviera fundada en un principio constitucional sería rechazable. Por lo demás, cuando la excepción a este principio se fundamente a través del mecanismo tributario en la persecución de fines constitucionalmente legítimos, tanto normativa como jurisprudencialmente, este principio no supondrá un límite estricto ante la utilización

⁴⁸ Esta conexión entre principios tributarios también ha sido puesta de manifiesto por el TC en su STC 295/2006, de 11 de octubre: *“El art. 31.1 CE conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad”*.

⁴⁹ STC 10/2005, de 20 de enero.

extrafiscal del tributo, sino que cede ante los objetivos constitucionales perseguidos por el legislador y se modula con el resto de principios.

B) EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

A efectos tributarios, este principio establece la prohibición de diferenciaciones arbitrarias, y lo hace de dos maneras o a través de dos artículos: Por un lado, exige que la capacidad económica sea el eje central sobre el cual se fundamentan los tributos (art. 31.1 CE, diferenciación objetiva). Por otro, debe haber paridad de tratamiento entre los contribuyentes, con exclusión o prohibición de cualquier tipo de discriminación injustificada o arbitraria (art. 14 CE, diferenciación subjetiva).

En relación con la extrafiscalidad, el principio de igualdad es especialmente importante como criterio informador de los poderes públicos; los cuales están obligados a procurar la igualdad de hecho, pudiendo utilizar el tributo con fines extrafiscales para garantizarlo. Pero, también, al igual que sucede con los tributos fiscales, este principio impide que mediante la extrafiscalidad se produzcan discriminaciones o privilegios injustificados entre los contribuyentes. Así, en algunos casos, el logro de la igualdad de hecho podrá lograrse introduciendo desigualdades, siempre que estas estén justificadas con el fin que se pretende alcanzar.

Parece sencillo de entender: Siempre que el fin del tributo persiga un fin constitucional, la desigualdad estará justificada y su lesión estará legitimada. Sin embargo, la medición de esta finalidad resulta compleja, puesto que un ataque demasiado agresivo a la referida igualdad abriría la veda jurídica y se estaría atentando continuamente contra este principio de forma desproporcionada siempre que entraran en juego intereses constitucionales.

Así, el principio de igualdad nunca podrá ejercer un verdadero y efectivo papel si una posible lesión del principio es salvada oponiendo a dicha desigualdad una finalidad constitucional genéricamente prevista⁵⁰. Esto resulta en una contradicción en sí mismo, puesto que, es la Constitución quien debe promover la igualdad en el ordenamiento jurídico español y no que el propio texto constitucional dé vía libre, mediante los fines extrafiscales del tributo, a la desigualdad.

⁵⁰ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, J. M. A. (2001). *La utilización extrafiscal ...*, ob. cit. p. 166

Por ello, además de este primer requisito de un fin constitucional, deberán concurrir una serie de mecanismos adicionales que ejerzan como criterio medidor del grado de lesión que se produce al principio de igualdad, y comprobar si es necesaria, adecuada y proporcional a la finalidad que se pretende conseguir. En definitiva, deberá concurrir el principio de proporcionalidad.

La palabra “proporcionalidad” no aparece, a primera vista, en el art. 31.1 CE; aunque sí que es posible extraerla del resto de principios que componen este artículo y especialmente del principio de igualdad. El principio de proporcionalidad cobra una especial relevancia a la hora de enjuiciar la constitucionalidad de los tributos. Servirá como filtro, como principio informador y como instrumento de control de las limitaciones de derechos que los poderes públicos eventualmente puedan establecer. Está formado por tres partes. Veamos cómo se manifiesta cada una de ellas en la extrafiscalidad:

1) Idoneidad o adecuación.

El tributo debe de ser adecuado a la finalidad extrafiscal, lo cual exige que los aspectos extrafiscales estén armónicamente representados en los elementos esenciales del mismo, especialmente los cuantitativos, de tal modo que conforme la conducta del contribuyente sea más perjudicial para la finalidad extrafiscal, mayor también será la carga tributaria.

2) Necesidad o indispensabilidad.

Se debe constatar si la medida es necesaria en el sentido de que no exista otra más moderada para la consecución de su objetivo y si cabe la adopción de medidas menos gravosas e igualmente eficaces para la consecución del fin perseguido⁵¹.

3) La proporcionalidad en sentido estricto.

Será necesario que la carga fiscal guarde adecuada relación con el grado de consecución o no del tributo, de tal modo que aquella deberá aumentar conforme menos se cumpla el fin perseguido y viceversa, disminuir cuanto más se acerque el comportamiento a dicho fin, siempre con la debida medida.

⁵¹ FJ 5, STC 66/1995, de 8 de mayo.

La relación de este principio con la extrafiscalidad no es diferente de la que pueda tener con el resto y, como se ha dicho, consiste en una ponderación entre los derechos e intereses que entren en juego, llevando a cabo un control sobre la equidad, razonabilidad y aceptabilidad de las medidas tomadas a efectos de la consecución de los fines perseguidos.

C) EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

Este principio guarda una estrecha relación con los principios de igualdad y capacidad económica. Su principal propósito es modular la carga tributaria en función de la riqueza que manifieste el contribuyente. Sin embargo, este principio resulta ser algo borroso e inexacto, puesto que no realiza el mismo esfuerzo fiscal un sujeto que gana más que otro por el mero hecho de pagar más en la misma proporción, ya que en niveles más básicos de riqueza el prescindir de poca renta es mucho más sacrificado que el prescindir en la misma proporción en niveles más altos de renta.

En la extrafiscalidad esta situación no ocurre (o no con tanta importancia), ya que la progresividad en los tributos extrafiscales no está vinculada a la riqueza sino a la mayor o menor lesión de la finalidad extrafiscal. Así, por ejemplo, en el caso de los impuestos, cuanto más desviada sea la conducta del fin que se pretende conseguir, más alto será el gravamen al que se someta el sujeto pasivo; y a la inversa. La progresividad se encontrará fundamentada siempre que no resulte desproporcionada ni confiscatoria en la idoneidad para alcanzar aquella finalidad que persigue⁵².

D) EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Resulta ilustrativo el pronunciamiento del TC en la STC 14/1998, de 22 de enero, sobre este principio: *“La prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria se establece con referencia al resultado de la imposición (...), este Tribunal ha declarado que la incorporación de esa garantía al sistema fiscal obliga a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir, añadiendo que ese efecto se produciría si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades⁵³”*.

⁵² Vid. VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad...*, ob. cit. p. 77

⁵³ FJ 11.b), STC 14/1998, de 22 de enero de 1998.

En el caso de la extrafiscalidad, se incurriría en la violación de ese principio cuando se estuviese gravando el mínimo de subsistencia, o cuando el sujeto pasivo se viese privado de sus rentas y propiedades, o cuando el gravamen fuese tan intenso que pusiera en peligro la capacidad de generar riqueza de la misma fuente gravada⁵⁴.

4.3) ESPECIAL RELACIÓN ENTRE EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA EXTRAFISCALIDAD

Este principio impide que el legislador establezca tributos cuya materia u objeto imponible no responda a una manifestación de riqueza real o potencial; esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica. Tradicionalmente ha venido definiéndose como el principio con más peso en la justicia tributaria debido a su relación con el resto de principios y a su función informadora del ordenamiento financiero. Se habla de peso puesto que es posible desplazar, por ejemplo, al principio de generalidad en beneficio de un fin mayor sin un gran esfuerzo jurídico; también es posible hacerlo con el principio de igualdad, si bien con un análisis más complejo; pero la minoración del principio de capacidad económica no resulta fácil a riesgo de una desnaturalización del tributo; sobre todo en el caso de los impuestos, la categoría tributaria fundamentada en este principio.

Explicemos el término de “desplazamiento de la capacidad económica” con un ejemplo: Los tributos extrafiscales persiguen finalidades que no son recaudatorias y por ello el principio de capacidad económica va a estar menos presente que en los tributos fiscales. Piénsese, por ejemplo, en aquellos tributos que gravan la renta de aquellos que gravan la contaminación. Una renta es una manifestación directa de riqueza, clara, identificable y cuantificable. Sin embargo, cuantificar económicamente la contaminación es un ejercicio más complicado aunque suponga también una manifestación de riqueza, pues si se contamina más de lo que razonablemente implicaría esa actividad se podría entender que ha existido una mayor producción y, por ende, mayor beneficio y, a su vez, mayores rentas. Vemos como el camino que conduce hasta la capacidad económica en ambos supuestos es bien distinto; por un lado es directo e inmediato y por otro debe hacerse un razonamiento más específico para identificar la riqueza de la correspondiente actividad o comportamiento que se grave. En ambos supuestos existe la capacidad económica, sin embargo en uno se

⁵⁴ Vid. VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad...*, ob. cit. p. 77

accede a ella directamente y en el otro aparece indirectamente, a través de unas magnitudes previas y diferentes.

Así, resulta fácil reconocer la capacidad económica de un contribuyente en el IRPF o cualquier otro impuesto que tome como referencia las rentas o los bienes, valorables en términos económicos. Sin embargo, esta valoración resulta más compleja cuando lo que se tiene que identificar cuantitativamente son conductas, actividades o hechos, que deben traducirse en un índice de riqueza para poder gravarse. En este sentido, dice el TC que *“es posible establecer los referidos tributos con funciones no predominantemente recaudatorias, configurando el presupuesto de hecho teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales, pero en todo caso es evidente que dicha finalidad contributiva⁵⁵ debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE, o, lo que es igual, el hecho imponible debe constituir una manifestación de riqueza⁵⁶”*.

Sin embargo, el concepto de *manifestación de riqueza* en los tributos extrafiscales no ha sido pacífico. Durante los primeros años de la extrafiscalidad en España, partiendo de la STC 37/1987, el Tribunal acuñó el término del *Letrado del Estado* que se refirió por primera vez a la riqueza que gravaba el impuesto que constituía el objeto del proceso como *“virtual”*⁵⁷. De la misma manera ocurriría en posteriores pronunciamientos⁵⁸. Así, *“virtual”* hace referencia a todo aquello que no es real y que, por tanto, supondría un claro ataque al principio de capacidad económica pues no habría riqueza presente que gravar. Por ello, fue necesario que el propio TC especificara, concretamente en el 2004, que la riqueza *“virtual o ficticia”* jamás puede

⁵⁵ En la CE se viene identificando de la misma manera a la capacidad económica y a la capacidad contributiva. A mi parecer son dos principios diferenciables: Uno puede gozar de capacidad económica y contributiva, pero también puede tener capacidad económica y no contributiva, puesto que, la manifestación de riqueza y la aptitud para contribuir son dos cosas distintas. Si un contribuyente genera muchas rentas pero también muchos pagos gozará de capacidad económica pero no de capacidad contributiva. Aun así, para menor complicación, a lo largo del trabajo se continuará haciendo uso de estos términos de igual manera.

⁵⁶ FJ 4, STC 276/2000, de 16 de noviembre de 2000.

⁵⁷ FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo: *“De acuerdo con lo anteriormente expuesto, no resulta difícil concluir que el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto. Este hecho excluye también por sí solo el pretendido carácter confiscatorio del tributo, objeción en la que los recurrentes no insisten y que, careciendo de todo fundamento, nos exime de mayores consideraciones”*.

⁵⁸ FJ 4.a, *in fine*. STC 186/1993, de 7 de junio; FJ 11.b, STC 14/1998, de 22 de enero

constituir una fuente de renta gravable, debiéndose tomar como referencia la riqueza *real o potencial*⁵⁹. De otra forma, tácitamente se hubiera permitido la existencia en el panorama jurídico de esa posibilidad, en un claro ataque contra la capacidad económica, el principio que se pretendía proteger.

La *riqueza potencial* la debemos entender como una renuncia a una renta o un bien que ya se puede prácticamente disponer pero que se elige no hacerlo. Es decir, entre la consecución del incremento económico y el contribuyente no debe existir una separación que impida que ese enriquecimiento llegue al patrimonio del sujeto pasivo porque volveríamos a estar hablando de riqueza ficticia⁶⁰. Veámoslo con un ejemplo: Un profesional, un abogado por ejemplo, además de su trabajo por el que paga los correspondientes impuestos, podría, también, ejercer otras actividades como pueden ser impartir cursos, trabajar en el turno de oficio o, simplemente, rechazar aquellos casos que no quiera tratar. Son rentas a las que puede tener acceso si el contribuyente quiere. Ahora bien, no sería lógico que se le imputasen las rentas de esas actividades aun no habiéndolas realizado, sino que sería un ataque contra el principio de capacidad económica y, además, contra la propia libertad de la persona que elige que hacer o no hacer un su trabajo profesional. Con lo cual, difícilmente podría un tributo extrafiscal respetar el principio de capacidad económica si la riqueza que pretendiera gravar fuera inexistente o, como se ha señalado, *virtual*.

Aclarado esto, recordemos que en los tributos extrafiscales este principio puede perder importancia en atención a los fines constitucionales que se pretendan conseguir, y no basta que el referido fin eclipse al resto de principios en juego y se dé vía libre a la legitimidad del tributo. Debe existir un examen previo que acredite que la lesión que sufre el principio de capacidad económica sea proporcional, adecuada y necesaria, en los mismos términos que se ha indicado anteriormente. Mientras la finalidad esté amparada constitucionalmente y la lesión al principio de capacidad económica resulte proporcionada al bien, la pérdida de protagonismo de la capacidad económica no debe significar otra cosa que seguir el cauce normal de este tipo de impuestos. Sin embargo,

⁵⁹ FJ 5, STC 193/2004, de 4 de noviembre: “*En definitiva, frente a lo que mantiene el Abogado del Estado el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos -sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica*”.

⁶⁰ Vid. VARONA ALABERN, J. E. V. (2009). *Extrafiscalidad...*, ob. cit. p. 79. El autor expone de forma clara estas ideas y la importancia que supuso la especificación de la riqueza que se podía gravar, es decir, la *real o potencial*.

en aquellas ocasiones en las que no se produzca ese filtro jurídico estaremos hablando de un tributo desnaturalizado, una figura deforme jurídicamente que no se corresponderá con lo que un tributo extrafiscal debiera ser. Este razonamiento nos conduce hasta el siguiente apartado del trabajo.

4.4) EXTRAFISCALIDAD REGULAR E IRREGULAR.

Esta diferenciación la propone VARONA ALABERN y con estos términos hace referencia a aquella parte de la extrafiscalidad en la que intervenga con mayor o menor intensidad el principio de capacidad económica. Esto es, un tributo extrafiscal estará suficientemente informado por este principio cuando la carga tributaria del mismo aumente conforme lo hace la riqueza derivada del hecho imponible; y al revés, resultará desplazado cuando el gravamen aumente y la riqueza disminuya o cuando el gravamen se reduzca y la riqueza aumente. En estos casos, el tributo está ignorando uno de sus principios básicos. Es lo que el autor cataloga como extrafiscalidad irregular.

Por tanto, un tributo es regular o irregular extrafiscalmente hablando dependiendo de la atención que se le haya prestado al principio de capacidad económica en su configuración jurídica. Veamos un ejemplo de cada tipo:

- 1) El Parlamento de Cataluña estableció con la Ley 4/1997, de 20 de mayo, un impuesto que gravaba las actividades de las que pudiera derivarse la activación de planes de protección civil⁶¹. Así, su base imponible se compone por *“la magnitud y el grado de peligrosidad de las sustancias utilizadas para desarrollar determinadas actividades”*, de forma que la cuota tributaria⁶² depende directamente de la cantidad de sustancia peligrosa que se haya utilizado, ascendiendo si se da un mayor uso y descendiendo cuando lo sea menor. La capacidad económica aquí aparece en la medida en que se usen dichas sustancias, ya que es razonable pensar que cuanto mayor sea la magnitud de la sustancia peligrosa utilizada, mayores ingresos se derivarán de la actividad gravada⁶³.

⁶¹ Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña.

⁶² Este impuesto pretende gravar el riesgo que presenta una determinada actividad en provocar una calamidad que exija la actuación de un plan de protección civil.

⁶³ Piénsese, por ejemplo, en una determinada empresa que necesita amoníaco (catalogado como sustancia peligrosa por dicha Ley) para llevar a cabo su actividad económica. A una mayor utilización de amoníaco, mayor será la producción y, por tanto, la capacidad económica.

Por tanto, cuanto más riesgo, mayor será la recaudación de este impuesto o, lo que es lo mismo, cuanto menos se consiga su finalidad, mayor será la cuota tributaria y, por tanto, la riqueza gravada. No importa si el gravamen y la riqueza aumentan o disminuyen en diferente proporción, lo importante es que se produzca esa alteración. Si se dan estas características la capacidad económica estará presente en el tributo en cuestión⁶⁴.

- 2) Con la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria⁶⁵, la CA de Andalucía implantó el conocido Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas (ITI), que grava a aquellas tierras calificadas como en *deficiente aprovechamiento* por esta figura impositiva. La base imponible la constituye la diferencia entre el rendimiento óptimo y el efectivamente obtenido durante el año natural, de forma que conforme aumenta el rendimiento la base imponible se reduce. Con lo cual, a mayor riqueza (mayor explotada esté la tierra), menor cuota tributaria, y a la inversa.

Nótese, como, a medida que se consigue la finalidad extrafiscal, la recaudación disminuye de forma inversamente proporcional; pero también sucede con la riqueza gravada, puesto que cuanto más riqueza aparece menor será la cuota tributaria. Y al revés, cuanto menos riqueza se manifiesta, mayor será el gravamen. En este sentido, este impuesto no está informado por el principio de capacidad económica y en ningún momento se toma como referencia a la hora de activar los mecanismos del tributo. Priman más los fines que persigue el tributo. No resulta claro si debieran hacerlo hasta el punto de anular el más importante principio de justicia tributaria.

Así, la extrafiscalidad irregular, en su *desatención al principio de capacidad económica*, se asemeja, en opinión de parte de la doctrina, a una figura sancionatoria. En efecto, este tipo de extrafiscalidad busca cumplir sus fines sin reparar detenidamente en los medios que conducen hasta ellos, de forma que más que inculcar un cierto comportamiento, casi lo exige, a riesgo de acercarse a una “sanción⁶⁶”. Se produce

⁶⁴ Otros ejemplos de fiscalidad regular son la Ley del Parlamento de Cantabria 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria; Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de la Junta General del Principado de Asturias; Ley 15/2008, de 19 de diciembre.

⁶⁵ Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria.

⁶⁶ Por *sanción* se hace referencia a la penalización que sufre el sujeto pasivo por su conducta. No en términos penales ni administrativos, sino tributarios. Se ve perjudicado económicamente por su actuación.

una inversión con el principio de capacidad económica que se sacrifica a medida que se consiguen los fines perseguidos por la finalidad fiscal del tributo, incluso hasta el punto de buscar la recaudación cero⁶⁷ o la total erradicación de la conducta.

En cambio, la extrafiscalidad regular, más tolerante con aquello que grava, no pretende atacar de forma tan agresiva las actividades gravadas (por su importancia o porque sean necesarias); de ahí que en estos tributos la finalidad fiscal conviva con la extrafiscal y se conciba el hecho de que produzca una recaudación positiva sin que por ello el tributo esté alejado de su función. Simplemente se grava una conducta que se cree es importante hacerlo o, simplemente, debe ser modulada en su actuación. Una penalización mayor, como en el caso de los tributos extrafiscales irregulares, supone un acercamiento del Derecho financiero al Derecho sancionador. Cabe dedicar unas líneas a este aspecto.

En efecto, mediante esta clase de tributos se pretende perjudicar económicamente a quien ha realizado una conducta que el legislador considera que debe disminuir, aunque ello suponga una sustancial merma en la recaudación o la total ausencia de ella. Visto así, parece el propósito de una sanción económica y la similitud funcional entre este tipo de tributos y las sanciones pecuniarias es elevada. Sin embargo, su parecido no debe confundir, puesto que existen una serie de índices que pueden mostrar sus distintas naturalezas. En este sentido, son bastante ilustrativas las STC 164/1995, de 13 de noviembre⁶⁸, y 276/2000, de 16 de noviembre⁶⁹, donde ambas valoraron la posible naturaleza sancionatoria de los recargos⁷⁰ que se establecían por ingreso fuera de plazo del correspondiente tributo⁷¹. Podemos extraer de dichas sentencias los criterios que el Tribunal entendió diferenciadores de los tributos y las sanciones:

⁶⁷ Aquél tributo que recaude una cantidad cero habrá cumplido, en teoría, al 100 por 100 con su finalidad extrafiscal, puesto que no habrá existido ningún comportamiento que haya entrado dentro de la esfera del hecho imponible del mismo.

⁶⁸ STC 164/1995, de 13 de noviembre.

⁶⁹ STC 276/2000, de 16 de noviembre, *cit.*

⁷⁰ En el caso de la STC 164/1995, se trataba el art. 61.2 de la derogada LGT de 1963, en la redacción dispensada por la DA 3.1ª; la STC 276/2000 valoró la constitucionalidad del recargo del 50 por 100 creado por la DA 14 de la LIRPF de 1991 (Ley 18/1991, de 6 de junio), que modificó referido art. 61.2 de la antigua LGT.

⁷¹ En el primer caso, el recargo consistía en un interés de demora del 10 por 100 por realización del correspondiente ingreso fuera de plazo. En el segundo caso, un 50 por 100 por presentación de la autoliquidación fuera del plazo señalado.

- 1) A diferencia del tributo, la sanción no contempla como objetivo la consecución de recursos para el ente público. Por ello, la obtención de fondos por ella no es fin sino resultado.
- 2) A nivel cuantitativo, las sanciones exigen, normalmente, más cantidad económica de lo que lo puedan hacer los tributos.
- 3) La finalidad de la sanción es castigar una conducta ilícita. En cambio, la extrafiscalidad irregular persigue actuaciones reprochables siendo lícitas que, de no ser gravadas, quedarían impunes.

Por lo expuesto, no cabe atribuir naturaleza sancionatoria a la extrafiscalidad irregular⁷².

5) TRIBUTOS EXTRAFISCALES Y POTESTADES FINANCIERAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Cuando hace ya casi cuarenta años se implantara la LO de Financiación de las CCAA⁷³, se pretendió dotar a las regiones de España de una cierta autonomía financiera, en búsqueda, principalmente, de *corresponsabilidad fiscal*⁷⁴ con el Estado, donde estas asumieran la labor de delimitar y fijar la presión tributaria en sus respectivos territorios, así como contar con sus propios recursos de ordenación para su autonomía y suficiencia financiera⁷⁵. A esto se añadió la creación progresiva de los diferentes Estatutos de Autonomía que, junto con las leyes estatales y las reglas y los principios dirigidos a todos los poderes públicos, conformarían el entramado normativo aplicable a las normas creadas por las CCAA⁷⁶.

Sin embargo, la LOFCA también impuso (e impone) una serie de limitaciones que, junto con las pocas potestades de las que gozan las CCAA en materia financiera, dan como resultado un escueto ámbito de actuación y una absoluta dependencia del Estado. En efecto, la financiación de las Haciendas regionales se basa en la participación que estas puedan tener en los ingresos del Estado, lo recaudado por los tributos cedidos y las subvenciones, en su caso, procedentes del FCI o de los Fondos

⁷² Vid. VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad...*, ob. cit. p. 113 y ss

⁷³ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁷⁴ Art. 2 LOFCA

⁷⁵ Principio de separación autonómica

⁷⁶ STC 53/2014, de 10 de abril de 2014.

Europeos; relegando las fuentes propias de financiación a una posición tardía en lo que a su importancia recaudatoria se refiere⁷⁷. Dentro de ellas, los impuestos propios son las figuras tributarias que más peso tienen. Suponen el símbolo de aquella pseudoautonomía financiera de la que hablábamos⁷⁸ y han sido el recurso al que más han acudido las CCAA.

Concretamente, se ha usado predominantemente la finalidad extrafiscal de los impuestos, mucho más flexible en cuanto a barreras y obstáculos legislativos se refiere. La segunda finalidad de los tributos ha abierto un abanico de posibilidades a las CCAA que han visto en los impuestos extrafiscales una oportunidad para poder crear sus propias figuras impositivas⁷⁹. Ahora bien, a día de hoy, su ámbito de actuación es escueto: Unas pocas materias imponibles como el agua, el juego, el medio ambiente, las tierras infrutilizadas en tres Comunidades o algunos impuestos de poca relevancia que gravan estancias turísticas, grandes superficies o instalaciones con riesgo de activar protección civil. Poco más⁸⁰.

Las limitaciones en la imposición de estas figuras tributarias y su puesta en escena suponen un escollo para el legislador autonómico; que tiene que pasar una serie de filtros legales que acrediten la constitucionalidad de sus normas. A ello se dedican las siguientes páginas.

⁷⁷ Vid. Art. 157.1 CE; Art. 4 LOFCA

⁷⁸ *“Buena parte de los tributos extrafiscales son autonómicos. Sucede que las CCAA han encontrado en ellos una fuente adicional para saciar sus necesidades recaudatorias, teniendo en cuenta el exiguo campo que la LOFCA ha previsto para los tributos propios de los Entes autonómicos. En efecto, son tantas las limitaciones que esta Ley ha impuesto a las CCAA que necesitan realizar un ímprobo esfuerzo de imaginación fiscal para inventar nuevas figuras tributarias que respeten aquellas restricciones, y parte del fruto de esfuerzos son, sin duda, los tributos extrafiscales. En este sentido, cabe señalar que las dificultades que actualmente existen para idear impuestos genuinamente fiscales aparecen mitigadas en los extrafiscales, que imponen menos limitaciones a la capacidad creadora de un legislador que encuentra en este ámbito un terreno mejor abonado para lucir su ingenio”.* Vid. ALABERN, J. E. V. (2009). *“Extrafiscalidad...”*, ob. cit. p. 48

⁷⁹ En efecto, los impuestos extrafiscales han sido más usados por las CCAA que por el Estado. Esto *“no significa que los tributos propiamente extrafiscales puedan ser autonómicos. El Estado puede crear también esta clase de tributos, pero es más improbable que lo haga porque no necesita realizar aquél derroche de inventiva para obtener recaudación, ya que sus impuestos recaen sobre las principales fuentes de riqueza. De ahí que le resulte más fácil introducir en ellos simplemente algunos elementos extrafiscales (principalmente a través de beneficios e incentivos fiscales), que verse obligado a idear nuevos tributos genuinamente extrafiscales. Además, puede tropezar también con el escollo de carecer de la necesaria doble competencia que se exige en estos casos”.* Vid. *Ibidem*

⁸⁰ Vid. MARTÍN QUERALT, J.M, LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. (2016), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, p. 822

5.1) LÍMITES A LOS TRIBUTOS AUTONÓMICOS PROPIOS

Separaremos los referidos límites en dos partes: Por un lado, aquellos específicos contenidos en los arts. 6.2 y 6.3 de la LOFCA; y por otro, aquellos más generales recogidos en esta misma Ley y en la propia Constitución, que igualmente informan al legislador autonómico en materia tributaria. De estos últimos tratará este apartado.

A) LA DOBLE COMPETENCIA

Cuando hablamos de doble competencia se hace referencia a la potestad tributaria y a la competencia material sobre un determinado ámbito o materia imponible⁸¹ sobre la que recaiga un impuesto, que constitucionalmente o por Ley se ha delegado en una determinada entidad pública. En este caso se refiere a las competencias que ostentan las diferentes Administraciones Territoriales que, de acuerdo con el art. 156 CE, gozan de autonomía financiera con “*arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal*” y que por Ley se les atribuyen una serie de competencias de las que serán titulares.

Ciertamente no constituye un límite como tal sino más bien una jerarquización de las competencias materiales sobre las que se puedan establecer figuras impositivas⁸². Esta cuestión no suscita problemas con las tasas o las contribuciones especiales ya que ambas precisan de una actuación administrativa previa y, es lógico, que la Administración que la lleve a cabo es porque le pertenece dicha competencia. Sin embargo, cuando se habla de los impuestos, y especialmente en el caso de aquellos extrafiscales, las materias sobre las que recaen pueden ser objeto de solapamiento entre los distintos niveles administrativos, ya sea local, autonómico o estatal, siendo aquí donde se manifiesta con mayor claridad aquella “limitación” que no es tal, puesto que únicamente se trata de una coordinación entre los distintos entes públicos que de ningún modo forman compartimentos estancos y afectan a contribuyentes distintos sino que el pagador es único.

No existe, pues, una necesaria vinculación entre la titularidad competencial y el poder tributario, de forma que varios entes públicos pueden incidir sobre una misma realidad

⁸¹ Sobre este concepto se profundizará más adelante. Baste decir por ahora que por materia imponible se entiende aquél campo, actividad o bien que puede ser objeto de imposición.

⁸² Art 149 CE, especialmente en su apartado tercero.

y materia imponible⁸³. Sin embargo, sí existe una necesaria programación entre las distintas competencias materiales existentes situándose el Estado en el pico de la pirámide, pudiendo incidir incluso en materias que en principio no le están expresamente atribuidas por Ley⁸⁴, y no necesariamente a la inversa⁸⁵.

B) ART. 9 LOFCA

Por otro lado, ahora ya sí en forma de limitaciones, el art. 9 de la LOFCA establece lo siguiente:

a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.

b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

Con estos dos apartados se impone el principio de territorialidad⁸⁶ en materia tributaria autonómica. El precepto es bien claro e impide la creación de tributos que graven riquezas que no tengan un vínculo territorial con la CA en cuestión. Ahora bien, cabe atemperar este principio, puesto que, tal y como reza la STC 210/2012, de 14 de noviembre⁸⁷, en su FJ 8: “*el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional*”. Lógico, ya que si se adoptara un criterio excesivamente estricto sobre este tipo de actuaciones prácticamente se estaría restringiendo el uso de la tributación extrafiscal, más idónea para producir cambios y alteraciones en las conductas del conjunto de los ciudadanos

⁸³ STC 46/1985, de 26 de marzo.

⁸⁴ STC 163/1994, de 26 de mayo.

⁸⁵ ORÓN MORATAL, G., GONZÁLEZ ORTIZ, D., IBÁÑEZ MARSILLA, S. (2003): *Poder tributario y competencia fiscal: En especial el caso de La Rioja*. Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, pp. 43 y ss.

⁸⁶ Aunque también puede hablarse de los principios de *unidad, coordinación, igualdad e incluso lealtad institucional*. Vid. MARTÍN QUERALT, J. *et.al*, “Curso...”. *ob. cit.* p. 225 y ss

⁸⁷ STC 210/2012, de 14 de noviembre.

de España. Y muy probablemente esas consecuencias imprevisibles ocurrirán, además de en el campo de actuación del tributo, fuera de él.

c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

Sobre este apartado se pronunció el Tribunal en el siguiente FJ de la misma sentencia, rebajando, de nuevo, la rigidez del citado precepto. Afirma el TC que este apartado no impedirá la aprobación de aquellas normas que puedan afectar a la circulación de personas, sino “*sólo aquellas que fragmenten el mercado*”, en el sentido de que las consecuencias objetivas supongan unas barreras u obstáculos injustificados que no guarden relación con el fin pretendido. Concluye el Tribunal, afirmando que “*las actuaciones autonómicas revestirán entidad suficiente para reputarlas vulneradoras de la libertad de circulación de personas y bienes cuando su incidencia sobre ésta implique el ‘surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen’*”.

A mi parecer, este principio de *no interferencia* en el normal transcurso de bienes y personas dentro del territorio español tiene, en primer lugar, y de forma evidente, relación con el principio de proporcionalidad, al que ya se ha hecho referencia; y, en segundo lugar, con el principio de igualdad, tal y como de se desprende de los arts. 9 y 14 CE, imponiendo la prohibición de discriminación entre individuos, incluido por motivos de residencia. Además, deben ser los poderes públicos los que promuevan la igualdad entre ciudadanos del Estado y no ser el motivo de la lesión de este principio.

5.2) PROHIBICIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Esta prohibición se basa en el art.6 LOFCA, concretamente, en sus apartados 2 y 3. En el aspecto restrictivo, es el mayor límite a la hora de establecer tributos por parte de las CCAA. En el aspecto organizativo, supone la coordinación y la delimitación del ejercicio de las competencias tributarias autonómicas. Así, al impedir a las Comunidades Autónomas establecer tributos equivalentes a los ya establecidos por el Estado y las entidades locales lo que se pretende evitar es, en suma, que se

produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de un sistema tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE.⁸⁸

A) ART. 6.2 LOFCA

Este apartado tiene por objeto que “*los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado*”.

El precepto alude al *hecho imponible* como vínculo de referencia para establecer la posibilidad o no de las CCAA de establecer un determinado tributo. El artículo no pretende ser restrictivo o prohibitivo, sino más bien organizativo. Es lógico pensar que si los impuestos autonómicos recayeran sobre aquellos mismos hechos imponibles que ya están siendo gravados por el Estado, se produciría una injustificada sobreimposición que atentaría directamente contra los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y por otro lado, no debe pasarse por alto la segunda función organizativa que cumple el precepto, inspirado por el art. 31 CE, sobre un sistema tributario justo. Su naturaleza no restrictiva fue puesta de manifiesto tempranamente por la STC 37/1987, de 26 de marzo, cuando se afirma que el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan sus tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado. Ello debido a que la realidad económica está prácticamente toda ella cubierta por tributos estatales. Una posición conservadora en este sentido conduciría a negar en la práctica la posibilidad de que se crearan nuevos impuestos autonómicos⁸⁹.

Por otro lado, no basta la simple coincidencia de hechos imponibles como motivo para derogar el hipotético tributo que cause ese solapamiento. Es necesario examinar los otros elementos que se encuentran conectados al hecho imponible: los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo; la base imponible, que representa cuantitativamente al hecho imponible, así como sus elementos de cuantificación; la atención que haya recibido la capacidad económica; los supuestos de no sujeción o exención, sin olvidarnos de los fines a los que se haya destinado el tributo. En suma,

⁸⁸ FJ 4, STC 210/2012, de 14 de noviembre, *cit.*

⁸⁹ FJ 14, STC 37/1987, de 26 de marzo, *cit.*

cabe un examen global que no se limite a la mera comparación en la redacción legal del hecho imponible en las distintas leyes que configuren ambos impuestos; deberá atenderse a los elementos esenciales que gravan a la figura impositiva en cuestión, no bastando con examinar la riqueza u objeto de gravamen, que es el punto de partida, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo⁹⁰.

B) ART. 6.3 LOFCA. ANTES Y DESPUÉS DEL 2009

Algo más de problemática ha suscitado desde su entrada en vigor este tercer apartado del artículo sexto. El precepto prohíbe, hoy, que los tributos propios de las CCAA recaigan sobre hechos imponibles ya gravados por tributos locales. Sin embargo, cabe separar dos periodos diferenciados desde su vigencia: Antes y después de 2009. Ello por la LO 3/2009⁹¹, que modificó a la antigua LOFCA y a algunos de sus artículos, entre ellos, el art. 6.3 que ahora se analiza.

El elemento diferencial entre ambos periodos lo constituye la eliminación del término “*materia reservada*” que, hasta la entrada en vigor de la referida Ley, suponía el nexo de prohibición entre tributos autonómicos y aquellos reservados a las Corporaciones Locales por la LRHL. Sobre este término se ha detenido en numerosas ocasiones el TC para clarificar su naturaleza, puesto que a efectos tributarios supone un concepto abstracto que dejaba un gran margen para la subjetividad y su posible interpretación. Por *materia reservada* o *materia imponible*⁹² no debe entenderse un sinónimo de materia competencial, sino como toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica; en definitiva, “*aquella realidad que pertenezca al plano de lo fáctico*”⁹³ y que es susceptible de ser sometida a imposición. Nótese que la restricción de este apartado tercero es mucho más intensa; cuando el segundo apartado se refiere al *hecho imponible*, el tercero lo hacía a *materia reservada* o *imponible*. Este último concepto tiene un margen mucho menor de actuación. La utilización del *hecho imponible* como límite de prohibición, permitirá al legislador

⁹⁰ FJ 4 y 7, STC 122/2012, de 5 de junio; FJ 10, STC 210/2012, de 14 de noviembre, *cit.*

⁹¹ Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁹² Esta interpretación del concepto de “*materia reservada*” se ha venido identificando con el de “*materia imponible*”, más coherente a nivel tributario y, sin duda, más empleado por la doctrina y la jurisprudencia. Ello se deriva de la Exposición de Motivos de la LRHL, cuando se dice que uno de sus retos es “*modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local*”. *Vid.* Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales; STC 289/2000, de 30 de noviembre, *cit.*

⁹³ FJ 4, STC 186/1993, de 7 de junio; FJ 14, STC 37/1987, de 26 de marzo, *cit.*

acceder a la misma riqueza de ese hecho imponible desde otros ángulos sin por ello lesionar el art. 6.2 LOFCA. En cambio, la *materia imponible* abarca un campo mucho mayor y, por ende, supone una prohibición mucho mayor para los tributos propios.

Pues bien, si analizamos cuales son las materias que la legislación de Régimen Local permite que sean reguladas por impuestos autonómicos, encontraremos que sólo las relativas al *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica* y al *Impuesto sobre Gastos Suntuarios en la modalidad de aprovechamientos de cotos de caza y pesca*⁹⁴, quedando prohibida la creación de impuestos propios que recaigan sobre las mismas materias imponibles que el IBI (titularidad real sobre un bien inmueble), el IAE (ejercicio de una actividad económica), el ICIO (el gasto derivado de una obra que exija una licencia administrativa) y el IIVTNU (las plusvalías de los inmuebles de naturaleza urbana). Especialmente restrictiva resulta la coincidencia con el IBI y el IAE: Tanto la titularidad de un inmueble como el ejercicio de una actividad económica abarcan la gran mayoría de materias susceptibles de ser objeto de imposición. Para explicarlo, recuperemos el derogado Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente⁹⁵. Este tributo pretendía gravar determinadas actuaciones consideradas contaminantes a través de aquellas personas que ostentaran la titularidad de los bienes inmuebles donde se realizaran ese tipo de actividades. Su base imponible se constituía por el valor catastral (igual que el IBI) o la capitalización del promedio de los ingresos de la actividad (IAE) y en ningún momento se tenía en cuenta en su valoración el daño medioambiental, cuál era la pretendida finalidad del tributo. El impuesto chocaba con la materia reservada al IBI (la titularidad de determinados inmuebles) y fue declarado inconstitucional por la STC 289/2000, de 30 de noviembre.

Otro ejemplo lo constituye el referido Impuesto catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades que puedan provocar la activación de planes de protección civil⁹⁶. Pese a lo que su nombre pueda indicar, su finalidad consiste en gravar actividades y no elementos patrimoniales, en concreto aquellas que utilicen sustancias peligrosas que puedan generar la actuación civil. El TC valoró este impuesto en su STC 168/2004⁹⁷, donde puso en tela de juicio la posible vulneración (entre otras cosas) del art. 6.3 LOFCA. El Abogado del Estado alegó que este tributo invadía las materias reservadas del IBI y del IAE y que, por este motivo, debía

⁹⁴ DA Primera, 1 y 6 de LRHL

⁹⁵ Ley 12/1991, de 20 de diciembre, del Parlamento Balear.

⁹⁶ Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña, *cit.*

⁹⁷ STC 168/2004, de 6 de octubre.

declararse la inconstitucionalidad del impuesto. En lo que al conflicto con el IBI respecta, los sujetos pasivos de este impuesto catalán son aquellos que realicen las actividades generadoras de riesgo y no los titulares de los elementos patrimoniales afectos a ellas. Los obligados tributarios no son los titulares de los inmuebles donde se realicen estas actividades, sino quienes las realicen. Además, la base imponible no se constituye, como sucedía con el citado Impuesto Balear, con un valor representativo de los inmuebles, sino por la cantidad de sustancia utilizada en el ejercicio de la actividad económica; con lo que no se produce un solapamiento entre materias imponibles con el IBI. En cuanto al posible conflicto con el IAE, el impuesto no pretendía gravar “*el mero ejercicio de una actividad económica*”, sino la peligrosidad que esta pueda entrañar; algo que se expresó en la sentencia cuando se declara que “*no se grava la actividad porque pueda generar rentas para quien las realicen, sino en tanto en cuanto representen un peligro al que haya de hacerse frente mediante los oportunos planes de protección civil*”⁹⁸. El impuesto fue declarado acorde a Derecho.

Puede verse que la finalidad a la que se dedique el impuesto reviste gran importancia, también, aun cuando lo que se está decidiendo es su posible solapamiento con otros tributos. En estos casos, la pretendida finalidad extrafiscal de los impuestos supuso la constitucionalidad o no de los mismos. En uno de ellos se trasladó la finalidad perseguida a los mecanismos que configuraban el tributo para que el cumplimiento de los objetivos y la naturaleza del tributo tuviera coherencia en su estructura interna y no supusiera sólo un holograma de aquello que de verdad el impuesto debía ser. En el otro caso, no se llevó a cabo este procedimiento y el impuesto ignoró en su configuración jurídica la finalidad para la que había sido creado.

Sin embargo, esta diferenciación en el trato respecto de los impuestos locales y los estatales llegó a su fin cuando en 2009 entró en vigor la LO 3/2009 que modificó el art. 6.3 LOFCA y cambió los términos “*materia reservada*” por “*hecho imponible*”, con la intención de simplificar y aliviar la problemática que se había venido dando con este artículo. Establece el apartado quinto de su *Preámbulo*: “*La presente Ley pretende clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas. Para ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al «hecho imponible» y no a la «materia imponible», con lo que habría un espacio fiscal*

⁹⁸ FJ 10, *Ibidem*.

autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales”.

Una respuesta lógica a la tendencia que había venido dándose, en un claro guiño a las Haciendas Territoriales en el ejercicio de sus competencias tributarias y para dotar, como se dice, de espacio para poder maniobrar en la creación de tributos propios autonómicos. En este sentido, la extrafiscalidad ha supuesto, sobre todo antes de la entrada en vigor de esta LO, un factor de flexibilización en la aplicación de las limitaciones que se derivaban del art. 6.3 LOFCA. El empleo de finalidades extrafiscales en los diferentes impuestos abrió el abanico de posibilidades de los legisladores autonómicos que, si se hubieran visto obligados a legislar únicamente con finalidades fiscales, se habrían encontrado, como dice la STC 37/1987, con que toda la realidad económica ya estaba sometida a algún tipo de imposición y por tanto, sin posibilidades de establecer nuevos tributos. En cambio, a partir de esa misma sentencia en 1987, la extrafiscalidad se convirtió en una herramienta más y han sido las CCAA quienes más han hecho uso de ella. Si bien porque el Estado ya grava las fuentes de riqueza más solventes y no le hace falta tener que acudir a estas vías.

Sin embargo, pese a que la referida LO suavizó las restricciones que suponía el antiguo art 6.3, la tónica que ha venido siguiéndose no parece haber cambiado más allá de la mera literalidad de la Ley. Y creo que el *Voto Particular* emitido en la STC 74/2016⁹⁹ explica de manera acertada a lo que me refiero. Dicha sentencia declaró la inconstitucionalidad de uno de los tres impuestos que implantaba la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014, de 10 de octubre¹⁰⁰, por fijar un hecho imponible similar al del impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica¹⁰¹. Pues bien, creo que tanto en esta STC como en otras de igual naturaleza, se da un superficial criterio de comprobación que únicamente se fija en la coincidencia de los hechos imposables¹⁰² sin ver otros elementos que pueden resultar de importancia en el conjunto de la valoración. En este caso, es cierto que los hechos imposables de ambos impuestos resultan de cierta similitud (la *producción* contra la *utilización* de

⁹⁹ STC 74/2016, de 14 de abril.

¹⁰⁰ Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

¹⁰¹ Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

¹⁰² El ponente autor del *Voto particular* lo define como “*acrítico mecanicismo comparativo entre hechos imposables*”.

combustible nuclear), y en ambos impuestos se mide la base imponible por *“las toneladas de combustible nuclear”*; pero es algo que, a mi parecer, resulta lógico, puesto que la mejor forma de medir la peligrosidad que supone la producción de energía nuclear es por la cantidad de toneladas que produzca. Razonablemente, si produce menos existirá menos peligro que si produce más toneladas de combustible nuclear. Ahora bien, sin perjuicio de una mejor elaboración de la estructura interna del impuesto que, a lo mejor hubiera podido sustentarse constitucionalmente, *“una eventual defectuosa selección del hecho imponible no puede erigirse en canon de constitucionalidad”*. Además, las finalidades de ambos impuestos están claramente diferenciadas. Por un lado, el impuesto estatal grava la producción de energía nuclear; y por otro, el impuesto autonómico grava los riesgos que pueda tener para el conjunto de los ciudadanos y su daño medioambiental. No se dio, quizás, suficiente atención a la finalidad extrafiscal que perseguía el tributo autonómico, *“como si hubiera dejado de ser importante la persecución de un fin constitucional (art. 45 CE), desplazado por la mera técnica comparativa de hechos imponibles”*. Además, existen otras variables que deberían tenerse en cuenta a la hora de enjuiciar este tipo de tributos. Se refiere el ponente a *“la especial incidencia que tiene la generación de energía eléctrica de origen nuclear en la Comunidad Autónoma de Cataluña a los efectos de ponderar adecuadamente el ejercicio de su poder tributario”*. Y es que en la provincia de Tarragona se produce el 40 por 100 de la energía nuclear en España, con las consecuencias que de ello se derivan. Algo que, a mi juicio, debería tenerse en cuenta.

6) CONCLUSIONES

PRIMERA. Si hace unos años la presencia de la extrafiscalidad entre las funciones de los tributos era confusa y carecía de consenso, hoy nadie duda de la importancia de este fenómeno tributario y de su idoneidad para dar cumplimiento a aquellos fines constitucionales más allá de los meramente recaudatorios. Sin embargo, su irrupción ha sido caótica y desordenada. Sólo a través de la jurisprudencia y de la doctrina se le ha podido dar un soporte jurídico, delimitando sus contornos y estableciendo unos criterios que den viabilidad a su uso sin contradecir a los principios de justicia tributaria y a los constitucionales, en general.

SEGUNDA. Los pilares normativos en los que se basa la extrafiscalidad son dos: Por un lado, aquellos preceptos constitucionales que promuevan políticas financieras,

económicas y sociales¹⁰³; y por otro, el art. 2 de la LGT, cuando acepta que *“los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*. La combinación de ambos convierte al tributo en un óptimo medio para la consecución de dichos objetivos.

TERCERA. La extrafiscalidad puede manifestarse con mayor o menor intensidad y no por ello perderá su verdadero propósito. Así, existen elementos en todos los tributos que no responden a motivos recaudatorios, también en aquellos primordialmente fiscales. La mayor o menor presencia de estos elementos dependerá de la finalidad que quiera darse al tributo. De todos modos, *“pese a que no existen tributos químicamente puros¹⁰⁴”*, sí que es posible diferenciar entre aquellos que persigan una finalidad primordialmente recaudatoria de aquellos que no. En el caso de estos últimos, bastará comprobar si su propósito extrafiscal se traduce en la configuración jurídica del tributo y existen mecanismos que regulen el mayor o menor gravamen en función del cumplimiento o no de la pretendida finalidad.

CUARTA. Los principios de justicia tributaria¹⁰⁵ tienen una compleja relación con la extrafiscalidad, en especial el principio de capacidad económica; que ha tenido que modernizar su concepto para poder dar cumplimiento a los desafíos que las nuevas funciones del tributo implicaban, sobre todo en el caso de los impuestos: 1) Ahora la riqueza sobre la que fundamentar el tributo debe existir, pero puede manifestarse de otras muchas maneras, basta que el hecho sea revelador de esa riqueza; 2) La capacidad económica podrá ser desplazada en beneficio del cumplimiento de las finalidades que persiga el tributo sin que se llegue a ignorarla, pues se estaría desnaturalizando al tributo.

QUINTA. Las CCAA han encontrado en la extrafiscalidad un medio idóneo para poder establecer sus tributos propios sin invadir competencias ni solapar hechos imponibles, tanto con el Estado como con los tributos locales. Han sido los Entes territoriales autonómicos quienes más han hecho uso de los tributos extrafiscales, especialmente

¹⁰³ El art. 40.1 CE es un perfecto ejemplo de ello: *“Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo”*.

¹⁰⁴ F.J 2, STC 74/2016, de 14 de abril de 2016, *cit*.

¹⁰⁵ Art. 31 CE

de los impuestos. Ello debido a que los tributos estatales no suelen gravar este tipo de materias imposables y que los locales prácticamente se reducen a las actividades económicas y la titularidad de bienes inmuebles; por lo que la extrafiscalidad ha supuesto un abanico de posibilidades para las CCAA en este sentido.

SEXTA. Los arts. 6.2 y 3 LOFCA no deberían interpretarse como una mera coincidencia de hechos imposables, sino que se deben examinar otras circunstancias inherentes al tributo. Es evidente que suponen un instrumento de organización y unidad en el sistema tributario español; lo contrario sería el desorden y una proliferación de sobregavámenes en el ordenamiento financiero. Pero la aplicación de estos artículos tampoco puede suponer un obstáculo en las potestades financieras de las CCAA. En mi opinión, se debería mirar con ojos restrictivos la coincidencia de hechos imposables en aras de evitar un vaciamiento del poder tributario autonómico, prestando especial atención a las finalidades que los tributos persigan. En este sentido, la finalidad extrafiscalidad es un excelente motivo para la flexibilización de esos criterios, en búsqueda de un mayor reconocimiento constitucional del poder tributario autonómico.

SÉPTIMA. Me hubiera gustado poder dedicar un apartado de este trabajo a la protección del medio ambiente a través de la utilización extrafiscal de los tributos. A día de hoy la mayoría de estos tributos persiguen finalidades medioambientales y cada vez se está tomando más consciencia sobre la importancia de este bien, recogido en el art. 45 CE¹⁰⁶. Sin embargo, por motivos formales y de extensión no he podido acaparar todo ello en cuarenta páginas, el máximo que permite la normativa. Los aspectos que se han tratado son los más básicos y representativos del fenómeno de la extrafiscalidad, sin perjuicio de la amplitud que suscita un concepto como este, que podría extenderse durante cientos de páginas.

OCTAVA. Creo que en un futuro este fenómeno continuará con su crecimiento y no tardará en aparecer el término “extrafiscalidad” en los textos legales junto con su definición, contornos y límites. En este sentido, y en consonancia con la *Costituzione italiana*, dice FICHERA que la fiscalidad y los principios que la rigen han evolucionado

¹⁰⁶ 1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.

de una forma que el texto constitucional no ha hecho, y que pese a ello, la extrafiscalidad ha encontrado en ella (la *Costituzione*) un impulso, y no unos frenos, para poder propagarse por el ordenamiento jurídico. Sin embargo, *“el problema no es tanto el despliegue de la fiscalidad y extrafiscalidad que, siguiendo las exigencias manifestadas a lo largo del tiempo, se ha realizado plenamente; sino el de hacer cumplir los límites internos, propiamente tributarios, o externos, ligados al Estado social e intervencionista, y a los de los impuestos; que estos puedan fundamentarse en la jurisprudencia constitucional, o incluso requieran de modificaciones constitucionales, de un legislador que sea capaz de replantearse el Estado social e intervencionista y sea sensible a las exigencias de un fisco ordenado y equilibrado”*¹⁰⁷.

¹⁰⁷ FICHERA, F. (1997). *“Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori”*. Università degli Studi di Bologna.

7) BIBLIOGRAFÍA:

- 1) AIZEGA ZUBILLAGA, J. M. (2001). *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, Bilbao.
- 2) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1981): *Los impuestos de ordenamiento económico*, H.P.E., núm. 71.
- 3) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1992): *Los tributos con fines no financieros*, Economía española, cultura y sociedad, tomo I, Homenaje a Juan Velarde Fuentes, Eudema, Madrid.
- 4) BORRERO MORO, C. J. (1995). *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, p. 128. Recuperado de: <http://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/38560/AAIU607214.pdf>
- 5) CASADO OLLERO, G. (1991): *Los fines no fiscales de los tributos*, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, vol. I, IEF, Madrid.
- 6) FERRAZ LEMOS TAVARES, D. *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos*, Tesis Doctoral, Universitat de Barcelona, Barcelona. Recuperado de http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/96748/1/DFLT_TESIS.pdf
- 7) FICHERA, F. (1997). *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione*. Una rivisitazione dei lavori preparatori. Università degli Studi di Bologna, Bolonia. Recuperado de http://francofichera.it/wp-content/uploads/2016/03/Fiscalita_ed_extrafiscalita.pdf
- 8) GARCÍA FRÍAS, A. (2000) “*Comentarios de jurisprudencia*”, REDF, Civitas, núm. 106
- 9) MARTÍN QUERALT, J.M.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G. (2016), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid
- 10) MARTÍNEZ LAGO, M.A. (1987): *Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero*, Cívitas. REDF, núm. 55.
- 11) ORÓN MORATAL, G., GONZÁLEZ ORTIZ, D., IBÁÑEZ MARSILLA, S. (2003): *Poder tributario y competencia fiscal: En especial el caso de La Rioja*. Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, pp. 43 y ss.

- 12) PÁEZ MEDINA, M. E. (2012). *“La capacidad contributiva en los tributos medioambientales”*. Tesis doctoral. Universidad de Salamanca, Salamanca. Recuperado de http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDAFP_Paez_Medina_M_Elena_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf
- 13) PÉREZ DE AYALA, J.L. (1982), “Artículo 4”, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, tomo I, Ley General Tributaria, artículos 1 a 89, Edersa, Madrid.
- 14) SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2010): *“Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”*, Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal, p. 61-86
- 15) VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid
- 16) YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. (1975). *“Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”*. Hacienda pública española.

8) LEGISLACIÓN CITADA:

- 1) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 2) Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
- 3) Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- 4) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- 5) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- 6) Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
- 7) Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- 8) Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña
- 9) Ley 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria.
- 10) Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

- 11) Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada.
- 14) Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- 15) Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.
- 16) Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.
- 17) Ley 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

9) SENTENCIAS CITADAS:

- 1) STC 62/1983 de 11 julio.
- 2) STC 46/1985, de 26 de marzo
- 3) STC 37/1987, de 26 de marzo.
- 4) STC 197/1992, de 19 de noviembre.
- 5) STC 186/1993, de 7 de junio.
- 6) STC 163/1994, de 26 de mayo.
- 7) STC 66/1995, de 8 de mayo.
- 8) STC 164/1995, de 13 de noviembre.
- 9) STC 185/1995, de 14 de diciembre.
- 10) STC 14/1998, de 22 de enero.
- 11) STC 194/2000, de 19 de julio.
- 12) STC 276/2000, de 16 de noviembre.
- 13) STC 289/2000, de 30 de noviembre.
- 14) STC 168/2004, de 6 de octubre.
- 15) STC 194//2004, de 4 de noviembre.
- 16) STC 10/2005, de 20 de enero.
- 17) STC 295/2006, de 11 de octubre.
- 18) STC 122/2012, de 5 de junio.
- 19) STC 210/2012, de 14 de noviembre.

20) STC 53/2014, de 10 de abril.

21) STC 44/2016, de 14 de abril.

22) STC 74/2016, de 14 de abril.

10) ABSTRACT

Extrafiscality has been present in our society since the first duty was imposed. In fact, the natural coercive effect that every fiscal charge involves makes a huge influence in people's behaviour and through the years the States have become aware of this effect, using the taxation system in order to accomplish their constitutional objectives. But, as the term says, an extrafiscal levy not only follows its traditional function, which is to maintain or support the public expenditure that the society requires, it also pursues other goals beyond the fiscal one. These goals have to be protected as well by the Constitution and, in the case of Spain, there are so many articles that allow the public authorities for pursuing objectives such full employment, the income redistribution, equality or the environmental protection. These kinds of articles are called promotional law by the Spanish doctrine due to its own type of writing¹⁰⁸: "*The duty of the public authorities is to promote...*", "*The public powers will promote...*" They boost the public powers to reach the constitutionally established targets and one of the tools to do it is the tax system, imposing charges on some behaviours or activities to influence them at some point. The type of taxes that respond to that are the extrafiscal ones, finding their sense on pursuing constitutional objectives.

The extrafiscality in Spain had its beginning in 1987, since the pronouncement of judgment 37/1987 of the Spanish Constitutional Court in which the tribunal accepted that duties could be used, not only to collect incomes for the public expenditure but also to pursue other non-fiscal goals, which established a precedent for the national legal order. Indeed, six years later the same Spanish Court followed the same criterion with the 186/1993 pronouncement and until our days there has been many others judgements accepting the versatility that taxes can develop, being nowadays considered a natural part of them. Let's examine the features of this fiscal phenomenon.

A) TAXES, EXTRAFISCALITY AND ITS FEATURES

Extrafiscality needs a prior levy to manifest its effects and to give sense to this fiscal figure. The definition of a fiscal duty in the Spanish legal order comes in the second article of the General Fiscal Law, which says:

¹⁰⁸ See arts. 39, 40,41,42,43,44,45,47,48,49,50,51,64 y 130 of the Spanish Constitution.

“Taxes, in addition of being means to obtain the necessary resources for the maintenance of the public expenses, can serve as instruments of the general economic policy and to attend the realization of the principles and aims contained in the Constitution”.

The levies can come in three different categories: Fees, special contributions and taxes. The first two are fiscal charges imposed by the Administration because of a public service or a special use of the public domain. The extrafiscality in them appears in two different ways; on one side, by making the contributors pay because of the privilege of using the public domain with more intense than the others citizens you're promoting exactly the opposite, a correct use of the public superficialities. On the other side, by establishing fiscal benefits and lower/higher prices the Administration can promote or disincentivise some activities or behaviours depending on the public interests. Let's think, for example, in the university fees; if a student gets high marks and has a good academic expedient he will pay less than a worse student. With that, the State promotes the effort of its students by rewarding their conducts. So, in this case, a fee rejects to its fiscal function (which is to earn incomes to affront the academic service) by putting more importance to another goal, which is to promote a good academic performance, a non-fiscal target.

But is with the taxes where the extrafiscality appears with greater clarity. In fact, taxes are the most used fiscal figures and they have a great space of modification to adequate them to its very goal. They're based on the principle of economic capacity and, unlike what happens with the other two fiscal figures, taxes do not require a previous administrative act so they could appear in almost every taxable matter, not only the public ones. Furthermore, the majority of pronouncements of the Constitutional Court about extrafiscality are based on taxes and if we analyse them we can extract three basic features of an extrafiscal levy:

- a) It has to pursue a primarily non-fiscal purpose, relying on as many objectives as constitutionally legitimate purposes exist.

It's important to remark the importance of the word “primarily”. A duty will always cause non-fiscal consequences due to its coactive effect; the importance relies on which function of the duty has more weight on the total. In fact, a levy would never

be totally fiscal or extrafiscal or, as the Constitutional Court says in its 74/2016 sentence, “*there will hardly be chemically pure extrafiscal taxes*”. In consequence, we can't say there're extrafiscal o fiscal taxes, but a combination of them in a greater or lesser degree¹⁰⁹

b) The internal structure of the tax must reflect the non-fiscal aspects.

The tax has to have the appropriate mechanisms to translate the non-fiscal goal to its own structure and to the factual reality, which means that the fiscal charge has to augment or decrease depending on the degree of achievement of the concrete duty. The 289/2000 sentence of the Constitutional Court explains it clearly, a tax won't never be extrafiscal because the preamble of the law says it; it's necessary that the non-fiscal purpose effectively gets reflected in the central elements of the structure of the levy.

c) It has to affect the conduct and activities of the taxpayer in such a way that it orients him to the accomplishment of the pursued purpose.

The taxpayers have to know which behaviours or activities benefit them and which makes them pay in order to modify their conducts depending of the goal of a concrete duty so they have to clearly know the fiscal consequences of his acts. The ignorance of these effects would mean that one of the most important functions of the extrafiscal taxes, which is to modify peoples conducts, wouldn't be present.

B) EXTRAFISCALITY AND THE PRICIPLES OF FISCAL JUSTICE

Since the extrafiscality appeared as a reality on the fiscal system, the principles that rule the nature of the taxes have experienced a modernization to adapt themselves to

¹⁰⁹ The Spanish doctrine difference the extrafiscality in two types: 1) That kind of taxes that are mostly non-fiscal are called as *proper extrafiscality* and, by contrast, 2) those details of an eventual tax that have non-fiscal purposes but that don't alter the true fiscal nature of an eventual tax are called *improper extrafiscality*. It is easier to understand with an example: Let's think about the individual income tax on natural persons. It can also have non-fiscal details that pursue some political, economic or social goals, but its main purpose is a fiscal one. In fact, in the different legal system this levy are the most important one when it comes to get incomes for the States, so some non-fiscal elements would never alter his true own nature.

new fiscal demands and new challenges that the society required. Indeed, a rigid interpretation of those principles would have put difficulties to the progress of the fiscal system. The article 31 of the Spanish Constitution gathers these principles of fiscal justice:

“Everyone shall contribute to sustain public expenditure in proportion to his or her financial means, through a just and progressive system of taxation based on principles of equality, which shall in no case be confiscatory in nature”

That gives to us five principles plus one more implicit: The principles of generality, economic capacity, progressivity, equality, proportion and non-confiscation. They all are related and complement each other to form a single major concept to all of them, the principle of fiscal justice.

1) The principle of generality

When the article says “everyone” it has to be understood as we all citizens have to contribute to our public expenditure demands with no exceptions. This principle of generality is responsible for prohibiting privileges and immunities that may be considered as discriminatory and has a deep relation with the equality principle.

2) The principle of equality

This principle informs almost all of the others in a major or minor degree and establishes the prohibition of arbitrary differences between taxpayers. It can be understood in two different ways: On one side, the article 14 of Spanish Constitution obligate the public powers to do not differentiate unreasonably (objective differentiation); on the other side, the named article 31 establish that all the fiscal contributions have to be done in relation to the economic capability of each one (subjective differentiation). But most times, and especially in the extrafiscal taxes, the equality gets displaced in order to reach the goal that this kind of levies implies. For example, let's think about a tax that charges a contaminant activity; the taxable subject could think that he's being discriminated because of the nature of his economic activity, but beyond of that there's a most important goal which is environmental protection. The fiscal discrimination of this subject by the fact of doing a concrete economic activity could be compensate by protecting a most important constitutionality principle. But this has to be done with the proper proportionality, which bring us the next principle.

The proportionality acts as a constitutional filter to prove that the equality can be displaced in order to accomplish other constitutional goals but, as said, this has to be done in a proportional way, meaning that a duty cannot ignore the equality in a disproportionate measure. This principle is divided in three filters: The suitability, which means that the charge of the levies have to be adequate to its goal; necessity, the measures taken by taxes must be the best ones to accomplish its purpose or, in a negative way, there can't be other measures more beneficial to reach the goal of the levy; and proportion in the strict sense, the consequences and the effects of the duty have to be proportional to its purpose.

3) The principle of progressivity

Its main purpose is to modulate the tax burden according to the wealth that manifests the taxpayer. But in an extrafiscal tax it doesn't happens like that. The progressivity in this kind of duties depends on the consecution or not of the pursued goal, meaning that if the conduct of the passive subject is far from the tax goal, the fiscal charge will be higher and, by contrast, if its behaviour is nearer, the charge will be lower. So in these cases the amount of fiscal debt depends of the conducts and not much on their economic capability.

4) The principle of non-confiscation

This principle is very much related with the previous one and in the extrafiscal taxes it has the same effect than in the non-fiscal ones. The fiscal charge cannot affect the minimum of subsistence of the taxpayers negating them their sources of wealth. Anyway, in the extrafiscal taxes it's difficult that to happen due to the lower charges compared to the fiscal levies which establish rates of 30 o 40% on the incomes, almost half of them.

5) The principle of economic capability

This principle has a special relation with the extrafiscality especially in the case of the taxes, which are based on this principle. It means that every taxpayer must contribute depending on their wealth but it also has a negative sense; a duty cannot burden a taxable fact that doesn't show wealth or economic capability.

But with the extrafiscal taxes doesn't happen like that. In fact, the economic capability, as we said with the equality principle, gets displaced in order to accomplish the extrafiscal goal. But this principle cannot be displaced without measure as well; wealth has to be present on the taxable event in a major or minor degree, under the risk of unconstitutionality of the eventual tax. There had been many pronouncements of the Constitutional Court in this way and the 276/2000 explains it very well: "*Among others, the principle of economic capacity established in the art 31.1 of the Spanish Constitution should be present, or, what is equal, the taxable event must constitute a manifestation of wealth*". The problem is what is considered as a manifestation of wealth. In this regard, there has been doctrinal discussion through the years to determine the wealth that could be considered as taxable. In fact, at the very first years of the extrafiscality in Spain, there wasn't clear if the taxable wealth had to be real or potential or just virtual, meaning that it doesn't have to exist yet. To solve this, the Constitutional Tribunal came in 2004 with his 193/2004 sentence being sharply on its pronouncement saying that the taxable wealth must be real or potential but never virtual; that would mean inexistent incomes and thus contrary to the economic capability principle.

So an extrafiscal duty could never ignore this principle, much more on the taxes, and every fiscal charge has to be based on a manifestation of wealth, even if the main goal of that eventual tax is not a fiscal one. But also, on the other point of view, the economic capacity principle has carried out an update and a modernization to adapt to the new demands that extrafiscality involves, making an evolution of its applicability to non-direct signs of wealth.

C) EXTRAFISCALITY AND THE OWN REGIONAL TAXES

In 1980 the Organic Law on Financing the Autonomous Communities (LOFCA in Spanish), came up to establish the co-responsibility on financial matters of the different regions of the State with the Government, pursuing to increase their fiscal responsibilities by co-managing some of the most important taxes of the legal system and allowing them to establish its own in their territories. So in Spain could happen that in one region there is a tax that charges some kind of activities or behaviours but in the other ones not. But this cannot be interpreted as a sign of inequality due to the limits that the LOFCA imposes at the same time to do it. In fact, there are two main limits that

the Regions have to respect when it comes to establishing new taxes: On one hand, the eventual new duties can't invade taxable facts that are also charged by the State; on the other hand, they cannot invade the same competences but with the local ones. That means that Regions cannot establish new levies that invade the same fields already charged by the national or local ones; a remarkable limit due to the amount of taxes that now exist in the legal order but, on this aspect, the extrafiscality has meant a flexibilization to these limits.

The reason that explains the window that extrafiscality offers is due to the fact that the State is already taxing the most important sources of wealth and doesn't need to go frequently to other taxable events besides the ones that charge the incomes. That doesn't mean that there aren't state extrafiscal taxes, but there's some non-fiscal matters that don't have been put under charges yet, so the Regions have find in them an opportunity to do it. On the local ambit, there are two main taxes that involve a great part of the taxable fields: The ownership of real property (IBI in Spanish) and the trade income tax (IAE in Spanish).

In addition to that specific limits there are other in a more general way. Let's analyse them:

- 1) Double administrative and fiscal competence

It is especially important on the fees and special contributions, which need a previous administrative act to exist. It's not a limit as itself but a way of organization between the State and the regions. These last are able to establish its own taxes but respecting the competences that are already owned by the State and the power that he has over the lower administrations. It's perfectly shown in the arts. 149.3 and 156 of the Constitution

- 2) Art. 9 of the LOFCA

This article imposes to the Regions the principle of territory which forces them to operate in its own territories when it refers to establish new taxes. That means that they cannot tax patrimonial elements, activities or incomes originated or done outside of their territorial competences. In other way, this article also establishes that a regional tax cannot block the free movement of persons, services and capital between the territories of the State. But these limits have to be understood in a flexible point of view, meaning that the invasion of competences must be damaging and unreasonable. As

the Constitutional Court says, "*it cannot mean that the regional organs, in the exercise of their own public powers, are prohibited from adopting decisions that may produce factual consequences in other parts of the national territory*". First, because it is almost impossible to predict these consequences and they'll probably be more than expected; and second, these consequences must be unjustified and unproportioned to the purposed goal of the eventual tax. Even regarding the free movement of persons and capitals: "*The regional actions will be considered as violating the freedom of movement of persons and capitals when their impact means the apparition of obstacles that are unrelated and disproportionate to the constitutionally lawful purpose pursued*"¹¹⁰.

So these two facts not only have to exist, but also must mean a disproportionate and inadmissible consequence as a result of the established duties to be considered as unconstitutional.

3) Double taxation prohibition

This limit is divided in two ways, as explained. On one hand, the 6.2 article of the LOFCA establish that regional taxes cannot invade the taxable events that are already charged by the State. The article is not intended to be restrictive or prohibitive, but rather organizational. It is logical to think that if a regional tax fell on those same taxable events that are already being levied by the State, there would be an unjustified overcharge that would directly attack the principles of fiscal justice. Moreover, the interpretation hasn't have to be rigid here neither; in fact, the eventual regional tax not only has to coincide with the taxable event of the national ones but also its fiscal structure, its consequences and its goal have to be same, which means that the two levies have to be almost equal. It is well-explained in the 37/1987 sentence of the Constitutional Court when it says that art. 6.2 of the LOFCA is not intended to limit the Autonomic Regions from establishing their own levies on taxable facts or tax sources already taken by the State. This is due to the fact that the economic reality is practically all covered by national taxes; a conservative position in this case would lead to deny in practice the possibility of creating new regional taxes.

On the other hand, the prohibition of double taxation gets completed by a second precept, the art. 6.3 of the LOFCA. In this case the limit is referred to the local taxes,

¹¹⁰ Sentence of the Spanish Constitutional Court 210/2012, of November 14th

meaning that regional levies cannot invade the taxable events that are already charged by the local ones. This prohibition has been much more controversial than the previous one due to the writing of the article from the establishment of the LOFCA till the 2009 when it got changed, in part by the meant problems that it caused. Indeed, the previous redaction of the article established that the regional taxes cannot invade the “reserved matters” to the local ones. Note that the effect of “reserved matters” is much more restrictive when referring to fiscal aspects. In fact, a fiscal matter will always mean a bigger field than an event or a fact. The problem became with the two named taxes, the Trade income Tax and Ownership of Real Property, which almost occupied a great part of the taxable matters letting the regions such low space to develop its own levies. In fact, these two local taxes has much to do with every activity or behaviour and it's difficult to imagine one fiscal relevant conduct that doesn't involves the ownership of some goods or the exercise of an economic activity. Anyway, some regions found taxable matters to develop its own levies, especially Andalucía, Extremadura and Cataluña.

But this changed with the reform of the LOFCA and it's explained in the preamble of the new legislation: *“The present act also pretends to clarify the limits for the creation of own taxes by the Autonomous Regions. In order to reduce conflict, the sixth article of the LOFCA has been modified so the rules of incompatibility now are referred to the “taxable event” and not “taxable matter”, which will mean more autonomous fiscal space regarding to local taxes, with a similar writing regarding to the state taxes”*. A logical answer to the problems that the anterior redaction caused since the application of the LOFCA in 1980 and a clear impulse for the regional tax authorities to promote the exercise of their fiscal powers and to amplify the space to create new regional own taxes. In this sense, extrafiscality has meant, especially through the years before to 2009, a factor of flexibility in the application of the art. 6.3 of the LOFCA. Indeed, the non-fiscal aspects have supposed a window of actuation for the different Regions and the many pronouncements of the Constitutional Court regarding to this matter have softened the limitations regarding to them. But there's still much work to do in relation to the fiscal powers of the regions and the importance of the extrafiscality in this matters will be relevant as it's one of the most required function of the regional taxes.

D) LAST CONCLUSIONS

Few years ago the extrafiscality was undetermined and it lacked of general agreement by Spanish doctrine but today no one doubts about the importance of this fiscal phenomenon and its suitability to reach constitutional targets beyond the collection of incomes to sustain the public expenditure. However, its irruption has been chaotic and disorderly. Only through the jurisprudence and the doctrine has been possible to find a legal support and make possible its viability in our legal system without damaging the principles of tax justice and the constitutional ones.

Nowadays the extrafiscality is supported by the articles of the Spanish Constitution that establish political, social and economic goals (*promotional law*) and also by the second article of the General Fiscal Law when it says that the taxes can be also used to reach constitutional principles. One of these principles is set in the 31st article and it gives us the principle of fiscal justice, which in turn gives us another five subprinciples: Generality, equality, economic capability, progressivity and non-confiscation plus the proportionality. They all have experienced a modernization through the extrafiscality and especially the one of economic capability. Indeed, this concept has been modified from its traditional interpretation to adapt it to new realities and with that the chargeable wealth now doesn't have to be direct or immediate, but also potential or real.

On other aspect, the Regions have found on the extrafiscality a suitable way to establish their own taxes without invading competences or taxable events with the State or local taxes. Indeed, these two established limits by the LOFCA have forced the Regions to use their fiscal powers mostly through the non-fiscal facts, especially with environmental protection. But it was tougher before the 2009 reform of the LOFCA which redefined the reaching of sixth article changing the terms "taxable matter" by "taxable fact", creating a larger space to operate for the Regions when referring to create new taxes.

To sum up, nowadays the objectives that the extrafiscality phenomenon demanded in its first years of life are mostly reached and the legal order, especially the Spanish Constitution, with the help of the jurisprudence and the doctrine, have meant an impulse to the evolution of the extrafiscality till today. But now there are others demands as it happened thirty years ago; extrafiscality has not been legally defined yet and its limits and effects have been established only by the labour of the jurisprudence

and the doctrine. The fiscal system and the legal order in general have to experience an adaptation to the new demands and even the Spanish Constitution has to include it.