



**ANÁLISIS *IUSFUNDAMENTAL* DE LA
EXTRAFISCALIDAD:
LA CONSTRUCCIÓN SOSTENIBLE EN
EL ÁMBITO LOCAL**

Juan José Romero Abolafio

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada

Granada. Diciembre -2014

Editor: Universidad de Granada. Tesis Doctorales
Autor: Juan José Romero Abolafio
ISBN: 978-84-9125-045-6
URI: <http://hdl.handle.net/10481/39892>



**ANÁLISIS *IUSFUNDAMENTAL* DE LA
EXTRAFISCALIDAD: LA CONSTRUCCIÓN
SOSTENIBLE EN EL ÁMBITO LOCAL**

Trabajo original de investigación
presentado por el Licenciado en Derecho
D. Juan José Romero Abolafio para la
obtención del Grado de Doctor por la
Universidad de Granada, elaborado bajo
la dirección de los Drs. Dña. M^a José
Fernández Pavés y D. José Francisco
López Gordo

Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

Granada. Diciembre -2014

Índice

Tabla de abreviaturas.....	17
Introducción	21
Capítulo Primero: Exégesis de la extrafiscalidad	29
1 «Estado social y democrático de Derecho»	29
1.1 Cambios político-jurídicos	31
1.2 Cambios económicos.....	41
2 Confines de la mano invisible	52
2.1 Función de asignación	53
2.1.1 Modalidades de fallos de mercado	56
2.1.2 Mecanismos para combatir las externalidades	62
2.2 Funciones de redistribución y estabilización.....	71
2.3 Ejes de actuación	76
2.3.1 Política monetaria.....	76
2.3.2 Política fiscal	79

2.3.3	Dimensión constitucional	82
2.4	Implicaciones jurídicas de la “Revolución Keynesiana”	88
Capítulo Segundo: Garantía extrafiscal		97
1	Los intereses legítimos	97
1.1	Las necesidades humanas	100
1.2	Dimensión subjetiva y objetiva	106
1.3	Efecto de irradiación.....	113
1.4	Garantías	118
1.5	Generaciones de derechos	123
2	Valores y principios.....	129
2.1	Valores constitucionales	131
2.2	Valores de la tributación.....	134
2.3	Principios constitucionales	139
2.4	Principios de la tributación	141
Capítulo Tercero: Valor de libertad		149
1	Derechos de primera generación	149
2	Materia imponible y derechos patrimoniales.....	154
3	Garantía del contenido esencial	158
4	Derecho a la propiedad privada	163
4.1	Función social de la propiedad	166

4.2	Redimensión constitucional de la extrafiscalidad	175
4.3	Delimitación y limitación de la propiedad	181
4.4	Propiedad y extrafiscalidad	189
4.5	Expropiación-sanción	192
5	Libertad de empresa.....	195
6	El art. 31 de la Constitución	203
6.1	Apartado primero.....	204
6.2	Apartado tercero	208
7	Principio de capacidad económica	211
7.1	Modalidades del principio de capacidad económica	214
7.2	Técnicas de flexibilización del principio de capacidad económica..	219
7.3	La riqueza potencial o virtual	224
7.3.1	Jurisprudencia constitucional	224
7.3.2	Efecto primario y secundario.....	229
7.3.3	El caso de las viviendas vacías	235
7.4	Extrafiscalidad regular e irregular	237
8	Prohibición de alcance confiscatorio.....	241
8.1	Naturaleza.....	242
8.2	Conexión con el principio de capacidad económica	249
8.3	Prohibición de doble imposición	256

Capítulo Cuarto: Valor de igualdad	265
1 Derechos de segunda generación.....	265
2 Derechos sociales y derechos de prestación	271
3 Garantía de los derechos sociales	277
4 Financiación de los derechos sociales	286
4.1 Impacto económico de los derechos sociales	287
4.2 Elementos moduladores.....	291
4.3 La «reserva de lo posible»	295
4.4 Crisis del Estado social.....	299
5 Valor igualdad y tributación	305
5.1 Equidad horizontal y vertical.....	306
5.2 Dimensiones de la igualdad.....	315
5.2.1 Igualdad formal y material	316
5.2.2 Igualdad tributaria.....	320
5.3 Papel del tributo.....	323
5.3.1 Principios de equivalencia económica y capacidad económica ...	323
5.3.2 Beneficio general e individual.....	327
5.3.3 Mecanismos impositivos de redistribución	331
5.3.4 Matriz de equidad	338
5.4 Impuestos redistributivos.....	342
5.4.1 Redistribución de renta.....	348
5.4.2 Redistribución de riqueza	351

5.4.3	Progresividad cualitativa	355
5.4.3.1	Progresividad cualitativa en clave de igualdad	356
5.4.3.2	Progresividad cualitativa y externalidades	360
5.5	Impuestos y recargos extrafiscales de equidad.....	362
5.6	Impuestos y recargos fiscales de equidad.....	366
5.7	Beneficios tributarios.....	368
6	Derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica.....	371
Capítulo Quinto: Valor de solidaridad		383
1	De la fraternidad a la solidaridad.....	383
2	Derechos de tercera generación.....	391
2.1	Notas características	398
2.2	Titularidad de los derechos de solidaridad	399
2.3	Garantía de los derechos de solidaridad	401
3	Gasto público y derechos de solidaridad	411
4	Tributación en clave de solidaridad.....	419
4.1	La solidaridad como fundamento de imposición.....	420
4.2	Valor de solidaridad e instrumentos extrafiscales	428
Capítulo Sexto: Instrumentos extrafiscales.....		435
1	Fundamento	435
2	Diferenciación	443

Capítulo Séptimo: Minoraciones Extrafiscales.....	453
1 Concepto.....	455
2 Rasgos característicos.....	458
3 Taxonomía de minoraciones.....	467
3.1 Minoraciones productivas.....	469
3.2 Minoraciones técnicas	469
3.3 Minoraciones correctivas.....	470
3.4 Minoraciones extrafiscales	474
4 Análisis dogmático	480
4.1 Exenciones.....	481
4.2 Supuestos de no sujeción.....	490
4.3 Beneficios tributarios.....	492
4.3.1 Denominación.....	496
4.3.2 Dimensión constitucional	497
4.3.3 Anatomía	500
5 Técnica de fomento	506
6 Vínculo con las subvenciones.....	516
6.1 Voluntariedad y coactividad.....	520
6.2 Beneficios tributarios versus subvenciones	523
7 Principios constitucionales del gasto público	528
7.1 Principio de legalidad	530
7.2 Principio de asignación equitativa de fondos públicos.....	533

7.3	Principios de eficiencia y economía	536
8	Mecanismos de control.....	541
8.1	Presupuesto de beneficios fiscales.....	543
8.2	Memoria de beneficios fiscales	550
8.3	Valoración prospectiva	555
Capítulo Octavo: Tributos y recargos extrafiscales		561
1	Denominación.....	562
2	Naturaleza.....	570
2.1	Ingresos públicos	577
2.2	Prestaciones patrimoniales de carácter público	580
2.2.1	Coactividad.....	581
2.2.2	Reserva de ley.....	586
2.2.3	Extrafiscalidad	592
2.3	Tributos extrafiscales.....	594
2.3.1	Reserva de ley.....	597
2.3.2	Principios	601
2.4	Exacciones parafiscales	607
2.4.1	Reserva de ley.....	612
2.4.2	Principios	613
3	Finalidad extrafiscal	616
3.1	Incorporación de fines extrafiscales	617

3.2	Concreción de fines extrafiscales	624
3.3	Modalidades tributarias	632
4	Estructura del tributo extrafiscal.....	638
4.1	Engranaje suasorio del impuesto extrafiscal	644
4.2	Objeto del tributo.....	653
4.3	Hecho imponible.....	662
4.4	Obligados tributarios	665
4.5	Cuantificación.....	668
4.5.1	Base imponible	669
4.5.2	Tipo de gravamen	672
4.5.3	Cuota tributaria y minoraciones	674
4.6	Recaudación y afectación	677
5	Competencia	688
5.1	Competencia jerárquica	689
5.2	Competencia territorial	697
5.2.1	Reparto competencial	698
5.2.2	Comunidades autónomas.....	706
5.2.3	Entidades locales	713
5.3	Competencia material.....	717
6	Recargos extrafiscales	722

Capítulo Noveno: Razonabilidad, proporcionalidad y extrafiscalidad 733

1	Neoconstitucionalismo y extrafiscalidad.....	733
2	Canon de control.....	743
3	Control de razonabilidad	747
3.1	Principio de interdicción de la arbitrariedad.....	748
3.2	Control de razonabilidad	751
3.2.1	Objetividad, razonabilidad y proporcionalidad	760
3.2.2	Aplicación fiscal.....	763
3.2.2.1	Minoraciones técnicas y productivas.....	768
3.2.2.2	Minoraciones correctivas	769
3.2.3	Aplicación extrafiscal	770
4	Control de proporcionalidad.....	773
4.1	Aplicación extrafiscal.....	778
4.2	Componentes	785
4.2.1	Idoneidad.....	786
4.2.2	Necesidad	789
4.2.3	Proporcionalidad en sentido estricto	792

Capítulo Décimo: Construcción sostenible en el ámbito local..... 799

	Construcción sostenible en el ámbito local.....	799
1	La patología del medio ambiente.....	799
1.1	Medio ambiente, cambio climático y efecto invernadero.....	802
1.2	Las perspectivas del efecto invernadero	807

2	Respuestas ante el problema.....	813
2.1	Regulaciones de mandato y control.....	814
2.2	Instrumentos económicos	818
2.2.1	Tributación medioambiental.....	824
2.2.2	Sectores difusos	832
3	La construcción sostenible.....	834
3.1	La construcción como fuente de contaminación	838
3.2	La noción de construcción sostenible.....	840
3.3	Régimen jurídico de la construcción sostenible	843
4	Posibilidades tributarias municipales ante el problema medioambiental .	851
4.1	Tasas	856
4.2	Impuesto sobre Actividades Económicas	858
4.3	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.....	861
4.3.1	El caso de las instalaciones de energías renovables	865
4.3.2	Bonificación medioambiental.....	868
4.4	Impuesto sobre los Bienes Inmuebles	875
	Conclusiones.....	885
	Bibliografía	908

Abreviaturas

Tabla de abreviaturas

AAVV	Autores varios
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
Art/s	Artículos
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidades Autónomas
CCLL	Corporaciones Locales
CE	Constitución Española
CEAL	Carta Europea de Autonomía Local
<i>Cfr</i>	Cónfer
FJ	Fundamento Jurídico
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre los Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LRBRL	Ley Reguladora de Bases de Régimen Local
OM	Orden Ministerial
p	Página

pp	Páginas
RD	Real Decreto
ss	Siguientes
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo
<i>Vid</i>	<i>Vide, Véase</i>
Vol	Volumen

Introducción

Introducción

La construcción de nuestro sistema tributario plantea grietas de diferente signo que aparentemente pueden parecer inconexas. Su desarrollo a lo largo del tiempo se ha producido dando respuesta a progresivas demandas relacionadas con la transformación del Estado y, por ende, del papel desempeñado por los poderes públicos para responder a los derechos constitucionales, cuyo catálogo ha crecido vertebrado por valores. Tomando estos valores como referencia, el sistema tributario ha sido llamado a dar respuesta a diferentes retos progresivos, como afrontar la labor de redistribución inherente a los derechos sociales, o transfuncionalizar el tributo para su puesta al servicio de objetivos diferentes al recaudatorio, como fines de carácter medioambiental.

Con ocasión de tales cambios progresivos sobrevenidos, se han evidenciado diferentes grietas tanto en el sistema tributario como en la figura del tributo, cuya resiliencia resulta puesta en tela de juicio, hasta el punto incluso de la preocupante desfiguración de una institución basilar para nuestra disciplina. En este sentido, si bien es cierto que la utilización extrafiscal del tributo cuenta con precedentes remotos en el devenir histórico; es en el contexto neoconstitucional cuando surgen instrumentos llamados a posibilitar, con mayor o menor éxito, la existencia pacífica del tributo extrafiscal en el marco del Estado constitucional. En este sentido, el recurso al tributo extrafiscal importa a nuestro ámbito los problemas propios de la doctrina constitucional y sus avances, en torno a las tensiones entre las diferentes generaciones de derechos.

Este trabajo parte de una óptica bifronte. Desde una perspectiva pragmática, la necesidad de instrumentos económicos de intervención alternativos, aunque suplementarios, a los regulatorios clásicos, que queda fuera de toda duda. Con ocasión del crecimiento del elenco de derechos constitucionales, con la incorporación de aquéllos de segunda y tercera generación, y el acompasado cambio en la forma de Estado, se otorga reconocimiento a nuevas necesidades humanas a las que es necesario dispensar cierta tutela, flexible pero necesaria, en pos de la estabilidad del sistema. Desde otra perspectiva, esto supone la inexorable intervención de los poderes públicos

en el diseño de políticas que, pivotando sobre instrumentos de naturaleza diversa, exigen de instrumentos económicos como los denominados tributos extrafiscales en pos de la efectividad de tales derechos; en definitiva, satisfacción de las necesidades humanas subyacentes al elenco de derechos. Desde una lectura económica, la situación no es muy diferente, esta literatura ha reconocido el papel desempeñado por los tributos extrafiscales en pos de la intervención sobre ciertos ámbitos en que se muestran especialmente útiles apelando, entre otras características, a su flexibilidad ante la evolución del problema a abordar o su virtuosa adaptación al ámbito sobre el que se pretende intervenir. En absoluto se trata de proscribir el recurso a mecanismos de *command and control*; antes al contrario, éstos resultan imperativos, pero la cada vez más compleja realidad exige de políticas integradoras de instrumentos de naturaleza plural en aras a la efectividad de la intervención, viéndose a la postre satisfechas en mejor grado, las necesidades humanas que subyacen al elenco de derechos.

Ahora bien, en otro orden de cosas, frente a los argumentos que demandan el recurso a estos instrumentos, encontramos importantes fricciones desde una perspectiva dogmática. Nuestro sistema tributario está construido sobre la óptica basilar de la dimensión recaudatoria del tributo, de suerte que, con ocasión de la respuesta a las nuevas demandas irremisibles tras el reconocimiento de nuevos derechos, se han efectuado diferentes cambios que han evidenciado fricciones de distinto signo. Es el caso de la denunciada parafiscalidad por todos conocida, en alusión a diferentes exacciones pendientes de regularización en nuestros días, a través de las que se financian prestaciones de naturaleza diversa; igualmente, la extrafiscalidad supone un nuevo desafío para los principios constitucional-tributarios, con especial relevancia del controvertido principio de capacidad económica. Ambas manifestaciones constituyen trasuntos de un problema dogmático en torno a la categoría basilar para nuestra disciplina del tributo, de suerte que, en la actualidad, encontramos sectores científicos sobre la necesaria evolución de dicho instituto; cuestión conexas con la naturaleza de los tributos extrafiscales o los controvertidos efectos de los beneficios tributarios al trasluz de las líneas maestras de nuestro sistema tributario posadas sobre los principios constitucional-tributarios; proponiéndose, en algún caso, la naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público para estas exacciones, o incluso directamente la negación de su utilización invocando sus consecuencias jurídicas.

Desde una óptica ecléctica, observando las tendencias encontradas del recurso a los instrumentos extrafiscales como mecanismo necesario de intervención, pero igualmente las ineludibles fricciones doctrinales que estos instrumentos presentan; en un mero intento de casar ambas realidades contrapuestas, proponemos, con toda modestia, a través del presente trabajo, una solución de continuidad pivotante sobre los derechos fundamentales, impregnándonos así de la óptica que presente nuestro sistema de garantías y otorgando especial preeminencia a los derechos individuales.

Ciertamente, no se trata de un enfoque nuevo, premisa ésta que ha facilitado sobremanera el desarrollo del trabajo, apoyándonos sobre numerosas referencias de Derecho comparado así como los precedentes trabajos en el seno de la doctrina científica en torno a la cuestión descrita.

Para materializar nuestra propuesta, ha sido necesario deconstruir la institución del tributo para analizar sus engranajes iusfundamentales desde una óptica exclusivamente recaudatoria para, de forma preclusiva, examinar después cómo se inserta deliberadamente la finalidad extrafiscal a través de los instrumentos extrafiscales, entendidos como elementos con identidad propia cuyas implicaciones dogmáticas abordamos a través del presente trabajo. En esta labor de análisis minucioso, al trasluz de los derechos fundamentales centrales para la lectura de nuestro trabajo en su proyección sobre la fiscalidad; hemos examinado la doctrina científica y jurisprudencial en torno a éstos, para identificar posibles problemas, sus soluciones, y su posterior traslado al caso concreto de los instrumentos extrafiscales objeto de análisis.

El método desarrollado para la elaboración del presente trabajo ha sido inductivo. Hemos partido de un análisis del contexto que rodea la extrafiscalidad analizando la perspectiva interdisciplinar del tema, por lo que hemos dado cabida tangencial al tratamiento de la cuestión por la Ciencia política o económica; pasando a la dimensión jurídica del tema, hemos abordado el tratamiento constitucional de la cuestión, para finalmente focalizarnos sobre la categoría de los instrumentos extrafiscales, comprensivos de la totalidad de mecanismos utilizados en sede tributaria para introducir deliberadamente fines extrafiscales en estas figuras. Y por último, hemos analizado el tratamiento de la cuestión en relación con el problema medioambiental, ciñéndonos al ámbito local en el que encontramos ciertos beneficios tributarios anómalos.

Queremos resaltar que a través del presente trabajo abordamos lo que hemos dado en llamar como una solución de continuidad, es decir, hemos abordado una construcción iusfundamental en torno a la categoría de instrumentos extrafiscales. En este sentido, es importante subrayar dos de las premisas básicas del presente trabajo; en primer lugar, el capital papel de los derechos fundamentales para el desarrollo de esta construcción impregnados por la filosofía inspira el art. 53 de nuestra Carta Magna; en segundo lugar, la autonomía que presenta la categoría de instrumentos extrafiscales, que integra mecanismos diversos que incrementan o minoran la carga tributaria pero que, en todo caso, presentan un componente suasorio que dota de identidad propia a ésta, y que veremos, presenta importantes implicaciones desde la óptica neoconstitucional, adoptando estos instrumentos en el marco de nuestra disciplina los planteamientos de esta corriente. No obstante, queremos formular una importante salvedad, el carácter operativo de la teoría que exponemos en absoluto supone una negación de los

problemas dogmático tributarios que evidencia el recurso a estos mecanismos desarrollados en relación a fines de carácter extrafiscal; antes al contrario, hemos examinado las fricciones que generan los tributos extrafiscales, abordando además como cuestiones conexas el tratamiento doctrinal dispensado a exacciones parafiscales y prestaciones patrimoniales de carácter público; ahora bien, consciente de tensiones de problemática resolución que están en el foco de atención actual de la literatura científica, es más, suponen cuestiones en constante desarrollo, hemos optado por abordar una solución operativa sustentada sobre la construcción iusfundamental.

Por tanto, en el primer Capítulo titulado “Exégesis de la extrafiscalidad” planteamos un análisis panorámico de la extrafiscalidad en general, abordando su origen y el tratamiento recibido desde distintas ramas de conocimiento; subrayando los aspectos interesantes en observancia del posterior enfoque jurídico que presenta la totalidad de nuestro estudio. Como colofón a este apartado del trabajo, hemos expuesto la traslación al ámbito jurídico de planteamientos propiamente económicos, enfoque en absoluto nuevo habida cuenta del siempre interesante análisis económico del Derecho; así como hemos conectado estas cuestiones con su tratamiento desde la Ciencia política. En suma, planteamos premisas básicas que atestiguan la propuesta extrajurídica del tributo como mecanismo de intervención para su inclusión en el diseño de políticas, para después examinar su recepción por el foro jurídico y su acomodo en sede de la doctrina científica y jurisprudencial, sin obviar su desarrollo legislativo.

El segundo Capítulo con la rúbrica de “Garantía fiscal de los derechos” parte del estudio de las necesidades humanas como nexo con la respuesta política o económica a éstas, apuntando en suma al tributo como uno de los mecanismos llamado a ser redimensionado. Partiendo de este referente, hemos desarrollado un estudio sobre las técnicas de tutela de los derechos constitucionales, para completar este análisis estudiando el papel desempeñado por valores y principios, en sentido general, y en especial en el ámbito tributario, para finalmente estudiar la situación de la extrafiscalidad atendiendo a la mutación observada en éstos como consecuencia de la evolución del Estado.

En los capítulos tercero a quinto hemos desarrollado un recorrido por la los valores como hoja de ruta a través de la que valorar la evolución del Estado, a través de los principios y su correspondiente reflejo a través de los derechos de segunda y tercera generación. Tomando como base su análisis y el desarrollo de instrumentos de tutela, hemos valorado acompasadamente los cambios observados en el sistema fiscal en general, y en el tributo en particular, con especial énfasis en los principios constitucional-tributarios.

El Capítulo sexto titulado “Instrumentos extrafiscales” constituye la clave de

bóveda del presente trabajo; definimos dicha categoría y abordamos sus rasgos identificativos, aglutinamos la totalidad de mecanismos para inyectar fines extrafiscales bajo una categoría única ahondando en sus rasgos identificativos y especialmente en sus implicaciones iusfundamentales. En estos términos, trazamos una categoría que marca el resto del desarrollo del trabajo de investigación presente.

En el Capítulo séptimo denominado “Minoraciones extrafiscales”, proponemos una taxonomía para separar las minoraciones tributarias que realmente presentan fin extrafiscal y, por consiguiente, consisten en la únicas integradas en la categoría de “instrumentos extrafiscales” antes expuesta. Tras abordar esta clasificación ahondamos en otras figuras presentes en nuestro sistema tributario, y finalmente abordamos la controvertida cuestión del control de estos beneficios tributarios.

Por su parte, en el Capítulo octavo con el título de “Tributos y recargos extrafiscales” desarrollamos un análisis completo de la figura del tributo extrafiscal, abordando tanto su encuadre dogmático como su delimitación en relación con otras figuras, para finalmente abordar un estudio de cada uno de los componentes de su anatomía. Por último, abordamos el tratamiento de las reglas de competencia en relación con los tributos extrafiscales y finalmente, dada su evidente conexión con éstos, exponer someramente los recargos extrafiscales.

Además, en el Capítulo noveno titulado “Razonabilidad, proporcionalidad y extrafiscalidad” abordamos otra de las claves de bóveda del presente trabajo de investigación. Se trata de un análisis completo de las diferentes soluciones a través de las que se pretende examinar la constitucionalidad, que proyectaremos sobre el caso de los instrumentos extrafiscales, con especial énfasis en la dimensión iusfundamental que vertebró el presente trabajo.

Para concluir, en el Capítulo décimo con la rúbrica de “Construcción sostenible en el ámbito local”, hemos desarrollado el análisis crítico en clave iusfundamental de los instrumentos tributarios articulados en el ámbito local en torno a dicho objetivo, subrayando ciertas anomalías y proponiendo algunas reformas; conectando soluciones propuestas en sede de ley, con su obtención a través de la aplicación de ciertos planteamientos expuestos durante el presente trabajo de investigación. Lo cierran, como es preceptivo, las conclusiones personales obtenidas a lo largo de su desarrollo, así como la relación completa de bibliografía manejada para su elaboración.

La presente Tesis Doctoral ha sido realizada durante la vigencia de una Beca de Formación del Profesorado Universitario concedida por el Ministerio de Educación, Ciencia y Deporte.

Capítulo Primero
Exégesis de la extrafiscalidad

Exégesis de la extrafiscalidad

1 «Estado social y democrático de Derecho»

La Constitución Española comienza su articulado con el siguiente tenor literal: «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político»; invocando *ab initio* la fórmula cardinal¹ del «Estado social y democrático de Derecho», que junto a los valores superiores, ilumina la totalidad del ordenamiento². Este “artículo de apertura constitucional”³ constituye la clave de bóveda de nuestro modelo político actual, vertebrando las líneas maestras sobre las que se construye el ordenamiento jurídico; estamos ante “fórmulas –o cláusulas, como suele denominárseles en el Derecho público alemán– que son auténticos supraprincipios jurídicos o principios de principios; y constituyen el basamento de todo el ordenamiento jurídico por cuanto son el correlato de otros «valores superiores» que los artículos antes citados enuncian: la *libertad*, valor exponente de la idea de Estado de Derecho; la

¹ Calificado como “pieza básica del orden constitucional”. Diario de Sesiones del Senado. Sesión del 18 de agosto de 1978.

² Las siguientes palabras resumirían la valoración de la fórmula por la doctrina científica: “Con este artículo 1.1 *ab initio* queda clara ya la orientación que se busca con la Constitución en su aspecto ideológico. Por eso puede decirse que nos encontramos ante una de esas expresiones constitucionales incluidas en lo que Karl Schmitt denominaba «decisiones políticas fundamentales», en este caso lo que Lucas Verdú llama «la fórmula ideológica de la Constitución» entendida con el alcance que le atribuye con justicia Garrorena Morales, es decir, como «núcleo en el que queda anudada la coherencia última del sistema constitucional», por lo que este último autor no duda en afirmar que estamos en presencia de lo que se puede considerar «la Constitución de la Constitución». ALONSO DE ANTONIO, A. L. Y ALONSO DE ANTONIO, J. L.: *Derecho constitucional español*; Universitas, Madrid, 2002.

³ Según denominación de LUCAS VERDÚ en “Artículo 1º: Estado social y democrático de Derecho” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

igualdad, valor representativo del principio de Estado social; el *pluralismo político*, trasunto axiológico de la idea del Estado democrático; y la *unidad*, la *autonomía* y la *solidaridad*, valores que resumen la idea de Estado autonómico⁴. El ámbito financiero, sobre el que se focaliza nuestro discurso, no escapa al alcance de la fórmula constitucional⁵; en este sentido, el «*Estado social y democrático de Derecho*» constituye el marco de la Hacienda Pública⁶, que materializa sus funciones pivotando sobre mecanismos que son objeto de regulación por el Derecho Financiero, en conexión con las restantes ramas del ordenamiento⁷. En este sentido, es importante subrayar que los ámbitos político, económico o jurídico no se comportan como áreas estancas; antes al contrario, la permeabilidad de Hacienda Pública y Derecho Financiero⁸ a los cambios acaecidos en el contexto que los enmarca es tal, que se puede verificar una evolución acompañada, aunque no carente de singularidades derivadas de la idiosincrasia connatural a cada ámbito.

El «*Estado social y democrático de Derecho*» supone una fórmula cargada de complejidad y matices, sujeta a múltiples interpretaciones entre las que se ha manifestado la existencia de valores añadidos derivados de la sinérgica relación entre

⁴ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. I; Iustel, Madrid, 2009, p. 52.

⁵ Por ejemplo, en reiterada doctrina el Tribunal Constitucional toma como referente esta concepción del «*Estado democrático y social de Derecho*» como clave de interpretación en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; ATC 71/2008: «*Se trata, indudablemente [...], de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna ... y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)*» (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 9; en el mismo sentido, SSTC 134/1996, de 22 de julio, F. 6; 46/2000, de 17 de febrero, F. 6; 137/2003, de 3 de julio, F. 7; 108/2004, de 30 de junio, F. 8, y 189/2005, de 7 de julio, F. 8)». Entre otras obras, analiza el impacto de la fórmula constitucional en el Derecho Financiero y Tributario: La función tributaria en el marco del estado social y democrático de derecho de MÁLVAREZ PASCUAL, L. A.: "La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho", *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 109, 2001.

⁶ Sobre el concepto de Hacienda Pública, afirma BUSTOS GISBERT que "es posible partir del concepto tradicional de ciencia económica, como el estudio de la satisfacción de las necesidades humanas a partir de recursos escasos y de uso alternativo y entender, entonces, que la Hacienda Pública estudia un subconjunto de esas necesidades, las llamadas necesidades colectivas, que, por su propia naturaleza, exigen de la intervención del grupo político". *Curso básico de Hacienda Pública*; Colex, Madrid, 2011, p. 9.

⁷ CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, 13.^a ed.; Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 59 y ss.

⁸ Sobre la conexión entre ambas disciplinas, y el análisis del objeto del Derecho Financiero, *vid.* SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario" en *Hacienda y Derecho, I*; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 3 y ss.

sus componentes⁹. Dicha cláusula constituye el producto resultante de la cristalización de un triple proceso de democratización, socialización y normativización experimentado por el constitucionalismo de finales del siglo XIX y comienzo del siglo XX¹⁰; por consiguiente, creemos que un interesante punto de partida es repasar el proceso de maduración de la fórmula a través de los ámbitos político y económico, no sin antes advertir de la existencia de otras implicaciones igualmente interesantes pero que no podemos asumir respetando las coordenadas básicas del presente trabajo¹¹.

1.1 Cambios político-jurídicos

Existe cierta dificultad en engarzar hechos históricos articulando una sucesión lógica encaminada a demostrar ciertas conclusiones, con la dificultad añadida de evitar los tintes subjetivos que pueden impregnar los análisis de esta naturaleza¹²; no obstante, dado el interés de un análisis en clave retrospectiva sobre el que sustentar nuestro discurso, abordaremos éste.

La Ilustración es asumida como un hito fundamental en el devenir histórico¹³; supone la recuperación de la confianza en la razón, cambio de óptica cardinal para entender la evolución posterior de los hechos derivados del llamado Siglo de las Luces, generando diferentes consecuencias en función del contexto transicional. Esta puesta en valor de la razón es el germen de un pragmatismo presente en las nuevas invenciones que poblarán la Revolución Industrial¹⁴, cambiando radicalmente los métodos de

⁹ GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*; Alianza, 1977, p. 103 y 104.

¹⁰ GONZÁLEZ POSADA, A.: *La crisis del Estado y Derecho político*; Cátedra de Valdecilla, Madrid, 1934.

¹¹ Son muchas las obras de interés que podríamos señalar sobre esta cláusula, entre otras: SÁNCHEZ GOYANES, E.: *Constitución Española comentada*, 23.^a ed.; Paraninfo, Madrid, 2005. *Idem.* Referir además, por su especial conexión con la situación actual a la luz de la fórmula: PISARELLO PRADOS, G.: "El constitucionalismo social ante la crisis: entre la agonía y la refundación republicano-democrática", *Revista Derecho del Estado*; núm. 28, 2012.

¹² VALLESPÍN, F.: "Introducción: Estado y teoría política moderna" en *Historia de la Teoría Política* vol. 1; Alianza Editorial, Madrid, 2012, p. 7. El autor hace esta observación en diversas ocasiones a lo largo de la obra.

¹³ Sobre la Ilustración, es especialmente interesante el enfoque de HIRSCHMAN, que propone tres momentos decisivos sobre la repercusión de ésta, y asocia a cada uno de éstos un concepto indicativo de la reacción. En primer lugar, señala el nacimiento de los derechos civiles con la Revolución Francesa, que conceptualiza como "perversión"; en segundo lugar, el sufragio universal a finales del siglo XIX, que resume como "futilidad"; y por último, sobre las medidas sociales adoptadas en el marco de la aparición del Estado de Bienestar, "riesgo". *Vid. The Rethoric of Reaction. Perversity, Futility, Jeopardy*; Harvard University Press, Cambridge Mass., 1991.

¹⁴ Como la fundamental máquina de vapor.

producción gracias a la mecanización, con repercusiones que trascienden las puramente económicas, para alcanzar las dimensiones social o política, con posturas de contrapunto como el maquinismo y el ludismo¹⁵. Además, el carácter antropocentrista presente en el cambio de paradigma potencia un individualismo clave para comprender la evolución de los hechos, como veremos posteriormente, que se traduce en nuevas exigencias al Estado, como la demanda de garantías al libre desenvolvimiento de los intereses individuales en el marco imprescindible de una necesaria paz social¹⁶. En este contexto, surge un renovado Derecho natural moderno, desarrollado sobre todo durante los siglos XVII y XVIII, que revierte finalmente en la Ilustración, como soporte para los idearios de inspiración liberal posteriores¹⁷, sobre los que sustenta una era de revoluciones que se extienden incluso hasta mediados del siglo XIX, con una repercusión histórica extraordinaria.

Estos avances revolucionarios y reaccionarios cerraron el Antiguo Régimen y supusieron la transición a la Edad Contemporánea y el Estado liberal, se trata de un tiempo de profundos cambios que resuenan a través de hitos históricos como la Revolución Estadounidense de la Independencia de los Estados Unidos de 1776, así como la Revolución Francesa de 1789¹⁸. Como fruto de esta convulsa etapa, se producen las primeras plasmaciones de derechos en textos de Derecho positivo como la Declaración de Derechos de Virginia de 1776 y la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789¹⁹, respectivamente; considerados como el primer

¹⁵ Sobre la metáfora del Estado como máquina, *vid.* ABELLÁN, J.: "El vínculo entre tradición y mundo moderno. Las teorías políticas de Derecho natural: 1600-1750" en *Historia de la Teoría Política* vol. 2; Alianza Editorial, Madrid, 2012, p. 14 y 15. Este autor hace referencia a una obra fundamental: STOLLBERG-RILINGER, B.: *Der Staat als Machine*; Duncker & Humblot, Berlin, 1986.

¹⁶ VALLESPÍN, F.: "Introducción: Estado y teoría política moderna", *op. cit.*, p. 9 y 10.

¹⁷ Sobre las etapas en la evolución el Derecho natural, *vid.* ABELLÁN, J.: "El vínculo entre tradición y mundo moderno. Las teorías políticas de Derecho natural: 1600-1750", *op. cit.*, p. 13 y ss.

¹⁸ Aunque son más las revoluciones contempladas por este ciclo atlántico, se ha destacado el especial protagonismo de las revoluciones estadounidense y francesa: "Ahora bien, si cierto es que el período que transcurre desde finales del XVIII hasta la primera mitad del XIX contempló la explosión de deseos de un cambio profundo, estas «reflexiones» reservarán la utilización del término «revolucionario» para calificar los acontecimientos francés y americano. Porque, aun cuando puede afirmarse que el nuevo vocabulario político puede traducirse a casi todas las lenguas europeas [...], el análisis del contenido de sus claves debe arrancar de los momentos y lugares en que triunfaron. La victoria produjo un efecto multiplicador de su influencia, al pasar del mundo de las ideas al de lo jurídico". En este sentido, la propia autora hace referencia a OZOUF en cuanto al carácter totalizador de la Revolución Francesa, que habría impregnado con sus planteamientos la noción de revolución en sí misma. Elaboración de la voz "Révolution" en FURET, F. Y OZOUF, M.: *Dictionnaire critique de la Révolution française*; Flammarion, Paris, 1988. Obra referida por LORENTE, M.: "Reflexiones sobre la revolución" en *Historia de la Teoría Política* vol. 3; Alianza Editorial, Madrid, 2012, p. 176 y ss.

¹⁹ Hay además que señalar como precedente el Bill of Rights (1689) en el marco de la Revolución Gloriosa. No obstante, se señala la Declaración de los Derechos de Virginia como la primera declaración

constitucionalismo e inspirados por el espíritu de la Revolución, con una reverberación que alcanza incluso al modelo actual de Administración pública²⁰. Al respecto, se han subrayado los diferentes enfoques de los textos estadounidense y francés²¹, en el caso del segundo se han identificado singularidades, como su marcado carácter racionalista y su vocación universal²² en cuanto plantea soluciones susceptibles de fácil exportación, que explicarían su enorme eco posterior.

Focalizándonos sobre la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, encontramos que plantea directrices que han sido consideradas como la esencia del Estado liberal de Derecho²³, como la garantía de los derechos y la separación de poderes. Sobre la protección de la libertad de los ciudadanos, establece el artículo 4 de la Declaración que: «*La libertad consiste en poder hacer todo aquello que no cause perjuicio a los demás. El ejercicio de los derechos naturales de cada hombre, no tiene otros límites que los que garantizan a los demás miembros de la sociedad el disfrute de los mismos derechos. Estos límites sólo pueden ser determinados por la ley*»; y añade el artículo 5: «*La ley sólo puede prohibir las acciones que son perjudiciales a la sociedad. Lo que no está prohibido por la ley no puede ser impedido. Nadie puede verse obligado a aquello que la ley no ordena*». En cuanto a la separación de poderes²⁴, reza el artículo

moderna de derechos por su vocación universal, ya que el texto inglés no reconoce los derechos a todos los hombres.

²⁰ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA Y MARTÍNEZ-CARANDE, E.: *Revolución Francesa y Administración Contemporánea*; Civitas, Madrid, 1994.

²¹ Existe un interesante análisis sobre las diferencias entre los dos textos indicados, así como con el Bill of Rights inglés, tomando en función de tres rasgos diferentes (historicismo, individualismo y estatalismo) en FIORAVANTI, M.: *Los derechos fundamentales. Apuntes de historia de las constituciones* traducción de Martínez Neira; Trotta, Madrid, 2000.

²² PECES-BARBA, G.; ASÍS ROIG, R. Y FERNÁNDEZ LIESA, C.: *Curso de Derechos Fundamentales*; Boletín Oficial del Estado - Universidad Carlos III, Madrid, 1995, p. 151.

²³ ROBLES MORCHÓN, G.: *Teoría del Derecho. Fundamentos de Teoría comunicacional del Derecho*; Civitas, Madrid, 2013.

²⁴ División de los poderes legislativo, ejecutivo y judicial que MONTESQUIEU plantea en su obra “Del espíritu de las leyes”:

“*En cada Estado hay tres clases de poderes: el legislativo, el ejecutivo de las cosas pertenecientes al derecho de gentes, y el ejecutivo de las que pertenecen al civil.*

Por el primero, el príncipe o el magistrado hace las leyes para cierto tiempo o para siempre, y corrige o deroga las que están hechas. Por el segundo, hace la paz o la guerra, envía o recibe embajadores, establece la seguridad y previene las invasiones; y por el tercero, castiga los crímenes o decide las contiendas de los particulares. Este último se llamará poder judicial; y el otro, simplemente, poder ejecutivo del Estado [...]. Cuando los poderes legislativo y ejecutivo se hallan reunidos en una misma persona o corporación, entonces no hay libertad, porque es de temer que el monarca o el senado hagan leyes tiránicas para ejecutarlas del mismo modo”.

16: «Una sociedad en la que la garantía de los derechos no está asegurada, ni la separación de poderes definida, no tiene Constitución»; plasmando las coordenadas institucionales de apoyo del proceso de democratización que ha experimentado el Estado de Derecho²⁵. Esta separación de poderes resulta fundamental en cuanto posibilita la existencia de mecanismos de frenos y contrapesos, “*checks and balances*”, que entendidos en el marco de una independencia funcional, permiten el control de unos poderes sobre otros²⁶, una de las garantías nucleares del Estado de Derecho actual. Otro de los elementos fundamentales de la Declaración es el reconocimiento de un papel exaltado de la Ley, a menudo expresado con la famosa metáfora del juez como “*bouche de la loi*”, ilustrativa del reduccionismo de dicha figura que cede protagonismo a la ley²⁷; es concebido como el mecanismo para expresar la voluntad general²⁸, como recoge el artículo 6: “*La Ley es expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen derecho a colaborar en su formación, sea personalmente, sea por medio de sus*

MONTESQUIEU: *Del Espiritu de las Leyes*; Tecnos, Madrid, 2007.

²⁵ Vid. GREPPI, A.: *La democracia y su contrario: representación, separación de poderes y opinión pública*; Trotta, Madrid, 2012, p. 93.

²⁶ Sobre el principio de división de poderes, vid. GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, op. cit., p. 57.

²⁷ En palabras de Montesquieu: “los jueces de la nación son, como hemos dicho, la boca que pronuncia las palabras de la ley, unos seres inanimados que no pueden moderar la fuerza ni el rigor”. MONTESQUIEU: *Del Espiritu de las Leyes*, op. cit. Existen muchos trabajos que abordan esta concepción de la figura del juez, entre otros, vid. SCHÖNFELD, K. M.: *Montesquieu - 250 Jahre «Geist der Gesetze»: Beiträge aus politischer Wissenschaft, Jurisprudenz und Romanistik*; Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1998.

²⁸ En el libro II de “El contrato social” de ROUSSEAU podemos encontrar una exposición de la autoridad que la “voluntad general” tiene para el autor: “De lo que precede se deduce que la voluntad general es siempre recta y tiende constantemente a la utilidad pública: pero no se deriva de ello que las resoluciones del pueblo tengan siempre la misma rectitud.”, aclarando que “El pueblo quiere indefectiblemente su bien, pero no siempre lo comprende. Jamás se corrompe el pueblo, pero a menudo se lo engaña, y es entonces cuando parece querer el mal”. Además, plantea la diferencia entre la “voluntad general” y la “voluntad de todos” en los siguientes términos: “Frecuentemente surge una gran diferencia entre la voluntad de todos y la voluntad general: esta solo atiende al interés común, aquella al interés privado, siendo en resumen una suma de las voluntades particulares; pero suprimid de esas mismas voluntades las más y las menos que se destruyen entre sí, y quedará la voluntad general como suma de las diferencias”. *El contrato social*; EDAF, Madrid, 1982, p. 75 y 76.

En relación a esta diferenciación, es interesante el siguiente apunte: “Obsérvese enseguida que la legitimidad de la función legislativa no reside en el hecho de que las leyes sean expresión de la concreta voluntad del pueblo, el titular de la soberanía, sino que depende más bien de su conformidad con la «voluntad general», conceptualmente distinta de la «voluntad de todos»: depende, por tanto, de la racionalidad de sus contenidos. Cuando se refiere a intereses generales, explica Rousseau, la voluntad del pueblo tiene fuerza de ley; por el contrario, cuando no lo hace, cuando la voluntad del pueblo no es general sino particular, no es propiamente voluntad popular, no es el tipo de voluntad que hace la ley (Contrato social, II.1 y II.2)”. GREPPI, A.: *La democracia y su contrario: representación, separación de poderes y opinión pública*, op. cit., p. 120.

representantes. Debe ser igual para todos, sea para proteger o para castigar. Siendo todos los Ciudadanos iguales ante ella, todos son igualmente elegibles para todos los honores, colocaciones y empleos públicos, conforme a su capacidad, y sin ninguna otra distinción que la creada por sus virtudes y conocimientos". La ley es el cauce para hacer efectiva la expresión de la voluntad general, limitar el entronizado poder del rey imperante hasta el momento, así como para positivizar los derechos²⁹.

Sin embargo, el Estado liberal fraguado al calor del ardor revolucionario, muestra sus grietas con el Crack del 29 y la Gran Depresión, como muestras patentes de las patologías subyacentes que revelan su insuficiencia, como un marcado paro obrero que intensificó la lucha de clases, que alcanzó tal dimensión que hizo tambalearse las instituciones políticas del momento, señales de aviso que transmitían la necesidad de buscar soluciones de modo inminente³⁰. Se trata de una etapa de transición o "cambio de paradigma"³¹, que se suele aludir indicando que había terminado la época de las revoluciones políticas para dar paso a las revoluciones sociales, siempre en el escenario común del Estado³². En el marco de esta búsqueda de soluciones, resultaron fundamentales los planteamientos del economista KEYNES³³ por constituir una propuesta continuista, en el marco de los métodos democráticos y sin alterar la economía capitalista, aunque basada en un mayor intervencionismo del Estado³⁴. Esta

²⁹ "La palabra *derecho* se emplea en inglés como adjetivo y como sustantivo. Como adjetivo tiene un sentido moral, y equivale á (*sic*) *conveniente, útil, puesto en razon (sic)*, como cuando se dice: es *derecho* que las leyes tengan por objeto el bien común; es *derecho* que cada uno *goze (sic)* del fruto de su trabajo. Como sustantivo tiene dos sentidos, uno legal y otro antilegal. *La ley me da el derecho de disponer de mis bienes*: hé (*sic*) aquí el sentido legal y el único en que debería (*sic*) emplearse esta palabra. Pero cuando se dice: *la ley no puede ir el contra el derecho natural*, se emplea la palabra *derecho* en un sentido superior á (*sic*) la ley, se reconoce un *derecho* que pugna con la ley, que la echa por tierra, que la anula. En este sentido, la palabra *derecho* es el arma más peligrosa de cuantas tiene la anarquía". BENTHAM, J.: *Tratado de los sofismas políticos*; Amarita, Madrid, 1838, p. 390 y 391.

³⁰ Nos referimos a hitos tan importantes como la Revolución de 1848 en Francia, considerada como génesis del socialismo democrático. RUBIO LARA, M. J.: *La formación del Estado social*; Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1991, p. 63.

³¹ Expresión de Kuhn utilizada de forma frecuente en el ámbito científico aludir a cambios de gran calado. *The structure of scientific revolutions*, 4th ed.; University of Chicago Press, Chicago, 2012.

³² STEIN, L.: *Geschichte der sozialen Bewegung in Frankreich: von 1789 bis auf unsere Tage*; Drei Masken Verlag, 1921.

³³ El impacto revolucionario de la Teoría General de KEYNES es, cuanto menos, notable; en este sentido, es equiparada por SKIDELSKY a la Teoría de la Relatividad de EINSTEIN; también TOGATI relaciona a ambos subrayando el enorme impacto que tuvieron en sus respectivos campos: SKIDELSKY, R.: *John Maynard Keynes. Vol. II: The Economist as Saviour 1920-1937*; Macmillan, London, 1992, p. 487. TOGATI, D. T.: "Keynes as the Einstein of Economic Theory", *History of Political Economy*; núm. 33, 2001, p. 121.

³⁴ GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo, op. cit.*, p. 20.

metamorfosis ha sido expresada muy gráficamente a través del concepto de la “procura existencial”³⁵, relativo al espacio vital en el que el individuo desarrolla su existencia. Al respecto, se plantea la diferencia entre el “espacio vital dominado”, definido como “aquel que el individuo puede controlar y estructurar intensivamente por sí mismo o, lo que es igual, el espacio sobre el que ejerce el señorío”³⁶, sin entender éste como sinónimo de propiedad; frente al “espacio vital efectivo”, que se correspondería con el “ámbito en el que el individuo realiza fácticamente su existencia y constituido por el conjunto de cosas de las que se sirve, pero sobre las que no tiene control o señorío”. Se ilustra así la concepción renovada del rol desempeñado por el Estado, cuya antítesis sería el Estado mínimo consistente en la expresión mínimamente necesaria de éste³⁷; como contrapunto, ahora adopta una postura marcadamente más intervencionista como reacción a las demandas sociales que previamente se habían hecho patentes, que demuestran que una mayor intervención estatal se había tornado en un imperativo, en el entendimiento de que la negación hubiera supuesto, incluso, el resquebrajamiento del sistema. Este cambio de paradigma también tiene su reflejo en el concepto de justicia, generándose una transición en ésta de una concepción formal a una dotación de contenido material³⁸, que como veremos, también tiene resonancia en la concepción de

³⁵ También referida con el término original “Daseinsvorsorge” acuñado por FORSTHOFF en 1938. Sobre el análisis de dicha teoría y sus implicaciones, *vid.* MAGALDI, N.: *Procura existencial, Estado de Derecho y Estado Social: Ernst Forsthoff y la crisis de Weimar*; Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2007. La “procura existencial” ha sido resumida, de forma muy ilustrativa, como “una serie de objetivos sobre los que no se tiene ninguna propiedad o señorío, es decir, sobre los que no se domina, pero con los que, por el contrario, se entre en relación en cuanto se utilizan, en cuanto uno se sirve de ellos como algo exterior y ajeno para poder ir dando cumplido desarrollo a la misma existencia humana”. RETORTILLO BARQUER, L.: “La configuración jurídica de la Administración Pública y el concepto de Daseinsvorsorge”, *Revista de la Administración Pública*; núm. 38, 1962, p. 35 y ss.

³⁶ GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, *op. cit.*, p. 27.

³⁷ El Estado mínimo ha sido definido como “limitado a las estrechas funciones de protección contra la violencia, el robo, el fraude, cumplimiento de contratos, etc., se justifica, que cualquier estado más extenso violaría el derecho de las personas de no ser obligadas a hacer ciertas cosas, y por tanto, no se justifica; es Estado mínimo es inspirador así como correcto”. NOZIK, R.: *Anarquía, Estado y Utopía*; Fondo de Cultura Económica, México/Buenos Aires, 1988, p. 7.

³⁸ Cambio que denomina GARCÍA-PELAYO como la transición de una justicia conmutativa a una justicia distributiva: “De este modo, mientras el Estado tradicional se sustentaba en la justicia conmutativa, el Estado social se sustenta en la justicia distributiva; mientras que el primero asignaba derechos sin mención de contenido, el segundo distribuye bienes jurídicos de contenido material; mientras que aquél era fundamentalmente un Estado legislador, éste es, fundamentalmente, un Estado gestor a cuyas condiciones han de someterse las modalidades de legislación misma (predominio de los decretos leyes, leyes medidas, etc.); mientras que el uno se limitaba a asegurar la justicia legal formal, el otro se extiende a la justicia legal material. Mientras que el adversario de los valores burgueses clásicos era la expansión de la acción estatal, para limitar la cual se instituyeron los adecuados mecanismos –derechos individuales, principio de legalidad, división de poderes, etc.–, en cambio, lo único que puede asegurar la vigencia de los valores sociales es la acción del Estado, para lo cual han de desarrollarse también los adecuados mecanismos institucionales”. GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, *op. cit.*, p. 26 y 27. Entre otros, la dotación de un contenido material sobre la previa concepción formalista del Estado de derecho también ha sido señalada por: CARMONA CUENCA, E.: *EL Estado social de Derecho en*

la tributación.

La solución de continuidad adopta la forma del “Estado social”, cuyos orígenes se han identificado³⁹ en la aparición de la primera legislación laboral, por cuanto supuso la intervención del Estado en una cuestión íntimamente ligada a la economía; en este sentido, resulta pionero el caso inglés por la adopción de medidas reguladoras del trabajo de mujeres y niños, como las Leyes fabriles dictadas entre 1833 y 1850⁴⁰, junto a otras medidas como la regulación del sindicalismo o la creación de seguros sociales. Aunque las constituciones posteriores abordan parcialmente cuestiones de carácter social⁴¹, la cláusula del «*Estado social y democrático de derecho*», cristaliza mediante la Ley Fundamental de Bonn en 1949⁴²; frente al primero, que se centró en los derechos de corte liberal, como los civiles y políticos que auspician textos capitales como la Declaración francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. No obstante, es importante advertir la preexistencia de la noción del “Estado social”⁴³, que había sido objeto de tratamiento desde diversas perspectivas: se planteó como clave de reforma social para evitar la lucha social, haciendo valer el interés general y potenciando el rol del Estado en materia económica⁴⁴; pero también como una vía de perpetuación del sistema preexistente, mediante la corrección de los desequilibrios

la Constitución; CES, Madrid, 2000, p. 189.

³⁹ RUBIO LARA, M. J.: *La formación del Estado social*, op. cit., p. 187.

⁴⁰ RITTER, G. A.: *El Estado social, su origen y desarrollo en una comparación internacional*, traducción de Joaquín Abellán; Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1991, p. 76.

⁴¹ Es el caso de la Constitución de la República de Weimar (1919) o la Constitución de la Segunda República de España (1931); que se subrayan como aperturistas del constitucionalismo social. Sobre ambos las implicaciones sociales de ambos textos, vid. YSÀS MOLINERO, H.: *La participación de los sindicatos en las funciones normativas de los poderes públicos*; Bomarzo, Albacete, 2011, p. 33 y ss.

⁴² Artículo 20.1: «*La República Federal de Alemania es un Estado Federal democrático y social*», repite la fórmula el mismo texto al comienzo del artículo 28.1: «*El orden constitucional de los Länder deberá responder a los principios del Estado de Derecho republicano, democrático y social en el sentido de la presente Ley Fundamental. [...]*».

⁴³ La expresión “Estado social de Derecho” se atribuye a HERMANN HELLER en su obra “*Rechtstaat oder Diktatur?*” de 1929; vid. HELLER, H.: *Escritos políticos*; Alianza Editorial, Madrid, 1985, p. 443 y ss. Se ha señalado que la idea enlaza con la máxima de la *fraternité* que abandera la Revolución Francesa, aunque desapareció durante todo el siglo XIX al no materializarse como derecho positivo. FORSTHOFF, E.: *Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates; Die auswärtige Gewalt der Bundesrepublik*; Gruyter, Walter de, & Co., Berlin, 1954, p. 168.

⁴⁴ Para ABENDROTH, la fórmula es utilizada en diversas ocasiones por LOUIS BLANC en el marco de la Revolución de París de 1848. Vid. *El Estado de derecho democrático y social como proyecto político*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, p. 15 y 16.

derivados del Estado liberal, a través del denominado raptó del “Estado social”⁴⁵, enfoque continuista que también impregna la obra keynesiana⁴⁶. En cualquier caso, la lectura de dicha cláusula que incorpora la Ley Fundamental alemana implica desdibujar la frontera entre Estado y sociedad⁴⁷, de modo que los problemas sociales y económicos pasan a ser considerados problemas estatales; enfoque que llega hasta nuestra Carta Magna, a través de la fórmula del «*Estado social y democrático de Derecho*», que constituye un foco de interés compartido por todos los estudiosos de la Carta Magna, sobre la que han realizado diversas interpretaciones⁴⁸: algunas plantean la interpretación de la fórmula de modo indivisible, sin que quepa separación de sus componentes; otros apuestan por una interpretación separada de cada uno de los componentes que cabe diferenciar en la fórmula; otros destacan la especial relevancia de las nociones de “Estado social de Derecho” y “Estado democrático de Derecho”; así como también hay un sector que encuentra el elemento social como núcleo de la cláusula constitucional⁴⁹.

Dogmáticamente, asistimos a una superación de los derechos en su concepción como obligaciones negativas o de carácter pasivo, consistentes en “la obligación de respetar y no interferir en el ejercicio del derecho de otros sujetos”⁵⁰; para dar además cabida a las obligaciones positivas o de carácter activo, que suponen “la obligación de aportar los recursos que estén al alcance de uno para garantizar el ejercicio del derecho

⁴⁵ En aclamada expresión de GARRORENA MORALES, para aludir al uso del término por las facetas más conservadoras. *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, 2.ª ed.; Tecnos, Madrid, 1984, p. 27 y ss.

⁴⁶ Desde la óptica del propio HELLER y VON STEIN, existiendo diferencias entre los enfoques de ambos autores, en cuanto: “coinciden en proponer una transformación del Estado liberal y no una ruptura con el mismo y quizá también en parte en los medios para conseguir esta transformación —esencialmente mediante la intervención del Estado en las relaciones socio—económicas—, pero como hemos avanzado sus objetivos son completamente contrapuestos: en el caso de von Stein la finalidad de la reforma sería la pervivencia del sistema económico capitalista frente a posibles intentos revolucionarios, la transformación sería un medio y se aplicaría en la medida estrictamente necesaria para asegurar el mantenimiento de los pilares del sistema, mientras que la teoría de Heller encierra un verdadero elemento transformador del mismo, la transformación del Estado políticamente liberal de economía capitalista en un Estado socialmente más justo sería un fin en sí mismo”. YSÀS MOLINERO, H.: *La participación de los sindicatos en las funciones normativas de los poderes públicos*, op. cit., p. 46.

⁴⁷ SCHMITT, C.: *La defensa de la Constitución*; Tecnos, Madrid, 1983, p. 135 y 136.

⁴⁸ Un análisis de la interrelación entre los componentes de la fórmula puede encontrarse en GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, op. cit., p. 103.

⁴⁹ MAESTRO BUELGA, G.: *La Constitución del trabajo en el Estado social*; Comares, Granada, 2002, p. 150. La recopilación de las diferentes posturas puede encontrarse en: ALONSO DE ANTONIO, A. L. Y ALONSO DE ANTONIO, J. L.: *Derecho constitucional español*, op. cit.

⁵⁰ FABRE, C.: *Social rights under the Constitution: Government and Decent Life*; Clarendon Press, Oxford, 2000, pp. 41-42.

de otros sujetos”⁵¹. Siguiendo con esta dicotomía, junto a los derechos civiles y políticos, que suponen obligaciones negativas para el Estado; se incorporan derechos económicos, sociales y culturales, que implican obligaciones positivas⁵²; viéndose así reforzados los primeros. Es decir, la incorporación a las constituciones alumbradas en la segunda posguerra de los derechos sociales, reforzó la posición de los derechos sociales, habida cuenta del carácter posibilitador de éstos, patente en algunos textos como el tenor literal de la Constitución italiana⁵³. Por tanto, la eclosión del Estado Social supuso el reconocimiento de obligaciones positivas, a través de derechos de corte social, que exigen la aportación de recursos propios para posibilitar el ejercicio de derechos por otros; superándose la óptica individualista propia del liberalismo, para dar cobertura en sede constitucional a los nuevos derechos económicos, sociales y culturales.

Con cierta frecuencia se utiliza la expresión de “Estado del Bienestar” o “*Welfare State*”⁵⁴ como sinónima del “Estado Social”; sin embargo, se han identificado ciertas diferencias de contenido, acogiendo éste ciertas implicaciones políticas que constituirían la nota diferencial. En torno al Estado de Bienestar, asimilado con el “Estado asistencial” o “Estado providencia”⁵⁵, se han identificado como

⁵¹ *Idem*.

⁵² Sobre esta concepción de derechos como deberes, en ocasiones se considera algo difusa: “[...] habrá algunos derechos que, dado que sus rasgos más característicos remiten a obligaciones negativas del Estado, pueden ser enmarcados en el horizonte de los derechos civiles y políticos. Tal sería el caso, por ejemplo, de la libertad de conciencia o de la libertad de publicación de ideas sin censura previa. En el otro polo, algunos derechos que resultan caracterizados fundamentalmente a través de obligaciones positivas del Estado, quedarán abarcados en el catálogo de derechos económicos, sociales y culturales. Tal sería el caso, por ejemplo, del derecho a la vivienda. En el espacio intermedio entre estos dos polos, se ubica un espectro de derechos en los que la combinación de obligaciones positivas y negativas se presenta en proporciones diversas. En estos casos, identificar un derecho como perteneciente al grupo de derechos civiles y políticos o al grupo de derechos económicos, sociales y culturales es simplemente el resultado de una decisión convencional más o menos arbitraria”. ABRAMOVICH, V. Y COURTIS, C.: *Los derechos sociales como derechos exigibles*; Trotta, Madrid, 2002, p. 27.

⁵³ Art. 3 *in fine*: «Constituye obligación de la República suprimir los obstáculos de orden económico y social que, limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno desarrollo de la persona humana y la participación efectiva de todos los trabajadores en la organización política, económica y social del país». Vid. FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia*. 2. *Teoría de la democracia*; Trotta, Madrid, 2011, p. 383 y 384.

⁵⁴ Referido de múltiples maneras: Estado activo, Estado intervencionista, Estado del bienestar, Estado asistencial, Estado prestacional, etcétera. Se ha denunciado la incorrección de la traducción de “*Welfare State*” como “Estado de Bienestar”, proponiéndose como alternativas más idóneas las expresiones de “Estado Benefactor” o “Estado Asistencial”, que enfatizarían más las actividades efectuadas por el Estado que las sensaciones percibidas por sus destinatarios. ESTEVE MORA, F.: “Bienestar y crisis del Estado de Bienestar. Elementos para una economía de la felicidad” en *El Estado de bienestar en el cambio de siglo. Una perspectiva comparada*; Alianza Editorial, Madrid, 2000, p. 360.

⁵⁵ Según indica YSÀS MOLINERO, que vemos que secundaría así las precisiones en torno a la traducción a las que hemos hecho referencia, que sobre la cuestión terminológica precisa: “No es descabellado aventurar que la frecuente confusión terminológica puede tener origen lingüístico, apunte que puede

componentes⁵⁶: la intervención estatal en la economía de cara a alcanzar un nivel óptimo de ocupación, la prestación de ciertos servicios básicos de carácter universal y la asunción de cierta responsabilidad social en el mantenimiento de un nivel mínimo de vida para una minoría de sujetos como un derecho social. En cambio, la noción de “Estado social” implicaría la opción por un modelo de Estado⁵⁷, por cuanto supone también la participación de los ciudadanos canalizada a través de los derechos de participación, individual o colectiva, en aquellos asuntos de interés general para la población. Además, se ha apuntado que el “Estado de Bienestar” sería cuantificable tanto a través del empleo de recursos en los términos plasmados en el respectivo presupuesto, como respecto a los problemas que pueda plantear; en cambio el “Estado social” parte de una concepción más amplia, incluyendo tanto aspectos mensurables como otros que no son susceptibles de ello; es decir, “el *Welfare State* se refiere a un aspecto de la acción del Estado, no exclusiva de nuestro tiempo –puesto que el Estado de la época del absolutismo tardío fue también calificado como Estado de bienestar–, mientras que el Estado social se refiere a los aspectos totales de una configuración estatal típica de nuestra época”⁵⁸.

Centrándonos en la situación actual, en términos generales, más que hablar de la persistencia de Estados liberales se ha precisado que estamos ante políticas de orientación neoliberal⁵⁹; no obstante, todavía se habla de “ultraliberalismo” en alusión a

parecer anecdótico pero que lo es menos de cuanto aparenta. Los conceptos de “Estado del bienestar” y “Estado social” tienen su origen en Alemania (*Wohlfahrtsstaat* y *Sozialstaat*, aunque en este último caso el concepto fue en realidad acuñado como adjetivación o caracterización de otra categoría preexistente, el Estado de Derecho, por lo tanto, Estado social de Derecho: *soziale Rechtsstaat* (Heller)), términos “importados” con la consiguiente traducción por muchos países europeos. Sin embargo, en inglés –lengua de mucha más difusión científica que el alemán, si no en el campo del Derecho sin duda en los de la Sociología o la Economía– el concepto “Estado social” simplemente no existe, en cambio sí se habla de “Estado del bienestar” –*Welfare State*–. *La participación de los sindicatos en las funciones normativas de los poderes públicos*, *op. cit.*, p. 40 y 41.

⁵⁶ MISHRA, R.: “El Estado de Bienestar después de la crisis: los años ochenta y más allá” en *Crisis y futuro del Estado de Bienestar*; Alianza Editorial, Madrid, 1989, p. 56.

⁵⁷ YSÀS MOLINERO, H.: *La participación de los sindicatos en las funciones normativas de los poderes públicos*, *op. cit.*, p. 41.

⁵⁸ GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, *op. cit.*, p. 14.

⁵⁹ Término acuñado por ALEXANDER RÜSTOW que se cuestionaba los basamentos de liberalismo en sentido clásico, en su concepción original propugnaba la prioridad del sistema de precios, la libre empresa, la competitividad y un estado fuerte e imparcial. MIROWSKI, P. Y PLEHWE, D.: *The road from Mont Pèlerin: the making of the neoliberal thought collective*; Harvard University Press, Reino Unido, 2009, p. 12 y ss. Igualmente encontramos todavía autores que se alinean en torno a esta ideología como FRIEDRICH HAYEK, RAYMOND ARON, ISAIAH BERLIN o el mismo JOHN RAWLS. Vid. BELTRÁN PEDREIRA, E.: “El neoliberalismo (2): La filosofía política de John Rawls” en *Historia de la Teoría Política* vol. 6; Alianza Editorial, Madrid, 2012. VALLESPÍN, F. Y GARCÍA-UITIÁN, E.: “El neoliberalismo (1): Friedrich Hayek, Raymond Aron, Isaiah Berlin” en *Historia de la Teoría Política* vol. 6; Alianza Editorial, Madrid,

la concepción más radical del liberalismo⁶⁰. Es importante hacer notar que hay ciertos elementos que, escapando al análisis puramente jurídico, invitan a cohonestar las premisas hasta ahora expuestas con un ineludible análisis en clave económica que abordaremos seguidamente; es el caso del protagonismo creciente de intereses espurios esgrimidos por *lobbies* en detrimento del interés general⁶¹. Se trata de poderes “líquidos”⁶² o emergentes, cuyo hábitat son los mercados; con capacidad para socavar las estructuras preexistentes, generando como efecto un debate que invita a poner en tela de juicio el papel intervencionista del Estado, especialmente en materias como la económica⁶³.

1.2 Cambios económicos

La resonancia del pensamiento ilustrado fue diferente en función del contexto de proyección: en el caso francés cuajó en el germen político-jurídico sobre el que se sentarían las bases del Estado liberal; y en el caso inglés, podemos decir que los hechos se desarrollaron con cierto carácter anticipatorio dada su especial posición de privilegio en relación a la transición al Estado liberal, derivada de ciertas singularidades⁶⁴ como su

2012.

⁶⁰ PARRA, C.; PORTA, F. Y RUIZ, C.: “Tercer Sector, Economía Social y Economía Solidaria en España” en *El impacto de la crisis económica en la economía social y solidaria*; Bosch, Madrid, 2011, p. 23.

⁶¹ “Hay, pues, siempre un elemento de consenso y uno de coerción. Por un lado, formación de la opinión, aprobación de constituciones, negociaciones en los parlamentos, selección de los gobernantes, ejecución de una política y asignación imperativa de recursos. Por otro lado, conflicto entre grupos de personas con distintas preferencias, manipulación de la decisión, regulación, intervención estatal y tentativas de los que se sienten derrotados de alterar la decisión anterior”. COLOMER, J. M.: “La teoría «económica» de la política” en *Historia de la Teoría Política* vol. 6; Alianza Editorial, Madrid, 2012, p. 359.

⁶² “Una llamativa tendencia a la confusión de los poderes. Asistimos impotentes a la disolución de las líneas de demarcación entre poderes públicos y entre poderes públicos y poderes privados. Proliferan los poderes difusos, no necesariamente perversos, pero sí técnicamente absolutos, que no están sujetos a ninguna forma de control específico, poderes inaferrables, «líquidos». Así funcionan en la práctica, por poner solo algunos ejemplos, los poderes del mercado, de las finanzas, de la producción de tecnologías, de los medios de comunicación, etc”. GREPPI, A.: *La democracia y su contrario: representación, separación de poderes y opinión pública*, op. cit., p. 93.

⁶³ Vid. MUÑOZ DE BUSTILLO, R.: “Economía de mercado y Estado de bienestar” en *Crisis y futuro del Estado de Bienestar*; Alianza Editorial, Madrid, 1989.

⁶⁴ Factores que identifica COLOMER, sobre los que expresa: “[...] conviene subrayar que laicismo, empirismo y utilitarismo no comportan soluciones políticas menos radicales en cuanto a la libertad que las derivadas de otras doctrinas, portadoras de un mensaje de certeza. El liberalismo británico se distingue más bien por favorecer las convenciones en vez de las convicciones, por formular programas de reformas realizables por el método del consenso más que legitimaciones morales de la obligación política como deber absoluto de la conciencia. Pero precisamente porque concibe las leyes y las instituciones como creaciones artificiales de los hombres, y las evalúa por sus resultados y no por su concordancia con principios trascendentes, está más abierto a los cambios y proporciona más recursos para contrarrestar las tendencias el reforzamiento arbitrario de la autoridad”. “Ilustración y liberalismo en Gran Bretaña: J.

alto grado de laicidad, la marcada presencia del empirismo, o su particular visión antropológica de cariz pesimista, sobre la que volveremos inmediatamente; todos ellos factores favorecedores para la gestación de su peculiar teoría política.

Como acabamos de mencionar, una de las notas características del liberalismo inglés es su marcado individualismo, núcleo que encuentra traslación jurídica en la garantía de los derechos individuales como cimientos imprescindibles para el desenvolvimiento de un mercado libre. Por consiguiente, el Estado es concebido como algo artificial que debe intervenir mínimamente, solo lo necesario para hacer funcionar el mercado como contexto en el que hacer valer las pretensiones individuales. Este abstencionismo estatal es comúnmente identificado con la frase “*Laissez faire et laissez passer, le monde va de lui même*”⁶⁵, más coloquialmente “*laissez faire*”, en alusión al funcionamiento del mercado autorregulado, es decir, sin más injerencias que las estrictamente necesarias para hacer valer las pretensiones individuales. La propiedad privada y los contratos individuales se convierten en institutos fundamentales dada su condición de instrumentos jurídicos para garantizar el funcionamiento del mercado; no obstante, es importante advertir que no supone la negación completa de la ordenación de la economía⁶⁶; como cabe imaginar, en este contexto opera la famosa regla de Edimburgo “*leave-them-as-you-find-them-rule of taxation*”⁶⁷ como reflejo del principio

Locke, D. Hume, los economistas clásicos, los utilitaristas” en *Historia de la Teoría Política* vol. 3; Alianza Editorial, Madrid, 2012, p. 12.

⁶⁵ “*Dejad hacer, dejad pasar, el mundo va solo*”, también aludida de forma abreviada como “*Laissez faire et laissez passer*”. Se ha apuntado que se trata de una expresión popularizada por JEAN-CLAUDE MARIE VICENT DE GOURNAY, fisiócrata del siglo XVIII, contra el intervencionismo del gobierno en la economía; aunque estaba influenciado por una anécdota que tuvo lugar durante un encuentro entre el ministro de Finanzas francés JEAN-BAPTISTE COLBERT y un grupo de personas vinculadas al mundo mercantil lideradas por LE GENDRE, a la que se hace referencia en: D’ARGENSON, M.: “Lettre au sujet de la dissertation sur le commerce du marquis de Belloni”, *Journal Oeconomique*; abril/1751. Realmente se trata de una expresión propia de la fisiocracia o fisiocratismo, una escuela de pensamiento económico del Siglo XVIII fundada por fundada por FRANÇOIS QUESNAY, ANNE ROBERT JACQUES TURGOT y PIERRE SAMUEL DU PONT DE NEMOURS; que propugnaba el buen funcionamiento del sistema por una ley natural, sin necesaria intervención por parte del gobierno, aunque defendían la agricultura como el único sector capaz de crear riqueza. Sobre la fisiocracia en general, *vid.* LLOMBART ROSA, V. A.: “El valor de la fisiocracia en su propio tiempo”, *Investigaciones de historia económica: revista de la Asociación Española de Historia Económica*; núm. 15, 2009.

⁶⁶ Sobre los diferentes regímenes económicos, en relación a los que se va ocasionando progresiva proyección constitucional, *vid.* ARAGÓN REYES, M.: *Libertades económicas y Estado Social*; McGraw-Hill, Madrid, 1995.

⁶⁷ Que podríamos traducir como “regla de tributación déjalos-como-los-encuentras”. Sobre esta regla, y su presencia en el régimen fiscal actual, *vid.* NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p. 42 y 280.

de neutralidad imperante en la política fiscal ejercitada⁶⁸.

La obra del economista y filósofo escocés ADAM SMITH⁶⁹ es de ineludible referencia para comprender este enfoque de la economía política⁷⁰ basado en el individualismo como uno de los rasgos más característicos del liberalismo. Es especialmente conocida, por su marcado simbolismo, la metáfora de la mano invisible del autor: “En la medida en que todo individuo procura en lo posible invertir su capital en la actividad nacional y orientar esa actividad para que su producción alcance el máximo valor, todo individuo necesariamente trabaja para hacer que el ingreso anual de la sociedad sea el máximo posible. Es verdad que por regla general él ni intenta promover el interés general ni sabe en qué medida lo está promoviendo. Al preferir dedicarse a la actividad nacional más que a la extranjera él sólo persigue su propia seguridad; y al orientar esa actividad de manera de producir un valor máximo él busca sólo su propio beneficio, pero en este caso como en otros una mano invisible lo conduce a promover un objetivo que no entraba en sus propósitos. El que sea así no es necesariamente malo para la sociedad. Al perseguir su propio interés frecuentemente fomentará el de la sociedad mucho más eficazmente que si de hecho intentase fomentarlo. Nunca he visto muchas cosas buenas hechas por los que pretenden actuar en bien del pueblo”⁷¹. Se trata de un fragmento que concentra la quintaesencia del liberalismo económico, recogiendo muchas de las líneas maestras de éste: menciona la búsqueda del egoísmo individual⁷² de cada sujeto como una realidad inevitable, aunque

⁶⁸ “En el momento en el que abandonas el principio cardinal de detraer de todos los sujetos la misma proporción de sus ingresos o de sus propiedades, estás en el mar sin timón ni brújula, y no hay cantidad de injusticia y locura que no puedas cometer”. MCCULLOCH, J. R.: “On the Complaints and Proposals Regarding Taxation”, *Edinburgh Review*; CXV, 1833, p. 164.

⁶⁹ Nos referiremos únicamente a las aportaciones de Adam Smith para no dilatar el exceso el discurso; no obstante, existe abundante bibliografía que examina la obra de HUME, a título de ejemplo, *vid.* FORBES, D.: *Hume’s Philosophical Politics*; Cambridge University Press, United Kingdom, 1985. MILLER, D.: *Philosophy and Ideology in Hume’s Political Thought*; Clarendon Press, Oxford, 1981.

⁷⁰ Es considerado por algunos como el padre de la economía política: LANDRETH, H. Y COLANDER, D. C.: *Historia del pensamiento económico*, 4.^a ed.; McGraw-Hill España, Madrid, 2006, p. 66. Para otros autores, se debe atribuir el honor a PETTY, autor de *Treatise of Taxes and Contributions* (1662), a quién se atribuye además el primer análisis sistemático de tributación y aborda también el desempeñado por el Estado en la economía. KICILLOF, A.: *Siete lecciones de historia del pensamiento económico: un análisis de los textos originales*; Eudeba, Argentina, 2011, p. 24. VEGA RODRÍGUEZ, F. J.: *Los Premios Nóbel de economía. Vol. I 1969-1975: ensayos críticobiográficos de Frisch a Koopmans*; Instituto Politécnico Nacional, México, 2010, p. 210.

⁷¹ Libro IV, Parte II. SMITH, A.: *La riqueza de las naciones*; Alianza Editorial, Madrid, 2001, p. 554.

⁷² Define la búsqueda de los intereses individuales en términos muy ilustrativos: “El hombre recurre a veces a las mismas artes con sus semejantes, y cuando no tiene otros medios para impulsarles a actuar según sus deseos, procura seducir sus voluntades mediante acciones serviles y obsecuentes. Pero no podrá actuar así en todas las ocasiones que se le presenten. Es una sociedad civilizada el estará constantemente necesitado de cooperación y ayuda de grandes multitudes, mientras que toda su vida apenas le resultará

haciendo una lectura positiva, destacando que es precisamente el juego de tales fuerzas individuales las que hacen funcionar el mercado. Antes al contrario, la inexistencia de éstas pondría en peligro el objetivo compartido, que curiosamente está fuera de las intenciones de cada uno de los sujetos individualmente considerados. SMITH describe así el funcionamiento del mercado en condiciones de competencia perfecta, en términos muy similares a su concepción actual, que operaría sobre tales reglas como veremos posteriormente.

En definitiva, la “mano invisible” de SMITH es símbolo del juego de oferta y demanda que se guía mediante los precios, mecanismo nuclear de asignación en el contexto de la economía de mercado, hasta el punto de resultar prácticamente imposible sustituir tales sinergias por la imposición estatal de condiciones de mercado. En este sentido, es importante subrayar el ambivalente papel de los precios; por cuanto determinan la elección de los consumidores, pero también la asignación de recursos en el contexto de la pluralidad de productores; por tanto, teóricamente, los precios son el eje basilar de un mecanismo que llevaría a los mercados a funcionar en condiciones que maximicen el bienestar de la sociedad en su conjunto, cuestión sobre la que después volveremos para introducir algunos matices. La mano invisible se adapta a lo que se ha denominado “consecuencias inintencionadas”⁷³, una noción bastante presente en los autores de la época, para referirse a la desvinculación entre las motivaciones individuales los sujetos que guían sus acciones y los resultados que éstas alcanzan gracias a la sinergia de fuerzas, a pesar de que no sea un objetivo pretendido por los actores.

La lógica del *laissez-faire* opera tomando en consideración criterios apegados a la eficiencia en detrimento de la equidad, reconoce los límites de naturaleza jurídica, aunque entiende que deben operar en su mínima expresión para que los intereses

suficiente como para ganar la amistad de un puñado de personas. [...] El hombre, en cambio, está casi permanentemente necesitado de la ayuda de sus semejantes, y le resultará inútil esperarla exclusivamente de su benevolencia. Es más probable que la consiga si puede dirigir en su favor el propio interés de los demás, y mostrarles que el actuar según él demanda redundará en beneficio de ellos. Esto es lo que propone cualquiera que ofrece a otro un trato. Todo trato es: dame esto que deseo y obtendrás esto otro que deseas tú; y de esta manera conseguimos mutuamente la mayor parte de los bienes que necesitamos. No es la benevolencia del carnicero, el cervecero o el panadero lo que nos procura nuestra cena, sino el cuidado que ellos ponen en su propio beneficio”. Libro I, Parte II. *Ibidem*, p. 45 y 46. También de la época, encontramos en términos similares la “Fábula de las abejas” de MANDEVILLE: *The Fable of the Bees* vol. II; Oxford University Press, London, 1957, p. 349.

⁷³ Como señala Colomer, que atribuye el concepto originalmente a Mandeville y destaca que en relación a dichas “consecuencias inintencionadas”, que “mientras que unos subrayan la obtención de beneficios socialmente benéficos de conductas individuales egoístas, otros prestan mayor atención a la irracionalidad colectiva ocasionada por la interacción de comportamientos individuales guiados por la prudencia o el cálculo racional”. COLOMER, J. M.: “Ilustración y liberalismo en Gran Bretaña: J. Locke, D. Hume, los economistas clásicos, los utilitaristas”, *op. cit.*, p. 96 y 97.

mercantilistas cuenten con el máximo espacio de juego; en palabras el mismo SMITH: “Al quedar en consecuencia descalificados todos los sistemas de preferencia o restricción, el sencillo y obvio sistema de la libertad natural se impone por sus propios méritos. Toda persona, en tanto no viole las leyes de la justicia, queda en perfecta libertad para perseguir su propio interés a su manera y para conducir a su trabajo y su capital hacia la competencia con toda persona o clase de personas”⁷⁴. No obstante, hay que advertir que el legendario autor contempla algunos casos en que admite la intervención del Estado como una especie de “mano visible subsidiaria”⁷⁵: “El soberano queda absolutamente exento de un deber tal que al intentar cumplirlo se expondría a innumerables confusiones, y para cuyo correcto cumplimiento ninguna sabiduría o conocimiento humano podrá jamás ser suficiente: el deber de vigilar la actividad de los individuos y dirigirla hacia las labores que más convienen al interés de la sociedad. Según el sistema de la libertad natural, el soberano sólo tiene tres deberes que cumplir, tres deberes de sobresaliente importancia [...] Primero, el deber de proteger a la sociedad de la violencia o invasión de otras sociedades independientes. Segundo, el deber de proteger, en cuanto sea posible, a cada miembro de la sociedad frente a la injusticia y opresión de cualquier otro miembro de la misma, o el deber de establecer la escasa administración de la justicia. Y tercero, el deber de edificar y mantener ciertas obras públicas y ciertas instituciones públicas que jamás serán del interés de ningún individuo o pequeño número de individuos el edificar y mantener, puesto que el beneficio nunca podrá reponer el coste que representarán para una persona o un reducido número de personas, aunque frecuentemente reponen con creces para una gran sociedad”⁷⁶. Por tanto, concibe la intervención del Estado en determinados casos, como defensa, administración de justicia y ciertas actividades que por su propia naturaleza nunca serán asumidas desde la iniciativa privada, como algunas relativas a fomento⁷⁷.

SMITH también abordó la concepción idónea del sistema fiscal, que fundamentó en torno a cuatro principios⁷⁸: primero, “Los súbditos de cualquier estado deben

⁷⁴ SMITH, A.: *La riqueza de las naciones*, op. cit., p. 559 y 560.

⁷⁵ Expresión que encontramos muy acertada para conceptualizar estos supuestos: COLOMER, J. M.: “Ilustración y liberalismo en Gran Bretaña: J. Locke, D. Hume, los economistas clásicos, los utilitaristas”, op. cit., p. 65.

⁷⁶ Libro IV, Parte II. SMITH, A.: *La riqueza de las naciones*, op. cit., p. 560.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 660. Esta cuestión también la abordó el autor en sus “Lecciones de Jurisprudencia”, una colección de apuntes sobre cursos impartido por el economista inglés. Al abordar las materias que debe abordar los objetivos de la ley, menciona los ingresos fiscales con la finalidad de costear los gastos públicos en la introducción correspondiente a las lecciones de 1766. SMITH, A.: *Lecciones de jurisprudencia*; Boletín Oficial del Estado, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.

⁷⁸ Obsérvese que la visión del sistema fiscal que Adam Smith propone sería indicativa de la concepción

contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado”⁷⁹; segundo, “El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. El momento de pago, la forma del mismo, la cantidad a pagar, todos deben resultar meridianamente claros para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no sucede así, cada persona sujeta al impuesto se halla en cierta medida en manos del recaudador, que puede aumentar el impuesto sobre algún contribuyente molesto o arrancarle, por su terror ante tal incremento, alguna propina o regalo”⁸⁰; tercero, “Todos los impuestos deben ser recaudados en el momento y forma que probablemente resultan más convenientes para el contribuyente”⁸¹; y cuarto, “Todos los impuestos deben estar diseñados para extraer de los bolsillos de los contribuyentes o para impedir que entre en ellos la menor suma posible más allá de lo que ingresan en el tesoro público del Estado”⁸². Se trata de un conjunto de principios embrionarios; no obstante, donde el autor despliega con más fuerza su concepción liberal es en el cuarto, apuntando los inconvenientes de una presión fiscal excesiva, como la ruptura de la neutralidad o la posible tendencia a la evasión fiscal por parte de los contribuyentes, argumentos que en todos los casos alentarían a una tributación mínima, acorde con el liberalismo económico propugnado. Al margen de lo que pudiera parecer, en la obra de ADAM SMITH se apunta la utilización de tributos con fines diferentes a los exclusivamente fiscales, como la mejora de la agricultura o para hacer frente a fraudes en los arrendamientos⁸³; aunque en líneas generales podemos afirmar el rechazo tajante de toda imposición que implicara una redistribución de la renta o con carácter intervencionista respecto al orden económico y social.

Como hemos mencionado al abordar la dimensión político-jurídica, el derrumbe estrepitoso de los mercados acaecido en el Crack del 29, y la posterior Gran Depresión, supusieron un auténtico punto de inflexión de cara a cuestionar profundamente el papel del Estado ante el problema social acuciante, al que se demandaba que no permaneciera impasible ante la situación. Al respecto, resultaron de capital importancia las

que el liberalismo económico tenía de éste.

⁷⁹ Libro V, Parte II. SMITH, A.: *La riqueza de las naciones*, op. cit., p. 746.

⁸⁰ Libro V, Parte II. *Ibidem*, p. 747.

⁸¹ Libro V, Parte II. *Idem*.

⁸² Libro V, Parte II. *Ibidem*, p. 748.

⁸³ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La Utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*; Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p. 27.

aportaciones del economista JOHN MAYNARD KEYNES⁸⁴, que se erigieron como hoja de ruta para materializar este nuevo papel más intervencionista del Estado, ocasionando la llamada “Revolución Keynesiana”⁸⁵ sobre la que volveremos posteriormente. Esta propuesta renovada, sensiblemente alejada del planteamiento liberal apoyado en el “*laissez faire*”, supone la intervención estatal alterando la demanda agregada, operando a través de un doble eje de política monetaria y fiscal, que se reajustaría a lo largo del tiempo en función de la situación del momento, mitigándose así las fluctuaciones cíclicas de la economía⁸⁶. Se trataba de alterar el volumen de demanda efectiva, dependiente del gasto en consumo y la inversión, con la finalidad de aumentar la capacidad adquisitiva de las masas, para generar un aumento del consumo, que reactivaría la producción, y por tanto, la oferta de empleo⁸⁷. Es el momento del famoso “Informe Beveridge” sobre los servicios sociales y el pleno empleo, elaborado por el “Comité interdepartamental de Seguridad Social y Servicios Afines” creado en 1941; que goza de la consideración de Carta fundacional del *Welfare State*⁸⁸ al describir las

⁸⁴ Las aportaciones de KEYNES llegan hasta nuestros días, proyectándose incluso sus planteamientos sobre la crisis económica actual, entre otros, *vid.* TORRERO MAÑAS, A.: *Keynes y la crisis financiera actual*; Marcial Pons, Madrid, 2013. Para un análisis crítico de las repercusiones del trabajo de dicho autor, *vid.* BUCHANAN, J. M. Y WAGNER, R. E.: “Democracy in deficit. The Political Legacy of Lord Keynes” en *The Collected Works of James M. Buchanan* vol. 8; Liberty Fund, Indianapolis, 1977. *Cfr.* STIGLITZ, J. E.: *The roaring nineties: a new history of the world’s most prosperous decade*; Norton, New York, 2003.

⁸⁵ *Vid.* KLEIN, L. R.: *The Keynesian revolution*, 2.^a Ed.; Macmillan, London, 1968.

⁸⁶ Para algunos autores la Gran Depresión que comenzó sería el resultado de ciclos económicos que experimenta de forma recurrente la economía, una cuestión no exenta de discusión científica. Clásicamente los ciclos económicos se han definido en los siguientes términos: “*Business cycles are a type of fluctuation found in the aggregate economic activity of nations that organize their work mainly in business enterprises: a cycle consists of expansions occurring at about the same time in many economic activities, followed by similarly general recessions, contractions, and revivals which merge into the expansion phase of the next cycle; in duration, business cycles vary from more than one year to ten or twelve years; they are not divisible into shorter cycles of similar characteristics with amplitudes approximating their own*”. BURNS, A. F. Y MITCHELL, W. C.: *Measuring business cycles*; National Bureau of Economic Research, New York, 1946, p. 3. La cuestión de la existencia de estos ciclos ha sido muy controvertida en el ámbito económico, a título de ejemplo, algunos autores apuntan la existencia de fluctuaciones aleatorias: BACHELIER, L.: “Théorie de la Spéculation”, *Annales scientifiques de l’École Normale Supérieure*; , 1900, p. 21 y ss.

⁸⁷ KEYNES, J. M.: *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, reimp. 2000; Fondo de Cultura Económica, México, 1997. La puesta en práctica del modelo keynesiano como solución a la Gran Depresión ha sido valorada como una “Aplicación de la ciencia para la resolución de problemas, de modo que la teoría económica se transformaría en política económica con un instrumental técnico que produce efectos inmediatos en la sociedad; de este modo teoría política, económica y política social, aunque se pueden diferenciar teóricamente, en la práctica operarían como subsistemas de un sistema superior, de modo que cada uno estaría condicionado por los demás”. GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, *op. cit.*, p. 20.

⁸⁸ Sobre los planteamientos de KEYNES a la luz del *Beveridge Report*, *vid.* MARCUZZO, M. C.: “Whose Welfare State? Beveridge versus Keynes” en *No Wealth but Life*; Cambridge University Press, 2010, p. 189 y ss.

líneas fundamentales sobre las que se materializó éste en el Reino Unido. Este documento destaca la importancia de la Seguridad Social, enfatizando la importancia de asegurar ingresos a los sujetos durante su vida, aunque también reconoce que la financiación no puede recaer únicamente en el Estado, siendo necesario que los propios beneficiarios coadyuven con sus aportaciones de cara a asegurar unos ingresos mínimos generalizados⁸⁹. Tras este primer informe; hubo un segundo sobre pleno empleo en 1944⁹⁰; y un tercero, sobre el precio de la paz en 1945⁹¹; aunque ninguno de los dos con la clamorosa aceptación del primero. En definitiva, estamos ante una visión en clave económica de los problemas sociales, que pasa por un análisis de las fracturas del sistema y la propuesta de correlativas soluciones; generándose a la postre una mitigación del conflicto social y la perpetuación del modelo económico preexistente⁹².

Este radical cambio en la concepción del Estado con ocasión de la transición al Estado social tuvo también repercusión en la Hacienda Pública, que debe adaptarse a las nuevas exigencias y objetivos que exige el cambio de paradigma derivado de la transición del abstencionismo al intervencionismo; al respecto, es interesante confrontar el tratamiento recibido por ingreso y gasto, así como los cambios en su conexión a través del presupuesto. En el caso de la Hacienda Pública clásica, protagonizada por la prudencia fiscal, el gasto era entendido como un mal necesario, que de acuerdo con la óptica del intervencionismo mínimo característico del Estado liberal, debía reducirse a su mínima expresión. En cuanto a los ingresos, el tributo no está al servicio de otro fin que no sea exclusivamente la financiación de los gastos públicos, existiendo un escaso margen para la política fiscal activa; se trata de un sistema fiscal presidido por la neutralidad impositiva, de modo que la tributación no debe interferir en el libre desenvolvimiento del mercado, no debe guiar la conducta de los operadores económicos en sentido alguno, ni para incentivar ni para desalentar conducta alguna, de modo que, en términos generales, la extrafiscalidad no tendría cabida en este marco. En cuanto al presupuesto, está presidido por los principios presupuestarios clásicos alumbrados de acuerdo con la concepción liberal; en este sentido, la nota más característica es la marcada presencia del principio de equilibrio⁹³, que supone la inexistencia de déficit

⁸⁹ Se puede encontrar un análisis del contenido del Informe *Beveridge* en: RUBIO LARA, M. J.: *La formación del Estado social, op. cit.*, p. 245 y 246. SOTELO, I.: *El estado social: antecedentes, origen, desarrollo y declive*; Trotta, Madrid, 2010, p. 221 y ss.

⁹⁰ BEVERIDGE, W.: *Full Employment in a Free Society*; Allen and Unwin, London, 1944.

⁹¹ BEVERIDGE, W.: *The Price of Peace*; Pilot Press, London, 1945.

⁹² PICO I LÓPEZ realiza un interesante análisis contraponiendo la solución liberal y la socialdemócrata al conflicto social en *Teorías sobre el Estado de bienestar*; Siglo XXI, Madrid, 1987, p. 5 y ss.

⁹³ Considerado como regla de oro de la Hacienda Clásica, ya que en términos generales se excluía el

derivada de la búsqueda de la equivalencia entre ingresos y gastos, quedando éste confinado a situaciones excepcionales que lo requieran⁹⁴.

Como ya hemos indicado, tras el Crack de 1929⁹⁵ acaece un cambio esencial en la concepción del rol desempeñado por el Estado, surgiendo una nueva Hacienda moderna o keynesiana, que incorpora las estrategias encaminadas a resolver la crítica situación. Se produce un sustancial incremento del gasto derivado del ensanchamiento de las funciones del Estado, con la consiguiente necesidad de obtener mayores ingresos. En cuanto al presupuesto, se produce la denominada crisis de los principios presupuestarios clásicos⁹⁶, patente en la caída del principio de equilibrio, acusado de potenciar los desequilibrios macroeconómicos; en favor de una concepción cíclica que se adapte a la coyuntura del momento y permita al Estado el ejercicio de una política fiscal activa, es decir, en momentos de recesión económica generando un aumento de la demanda agregada a costa de incurrir en déficit presupuestario, y en caso contrario, compensado la deuda previamente contraída. También quiebra el principio clásico de neutralidad impositiva, de modo que la tributación adquiere un papel más instrumental, no sólo como vehículo inexorable para sufragar las nuevas prestaciones en que se traduce el catálogo de derechos sociales con la consiguiente necesidad de aumentar los ingresos; sino también a través de la utilización del impuesto como instrumento de intervención social, encaminado a potenciar o desincentivar ciertos comportamientos⁹⁷. Por tanto, la Hacienda pública adopta una postura más intervencionista, lo que se

desequilibrio de las cuentas públicas. BUSTOS GISBERT, A.: *Curso básico de Hacienda Pública, op. cit.*, p. 82.

⁹⁴ Como se desprende de la obra de diversos autores alineados en torno a esta escuela de pensamiento: MALTHUS, T. R.: *Los principios de economía política*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008. MILL, J. S.: *Principles of Political Economy*, 7.^a Ed.; Longmans Green and Co., Londres, 1909. RICARDO, D.: *Principios de economía política y tributación*; Pirámide, Madrid, 2003. Se subraya también la importancia de este principio de equilibrio en: LOZANO IRUESTE, J. M.: *Introducción a la teoría del presupuesto*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, p. 31.

⁹⁵ Las repercusiones del Crack de 1929 han destacadas por FUENTES QUINTANA: “todas las construcciones normativas de la Hacienda Pública anteriores a esta última fecha aceptaban el principio de la ortodoxia financiera del equilibrio presupuestario anual. En términos más convencionales, podríamos decir que la Economía y la Hacienda Pública se habían elaborado, hasta entonces, bajo el supuesto de la ley de SAY, cuya admisión privaba de todo sentido a las posibles acciones compensatorias de la actividad financiera, ya que el sistema económico superaría por sí mismo, las situaciones transitorias de crisis”. *Hacienda Pública: Introducción y Presupuestos*; Imprenta Rufino Blanco, Madrid, 1990, p. 86.

⁹⁶ BUSTOS GISBERT, A.: *Curso básico de Hacienda Pública, op. cit.*, p. 82 y ss. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Introducción al derecho presupuestario: concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 30 y ss. PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, 2.^a ed.; Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2002, p. 134 y ss.

⁹⁷ Aspecto que abordaremos al analizar las funciones que puede desempeñar el tributo a través de su dimensión extrafiscal.

traduce cuantitativamente, en un incremento del gasto y la consiguiente necesidad de mayores ingresos, para hacer frente al ensanchamiento de funciones del Estado; también se refleja cualitativamente ya que no importa tanto minimizar el presupuesto, como la composición de éste y los fines a los que se destinen los ingresos públicos, que deben sostener el despliegue de derechos sociales que hay que materializar. El presupuesto debe expresar la traducción, en términos económicos, de la materialización de los derechos sociales que las Constituciones han incorporado; por tanto, la atención ya no se centra en la reducción de los gastos a una cuantía mínima, sino en la propia composición del presupuesto, y qué recursos se destinan a qué fines, como evidencia de la realización de los fines de protección social connaturales al nuevo Estado Social. Por tanto, pasa a concebirse la posibilidad de endeudamiento para hacer frente al incremento de gasto público derivado del aumento del ensanchamiento de las funciones del Estado.

Sin embargo, lo cierto es que la propuesta keynesiana no ha estado exenta de críticas⁹⁸, que van desde la negación de la efectividad de la intervención estatal en materia de empleo o para la eliminación de la pobreza; a la denuncia de un exceso de ésta que generaría una alteración en los mecanismos de asignación del mercado, en lugar de ceñirse a la corrección de situaciones económicamente ineficientes o socialmente inaceptables⁹⁹. En este sentido, entre las causas de la crisis del “Estado social”¹⁰⁰, se han subrayado las de naturaleza financiera, como los problemas de financiación derivados de su caótico crecimiento mediante acciones puntuales encaminadas a cubrir necesidades concretas, pero no siempre incardinadas en políticas más amplias¹⁰¹, que en cualquier caso han aumentado el gasto y ahora plantean un dilema de continuidad¹⁰²; así como la utilización de sistemas fiscales inidóneos¹⁰³.

⁹⁸ MUÑOZ DE BUSTILLO, R.: “Economía de mercado y Estado de bienestar”, *op. cit.*, p. 34. Para un análisis crítico de las aportaciones de KEYNES resulta de obligada referencia: BUCHANAN, J. M. Y WAGNER, R. E.: “Democracy in deficit. The Political Legacy of Lord Keynes”, *op. cit.*

⁹⁹ Nos remitimos a un momento posterior del discurso, en el que abordamos las distintas funciones que puede desempeñar la intervención estatal.

¹⁰⁰ Sobre la crisis del Estado social y la repercusión que la transformación de éste ha tenido, vid. SOTELO, I.: *El estado social: antecedentes, origen, desarrollo y declive*; Editorial Trotta: Fundación Alfonso Martín Escudero, Madrid, 2010, p. 318 y ss.

¹⁰¹ Este paso de la política social sectorial a la generalizada es expuesta de forma muy interesante como la transición de la *Sozialpolitik* a la *Gesellschaftspolitik* en GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, *op. cit.*, p. 18 y 19.

¹⁰² “Los problemas fiscales se centrarán en la existencia de un déficit creciente y una reacción en contra de la presión fiscal en situación de estancamiento con inflación, y de forma más general en la falta de “capacidad” de la nación para “hacer frente” a los gastos sociales. Los problemas económicos se centraron en la inflación creciente —y la amenaza de hiperinflación— y en la ausencia de crecimiento, problemas que se consideraban relacionados. Sobre todo parecía que las herramientas existentes de

Desde una óptica más amplia, a pesar de las raíces financieras, no faltan autores que sostienen que tras la crítica situación se encuentra incluso una contradicción entre “el paradigma clásico del Estado de derecho, que consiste en un conjunto de límites y prohibiciones impuestos a los poderes públicos de forma cierta, general y abstracta, para la tutela de los derechos de libertad de los ciudadanos, y el Estado social, que, por el contrario, demanda a los propios poderes la satisfacción de derechos sociales mediante prestaciones positivas, no siempre predeterminables de manera general y abstracta y, por tanto, eminentemente discrecionales, contingentes, sustraídas a los principios de certeza y estricta legalidad y confiadas a la intermediación burocrática y partidista”¹⁰⁴; de modo que sus efectos serían “el deterioro de la forma de la ley, la falta de certeza generalizada a causa de la incoherencia y la inflación normativa y, sobre todo, la falta de elaboración de un sistema de garantías de los derechos sociales equiparable, por su capacidad de regulación y de control, al sistema de las garantías tradicionalmente predisuestas para la propiedad y la libertad que representan, en efecto, no sólo un factor de ineficacia de los derechos, sino el terreno más fecundo para la corrupción y el arbitrio”¹⁰⁵.

Por nuestra parte, habida cuenta que la raigambre de la crisis escapa al alcance del presente trabajo, subrayamos la asimetría garantista que el autor denuncia entre derechos liberales y sociales, que a la luz de la interdependencia entre ambas modalidades de derechos, erosionaría los basamentos del Estado de derecho en el entendimiento de que los segundos posibilitan la existencia de los primeros¹⁰⁶. Además, como manifestamos *ut supra*, habría que sumar la existencia de nuevos actores, *lobbies* o grupos de presión, que actúan como auténticos centros de poder paralelos, socavando

dirección de la economía (a las que podemos colocar la etiqueta de keynesianas de forma taquigráfica), que habían funcionado bastante bien en la economía mixta de postguerra no eran ya adecuadas para contener la inflación, mantener pleno empleo y asegurar las condiciones de estabilidad exigidas para posibilitar un crecimiento sostenido” MISHRA, R.: “El Estado de Bienestar después de la crisis: los años ochenta y más allá”, *op. cit.*, p. 57.

¹⁰³ “El tiempo ha demostrado, sin embargo, que la capacidad del Estado de nivelar el bienestar social de los ciudadanos y de proveerles de bienes y servicios es limitada, por lo que en los últimos tiempos se habla insistentemente de la crisis del Estado social. En efecto, los inmensos recursos económicos que se precisan para satisfacer las crecientes exigencias de bienestar social (sanidad, pensiones, educación, etc.) sólo han podido conseguirse con sistemas tributarios cada vez más gravosos y en los que la progresividad ha llegado a apagar el deseo de prosperidad”. GARCÍA CUADRADO, A. M.: *El ordenamiento constitucional*; Editorial Club Universitario, Alicante, 2012.

¹⁰⁴ FERRAJOLI, L.: *Derechos y garantías. La ley del más débil*; Trotta, Madrid, 1999, p. 16.

¹⁰⁵ *Idem.*

¹⁰⁶ *Vid.* FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*, *op. cit.*, p. 383 y 384.

las bases institucionales del sistema y desafiando las reglas establecidas para acercar sus efectos a sus propias pretensiones, bordeando la legalidad y en perjuicio del interés general¹⁰⁷.

2 Confines de la mano invisible

El debate del liberalismo, y su reformulación de acuerdo a postulados actuales bajo formas neoliberales¹⁰⁸, se ha visto revitalizado con ocasión de la crisis financiera que ha puesto en tela de juicio nuevamente la idoneidad de la intervención estatal en la economía¹⁰⁹. Aunque esta discusión no se trata de una cuestión baladí, lo cierto es que en la actualidad los Estados aplican un número variable de políticas, que oscilan entre un alineamiento cercano a los postulados liberales y un componente social más o menos acusado¹¹⁰; en cualquier caso, en el análisis económico actual es generalmente aceptada la existencia de determinadas situaciones que requieren intervención estatal. En este sentido, clásicamente se han identificado tres funciones básicas del Estado¹¹¹: función de asignación, consistente en efectuar los ajustes necesarios para conseguir una asignación eficiente de los recursos, aborda fallos de mercado como las situaciones de competencia imperfecta o las externalidades; función de distribución, con una finalidad correctora respecto de la redistribución de la renta resultante de la actuación del mercado con finalidad de que ésta resulte más justa; y función de estabilización, encaminada a asegurar el funcionamiento estable de la economía posibilitando un grado de desarrollo adecuado, para lo que interviene en los fallos del equilibrio global. Seguidamente, repasaremos dicho esquema para analizar las dimensiones que alcanza la intervención estatal, es decir, los ámbitos en los que, de un modo u otro, quiebra la lógica del “*laissez faire*”; subrayando en cada caso el papel desempeñado por el ámbito fiscal en general, y los tributos en especial.

¹⁰⁷ Conceptuada por FERRAJOLI como “crisis de legalidad”: *Derechos y garantías. La ley del más débil*, op. cit., p. 16.

¹⁰⁸ DEAN, M.: “Rethinking neoliberalism”, *Journal of Sociology*; 19 de abril, 2012.

¹⁰⁹ PECK, J.; THEODORE, N. Y BRENNER, N.: “Postneoliberalism and its Malcontents”, *Antipode*; núm. 41.

¹¹⁰ En el marco de estas discusiones se plantea un modelo de Estado neoliberal, vid. HARVEY, D.: *Brief History of Neoliberalism*; Oxford University Press, Oxford, 2007, p. 64 y ss.

¹¹¹ Siguiendo la conocida clasificación de MUSGRAVE en *The Theory of Public Finance*; McGraw-Hill, Nueva York, 1959, p. 5. Sobre el rol desempeñado por el Estado en el ámbito económico, vid. MEDEMA, S. G.: “The Economic Role of Government in the History of Economic Thought” en *The Blackwell Companion to the History of Economic Thought*; Blackwell, Oxford, 2003.

2.1 Función de asignación

Una de las funciones efectuadas por el Estado es intervenir sobre los fallos de mercado, entendidos como aquellas situaciones en que el mercado no asigna autónomamente los recursos de forma óptima, y por tanto, es necesario realizar determinadas correcciones para que opere en condiciones de normalidad; se trata de casos en que la interacción de oferta y demanda no asigna los recursos eficientemente de forma autónoma y resulta necesaria la intervención estatal como agente corrector. Estos fallos deben explicarse en conexión con el modelo de “economía de mercado” que los enmarca, que se apoya sobre el juego de oferta y demanda, regido por las decisiones de productores y consumidores a partir de las que funciona el mercado. Ambos actores dinamizan el conocido flujo de renta, de modo que los consumidores adquieren bienes y servicios a cambio de dinero; y los productores, se dedican a producir dichos bienes y servicios a cambio de dinero; haciendo uso del mercado de bienes y servicios, así como del mercado de factores, como espacio de interacción común¹¹². La conexión de oferta y demanda se produce en el conocido como punto de equilibrio, también llamado precio de equilibrio o de vaciado del mercado, que supone el precio al cual la cantidad de bienes ofertados es igual a la cantidad de bienes demandados¹¹³; además, se atribuye a los precios una función de información, de modo que el consumidor puede desconocer el proceso de producción, y el productor a su vez las preferencias de los consumidores, pero dicha magnitud transmitiría la información necesaria en ambos sentidos para hacer funcionar el mercado¹¹⁴. Sin embargo, por causas de diversa naturaleza sobre las que después ahondaremos, en ocasiones el mercado no funciona en las condiciones descritas y es necesaria la intervención correctora del Estado; matiz que supone para algún autor la diferencia entre la economía de mercado y la “economía mixta”¹¹⁵, no resultando una cuestión pacífica en la discusión económica el grado de intervención óptimo como ya hemos visto. Por tanto, sería el propio juego de oferta y demanda el que fijaría los

¹¹² Este flujo circular suele representarse mediante un esquema de sumo valor didáctico que puede consultarse, entre otros, en: KRUGMAN, P.; WELLS, G., K. Y WELLS, R.: *Fundamentos de economía*; Reverté, Barcelona, 2013, p. 35. MOCHÓN MORCILLO, F.: *Economía, teoría y política*, 5ª ed.; McGraw-Hill, Madrid, 2005, p. 35. SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía: con aplicaciones a Latinoamérica*, 19ª ed.; McGraw-Hill, México, 2010, p. 29.

¹¹³ En función de la teoría de precios que examinemos, clásica de los precios de producción, o neoclásica el equilibrio general, recibe una interpretación diferente este punto de equilibrio. *Vid.* KLIMOVSKY, E. A.: “Modelos básicos de las teorías de los precios”, *Cuadernos de Economía*; núm. 32, 1999, p. 32 y ss.

¹¹⁴ MOCHÓN MORCILLO, F.: *Economía, teoría y política*, *op. cit.*, p. 194 y 195..

¹¹⁵ De acuerdo con la noción desarrollada en SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía*, *op. cit.*, p. 25 y ss. Sobre la adopción del concepto, es interesante consultar la aclaración sobre la necesidad que casar el funcionamiento del mercado con la intervención del Estado, disponible en: SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economics*; Tata McGraw-Hill Education, 2010, p. xxxiiv e xxxiv.

precios del mercado hasta el punto de que su imposición estatal, o bien una posición de ventaja en su determinación, podrían generar efectos colaterales indeseados como después veremos.

Un ejemplo paradigmático en la literatura clásica económica es el caso de los faros, es decir, las torres ubicadas en las costas utilizadas como señal para que los barcos naveguen en condiciones de seguridad y evitar colisiones, como exponente de funciones típicamente estatales que el ámbito privado no estaría dispuesto a asumir. Es importante advertir que algunos autores de la escuela económica clásica ya apuntaron la existencia de ciertas funciones que ineludiblemente requerirían intervención estatal; además del propio ADAM SMITH¹¹⁶, también STUART MILL¹¹⁷ intentó cohonestar el reclamado individualismo con un control discreto del Estado en relación a ámbitos concretos en que los planteamientos liberales se mostraban inoperativos, postura que algún autor ha acuñado como “liberalismo social”¹¹⁸. Este autor también planteó la existencia de ciertas actividades, como la actividad colonizadora, la beneficencia o la exploración geográfica de carácter científico que entiendo no serían susceptibles de realización al margen de la intervención estatal por su propia naturaleza, apelando a causas como la imposibilidad de obtener de ellas una remuneración, el problemático establecimiento de mecanismos de cobro o el difícil aprovechamiento individual de los beneficios obtenidos; de modo que los egoísmos individuales, esenciales para comprender la dinámica del liberalismo económico, no podrían resultar satisfechos. Entre los ejemplos, cita el caso de los faros y las boyas del mar, sobre los que considera que: “incumbe al gobierno construir y sostener faros, poner boyas, etc., para la seguridad de la navegación, puesto que siendo imposible que se obligue a pagar una tasa a los barcos que los utilizan, ningún particular construiría faros por motivos de interés personal, a menos que se le indemnizara y se le recompensara con un impuesto obligatorio recaudado por el Estado”¹¹⁹. Lo cierto es que, aunque el ejemplo del faro ha sido posteriormente desacreditado¹²⁰, ha sido utilizado en el seno de la literatura

¹¹⁶ Como ya hemos mencionado antes. Vid. SMITH, A.: *La riqueza de las naciones*, op. cit., p. 560.

¹¹⁷ Sobre las aportaciones de este autor en relación al tema que nos ocupa, se puede encontrar un análisis en: MEDEMA, S. G.: “The Hesitant Hand: Mill, Sidgwick, and the Evolution of the Theory of Market Failure”, *History of Political Economy*; núm. 39, 2007, p. 335 y ss.

¹¹⁸ ABELLÁN, J.: “John Stuart Mill y el liberalismo” en *Historia de la Teoría Política* vol. 3; Alianza Editorial, Madrid, 2012, p. 359 y 360.

¹¹⁹ Libro V, capítulo XI en: MILL, J. S.: *Principios de economía política*; Fundación ICO, Madrid, 2008.

¹²⁰ “Las autoridades en Gran Bretaña que construyen y sostienen faros son Trinity House (para Inglaterra y Gales), los Commissioners de los Faros del Norte (para Escocia) y los Commissioners de los Faros irlandeses (para Irlanda). Los gastos de estas autoridades son ignorados por el Fondo General de Faros. Los ingresos de este Fondo proceden de cuotas de luz, que son pagadas por los dueños de los barcos”.

científica económica y sigue resultando interesante por su valor pedagógico¹²¹, al ser especialmente ilustrativo de las situaciones constitutivas de fallos de mercado que invitan a la intervención estatal¹²².

Por consiguiente, es importante precisar en qué casos se asignan eficientemente los recursos desde el punto de vista económico, interrogante que suele resolver a través de la eficiencia de PARETO, óptimo de PARETO u optimalidad de PARETO, que supone aquella situación en la que, mediante un intercambio, no sería posible elevar la utilidad de un individuo sin, al mismo tiempo, reducir la satisfacción de otro individuo¹²³. En este sentido, el bienestar se mide tomando como referencia el excedente del consumidor y del productor, acudiendo a la fórmula del excedente total como diferencia entre el valor para los compradores y el costo para los vendedores¹²⁴, de modo que cuando se maximiza esta diferencia, se entiende que la asignación es eficiente. Sobre la utilización de la eficiencia de Pareto para el diseño de políticas, se han subrayado sus deficiencias como que “no servía para ordenar o comparar todas las posibles situaciones sociales, sino sólo aquellas en las que cupiera mejorar la situación o satisfacción de una o varias personas sin empeorar las de los demás. Según este criterio, la sociedad alcanzaría uno de los muchos posibles óptimos cuando se viera que ninguna reforma adicional podría conseguir mejorar a alguien sin empeorar a otro”¹²⁵. Por tanto, “lo malo es que la mayor

Traducción propia de: COASE, R. H.: “The lighthouse in Economics”, *Journal of Law and Economics*; Vol. 17, N^o. 2, p. 360.

¹²¹ El ejemplo persiste en la actualidad, entre otros, lo podemos encontrar en: MANKIW, N. G.: *Principios de economía*, 2^a. Ed.; McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid, 2004, p. 230.

¹²² COASE recopila las diferentes posturas: “Mill parece decir que si algo como el sistema británico para la financiación y administración de faros no estuviera instituido, la gestión privada de faros sería imposible [...] Sidgwick y Pigou argumentan que si hay barcos que se benefician del faro pero sobre los que no puede imponerse un peaje, entonces debe producirse intervención gubernamental. [...] Ahora consideremos que es probable que ocurriera si la financiación fuera de la tributación general fuera sustituida por cuotas de luz (como parece apoyar Samuelson)”. A través de sus conclusiones el autor recoge las posturas de diversos autores en relación al caso del faro. Traducción propia de: COASE, R. H.: “The lighthouse in Economics”, *op. cit.*, p. 373.

¹²³ SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía*, *op. cit.*, p. 687.

¹²⁴ Esta fórmula resulta de las operaciones realizadas sobre el excedente del consumidor y el excedente el productor. El excedente del consumidor se expresa como “valor para los compradores – precio pagado por los compradores”; y el excedente del productor como “cantidad recibida por los vendedores – costo para los vendedores”; por tanto: “Excedente total = (valor para los compradores – precio pagado por los compradores) + (cantidad recibida por los vendedores – costo para los vendedores). Como la cuantía pagada por el comprador y recibida por los vendedores es la misma, obtendríamos como resultado la siguiente fórmula: “Excedente total = valor para los compradores menos el costo para los vendedores)”. *Vid.* MANKIW, N. G.: *Principios de economía*, *op. cit.*, p. 147.

¹²⁵ SCHWARTZ, P.: *En busca de Montesquieu: la democracia en peligro*, *op. cit.*, p. 281.

parte de las políticas públicas crea ganadores y perdedores (precisamente el problema que los utilitaristas querían resolver comparando las utilidades y desutilidades de distintos sujetos y hallando la suma social neta). El criterio de Pareto, además no tomaba en cuenta la dimensión redistributiva de esas medidas ‘paretianas’, pues, por definición, mejoraban unos pocos sin que los demás sufrieran un cambio en su posición absoluta, aunque sí en la relativa”¹²⁶. Igualmente, en relación a la relación óptima de producción de bienes públicos y privados, es interesante examinar la denominada “Condición de Samuelson”, que en el marco de la Economía del bienestar ha analizado dicho aspecto¹²⁷.

2.1.1 Modalidades de fallos de mercado

Podemos identificar diferentes modalidades de fallos de mercado atendiendo a distintas causas que hacen quebrar el esquema de funcionamiento de la economía de mercado –o “economía mixta”¹²⁸–, planteándose así la necesidad de intervención estatal para subsanar, con mayor o menor éxito, dichos fallos de mercado¹²⁹.

Determinadas estructuras de mercado constituyen una fuente de fallos de mercado, por cuanto establecen condiciones de competencia imperfecta, de modo que los mecanismos de asignación de la economía de mercado no funcionan correctamente. El mercado perfectamente competitivo se basa en la condición de precio-aceptantes de consumidores y productores, es decir, aceptan el precio de mercado que la competencia genera de modo que no pueden influir en éste, ejerciendo el precio una función equilibradora del mercado no susceptible de suplantación mediante imposición de precios¹³⁰. Sin embargo, en ocasiones se produce una posición de dominio, que ocasiona que determinado productor o productores no tengan que aceptar el precio determinado en condiciones de competencia perfecta, sino que puedan alterar el precio haciendo uso de su posición de hegemonía. Son los casos de monopolio, oligopolio o competencia

¹²⁶ SCHWARTZ, P.: *En busca de Montesquieu: la democracia en peligro*; Ediciones Encuentro, Madrid, 2006, p. 281 y 282.

¹²⁷ Para el caso concreto de la provisión de bienes públicos, es interesante hacer referencia a la “Condición de Samuelson”, utilizada en el contexto de la economía del bienestar. Vid. SAMUELSON, P. A.: “The Pure Theory of Public Expenditure”, *Review of Economics and Statistics*; vol. 36, 1954.

¹²⁸ Si seguimos la distinción propuesta por SAMUELSON antes indicada.

¹²⁹ Sobre esta posibilidad de intervención, se ha analizado el correlativo coste político, cuestión sobre la que existe diversa bibliografía, entre otra, vid. GLAESER, E. L.: “The Political Risks of Fighting Market Failures: Subversion, Populism and the Government Sponsored Enterprises”, *Journal of Legal Analysis*; núm. 4, 2012.

¹³⁰ Vid. KRUGMAN, P. Y OTROS: *Fundamentos de economía, op. cit.*, p. 198.

monopolística, en los que los productores pueden reducir la cantidad producida ocasionando una elevación del precio de mercado. Dada la ausencia de competencia, haciendo uso de su poder de mercado, dicho productor o productores pueden controlar la cantidad producida para propiciar una alteración del precio de mercado. Por consiguiente, se trata de una de las situaciones en las que se concibe la intervención del Estado para la puesta en práctica de soluciones, como la introducción de estímulos a la competencia o la regulación del sector, dirigidas a evitar que se materialicen este tipo de situaciones¹³¹.

Otro de los fallos de mercado son las situaciones de información imperfecta o asimétrica, casos en que los productores cuentan con información sustancialmente mayor en relación a las características o precios de los productos para perjuicio de los consumidores; generándose una situación de desequilibrio entre ambas partes, en la que el mecanismo de precios no funciona correctamente. Un ejemplo clásico es el caso de los *lemons*¹³², término utilizado para referirse a los coches de segunda mano de baja calidad como un caso de información asimétrica especialmente claro; consiste en la producción de coches de dos tipos, unos de alta calidad y con precio más alto; y otros de baja calidad, con precio inferior pero apariencia idéntica –*lemons*–; pues bien, en caso de que sólo el productor conozca las características diferenciales entre uno y otro, el efecto en el mercado sería que el coche de alta calidad se vería desplazado por el automóvil de precio inferior. Como se observa, la información asimétrica generaría un funcionamiento deficiente del mercado, eventualidad que justificaría la intervención estatal para equilibrar la desigual posición de consumidores y productores, por ejemplo, regulando la información que los productores tienen que proveer a los consumidores en el contexto del mercado. *Exempli gratia*, la información imperfecta ha sido puesta en conexión con la crisis financiera actual, aludiendo a las asimetrías informativas existentes en el sector como causa de la situación presente¹³³.

Otra modalidad de fallo de mercado son las externalidades, que han sido

¹³¹ Para una visión general sobre las estrategias de intervención, *vid.* SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía, op. cit.*, p. 204 y ss. Se puede encontrar un clásico análisis en clave económico-jurídica en: POSNER, R. A.: *Antitrust Law: An Economic Perspective*; University of Chicago Press, Chicago, 1976.

¹³² Formulado por AKERLOF, G.: "The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism", *Quarterly Journal of Economics*; núm. 84, 1970. Dicho autor, junto a SPENCE y STIGLITZ, fue galardonado con el Premio Nobel en el 2001 por sus análisis de mercados en los que se observaba información asimétrica.

¹³³ *Vid.* GALLURT, J.; POMBO, J.; RAMIREZ, J. Y MOLINA, H.: "La asimetría de la información en la crisis financiera, el racionamiento del crédito y la garantía como mecanismo simbiótico del sistema", *Papers of the University Library of Munich, Germany*; núm. 39773, 2012. LIAO, L.; KANG, H.; MORRIS, R. D. Y TANG, Q.: "Information asymmetry of fair value accounting during the financial crisis", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*; núm. 9, 2013.

definidas como “actividades que afectan a terceros para bien o para mal, sin que tales terceros tengan que pagar o ser pagados por dichas actividades”¹³⁴, también descritas indicando que: “surge una externalidad siempre que la producción o el consumo de un bien tiene efectos difusión que afectan a agentes que no son los consumidores o los productores que actúan en el mercado y esos efectos no se reflejan totalmente en los precios de mercado”¹³⁵. Por tanto, se utiliza el término de externalidad para aludir a los efectos que reciben agentes diferentes a consumidores y productores, es decir, terceros ajenos a la relación de intercambio acaecida en el contexto del mercado. A título de ejemplo, es frecuente hacer referencia al caso de las externalidades, materializadas como la contaminación derivada de la producción de determinados bienes; pensemos en las emisiones de dióxido de carbono –entre otros gases contaminantes– emitidas a consecuencia de la fabricación de ciertos bienes. En relación al concepto, es importante hacer ciertas precisiones; como se desprende de las definiciones incorporadas al discurso, es importante subrayar que la externalidad puede derivarse de la producción, pero también del consumo; *exempli gratia*, el caso de las emisiones contaminantes procedentes de los sectores conocidos como difusos, como el tráfico o el residencial. Por otra parte, desde un punto de vista más amplio, las externalidades han sido identificadas como interacciones entre agentes, que en condiciones generales únicamente se reflejarían vía precios, pero “cuando las acciones de un agente afectan al entorno de otro por cualquier vía distinta, se dice que existe una externalidad”¹³⁶ por lo que “es habitual aducir que el elemento caracterizador más importante de una externalidad es la inexistencia de un mercado para dicho efecto externo”¹³⁷.

En el proceso de transición desde la óptica abstencionista estatal que presidía la Economía clásica hasta la aceptación de supuestos de intervención, denominados fallos de mercado, se han diferenciado dos fases¹³⁸: una primera, atribuida a JOHN STUART MILL, de elaboración del constructo teórico que demostraba la existencia de fallos en el imperio de las libertades que propugnada la concepción liberalista; y una subsiguiente,

¹³⁴ Y continúa el autor “Existen externalidades cuando los costos o beneficios privados no igualan los costos o beneficios sociales. Sus dos grandes variedades son las economías externas y las deseconomías externas”. SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía, op. cit.*, p. 689.

¹³⁵ FISCHER, S. Y DORNBUSCH, R.: *Economía*; McGraw-Hill, Madrid, 1998, p. 305 y 306.

¹³⁶ FERNÁNDEZ DÍAZ, A.; PAREJO GÁMIR, J. A. Y RODRÍGUEZ SÁIZ, L.: *Política económica*, 4.^a ed.; McGraw-Hill España, Madrid, 2006, p. 49. Los autores apuntan que, atendiendo al tipo de externalidad que se produce y los agentes que resultan afectados, podría realizarse una clasificación.

¹³⁷ *Idem.*

¹³⁸ MEDEMA, S. G.: “The Hesitant Hand: Mill, Sidgwick, and the Evolution of the Theory of Market Failure”, *op. cit.*, p. 333.

desempeñada por HENRY SIDGWICK que, tomando el relevo se focalizó sobre las posibles medidas correctoras a llevar a cabo. En el marco de esta evolución¹³⁹, resultan fundamentales las aportaciones de ARTHUR PIGOU a través de su obra “*The Economics of Welfare*” publicada en 1920, que describe las externalidades indicando que “la esencia del problema es que una persona A, en el curso de prestación de algún servicio, para el que le han pagado, a una segunda persona B, incidentalmente, también presta servicios o perjuicios a otras personas (no productoras de servicios similares), en relación a los que no puede establecerse una modalidad de pago entre las partes beneficiadas o una compensación para las partes perjudicadas”¹⁴⁰.

Existen dos modalidades de externalidades¹⁴¹ en función de los efectos externos que produzcan una vez sustraídos los beneficios o costes privados del total. Las externalidades negativas, o deseconomías externas, suponen el costo social que implica la producción de una unidad adicional de un determinado bien; al margen del costo privado marginal. Por ejemplo, la contaminación sonora que tendría que soportar una zona residencial situada cerca de un aeropuerto a consecuencia del frecuente tráfico aéreo. *Mutatis mutandi*, las externalidades positivas, o economías externas, implican el beneficio social que se genera por la producción de una unidad adicional de un determinado bien; dejando a un lado el beneficio privado marginal. A título de ejemplo, la creación y mantenimiento de un extenso jardín, que produciría evidentes efectos positivos para la calidad del aire del entorno próximo. Tanto en el caso de las externalidades positivas como de las negativas se ha destacado, como nota característica, la inexistencia de mecanismos efectivos para trasladar una carga o

¹³⁹ Se ha valorado que el trabajo de PIGOU continuaría a partir de las aportaciones de SIDGWICK, de modo que con un mayor rigor analítico, profundizaría sobre la noción de las externalidades. *Ibidem*, p. 356 y 357. En el mismo sentido, citado por MEDEMA: O'DONNELL, M. G.: “Pigou: an extension of Sidgwickian thought”, *History of Political Economy*; núm. 11, 1979.

¹⁴⁰ Parte II, Capítulo IX en PIGOU, A.: *The economics of welfare*, 4^a. ed.; Ed. Macmillan, Londres, 1932. En términos similares expresa que “la fuente de las divergencias generales entre los valores del producto neto marginal privado y marginal social que se producen bajo competencia simple se deben a que, en algunas actividades, una parte del producto de una unidad de recursos consiste en algo, que, en lugar de recaer prioritariamente sobre la persona que invierte en la unidad, recae en su lugar, en otras instancias (por ejemplo antes de la venta, si la venta se efectúa), como una consecuencia positiva o negativa, sobre otra gente”. Traducción propia a partir de la obra indicada.

¹⁴¹ Nos centramos en las externalidades abordadas habitualmente en relación al tema que nos ocupa por la literatura científica. No obstante, se han identificado otras modalidades específicas como posicionales (FRANK, R. H.: “Should public policy respond to positional externalities?”, *Journal of Public Economics*; vol. 928–9, 2008. HIRSCH, F.: *Social limits to growth*; Harvard University Press, Cambridge, 1976.), inframarginales (BUCHANAN, J. M. Y STUBBLEBINE, W. C.: “Externality”, *Economica*; núm. 29, 1962.) o tecnológicas (PIOT-LEPETIT, I.: “Technological externalities and environmental policy”, *Annals of Operations Research*; mayo, 2010.).

compensación por el beneficio o perjuicio colateral causado¹⁴².

Conforme a la anterior distinción, seguidamente veremos que los bienes públicos están considerados como una modalidad de externalidad positiva atendiendo a los efectos que producen en el mercado. En el ámbito de la Ciencia económica, los bienes se clasifican generalmente atendiendo a dos propiedades: rivalidad y exclusión. La rivalidad¹⁴³ supone que el consumo de un bien o servicio por parte de una persona implica que nadie más pueda consumir dicho bien o servicio; es el caso de una trucha; su consumo por parte de un comensal, implica la exclusión de alimentarse del mismo animal por parte de otro; en sentido contrario, la televisión por satélite presenta la característica de no rivalidad, ya que el hecho de que un usuario disfrute de las emisiones mediante una antena parabólica no afecta a que un número infinito de usuarios reciban idéntica señal. En cuanto a la exclusión¹⁴⁴, implica la capacidad para excluir a determinados sujetos del consumo de un bien; a modo de ejemplo, un programa informático permite delimitar los usuarios que lo utilizan mediante la necesaria introducción de un código de activación que habilite sus funciones; en cambio, la defensa nacional presenta características de no rivalidad, ya que está pensada para la protección de todos los nacionales, siendo imposible excluir de su beneficio a determinados ciudadanos.

Atendiendo a las características citadas, se identifican bienes públicos, no rivales y no excluyentes¹⁴⁵; como el aire, ya que el hecho de que un sujeto respire no supone que otros seres vivos también lo hagan para mantener su supervivencia; y al mismo tiempo, no es posible negar el uso, con independencia de la mejor o peor calidad de éste. Frente a éstos, encontramos los bienes privados, rivales y excluyentes; como una moto, puesto que el hecho de que un conductor se mueva mediante ésta impide lógicamente que otros puedan usarla, y además, mediante las oportunas medidas de seguridad, cuando está estacionada cabe impedir que cualquier otro sujeto la utilice sin previo consentimiento de su propietario. Además, se identifican otras modalidades;

¹⁴² AZQUETA OYARZUN, D.: *Teoría de los precios sociales*; Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid, 1985, p. 32.

¹⁴³ SAMUELSON, P. A.: "The Pure Theory of Public Expenditure", *op. cit.*, p. 387.

¹⁴⁴ Sobre esta taxonomía, y la clasificación de los bienes en función de estas características, es interesante examinar el esquema disponible en: MUSGRAVE, R. Y MUSGRAVE, P.: *Public finance in theory and practice*; McGraw-Hill, New York, 1973, p. 54.

¹⁴⁵ De acuerdo con el criterio de un sector de autores; no obstante, para otros la condición de bien público viene determinada por la condición de no rivalidad o la no exclusión. Se puede encontrar una recopilación de todas las posturas en: LAUX-MEISELBACH, W.: "Impossibility of exclusion and characteristics of public goods", *Journal of Public Economics*; núm. 36, 1988.

como bienes club¹⁴⁶, no rivales y excluyentes; como la televisión por cable, puesto que la visualización de sus contenidos por un usuario no impide que otros también los disfruten, aunque cabe limitar el acceso a los contenidos únicamente a los usuarios que abonen la correspondiente cuota a la empresa proveedora de la señal. También se identifican bienes o recursos comunes, rivales y no excluyentes; un ejemplo habitual es la pesca, ya que la captura de un banco de peces por un barco pesquero impide que otros puedan pescar los mismos, pero a priori no cabe impedir que un navío faene por determinadas aguas. Se trata de bienes, como los de carácter ambiental, problemáticos por cuando resulta prácticamente imposible la exclusión de su utilización¹⁴⁷, pero su característica de rivalidad podría derivar en problemas de sobrecarga o congestión¹⁴⁸.

Partiendo de esta taxonomía, la nota de no exclusión presente en algunos bienes ocasiona que se imposibilite su explotación por operadores privados en las condiciones normales de mercado, constituyendo una fuente de externalidades¹⁴⁹; motivo por el que están sometidos a gestión pública. Su utilización sin contraprestación, más concretamente que su coste marginal por unidad de consumo adicional sea nulo, genera un consumo desmesurado en no pocas ocasiones, vicisitud que la ciencia económica denomina “consumidores parásitos”, en alusión al problema del polizón o *free riders*¹⁵⁰. Un claro ejemplo sería el vertido de residuos tóxicos por las empresas a las aguas fluviales en el marco de su proceso de producción; habida cuenta de la naturaleza de éstas como bien público, se produciría un uso de éstas para la liberación de residuos, mostrándose un fallo de mercado a través de esta externalidad, ya que éste *per se* no es capaz de resolver el uso de las aguas fluviales en estas condiciones, legitimándose así la intervención estatal. En este sentido, recientemente se ha subrayado la importancia de los denominados bienes públicos globales, en alusión al proceso de globalización presente, que ocasiona la imposibilidad por parte de los Estados para proveer a sus

¹⁴⁶ También denominados de pago o artificialmente escasos, entre otras denominaciones. Vid. BUCHANAN, J. M.: “An Economic Theory of Clubs”, *Economica*; vol. 32, 1965.

¹⁴⁷ OSTROM, E.: *Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action*; Cambridge University Press, Cambridge, 1990.

¹⁴⁸ Denominada como “*The tragedy of the commons*”; vid. HARDIN, G.: “The tragedy of the commons”, *Science*; núm. 162, 1968.

¹⁴⁹ CORNES, R. Y SANDLER, T.: *The Theory of Externalities, Public Goods, and Club Goods*, 2nd ed.; Cambridge University Press, Cambridge, 1996. SANDLER, T.: “Assessing the optimal provision of public goods: in search of the Holy Grail” en *Providing Global Public Goods: Managing Globalization*; Oxford University Press, Oxford, 2003. En especial, sobre la no exclusión: LAUX-MEISELBACH, W.: “Impossibility of exclusion and characteristics of public goods”, *op. cit.*

¹⁵⁰ Problema que alcanza dimensiones tributarias, vid. BIERBRAUER, F.: “Distortionary taxation and the free-rider problem”, *International Tax and Public Finance*; núm. 19, 2012.

ciudadanos de los bienes necesarios para su bienestar, de modo que dichos bienes presentarían una dimensión internacional ineludible¹⁵¹.

Por último, los fallos de mercado son objeto de un interesante análisis, alternativo a la que óptica que ofrece su estudio en términos de Pareto, a través de la conocida eficiencia de KANDOR-HICKS¹⁵², utilizada en el ámbito del análisis económico del Derecho por amoldarse mejor a los cambios objeto de estudio en dicho contexto¹⁵³. La eficiencia en el sentido de PARETO implica condiciones más exigentes que las aplicadas por el índice KALDOR-HICKS, de modo que esta flexibilización de criterios posibilita su aplicación a ámbitos como el establecimiento de medidas normativas destinadas a corregir fallos de mercado, abordando éstos desde la óptica de la ineficiencia.

2.1.2 Mecanismos para combatir las externalidades

En términos generales, los fallos de mercado descritos evidenciarían la necesidad de intervención en el mercado con el objetivo de hacer que el mercado funcione en condiciones de normalidad; en el caso concreto de las externalidades, implicaría fomentar la internalización de sus efectos mediante la introducción de incentivos de diversa naturaleza¹⁵⁴.

¹⁵¹ KAUL, I.; GRUNBERG, I. Y STERN, M.: *Global Public Goods*; Oxford University Press, Oxford, 1999.

¹⁵² KALDOR, N.: *Welfare Propositions in Economics and Interpersonal Comparisons of Utility*, *Economic Journal*; vol. 49, núm. 195, 1939. HICKS, J.: *The Foundations of Welfare Economics*, *Economic Journal*, vol. 49, núm. 196, 1939.

¹⁵³ Vid. IPPOLITO, R.: *Economics for Lawyers*; Princenton University Press, Princenton, 2005, p. 70 y ss. MICELI, T. J.: *Economics of the Law: Torts, Contracts, Property, and Litigation*; Oxford University Press, Cary, 1997, p. 5 y ss. Sobre la aplicación del análisis coste beneficio, presente en el criterio KANDOR-HICKS, al ámbito jurídico: POSNER, R. A.: "Cost-Benefit Analysis: Definition, Justification, and Comment on Conference Papers", *Journal of Legal Studies*; núm. 29, 2000. En general, sobre el análisis económico del Derecho, es interesante consultar: POSNER, R. A.: *Economic Analysis of Law*, 7th ed.; Wolters Kluwer, New York, 2007.

¹⁵⁴ No obstante, existen teorías alternativas valoradas en el ámbito de la Economía del bienestar, el primero, que defiende que cualquier equilibrio competitivo es eficiente en el sentido de Pareto, considerado habitualmente como la demostración de la "mano invisible" de SMITH; y viceversa, que cualquier asignación paretiano óptima puede ser obtenida a través del equilibrio competitivo del mercado. Dicha regla se puede encontrar expuesta, entre otros, en: HEY, J. D.: *Microeconomía intermedia*; McGraw-Hill Interamericana, México, 2004, p. 120 y ss. Sobre la valoración de dichos teoremas son especialmente interesantes las siguientes palabras:

"[...] la Economía del Bienestar permitió formular un teorema que redefinía, con precisión algo estéril, es cierto, la intuición de Smith de que el laissez faire lleva al bien común. Este resultado suele presentarse como el teorema primero de la Nueva Economía del Bienestar, según el cual todo mercado competitivo es un óptimo de Pareto; o, dicho de otra forma, que, en condiciones de competencia perfecta, la consecución del óptimo puede dejarse al albur del mercado.

Asumida la existencia de externalidades, se plantea la necesidad de intervención sobre éstas a través de diferentes instrumentos económicos¹⁵⁵. Una de las soluciones más inmediatas es la regulación administrativa o instrumentos de “*command and control*”, es decir, el establecimiento de límites al consumo de los bienes vinculados a las externalidades por el legislador. Sobre esta solución, se han subrayado algunos inconvenientes, como es la complejidad para determinar dichos estándares, labor dificultada a la luz de las repercusiones económicas derivadas de la regulación de bienes de esta naturaleza, pudiendo darse cierta ambigüedad en la determinación de dichas cuantías¹⁵⁶.

Además, la naturaleza coyuntural de las externalidades, sumada a la mutable situación que afrontan, y la necesaria conexión con los cambios acaecidos en el ámbito sometido a regulación, requieren de constante actualización de las medidas para su puesta en conexión con las variaciones contextuales acaecidas: como la situación económica de los agentes, condiciones de la competencia o adaptación de la intensidad de las medidas emprendidas a las contingencias, entre otros cambios¹⁵⁷. No obstante, a pesar de los esfuerzos por adaptar la correspondiente regulación, se ha denunciado la inflexibilidad de estos instrumentos en su aplicación, al tratarse de medidas que habitualmente no tienen en cuenta la diferente naturaleza de sus destinatarios; en otras palabras, suelen materializarse como mandatos genéricos en uno u otro sentido, y a

Si nos contentáramos con ese primer teorema de la Economía del Bienestar, la política pública carecería de cualquier otro papel que no fuera mejorar la competencia. Esto causaría la desesperación de quienes no están de acuerdo con la distribución resultante del *laissez faire* pero sobre todo de quienes aspiran a organizar la producción con fines políticos o nacionales. Se ingeniaron para formular el teorema converso o segundo teorema de la Nueva Economía del Bienestar, que dice que todo óptimo de Pareto es alcanzable por la competencia del mercado; o dicho de otra manera, cualquier óptimo paretiano que uno elija es alcanzable usando los mecanismos del mercado. Si el Gobierno formula un objetivo social (el que prefiera por motivos redistributivos o de producción nacional), ese objetivo, una vez formulado, puede alcanzarse entregando su ejecución al libre funcionamiento del mercado. [...] Mises y Hayek se encargaron de cuestionar la realidad de esa idea señalando la imposibilidad de que el Gobierno obtenga la información necesaria para determinar los coeficientes de producción o los precios que pudieran llevar la economía al equilibrio paretiano elegido. La historia, con trágica dureza, se ha encargado luego de demostrar lo imposible de su aplicación”.

SCHWARTZ, P.: *En busca de Montesquieu: la democracia en peligro, op. cit.*, p. 282.

¹⁵⁵ VARIAN, H. R.: *Microeconomic Analysis*; Norton, New York, 1994. “A solution to the problem of externalities when agents are well-informed”, *American Economic Review*; núm. 84, 1994.

¹⁵⁶ COASE, R. H.: “El problema del costo social”, *Estudios Públicos*; núm. 45, 1992, p. 101 y 102. LAFFONT, J. J.: “More on Prices vs. Quantities”, *The Review of Economic Studies*; 44, 1977. WEITZMAN, M. L.: “Prices vs. Quantities”, *The Review of Economic Studies*; núm. 41, 1974.

¹⁵⁷ ALM, J. Y BANZHAF, H. S.: “Designing Economic Instruments for the Environment in a Decentralized Fiscal System”, *Journal of Economic Surveys*; núm. 26, 2012, p. 182 y ss. COASE, R. H.: “El problema del costo social”, *op. cit.*, p. 100.

pesar de los esfuerzos del legislador por introducir algunas directrices de cara a adaptar la norma a los objetivos, en muchas ocasiones es imposible *ex ante* valorar la diversidad de situaciones potenciales, especialmente habida cuenta del enorme impacto de algunas políticas. Una muestra más específica de esta rigidez es su valoración en términos de eficiencia económica; es decir, incluso asumiendo que la intervención estatal pueda suponer un sacrificio de ésta, los efectos generados podrían ser inidóneos en relación al objetivo pretendido¹⁵⁸.

Igualmente debe tenerse en cuenta que las medidas de esta naturaleza suelen resultar especialmente costosas para la Administración, en cuanto implican el paralelo establecimiento ineludible de medidas de control de cara a asegurar el cumplimiento de la normativa correspondiente, para en caso contrario, enervar las correspondientes consecuencias jurídicas de su inobservancia; en este sentido, es evidente que prescindir de esta actividad de policía supondría la ineficacia de la norma sustancialmente debilitada en su grado de coactividad¹⁵⁹.

Sin embargo, es importante advertir que la regulación administrativa constituye un recurso necesario en determinados casos, como situaciones en que los efectos sobre los que se pretende actuar no son mesurables, de modo que serían inidóneos para actuar sobre ellos mediante instrumentos de naturaleza económica¹⁶⁰. Igualmente, constituye un recurso ineludible en aquellos casos en que las externalidades revisten suma peligrosidad, no siendo permisible la libre actuación de los agentes económicos; es el caso de la energía nuclear, que necesariamente debe ser regulada. A título de ejemplo, el Real Decreto 117/2003, de 31 de enero, sobre limitación de emisiones de compuestos orgánicos volátiles debidas al uso de disolventes en determinadas actividades, regula la emisión de determinados compuestos orgánicos a la atmósfera, que por sus perniciosos efectos sobre la salud y los recursos naturales, requiere de esta medida de naturaleza

¹⁵⁸ ALM, J. Y BANZHAF, H. S.: “Designing Economic Instruments for the Environment in a Decentralized Fiscal System”, *op. cit.*, p. 182 y ss. COASE, R. H.: “El problema del costo social”, *op. cit.*, p. 101.

¹⁵⁹ El coste de las medidas constituye una cuestión especialmente relevante; en palabras de COASE: “Existe, por supuesto, otra alternativa, que es no hacer nada por el problema. Y aceptado que los costos involucrados en la solución del problema mediante las regulaciones de la máquina administrativa gubernamental serán a menudo pesados (particularmente si los costos incluyen todas las consecuencias que se deducen de la dedicación del Gobierno a este tipo de actividad), sin duda que la ganancia que provenga de la regulación de las acciones que dan lugar a los efectos nocivos será menor que los costos asociados a la regulación del Gobierno”. “El problema del costo social”, *op. cit.* También se plantea la cuestión en: ALM, J. Y BANZHAF, H. S.: “Designing Economic Instruments for the Environment in a Decentralized Fiscal System”, *op. cit.*, p. 183.

¹⁶⁰ Sobre los problemas de valoración en el ámbito ambiental, entre otros, *vid.* LINARES LLAMAS, P. Y ROMERO LÓPEZ, C.: “Economía y medio ambiente: herramientas de valoración ambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental* Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

administrativa.

Entre los instrumentos económicos, fue ARTHUR PIGOU quien planteó por primera vez¹⁶¹ la utilización de impuestos para afrontar las externalidades, aludidos habitualmente en la literatura científica como “impuestos pigouvianos”. Su propuesta era la creación de incentivos y desincentivos, bajo la forma de tributos¹⁶² y subvenciones¹⁶³, a través de los que gravar las externalidades negativas, con la finalidad de conminar a los agentes económicos a la internalización de sus efectos; y subvencionar las positivas (propiamente mediante subvenciones o también mediante beneficios fiscales en general), con el objetivo de fomentarlas¹⁶⁴.

A modo de ejemplo, el artículo séptimo de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, prevé la introducción de un impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso, con un tipo impositivo de 5 céntimos de euro por cada bolsa de plástico de un solo uso suministrada durante 2013, y 10 céntimos de euro desde el ejercicio 2014 y posteriores. Teóricamente, la repercusión del impuesto vía precios al consumidor final, debería generar el efecto de una caída en la demanda de éstas, con la consiguiente reducción del impacto ambiental, que es la finalidad que presumiblemente persigue el

¹⁶¹ PIGOU, A.: *The economics of welfare*, op. cit.

¹⁶² El autor utilizó el término “*taxes*”, que nosotros traduciremos como “tributos” a lo largo del presente trabajo.

¹⁶³ Al igual que en el caso de los tributos, el autor utilizó el término de “*bounties*” cuya traducción podría ser la de recompensas, pero que nosotros incorporamos al texto del discurso por su sinónimo de subvenciones, por adaptarse mejor al desarrollo de la argumentación.

¹⁶⁴ “*Es evidente que las diferencias entre el producto neto privado y social [...] no pueden, como diferencias conforme a las leyes de propiedad, ser mitigadas mediante una modificación de la relación contractual entre cualquiera de las dos partes contratantes, porque la diferencia surge de un beneficio o perjuicio que recae sobre otras personas que no son las partes contratantes. Es, sin embargo, posible para el Estado, si así se dispone, eliminar la diferencia en cualquier ámbito mediante “incentivos extraordinarios” o “desincentivos extraordinarios” a las inversiones en dicho ámbito. Las formas más comunes que estos incentivos y desincentivos pueden tener son, por supuesto, las de subvenciones y tributos. Numerosas muestras de política de intervención tanto en aspecto negativo como positivo son fácilmente aportados*”, y tras citar algunos ejemplos de aplicación de la solución expresa: “*Hay que añadir que a veces, cuando las inter-relaciones entre varios sujetos privados afectados son altamente complejas, el gobierno puede encontrar necesario establecer varias modalidades de control de autoridad además de articular una subvención. Por lo tanto, debe reconocerse como un axioma de gobierno que, en todas las ciudades, debe asignarse el poder a alguna autoridad para limitar el volumen de edificación permitido en un área concreta, para restringir la altura hasta la que las casas pueden contruirse [...] y en general para controlar las actividades de construcción de los particulares. [...] No puede confiarse en la “mano invisible” para que consiga una buena solución para todos a partir de una combinación de los enfoques separados de las partes. Es, por lo tanto, necesario que intervenga y haga frente a los problemas colectivos de belleza, de aire y de luz, y otros problemas colectivos de gas y agua tienen que ser abordados.*” Parte II, Capítulo II en PIGOU, A.: *The economics of welfare*, op. cit.

legislador.

Como hemos indicado, este efecto puede producirse directamente vía subvencional o través de un beneficio fiscal. *Exempli gratia*, el artículo 74.5 del TRLRHL prevé una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles por la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol debidamente homologados. En este caso, encontramos que el obligado tributario se beneficiará en la liquidación el ICIO de la reducción que determine la correspondiente Ordenanza, de modo que dicho ahorro fiscal premiaría el beneficio marginal que produce, posibilitando un aire más limpio para la generalidad; de modo que a través del incentivo, además, se genera un incremento de la cantidad de instalaciones de esta naturaleza, con el consabido efecto ambiental positivo derivado del conjunto de sujetos que reducen el impacto de su conducta en el aire.

El trabajo de PIGOU fue objeto de desarrollo posterior; el economista BAUMOL tomó el relevo profundizando en cuestiones como la determinación de los niveles óptimos de contaminación¹⁶⁵ o el diseño de tributos idóneos para alcanzar los objetivos con el mínimo coste para la sociedad, mediante su puesta en práctica conjuntamente con subvenciones¹⁶⁶. Más recientemente, a partir de los impuestos pigouvianos, GOULDER formuló la denominada teoría del doble dividendo¹⁶⁷, identificándose el primero en los efectos positivos sobre el medio ambiente; y en el segundo, en la mejora que puede efectuarse en el sistema tributario. Concretamente, el doble dividendo débil es expresado como “ $C(t_E, \Delta t_x) < C(t_E, \Delta T_L)$ ”¹⁶⁸; donde t_E es el tributo ambiental, Δt_x indica la reducción de un tributo distorsionador, y T_L la reducción neutral de otros tributos;

¹⁶⁵ Como se puede observar, centrándose ya en un enfoque propiamente medioambiental.

¹⁶⁶ Este autor, además tomar como punto de partida los planteamientos de PIGOU, tiene también cuenta las críticas formuladas por RONALD COASE sobre éstos, a las que después haremos referencia. BAUMOL, W. J.: “On Taxation and the Control of Externalities”, *The American Economic Review*; vol. 61, núm. 3, 1972, p. 307 y 308.

¹⁶⁷ GOULDER, L. H.: “Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader’s Guide”, *International Tax and Public Finance*; núm. 2, 1995, p. 159 y ss. No obstante, RODRÍGUEZ MÉNDEZ indica que otros autores como TULLOCK (1967), KNEESE Y BOWER (1968) y BAUMOL Y OATES (1979) ya apuntaron esta posibilidad, aunque es TERKLA (1984) quien desarrolla sus fundamentos. RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. E.: “El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día”, *Papeles de Trabajo*; núm. 23, 2005, p. 9.

¹⁶⁸ GOULDER, L. H.: “Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader’s Guide”, *op. cit.*, p. 159. Interpretada indicando que “la más débil perseguiría usar los tributos medioambientales para financiar reducciones de los tipos de los impuestos distorsionantes”. MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 518.

consiste en la utilización de la recaudación para la reducción de algunos tributos distorsionadores del sistema, es decir, que influyen en la distribución eficiente de los recursos¹⁶⁹. El doble dividendo en sentido intermedio¹⁷⁰ y fuerte¹⁷¹, expresado a partir de “ $C(t_E, \Delta t_x) < 0$ ”¹⁷², derivado también de la compensación de tributos distorsionadores; generado “cuando los costes de bienestar no ambientales creados por una reforma fiscal verde son nulos o negativos. Es decir, cuando la suma de los costes primarios y el efecto interacción fiscal son compensados por los beneficios proporcionados por el efecto reciclaje”¹⁷³. En este sentido, valorando el impacto de estos gravámenes sobre el sistema tributario en general y el bienestar, se han identificado tres efectos¹⁷⁴. En primer lugar, cambios de bienestar primarios, integrados por los costes primarios o cambios producidos en el mercado del bien, y beneficios primarios o dividendos ambientales que se generen. Además, se produciría un efecto de interacción fiscal¹⁷⁵ con los tributos preexistentes, pudiendo verse aumentado el efecto distorsionador en el sistema; por ejemplo, por la interacción entre impuestos al rendimiento, como el IRPF, y los tributos medioambientales¹⁷⁶. Y además, se identifica

¹⁶⁹ BUÑUEL GONZÁLEZ, interpretando la propuesta de GOULDER, describe además el dividendo único en los siguientes términos: “El dividendo único con un impuesto pigouviano: $C(t_E, \Delta T_L)=0$, donde C es el coste de la introducción del tributo medioambiental (el impuesto pigouviano), t_E es el tributo medioambiental, y ΔT_L es la reducción neutral de otros tributos. La devolución de la recaudación del impuesto pigouviano mediante una reducción neutral de otros tributos (es decir, una reducción que no afecta a los incentivos de los agentes económicos ni para bien ni para mal de la economía) supone que la introducción del nuevo impuesto no ocasiona coste alguno: el impuesto solo genera el beneficio medioambiental”. ”Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible” en *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*; Thomson-Civitas, Madrid, 2004 (Biblioteca Civitas Economía y Empresa. Economía), p. 49 y 50.

¹⁷⁰ En otras palabras: “[...] la intermedia, daría un paso más allá y supondría la sustitución del tributo distorsionante desde el punto de vista de la recaudación por uno medioambiental a coste bruto cero [...]”. MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, *op. cit.*, p. 518.

¹⁷¹ Expresada como: “la versión que llamaremos fuerte, pretende la sustitución progresiva y sistemática de las figuras más representativas de los actuales sistemas fiscales por la tributación medioambiental”. *Idem*.

¹⁷² GOULDER, L. H.: “Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader’s Guide”, *op. cit.*, p. 161.

¹⁷³ RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. E.: “El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día”, *op. cit.*, p. 17.

¹⁷⁴ PARRY, I.; WILLIAMS III, R. C. Y GOULDER, L. H.: ”When Carbon Abatement Policies Increase Welfare? The Fundamental Role of Distorted Factor Markets”, *Journal of Environmental Economics and Management*; núm. 37, 1999.

¹⁷⁵ *Ibidem*, p. 53.

¹⁷⁶ Resulta especialmente ilustrativo el siguiente ejemplo: “Supongamos que los impuestos sobre el trabajo son muy elevados y que se introducen impuestos medioambientales que afectan a bienes de consumo importantes. El aumento de precio de estos bienes reduce el salario real de los trabajadores. Si la

un efecto reciclaje¹⁷⁷, que supondría utilizar la recaudación obtenida por estos tributos pigouvianos para reducir las distorsiones que éstos generan; de modo que, cuando este efecto supere el de interacción, estaríamos ante el denominado antes como doble dividendo fuerte.

No obstante, en relación a la efectividad de los impuestos y subvenciones sobre los que se apoya la propuesta pigouviana, uno de los aspectos más estudiados en la literatura económica es la elasticidad precio de la demanda a incentivos y desincentivos como los impuestos pigouvianos, beneficios fiscales o subvenciones. Al respecto, existen muchos estudios que analizan el impacto de la introducción de instrumentos económicos de esta naturaleza en ámbitos concretos; como sobre el tabaco¹⁷⁸, que también es objeto de imposición especial en nuestro ordenamiento; o las actualmente discutidas “*fat tax*”¹⁷⁹ como mecanismo de intervención vía precios en males como el colesterol, especialmente en boga desde una óptica preventiva en cuanto a las consecuencias financieras de dicha patología a largo plazo¹⁸⁰. Otro elemento a tener en cuenta, máxime en el entorno cada vez más globalizado al que asistimos, es el efecto que la presión fiscal generada pueda tener en cuanto a la búsqueda de regímenes fiscales menos gravosos¹⁸¹. Por último, aunque no menos importante, también se ha denunciado que los impuestos pigouvianos supondrían una intervención a través del precio, pero no de la cantidad; es decir, en el caso de la contaminación, especialmente en el caso de bienes con poca elasticidad precio a la demanda, es posible que los destinatarios de la medida persistan en su comportamiento o incluso lo incrementen, en cuyo caso el tributo tendrá un efecto recaudatorio, pero no beneficioso en términos

oferta de trabajo es creciente con respecto al salario real, los impuestos medioambientales acentuarán su disminución (puede que incluso a una tasa creciente), al causar una elevación del precio de los bienes de consumo que se traducirá en una reducción del salario real. Como conclusión, los tributos medioambientales pueden aumentar las distorsiones actuales del sistema fiscal (BOVENBERG Y MOOIJ, 1998)”. BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible”, *op. cit.*, p. 51.

¹⁷⁷ PARRY, I. Y OTROS: “When Carbon Abatement Policies Increase Welfare? The Fundamental Role of Distorted Factor Markets”, *op. cit.*, p. 53.

¹⁷⁸ Por todos, aborda esta cuestión: DECICCA, P.; KENKEL, D. Y LIU, F.: “Excise tax avoidance: The case of state cigarette taxes”, *Journal of Health Economics*; núm. 32, 2013.

¹⁷⁹ A las que ya hemos hecho referencia en otro momento del discurso.

¹⁸⁰ Entre otros: RAHKOVSKY, I. Y GREGORY, C. A.: “Food prices and blood cholesterol”, *Economics & Human Biology*; núm. 11, 2013.

¹⁸¹ Cuestión que ha sido objeto de análisis en el debate científico, entre otros, *vid.* STEHR, M.: “Cigarette tax avoidance and evasion”, *Journal of Health Economics*; núm. 24, 2005.

medioambientales¹⁸².

A diferencia de los impuestos pigouvianos, que suponen una intervención mediante el precio¹⁸³; la alternativa fue propuesta por RONALD COASE¹⁸⁴ en su obra “*The Problem of Social Cost*” en 1960. El autor, observando las deficiencias que encontraba en la propuesta de PIGOU¹⁸⁵, y basándose en el reparto de las frecuencias de radio y televisión que había abordado en un trabajo previo¹⁸⁶; plantea un instrumento económico alternativo, consistente en la creación de mercados de bienes naturales, es decir, intervenir sobre éstos con el objetivo de integrarlos en el funcionamiento de la economía de mercado mediante la atribución de derechos de propiedad, minimizándose así la intervención del Estado en el ámbito económico.

Por consiguiente, el denominado como “Teorema de Coase”¹⁸⁷ implica un cambio de óptica, una transición desde la concepción de los factores de producción en

¹⁸² COASE, R. H.: “El problema del costo social”, *op. cit.*, p. 131.

¹⁸³ “En su forma más pura, el impuesto pigouviano consiste en un impuesto por unidad producida, calculado de forma que su importe coincide con el valor de la externalidad evaluada en el punto óptimo. De esta forma se modifica el coste marginal privado (CMP) del productor y coincide con el coste marginal social o total (CMS). El productor regulado de esta forma contabiliza un aumento en el coste al producir una unidad adicional por valor de $CMP + t$; siendo t igual al valor de la externalidad o coste marginal externo –CME- de obtiene: $CMP + t = CMP + CME = \text{coste marginal social} - CMS$, que es lo que se pretendía (ver figura 1). La función de este impuesto es únicamente asignativa –modificar la cantidad. Se producen sin embargo modificaciones distributivas al verse afectado el beneficio del productor; esta modificaciones, pueden obviarse mediante una subvención o impuesto de suma fija –lump-sum”. PASCUAL ROCABER, J.: “Nuevos instrumentos de política ambiental”, *Document de Treball*; núm. 5.10, 2005, p. 10.

¹⁸⁴ Premio Nobel de Economía en el año 1991 por sus aportaciones en este campo.

¹⁸⁵ El escepticismo de COASE ante los impuestos pigouvianos queda patente en muchas ocasiones a lo largo de su obra; igualmente resultan llamativas las siguientes observaciones que formula sobre las externalidades: “Si el propietario de la fábrica es obligado a pagar un impuesto igual al daño causado, sería deseable instituir un sistema de impuestos doble y hacer que los residentes del distrito paguen una suma igual al costo adicional incurrido por el propietario de la fábrica (o los consumidores de sus productos) para evitar el daño. En estas condiciones, la gente no permanecería en el distrito o tomaría otras medidas para evitar el daño, cuando los costos de hacerlo fueran menores que los costos en que incurriría el productor para disminuir el daño (el objeto del productor, por supuesto, no es tanto reducir el daño como reducir los pagos de impuestos). Un sistema de impuestos que se confinara a un impuesto sobre el productor por el daño causado llevaría a costos indebidamente altos por evitar el daño”. “El problema del costo social”, *op. cit.*, p. 130.

¹⁸⁶ COASE, R. H.: “The Federal Communications Commission”, *Journal of Law and Economics*; vol. 2, 1959.

¹⁸⁷ Vid.: STIGLER, G. J.: *The Theory of Price*, 3ª. ed.; Macmillan, New York, 1966. Sobre el papel de STIGLER en relación a la labor de COASE, vid. MEDEMA, S. G.: “A case of mistaken identity: George Stigler, «The Problem of Social Cost,» and the Coase theorem”, *European Journal of Law and Economics*; núm. 31, 2011.

términos de propiedad, a su percepción como derechos, en el entendimiento de que el coste de ejercitar éstos con el objetivo de materializar la actividad de producción, lleva indisolublemente aparejado la pérdida de otro al respecto¹⁸⁸. Además, la intervención estatal es menor que en el caso de los impuestos pigouvianos, limitándose a la creación del mercado de bienes a través del que gestionar la reasignación de dichos derechos a costes de transacción¹⁸⁹ bajos o inexistentes. Los costes de transacción resultan cruciales para que esta propuesta funcione, puesto que sobre dicha cuantía descansa la eficiencia del sistema, puesto que éstos no obstaculizarían en ningún caso la reasignación de recursos en favor de aquella parte que vaya a obtener, a partir de éstos, un mayor incremento en el valor de su producción¹⁹⁰. Sin embargo, lo cierto es que el mismo COASE cuestionó que la minimización de estos costes de transacción pudiera materializarse: “Para llevar a cabo transacciones de mercado es necesario, entre otras cosas, descubrir con quién deseamos transar, informar a la gente que deseamos intercambiar y en qué términos, conducir negociaciones que lleven a un convenio, redactar el contrato, llevar a cabo la inspección necesaria para asegurarnos de que los términos del contrato se observan. Estas operaciones son, a menudo, muy costosas; suficientemente costosas para evitar muchas transacciones que se llevarían a cabo en un mundo en el que el sistema de precios funcionase sin costos”¹⁹¹. En este sentido, destacó también la importancia de la asignación inicial de recursos, así como el tratamiento jurídico recibido por estas transacciones: “*En estas condiciones, la delimitación inicial de los derechos legales tiene un efecto en la eficiencia con que opera el sistema económico. Un ordenamiento de los derechos puede ocasionar un valor mayor de la producción que cualquier otro. Pero si este arreglo de derechos no es establecido por el sistema legal, los costos de alcanzar el mismo resultado alterando y combinando los derechos a través del mercado pueden ser tan grandes que este arreglo óptimo de los derechos, y el mayor valor de la producción que ocasionaría, puede que nunca se logre*”¹⁹².

A modo de ejemplo, en nuestro ordenamiento la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por

¹⁸⁸ COASE, R. H.: “El problema del costo social”, *op. cit.*, p. 133.

¹⁸⁹ El concepto costes de transacción es de gran importancia en el contexto del Teorema de COASE, sobre la interpretación de este concepto, en términos generales en la ciencia económica, *vid.* MUSOLE, M.: “Property rights, transaction costs and institutional change: Conceptual framework and literature review”, *Progress in Planning*; vol. 712, 2009.

¹⁹⁰ Sobre costes de transacción en el diseño de políticas ambientales, *vid.* MCCANN, L.: “Transaction costs and environmental policy design”, *Ecological Economics*; núm. 88, 2013.

¹⁹¹ COASE, R. H.: “El problema del costo social”, *op. cit.*, p. 98.

¹⁹² *Idem.*

la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, de transposición de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo; regula un mercado de emisiones para los gases de dicha naturaleza hasta el período 2020¹⁹³.

Además de los instrumentos examinados hasta ahora, se han utilizado otros para la protección de recursos susceptibles de generar externalidades, como el bien ambiental¹⁹⁴. No obstante, no los abordamos en este momento del discurso porque ahora nos ocupan las dimensiones de la intervención estatal en la economía, especialmente a través de instrumentos de naturaleza fiscal.

2.2 Funciones de redistribución y estabilización

Continuando con la taxonomía musgraviana sobre las funciones desempeñadas por el Estado, además de la intervención en la asignación de recursos, se identifican las funciones de redistribución de ingresos y estabilización macroeconómica¹⁹⁵. Al respecto, es ineludible volver sobre las aportaciones de KEYNES, siendo una de sus características más subrayadas la transición a una perspectiva macroeconómica de la realidad, que supone una óptica agregada de las variables económicas, pivotante sobre la demanda agregada como mecanismo a través del que intervenir el Estado¹⁹⁶.

La demanda agregada, interpretada como la cantidad total que los sectores de una economía están dispuestos a gastar, es objeto de análisis a través de la clásica obra keynesiana, que propone su manipulación mediante la instrumentalización de las políticas monetaria y fiscal. Dentro de su Teoría General se han identificado cinco claves teóricas fundamentales: primero, su concepto alternativo del equilibrio; segundo, su teoría de la probabilidad, expectativas e incertidumbre; tercero, su teoría de los

¹⁹³ Entre otros, analizado en: FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.; LÓPEZ GORDO, J. F.; LÓPEZ GORDO, M. G. Y RODRÍGUEZ ARIZA, L.: "El mercado europeo de derechos de emisión de gases de efecto invernadero", *Noticias de la Unión Europea*; núm. 232, 2004.

¹⁹⁴ Se puede encontrar un estudio de las diferentes taxonomías de mecanismos para la protección del medio ambiente en: LÓPEZ GORDO, F. J.: *Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kioto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero*; La Ley, Madrid, 2008, p. 129 y ss.

¹⁹⁵ MUSGRAVE, R. A.: *The Theory of Public Finance*, op. cit., p. 5.

¹⁹⁶ SKIDELSKY, R.: *John Maynard Keynes. Vol. II: The Economist as Saviour 1920-1937*, op. cit., p. 544 y 545. También se puede encontrar un análisis del autor en: "Keynes, John Maynard (1883-1946)" en *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*; Pergamon Press, Oxford, 2001.

fondos prestables; cuarto, la teoría de la tasa de interés y la preferencia de la liquidez; y quinto, su teoría de oferta de trabajo y equilibrio del mercado para un pleno empleo¹⁹⁷. Entre éstas, resulta basilar su crítica al concepto de equilibrio de las concepciones clásica y neoclásica, focalizado sobre el crecimiento económico o los problemas de asignación¹⁹⁸; frente al que propone la búsqueda de la estabilidad económica mediante los objetivos de pleno empleo y distribución de ingresos¹⁹⁹. El papel del empleo es fundamental, como se deduce del resumen que el autor hace de su propia teoría: “El bosquejo de nuestra teoría puede expresarse como sigue: cuando aumenta la ocupación aumenta también el ingreso global real de la comunidad; la psicología de ésta es tal que cuando el ingreso real aumenta, el consumo total crece, pero no tanto como el ingreso. De aquí que los empresarios resentirían una pérdida si el aumento total de la ocupación se destinara a satisfacer la mayor demanda de artículos de consumo inmediato. En consecuencia, para justificar cualquier cantidad dada de ocupación, debe existir cierto volumen de inversión que baste para absorber el excedente que arroja la producción total sobre lo que la comunidad decide consumir cuando la ocupación se encuentra a dicho nivel; porque a menos de que exista este volumen de inversión, los ingresos de los empresarios serán menores que los requeridos para inducirlos a ofrecer la cantidad de ocupación de que se trate. Se desprende por lo tanto, que, dado lo que llamaremos la propensión a consumir de la comunidad, el nivel de equilibrio de la ocupación, es decir, el nivel que no induce a los empresarios en conjunto a ampliar o contraer la ocupación, dependerá de la magnitud de la inversión corriente”²⁰⁰.

Respecto a este objetivo de pleno empleo, Keynes desacredita que renta, tipo de interés y eficiencia marginal del capital permitan que las funciones de ahorro e inversión se equilibren para alcanzar un equilibrio tal que posibilite el pleno empleo. En este sentido, recordemos que pone en tela de juicio de la clásica Ley de Say²⁰¹, o “Ley

¹⁹⁷ CATE, T. Y JOHNSON, L. E.: “Economics of Keynes and of his Revolution: key Elements” en *An Encyclopedia of Keynesian Economics*; Cheltenham, Edward Elgar, 1997.

¹⁹⁸ JOHNSON, L. E.: “A Neo-Paradigmatic Model for Studying the Development of Economic Reasoning”, *Atlantic Economic Journal*; VIII, 1980. JOHNSON, L. E.: “Economic Paradigms: A Missing Dimension”, *Journal of Economics Issues*; XVII, 1983.

¹⁹⁹ JOHNSON, L. E.; LEY, R. D. Y CATE, T.: “The concept of equilibrium: A key theoretical element in Keynes’ revolution”, *Atlantic Economic Journal*; núm. 323, 2004, p. 223.

²⁰⁰ KEYNES, J. M.: *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, op. cit., p. 35.

²⁰¹ Atribuida a JEAN-BAPTISTE SAY, que lo describe en *Traité d’économie politique*, cuya primera edición data de 1804: “Un producto terminado ofrece, desde ese preciso instante, un mercado a otros productos por todo el monto de su valor. En efecto, cuando un productor termina un producto, su mayor deseo es venderlo, para que el valor de dicho producto no permanezca improductivo en sus manos. Pero no está menos apresurado por deshacerse del dinero que le provee su venta, para que el valor del dinero tampoco quede improductivo. Ahora bien, no podemos deshacernos del dinero más que motivados por el deseo de

de los Mercados”, basilar para las escuelas económicas clásica y neoclásica, otra de las líneas maestras del planteamiento keynesiano. Según este principio, descrito como “la oferta crea su propia demanda”²⁰², la producción de bienes implica la existencia de demanda agregada para asumir la adquisición de todos los bienes producidos, generándose así un proceso de *feedback* constante a través del flujo de renta, que traería causa en la oferta. Esta Ley, que pretende resolver el equilibrio entre demanda y oferta en sentido agregado, supone la “identidad de Say”, que afirma existencia de una identidad entre la oferta y demanda; aunque a través de Mill se produce una transición a la “igualdad de Say”²⁰³, que supone una concepción más flexible de ésta, al contemplar la posibilidad de que el dinero pueda quedar retenido.

Sin embargo, la ruptura más frontal viene de mano de KEYNES, señalando el economista la existencia de una “reserva líquida” de dinero no gastado, que queda retenido del flujo, a la espera de un momento óptimo para volver a la circulación; y por consiguiente, “frente a la idea de que “la oferta crea su propia demanda”, Keynes plantea que es la demanda la que “tira” de la producción, y por lo tanto, en presencia de trabajadores desempleados y fábricas trabajando por debajo de su capacidad, su propuesta es generar aumentos en la demanda efectiva que incentiven el aumento de la producción y empleo”²⁰⁴; por tanto, plantea una inversión de la Ley referida con el objetivo de superar el óbice de la reserva líquida como obstáculo al pleno empleo. No obstante, a pesar del notable influjo de este planteamiento, lo cierto es que no está exento de críticas; entre éstas, se apela al “efecto PIGOU” como evidencia a favor del carácter homeostático del mercado y de la exclusión de la intervención estatal, consistente en el efecto que un descenso de precios ejerce sobre la demanda²⁰⁵. En sentido contrario, con ánimo más conciliador, la llamada “síntesis neoclásica”²⁰⁶, o la

comprar un producto cualquiera. Vemos entonces que el simple hecho de la formación de un producto abre, desde ese preciso instante, un mercado a otros productos”. *Tratado de economía política*; Fondo de Cultura Económica, México, 2001, p. 124.

²⁰² En expresión del mismo JEAN-BAPTISTE SAY.

²⁰³ BLAUG, M.: “Say’s las of markets: what did it mean and why should we care?”, *Eastern Economic Journal*; vol. 23, núm. 2, 1997, p. 233.

²⁰⁴ MUÑOZ DE BUSTILLO, R.: “Retos y restricciones del Estado de bienestar en el cambio de siglo” en *El Estado de bienestar en el cambio de siglo. Una perspectiva comparada*; Alianza, Madrid, 2000, p. 37.

²⁰⁵ KICILLOF, A.: *Fundamentos de la teoría general: las consecuencias teóricas de Lord Keynes*; Eudeba, Buenos Aires, 2008, p. 365.

²⁰⁶ Aunque apuntada por SAMUELSON en su obra *Economics* de 1955, la versión consolidada se puede encontrar en: *Economics: An Introductory Analysis*; McGraw-Hill, New York, 1967. Para un análisis crítico desde la perspectiva actual, *vid.* COLANDER, D.: “The death of neoclassical economics”, *Journal of History Economic Thought*; vol. 22,, núm. 2, 2000.

más reciente “nueva síntesis neoclásica” buscando casar las posturas neoclásica y keynesiana²⁰⁷.

Al margen de las repercusiones encontradas, los postulados expuestos a través de la Teoría General supusieron la legitimación de la intervención estatal en aras a alcanzar el pleno empleo y estabilizar las fluctuaciones cíclicas, desencadenando la llamada como “revolución keynesiana”, mediante la articulación intencionada de las políticas monetaria y fiscal, que se tornan en instrumentos de manipulación de la demanda agregada. Desempeñando la función de estabilización, en cuanto a política fiscal se produce una quiebra de los principios clásicos que consagrara el liberalismo, especialmente el de equilibrio, cohonestando el presupuesto con el ciclo económico, con la finalidad de amortiguar las oscilaciones; ante las contracciones económicas, incurriendo en déficit fiscal; y *sensu contrario*, en caso de tendencia expansiva, mediante superávit²⁰⁸. Al respecto, como ya hemos subrayado, frente al anterior equilibrio neutro, de acuerdo con la concepción clásica; éste acoge ahora un componente intencional relacionado con el pleno empleo y sus implicaciones perfiladas desde la teoría económica²⁰⁹. La política monetaria se perfila como otro eje de actuación; mediante la ejecución de políticas expansivas y restrictivas, en función de la situación económica, a través de las que controlar oferta monetaria y tasas de interés, y alcanzar objetivos como el pleno empleo ya referido o problemas inflacionistas o deflacionistas, entre otros²¹⁰.

Además, continuando con la taxonomía musgraviana²¹¹, hemos señalado entre las funciones desempeñadas por el Estado la redistributiva. Al respecto, si bien es cierto que el propio mercado ejerce una reasignación de ingresos a través de los mecanismos de dotación de factores y precios, ésta se produce también deliberadamente por el Estado a través de la política fiscal, aunque la dimensión monetaria también genera efectos redistributivos. Se ha subrayado la importancia de la política fiscal en el

²⁰⁷ GOODFRIEND, M. Y KING, R. G.: “The New Neoclassical Synthesis and the Role of Monetary Policy”, *NBER Macroeconomics Annual*; núm. 12, 1997.

²⁰⁸ Sobre la adaptación de la política económica a los diferentes cambios del ciclo económico, *vid.* CANDELON, B. Y LIEB, L.: “Fiscal policy in good and bad times”, *Journal of Economic Dynamics and Control*; 3712, 2013.

²⁰⁹ JOHNSON, L. E. Y OTROS: “The concept of equilibrium: A key theoretical element in Keynes’ revolution”, *op. cit.*, p. 223 y ss.

²¹⁰ Entre otras obras, para una perspectiva general sobre política monetaria, es interesante consultar: BOFINGER, P.; REISCHLE, J. Y SCHÄCHTER, A.: *Monetary Policy: Goals, Institutions, Strategies, and Instruments*; Oxford University Press, 2001.

²¹¹ MUSGRAVE, R. A.: *The Theory of Public Finance*, *op. cit.*, p. 5.

desempeño de esta función estatal de intervención en la economía, identificándose como elementos clave una correcta distribución de la carga fiscal, así como el tamaño del presupuesto y los beneficios derivados del gasto público²¹²; como también señalara SAINZ DE BUJANDA: “la política fiscal es una parte importante de la política económica general [...] para la mayoría de los economistas contemporáneos, en la ausencia de crisis de trabajo, ni un alto nivel de vida, ni el desarrollo económico parecen accesibles sin la ayuda de una política fiscal”²¹³. En las palabras del célebre autor para nuestra disciplina, se observa la significativa salvedad del factor empleo como condicionante, quizás influjo de la obra keynesiana.

En definitiva, en la transición del equilibrio de mercado liberal al propugnado por la Teoría General, que integra fines ya descritos; se produce un redimensionamiento de las políticas monetaria y fiscal. En este sentido, se experimenta un cierto desapego de criterios de eficiencia, para bascular hacia nuevas exigencias de equidad, que se erigirán igualmente como causas habilitantes de la intervención estatal. Esta relación entre equidad y bienestar ha sido analizada en profundidad por la llamada “Economía del Bienestar”, que analiza las situaciones en que debería producirse la mediación del Estado observando las distribuciones eficientes de los bienes.

Sin embargo, en la dicotomía entre eficiencia y equidad existe una diferencia fundamental: la primera, está definida en términos objetivos por la ciencia económica; mientras que la segunda, no permite ser definida con la misma precisión, es decir, se trata de una noción impregnada de subjetividad. Nos encontramos así con el conocido problema de la justicia distributiva que aborda las pautas que deben regir el reparto de cargas y beneficios de la actividad económica; abordado, entre otros, por el conocido filósofo RAWLS²¹⁴. Asumiendo que los criterios filosóficos que subyacen al modelo de justicia aplicado escapan al alcance de nuestro discurso, adoptando una solución instrumental²¹⁵, nos focalizaremos seguidamente sobre la determinación y la concreción

²¹² ESSAMA-NSSAH, B.: “Assessing the Redistributive Effect of Fiscal Policy”, *World Bank Policy Research Working Paper*; 4592, p. 2.

²¹³ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho* vol. II; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 32.

²¹⁴ RAWLS, J.: *Teoría de la Justicia*; Fondo de Cultura Económica, México, 1995. Un estudio panorámico sobre el autor y el concepto en: *Idem*. Sobre la dimensión global de la justicia distributiva, *vid.* FOLLESDAL, A.: “Global distributive justice? State boundaries as a normative problem”, *Global Constitutionalism*; 102, 2012. SHAW, B. J.: “Rawls, Kant’s Doctrine of Right, and Global Distributive Justice”, *The Journal of Politics*; 6701, 2005.

²¹⁵ SAMUELSON y NORDHAUS manifiestan que, en definitiva, se trata de cuestiones que escapan a la misma ciencia económica: “La Economía, como ciencia, no responder preguntas normativas tales como qué parte de los ingresos debe gravarse, qué tanto debe transferirse a las familias pobres, o cuál es el tamaño adecuado del sector público. Éstas son preguntas políticas que solamente pueden responderse en

de dichos criterios en nuestro contexto. No obstante, sobre los tintes subjetivos del modelo de justicia distributiva, recordar que como señaló algún autor: “el gobierno como tal, no es un organismo independiente, las decisiones del gobierno son realizadas por individuos. Si todo el mundo conviniera, de hecho, en una definición no ambigua del bienestar social que incluyera unas relaciones transaccionales adecuadas entre todos los fines sociales conflictivos, cierto grado de eficiencia en el gasto público podría ser posible. Pero, puesto que este tipo de acuerdo parece imposible en una sociedad libre, el criterio de la eficiencia para una planificación presupuestaria de alto nivel no parece existir”²¹⁶.

2.3 Ejes de actuación

Partiendo de la importancia de las políticas monetaria y fiscal, como herramientas de intervención del Estado, nos planteamos dos interrogantes a resolver: de una parte, quién dirige éstas; y de otra, conforme a qué parámetros.

2.3.1 Política monetaria

Comenzando por la política monetaria, atendiendo a la naturaleza especial de sus funciones, como el elevado carácter técnico de sus decisiones necesario para controlar problemas complejos como mantener la estabilidad de precios; su control se ejerce a mano de bancos centrales²¹⁷. Al respecto, examinando la Constitución encontramos que se otorga competencia exclusiva al Estado en materia de «*sistema monetario: divisas, cambio y convertibilidad; bases de la ordenación de crédito, banca y seguros*»²¹⁸; y en términos más amplios, respecto a las «*Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica*»²¹⁹. De acuerdo con este esquema, la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España, regula dicha institución describiendo desde

las urnas de las sociedades democráticas. [...] la economía puede analizar los costos y los beneficios de los distintos sistemas de redistribución. Los economistas han dedicado mucho tiempo a analizar el impacto de los diversos sistemas de impuestos (tales como los que se basan en los ingresos o en el consumo). También han analizado las probabilidades de que la entrega de dinero y no de bienes o servicios a la gente pobre sea una forma más eficiente de reducir la pobreza”. *Economía, op. cit.*, p. 39.

²¹⁶ BUCHANAN, J. M. Y FLOWERS, M. R.: *Introducción a la Ciencia de la Hacienda Pública*; Edersa, Madrid, 1982, p. 261. *Apud* VELAZ NEGUERUELA, J. L.: “Efectos de la presión fiscal sobre la economía”, *Quincena fiscal*; núm. 9, 2007.

²¹⁷ Sobre los bancos centrales, es de ineludible estudio: BLINDER, A. S.: *El Banco central: teoría y práctica*; Antoni Bosch editor, 1999.

²¹⁸ Artículo 149.1.11.ª CE.

²¹⁹ Artículo 149.1.13.ª CE.

el primer artículo éste como *«una entidad de Derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada. En el desarrollo de su actividad y para el cumplimiento de sus fines actuará con autonomía respecto a la Administración General del Estado, desempeñando sus funciones con arreglo a lo previsto en esta Ley y en el resto del ordenamiento jurídico»*. Por tanto, afirma su autonomía en el ejercicio de sus funciones, entre las que se encuentran servicios de tesorería o deuda pública, o las vinculadas a política monetaria como, *«previa autorización del Banco Central Europeo, la facultad de emisión de billetes en euro que, sin perjuicio del régimen legal aplicable a la moneda metálica, serán los únicos de curso legal dentro del territorio español, de conformidad con lo establecido en la normativa comunitaria en vigor»*²²⁰.

Como se observa, dicho tenor literal hace mención al Banco Central Europeo, como consecuencia de la integración del Banco de España en el Sistema Europeo de Bancos Centrales; de acuerdo con la incorporación del Estado español a la unión económica y monetaria que puso en marcha el Tratado de Maastricht de 1992. De acuerdo con el TFUE, el objetivo principal del Sistema Europeo de Bancos Centrales²²¹ es mantener la estabilidad de precios, concretándose sus funciones en *«definir y ejecutar la política monetaria de la Unión, realizar operaciones de divisas coherentes con las disposiciones del artículo 219, poseer y gestionar las reservas oficiales de divisas de los Estados miembros, promover el buen funcionamiento de los sistemas de pago»*²²²; advirtiéndose que *«El Banco Central Europeo tendrá el derecho exclusivo de autorizar la emisión de billetes de banco en euros en la Unión. El Banco Central Europeo y los bancos centrales nacionales podrán emitir billetes. Los billetes emitidos por el Banco Central Europeo y los bancos centrales nacionales serán los únicos billetes de curso legal en la Unión»*²²³; también establece que *«El Banco Central Europeo tendrá personalidad jurídica. Le corresponderá en exclusiva autorizar la emisión del euro. Será independiente en el ejercicio de sus competencias y en la gestión de sus finanzas. Las instituciones, órganos y organismos de la Unión y los Gobiernos de los Estados miembros respetarán esta independencia»*²²⁴.

²²⁰ Artículo 15.1 de la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España.

²²¹ Hace mención al Sistema Europeo de Bancos Centrales y no al Eurosistema porque su redacción partió de la presunción de que todos los Estados miembros adoptarían el euro según aclara en: <http://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/monetarypolicy2011es.pdf> (Fecha de consulta: 1 de diciembre de 2014).

²²² Art. 127.2 TFUE.

²²³ Art. 128.1 TFUE.

²²⁴ Art. 282.3 TFUE.

Como se observa, se enfatiza la nota de independencia, de acuerdo con las siguientes condiciones: «*En el ejercicio de las facultades y en el desempeño de las funciones y obligaciones que les asignan los Tratados y los Estatutos del SEBC y del BCE, ni el Banco Central Europeo, ni los bancos centrales nacionales, ni ninguno de los miembros de sus órganos rectores podrán solicitar o aceptar instrucciones de las instituciones, órganos u organismos de la Unión, ni de los Gobiernos de los Estados miembros, ni de ningún otro órgano. Las instituciones, órganos u organismos de la Unión, así como los Gobiernos de los Estados miembros, se comprometen a respetar este principio y a no tratar de influir en los miembros de los órganos rectores del Banco Central Europeo y de los bancos centrales nacionales en el ejercicio de sus funciones*»²²⁵. Esta nota de independencia, como hemos visto, también inspira la regulación del Banco de España; y en términos generales, resulta clave para asegurar la correcta ejecución de la política monetaria diseñada a nivel europeo por los bancos centrales.

Habida cuenta que, con ciertas diferencias²²⁶, se trata de una solución generalizada que encontramos materializada en otros casos como el Banco de Inglaterra²²⁷ o el Sistema de la Reserva Federal estadounidense²²⁸; en definitiva, la política monetaria se encuentra en manos de organismos de carácter técnico que ejercen sus funciones en condiciones de independencia. En definitiva, se busca despolitizar la política monetaria, identificándose seis ingredientes frente al déficit democrático²²⁹ que pudiera suponer esta solución²³⁰: primero, el carácter constitucional de la decisión; segundo, que los objetivos del banco son determinados por políticos electos y no por los propios tecnócratas al frente del banco; tercero, el derecho que detentan los ciudadanos a exigir honradez a los gestores del banco; cuarto, los nombramientos de cargos

²²⁵ Artículo 7 de los Estatutos del Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo.

²²⁶ Se puede encontrar un análisis comparativo de los diferentes bancos centrales en: GERDESMEIER, D.; MONGELLI, F. P. Y ROFFIA, B.: "The Eurosystem, the U.S. Federal Reserve, and the Bank of Japan: Similarities and Differences", *Journal of Money, Credit and Banking*; 397, 2007.

²²⁷ TAGER, M.: "Central bank independence: A research note on the case of the United Kingdom", *The Social Science Journal*; 442, 2007.

²²⁸ FORDER, J.: "'Independence' and the founding of the Federal Reserve", *Scottish Journal of Political Economy*; 503, 2003.

²²⁹ Entre otros, sobre la perspectiva democrática del papel que ejercen los bancos centrales, entre otros, *vid.* BERGGREN, N.; DAUNFELDT, S.-O. Y HELLSTRÖM, J.: "Social trust and central-bank independence", *European Journal of Political Economy*; . PANICO, C. Y OLIVELLA, M.: "Central bank independence and democracy: a historical perspective" en *Money, credit, and the role of the state: essays in honour of Augusto Graziani*; Ashgate Publishing Group, United Kingdom, 2004.

²³⁰ BLINDER, A. S.: *El Banco central, op. cit.*, p. 64 y ss.

cardinales a manos del poder político; quinto, la posibilidad de revocación de las decisiones del banco por los políticos, circunstancia que únicamente deberá darse en situaciones extremas; y sexto, la apertura y transparencia que debe exigirse al banco central.

No obstante, en sentido contrario, no faltan posturas que cuestionan la legitimidad de esta solución, cuestionando dicha independencia en relación a su permeabilidad a intereses de grupos de presión –*lobbies*²³¹– o subrayando la necesidad de que las decisiones de estos bancos sean más permeables a las preferencias de la sociedad²³²; resultan especialmente ilustrativas de estas demandas las siguientes palabras: “La gestión de los bancos centrales [ha estado] rodeada tradicionalmente de una peculiar mística protectora... A los gestores de los bancos centrales se les atribuye con toda naturalidad la posesión de una sabiduría innata y de los conocimientos relevantes... Parece como si estas virtudes se adquirieran automáticamente con el nombramiento y que sólo se manifestaran en los que ocupan el puesto adecuado. Este halo de misterio se nutre de una impresión, muy extendida de que la gestión del banco central es un arte esotérico. El acceso a este arte y a su correcta ejecución sólo le está permitido a la élite iniciada. El carácter esotérico de este arte se pone de manifiesto, además, por la inherente imposibilidad de expresarse con palabras y frases inteligibles”²³³. No obstante, podemos decir que el depósito de la política monetaria en bancos centrales constituye una solución generalizada en la actualidad.

2.3.2 Política fiscal

A diferencia de la política monetaria; la fiscal es plenamente permeable al ámbito político, recibiendo el interés general a través de su expresión democrática de forma directa²³⁴. Es interesante recordar que la política fiscal ha sido definida como la utilización del haz de ingresos y gastos a través de los que se materializa la actividad

²³¹ CAMA, G. Y PITTALUGA, G. B.: “Origine ed evoluzione delle Banche Centrali: il ruolo delle lobbies sociali”, *Working Papers of the Dipartimento di Scienze Economiche e Finanziarie dell’Università di Genova*; núm. 9, 2000.

²³² STIGLITZ, J.: “Central Banking in a Democratic Society”, *De Economist*; 146, núm. 2, p. 217 y 218. Sobre la cambiante independencia de los bancos centrales, *vid.* CAMA, G. Y PITTALUGA, G. B.: “Central banks and democracy”, *Rivista Internazionale di Scienze Sociali*; CVII (3), 1999, p. 260.

²³³ Según BRUNNER, citado en BLINDER, A. S.: *El Banco central, op. cit.*, p. 67.

²³⁴ A pesar de ciertos parámetros de la política monetaria que vendrían determinados por el poder político a los que hemos hecho referencia al examinar las aportaciones de Blinder en *Ibidem*, p. 64 y ss.

estatal, con la finalidad de influir en la actividad económica²³⁵.

Como hemos referido ya, la Constitución Española atribuye²³⁶ al Estado la competencia exclusiva en «*Hacienda general y Deuda del Estado*» (artículo 149.1.14.^a) así como «*bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica*» (artículo 149.1.13.^a). En cuanto a los ingresos, bosqueja un reparto competencial de la potestad tributaria estableciendo que «*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*» (artículo 133.1), sin perjuicio de que «*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes*» (artículo 133.2). Respecto al gasto, establece que «*Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes*» (artículo 133.4), siempre observando que «*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*» (artículo 31.2). Además, en cuanto al presupuesto: «*Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación*» (artículo 134.1); éstos serán comprensivos de la totalidad de ingresos y gastos del sector público estatal (artículo 134.2), estando todas vinculadas por el principio de estabilidad presupuestaria (artículo 135.1). Finalmente, sobre la deuda, se advierte que «*El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros*» (artículo 135.2), añadiendo que «*El Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito*» (artículo 135.3). Todo este bosquejo con sede constitucional, debe interpretarse a la luz del principio de autonomía política también consagrado por la Carta magna: «*El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses*» (artículo 137)²³⁷; teniendo ésta reflejo financiero, y más concretamente tributario²³⁸, vertientes ambas de expresión de la autonomía, a través

²³⁵ O'SULLIVAN, A. Y SHEFFRIN, S. M.: *Economics: Principles in action*; Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2003, p. 387. En términos semejantes, para SAMUELSON Y NORDHAUS: "Programa gubernamental respecto de 1) la compra de bienes y servicios, y gasto en pagos de transferencias, y 2) la cantidad y tipo de impuestos". *Economía, op. cit.*, p. 695. Según KRUGMAN ET AL.: "cambios en el gasto público y en los impuestos con el fin de influir en el gasto agregado". *Fundamentos de economía, op. cit.*, p. G-8.

²³⁶ En este momento del discurso nos limitamos a referir las líneas maestras del reparto competencial que establece la constitución, para un tratamiento más extenso de la materia, *vid. ut infra*.

²³⁷ Entre otros preceptos que también afirman dicha autonomía, como el artículo 143 para el caso de las Comunidades Autónomas, o el artículo 140 para los municipios.

²³⁸ Como ha destacado, entre otras, la STC 289/2000: «*En este sentido, la autonomía financiera, como*

de las que hacer valer el interés general expresado mediante cauces democráticos.

Pues bien, la configuración de una política fiscal impregnada de tintes políticos constituye una situación generalizada; es decir, ésta resulta ser significativamente más permeable a la expresión democrática de la voluntad general, canalizada a través del poder político. En este sentido, es interesante traer a nuestro discurso la perspectiva de análisis que ha efectuado la teoría de la elección u opción pública –“*public choice*” o “*public choice theory*”–, que utilizando métodos económicos para analizar problemas políticos, extrae algunas conclusiones no tan remotas como pudiera parecer *a priori* a la luz del objeto de nuestro discurso. El enfoque de esta escuela parte de tres presupuestos²³⁹: primero, el individualismo metodológico, resumido con la frase “si la utilidad para cada uno de los miembros de la comunidad es cero, la utilidad total para la comunidad no puede ser otra que cero”²⁴⁰; segundo, *Homo Economicus* como supuesto de elección racional en todos los casos²⁴¹; y tercero, concepción de la política como

instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política, implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado –en términos de suficiencia– de ingresos, de acuerdo con los arts. 133.2 y 157.1 CE. La autonomía financiera de los entes territoriales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los arts. 137 y 156 CE (SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, F. 3; 63/1996, de 21 de mayo, F. 11; 201/1988, de 27 de octubre, F. 4; 96/1990, de 24 de mayo, F. 7 y 14; 13/1992, de 6 de febrero, F. 6; 132/1992, de 28 de septiembre, F. 8; 237/1992, de 15 de diciembre, F. 6; 331/1993, de 12 de noviembre, F. 2 y 3; 68/1996, de 18 de abril, F. 10; 171/1996, de 30 de octubre, F. 5; 166/1988, de 26 de septiembre, F. 10; 233/1999, de 16 de diciembre, F. 22, y 104/2000, de 13 de abril, F. 4)».

²³⁹ Enunciado, entre otras ocasiones, con ocasión de su discurso por la concesión del Premio Nobel: BUCHANAN, J. M.: “The Constitution of Economic Policy”, *Lecture to the memory of Alfred Nobel*; Diciembre, 1986. Disponible en: http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/1986/buchanan-lecture.html (fecha de consulta: 12 de octubre de 2013). También desarrolladas en la Primera Parte de TULLOCK, G. Y BUCHANAN, J.: *The Calculus of Consent, Logical Foundations of Constitutional Democracy*; University of Michigan Press, Michigan, 1962.

²⁴⁰ En traducción propia de las palabras de WICKSELL, considerado precursor de esta escuela y citado por el propio BUCHANAN al que hacemos referencia *ut infra*, en su discurso por la concesión del Premio Nobel de Economía. Se puede encontrar dicha afirmación, en su contexto, en: WICKSELL, K.: “A New Principle of Just Taxation” en *Classics in the Theory of Public Finance*; MacMillan, London, 1958, p. 77. *Apud* “The Constitution of Economic Policy”, *op. cit.*

²⁴¹ Que BUCHANAN ilustra a través de las siguientes palabras de WICKSELL:

“... neither the executive nor the legislative body, and even less the deciding majority in the latter, are in reality ... what the ruling theory tells us they should be. They are not pure organs of the community with no thought other than to promote the common weal.

... members of the representative body are, in the overwhelming majority of cases, precisely as interested in the general welfare as are their constituents, neither more nor less”.

“A New Principle of Just Taxation”, *op. cit.*, pp. 86-87. *Apud* “The Constitution of Economic Policy”, *op.*

intercambio²⁴².

En relación a esta escuela, con cierta frecuencia se hace mención en nuestra doctrina a la conocida “Teoría de la Ilusión Financiera” de PUVIANI²⁴³, que señala diversas clases de ilusiones o ignorancia tras los que se generan sesgos en la percepción del sistema fiscal por los contribuyentes. Sobre dicha noción ahondó posteriormente la Teoría de la “*Fiscal Illusion, Political Institutions, and Local Public Spending*”²⁴⁴, que conecta ésta con las instituciones políticas existentes.

2.3.3 Dimensión constitucional

En la construcción de esta escuela, son de ineludible mención las aportaciones de BUCHANAN, que además de expresar los presupuestos metodológicos de este enfoque, analizó con especial interés las bases constitucionales que subyacen a la toma de decisiones políticas y económicas²⁴⁵. La obra del autor se desarrolla, entre otros aspectos esenciales, tomando como *leitmotiv* el papel de la constitución desde la perspectiva del análisis económico.

Tomando como referencia la obra de WICKSELL, que ya había subrayado el papel clave del poder político en detrimento del Estado y las deficiencias derivadas de la regla de mayoría basilar en la plasmación constitucional de la democracia²⁴⁶; plantea en “*Social Choice, Democracy, and Free Markets*”²⁴⁷ la discutible posición en que queda la minoría a consecuencia del juego democrático, que se vería obligada a someterse a los deseos de la mayoría imperante; aunque es en un trabajo posterior, “*The Calculus of*

cit.

²⁴² Presupuesto en relación al que Buchanan invoca las siguientes palabras de Wicksell: “It would seem to be a blatant injustice if someone should be forced to contribute toward the costs of some activity which does not further his interests or may even be diametrically opposed to them”. “A New Principle of Just Taxation”, *op. cit.*, p. 89. *Apud* http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/1986/buchanan-lecture.html (fecha de consulta: 12 de octubre de 2013).

²⁴³ Difusión impulsada quizás por la traducción al español, que realizó el profesor RODRÍGUEZ BEREJO: PUVIANI, A.: *Teoría de la ilusión financiera*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

²⁴⁴ “Ilusión Fiscal, Instituciones Políticas, y Gasto Público Local”: POMMEREHNE, W. W. Y SCHNEIDER, F.: “Fiscal Illusion, Political Institutions, and Local Public Spending”, *Kyklos*; 313, 1978.

²⁴⁵ Línea de investigación que fructificó en el Premio Nobel de Economía en 1986.

²⁴⁶ WICKSELL, K.: “Finanztheoretische Untersuchungen”, *Political Science Quarterly*; March, 1896.

²⁴⁷ “Elección Social, Democracia, y Mercados Libres”. BUCHANAN, J. M.: “Social Choice, Democracy, and Free Markets”, *Journal of Political Economy*; 622, 1954.

*Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*²⁴⁸ cuando ahonda más en el rol ejercido por las normas de rango constitucional. Los autores²⁴⁹ diferencian dos tipos de ejes de acción colectiva respecto a los costes externos²⁵⁰: de una parte, eliminar los costes externos que las acciones privadas individuales producen en cada uno de los sujetos también individualmente considerados –recordemos el individualismo subyacente a la teoría–; y de otra parte, para asegurar algunos beneficios externos que solo la acción colectiva podría asegurar. Atendiendo a esta distinción, destacan el nivel constitucional como sujeto a mayoría cualificada, al que entienden deben sujetarse las decisiones que presenten potencialmente altos costes externos²⁵¹.

En un momento posterior, en “*Democracy in Deficit. The Political Legacy of Lord Keynes*”²⁵² profundiza en las implicaciones fiscales de la constitución, abordando la “constitución fiscal”, que define en los siguientes términos: “Ya sea incorporadas formalmente en algunos documentos jurídicamente vinculantes y explícitamente constitucionales o solo en un conjunto de consuetudinarios, tradicionales y comúnmente aceptados preceptos, podemos describir las normas vigentes que guían la elección fiscal como la «constitución fiscal»”²⁵³. Partiendo de esta noción, plantean que cabe diferenciar dos tipos de “constitución fiscal”: clásica o pre-keynesiana que, presidida por el principio de prudencia fiscal, evitaría situaciones deficitarias; y post-keynesiana que, quebrando dicho principio y apelando a la consecución de ciertos objetivos de carácter social, habría convertido el déficit en un arma política. Dicho peligro político

²⁴⁸ “El cálculo del consenso: fundamentos lógicos de la democracia constitucional”, obra de referencia de la escuela de elección pública. TULLOCK, G. Y BUCHANAN, J.: *The Calculus of Consent, Logical Foundations of Constitutional Democracy*, *op. cit.*

²⁴⁹ Se trata de un trabajo conjunto.

²⁵⁰ Parte II de TULLOCK, G. Y BUCHANAN, J.: *The Calculus of Consent, Logical Foundations of Constitutional Democracy*, *op. cit.*

²⁵¹ Los autores diferencian dos tipos de costes derivados de cualquier actividad humana: costes externos, que el individuo tendría que soportar como consecuencia de las acciones de otros; y costes de toma de decisiones, derivados de la participación del individuo en una actividad organizada, que se generarían cuando uno o más individuos pretenden alcanzar un acuerdo. Combinando ambos criterios, encuentran que los sistemas basados en la mayoría simple presentan cantidades variables de costes externos y de toma de decisión, en otras palabras, pueden implicar externalidades de diverso tipo; al mismo tiempo, la unanimidad implicaría importantes costes de decisión aunque permite reducir significativamente los costes externos; concluyendo que son necesarios sistemas de mayoría cualificada para las decisiones con potenciales amplios costes externos.

²⁵² También una obra conjunta: “Democracia en Déficit. El legado político de Lord Keynes”. BUCHANAN, J. M. Y WAGNER, R. E.: “Democracy in deficit. The Political Legacy of Lord Keynes”, *op. cit.*

²⁵³ *Ibidem*, p. 24 y 25.

ya había sido denunciado también por NORDHAUS en “*The Political Business Cycle*”²⁵⁴, que, frente a la manipulación de la demanda agregada con la finalidad de estabilizar las fluctuaciones cíclicas de la economías, plantea la instrumentalización política mediante la generación de una ilusión de crecimiento en períodos de reelección, incluso a costa de incurrir en niveles de déficit desmesurados. En otras palabras, se habría producido una quiebra del principio de equilibrio en el sentido clásico, para su puesta al servicio de objetivos sociales a través de la manipulación de la demanda agregada que la clase política efectúa inmediatamente a través del diseño de la política fiscal; como consecuencia, el juego democrático se habría convertido en heredero de vicios clásicamente presentes en el sector privado de la economía, como la articulación de programas pergeñados con el único objetivo de garantizar su reelección, pero que obviarían en puridad los objetivos de naturaleza social, intervención ésta que constituye, a la postre, con una intensidad variable, la piedra de toque del modelo de “Estado social”.

En este sentido, se apunta la necesidad de una reforma fiscal que opere dos cambios²⁵⁵: en primer lugar, la introducción de límites constitucionales que limiten el juego político, actuando a modo de “una norma externa y «superior» que les permita responder a las demandas persistentes de un incremento de los beneficios procedentes de un incremento del gasto público con reducidos niveles de tributación”²⁵⁶. A juicio de los autores dicha norma debe tener tres cualidades: ser simple y directa, de modo que trasciendan la comprensión exclusivamente por economistas; ofrecer criterios claros de cumplimiento o violación, entendemos que en aras a asegurar su efectividad; y debe expresar los valores de la ciudadanía, para asegurar así la adhesión a ésta por la generalidad. La segunda medida que proponen²⁵⁷ es una especie de restablecimiento del principio de equilibrio presupuestario, que debe materializarse de forma expresa para contrarrestar la conculcación sufrida por éste, aunque admiten que se contemplen ciertas excepciones al rigor del principio. Salvando las diferencias, y habida cuenta que se trata de un planteamiento formulado en 1977; esta propuesta nos recuerda a la reciente reforma de 27 de septiembre de 2011 operada en el artículo 135 de nuestra Constitución²⁵⁸; o desde una perspectiva de Derecho comparado y sin ánimo de

²⁵⁴ “El ciclo político-económico”. NORDHAUS, W. D.: “The Political Business Cycle”, *The Review of Economic Studies*; 422, 1975.

²⁵⁵ BUCHANAN, J. M. Y WAGNER, R. E.: “Democracy in deficit. The Political Legacy of Lord Keynes”, *op. cit.*, p. 125 y 126.

²⁵⁶ *Idem.*

²⁵⁷ *Ibidem*, p. 127.

²⁵⁸ Esta reforma ha sido extensamente tratada por nuestra literatura científica, por todos, *vid.* MOCHÓN

exhaustividad, a la efectuada por la *Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes* de 29 de julio de 2009, entre otros, sobre el artículo 115 de la Ley Fundamental de Bonn²⁵⁹; así como la propuesta por la *Legge Costituzionale* de 20 de abril de 2012 sobre el artículo 81 de la Constitución italiana²⁶⁰.

La constitución fiscal estaría así llamada a solucionar una de las principales denuncias sobre los plantamientos keynesianos: el exceso de confianza en el juego político. En un trabajo posterior, “*The Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution*”²⁶¹; los autores reflexionan en profundidad sobre el papel del Estado que

LÓPEZ, L.: “La reforma del artículo 135 de la Constitución Española y la subordinación de la deuda pública a la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 135, 2012.

²⁵⁹ Que ha pasado a tener el siguiente dictado:

«(1) Die Aufnahme von Krediten sowie die Übernahme von Bürgschaften, Garantien oder sonstigen Gewährleistungen, die zu Ausgaben in künftigen Rechnungsjahren führen können, bedürfen einer der Höhe nach bestimmten oder bestimmaren Ermächtigung durch Bundesgesetz.

(2) Einnahmen und Ausgaben sind grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen. Diesem Grundsatz ist entsprochen, wenn die Einnahmen aus Krediten 0,35 vom Hundert im Verhältnis zum nominalen Bruttoinlandsprodukt nicht überschreiten. Zusätzlich sind bei einer von der Normallage abweichenden konjunkturellen Entwicklung die Auswirkungen auf den Haushalt im Auf- und Abschwung symmetrisch zu berücksichtigen. Abweichungen der tatsächlichen Kreditaufnahme von der nach den Sätzen 1 bis 3 zulässigen Kreditobergrenze werden auf einem Kontrollkonto erfasst; Belastungen, die den Schwellenwert von 1,5 vom Hundert im Verhältnis zum nominalen Bruttoinlandsprodukt überschreiten, sind konjunkturgerecht zurückzuführen. Näheres, insbesondere die Bereinigung der Einnahmen und Ausgaben um finanzielle Transaktionen und das Verfahren zur Berechnung der Obergrenze der jährlichen Nettokreditaufnahme unter Berücksichtigung der konjunkturellen Entwicklung auf der Grundlage eines Konjunkturbereinigungsverfahrens sowie die Kontrolle und den Ausgleich von Abweichungen der tatsächlichen Kreditaufnahme von der Regelgrenze, regelt ein Bundesgesetz. Im Falle von Naturkatastrophen oder außergewöhnlichen Notsituationen, die sich der Kontrolle des Staates entziehen und die staatliche Finanzlage erheblich beeinträchtigen, können diese Kreditobergrenzen auf Grund eines Beschlusses der Mehrheit der Mitglieder des Bundestages überschritten werden. Der Beschluss ist mit einem Tilgungsplan zu verbinden. Die Rückführung der nach Satz 6 aufgenommenen Kredite hat binnen eines angemessenen Zeitraumes zu erfolgen».

²⁶⁰ Que pasaría a contar con el siguiente tenor literal: «Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali. Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte. Le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo. L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi. Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale».

²⁶¹ “El Poder de Tributar: Fundación Analítica de una Constitución Fiscal”. BUCHANAN, J. M. Y BRENNAN, G.: “The Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution” en *The Collected Works of James M. Buchanan* vol. 9; Liberty Fund, Indianapolis, 1980. No se trata de la última obra en la que el autor aborda la perspectiva constitucional del problema, *vid.* BUCHANAN, J. M.: “The

actuaría como un Leviatán a través de la “constitución fiscal” estableciendo los límites a la acción gubernamental²⁶². Se destaca el valor constitucional del esquema fiscal propuesto expresando: “Para justificar nuestro argumento, las diferencias entre la configuración no constitucional y constitucional debe ser enfatizada. ¿Qué significa decir que tributos y reforma fiscal son tratados a veces de forma no constitucional? En este contexto, reglas fiscales e instituciones son consideradas como sujetas a cambios de periodo en periodo; no son tratadas como características permanentes o casi permanentes de la estructura política. [...] Incluso si relajamos los supuestos Leviatán, [...] el individuo debe hacer frente al hecho de que [...] puede encontrar sus obligaciones tributarias arbitrariamente determinadas por la coalición política dominante que podría actuar en contra de sus propios intereses”²⁶³.

Los propios autores enlazan su propuesta con la obra “*Law, Legislation and Liberty*”²⁶⁴ de HAYEK, sobre la que expresan que: “propone una diferente, y más estructural, reforma del proceso político que relaciona directamente con la potestad tributaria. Él propone que la estructura de la tributación, [...], sea elegida mediante las deliberaciones de nuevas y diferentemente elegidas y organizadas aambleas, una cámara alta, cuya única función esté limitada a la promulgación de leyes normas generales, que presumiblemente, una vez aprobadas, permanezcan en vigor durante largos período de tiempo. Las “leyes generales” de Hayek parecen equivalentes a lo que nosotros denominamos normas “constitucionales”. Él debería entonces permitir que otra asamblea, el poder legislativo o parlamento ordinario, eligiera niveles de tributación y, por supuesto, los niveles de gastos junto a la asignación de los usos. Al igual que en su propuesta anterior de proporcionalidad tributaria, la reforma estructural sugerida por Hayek está diseñada primordialmente para reducir o eliminar los periodos de disputas políticas sobre la distribución de cargas fiscales. En este sentido, ambas propuestas de Hayek tienen como objetivo asegurar de algún modo que las normas fiscales sean tratadas constitucionalmente mejor que no constitucionalmente”²⁶⁵.

Constitutional Way of Thinking”, *Supreme Court Economic Review*; Vol. 15, 2007.

²⁶² BUCHANAN, J. M. Y BRENNAN, G.: “The Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution”, *op. cit.*, p. 16 y ss.

²⁶³ Traducción propia a partir de *Ibidem*, p. 221 y 222.

²⁶⁴ HAYEK, F. A.: *Derecho, Legislación y Libertad: una nueva formulación de los principios liberales de la justicia y de la economía política*; Union Editorial, Madrid, 2006. La perspectiva del autor, conjuntamente analizada con la de Keynes, se puede encontrar en: WAPSHOTT, N.: *Keynes Hayek: The Clash that Defined Modern Economics*; W. W. Norton & Company, 2011.

²⁶⁵ Traducción propia a partir de BUCHANAN, J. M. Y BRENNAN, G.: “The Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution”, *op. cit.*, p. 224.

En definitiva, se invoca la constitución, dada su especial legitimidad democrática, como piedra de toque para el establecimiento de límites financieros a la actuación política imprudente, que vendría posibilitada por la quiebra del principio de equilibrio presupuestario. En este sentido, resulta clave el papel desempeñado por nuevos parámetros, como el principio de estabilidad presupuestaria²⁶⁶, llamados a regir la dimensión estabilizadora de la intervención del Estado en la actividad económica. Hasta este momento del análisis de los confines de la mano invisible²⁶⁷, hemos examinado el papel atribuido a los textos constitucionales desde ciertos presupuestos metodológicos: en primer lugar, centrándonos sobre el enfoque económico, hemos desarrollado un análisis en clave de eficiencia, intentando desprendernos de criterios de justicia que abordaremos en un momento posterior del discurso. En segundo lugar, de modo acorde con esta asepsia material, hemos basado las conclusiones en la acción intervencionista del Estado en términos generales, prescindiendo de concretar si estábamos ante el modelo de “Estado de bienestar” o de “Estado social”, habida cuenta, como ya hemos desarrollado en un momento anterior, que no se trata de concepción sinónimos desde la óptica jurídica²⁶⁸. Por último, atendiendo al tono formal inherente a nuestro análisis desarrollado hasta el momento, hemos examinado el papel intervencionista del Estado en sentido negativo, es decir, focalizándonos sobre la limitación de su actuación, respecto a la que hemos concluido subrayando el rol de contención que se reclama a las constituciones.

Pues bien, en el siguiente capítulo someteremos a análisis el rol del tributo como mecanismo de intervención estatal aunque con una mirada opuesta: mediante un análisis de corte esencialmente jurídico, con especial observancia de criterios materiales que proyectaremos en un doble sentido: sobre el mismo instituto del tributo, así como respecto a los fines a lo que éste pueda servir, subrayando la conexión entre éste y el sistema fiscal. Sin embargo, antes de abordar dichas cuestiones, nos plantearemos una cuestión conclusiva de esta parte de nuestro análisis: las repercusiones de la Teoría General en el análisis jurídico de la intervención estatal en la economía.

²⁶⁶ Vid. CORCHERO, M. Y SÁNCHEZ PÉREZ, L.: “La estabilidad presupuestaria: antecedentes y legislación vigente”, *Actualidad Administrativa*; núm. 21, 2012. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. Y LÓPEZ JIMÉNEZ, J. M.: “Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional en España”, *Diario La Ley*; núm. 7760, 2011.

²⁶⁷ No así al analizar las implicaciones del Estado social y democrático de derechos, noción a partir de la que comenzamos a articular nuestro discurso.

²⁶⁸ Nos remitimos al apartado sobre los cambios político-jurídicos en el que ya hemos abordado esta cuestión.

2.4 Implicaciones jurídicas de la “Revolución Keynesiana”²⁶⁹

Antes de comenzar a acometer la cuestión propuesta, creemos que es de justicia reconocer que, a nuestro juicio, resulta imposible delimitar el impacto de una teoría que a su eclosión inundó ámbitos *a priori* inimaginables. En palabras de algún autor: “la identificación de Keynes con Einstein es también muy clara como para perderla. Keynes estaba escribiendo una Teoría General sobre empleo, en la que él llamó a la economía clásica un ‘caso especial’ y a los economistas clásicos ‘geometristas euclidianos’ en un mundo no eucladiano”²⁷⁰; en palabras de otro²⁷¹: “Solo como Einstein, Keynes busca una nueva imagen del mundo para oponerla a la teoría económica ortodoxa y sugiere que una teoría revolucionaria no es algo que expulse viejos conceptos pero es una que los redefine”²⁷². En definitiva, desde una perspectiva *ex ante*, los planteamientos de KEYNES a través de su “Teoría General del Empleo, el Interés, y el Dinero” supusieron una auténtica solución de continuidad expresando la hoja de ruta a seguir para materializar la intervención estatal sin traicionar a la esencia misma del sistema preexistente²⁷³. Al respecto, es importante recordar que su publicación en 1936, supuso una disrupción a la Gran Depresión subsiguiente al conocido Crack del 29, cuyos efectos se extenderían para algunos países hasta entrada la Segunda Guerra Mundial. Valorando *ex post* los efectos del keinesianismo, lo cierto es que no faltan opiniones encontradas, existiendo algunas voces que desacreditan sus basamentos²⁷⁴, apelando a argumentos como su excesiva confianza en la clase política, a la que otorga un protagonismo sin acotar suficientemente; o que constituyó una obra hija de su tiempo, es decir, un modelo económico elaborado atendiendo a las circunstancias coyunturales del momento, pero no exportable a cualquier tiempo y lugar.

KEYNES verbalizó la senda a seguir para dar forma correcta a la intervención del Estado, aunque lo cierto es que el sentido de la reforma se venía intuyendo; no obstante, sus aportaciones influyeron²⁷⁵ en el “Beveridge Report”, ya referido, considerado como

²⁶⁹ En expresión de KLEIN en *The Keynesian revolution*, *op. cit.*

²⁷⁰ SKIDELSKY, R.: *John Maynard Keynes. Vol. II: The Economist as Saviour 1920-1937*, *op. cit.*, p. 487.

²⁷¹ Ambas citas conectando a Keynes con Einstein se encuentran en JOHNSON, L. E. Y OTROS: “The concept of equilibrium: A key theoretical element in Keynes’ revolution”, *op. cit.*, p. 224.

²⁷² TOGATI, D. T.: “Keynes as the Einstein of Economic Theory”, *op. cit.*, p. 121.

²⁷³ GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, *op. cit.*, p. 20.

²⁷⁴ Como hemos examinado, encontramos una de las críticas más enérgicas en: BUCHANAN, J. M. Y WAGNER, R. E.: “Democracy in deficit. The Political Legacy of Lord Keynes”, *op. cit.*

²⁷⁵ *Vid.* MARCUZZO, M. C.: “Whose Welfare State?”, *op. cit.*, p. 189 y ss.

la carta fundacional del *Welfare State*; centrándose de hecho el segundo de los informes sobre el pleno empleo, concepto nuclear en la Teoría General. En el caso del Estado social, curiosamente, la legislación supuso un precedente de la intervención en ámbitos considerados típicamente económicos²⁷⁶; aunque se señala a LORENZ VON STEIN como primer teórico de éste²⁷⁷, remontándonos a mediados del siglo XIX: “La respuesta a los nuevos problemas sociales asociados a la industrialización y a la urbanización y a los peligros para la sociedad, provenientes de nuevos movimientos sociales potencialmente revolucionarios, se buscó ante todo en dos caminos que, no obstante, estaban estrechamente entrelazados en la teoría política y en el trabajo práctico. En primer lugar, se continuó desarrollando una idea absolutista de una “buena policía” –en conexión con Hegel, Robert von Mohl y Lorenz von Stein– que fuera responsable del bienestar, de la felicidad y seguridad del sistema social hasta llegar a la formulación de un Estado de derecho social moderno. Este tenía que ponerse a sí mismo como cometido guiar el desarrollo social y fomentar el bienestar de los ciudadanos mediante una política y una administración social”²⁷⁸.

Sin embargo, curiosamente la expresión adquiere una nueva dimensión²⁷⁹ a través de la obra “*Rechtstaat oder Diktatur?*” de HERMANN HELLER, cuya publicación prácticamente coincide con el Crack del 29, que convulsiónó el sistema establecido al completo, alcanzando una resonancia que se postergaría hasta bastantes años después. La obra del autor propugnaba un modelo de “Estado de Derecho” impregnado de sentido material a través de la socialdemocracia, que en expresión del autor, suponía la “extensión al orden del trabajo y de las mercancías de la idea del Estado material de Derecho”²⁸⁰; como también expresó enfatizando la faceta económica del concepto: “es una asociación política de lucha, un partido político, que en lugar de la forma de sociedad propia del capitalismo privado, quiere establecer un orden de economía comunitaria. Mediante la racionalización de la producción aspira a un aumento de las mercancías; gracias a la socialización aspira a una justa distribución: a través de la humanización de las condiciones de trabajo trata de lograr una identificación del

²⁷⁶ RUBIO LARA, M. J.: *La formación del Estado social*, op. cit., p. 187.

²⁷⁷ RITTER, G. A.: *El Estado social, su origen y desarrollo en una comparación internacional*, op. cit., p. 91.

²⁷⁸ *Ibidem*, pp. 66-67.

²⁷⁹ Vid. YSÀS MOLINERO, H.: *La participación de los sindicatos en las funciones normativas de los poderes públicos*, op. cit., p. 46.

²⁸⁰ HELLER, H.: *Escritos políticos*, op. cit., p. 290.

hombre con su obra”²⁸¹.

Desde entonces, la noción se ha diseminado a través de literatura política, filosófica o jurídica; que entre otros aspectos innumerables, adopta como *leitmotiv* la medida de la intervención estatal como nudo gordiano a través del que perpetuar el sistema, o incluso, la misma raigambre de dicho rol en el marco de discusiones de inspiración más liberal. En contrapunto, KELSEN en su conocida “Teoría Pura del Derecho”²⁸², aspira a una representación del ordenamiento jurídico desprovista de connotaciones ideológicas, en un intento de proyectar la mecánica de pensamiento que opera en las Ciencias exactas sobre el ordenamiento jurídico, en la línea de la definición del óptimo de PARETO²⁸³, también desapegado de cualquier juicio de valor. Aplicando esta óptica analítica²⁸⁴, KELSEN describe el ordenamiento jurídico como “una estructura jerárquica y sus normas se distribuyen en diversos estratos superpuestos. La unidad del orden reside en el hecho de que la creación — y por consecuencia la validez— de una norma está determinada por otra norma, cuya creación, a su vez, ha sido determinada por una tercera norma. Podemos de este modo remontarnos hasta la norma fundamental de la cual depende la validez del orden jurídico en su conjunto”²⁸⁵, desprendiéndose de

²⁸¹ *Ibidem*, p. 228.

²⁸² Obra fundamental del gran teórico del Derecho: KELSEN, H.: *Teoría pura del derecho*; Eudeba, Buenos Aires, 2010.

²⁸³ Enfoque de KELSSEN y PARETO, que también comparte Max Weber; dichos pensadores son conectados por la similitud de sus enfoques en: MARTÍNEZ ROLDÁN, L. Y FERNÁNDEZ SUÁREZ, J. A.: *Curso de teoría del Derecho*; Editorial Ariel, Barcelona, 2005, p. 84.

²⁸⁴ Son especialmente expresivas las palabras del autor en el prefacio a la primera edición de la edición alemana de 1934:

“Hace casi un cuarto de siglo que emprendí la tarea de elaborar una teoría pura del derecho, es decir, una teoría depurada de toda ideología política y de todo elemento de las ciencias de la naturaleza, y consciente de tener un objeto regido por leyes que le son propias. Mi finalidad ha sido, desde el primer momento, elevar la teoría del derecho, que aparecía expuesta esencialmente en trabajos más o menos encubiertos de política jurídica, al rango de una verdadera ciencia que ocupara un lugar al lado de las otras ciencias morales. Se trataba de profundizar las investigaciones emprendidas para determinar la naturaleza del derecho, abstracción hecha de sus diversos aspectos, y de orientarlas en toda la medida posible hacia la objetividad y la precisión, ideal de toda ciencia.

Hoy tengo la satisfacción de comprobar que no me he quedado solo en este camino. En todos los países civilizados, en todas las profesiones jurídicas, por diferentes que sean unas de otras, en los teóricos y los prácticos, y aun en los representantes de otras ciencias morales, he encontrado un eco alentador”.

KELSEN, H.: *Teoría pura del derecho*, *op. cit.*, p. 13.

²⁸⁵ *Ibidem*, p. 118.

aspectos materiales, imperantes en el momento²⁸⁶.

Sin embargo, a pesar de que la reconfiguración de la intervención estatal subyace a las obras de HELLER y KEYNES; lo cierto es que la obra del segundo ha recibido críticas en relación al déficit democrático que presenta. Algunos autores²⁸⁷ comparten la perspectiva de que los planteamientos keynesianos resultarían irreconciliables con la democracia; en este sentido, esta corriente crítica presenta dos componentes²⁸⁸: primero, plantea que la Teoría General se sustenta sobre la existencia de una regla de élite, que asumiendo la incapacidad de los ciudadanos para alcanzar ciertos objetivos, posibilitaría la materialización de sus pretensiones a través de la intervención en el orden económico, de modo que el constructo teórico que enarbola puede derrumbarse si prescindimos de ésta; y segundo, implica el rechazo a la participación popular o la presión de las masas para la obtención del bienestar, tan característico de las democracias liberales contemporáneas²⁸⁹. Sin embargo, también se ha observado que la función estabilizadora a ejercer por el Estado a través de la manipulación de la demanda agregada evidenciaría la necesaria intervención estatal, desconfiando en el “*laissez-faire*”, que a la postre, evitaría el desorden socio-político sobre el que se construye el orden democrático²⁹⁰.

Dejando a un lado estas interesantes apreciaciones, aunque no estamos en el lugar idóneo para dilucidar la tensión dialéctica existente entre las propuestas de KEYNES y la socialdemocracia desde la perspectiva helleriana; sí subrayamos las implicaciones políticas de su planteamiento, afectando a nociones tan elementales como la democracia, fundamental desde la perspectiva constitucional actual, como demuestra su presencia desde el primer artículo de la Constitución, a través de la fórmula del «*Estado social y democrático de Derecho*».

²⁸⁶ Sobre el concepto de democracia en KELSEN es interesante consultar: KALYVAS, A.: “The basic norm and democracy in Hans Kelsen’s legal and political theory”, *Philosophy & Social Criticism*; 325, 2006.

²⁸⁷ WALIGORSKI, C. P.: “Keynes and democracy”, *The Social Science Journal*; vol. 31, núm. 1, 1994, p. 80.

²⁸⁸ *Idem*.

²⁸⁹ Además de las críticas formuladas al keynesianismo desde la escuela de elección pública, también la escuela austriaca constituyó la cuna de muchas éstas, entre otras: HAYEK, F. A. VON: *A tiger by the tail: Keynesian Legacy of Inflation*, 2ª ed., 2ª reimp.; Institute of Economic Affairs, London, 1978. ROTHBARD, M. N.: *El hombre, la economía y el estado: tratado sobre principios de economía*; Unión editorial, Madrid, 2011.

²⁹⁰ WALIGORSKI, C. P.: “Keynes and democracy”, *op. cit.*, p. 82. El autor recuerda las significativas palabras de KEYNES dentro de la Teoría General: “*there is no design but our own and the invisible hand is merely our own bleeding feet moving through pain and loss to an uncertain future*”.

Focalizándonos sobre el Derecho Financiero actual, también podemos observar el influjo de la Teoría General; al respecto, no cabe duda de que nuestra disciplina, lejos de resultar hermética a los cambios de su contexto, se adapta a las variaciones en campos conexos como el político o el económico²⁹¹, fundamentales para la comprensión de algunas de nuestras instituciones básicas²⁹². Como hemos expuesto, desde los campos político y económico, la demanda de cambios en la “constitución fiscal” constituyen el denominador común de las posturas de algunos autores²⁹³; exigencia que hemos visto que ya se empieza a materializar en nuestros textos constitucionales. Igualmente, en el seno de nuestro Derecho Presupuestario, hemos asistido a cambios tan relevantes como la quiebra del principio vertebrador de equilibrio eclipsado por el de estabilidad, la presencia creciente del de sostenibilidad financiera, la adquisición de protagonismo creciente por conceptos como el déficit, todos llamados a reprobar y acotar la acción estatal. A luz del objeto de nuestro discurso, estos principios constituyen simplemente exponentes claros y recientes de los cambios que ha experimentado el Derecho Financiero, en este caso a través de su rama presupuestaria, a consecuencia de la reconfiguración del Estado mediante la integración de la dimensión social, verbalizado económicamente a través de los postulados del keynesianismo.

Como hemos expuesto en un momento anterior, en absoluto se trata de una cuestión resuelta, todavía hoy asistimos a cambios reaccionarios a los excesos de la intervención estatal, como la consagración constitucional de principios o límites a ésta, o su plasmación en normas de apoyo, como la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Continuando desde la perspectiva del gasto, es importante subrayar la tensión generada por la irrupción del Estado social: de una parte, es necesario limitar el gasto; pero de otra, ha de establecerse la medida de esta dimensión social consagrada constitucionalmente a través de la fórmula del «*Estado social y democrático de Derecho*» que irradia sus efectos sobre la totalidad del ordenamiento jurídico²⁹⁴. En este sentido, este componente social se traduce de forma directa en el catálogo de derechos

²⁹¹ Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: “Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario”, *op. cit.*, p. 3 y ss.

²⁹² La pluralidad de enfoques que abordan la actividad financiera es expuesta, entre otros, en: CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, *op. cit.*, p. 59 y ss.

²⁹³ Nos remitimos a las diversas referencias a la obra de Buchanan realizadas hasta este momento del discurso; por todas: BUCHANAN, J. M. Y WAGNER, R. E.: “Democracy in deficit. The Political Legacy of Lord Keynes”, *op. cit.*

²⁹⁴ Nos remitimos a la bibliografía citada al principio del capítulo sobre las implicaciones de esta cláusula contitucional.

sobre el que ahondaremos en el siguiente capítulo, que a su vez implica la ejecución de una serie de competencias que la Carta magna también reparte. En otras palabras, dicha vertiente social supera una mera declaración para tornarse en una expresión cargada de sentido material, entre otros ámbitos, para el análisis jurídico.

A través de los ingresos también resuena el cambio de paradigma que supuso la reconfiguración del Estado: la quiebra de los principios presupuestarios clásicos²⁹⁵ ha supuesto abandonar la dimensión neutra de la tributación; el tributo abandona su papel unívoco como mecanismo de financiación, para transformar los efectos colaterales que genera en un fin en sí mismo. En este sentido, la nuclear institución de nuestra disciplina no ha permanecido indemne a los cambios derivados tras el advenimiento del Estado social, aunque no con la misma suerte en todos los casos. Al respecto, especial mención merece la discutida parafiscalidad²⁹⁶, un fenómeno nacido a consecuencia de las necesidades emergentes de financiación con causa en el exponencial crecimiento del aparato estatal, pero que puso a prueba los límites de la categoría dogmática del tributo, cuestión sobre la que volveremos *ut infra*. Al igual que la vertiente del gasto, la regulación de los ingresos está sujeta a cambios que enraízan en el modelo de Estado y la modulación del componente social; en este sentido, los ingresos también están sujetos a cambios de distinto signo como dar coherencia jurídica a la necesidad de asegurar un caudal de ingresos acorde al gasto o la creciente extrafiscalidad. Es definitiva, se trata de nuevos retos que requieen conectar el propio instituto del tributo en su concepción clásica, como mecanismo neutro para la obtención de ingresos, con la incorporación de fines diferentes a éste, transición en la que resultan esenciales los derechos de corte social que marcaron la superación del Estado liberal, cuestión sobre la que ahondaremos en el siguiente capítulo.

²⁹⁵ BUSTOS GISBERT, A.: *Curso básico de Hacienda Pública*, op. cit., p. 82 y ss. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Introducción al derecho presupuestario: concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*, op. cit., p. 30 y ss. PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, op. cit., p. 134 y ss.

²⁹⁶ MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*; Colegio universitario de León, León, 1978.

Capítulo Segundo
Garantía extrafiscal

Garantía extrafiscal

1 Los intereses legítimos

Los derechos fundamentales constituyen uno de los focos obvios de atención de la doctrina en el marco de un debate que incorpora nuevos elementos al compás de la evolución experimentada a lo largo del tiempo.

Desde una perspectiva formal o estructural, han sido definidos como “todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a «todos» los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendiendo por «derechos subjetivo» cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por «status» la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de éstas”²⁹⁷; como su autor puntualiza, esta propuesta se encuadra en la teoría general del derecho, independiente de los “bienes, valores o necesidades sustanciales”²⁹⁸ que son objeto de tutela, es decir, tiene la pretensión de ser “ideológicamente neutral”²⁹⁹. Para otro autor, son “aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional, y que suelen gozar de una tutela reforzada”³⁰⁰.

²⁹⁷ FERRAJOLI, L.: *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, 4.^a ed.; Trotta, Madrid, 2009, p. 19.

²⁹⁸ FERRAJOLI, L.: *Los fundamentos de los derechos fundamentales*; *op.cit.*, p. 21.

²⁹⁹ *Idem.*

³⁰⁰ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Los derechos fundamentales*; Madrid, Tecnos, 1986, pp. 46 y ss.

Al margen de estas definiciones, entre otras que podemos encontrar en la literatura científica, lo cierto que la cuestión de los derechos fundamentales se perfila como no exenta de aspectos problemáticos³⁰¹, como los que afectan a la propia concepción de éstos y su evolución. Al respecto, resulta de interés la interpretación³⁰² que subraya la importancia de las condiciones jurídicas y políticas que delimitan su efectividad, pero en paridad con las sociales, económicas y culturales; para concluir que “si las normas que reconocen derechos fundamentales son normas decisivas, es, en efecto, porque tales derechos constituyen la principal garantía que tienen los ciudadanos de que el sistema social y político se orientará —por encima de las disfunciones o los incumplimientos relativos que en cada momento puedan presentarse— hacia el respeto y promoción de las posibilidades vitales de la persona, cuya dignidad se erige en fundamento de todo el sistema”³⁰³. Al respecto, la expresión “derechos fundamentales” tiene su origen³⁰⁴ en la traducción del término alemán “*Grundrechte*”, que integra el lexema “*Grund*” en alusión a sus profundas implicaciones, de tal entidad que alcanzan a la totalidad del ordenamiento. Este carácter basilar está presente en el art. 10.1 de nuestra Norma fundamental que, considerado “piedra angular de todo el sistema jurídico”³⁰⁵ y estratégicamente emplazado entre la proclamación de valores y principios, aunque encabezando el catálogo iusfundamental, cuenta con el siguiente tenor literal: «*La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social*».

Por consiguiente, como pieza clave del engranaje constitucional, son susceptibles de una lectura no solo en orden a satisfacer las necesidades individuales o

³⁰¹ Sobre la problemática en torno a la definición de los derechos fundamentales, *vid.* FERRAJOLI, L.: *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho*; Trotta, Madrid, 2011, p. 684 y ss. Entre otras muchas obras que citaremos a lo largo del presente capítulo, para una exposición panorámica sobre los derechos fundamentales, es interesante consultar: BARRANCO AVILÉS, M. C.: *La teoría jurídica de los derechos fundamentales*; Dykinson, Madrid, 2004.

³⁰² CÁMARA VILLAR, G.: “El sistema de los derechos y de las libertades fundamentales” en *Derecho Constitucional*; Tecnos, Madrid, 1999, p. 35.

³⁰³ CÁMARA VILLAR, G.: “El sistema de los derechos y de las libertades fundamentales” en *Derecho Constitucional*; Tecnos, Madrid, 1999, p. 35.

³⁰⁴ VILLACORTA MANCEBO, L. Q. Y VILLACORTA CAÑO-VEGA, A.: *Nuevas dimensiones de protección asumidas por los derechos fundamentales*; Dykinson, Madrid, 2013, p. 49.

³⁰⁵ RUIZ-GIMÉNEZ CORTÉS, J. Y RUIZ-GIMÉNEZ ARRIETA, I.: “Artículo 10: Derechos Fundamentales de la persona” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996. También destaca la importancia del precepto, entre otros: GAVARA DE CARA, J. C.: *La proyección interna de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales: el art. 10.1 CE*; J.M. Bosch, Barcelona, 2011, p. 93.

colectivas; sino que, siguiendo a algún célebre autor³⁰⁶, resultan capitales en la delimitación de la conexión del ciudadano con la comunidad política en la que se encuentra inserto; posibilitan el equilibrio de poder necesario en el marco de la democracia pluralista; resultan esenciales en la integración económica, política y cultural del país; permiten que el Estado constitucional erija la dignidad humana como premisa para su acción; suponen una reacción frente a amenazas básicas para los ciudadanos; tienen un contenido abierto a asumir nuevas funciones o dimensiones, así como admiten nuevos mecanismos de defensa. Como resultado de las anteriores consideraciones, se ha acuñado la descriptiva expresión de “derechos a dos tiempos”³⁰⁷ en alusión a la necesidad de introducir matices en la lectura del catálogo de derechos.

En este orden de cosas, obtenemos un interesante contraste al trasluz del art. 53 CE en cuanto a la efectividad de los «Principios rectores de la Política Social y Económica», que queda entredicho de acuerdo con dicho precepto, que establece que *«El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen»*. Tras estos «principios rectores», encontramos intereses colectivos y difusos, nociones éstas de controvertida naturaleza, sobre las que profundizaremos en un momento posterior de nuestro discurso³⁰⁸. De momento, únicamente apuntar que sus mecanismos de tutela constituyen una de las cuestiones claves en las que desempeña un papel fundamental los instrumentos extrafiscales que abordamos a través del presente trabajo.

Por último, esta dispar situación entre derechos subjetivos e intereses legítimos ha sido plausiblemente descrita por PEÑA FREIRE como sigue: “La conexión entre intereses legítimos y ordenamiento jurídico no es, sin embargo, una manera de formalización del interés, porque no se realiza a partir de normas particulares concretas, sino a partir de principios constitucionales de carácter dinámico o expansivo y con un alto grado de abstracción y generalidad. Así, la calificación jurídica no puede ser rígida, ya que en este caso estaríamos ante el mismo supuesto en que se encuentran los

³⁰⁶ HÄBERLE, P.: *Die Wesensgehaltgarantie der Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz : zugleich ein Beitrag zum institutionellen Verständnis der Grundrechte und zur Lehre vom Gesetzesvorbehalt*, 2.^a ed.; Müller Juristischer Verlag C.F., Heidelberg, 1972, p. 177. *Apud* SCARCIGLIA, R.: *Introducción al derecho constitucional comparado*; Dykinson, 2011, p. 150 y 151.

³⁰⁷ PECES-BARBA, G.: *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*; Universidad Carlos III de Madrid - Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1995; p. 369.

³⁰⁸ Se pueden encontrar interesantes obras en la literatura, como PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*; Trotta, Madrid, 1997, pp. 176 y ss.

derechos subjetivos. Frente a esta rigidez, hay que aceptar la mayor flexibilidad en la legitimación jurídica de los intereses³⁰⁹. Estas palabras recogen la singular en que se encuentran los intereses con anclaje constitucional en los «principios rectores de la política social y económica» que toman corporeidad bajo una categoría flexible que, sin embargo, no supone una contradicción con su inexorable protección. En palabras del mismo autor: “Ello no implica, sin embargo, contradicción del interés con los principios y valores constitucionales que van más allá de la configuración legislativa concreta y que son los que hacen al interés merecedor de garantía”³¹⁰; partiendo de estas premisas, estamos ante intereses sobre los que debe actuar los poderes públicos, no solo por su valor per se, sino *a fortiori*, desde la óptica de la interacción entre las diferentes generaciones de derechos, vertebradas conforme a valores, que enraízan en la dignidad.

1.1 Las necesidades humanas

Los derechos constituyen la expresión³¹¹ de las necesidades³¹² humanas³¹³, cuya resolución supone el punto de encuentro de múltiples disciplinas³¹⁴; lectura ésta a la que hay que sumar los intereses subyacentes a los «*Principios rectores de la Política Social y Económica*», de controvertida protección. De una parte, resultan un foco de interés para la Economía, que analiza la satisfacción de éstas mediante la producción de bienes y la prestación de servicios; y desde una óptica más amplia, aborda cómo estas necesidades de signo individual o social se ven cubiertas con recursos escasos³¹⁵. Más

³⁰⁹ PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*; Trotta, Madrid, 1997, p. 119.

³¹⁰ PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*; *op. cit.*, p. 119.

³¹¹ La importancia de las necesidades humanas en el ámbito que nos ocupa ha sido expresada por diversos autores, entre otros: BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, 2.^a ed.; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2005, p. 353 y ss. CONTRERAS PELÁEZ, F. J.: *Derechos sociales: teoría e ideología*; Tecnos, Madrid, 1994, p. 41 y ss. FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*; Trotta, Madrid, 2011, p. 379.

³¹² Sobre la distinción entre necesidades y deseos, *vid.* CONTRERAS PELÁEZ, F. J.: “Derechos sociales y necesidades básicas: Respuesta al profesor de castro”, *Anuario de Filosofía del Derecho*; núm. XII, 1995, p. 693. AÑÓN, M. J.: *Las necesidades y el fundamento de los derechos humanos*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994, pp. 31-32. MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Políticas de bienestar. Un estudio sobre los derechos sociales*; Tecnos, Madrid, 1998, p. 163 y ss.

³¹³ Sobre la consideración humana de estas necesidades, *vid.* PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 39 y 40.

³¹⁴ La Escuela de Budapest, integrada por un grupo de discípulos de GEORG LUKÁCS, aborda la relevancia de estas necesidades humanas en relación a los derechos humanos. *Vid.* HERRERA FLORES, J.: *Los derechos humanos desde la Escuela de Budapest*; Tecnos, Madrid, 1989.

³¹⁵ Entre otros muchos autores, *vid.* BEGG, D.; FISCHER, S. Y FERNÁNDEZ DÍAZ, A.: *Economía*, 8.^a ed.;

específicamente, la Hacienda Pública o Economía Pública³¹⁶ aborda un conjunto de estas necesidades, concretamente aquéllas colectivas que por su naturaleza exigen de la “intervención del grupo político”³¹⁷, o en otras palabras, demandan la existencia de “un presupuesto de ingresos y gastos públicos y un proceso político de decisión para satisfacer las necesidades públicas”³¹⁸. Como es sabido, esta labor es abordada por el Derecho Financiero, definiéndose por algún autor éste como “una *disciplina jurídica* que tiene por objeto aquel sector del ordenamiento jurídico que regula la constitución y gestión de la Hacienda Pública; esto es, la actividad financiera”³¹⁹; y a su vez, definiendo la actividad financiera, valga la redundancia, como “la actividad encaminada a la obtención de *ingresos* y realización de *gastos*, con los que poder subvenir a la satisfacción de determinadas necesidades colectivas”³²⁰. Por tanto, en el planteamiento de esta disciplina también subyacen las necesidades, abordando la regulación de los recursos, tanto desde la perspectiva del ingreso como del gasto, relacionados con éstas. Se trata de una rama que guarda conexión con el resto del ordenamiento y enraíza en el orden constitucional, que encuentra basamento esencial en los derechos fundamentales, pero que también sirve a la efectividad de los «*Principios rectores de la Política Social y Económica*» a través de la expresión extrafiscal.

Es importante subrayar que las necesidades humanas presentan una naturaleza cambiante³²¹. Hicimos mención en un momento anterior del discurso a la conocida “teoría de la “procura existencial” –*daseinsvorsorge*–³²² que plantea la existencia de un

McGraw-Hill, Madrid, 2006, p. 13. BERNANKE, B. S. Y FRANK, R. H.: *Principios de economía*, 3.^a ed.; McGraw-Hill, Madrid, 2007, p. 4. MOCHÓN MORCILLO, F.: *Principios de economía*, 3.^a ed.; McGraw-Hill, Madrid, 2006, p. 1.

³¹⁶ Según CORONA y DÍAZ las expresiones de “Hacienda Pública” y “Economía Pública” resultarían sinónimas en la actualidad. *Introducción a la hacienda pública*; Ariel, Argentina, 2004, p. 36.

³¹⁷ BUSTOS GISBERT, A.: *Curso básico de Hacienda Pública*; Colex, Madrid, 2011, p. 9.

³¹⁸ De acuerdo con la definición de “Hacienda Pública” presente en DÍAZ, A. Y CORONA, J. F.: *Introducción a la hacienda pública*, *op. cit.*, p. 36.

³¹⁹ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23.^a ed.; Tecnos, Madrid, 2012, p. 31.

³²⁰ *Idem*.

³²¹ HESSE, K.: “Significado de los derechos fundamentales” en *Manual de Derecho Constitucional*; Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 90.

³²² Teoría expresada por FORSTHOFF en 1938. Se puede encontrar una explicación más reciente de ésta en: GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*; Alianza, 1977, p. 27 y ss. RETORTILLO BARQUER, L.: “La configuración jurídica de la Administración Pública y el concepto de Deseinvorsorge”, *Revista de la Administración Pública*; núm. 38, 1962, p. 35 y ss.

creciente espacio vital efectivo de elementos que no controla el sujeto, pero que se revelan como imprescindibles para su subsistencia. Con la pretensión de dar respuesta a las nuevas exigencias, se ha producido una progresiva ampliación del catálogo de derechos que han superado su concepción como límites de la acción estatal —*staatscharanken*— en cuanto demanda de prestaciones en sentido negativo; para asumir fines u objetivos a alcanzar por el Estado —*staatszwecke*—, que exigen el desempeño de un rol marcadamente más intervencionista por parte del Estado³²³. Además, estos cambios alcanzan elementos circunstanciales de especial relevancia como los vehículos de expresión de las necesidades, generándose nuevos mecanismos de participación política o el protagonismo creciente de cauces informales que gozan de un variable reconocimiento formal³²⁴.

Por tanto, los derechos no permanecen pétreos a lo largo del tiempo, sino que están sujetos a evolución constante, como evidencia su ampliación a través de la progresiva incorporación de generaciones de derechos. En este sentido, encontramos que tras los derechos civiles y políticos se produce una superación de la dimensión individual en favor de una intensificación del grado de cohesión social, que alcanzará su expresión máxima con los derechos de solidaridad, que como es sabido, se caracterizan por su construcción sobre formas de titularidad colectiva³²⁵, como en el caso del derecho a un medio ambiente sano. En otro orden de cosas, la progresiva protección de nuevas necesidades, también constituye la fuerza motriz de los cambios desplegados en la estructura estatal, y por repercusión, en el sistema tributario en general, y en el tributo en particular. En otras palabras, como si de una reacción causa efecto se tratara, la ampliación del catálogo de derechos³²⁶ ha ocasionado una mutación del rol desempeñado por el Estado³²⁷; suponiendo en determinados casos su financiación el nudo gordiano sempiterno, resuelto mediante la flexibilización de su eficacia y la búsqueda de nuevos instrumentos de tutela.

³²³ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 317.

³²⁴ Vid. GREPPI, A.: *La democracia y su contrario: representación, separación de poderes y opinión pública*; Trotta, Madrid, 2012, p. 41 y ss.

³²⁵ LÓPEZ CALERA, N. M.: *¿Hay derechos colectivos? Individualidad y socialidad en la teoría de los derechos*; Ariel, Madrid, 2004. PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 39 y ss.

³²⁶ Como después veremos, se han identificado generaciones en la ampliación del catálogo de derechos fundamentales a lo largo de la historia.

³²⁷ Nos remitimos a las referencias que hemos realizado en el capítulo precedente al análisis de la Teoría General de Keynes, hoja de ruta de la modificación del papel del Estado en la economía hacia un rol marcadamente más intervencionista.

Coetáneamente a la evolución de las necesidades, y al correlativo reconocimiento de derechos, se plantea la consiguiente necesidad de articular mecanismos de garantía de su efectividad. Son diversos los aspectos a tener en cuenta, como el impacto económico derivado de la materialización de éstos, la heterogénea naturaleza de los derechos a tutelar, o la complejidad creciente de la realidad sobre la que intervenir. Al respecto, a pesar de la evidente necesidad de regulación administrativa o de “*command and control*”, el progresivo reconocimiento de nuevos derechos ha invitado a buscar alternativas mediante las que superar la insuficiente aunque ineludible intervención a través de instrumentos clásicos; en este sentido, los mecanismos de naturaleza económica, como la respuesta tributaria entre otras alternativas, constituyen una interesante solución sobre la que profundizaremos desde la perspectiva de su impacto iusfundamental. Es importante advertir que, a pesar de su denominación, los instrumentos de carácter económico operan a través del ordenamiento jurídico, aunque presenten una naturaleza diferente a la clásica regulación administrativa. Estamos ante cambios sustanciales en la realidad sobre la que opera el derecho como instrumento de intervención social, un entorno que gana progresivamente en complejidad, y revela necesariamente una progresiva diversificación de los mecanismos de intervención, así como una mayor tecnificación de éstos para responder a las nuevas necesidades³²⁸. Se trata de instrumentos que han sido interpretados como garantías frente a la mercantilización de bienes imprescindibles para la misma subsistencia humana, que podrían hacer peligrar la cobertura de las necesidades básicas para la existencia humana³²⁹, actuando éstos como mecanismos de amortiguación del espíritu liberal en pureza³³⁰. En el mismo sentido, se han identificado los derechos con la elevación de ciertos intereses que serían considerados prioritarios en relación al ámbito vital de los ciudadanos con la pretensión de que se enarboles deberes a cargo de otras personas o instituciones a modo de garantías de efectividad³³¹.

Desde una perspectiva económica, hemos hecho ya referencia a la clasificación

³²⁸ Sobre esta cuestión, nos remitimos a los aspectos ya expuestos en el primer capítulo del presente trabajo.

³²⁹ Vid. PECES-BARBA, G.: *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*; Universidad Carlos III de Madrid - Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1995, p. 222 y ss.

³³⁰ En el planteamiento de algunos autores como: POLANYI, KARL: *La gran transformación. Los orígenes políticos y económicos de nuestro tiempo*, 2.ª ed.; Centro de Estudios Constitucionales, 2006, 2006. Por su parte, ESPING-ANDERSEN plantea la diferenciación entre tres modelos de Estado de Bienestar: liberal, conservador y social-demócrata. *The Three Worlds of Welfare Capitalism*; Princeton University Press, Princeton, 1990.

³³¹ PORRAS NADALES, A. J.: “Derechos e intereses. Problemas de tercera generación”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*; núm. 10, 1991, p. 222 y ss.

musgraviana de las funciones de intervención del Estado en la economía, que diferencia entre las funciones de asignación de recursos, redistribución –esencialmente a través de la política fiscal– y estabilización mediante el control de las fluctuaciones económicas a través de la manipulación de las políticas monetaria y fiscal³³². Estas funciones, tal cual se presentan en la actualidad, constituyen el resultado de la transición del Estado abstencionista al intervencionismo característico de su modalidad social³³³, que supuso un acusado ensanchamiento de las funciones estatales, con repercusiones de diversa naturaleza y clara incidencia en la concepción del sistema tributario en general, y en la figura del tributo en particular. En este sentido, podemos identificar consecuencias cuantitativas, los derechos sociales suponen el desempeño de una actividad redistributiva deliberada, alternativa a la operada por los mercados, que atiende a criterios de justicia concretos que guían su desempeño. Sin embargo, existen otras vías de redistribución indirectas, como a través del desempeño de actividades prestacionales por la Administración mediante la provisión de bienes o la prestación de servicios por parte de ésta; en consecuencia, la naturaleza eminentemente prestacional de los derechos sociales se tradujo en un notable incremento del sector público³³⁴, cuya financiación se planteó como obstáculo a la eficacia de estos nuevos derechos, todavía hoy no resuelto. Por otra parte, encontramos también consecuencias cualitativas, como la acusada elevación de presión fiscal derivada, entre otros factores, del relatado ensanchamiento de las funciones estatales en un momento especialmente inidóneo como la segunda posguerra mundial, generándose fenómenos que han sido objeto de especial interés por nuestra doctrina como la parafiscalidad³³⁵, asociados a la existencia de una hacienda paralela como solución de compromiso ante la insuficiencia de los recursos preexistentes³³⁶. Precisamente en el marco del estudio de este fenómeno fiscal, se alude con cierta frecuencia a la conocida “teoría de la Ilusión Fiscal”³³⁷, que plantea una perspectiva de la tributación que incide en la percepción del sistema fiscal por los ciudadanos así como las implicaciones psicológicas de la actividad impositiva en los ciudadanos. Por tanto, podemos afirmar que durante el proceso de construcción del

³³² MUSGRAVE, R. A.: *The Theory of Public Finance*; McGraw-Hill, Nueva York, 1959, p. 5.

³³³ Sobre dicho cambio, nos remitimos al primer capítulo del presente trabajo.

³³⁴ Son muchas las obras que abordan el cambio que paradigma que supone esta transición del modelo de Estado, y sus repercusiones sobre el aparato administrativo; entre otras: SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. II; Iustel, Madrid, 2009, p. 302 y ss.

³³⁵ Abordada en el presente trabajo y objeto de especial análisis por MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*; Colegio universitario de León, León, 1978.

³³⁶ Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: *El sistema fiscal en España*; Ed. Guadiana, Madrid, 1974, p. 225 y ss.

³³⁷ PUVIANI, A.: *Teoría de la ilusión financiera*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

Estado social observamos una conexión directa entre el reconocimiento de derechos de signo social y el incremento del gasto inherente a su materialización; perspectiva que contrasta con las repercusiones económicas generadas por los derechos de corte liberal, cuyo coste resulta sustancialmente menor aunque, en contra de la percepción habitual, no nulo³³⁸.

En definitiva, los derechos definidos en el marco del modelo estatal que proclama la Constitución desde su artículo inicial como «*Estado social y democrático de Derecho*»; la intervención de éste a través de mecanismos de variopinta naturaleza, como la política fiscal, o más específicamente mediante tributos sobre los que se apoya para la consecución de sus fines; forman parte de una misma ecuación que integra como variable esencial a las necesidades vitales, cobrando relevancia su carácter mutable a lo largo del tiempo³³⁹, que constituirá una fuente de cambios estructurales. Podemos afirmar que las necesidades vitales cristalizan en el reconocimiento de derechos, que a su vez se traducen en competencias de diversa naturaleza³⁴⁰; entre las que cabe subrayar, por su especial repercusión financiera, aquellas vinculadas con las actividades prestacionales, en cuanto engrosan sustancialmente el gasto público, y por consiguiente, exigen de la provisión de recursos para asegurar su efectividad. Desde una óptica más amplia, encontramos una conexión entre generaciones de derechos y sistema tributario que se hizo especialmente patente con ocasión de la transición al Estado social; pero que prospectivamente, invita al ámbito fiscal a atender a los nuevos retos marcados por la evolución de los derechos, en cuanto igualmente expresivos de las necesidades humanas, incluso ante intereses colectivos y difusos. En otras palabras, se trata de una invitación a superar la finalidad recaudatoria del tributo en pos a dar cabida a nuevos objetivos marcados por los cambios en las necesidades humanas; de este

³³⁸ Sin ánimo de exhaustividad, la cuestión del coste de los derechos ha sido abordada de modo especialmente interesante en la conocida obra: HOLMES, S. Y SUNSTEIN, C. R.: *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*; Siglo XXI Editora Iberoamericana, Buenos Aires, 2011.

³³⁹ “[...] en las sociedades actuales, caracterizadas [por un alto grado de interdependencia y de desarrollo tecnológico, no sólo vivir, sino también sobrevivir requiere garantías jurídicas y, más precisamente, garantías primarias positivas. También la supervivencia, no menos que la defensa de la vida de agresiones indebidas, es cada vez menos un fenómeno exclusivamente natural y cada vez más un fenómeno artificial y social. Por eso, sus garantías deben entrar del mismo modo en la razón social de la democracia constitucional. Por dos razones, una negativa (se ha hecho imposible lo que en el pasado era posible) y otra positiva (se ha hecho posible lo que en el pasado era imposible), ambas relacionadas con las enormes transformaciones producidas en la estructura de la sociedad”. FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia, op. cit.*, p. 379. El autor también subraya la importancia de las necesidades vitales en *Poderes salvajes. La crisis de la democracia constitucional*; Trotta, Madrid, 2011, p. 37.

³⁴⁰ La conexión entre derechos fundamentales y competencias ha sido apuntada, entre otros, por: PEREÑA PINEDO, I.: “La función social del derecho de propiedad” en *Propiedad y derecho constitucional*; Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2005, p. 179.

modo, un instituto tan esencial para nuestra disciplina, resulta redimensionado al trasluz de las nuevas necesidades inherentes a la solidaridad. Al respecto, no faltan voces que subrayan la correlación entre modelo estatal y crecimiento económico³⁴¹, ensalzando el valor de la democracia como factor clave para la prosperidad. Ahondando en este enfoque, es evidente la capital importancia de los derechos constitucionales para la existencia de la realidad democrática, y por ende, el papel desempeñado por el tributo como mecanismo posibilitador del desarrollo, tratándose de una perspectiva ya presente en nuestra literatura científica³⁴².

1.2 Dimensión subjetiva y objetiva

En el marco de la dogmática de los Derechos Fundamentales, se han subrayado³⁴³ como novedades principales la construcción en torno a la dimensión objetiva de éstos y el principio de proporcionalidad. Durante el desarrollo de nuestro discurso tendremos ocasión de demostrar que, además, constituyen dos piezas básicas para la elaboración del análisis iusfundamental de la extrafiscalidad, especialmente la proporcionalidad, que permite la valoración el impacto de la extrafiscalidad sobre los derechos fundamentales.

Esta relevante construcción teórica plantea que los derechos fundamentales presentan un doble carácter: subjetivo, comportándose como derechos subjetivos, faceta especialmente plasmada en el caso de los derechos de defensa, que demandan la no injerencia del Estado respecto a determinadas situaciones. De otra parte, presentan también un carácter objetivo, presente a través de valores y principios objetivos, evidenciada especialmente en el caso de los derechos sociales, que apelan a los poderes públicos para el desempeño de ciertas medidas de garantía que aseguren su efectividad. La diferenciación de este doble carácter de los derechos fundamentales encuentra origen en la dogmática alemana, recibiendo un impulso esencial³⁴⁴ con ocasión de la célebre

³⁴¹ SHAPIRO, I.: *State of Democratic Theory*; Princeton University Press, Princeton, 2005, p. 104.

³⁴² Entre otras abordan que abordan esta cuestión, *vid.* GARCÍA LUQUE, E. I.: *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*; Lex Nova, Valladolid, 2011. KACEF, O.: "Política tributaria, espacio fiscal y equidad" en *Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?* Comisión Económica para América Latina y el Caribe - Fundación CIDOB, Barcelona, 2012. MARTNER, R. Y MÁTTAR, J.: "El gasto y la inversión públicos en América Latina en «la hora de la igualdad»" en *Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?* Comisión Económica para América Latina y el Caribe - Fundación CIDOB, Barcelona, 2012.

³⁴³ GRIMM, D.: *Constitucionalismo y derechos fundamentales*; Trotta, Madrid, 2006, p. 115.

³⁴⁴ Se ha advertido que la dimensión objetiva de los derechos fundamentales ya sería apuntada por la BVerfGE 2, 1, en el año 1952; según VILLACORTA MANCEBO, L. Q. Y VILLACORTA CAÑO-VEGA, A.: *Nuevas dimensiones de protección asumidas por los derechos fundamentales*, *op. cit.*, p. 67 y 78.

Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 15 de enero de 1958 en el caso *Luth*³⁴⁵. En primer lugar, el Tribunal describe la dimensión subjetiva en los siguientes términos: *«los derechos fundamentales se encuentran destinados a asegurar en primer lugar la esfera de libertad de los individuos frente a las intervenciones de los poderes públicos; son derechos de defensa de los ciudadanos en contra del Estado. Ello se desprende de la evolución espiritual de la idea de los derechos fundamentales, así como de los acontecimientos históricos que llevaron a la incorporación de los derechos fundamentales en las constituciones de cada uno de los Estados. Este sentido tienen también los derechos fundamentales contenidos en la ley Fundamental, la cual –al anteponer el capítulo de derechos fundamentales dentro de la Constitución– quiso resaltar la prevalencia del ser humano y de su dignidad frente al poder del Estado. Corresponde también con esta concepción el hecho de que el legislador hubiera garantizado un recurso legal especial para la protección de esos derechos –el recurso de amparo– exclusivamente en contra de actos del poder público»*³⁴⁶.

Seguidamente, añade en alusión al carácter objetivo que: *«también es cierto que la Ley Fundamental no pretende ser un ordenamiento de valores neutral (BVerfGE 2, 1 [12]; 5, 85 [134 y ss., 197 y ss.]; 6, 32 [40 y ss.]), sino que ha establecido –en su capítulo sobre derechos fundamentales– un orden de valores objetivo, a través del cual se pone de manifiesto la decisión fundamental de fortalecer el ámbito de aplicación de los derechos fundamentales (Klein/v. Mangoldt, Das Bonner Grundgesetz, t. iii, 4, notas al Art. 1, p. 93). La dignidad del ser humano y el libre desarrollo de la personalidad (la cual se desenvuelve en el interior de una comunidad social) forman el núcleo de este sistema de valores, el cual constituye, a su vez, una decisión jurídico-constitucional fundamental, válida para todas las esferas del derecho; así, este sistema de valores aporta directivas e impulsos al poder legislativo, a la Administración y a la Judicatura»*³⁴⁷. En posterior Resolución de 25 de febrero de 1975, expresó que *«según la jurisprudencia constante del Tribunal Constitucional, las normas que garantizan derechos fundamentales contienen no sólo derechos subjetivos del individuo de defensa frente al Estado, sino que al mismo tiempo, dan cuerpo a un orden de valores objetivo que, como decisión constitucional fundamental, tiene validez para todos los ámbitos del derecho e impone directivas e impulsos para la legislación, la administración y la*

³⁴⁵ Sentencia BVerfGE 7, 198.

³⁴⁶ Sentencia BVerfGE 7, 198, 25 y ss. Traducción tomada de ANZOLA GIL, M. Y MAUS RATZ, E. (trads.); SCHWABE, J. (compilador); Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán; Konrad Adenauer Stiftung, 2009, p. 204.

³⁴⁷ Sentencia BVerfGE 7, 198, 27 y ss. Traducción tomada de: ANZOLA GIL, M. Y MAUS RATZ, E. (trads.); SCHWABE, J. (compilador); Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán; Konrad Adenauer Stiftung, 2009, p. 204.

judicatura (bVerfGE 7, 198 ss [lüth]; y 35, 79 ss [Hochschulurteil] – Con más referencias). Por tanto, determinar si –y en qué medida– el Estado se encuentra obligado por la Constitución a proteger la vida en gestación, puede derivarse simplemente del contenido jurídico-objetivo de las normas garantes de los derechos fundamentales»³⁴⁸.

Relatamos la forja de una elaboración dogmática imprescindible para la evolución iusfundamental, que trae causa en capitales aportaciones doctrinales, verdadero núcleo del posterior desarrollo pretoriano alemán durante la posguerra, con resonancia en la jurisprudencia comparada. Al respecto, resultan reseñables las aportaciones de SMEND³⁴⁹, autor de la conocida “teoría de la Integración”, cuya obra es considerada punto de inflexión en la primigenia interpretación de la Constitución como un sistema de valores. Dicha obra supuso una revolución en la concepción de los derechos fundamentales, con una alargada sombra que alcanza a autores posteriores tan importantes como³⁵⁰ HÄBERLE³⁵¹ o ALEXY³⁵²; junto a otros como HESSE, MÜLLER,

³⁴⁸ Sentencia BVerfGE 39, 1, 158. Traducción tomada de: ANZOLA GIL, M. Y MAUS RATZ, E. (trads.); SCHWABE, J. (compilador); Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán; Konrad Adenauer Stiftung, 2009, p. 204.

³⁴⁹ SMEND, R.: *Constitución y Derecho Constitucional*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985. El propio autor aplicaría su doctrina al caso de la libertad de expresión, de ciencia y de cátedra en un trabajo que guarda correspondencia con una ponencia de 24 de marzo de 1927; disponible en: AA.VV.: “Das Recht der freien Meinungsäußerung. Der Begriff des Gesetzes in der Reichsverfassung” en *Verhandlungen der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer zu München am 24. und 25. März 1927*; Walter de Gruyter, Berlin-Leipzig, 1928. Existe versión en español: SMEND, R.: *Ensayos sobre la Libertad de Expresión, de Ciencia y de Cátedra como Derecho Fundamental y sobre el Tribunal Constitucional Federal Alemán*; Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005.

³⁵⁰ GARCÍA ROCA, F. J.: “Sobre la teoría constitucional de Rudolf Smend (A propósito de un libro de Pablo Lucas Verdú)”, *Revista de Estudios Políticos*; núm. 59, 1988, p. 272. En general, sobre los discípulos de SMEND, *vid.* HÄBERLE, P.: *Kleine Schriften*; Duncker & Humblot GmbH, Berlín, 2002, p. 16 y ss.

³⁵¹ El doble carácter de los derechos fundamentales resulta esencial en la comprensión de la clásica obra de HÄBERLE, *Die Wesensgehaltgarantie der Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz : zugleich ein Beitrag zum institutionellen Verständnis der Grundrechte und zur Lehre vom Gesetzesvorbehalt*, *op. cit.* Traducida al español en: *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley fundamental de Bonn: una contribución a la concepción institucional de los derechos fundamentales y a la teoría de la reserva de la ley*; Dykinson, Madrid, 2003. Del mismo autor, sobre la redimensión de los derechos fundamentales tras el Estado social, es interesante consultar: “Grundrechte im Leistungsstaat” en *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Grundrechte im Leistungsstaat, Die Dogmatik der Verwaltungsrechts vor den Gegenwarts Aufgaben der Verwaltung*; Walter de Gruyter, Berlin-New York, 1972, p. 43 y ss. La importancia de la doble dimensión iusfundamental en la obra de HÄBERLE es subrayada, entre otros muchos autores, en: SCHILLACI, A.: “Derechos fundamentales y procedimiento entre libertad y seguridad”, *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 13, 2010.

³⁵² La dimensión objetiva de los derechos fundamentales resulta esencial en el desarrollo principialista elaborado por ALEXY en *Teoría de los Derechos Fundamentales*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

STERN, LEIBHOLZ, ERMACORA; así como otros con una perspectiva más crítica como KELSEN o FORSTHOFF; resultando todavía hoy objeto de atención por la literatura científica.

Por su parte, haciéndose eco de la enorme resonancia de esta concepción alemana del doble carácter subjetivo y objetivo de los derechos fundamentales, la doctrina constitucional española también ha recibido esta construcción dogmática. En este sentido, se ha esgrimido³⁵³ que el art. 10.1 de nuestra Carta magna constituye el reconocimiento de la doble dimensión de los derechos fundamentales en su alusión a éstos como *«fundamento del orden político y de la paz social»*, de acuerdo con una interpretación en clave de Constitución normativa sustentada en el art. 9.1, cuyo tenor literal reza: *«Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico»*. Por su parte, también la jurisprudencia acredita recepción de la doble dimensión iusfundamental; entre otras, la STC 25/1981 ha expresado que: *«En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derechos de los individuos no sólo en cuanto derechos de los ciudadanos en el sentido estricto, sino en cuanto garantizan un «status» jurídico o la libertad en un ámbito de la existencia. Pero al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución (artículo 1.º1). Esta doble naturaleza de los derechos fundamentales, desarrollada por la doctrina, se recoge en el artículo 10.1 de la Constitución, a tenor del cual «la dignidad de la persona, los derechos inviolables que les son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la Ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social». Se encuentran afirmaciones parecidas en el derecho comparado y, en el plano internacional, la misma idea se expresa en la Declaración universal de los derechos humanos (preámbulo, párrafo 1.º) y en el Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales del Consejo de Europa (preámbulo, párrafo 4.º)»*.

Atendiendo a las coordenadas básicas de nuestro discurso no ahondaremos en las relevantes implicaciones de este doble carácter de los derechos fundamentales, que por otra parte, ha sido extensamente analizado en la literatura científica³⁵⁴; guiados por un

³⁵³ Entre otros, VILLACORTA MANCEBO, L. Q. Y VILLACORTA CAÑO-VEGA, A.: *Nuevas dimensiones de protección asumidas por los derechos fundamentales*, op. cit., p. 84 y 85. GAVARA DE CARA, J. C.: *La dimensión objetiva de los derechos sociales*; J.M. Bosch, Barcelona, 2010, p. 77.

³⁵⁴ Se puede encontrar una excelente recopilación de doctrina organizada por estados y aspectos de interés sobre la cuestión en: GAVARA DE CARA, J. C.: *La proyección interna de la dimensión objetiva de los*

espíritu operativo, nos limitaremos a mencionar los aspectos necesarios para el desarrollo de nuestro aparato argumental. En relación a la repercusión de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales, es importante tener en cuenta que resulta aludida a través de diversas expresiones³⁵⁵ como “orden objetivo de valores” (*objektive Wertordnung*), “sistema de valores” (*Wertsystem*), “derechos fundamentales como normas objetivas” (*Grundrechte als objektive Normen*), “principio valorativo” (*Wertentscheidende Grundsatznorm*) o “principios estructurales” (*Strukturprinzipien*), entre otras; todas ellas en alusión a la dimensión objetiva. Además, el espectro de este carácter objetivo de los derechos resulta mucho más dilatado de lo que *a priori* pudiera parecer, como podemos observar en las múltiples proyecciones que encuentra, sobre las que profundizaremos seguidamente.

No obstante, antes de continuar exponiendo el engranaje iusfundamental, plantearemos que, según algunos autores³⁵⁶, resulta imperativo cohonestar las vertientes objetiva y subjetiva de los derechos fundamentales a fin de evitar ciertas anomalías que pudieran presentarse en caso conceder un excesivo protagonismo a alguna de las dimensiones. En caso de primar el carácter objetivo, haciendo prevalecer valores y principios objetivos, podría generarse el pernicioso efecto de eclipsar el sentido originario de los derechos, presente en la satisfacción de las necesidades humanas en los términos en que fueron expuestas al comienzo del presente capítulo. En expresión del Tribunal Constitucional Federal alemán, en resolución de 1 de marzo de 1979³⁵⁷: «*la función de los derechos fundamentales como principios objetivos consiste principalmente en el fortalecimiento de su validez (bVerfGE 7, 198 [205]) –lüth–, sin embargo, encuentra sus raíces en este significado primario (véase por ejemplo, sobre la propiedad bVerfGE 24,367 [389] [...]). Éstos, por consiguiente, no pueden separarse de su verdadero sentido, e independizarse en un sistema de normas objetivo en el que se renuncie al sentido original y permanente de los derechos fundamentales*». En contrapunto, la razón de existencia de los derechos fundamentales no está en su mera

derechos fundamentales: el art. 10.1 CE, op. cit., p. 60 y 61.

³⁵⁵ Según sintetiza ESTRADA en “Los tribunales constitucionales y la eficacia entre particulares de los derechos fundamentales” en *Teoría del neoconstitucionalismo*; Trotta, Madrid, 2010, p. 131.

³⁵⁶ “A fin esto último de no caer en una improductiva autonomización propia de un complejo de normas objetivas, es también necesario reivindicar en paralelo la vertiente subjetiva, pues de acentuar excesivamente la vertiente objetiva, el sentido también originario y constante de los Derechos Fundamentales pasaría a segunda línea. Porque, es en la vertiente de derechos subjetivos de defensa donde los Derechos Fundamentales despliegan inmediata y totalmente su fuerza vinculante; si bien, en realidad, existe y debe preservarse la concomitante e indisoluble conexión entre ambas vertientes. La cuestión ha sido enfocada de modo adecuado”. VILLACORTA MANCEBO, L. Q. Y VILLACORTA CAÑO-VEGA, A.: *Nuevas dimensiones de protección asumidas por los derechos fundamentales, op. cit., p. 95.*

³⁵⁷ Sentencia BVerfGE 50, 290, 140.

proclamación formal, sino en la satisfacción de las necesidades subyacentes de las que depende la continuidad y estabilidad del orden constitucional; por ello, la dimensión objetiva iusfundamental es considerada como «*fundamento del orden político y de la paz social*» en expresión del art. 10.1 de nuestra Norma fundamental. Por tanto, encontramos el nudo gordiano en la adecuada consecución del equilibrio entre las dimensiones subjetiva y objetiva, resultando los poderes legislativo, ejecutivo y judicial llamados a resolverlo.

Desde la perspectiva de la dimensión subjetiva de los derechos fundamentales, encontramos que la “relación jurídico-tributaria” que el art. 17 de la LGT define como el «*conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos*», engloba una pluralidad de relaciones de sujeción; obligaciones de carácter material o formal a cargo de los ciudadanos o de la Administración, así como derechos de la contraparte correspondiente. En contrapartida, también tiene el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; generándose como resultado de la fusión entre tales derechos y deberes, el *status* jurídico del “*ciudadano-contribuyente*”, expresión presente en nuestra jurisprudencia³⁵⁸ y doctrina científica³⁵⁹ en alusión a los derechos del contribuyente en el marco de la relación jurídico tributaria. Se trata de una posición jurídica que ha sido resumida de forma especialmente descriptiva como sigue: “Que las relaciones de todo español con los titulares del poder tributario es la de un *ciudadano* titular de inalienables e irrenunciables derechos fundamentales y libertades públicas, de los cuales no puede ser despojado por razones fiscales. Que es un *contribuyente* con el deber fundamental de contribuir a los gastos públicos conforme al art. 31.1 de la CE, pero de estos dos planos surge la figura del *ciudadano-contribuyente*. Por último, también es un administrado en favor del cual la Administración deberá actuar conforme al principio de «eficacia» que no tiene que redundar –como entiende el TC– en incomodidad o molestia para los administrados, sino, más bien, en todo lo contrario”³⁶⁰. Desde una perspectiva iusfundamental subjetiva, a tal haz de posiciones subyacería el derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica sobre el que profundizaremos en un momento posterior del discurso, que como expondremos enraizaría en el derecho a la

³⁵⁸ Entre otras, en la STC 73/1996 y en la STS de 9 de junio de 2011.

³⁵⁹ *Exempli gratia* en: MANTILLA RODRÍGUEZ, C.; FERNÁNDEZ GARCÍA, A. Y BEIRAS CAL, A.: “Sobre la necesidad de crear un consejo para la defensa del contribuyente en la Comunidad Autónoma de Galicia”, *Quincena Fiscal*; núm. 1, 2011. PLAZA VÁZQUEZ, A.: “Tributación y seguridad jurídica, ¿qué seguridad?”, *Quincena Fiscal*; núm. 19, 2010. PONT I CLEMENTE, J. F.: “El persistente desequilibrio en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes”, *Impuestos*; núm. 14, 2010.

³⁶⁰ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La justicia impositiva en la LGT” en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 157.

propiedad privada, de carácter clásicamente liberal, por consiguiente, fundamentado en el valor de libertad. Tales derechos conciben al ciudadano contribuyente como titular de derechos fundamentales y libertades públicas, que al trasluz de sus garantías esencialmente pergeñadas por el art. 53 CE, deberá respetar en todo caso el poder tributario al operar a través de la dimensión objetiva.

Respecto a este carácter objetivo, trae causa en el art. 31 de la CE que reza «*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*», junto al apartado tercero del mismo precepto que establece que «*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*». Reconoce unos principios constitucional-tributarios por todos conocidos en relación al ingreso: principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y de reserva de ley; y a su vez, estos principios requieren de su conexión con los valores presentes esencialmente en el art. 1 de la Constitución, que actúan como supraprincipios que también encuentran proyección en la norma tributaria. No obstante, a modo de cautela, aclarar que no se trata de negar virtualidad jurídica a la norma tributaria; antes al contrario, ésta resulta indispensable en la interdicción de la arbitrariedad administrativa en la detracción de ingresos, y además, actúa como mecanismo operativo de traslación de la dimensión axiológica brindada por los principios y sustentada en los valores superiores.

Cada acto de liquidación no es sino la síntesis, la expresión cuantitativa, del conflicto entre el interés privado y el público, que se instrumenta a través de la aplicación de la normativa al obligado tributario, bajo la que subyacen los valores, principios y derechos que además de informar imperativamente el *corpus* legislativo por imperativo constitucional, se muestran especialmente idóneos para ponderar dicha colisión de intereses, como veremos posteriormente. Por tanto, tras los derechos del ciudadano está la obligación de la Administración de actuar de acuerdo con ciertas pautas en el llamamiento al deber de contribuir con los gastos públicos; es decir, mediante la regulación del tributo *per se*; y en última instancia, a través de cada acto administrativo de imposición, se evidencia un encuentro entre las dimensión subjetiva y objetiva de los derechos fundamentales de acuerdo con la construcción dogmática alemana descrita y profusamente propagada en el derecho comparado.

Focalizándonos sobre la extrafiscalidad, como tendremos ocasión de examinar *ut infra*, a la superación de la finalidad estrictamente recaudatoria del tributo subyace una cuestión completamente impregnada de matices iusfundamentales que arrojará interesantes conclusiones que serán objeto de exposición. Cuando examinamos la tributación desde la óptica recaudatoria, encontramos una contraposición entre derechos

subjetivos como el relativo a la propiedad privada, y la dimensión objetiva correlativa, descrita como la mínima obtención de ingresos a través de tributos para garantizar ésta por los poderes públicos. Pasando a una perspectiva extrafiscal, se produce una aplicación de derechos subjetivos con ocasión de la incorporación de derechos sociales o de solidaridad, que además presentan una marcada dimensión objetiva; es decir, exigen un considerable grado de intervención por parte de los poderes públicos que recurren a mecanismos de naturaleza económica, como el tributo extrafiscal, para materializar su contenido. Sin embargo, esta faceta objetiva en favor de la realización de los valores de igualdad o solidaridad, podría contravenir derechos subjetivos, como el relativo a la propiedad privada con un marcado componente subjetivo.

Por tanto, observamos que la tributación extrafiscal se esboza como una cuestión de marcadas implicaciones constitucionales; cuestiones tan debatidas por la doctrina científica como la contravención el principio de capacidad económica por parte del tributo extrafiscal, invitan a un análisis en clave de derechos fundamentales, ámbito en el que estos problemas encuentran causa primigenia. Por tanto, descrita la conexión entre las facetas subjetiva y objetiva de los derechos que analizara la dogmática alemana, expuesta su recepción por parte de nuestra doctrina científica y jurisprudencial, y evidenciada la conexión de dicha construcción dogmática con el problema de la extrafiscalidad; procedemos a profundizar en nuestro análisis.

1.3 Efecto de irradiación

Ahondando sobre la dimensión objetiva de los derechos fundamentales, observamos que a través del art. 10.1 de nuestra Norma fundamental encontramos otra interesante conexión con el tributo en su modalidad extrafiscal. Antes de comenzar, recordemos que el primer apartado del dictado del precepto establece que «*la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social*». Este precepto ha sido relacionado con el primer artículo de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania de 1949³⁶¹,

³⁶¹ El art. 1 de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania establece:

«1. La dignidad humana es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público.

2. El pueblo alemán, por ello, reconoce los derechos humanos inviolables e inalienables como fundamento de toda la comunidad humana, de la paz y de la justicia en el mundo.

3. Los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial como derecho directamente aplicable”.

destacando además su proyección sobre la totalidad del ordenamiento³⁶², cuestión de especial interés sobre la que incidiremos. También se ha subrayado su privilegiada posición en la Norma fundamental, entre la proclamación de valores y principios, aunque encabezando el catálogo de derechos fundamentales; en otras palabras, enlazando “el estrato espiritual de los valores ético-sociales, que dan sentido a una vida colectiva plenamente humana, y el nivel de las normas positivas, estrictamente jurídicas”³⁶³.

Resultan especialmente interesantes las funciones que se han observado en el precepto³⁶⁴: legitimadora, promocional y hermenéutica. Sobre la primera, supone la legitimación del orden político y de la actuación de los poderes públicos en el entendimiento que ésta se produzca respetando la dignidad de la persona, sus derechos inviolables, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás en cuanto fundamento del orden político y de la paz social. Como resultado de ésta, se produciría una función promocional³⁶⁵ respecto a la dignidad y los derechos inviolables en el sentido del art. 9.2 CE, que contempla que «*corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*». Por último, como resultado de la conjunción de las dos precedentes, se observa una función hermenéutica³⁶⁶ en el plano interno e internacional. Éste, supone que todos los poderes públicos interpreten las disposiciones normativas al trasluz de los valores y principios inherentes al primer apartado del art. 9, que invoca «*la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás*» en su condición de fundamentos del orden político y de la paz social. En cuanto al internacional, implica el desempeño de la actividad hermenéutica observando las pautas del segundo apartado del mismo precepto, que establece que «*las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos*

³⁶² Según LUCAS VERDÚ en AA.VV.: *Comentarios a la Constitución*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1979, p. 39 y 40.

³⁶³ RUIZ-GIMÉNEZ CORTÉS, J. Y RUIZ-GIMÉNEZ ARRIETA, I.: “Artículo 10: Derechos Fundamentales de la persona”, *op. cit.*

³⁶⁴ *Idem.*

³⁶⁵ *Idem.*

³⁶⁶ *Idem.*

Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España».

Otro autor³⁶⁷ distingue entre la proyección externa e interna de la dimensión objetiva del art. 10.1 de la Carta magna. La primera, supone la irradiación del sistema de valores y principios inherentes al conjunto de derechos fundamentales sobre la totalidad del ordenamiento jurídico; mientras que la segunda, se refiere a la proyección del carácter objetivo de los derechos fundamentales en la interpretación de la dimensión subjetiva de éstos. Entre las diversas consecuencias derivadas de la proyección externa de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales³⁶⁸, como la aplicación directa de los derechos que no exijan *interpositio legislatoris*, o la obligación de protección por parte de los poderes públicos conminados a hacer efectivos los derechos que impliquen acciones positivas por parte de éstos en pos de su vigencia en el marco de las relaciones privadas y en la vida social³⁶⁹, identifica un efecto de irradiación de especial interés.

Al igual que el doble carácter de los derechos fundamentales, este efecto de irradiación –*Ausstrahlungskraft*– también ha sido analizado por la doctrina alemana. De hecho, retomando la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 15 de enero de 1958 en el caso *Luth*³⁷⁰, recordemos que expresaba que «*la Ley Fundamental no pretende ser un ordenamiento de valores neutral (bVerfGE 2, 1 [12]; 5, 85 [134 y ss., 197 y ss.]; 6, 32 [40 y ss.]), sino que ha establecido –en su capítulo sobre derechos fundamentales– un orden de valores objetivo, a través del cual se pone de manifiesto la decisión fundamental de fortalecer el ámbito de aplicación de los derechos fundamentales (Klein/v. mangoldt, Das Bonner Grundgesetz, t. iii, 4, notas al Art. 1, p. 93). La dignidad del ser humano y el libre desarrollo de la personalidad (la cual se desenvuelve en el interior de una comunidad social) forman el núcleo de este sistema de valores, el cual constituye, a su vez, una decisión jurídico-constitucional fundamental, válida para todas las esferas del derecho; así, este sistema de valores aporta directivas e impulsos al poder legislativo, a la Administración y a la Judicatura*»³⁷¹. Más explícita resulta la posterior Sentencia de 14 de febrero de 1973, que expresa que «el Tribunal Constitucional no tiene que examinar la interpretación y aplicación del derecho civil

³⁶⁷ GAVARA DE CARA, J. C.: *La proyección interna de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales: el art. 10.1 CE*, op. cit., p. 72 y ss.

³⁶⁸ *Ibidem*, p. 79 y ss.

³⁶⁹ *Ibidem*, p. 83 y ss.

³⁷⁰ Sentencia BVerfGE 7, 198.

³⁷¹ Sentencia BVerfGE 7, 198, 27 y ss.

como tal. El orden de valores contenido en las normas de Derechos Fundamentales de la Constitución influye, sin embargo, en el Derecho privado, y rige el mismo como decisión constitucional fundamental para todos los ámbitos del Derecho. Asegurar la observancia de esta “eficacia irradiante” de la Constitución obliga al Tribunal Constitucional”³⁷².

Por su parte, el Tribunal Constitucional español también ha aludido en diversas ocasiones este efecto de irradiación; entre otras resoluciones, en el Auto 382/1996 en los siguientes términos: *«los derechos fundamentales, si bien continúan concibiéndose primordialmente como derechos subjetivos de defensa frente al Estado, presentan además una dimensión objetiva, en virtud de la cual operan, como componentes estructurales básicos, que han de informar el entero ordenamiento jurídico. Como consecuencia de este «doble carácter de los derechos fundamentales [STC 25/1981, fundamento jurídico 5.º], pende sobre los poderes públicos una vinculación también dual: en su tradicional dimensión subjetiva, les impone la obligación negativa de no lesionar la esfera de libertad por ellos acotada; en su vertiente jurídico-objetiva, reclama genéricamente de ellos que, en el ámbito de sus respectivas funciones, coadyuven a fin de que la implantación y disfrute de los derechos fundamentales sean reales y efectivos, sea cual fuere el sector del ordenamiento en el que los mismos resulten concernidos (SSTC 53/1985), fundamento jurídico 4.º, y 129/1989, fundamento jurídico 3.º). Tal es, ciertamente, la comprensión de los derechos fundamentales que se infiere de un texto constitucional que, tras proclamar el Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE), y, por ende, comprometer a los poderes públicos en la promoción de la libertad y la igualdad del individuo (art. 9.2 CE), eleva el libre desarrollo de la personalidad y el respeto a los derechos de los demás a la condición de fundamento del orden político y de la paz social (art. 10.1 CE). [...] este deber de protección de los derechos fundamentales se proyecta en primer término y señaladamente sobre el legislativo, ya que, al recibir de ellos «impulsos y líneas directivas» encauzadores de su actividad legiferante (STC 53/1985, fundamento jurídico 4.º), ha de encargarse de conformar ab initio todos los sectores del ordenamiento en consonancia con los mismos».*

Este efecto de irradiación no solamente implica la proyección iusfundamental sobre el sector del Derecho Financiero; además, al trasluz del art. 10 de la Carta magna, alcanza también a su vertiente tributaria y más en concreto al instituto mismo del

³⁷² Sentencia BVerfGE 34, 269, 280; según disponible VILLACORTA MANCEBO, L. Q. Y VILLACORTA CAÑO-VEGA, A.: *Nuevas dimensiones de protección asumidas por los derechos fundamentales*, op. cit., p. 83.

tributo, en sus funciones legitimadora y promocional descritas³⁷³. Conexión ésta patente en la progresiva adaptación de la tributación al compás del progresivo reconocimiento por generaciones de derechos. A través de la dimensión objetiva, el Derecho Financiero recibe el influjo de los derechos; recepción en la que, desde nuestro punto de vista, cabe diferenciar una modalidad estática o dinámica. Si nos focalizamos únicamente en la vertiente recaudatoria del tributo, servirá de forma estática a la materialización de los derechos, quedaría anclado en la tributación concebida a través del valor libertad. Sin embargo, cuando el tributo recibe esta proyección externa de la dimensión objetiva en sentido dinámico, evoluciona correlativamente a los progresivos estratos de derechos reconocidos, dando cabida a la tributación al trasluz de los valores de igualdad, y más recientemente, solidaridad si invocamos a los derechos de tercera generación; aunque en este redimensionamiento no puede obviar los derechos individuales. Es en este caso, cuando el Derecho Financiero se pone al servicio de la efectividad de los «Principios rectores de la Política Social y Económica» a través de su expresión extrafiscal.

Es más, se ha identificado también una función hermenéutica³⁷⁴ en el art. 10 de nuestra Norma fundamental, que entendemos que se proyectaría en la interpretación del derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica, que exponemos supone un reflejo del derecho a la propiedad privada del art. 33 CE. Por tanto, entendemos que su lectura debe ponerse en conexión con los valores y principios objetivos, habida cuenta que no se trata en modo alguno de dar cabida a la arbitrariedad o de menoscabar las garantías más esenciales del obligado tributario, sino de redimensionar la tributación de acuerdo con la conexión que guarda con el catálogo de derechos invocando al valor justicia³⁷⁵, que veremos a lo largo del discurso cómo debe operar. En este sentido, es cierto que se han denunciado los problemas que muestra el

³⁷³ RUIZ-GIMÉNEZ CORTÉS, J. Y RUIZ-GIMÉNEZ ARRIETA, I.: “Artículo 10: Derechos Fundamentales de la persona”, *op. cit.*

³⁷⁴ *Idem.*

³⁷⁵ “La duda y el problema que plantean estas reflexiones podrían expresarse del siguiente modo. ¿Estaría justificado constitucionalmente, es decir, sería constitucional un sistema “injusto” de impuestos que financiase un sistema justo de gastos públicos? ¿Se podría sacrificar en una interpretación conjunta o teleológica de la Constitución la exigencia de un *sistema tributario justo* proclamada en el art. 31.1 de la CE en aras de otros *intereses* proclamados por la propia Constitución? ¿A qué quedarían reducidos los hipotéticos derechos subjetivos, o fundamentales del contribuyente derivados de los principios tributarios contenidos en el mencionado art. 31.1 de la CE? En mi opinión, las respuestas a las dos primeras preguntas han de ser necesariamente negativas. Es más, es necesario afirmar que la necesidad financiera del Estado –previsiblemente surgida de cualquier interés colectivo, solidario, reputado constitucionalmente legítimo– no es apropiada para justificar un impuesto inconstitucional. Que si el Estado tiene el poder-deber de defender unos intereses que el marca la propia constitución, habrá de realizarlo dentro de unos límites que le marca la propia Constitución, materializados en los derechos subjetivos del contribuyente”. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La justicia impositiva en la LGT”, *op. cit.*, p. 171 y 172.

tributo cuando opera como garante de derechos sociales asumiendo funciones como la redistribución, resultando incluso más conflictivo su funcionamiento en clave de solidaridad a través de ámbitos como el ambiental; pero también se observa que dichas fricciones mediante una labor de depuración doctrinal que revierta en una perfección técnica creciente.

1.4 Garantías

Examinada la doble dimensión de los derechos fundamentales, así como el fundamento de la intervención de los poderes públicos a través del art. 10 de la Carta magna, procede esbozar someramente el papel de las garantías en dicho planteamiento.

No resulta casual la omisión de la expresión “vinculación” en el dictado del art. 53.3 CE, que establece que «*El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen*»; determinando los instrumentos de tutela aplicables a los «Principios rectores de la Política Social y Económica», comprensivos de los derechos sociales o de solidaridad. Tampoco el art. 9.2 recurre a dicho verbo, indicando que «*corresponde*» a los poderes públicos: de una parte, la promoción de las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; y de otra parte, la remoción de los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social. Sobre esta omisión de la vinculación, es importante recordar que ésta ha sido definida indicando que "consiste, justamente, en que tal regulación tiene el carácter de Derecho inmediatamente aplicable, sin necesidad del intermedio de una Ley"³⁷⁶. Por tanto, se pretende la imperativa *interpositio legislatoris* a fin de modular la eficacia de estos derechos ante las repercusiones económicas que puedan implicar dada su naturaleza eminentemente prestacional, así como habida cuenta de la práctica imposibilidad de su plena realización, *exempli gratia* el pleno empleo.

Sin embargo, este planteamiento formal encaminado a neutralizar, siquiera parcialmente, la eficacia de derechos sociales o de solidaridad, contrasta con la imperativa satisfacción parcial de las necesidades humanas inherentes a tales derechos, que en observancia de su marcada dimensión objetiva, apelan a la intervención de los poderes públicos. En este sentido, la mutua interrelación entre las generaciones de

³⁷⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA Y MARTÍNEZ-CARANDE, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*; Civitas, Madrid, 1981.

derechos podría ocasionar que la ausencia de mecanismos de tutela respecto a tales derechos ocasione desigualdades de tal entidad que hagan quebrar el efectivo goce de los derechos civiles y políticos, resintiéndose la dignidad de la persona como fundamento común de todos los derechos. En otro orden de cosas, los derechos obedecen a necesidades humanas cuya satisfacción resulta esencial para la estabilidad del orden constitucional, evidenciándose la necesidad de resolver la tensión entre la dimensión iusfundamental subjetiva, especialmente presente en los derechos liberales, y la dimensión objetiva, de especial relevancia en los derechos sociales y de solidaridad.

Desde una perspectiva histórica, podemos apuntar que el protagonismo creciente de los derechos sociales o los fundamentados en el valor solidaridad, con un componente objetivo significativamente más marcado que el presente en los derechos liberales, invita a superar la construcción de la eficacia de los derechos basada exclusivamente en términos de vinculación, para dar cabida a mecanismos más flexibles que aseguren su materialización, y por tanto satisfacción parcial de las necesidades inherentes. En este sentido, resulta inexorable la intervención de los poderes públicos para la materialización del «*Estado social y democrático de Derecho*» propugnado por el primer artículo de la Carta magna, mediante la efectiva realización de la “tetralogía axiológica”³⁷⁷ a través de la efectiva realización de los valores de libertad, igualdad, solidaridad y justicia; actuando éstos «*sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*» en la labor de «*promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas*» así como «*remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*», todo ello en observancia del art. 9 de nuestra Norma fundamental.

Al respecto, nos remitimos nuevamente a las interesantes aportaciones de la STC 53/1985, cuando expresa que resulta: «*pertinente hacer, con carácter previo, algunas referencias al ámbito, significación y función de los derechos fundamentales en el constitucionalismo de nuestro tiempo inspirado en el Estado social de Derecho. En este sentido, la doctrina ha puesto de manifiesto -en coherencia con los contenidos y estructuras de los ordenamientos positivos- que los derechos fundamentales no incluyen solamente derechos subjetivos de defensa de los individuos frente al Estado, y garantías institucionales, sino también deberes positivos por parte de éste (vide al respecto arts. 9.2, 17.4, 18.1 y 4, 20.3 y 27 de la Constitución). Pero, además, los derechos fundamentales son los componentes estructurales básicos, tanto del conjunto del orden jurídico objetivo como de cada una de las ramas que lo integran, en razón de que son*

³⁷⁷ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *Teoría y Realidad Constitucional*; núm. 30, 2012, p. 140.

la expresión jurídica de un sistema de valores, que, por decisión del constituyente, ha de informar el conjunto de la organización jurídica y política; son, en fin, como dice el artículo 10 de la Constitución, el «fundamento del orden jurídico y de la paz social». De la significación y finalidades de estos derechos dentro del orden constitucional se desprende que la garantía de su vigencia no puede limitarse a la posibilidad del ejercicio de pretensiones por parte de los individuos, sino que ha de ser asumida también por el Estado. Por consiguiente, de la obligación del sometimiento de todos los poderes a la Constitución no solamente se deduce la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos, y de los valores que representan, aun cuando no exista una pretensión subjetiva por parte del ciudadano. Ello obliga especialmente al legislador, quien recibe de los derechos fundamentales «los impulsos y líneas directivas», obligación que adquiere especial relevancia allí donde un derecho o valor fundamental quedaría vacío de no establecerse los supuestos para su defensa».

Habida cuenta de la orientación jurídica del presente trabajo, creemos de interés referir brevemente la consabida distinción entre derechos humanos y fundamentales, que a pesar de los posibles equívocos, no resultan términos equivalentes. La expresión derechos humanos se utiliza en referencia a la dimensión moral de éstos; en cambio, cuando hablamos de derechos fundamentales, se ha producido un reconocimiento positivo, lo que nos traslada de la dimensión deontológica a la jurídica, resultando una consecuencia lógica el reconocimiento de garantías reconociéndose a la par garantías, de carácter variable, para su efectividad³⁷⁸. Por tanto, el grado de realización de los derechos fundamentales depende directamente de la eficacia de los mecanismos de garantía. Por tanto, partiendo de la legítima e imperativa eficacia, ésta en mayor o menor medida, de los derechos sociales o de solidaridad, corresponde plantearse la articulación de instrumentos de tutela encaminados a tales fines. Al respecto, resulta interesante insertar en nuestro discurso el concepto de garantía, definida como “aquellos métodos, mecanismos o dispositivos, que sirven para asegurar la efectividad de un derecho. Se trata de instrumentos para que ese derecho declarado en el papel se

³⁷⁸ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 235. Este autor define los derechos fundamentales como “aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional, y que suelen gozar de una tutela reforzada”. *Los derechos fundamentales*, 2.^a ed.; Tecnos, Madrid, 1986, p. 44 y ss.

En general, dada la relevancia de los derechos fundamentales, son diversas las obras que podríamos citar como referencia. Sin ánimo de exhaustividad, además de las citadas a lo largo del presente trabajo, vid. BOBBIO, N.: *El tiempo de los derechos*; Sistema, Madrid, 1991. DWORKIN, R.: *Los derechos en serio*; Ariel, Barcelona, 1995. LAPORTA, F.: “Sobre el concepto de derechos humanos”, *Doxa*; núm. 4, 1987. NINO, C. S.: *Ética y derechos humanos*; Ariel, Barcelona, 1989. PRIETO SANCHÍS, L.: *Estudios sobre derechos fundamentales*; Debate, Madrid, 1990.

convierta en un derecho operable, ejecutable, exigible³⁷⁹; también como “toda obligación correspondiente a un derecho subjetivo, entendiendo por «derecho subjetivo» toda expectativa jurídica positiva (de prestaciones) o negativa (de no lesiones)”³⁸⁰. Se trata de una noción nuclear para la conocida teoría del garantismo jurídico, entendida como el “conjunto de límites y vínculos impuestos a todos los poderes —públicos y privados, políticos (o de mayoría) y económicos (o de mercado), en el plano estatal y en el internacional— mediante los que se tutelan, a través de su sometimiento a la ley y, en concreto, a los derechos fundamentales en ella establecidos, tanto las esferas privadas frente a los poderes públicos, como las esferas públicas frente a los poderes privados”³⁸¹.

El carácter mutable de las necesidades humanas y la consiguiente ampliación del elenco de derechos, implica también la búsqueda de nuevos mecanismos de garantía³⁸², de especial interés en relación a los «*Principios rectores de la Política Social y Económica*». Se trata de una repercusión lógica: al compás del crecimiento del catálogo de derechos, se produce una adaptación de los mecanismos encaminados a asegurar su satisfacción, todo ello en el marco de un ordenamiento que muestra una complejidad creciente y que requiere una ineludible conexión con la realidad en aras a asegurar la eficacia de las actuaciones de los poderes públicos. Recordemos que la realidad, como objeto primigenio del Derecho, está sometida a constante renovación y genera un doble *feedback* en el legislador: de una parte, tiene que reajustar constantemente las medidas establecidas; y de otra parte, tiene que dar cobertura a las nuevas necesidades incorporadas, *grosso modo*, a través de la progresiva ampliación del elenco de derechos constitucionales.

De acuerdo con la noción expuesta de garantía y con su necesaria evolución apuntada, entendemos que la expresión extrafiscal del tributo, entendida como aquella diferente a la estrictamente recaudatoria, supone un mecanismo de garantía de los

³⁷⁹ COURTIS, C.: “Los derechos sociales en perspectiva” en *Teoría del neoconstitucionalismo*; Trotta, Madrid, 2010, p. 196.

³⁸⁰ FERRAJOLI, L.: *Democracia y garantismo*; Trotta, Madrid, 2008, p. 63. En términos similares, el autor ha definido posteriormente las garantías como: “la suma de las obligaciones y prohibiciones que corresponden respectivamente a las expectativas positivas y negativas que garantizan [...] y de cuya obediencia y no desobediencia depende [...] la satisfacción de las primeras y la no violación de las segundas”. *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho, op. cit.*, p. 188.

³⁸¹ FERRAJOLI, L.: *Democracia y garantismo, op. cit.*, p. 62.

³⁸² Sobre la cuestión de las garantías, entre otras obras, es interesante consultar el reciente estudio: VILLACORTA MANCEBO, L. Q. Y VILLACORTA CAÑO-VEGA, A.: *Nuevas dimensiones de protección asumidas por los derechos fundamentales, op. cit.*

derechos; con especial proyección en el caso de los «*principios rectores de la política social y económica*». Cuando se articula un beneficio tributario, un recargo, o un tributo extrafiscal *per se*; el legislador instrumentaliza el tributo en mayor o menor medida para la consecución de fines ajenos al puramente fiscal, que encuentren legitimidad en el catálogo de derechos. Por consiguiente, esgrimimos que procede incardinar la tributación extrafiscal en el marco dogmático de las garantías de los derechos, es decir, en el contexto de la dimensión objetiva de los derechos, de acuerdo con la conocida dicotomía alemana.

Como resultado, la expresión extrafiscal del tributo operará vertebrada sobre valores y principios objetivos, aunque sin descuidar el impacto generado sobre los derechos subjetivos, evidenciándose posibles colisiones de derechos que, como expondremos, requieren una labor de ponderación para su resolución. Es decir, se evidencian posibles fricciones entre las dimensiones subjetiva y objetiva de los derechos, que deben dirimirse de acuerdo con pautas constitucionales, habida cuenta de que la Carta magna constituye la unidad normativa en la que coexisten ambas³⁸³; como veremos, en el desarrollo de dicha labor resulta esencial el rol desempeñado por el valor justicia a través del principio de proporcionalidad, sobre el que profundizaremos a lo largo del presente trabajo. En otro orden de cosas, de acuerdo con el planteamiento descrito, la tributación extrafiscal también hereda los problemas dogmáticos característicos de los derechos fundamentados en los valores de igualdad o solidaridad, como el lógico, sin negar las peculiaridades características del ámbito fiscal en el que se significan las diferentes controversias. Por consiguiente, la concepción del tributo como instrumento exclusivamente recaudatorio supone obviar su redimensionamiento como mecanismo de garantía al servicio de la realización de los derechos de segunda y tercera generación. Desde la óptica iusfundamental subjetiva, es cierto nuestra Norma fundamental reconoce derechos a favor del contribuyente que deberán observar los poderes públicos en el ejercicio del poder tributario; no obstante, en cuanto a la dimensión objetiva, veremos que en su condición de garante de los «*Principios rectores de la Política Social y Económica*», el tributo se apropia de los objetivos inherentes a derechos de segunda y tercera generación, convirtiéndose en instrumento a manos de los poderes públicos para posibilitar la materialización de tales derechos, superando así su concepción exclusivamente recaudatoria.

³⁸³ Como se ha observado: “el conjunto de Derechos Fundamentales constitucionalmente reconocido es expresión de un sistema de valores objetivos de carácter constitutivo que integra un verdadero sistema de derechos, el cual se incorpora, a su vez, a la unidad normativa constitucional global de la que viene a formar su parte esencial”.

1.5 Generaciones de derechos

Entre las clasificaciones de derechos elaboradas atendiendo a criterios de diferente naturaleza³⁸⁴ cabe destacar aquélla que los cataloga en torno a generaciones³⁸⁵, a las que subyacen ciertos valores, de especial interés en relación al objeto de nuestro discurso, sobre los que profundizaremos *ut infra*³⁸⁶. Según ésta, podemos identificar en la actualidad tres generaciones de derechos: de primera generación³⁸⁷, civiles y políticos, que son fruto de las reivindicaciones enarboladas durante la revoluciones liberales de finales del siglo XVIII y principios del XIX³⁸⁸, resultando finalmente incorporados a los textos adscritos al primer constitucionalismo, es el caso de la libertad de expresión o el paradigmático derecho a sufragio por citar algunos ejemplos. De segunda generación, o económicos y sociales³⁸⁹, reconocidos por primera vez en el ámbito europeo por la Constitución alemana de Weimar de 1919, en el marco del segundo constitucionalismo, sobre los que descansa la reducción o eliminación de las desigualdades sociales patentes en las condiciones sociales o materiales de vida³⁹⁰. De tercera generación, vinculados a la solidaridad –o fraternidad–,³⁹¹ también

³⁸⁴ Se puede encontrar un esquema de las diferentes clasificaciones elaboradas en: NOGUEIRA ALCALÁ, H.: *Teoría y dogmática de los derechos fundamentales*; Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, México, 2003, p. 59 y ss.

³⁸⁵ Siguiendo la clasificación inicialmente propuesta por el jurista KAREL VASAK en "A 30-year struggle; the sustained efforts to give force of law to the Universal Declaration of Human Rights" en *UNESCO Courier* 30; UNESCO, París, 1977. Se puede encontrar su trabajo en español en: VASAK, K.: *Las dimensiones internacionales de los derechos humanos*; Serbal-UNESCO, Barcelona, 1984.

³⁸⁶ Nos remitimos al análisis de la noción de valores desarrollada *ut infra*.

³⁸⁷ Referidos como "derechos azules" en la literatura científica internacional: DOUZINAS, C.: *The End of Human Rights: Critical Legal Thought at the Turn of the Century*; Hart Publishing, 2000, p. 115. KOOPMAN, N. N.: "Theology and the fulfilment of social and economic rights: some theoretical considerations" en *Theories of Social and Economic Justice*; Sun Press, 2005, p. 130. NEIER, A.: *The International Human Rights Movement: A History*; Princeton University Press, 2012, p. 63.

³⁸⁸ En relación a las implicaciones jurídicas y económicas de éstas, nos remitimos al capítulo primero del presente trabajo.

³⁸⁹ También denominados "derechos rojos": DOUZINAS, C.: *The End of Human Rights, op. cit.*, p. 115. KOOPMAN, N. N.: "Theology and the fulfilment of social and economic rights: some theoretical considerations", *op. cit.*, p. 130. NEIER, A.: *The International Human Rights Movement, op. cit.*, p. 63.

³⁹⁰ FERRAJOLI, L.: *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho, op. cit.*, p. 705.

³⁹¹ "La UNESCO, organismo dependiente de la ONU, ha desarrollado un importante trabajo a favor de la construcción de la categoría de los derechos colectivos, sobre todo por su preocupación especial por la defensa de las minorías de todo tipo, por su lucha contra todas las formas de racismo y xenofobia y por su defensa de los derechos de la llamada tercera generación, principalmente el derecho a la paz, el derecho al desarrollo y el derecho al medioambiente. O los «nuevos derechos» a que se refiere Robert Unger, que son de todos y no son individuales, como los derechos a la inmunidad («*Immunity Rights*»), o los derechos

denominados derechos verdes en alusión al derecho al medio ambiente sano habitualmente incluido en dicha categoría³⁹²; no obstante, veremos que ésta integra otros derechos. Finalmente, habría que añadir una discutida cuarta generación que para algunos autores se corresponderían con las nuevas dimensiones observadas en los derechos de primera, segunda y tercera generación en el marco de las nuevas tecnologías³⁹³; no obstante, para algún autor esta nueva generación no evidenciaría sino los imprecisos contornos de los derechos de cuarta generación que habría que precisar³⁹⁴.

Es importante reparar en la ontología que subyace a esta ordenación de los derechos por generaciones, obedeciendo su reconocimiento a la respuesta a demandas previas de diferente contenido³⁹⁵, que encuentran su lógica transversal no solo en su ordenación cronológica, sino en una integración creciente del individuo con su colectividad así como en su polarización en torno a los valores de libertad, igualdad y solidaridad sobre los que profundizaremos seguidamente. Hemos hecho ya referencia a la evolución de las necesidades humanas, que han sido interpretadas como evidencias empíricas con un contenido de carácter axiológico inherente³⁹⁶, de modo que se produciría un crecimiento del catálogo de derechos en respuesta a dichas demandas fundamentadas en torno a valores a través de las que se pretende amortiguar la ampliación del “espacio vital efectivo”³⁹⁷ o elementos imprescindibles para la vida pero no controlados por el individuo³⁹⁸; en consecuencia, paralelamente cambia el rol

a la desestabilización para remediar las posiciones de dominación colectiva («*Destabilization Rights*»), o los derechos del mercado («*Market Rights*») que sirven al mantenimiento del intercambio económico, o los derechos de la solidaridad («*Solidarity Rights*»)³⁹⁹. LÓPEZ CALERA, N. M.: *¿Hay derechos colectivos? Individualidad y socialidad en la teoría de los derechos*, op. cit., p. 36.

³⁹² O “derechos verdes”: DOUZINAS, C.: *The End of Human Rights*, op. cit., p. 115. KOOPMAN, N. N.: “Theology and the fulfilment of social and economic rights: some theoretical considerations”, op. cit., p. 130. NEIER, A.: *The International Human Rights Movement*, op. cit., p. 63.

³⁹³ Vid. RODRÍGUEZ PALOP, M. E.: *La nueva generación de derechos humanos: origen y justificación*, 2.^a ed.; Dykinson, Madrid, 2010.

³⁹⁴ Según PÉREZ LUÑO, que además advierte que de no acometer esta necesidad de precisar los derechos de tercera generación, podrían incluso ponerse en peligro las teorías de derechos fundamentales que han operado hasta el momento. *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 33 y 34.

³⁹⁵ FERRAJOLI, L.: *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, 4.^a ed.; Trotta, Madrid, 2001, p. 39 y 40.

³⁹⁶ ZIMMERLING, R.: “Necesidades básicas y relativismo moral”, *Doxa*; núm. 7, 1990, p. 47 y ss.

³⁹⁷ En alusión a la Teoría de la “procura existencial” de FORSTHOFF a la que ya hemos hecho referencia.

³⁹⁸ Este cambio en las necesidades ha sido descrito en términos especialmente descriptivos por Ferrajoli: “Un corolario del derecho a la vida es el derecho a la supervivencia, al que de distintos modos pueden

desempeñado por el Estado y los recursos necesarios para ejercitar su papel de garante, y por consiguiente también se operan modificaciones sobre el sistema fiscal. Por tanto, podemos identificar distintos modelos de Estado al compás de las generaciones descritas³⁹⁹; los derechos de primera generación se enmarcan en el Estado liberal, considerado a su vez primera generación del Estado de Derecho, los de segunda generación se conciben en el contexto del Estado Social o segunda generación del Estado de Derecho; y finalmente, los derechos de tercera generación han sido vinculados al Estado constitucional, considerado habitualmente como la perfección del Estado de Derecho⁴⁰⁰; fruto de la cristalización del triple proceso de democratización, socialización y normativización⁴⁰¹.

Continuando con el fundamento de la perspectiva generacional de los derechos, se ha observado que el planteamiento manejado por jurisprudencia y doctrina española y alemana enraíza en una concepción subjetiva de los derechos, primigenia del liberalismo; reclamándose la potenciación de su vertiente objetiva⁴⁰². Atendiendo a esta deficiencia, los derechos sociales, económicos y culturales que la Carta Magna agrupa como «*principios rectores*» vendrían a subsanar esta situación, inyectando al sistema de derechos esta reclamada vertiente objetiva que implica la superación de una perspectiva individualista en favor de una dimensión colectiva, fundada en la procura de

reconducirse gran parte de los derechos sociales a prestaciones positivas a cargo de la esfera pública, como los derechos a la subsistencia, la previsión, el trabajo, la salud y la educación. La cuarta dimensión de nuestro modelo de democracia constitucional, la democracia social o social-democracia, se funda en la garantía de estos derechos. Este fundamento es, precisamente, el mismo de la prohibición de matar y de la exclusión de la pena de muerte, [...] como las primeras garantías primarias negativas de la democracia liberal y la primera razón de ser del artificio jurídico y estatal. En efecto, en las sociedades actuales, caracterizadas por un alto grado de interdependencia y de desarrollo tecnológico, no sólo vivir, sino también sobrevivir requiere garantías jurídicas y, más precisamente, garantías primarias positivas. También la supervivencia, no menos que la defensa de la vida de agresiones indebidas, es cada vez menos un fenómeno exclusivamente natural y cada vez más un fenómeno artificial y social. Por eso, sus garantías deben entrar del mismo modo en la razón social de la democracia constitucional. Por dos razones, una negativa (se ha hecho imposible lo que en el pasado era posible) y otra positiva (se ha hecho posible lo que en el pasado era imposible), ambas relacionadas con las enormes transformaciones producidas en la estructura de la sociedad”. *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia, op. cit.*, p. 379.

³⁹⁹ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos, op. cit.*, p. 27 y 28. “Estado constitucional y derechos de la tercera generación”, *Anuario de Filosofía del Derecho*; núm. XIV, 1997, p. 564.

⁴⁰⁰ Observación que formula PÉREZ LUÑO, haciendo referencia a GARCÍA PELAYO, en “Estado constitucional y derechos de la tercera generación”, *op. cit.*, p. 563. La obra del segundo autor citada es: GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo, op. cit.*

⁴⁰¹ GONZÁLEZ POSADA, A.: *La crisis del Estado y Derecho político*; Cátedra de Valdecilla, Madrid, 1934.

⁴⁰² LÓPEZ PINA, A.: “Capítulo III: De los principios rectores de la política social y económica” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

condiciones de igualdad material, y no solo formal. Estas condiciones de igualdad material posibilitarían además el ejercicio de los derechos de primera generación por todos los individuos⁴⁰³, evidenciándose así la interconexión⁴⁰⁴ entre derechos de primera y segunda generación, a través de las dimensiones formal y material de la igualdad respectivamente. Por tanto, a través de la reclamación de esta vertiente objetiva se incide en la perspectiva asistencial de los derechos de segunda generación, en cuanto posibilitadores de ejercicio de los derechos de primera generación por todos los individuos, reclamando éstos a su vez la no injerencia del Estado⁴⁰⁵.

Focalizándonos sobre los textos constitucionales actuales, observamos que optan por criterios de clasificación de naturaleza muy diversa⁴⁰⁶; en cuanto a nuestro texto constitucional, apriorísticamente establece dos bloques bien diferenciados: de una parte, los derechos personales, civiles y políticos en el Capítulo II; y de otra parte, los derechos sociales, económicos y culturales en el Capítulo III. Sin embargo, se trata de una mera apariencia⁴⁰⁷, toda vez que se han formulado tachas como la mal ejecutada clasificación o la defectuosa recopilación que efectúa⁴⁰⁸; resultando, en definitiva, una denunciada sistematización⁴⁰⁹ que solo encontraría sentido a través del art. 53 CE. Dicho precepto se erige como clave de organización del sistema de derechos, a partir de cuya interpretación se han diferenciado tres niveles de protección o garantía⁴¹⁰: un nivel

⁴⁰³ *Idem.*

⁴⁰⁴ NINO, C. S.: "Autonomía y necesidades básicas", *Doxa*; núm. 7, 1990, p. 22. Según el mismo autor,

⁴⁰⁵ FERRAJOLI apela a "la base de legitimación del Estado: mientras el Estado de derecho liberal debe sólo *no empeorar* las condiciones de vida de los ciudadanos, el Estado de derecho social debe también *mejorarlas*". *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*; Trotta, Madrid, 1995, p. 862.

⁴⁰⁶ Sobre los criterios presentes en cada texto constitucional: "[...] existen Constituciones que no introducen distinciones entre los derechos clasificados como fundamentales o constitucionales (Alemania, Bélgica, Finlandia, Holanda, Suecia, Estonia, Hungría), Constituciones que optan por un reparto tradicional distinguiendo entre derecho civiles, políticos, sociales y económicos (Italia, Portugal, Polonia, Eslovaquia) y, finalmente, Constituciones que introducen clasificaciones más amplias, distinguiendo los derechos en derechos de primera, segunda y tercera generación". FREIXES SANJUÁN, T.: "Derechos fundamentales en la Unión Europea. Evolución y prospectiva: la construcción de un espacio jurídico europeo de los derechos fundamentales", *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 4, 2005.

⁴⁰⁷ Entre otros: CÁMARA VILLAR, G.: "El sistema de los derechos y de las libertades fundamentales" en *Derecho Constitucional*; Tecnos, Madrid, 1999, p. 49.

⁴⁰⁸ Como se observa en el artículo 27 CE, que a pesar de estar inserto en el capítulo dedicado a los derechos civiles y políticos, incluye derechos encuadrados entre los "económicos, sociales y culturales"; como a título de ejemplo, la libertad de creación de centros docentes del apartado sexto. *Vid. Idem.*

⁴⁰⁹ HERNÁNDEZ GIL, A.: *El cambio político español y la Constitución*; Planeta, Barcelona, 1982, p. 426 y 427.

⁴¹⁰ BALAGUER CALLEJÓN, F.: "Las garantías de los derechos" en *Derecho Constitucional*; Tecnos,

máximo de protección regulado en los siguientes términos: «*Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30*»; un nivel medio de protección para todos los derechos reconocidos en el Capítulo segundo del Título I, estableciéndose que «*vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a*». Y finalmente, un nivel de protección sensiblemente menor para los denominados como «*principios rectores de la política social y económica*» que contempla el Capítulo III del Título I, cuyo reconocimiento, respeto y protección usando la tríada de términos sobre los que se apoya el precepto, se traduce en que «*informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen*».

Desde otro punto de vista, se han distinguido⁴¹¹ en el art. 53 CE: garantías objetivas o institucionales en el apartado primero⁴¹², en referencia a los instrumentos que contempla en manos de los poderes públicos de cara a la protección de los derechos fundamentales; frente a las subjetivas o individuales del apartado segundo⁴¹³, que detenta el individuo para reaccionar en caso de conculcación de éstos; a las que se añade la garantía orgánica del Defensor del pueblo que contempla el art. 54 CE⁴¹⁴. En definitiva, se otorga una protección claramente diferente a los derechos desde una perspectiva comparativa intergeneracional⁴¹⁵, espíritu también presente en el art. 168.1,

Madrid, 1999, p. 270 y 271. Cfr. PECES-BARBA, G.: *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*, op. cit., pp. 367-369.

⁴¹¹ PÉREZ ROYO, J. Y CARRASCO DURÁN, M.: *Curso de Derecho Constitucional*, 13.^a ed.; Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 441 y ss.

⁴¹² Entre las que el autor incluye: “Garantías Constitucionales”, el “Principio de Legalidad y las Garantías Complementarias del mismo”, y las “Garantías frente a la Distribución Territorial del Poder”; *Ibidem*, p. 442.

⁴¹³ Que comprenderían: “Garantía Judicial”, “Garantía Judicial Preferente y Sumaria” y la “Garantía de Amparo Constitucional”. *Idem*.

⁴¹⁴ «*Una ley orgánica regulará la institución del Defensor del Pueblo, como alto comisionado de las Cortes Generales, designado por éstas para la defensa de los derechos comprendidos en este Título, a cuyo efecto podrá supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales*».

⁴¹⁵ Cuestión sobre la que volveremos después, al analizar cada una de las generaciones de derechos y los

que exige mayoría de dos tercios de cada Cámara, y a disolución inmediata de las Cortes para cualquier revisión total de la Carta Magna o parcial que afecte al Título preliminar, al Capítulo segundo, Sección primera del Título I, o al Título II⁴¹⁶.

Por último, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, inspirada «*en particular, de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes a los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*»⁴¹⁷, recoge con claridad las generaciones de derechos. Se ha observado en relación a su estructura una polarización de los derechos en torno a valores tutelados más que en relación a las posiciones subjetivas, unificados por la dignidad⁴¹⁸; buscando así facilitar su comprensión por parte de cualquier ciudadano⁴¹⁹. De acuerdo con este planteamiento, un Título I relativo a la dignidad, considerada basilar para los derechos fundamentales⁴²⁰. Seguidamente, el Título II relativo a las libertades, incluyendo cuestiones como la protección de datos de carácter personal o la libertad de expresión y de información; Título III relativo a la igualdad, abordando aspectos como la igualdad entre hombres y mujeres, los derechos de las personas mayores o integración de las personas discapacitadas; y Título IV sobre la solidaridad, incluyendo aspectos como el acceso a los servicios de interés económico general o

mecanismos de protección que se articulan.

⁴¹⁶ Se ha observado que mediante esta delimitación se delimitan las dos materias que suelen abarcar las cláusulas de intangibilidad en el constitucionalismo comparado: los fundamentos del sistema democrático y la forma política del Estado; no obstante, se formulan algunas sugerencias sobre su contenido en: PÉREZ ROYO, J.: "Artículo 168: La revisión de la Constitución" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

⁴¹⁷ Preámbulo de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

⁴¹⁸ ROLLA, G.: "Técnicas de codificación y cláusulas de interpretación de los derechos fundamentales. Algunas consideraciones a propósito de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea", *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 4, 2005 traducido por Sánchez Mesa, L. Entre otros, también subraya la ordenación por posiciones subjetivas a partir de valores de referencia: FREIXES SANJUÁN, T.: "Derechos fundamentales en la Unión Europea. Evolución y prospectiva: la construcción de un espacio jurídico europeo de los derechos fundamentales", *op. cit.*

⁴¹⁹ ROLLA, G.: "Técnicas de codificación y cláusulas de interpretación de los derechos fundamentales. Algunas consideraciones a propósito de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea", *op. cit.*

⁴²⁰ Sobre el relevante papel de la dignidad en la comprensión de los derechos fundamentales, entre otros, *vid.* SOBRINO HEREDIA, J. M.: "Artículo 1. Dignidad humana" en *Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo*; Fundación BBVA, Bilbao, 2008.

protección del medio ambiente⁴²¹.

2 Valores y principios

La diferencia entre valor y principio es una cuestión que merece ser abordada a colación de la discutida naturaleza de los denominados como «*principios rectores de la política social y económica*» del Capítulo III del Título I de la Constitución. *A priori*, se ha enunciado como criterio de diferenciación el grado de abstracción, de modo que los valores serían más abstractos que los principios, y a su vez, éstos serían más abstractos que las reglas o normas⁴²²; por tanto, de acuerdo con esta ordenación, éstas presentarían el mayor grado de concreción. No obstante, se ha denunciado un cierto abuso del término “principio”, ocasionándose una indeterminación de su significado que se aplica indistintamente en alusión a nociones diferentes, planteándose a la postre una necesaria labor de precisión⁴²³.

Siguiendo a algún autor, que recopila con especial acierto determinadas pautas de diferenciación entre los conceptos indicados, podemos convenir algunos criterios a partir de los que construir nuestro discurso: “1) Los principios son normas jurídicas que imponen una *optimización*, compatibles con varios grados de concretización, de acuerdo con los condicionamientos fácticos y jurídicos; las *reglas* son normas que prescriben imperativamente una exigencia (imponen, permiten, prohíben) que se cumple o no (en palabras de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*); la convivencia de los principios es conflictiva (Zagrebelsy); la convivencia de las reglas es antinómica. Los principios coexisten; las reglas antinómicas se excluyen; 2) Consecuentemente, los principios, al constituir *exigencias de optimización*, permiten el equilibrio de valores e intereses (no obedecen, como las reglas, a la ‘lógica del todo o nada’), de acuerdo con su *peso* y la ponderación de otros principios eventualmente conflictivos; las reglas no dejan espacio disponible para ninguna otra solución, pues si una regla *vale* (tiene validez) debe cumplirse en la exacta medida de sus prescripciones, ni más ni menos; 3) En caso de *conflicto entre principios*, éstos pueden ser objeto de valoración, de armonización, ya que sólo tienen ‘exigencias’ o ‘standards’ que deben realizarse en

⁴²¹ La Carta comprende además los siguientes títulos: Título V relativo a «*Ciudadanía*», Título VI sobre «*Justicia*» y Título VII que aborda las «*Disposiciones generales que rigen la interpretación y la aplicación de la Carta*».

⁴²² ARAGÓN REYES, M.: “Principios constitucionales” en *Temas Básicos de Derecho Constitucional*, p. 41.

⁴²³ CARRIÓ identifica once usos del término en: *Principios jurídicos y positivismo jurídico*; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1970, p. 32 a 38. También denuncia este problema, entre otros: RUIZ MANERO, J.: “Principios jurídicos” en *El derecho y la justicia*; Trotta, Madrid, 2013, p. 151. 1986 y 1990

‘*prima facie*’; las reglas contienen ‘fijezas normativas’ *definitivas*, siendo insustentable la *validez* simultánea de reglas contradictorias; 4) Los principios suscitan problemas de *validez* y *peso* (importancia, ponderación, *validez*); las reglas plantean sólo problemas de *validez* (si no son correctas tienen que ser modificadas)”⁴²⁴.

Por consiguiente, enlazando con el grado de abstracción al que hemos hecho referencia, encontramos ciertas diferencias entre principios y reglas; de una parte, gracias a la menor concreción que presentan los principios se proyectan sobre un número mayor de situaciones, mostrando así una incrementada fuerza expansiva dada su presencia como normas sobre derechos, así como sobre la justicia⁴²⁵; al mismo tiempo que requieren un menor esfuerzo de previsión de las situaciones a resolver frente a la regla debido a que su menor concreción permite su aplicación sobre un número significativamente mayor de situaciones. De hecho, a menudo se subraya⁴²⁶ la función integradora –junto a la interpretativa y productiva– que éstos ejercen, permitiendo complementar a las reglas en los aspectos no previstos que se revelen ante situaciones no tenidas en cuenta apriorísticamente. Por otra parte, en cuanto a la forma de aplicación, encontramos que los principios se rigen por criterios de ponderación mientras que en el caso de las reglas se trata de subsunción⁴²⁷; es decir, en el caso de los primeros es posible cotejar intereses enfrentados y además, cabe un abanico de soluciones que oscilaría entre las soluciones enfrentadas en función del peso o importancia de los elementos a valorar. Por consiguiente, las colisiones entre principios se resuelven desde la dimensión del peso o valor⁴²⁸; mientras que en los conflictos de reglas se dirimen las diferencias mediante la exclusión de la aplicación de una de las reglas, es decir, por vía de la *validez*⁴²⁹; en este sentido, es frecuente que sea el mismo legislador el que contemple determinadas excepciones de aplicación en observancia de los principios que resultarían aplicables.

En otro orden de cosas, habida cuenta del importante grado de abstracción de los

⁴²⁴ Según GOMES CANOTILHO, haciéndose eco de las notas diferenciales marcadas a su vez por ALEXU, DWORIN y ZAGREBELSKY. *Direito Constitucional*, 5.^a ed.; Almedina, Coimbra, 1991, p. 173 y 174. *Apud* GRAU, E.: *Interpretación y aplicación del derecho*; Dykinson, Madrid, 2008, p. 168.

⁴²⁵ Como subrayó ZAGREBELSKY, que contrapone la posición de éstos a la de las reglas, que se plasman como normas legislativas; en *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*; Trotta, Madrid, 1995.

⁴²⁶ GUASTINI, R.: *Le fonti del diritto e l'interpretazione*; Giuffrè, Milán, 1993, p. 458 y ss.

⁴²⁷ ALEXU, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 133 y ss.

⁴²⁸ *Ibidem*, p. 89.

⁴²⁹ *Ibidem*, p. 88.

valores en relación a los principios, aquéllos no contemplan supuestos de aplicación o consecuencias jurídicas como cabe esperar de las reglas y se proyectan sobre los principios; es decir, forman parte del “contexto histórico-espiritual de la interpretación”⁴³⁰, actuando como “metanormas respecto a los principios y como normas de tercer grado respecto a las reglas o disposiciones específicas”⁴³¹. Por consiguiente, los principios residirían en el ámbito deontológico; mientras que los valores operan desde el plano axiológico⁴³²; en otras palabras, “lo que en el modelo de los valores es *prima facie* lo mejor es, en el modelo de los principios, *prima facie* debido; y lo que en el modelo de los valores es definitivamente lo mejor es, en el modelo de los principios, definitivamente debido”⁴³³.

2.1 Valores constitucionales

Retomando la relevante Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 15 de enero de 1958 en el caso *Luth*⁴³⁴, en alusión al carácter objetivo de los derechos, expresaba que: «*también es cierto que la Ley Fundamental no pretende ser un ordenamiento de valores neutral (BVerfGE 2, 1 [12]; 5, 85 [134 y ss., 197 y ss.]; 6, 32 [40 y ss.]), sino que ha establecido –en su capítulo sobre derechos fundamentales– un orden de valores objetivo, a través del cual se pone de manifiesto la decisión fundamental de fortalecer el ámbito de aplicación de los derechos fundamentales (Klein/v. mangoldt, Das Bonner Grundgesetz, t. iii, 4, notas al Art. 1, p. 93). La dignidad del ser humano y el libre desarrollo de la personalidad (la cual se desenvuelve en el interior de una comunidad social) forman el núcleo de este sistema de valores, el cual constituye, a su vez, una decisión jurídico-constitucional fundamental, válida para todas las esferas del derecho; así, este sistema de valores aporta directivas e impulsos al poder legislativo, a la Administración y a la Judicatura*»⁴³⁵. Trasladando este planteamiento al caso español, que ha recibido esta relevante construcción dogmática alemana, y por tanto, comparte la dimensión objetiva de éstos –*Grundrechte*

⁴³⁰ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*; Tecnos, Madrid, 1984, p. 291 y 292.

⁴³¹ *Idem.*

⁴³² ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 147.

⁴³³ *Idem.*

⁴³⁴ Sentencia BVerfGE 7, 198.

⁴³⁵ Sentencia BVerfGE 7, 198, 27 y ss. Traducción tomada de ANZOLA GIL, M. Y MAUS RATZ, E. (trads.); SCHWABE, J. (compilador); *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán*; Konrad Adenauer Stiftung, 2009, p. 204.

als objektive Normen–; podemos afirmar que la conocida “tetralogía axiológica”⁴³⁶ sustanciada a través de los valores de libertad, igualdad, solidaridad y justicia, se erige como la clave de bóveda en la organización de los derechos en torno a valores.

En el caso de nuestra Norma Fundamental, contempla en su artículo inicial como valores superiores «*la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*»⁴³⁷; pero además, focalizándonos sobre los derechos, encontramos que se identifican valores guía respecto a cada una de las generaciones de derechos a las que ya hemos hecho referencia: para la primera, la libertad; para la segunda, la igualdad; y para la tercera, la solidaridad⁴³⁸. Se trata de una triada también presente en el Preámbulo de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que reza: «*Consciente de su patrimonio espiritual y moral, la Unión está fundada sobre los valores indivisibles y universales de la dignidad humana, la libertad, la igualdad y la solidaridad, y se basa en los principios de la democracia y el Estado de Derecho*». De hecho, en el caso de los derechos denominados sociales, se ha afirmado que deberían ser denominados “derechos de igualdad” enfatizando su dimensión axiológica o teleológica, o “derechos prestacionales” apelando a su aspecto material⁴³⁹. En el caso de los derechos de tercera generación, toman como eje la “solidaridad”, enfatizando la titularidad difusa o universal inherente a éstos, frente a la individual y colectiva, propias de los derechos de primera y segunda generación respectivamente⁴⁴⁰. En el mismo sentido, algún otro autor ha denominado “tetralogía axiológica del Estado social de nuestro tiempo”⁴⁴¹ en relación a la conjunción de los valores de libertad, igualdad y solidaridad, al que añade justicia.

Observamos que la triada “libertad, igualdad, solidaridad”, que aúna los ejes vertebradores de las generaciones de derechos, nos recuerda al célebre lema de la

⁴³⁶ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

⁴³⁷ Entre otros, sobre la interpretación del artículo 1 y los valores que incorpora, *vid.* LUCAS VERDÚ, P.: “Artículo 1: Estado social y democrático de Derecho” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

⁴³⁸ Entre otras ocasiones, en: PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 35.

⁴³⁹ A través de estas denominaciones alternativas se ha apuntado que superaría la carga política presente en la denominación “derechos sociales”. COSSIO DÍAZ, J. R.: *Estado social y derechos de prestación*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989, p. 46 y 47.

⁴⁴⁰ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 39 y ss. Sobre el problema que representan las nuevas formas de titularidad, *vid.* LÓPEZ CALERA, N. M.: *¿Hay derechos colectivos? Individualidad y socialidad en la teoría de los derechos*, *op. cit.*, p. 110 y ss.

⁴⁴¹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

Revolución Francesa: “Liberté, égalité, fraternité”⁴⁴², fórmula expresiva de las exigencias revolucionarias en el contexto francés de la época. Demandas que, en el caso de la libertad, eclosionan en el art. 4 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano que establece que «*La libertad consiste en poder hacer todo aquello que no cause perjuicio a los demás. El ejercicio de los derechos naturales de cada hombre, no tiene otros límites que los que garantizan a los demás miembros de la sociedad el disfrute de los mismos derechos. Estos límites sólo pueden ser determinados por la ley*»; y en el caso de la igualdad en el art. 6⁴⁴³ que reza: «*La ley es expresión de la voluntad de la comunidad. Todos los ciudadanos tienen derecho a colaborar en su formación, sea personalmente, sea por medio de sus representantes. Debe ser igual para todos, sea para proteger o para castigar. Siendo todos los ciudadanos iguales ante ella, todos son igualmente elegibles para todos los honores, colocaciones y empleos, conforme a sus distintas capacidades, sin ninguna otra distinción que la creada por sus virtudes y conocimientos*». Sin embargo, más problemática resultó la incorporación de la solidaridad por aspectos como su carácter marcadamente comunitario o su vinculación más a una obligación moral que jurídica⁴⁴⁴. En este sentido, se trata de un trío de valores nada casual, puesto que a medida que las generaciones de derechos avanzan también evoluciona el grado de cohesión social de individuo, lo que ha sido interpretado como el paso de la “independencia jurídica del individuo”⁴⁴⁵ a su “independencia social”⁴⁴⁶; o en otras palabras, como una “tendencia inflacionaria”⁴⁴⁷ observable en el aumento progresivo de los vínculos entre sociedad y Estado.

Por nuestra parte, expuesta la distinción entre valores y principios, seguidamente abordaremos la proyección de los valores en el ámbito tributario; y después analizaremos los principios que vertebran la tributación, y por tanto, a través de los que operan los valores. No obstante, antes de continuar, advertiremos que en el desarrollo de

⁴⁴² Sobre el origen de la fórmula, *vid.* OZOUF, M.: “Liberté, égalité, fraternité” en *Lex Lieux de Mémoire* vol. 3; Pierre Nova, París, 1992.

⁴⁴³ “La ley es expresión de la voluntad de la comunidad. Todos los ciudadanos tienen derecho a colaborar en su formación, sea personalmente, sea por medio de sus representantes. Debe ser igual para todos, sea para proteger o para castigar. Siendo todos los ciudadanos iguales ante ella, todos son igualmente elegibles para todos los honores, colocaciones y empleos, conforme a sus distintas capacidades, sin ninguna otra distinción que la creada por sus virtudes y conocimientos”.

⁴⁴⁴ OZOUF, M.: “Liberté, égalité, fraternité”, *op. cit.*

⁴⁴⁵ MIRKINE-GUETZEVITCH, B.: *Las nuevas constituciones del mundo*, 2.^a ed.; España, Madrid, 1931, p. 37.

⁴⁴⁶ *Ibidem*, p. 10.

⁴⁴⁷ PORRAS NADALES, A. J.: “Derechos e intereses. Problemas de tercera generación”, *op. cit.*, p. 220.

nuestro discurso haremos constante referencia a la conocida como “tetralogía axiológica del Estado social”⁴⁴⁸, integrada por los valores de libertad, igualdad, solidaridad y justicia. En torno a ésta, es importante señalar que la “libertad” supone igualdad formal; y a su vez, la “igualdad” se refiere a su modalidad material; no obstante, a lo largo del discurso desarrollaremos las implicaciones de ambas.

2.2 Valores de la tributación

Hasta ahora hemos analizado la existencia de unos valores que vertebran las generaciones de derechos; pero además, encuentran proyección sobre el Derecho financiero, aunque en nuestro caso limitaremos nuestro análisis esencialmente al sistema tributario, y más en concreto, al nuclear instituto del tributo. Podemos identificar al compás de las progresivas generaciones de derechos, paralelos cambios acaecidos en nuestra disciplina que dan cuenta de la resonancia de dichos cambios en nuestro ámbito; concretamente, a través de la dimensión objetiva de dichos derechos, mediante la proclamación de los correspondientes valores, y su articulación a través de principios, actuando ambos como vehículos con proyección en la tributación.

Como punto de partida, es necesario volver la mirada sobre el tenor literal del primer artículo de la Carta magna que establece un «*Estado social y democrático de Derecho*» y proclama «*como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*»; por tanto, como cúspide del ordenamiento, a través de este precepto manifiesta el legislador constituyente valores, que apoyados sobre principios, se proyectan sobre la totalidad del ordenamiento jurídico⁴⁴⁹, sin excepción del ordenamiento financiero. En el marco del “Derecho financiero constitucional”⁴⁵⁰, estos valores se proyectan a su vez sobre los principios constitucionales financieros, pero también sobre el resto de normas relativas a la actividad financiera presentes en la totalidad del ordenamiento. Por tanto, veremos que valores y principios se integran en el engranaje de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales, y a su vez, repercuten en el sistema tributario, y en especial el tributo.

⁴⁴⁸ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

⁴⁴⁹ Vid. PECES-BARBA, G.: *Los valores superiores*; Tecnos, Madrid, 1984.

⁴⁵⁰ «Derecho financiero constitucional» son aquellos preceptos del Derecho Financiero que pertenecen formalmente al derecho constitucional, o dicho de otro modo, aquellos preceptos del Derecho constitucional que tienen relación con las finanzas públicas. Se describen estas regulaciones jurídico-financieras dentro de una Constitución también globalmente como «Constitución Financiera». VOGEL, K.: “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes” en *Der offene Finanz- und Steuerstaat*; Müller, Heidelberg, 1991, p. 384. Apud YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La justicia impositiva en la LGT”, *op. cit.*, p. 161. Del mismo autor, es interesante consultar sobre el caso español: YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Constitución Financiera Española*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

Con ocasión de la incorporación del valor de igualdad sobre el planteamiento básico del Estado de Derecho, podemos identificar una primera metamorfosis desencadenada con la imbricación de derechos de segunda generación sobre los preexistentes, correspondientes a la primera; es decir, el cambio de paradigma presente en la transición del Estado abstencionista al intervencionista en aras a hacer efectivos los derechos sociales incorporados a través del segundo constitucionalismo. Como venimos argumentando desde el comienzo del discurso, el tributo constituye un instrumento para la realización de los derechos, compartiendo los valores guía de éstos en su funcionamiento. En consecuencia, el tributo supera su dimensión puramente recaudatoria, para tornarse en un instrumento de intervención social a través de su expresión extrafiscal. En este sentido, la incorporación de los derechos de corte social supuso un aumento de la presión fiscal respecto a la situación precedente durante el Estado liberal, acaeciendo incluso fenómenos vicisitudinarios, como la conocida parafiscalidad, a consecuencia de la fractura financiera derivada del desajuste entre el aparato estatal y las nuevas funciones asumidas por el Estado⁴⁵¹. Además, encontramos una primera expresión de la extrafiscalidad, con la creación de tributos fundamentados en el valor de igualdad material, como el pionero Impuesto andaluz sobre Infrutilización de la Tierra, o el más reciente Impuesto navarro sobre Viviendas Desocupadas⁴⁵², sin ánimo de exhaustividad.

Esta primera metamorfosis experimentada por el Derecho financiero está reflejada en la sustitución de la expresión “cargas públicas” por “gastos públicos” en el tenor literal del art. 31 CE, que rezaba: «*Todos tienen el deber de contribuir a levantar las cargas públicas atendiendo a su patrimonio, rentas y actividad de acuerdo con una legislación inspirada en los principios de equidad y progresividad y en ningún caso confiscatoria [...]*». Examinando los precedentes del precepto encontramos que el art. 9 del Fuero de los Españoles de 1945 establecía «*Los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a ley votada en Cortes*»; el art. 44 de la Constitución de 1931, de la Segunda República, rezaba que «*toda la riqueza del país, sea quien fuere su dueño, está subordinada a los intereses de la economía nacional y afecta al sostenimiento de las cargas públicas, con arreglo a la Constitución y a las leyes*». Tras dicho cambio se pretende subrayar la idea de que dichos gastos suponen contraprestaciones por los servicios que presta el Estado⁴⁵³; es

⁴⁵¹ Al abordar la extrafiscalidad volveremos sobre esta cuestión.

⁴⁵² Se puede encontrar un comentario a estos nuevos impuestos sobre viviendas vacías en TURIEL MARTÍNEZ, A.: “La recuperación de figuras impositivas en las haciendas locales como alternativa de financiación” en *Alternativas de financiación en época de crisis*; Lex Nova, Valladolid, 2014.

⁴⁵³ “En la gestación del precepto que se comenta prevaleció la frase «levantar las cargas públicas» hasta el

decir, se supera la concepción de la expresión mínima de la tributación a favor de la concepción de ésta como mecanismo para la realización de los derechos de corte social, que supone al mismo tiempo la ruptura del principio de equilibrio presupuestarios, en el contexto de la conocida crisis de los principios presupuestarios clásicos⁴⁵⁴.

Además, la redimensión de la tributación en aras de la materialización de los derechos de segunda generación, también está presente en la incorporación en sede constitucional de los principios impositivos de reparto de la carga tributaria de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad⁴⁵⁵; todos ellos como criterios de justicia fiscal al servicio de la función económica de redistribución desempeñada por el Estado, característica de los derechos sociales. Respecto a los gastos, se introduce el novedoso art. 31.2 en la Carta magna, que con el tenor literal «*el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*» pretende establecer unos principios de justicia, que completando los relativos al ingreso, permitan encarar la función redistributiva connatural a los derechos de segunda generación⁴⁵⁶.

dictamen de la Comisión de Constitución del Senado (14 de septiembre de 1978), que recogió la enmienda número 674, fundamentada como sigue: «"Levantar las cargas públicas" es una expresión desusada, tanto en el ámbito científico como en el lenguaje cotidiano. Existe el término "cargas" en el sentido de gravamen desde el siglo XVII (Diccionario de Autoridades), pero no aparece en ningún Diccionario la expresión "levantar cargas públicas"» (profesor FUENTES QUINTANA). Pero, además de las expresadas razones, existe otra -sociológica- que considero suficiente y definitiva; a saber, que los gastos públicos no pueden configurarse como «cargas» para los contribuyentes en la sociedad contemporánea, pues son representativos del coste de los bienes y servicios públicos que la comunidad política demanda por unos u otros medios de representación o de elección colectiva. Por tanto, las aportaciones de los contribuyentes no son para «levantar cargas públicas», sino para financiar los gastos públicos, constituyendo, por tanto, una contraprestación de naturaleza genérica". ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: "Artículo 31: El gasto público" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

⁴⁵⁴ Cuestión ya abordada en el primer capítulo del presente trabajo.

⁴⁵⁵ Sobre la reserva de ley, el art. 8 del Fuero de los Españoles de 1945 rezaba: «*Por medio de leyes, y siempre con carácter general, podrán imponerse las prestaciones personales que exijan el interés de la Nación y las necesidades públicas*».

⁴⁵⁶ La inclusión de dichos principios en nuestra Norma Fundamental se produjo de mano de una enmienda presentada por el senador Fuentes Quintana de acuerdo con los siguientes argumentos: "Se ha afirmado [...] que el conjunto de impuestos vigentes en un país debe distribuirse con arreglo al principio de progresividad. Pero la Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos con el objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto. [...] Lógicamente parece que si los principios de progresividad imperan en el campo del ingreso deben tener la misma traslación o aplicación en el campo correspondiente al gasto público, es decir, ingreso y gasto público deberían estar regidos por el mismo principio, y de aquí que la enmienda propuesta afirme que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos". Extractado a partir de LUCAS DURÁN, M.: "La perspectiva de género

Por consiguiente, como cabía esperar por su privilegiada posición en el sistema normativo, esta primera metamorfosis eclosiona a través de la Norma Fundamental, que acompaña la incorporación de derechos sociales con la introducción de principios en el seno de la “Constitución Financiera”, que posibilitan la coexistencia de la función puramente recaudatoria con la conversión del tributo, y correlativamente la articulación del gasto, en mecanismo de redistribución. La traslación de principios basilares para el desempeño de esta función económica por parte del Estado, como los de igualdad o progresividad, a la literalidad de la entonces vigente Ley General Tributaria se produciría vía Ley 1/1998, 26 febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes⁴⁵⁷; dando así corporeidad legislativa a los instrumentos de justicia fiscal que el legislador constitucional ya había previsto. No obstante, lo cierto es que esta función de redistribución ya estaba prevista en la LGT de 1963, cuyo art. 4 establecía que *«los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional»*; observándose una referencia expresa a las funciones económicas desempeñadas por el Estado⁴⁵⁸. Comparando dicho precepto con el art. 1 de la LGT vigente *in fine*⁴⁵⁹, encontramos que el legislador alude de forma genérica a la utilización de los tributos como *«instrumentos de la política económica general»*, que a su vez conecta con los fines que contemple la Norma fundamental; de este modo, entendemos que se proyectaría la dimensión axiológica que a través de valores, principios y derechos proclama el texto constitucional. No obstante, menos afortunada resulta el cambio verbal operado mediante la sustitución de la expresión *«han de servir»* por *«podrán servir»*, restando fuerza jurídica en sede legislativa⁴⁶⁰ a una cuestión que, por otra parte, habida cuenta que estamos ante una institución capital para nuestra disciplina, a nuestro juicio merece observancia en sede de la “Constitución Financiera”, sin perjuicio del valor didáctico o aclaratorio del legislador.

en la programación del gasto público” en *Fiscalidad e igualdad de género*; Dykinson, Madrid, 2012, p. 201 y 202.

⁴⁵⁷ La redacción original del art. 3 de la LGT de 1963 establecía: *«La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria»*.

⁴⁵⁸ MUSGRAVE, R. A.: *The Theory of Public Finance*, op. cit., p. 5.

⁴⁵⁹ Art. 1 LGT in fine: *«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»*.

⁴⁶⁰ A juicio de YEBRA MARTUL-ORTEGA, con este cambio la función extrafiscal habría pasado de ser “casi imposible” a un “mandato de buena voluntad”. “La justicia impositiva en la LGT”, op. cit., p. 149.

Continuando con la perspectiva generacional de los derechos y su plasmación en el Derecho financiero, hemos hecho mención a una segunda metamorfosis con ocasión de la instrumentalización de éste para la efectiva materialización de los derechos de solidaridad. Con ocasión de ésta, se pone de nuevo a prueba la resiliencia del tributo a luz de las nuevas demandas que subyacen a estos derechos de tercera generación. Se reclama a través de estas exigencias una nueva dimensión del tributo apelando especialmente a su faceta psicológica, en cuanto instrumento para aproximar las conductas de los ciudadanos a dichos fines, que al mismo tiempo buscarían anular el poder recaudatorio del tributo. Se trata por tanto de un giro copernicano, teniendo en cuenta que supone invertir la finalidad fiscal del tributo en aras a otros fines de interés general que, a diferencia de los pretendidos con los tributos fundamentados en el valor igualdad con un objetivo redistributivo, operan sobre ámbitos aparentemente menos conexos con la material económica, como el medio ambiente. Aunque después volveremos a la extrafiscalidad en sus expresiones social y solidaria; únicamente afirmar que esta transfuncionalización del tributo genera en ambos casos fricciones lógicas desde el punto de vista dogmático, puesto que se trata de invertir su finalidad, cifrando aparentemente su éxito en la recaudación mínima o nula⁴⁶¹. No obstante, es importante advertir que esta segunda metamorfosis no anula los problemas de la primera, que persistirán como en el caso de la parafiscalidad⁴⁶². Por tanto, al asumir el tributo su función de garante de los derechos, hereda rasgos propios de éstos: como la discutida delimitación entre derechos de igualdad y solidaridad⁴⁶³, que también encuentran plasmación tributaria a través de la extrafiscalidad; o la coexistencia de tributos fundamentados en valores diferentes. En cualquier caso, este segundo cambio fundamental experimentado por el Derecho financiero impone una transformación del tributo de tal entidad, que no faltan voces que señalan que cabría negar la condición de tal al instrumento resultante⁴⁶⁴.

En definitiva, los acompasados cambios observados en el catálogo de derechos a través de los valores, y correlativamente experimentados por el Derecho financiero,

⁴⁶¹ Es importante advertir que no en todos los casos se pretende anular la finalidad fiscal del tributo, cuestión sobre la que volveremos posteriormente.

⁴⁶² Sobre la que volveremos en un momento posterior del trabajo.

⁴⁶³ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Dimensiones de la igualdad*, 2.^a ed.; Dykinson, Madrid, 2008, p. 110.

⁴⁶⁴ Por todas: “De no darse la compatibilidad entre medio y fin, es entonces cuando en la búsqueda de éste se distorsiona el medio jurídico en el intento de adaptarlo al fin económico y se produce, en consecuencia, ese difuminado de la naturaleza de las instituciones, del instituto jurídico del impuesto y no se cumplen los requisitos de la filosofía del derecho de que se hablaba antes. Lo más probable es que ya no estemos ante un impuesto de acuerdo con el Derecho tributario, sino ante una prestación coactiva monetaria de otra clase”. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La justicia impositiva en la LGT”, *op. cit.*, p. 148.

evidencian la conexión entre ambos ámbitos a través de los valores; y a la postre, el tributo se confirma en su condición de garante de derechos de distinto signo.

2.3 Principios constitucionales

Junto a los valores guía sobre los que se apoya la taxonomía de los derechos en torno a generaciones, encontramos principios constitucionales que también proyectan sus dictados sobre las normas, no resultando las tributarias una excepción.

En términos generales, la Carta magna recurre en numerosas ocasiones a la categoría de principios para definir las directrices de actuación de los poderes públicos, resultando éstos esenciales en la delimitación de la dimensión objetiva de los derechos. En este sentido, resulta fundamental el art. 9 CE; según algún autor, al apartado tercero, que reza *«la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos»*, subyacen los valores de libertad, protección y seguridad; en cambio, el apartado segundo, cuando establece que *«corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social»*, constituiría una manifestación del principio de igualdad, indicando los medios para la consecución de ésta por parte de los poderes públicos.

Como la STC 27/1981 ha subrayado, no se trata de una amalgama de principios estancos, sino que guardan cierta interconexión en el siguiente sentido: *«la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad»*. Por su parte, la doctrina científica también ha abordado su análisis polarizado en torno a los principios de legalidad y seguridad jurídica⁴⁶⁵.

La totalidad de los principios constitucionales con sede en el art. 9.3 de nuestra Norma fundamental encuentran proyección en el ámbito tributario. Resulta evidente en

⁴⁶⁵ VILLAR PALASÍ, J. L. Y SUÑÉ LLINAS, E.: "Artículo 9: El Estado de Derecho y la Constitución" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

el caso del principio de legalidad que encuentra su reflejo tributario en el art. 31.1⁴⁶⁶ y 3⁴⁶⁷; así como en la regulación de la potestad tributaria *ex art.* 133⁴⁶⁸. Este principio de legalidad tributaria constituye la traslación a dicho contexto de la garantía institucional de la reserva de ley, que implica la exigencia de que ciertas materias resulten reguladas mediante ley o norma con rango legal. La proyección de dicho principio constitucional ha perfilado cuestiones de interés para la doctrina financiera, como los límites en la utilización del decreto-ley⁴⁶⁹ o el particular poder tributario de las Entidades locales⁴⁷⁰, entre otras cuestiones de interés.

También el principio de seguridad jurídica ha encontrado aplicación en el ámbito tributario, denunciándose especialmente por la doctrina científica la necesidad de su puesta en valor⁴⁷¹. Además, también el resto de principios citados encuentran

⁴⁶⁶ «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».

⁴⁶⁷ «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

⁴⁶⁸ «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes».

⁴⁶⁹ Entre otros: CAZORLA PRIETO, L.: "En torno al Decreto-ley en materia tributaria", *Revista de Administración Pública*; núm. 100, 1983. CUBERO TRUYO, A. Y VENTURA ESCACENA, J.: "Vicios en la utilización del Decreto-Ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 123, 2004. RAMALLO MASSANET, J.: "El Decreto-Ley en materia tributaria", *Derecho Privado y Constitución*; núm. 17, 2003.

⁴⁷⁰ COLAO MARÍN, P. Á.: *Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley*; Bosch, Barcelona, 2011. FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: "La potestad normativa local en materia tributaria: las ordenanzas fiscales" en *La potestad normativa local: autoorganización, servicios públicos, tributos, sanciones y relaciones sociales*; Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial, Granada, 2008. FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. Y JABALERA RODRÍGUEZ, A.: "Poder tributario local y reserva de ley ante la próxima reforma del gobierno local", *Revista de estudios de la administración local y autonómica*; núms. 300-301, 2006.

⁴⁷¹ La exposición de motivos de la vigente LGT, cita la seguridad tributaria entre los objetivos pretendidos, enumerando entre éstos: «reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria». Se trata de un tema que también ha sido objeto de atención por nuestra doctrina científica; entre otros, *vid.* DE BARROS CARVALHO, P.: "El supraprincipio de

proyección en el ámbito tributario, aunque por motivos de economía expositiva no desarrollamos tal vinculación.

Especialmente interesantes resultan los Principios rectores de la Política Social y Económica presentes del Capítulo III del Título Primero de la Carta Magna, considerados normas programáticas por antonomasia, a los que subyacen ciertos intereses colectivos como el medioambiental, que constituyen auténticos bienes constituciones dignos de protección. En este sentido, a través del presente trabajo, profundizaremos sobre el papel que desempeñan los instrumentos extrafiscales como mecanismos de tutela.

2.4 Principios de la tributación

Delimitar los principios rectores del ámbito tributario resulta una tarea más compleja de lo que *a priori* pudiera parecer. Los principios se articulan como un plexo que enraíza en los valores e irriga la totalidad de normas tributarias, evidenciándose a la postre su presencia en el sistema tributario. Los valores, presentes desde el mismo primer precepto de nuestra Norma básica cuando hace referencia a un «*Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*»; vertebran la arquitectura de los derechos a través de generaciones en los términos ya expuestos, y se irradian además sobre la materia tributaria apoyándose sobre principios. Además, el modelo estatal se ha vinculado a la evolución del catálogo de derechos⁴⁷², de modo que el Estado constitucional, proclamado por algunas voces como la decantación del Estado social⁴⁷³, implicaría una respuesta solvente a las necesidades humanas tras la sucesiva ampliación del catálogo de derechos y la articulación de las correspondientes garantías efectivas.

Partiendo de estas consideraciones, podemos indicar que el catálogo de principios del art. 31 de la Constitución, aunque resulta básico en el ámbito tributario, no es exhaustivo. Dicho precepto proclama a través del apartado primero los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad mediante los que construir un sistema tributario justo en sentido material. También en relación al ingreso, aunque en sentido formal, introduce en el apartado tercero el

la seguridad jurídica y la revocación de normas tributarias”, *Quincena Fiscal*; núm. 7, 2008. SÁNCHEZ PINO, A. J.: “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, *Quincena Fiscal*; núm. 109, 2001.

⁴⁷² PÉREZ LUÑO, A. E.: “Estado constitucional y derechos de la tercera generación”, *op. cit.*, p. 53 y ss.

⁴⁷³ Entre otros, *vid.* GARCÍA PELAYO, M.: “Estado legal y Estado constitucional de Derecho” en *Obras completas*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.

principio de reserva de ley. Finalmente, completan este elenco los principios relativos al gasto público con sede en el apartado segundo. Por su parte, el art. 3 de la LGT reitera tales principios de ordenación⁴⁷⁴, a los que adhieren otros relativos a la aplicación del sistema tributario que «*se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios*». Por consiguiente, se trata de principios de ordenación de la actividad financiera, aunque en relación a los ingresos se ha subrayado su naturaleza impositiva más que tributaria⁴⁷⁵.

Como hemos indicado, tales principios deben completarse con los principios constitucionales de proyección genérica contemplados por el art. 9.3: «*principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*». Además, encontramos otros principios genéricos que también tienen proyección en el ámbito tributario como los de subsidiariedad o coordinación, entre otros. En definitiva, resulta imposible la elaboración de un catálogo cerrado, ni siquiera ciñéndonos al caso de un ordenamiento; labor dificultada teniendo en cuenta el carácter tácito o la diversidad de denominaciones que reciben los principios⁴⁷⁶.

La repercusión de la progresiva ampliación del elenco de derechos a través de generaciones también encuentra traducción en la articulación de principios en el contexto tributario. La incorporación de derechos sociales ha exigido, por ejemplo, una reinterpretación del principio de igualdad superándose la taxativa interdicción de privilegios para posibilitar el establecimiento de beneficios tributarios; también ha supuesto una puesta en valor del principio de progresividad en aras a una redistribución

⁴⁷⁴ ESEVERRI denuncia el contrasentido que supone la repetición de estos principios en *Derecho tributario. Parte General*, 3ª ed.; Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 33.

⁴⁷⁵ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Constitución Financiera Española*, op. cit., p. 151.

⁴⁷⁶ REBOLLO PUIG expresa que “es vano el intento de enumerar y enunciar los principios generales del Derecho con una lista cerrada y definitiva. Ni siquiera cabe ello pensando en un concreto ordenamiento. A lo sumo, los intentos darán resultados algo más sólidos cuando se haga en relación con una parte bien acotada del ordenamiento. Pero esas acotaciones pueden hacerse en virtud de diversos criterios y muchos de ellos, si son jurídicamente relevantes, permitirán alumbrar otros principios. Además, los principios generales del Derecho existen aunque no hayan sido proclamados como tales. Viven al margen de su formulación y no tienen texto o, al menos, no dependen de ello. Aunque eventualmente se enuncien con palabras por los tribunales o por la doctrina de los autores o se expresen mediante aforismos, máximas o brocados, sólo será una forma de aludir a ellos, algo así como un nombre, una manera de reflejarlos, no realmente de contenerlos”. REBOLLO PUIG, M.: “Los principios generales del derecho: atrevimiento atribulado sobre su concepto, funciones e inducción” en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010, p. 1538.

de la riqueza. Es decir, los principios presentan un contenido mutable⁴⁷⁷ en función del valor que los inspira, en el caso de los derechos sociales bajo el influjo del valor igualdad, transmutándose el principio al servicio de la carga axiológica inherente a éstos. Por otra parte, también es posible que se incorporen nuevos principios al ámbito tributario en aras a la efectiva realización de valores, como hemos podido observar en el caso de los derechos de solidaridad. A título de ejemplo, la tributación medioambiental a través de la que materializar el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado del art. 45 CE, ha supuesto la incorporación del conocido principio “quien contamina paga”⁴⁷⁸.

De acuerdo con el doble carácter de los derechos fundamentales descrito, podemos afirmar que estamos ante principios rectores de la intervención de los poderes públicos en aras a la materialización de los valores insertos en la “tetralogía axiológica”⁴⁷⁹; a su vez, también ambos adscritos a la dimensión objetiva iusfundamental. Dichos principios vertebran la transfuncionalización del tributo a favor de fines ajenos al estrictamente recaudatorio, convirtiéndose en un auténtico instrumento de intervención en manos de los poderes públicos en el diseño de políticas; pero deben coexistir con los límites delimitados por los derechos individuales. En este sentido, los derechos fundamentales presentan también una dimensión subjetiva, los sujetos ostentan derechos subjetivos, como el derecho a la propiedad privada, que limitan la intervención de los poderes públicos.

El art. 31 CE contempla los principios de justicia tributaria en sentido material de: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad; y en sentido formal, el de reserva de ley. Aunque advertimos que reconocemos la autoridad y relevancia de todos ellos, no podemos obviar que la doctrina ha esbozado la

⁴⁷⁷ Sobre el carácter mutable de los principios resultan especialmente expresivas las siguientes observaciones de REBOLLO PUIG: “Así como distintos de un ordenamiento a otro, también pueden cambiar a lo largo del tiempo en el seno de un mismo ordenamiento. No son necesariamente eternos ni inmutables. Son más estables que, por ejemplo, las normas. Pero no por ello inmutables. Nacen, evolucionan y pueden desaparecer según los cambios del ordenamiento jurídico a que se refieran, incluidos, claro está, los cambios normativos, pero no sólo ellos. Hay principios en gestación, que están incubándose, y los hay decrepitos, incluso en agonía, pero todavía vivos. Depende también de la aparición de nuevas instituciones y conceptos del Derecho positivo; así, la nueva realidad jurídica de los servicios de interés económico general podría comportar nuevos principios precisamente con ese ámbito. Las posibilidades de mutación rápida de los principios generales del Derecho están en función inversa a su importancia y alcance. Los más importantes o profundos, salvo excepciones revolucionarias o semejantes, sólo se modifican por procesos normalmente largos y lentos, casi insensibles a corto plazo. Y con más facilidad y frecuencia podrán cambiar mientras más secundario sea el principio”. *Ibidem*, p. 1533.

⁴⁷⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: “El principio «quien contamina paga»” en *Tratado de Tributación Medioambiental* Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

⁴⁷⁹ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

identidad propia de cada uno de ellos en el marco del sistema tributario⁴⁸⁰. En este sentido, comenzando por el principio de no confiscatoriedad, se ha planteado que realmente se trataría de una regla porque carece del valor fundante, axiológico y el alcance universal característico de los principios constitucionales⁴⁸¹; igualmente se ha observado que se trata de un criterio delimitador del principio de progresividad, que incluso se ha vinculado al principio de capacidad económica o a la justicia tributaria⁴⁸²; también se ha identificado⁴⁸³ como expresión del derecho a la propiedad privada del art. 33 CE⁴⁸⁴. No obstante, veremos que estas características singulares cobran interés al analizar el relevante papel del valor de justicia en el contexto de la extrafiscalidad. Por otra parte, el principio de generalidad ha sido conectado al principio de igualdad; y ha sido referido en relación a los posibles efectos discriminatorios de beneficios tributarios, únicamente admisibles en caso de justificación objetiva y razonable, y siempre que no

⁴⁸⁰ “En mi opinión, si los principios contenidos en la CE resultaban amplios e incluso contradictorios, ahora la nueva LGT viene a agravar esta situación e incluso los hace más difíciles de aplicar. Por ejemplo, en la originaria redacción de 1963 la referencia a la capacidad económica condensaba todo lo referente a la justicia. Hablar de la generalidad, la capacidad económica es contraria a la no generalidad; la igualdad, es un valor constitucional del que habla el art. 1.1 de la CE, por lo tanto, su no aplicación sería contraria no sólo a la capacidad contributiva; la equitativa distribución de la carga impositiva es una redundancia; y, por último, la no confiscatoriedad es algo que se introdujo de forma 7 en la CE y contradictorio con la capacidad contributiva”. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La justicia impositiva en la LGT”, *op. cit.*, p. 157.

⁴⁸¹ “En efecto, no reúne, entre otras carencias, el valor fundante, axiológico y el alcance universal que se predica de los principios constitucionales como tales. Estamos pues, antes una norma que no alcanza el carácter de principio constitucional y que se alberga en los mencionados artículos 31.1 y 3.1 por la conexión material que guarda con el contenido principal de esos preceptos”. CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, 13.^a ed.; Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 125.

⁴⁸² Entre otros: MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 112.

⁴⁸³ Entre otros: ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. 43.

⁴⁸⁴ El profesor CAZORLA PRIETO sintetiza las diversas posturas sobre el principio, además de negación de su condición de principio que ya hemos expuesto *ut supra*: “La regla de no confiscatoriedad conforma uno de los elementos delimitadores de la progresividad. Como elemento delimitador la no confiscatoriedad resulta ligada directamente al principio de capacidad económica, ya que ésta «concebida como fuente de la imposición, tiene unos límites que revelan la efectiva aptitud para contribuir al sostenimiento del gasto público» (profesores MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA). De un modo más indirecto también resulta ligada la no confiscatoriedad al derecho de la propiedad privada consagrado en el artículo 33 de la Constitución (profesor SÁNCHEZ SERRANO). El profesor LÓPEZ ESPADAFOR escribe en tal sentido: «Creemos que se debe vincular la idea de no confiscatoriedad a la idea de propiedad privada», y aclara con acierto que: «La función social de la propiedad no impide la consideración de la conexión de ésta con la no confiscatoriedad en materia tributaria en cuanto que la confiscatoriedad implicaría una extralimitación de la función social». En definitiva, como entiende a su vez el profesor MENÉNDEZ MORENO: «Parece posible afirmar que late bajo la prohibición de constitucional de alcance confiscatorio una “prohibición de excesividad” que conecta con la idea de “moderación” y “medida justa” en la tributación». *Derecho financiero y tributario: parte general*, *op. cit.*, p. 125.

resulten desproporcionados⁴⁸⁵.

Por tanto, en el desarrollo de nuestro discurso, abordaremos *in fine* el principio de no confiscatoriedad a colación del valor de justicia, por su especial proyección sobre el sistema tributario en su conjunto a través de la materia imponible. En cambio, los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, serán objeto de exposición a colación de los valores de igualdad y solidaridad, por su relevante papel en la construcción dogmática del tributo extrafiscal.

Por último, esbozaremos brevemente la construcción iusfundamental del sistema tributario en torno a la que formulamos nuestro discurso, que otorga legitimidad y coherencia tanto a la expresión fiscal como a la extrafiscal del tributo, habida cuenta de la extrafiscalidad como eje vertebrador del presente trabajo. Desde una perspectiva transversal en el tiempo, los derechos se organizan a través de sucesivas generaciones, identificándose como valores guía: la libertad en el caso de la primera, la igualdad para la segunda, y la solidaridad en el caso de la tercera; encontrando fundamento a su vez todos los derechos en la dignidad humana. Es importante subrayar que estas generaciones no operan desplazando a las precedentes, sino que coexisten para dar cobertura a las necesidades, que resultan satisfechas tras el reconocimiento del derecho y la correspondiente articulación de garantías de su efectividad, adaptas éstas a la propia naturaleza de cada derecho⁴⁸⁶. Pues bien, dichos valores también se proyectan sobre el ámbito tributario, de forma que frente a la concepción exclusivamente recaudatoria del tributo, éste pasa a convertirse en un mecanismo de garantía de derechos de segunda generación, fundamentados en el valor de igualdad; y después, de tercera generación, sustentados en el valor de solidaridad. Dichos valores coexisten, suponen la existencia de derechos subjetivos de diferente naturaleza, correlativamente la articulación de diferentes mecanismos de garantía para su efectividad, y por consiguiente, también el tributo opera como instrumento de tutela en torno a dichos valores. Como resultado, en el sistema fiscal coexisten tributos con finalidad fiscal, junto a tributos o instrumentos extrafiscales, articulados en torno a valores de diferente naturaleza. En este sentido, se suele perfilar como especialmente problemática la existencia de tributos con fin primordialmente extrafiscal; sin embargo, expondremos la lógica a la que obedecen desde una óptica iusfundamental.

⁴⁸⁵ Como observan MARTÍN QUERALT et al, que además dan testimonio de la evolución que está experimentando la disciplina. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 102.

⁴⁸⁶ Como veremos, en el caso de ciertos derechos como los sociales, habida cuenta de sus repercusiones económicas resulta imposible garantizar su plena efectividad, por lo que se articulan instrumentos flexibles de tutela.

Capítulo Tercero
Valor de libertad

Valor de libertad

1 Derechos de primera generación

La “tetralogía axiológica”⁴⁸⁷ está integrada por los valores de libertad, igualdad, solidaridad y justicia; inicialmente expondremos los derechos de primera generación, sustentados sobre el valor de libertad⁴⁸⁸; y después, veremos cómo se proyecta éste sobre la tributación.

Los derechos de primera generación constituyen derechos individuales, civiles y políticos, negativos en cuanto asimilados a una exigencia de no intervención por parte de los poderes públicos, y por tanto, asociados a una teórica ausencia de gasto público. Sin embargo, recordemos que incluso en la concepción liberal clásica se contemplaban ciertas funciones mínimas que el modelo de Estado propuesto debía desempeñar para garantizar dichas libertades⁴⁸⁹; en el caso de los derechos patrimoniales, exigen del desempeño de funciones de policía que aseguren su correcto desenvolvimiento en orden a la protección de la propiedad frente a injerencias de terceros. También los derechos políticos llevan aparejada una dimensión positiva que se traduce en demandas financieras; el engranaje de partidos políticos o campañas electorales sobre el que se construye el sistema democrático cuenta con repercusiones económicas que ha abordado

⁴⁸⁷ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *Teoría y Realidad Constitucional*; núm. 30, 2012, p. 140.

⁴⁸⁸ La “libertad” resulta un concepto fundamental respecto al que podemos señalar autores de referencia como: BERLIN, I.: *Cuatro ensayos sobre la libertad*; Alianza, Madrid, 1998. BOBBIO, N.: *Igualdad y libertad*; Paidós, Barcelona, 1993.

⁴⁸⁹ FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*; Trotta, Madrid, 2011, p. 67.

nuestro legislador a través de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos⁴⁹⁰. En definitiva, los derechos no resultan efectivos por su mera proclamación, puesto que no es suficiente su expresión formal para solventar las necesidades humanas subyacentes, sino que llevan aparejada una dimensión objetiva que posibilita su materialización mediante el desempeño de las funciones legislativa, ejecutiva y judicial, que es necesario financiar en aras a la efectividad de los derechos fundamentales.

También advertimos de la existencia de ciertas actividades que no operaban bajo la ley de oferta y de demanda ante el problemático establecimiento de mecanismos de retribución, quedando legitimada en sentido económico la intervención pública por su condición de fallos de mercado incluso en la concepción liberal más férrea, pudiendo actuar el tributo como instrumento para la internalización de externalidades⁴⁹¹. Al respecto, recordemos el paradigmático y discutido ejemplo de los faros en la literatura económica. Por tanto, incluso el Estado liberal como forma estatal directamente vinculada al valor de libertad, valga la redundancia, exige de la existencia de un mínimo aparato estatal que es necesario subvenir.

Por consiguiente, estas mínimas funciones estatales suponen el fundamento de los derechos civiles y políticos o de primera generación, y a su vez, posibilitan las condiciones necesarias para que la oferta y demanda interaccionen en el mercado, resultando a la postre imperativa la obtención de unos ingresos mínimos con los que subvenirlos. No obstante, es importante advertir que esta actividad financiera incipiente se articula bajo la lógica de los denominados “principios presupuestarios clásicos”⁴⁹² citados en un momento anterior del discurso, quebrados con ocasión del cambio de paradigma presente en la transición del Estado abstencionista al intervencionista.

En el análisis de los derechos fundamentales podemos diferenciar dos enfoques: estructural y funcionalista⁴⁹³, habida cuenta que la literatura científica incidió inicialmente más en los elementos integrantes de los derechos que sobre su perspectiva axiológica, de especial interés en relación al objeto de nuestro discurso. Sin embargo,

⁴⁹⁰ Esta cuestión está siendo abordada por un Proyecto de Ley Orgánica de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, por la que se modifican la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos; la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos; y la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

⁴⁹¹ *Vid.* Capítulo primero del presente trabajo.

⁴⁹² *Vid.* Capítulo I del presente trabajo.

⁴⁹³ CARNELUTTI, F.: *Metodología del Derecho*; UTHEA, México, 1940, p. 64 y 65. *Apud* PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 257.

más recientemente la labor doctrinal se ha focalizado sobre el enfoque funcionalista, encontrándose obras tanto en el contexto español como en la literatura comparada que presentan un enfoque aparentemente estructural pero que acogen criterios finalistas en su análisis⁴⁹⁴. Este revitalizado enfoque funcionalista coincide con el cambio de paradigma experimentado con ocasión de la transición del Estado liberal al social, produciéndose la incorporación de derechos de signo económico y social en el marco del segundo constitucionalismo. Por consiguiente, profundiza en la naturaleza cambiante de las necesidades a cuya satisfacción responde la reciente incorporación de estos nuevos derechos, evidenciándose así una llamativa evolución que ha sido objeto de especial interés por parte de la “literatura de las transformaciones” o “*Wandel der Grundrechte*”⁴⁹⁵.

Hasta este momento, hemos desarrollado nuestro discurso tomando como referencia el análisis transversal de los derechos mediante su organización a través de generaciones, de especial interés a la luz del objeto de nuestro discurso, por la polarización de éstos en torno a los valores de libertad, igualdad y solidaridad. Sin embargo, existen otras clasificaciones clásicas entre la literatura científica, como la elaborada por JELLINEK⁴⁹⁶ o la taxonomía propuesta por ALEXY⁴⁹⁷; por nuestra parte, daremos cabida además a esta última por su enfoque transversal entre las teorías estructural y funcionalista, permitiéndonos conectar el análisis de los elementos integrantes de los derechos con las finalidades a las que están vinculados, y por consiguiente, con la progresiva mutación del sistema fiscal, y el tributo en especial, en su faceta de instrumentos en manos de los poderes públicos para la realización de los derechos. Por tanto, examinaremos una evolución en la que la taxonomía generacional de los derechos se comportaría como un auténtico hilo conductor, pero también la clasificación de orientación funcionalista elaborada por ALEXY nos permitirá profundizar la naturaleza de los derechos incorporados; y como resultado, analizaremos

⁴⁹⁴ De acuerdo con las observaciones de PÉREZ LUÑO, que relata el enérgico impulso que supuso al enfoque funcionalista la obra *Grundrechte als Institution* de LUHMANN (*Grundrechte als Institution*, 2.^a ed.; Duncker & Humblot, Berlín, 1974.) y su influjo en las obras de MÜLLER y ALEXY. *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 259.

⁴⁹⁵ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 266.

⁴⁹⁶ Conocida como “Teoría del *Status*” que plantea cuatro status: pasivo o *status subiectionis*, negativo o *status libertatis*, positivo o *status civitatis*, y activo o *status* de la ciudadanía activa. *Vid.* JELLINEK, G.: *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, 2.^a ed.; Mohr Siebeck, Tübingen, 1905. Entre los desarrollos posteriores de esta teoría merece especial mención el “status activus processualis” desarrollado por Häberle, *vid.* “Grundrechte im Leistungsstaat”, *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatslehrer*; núm. 30, 1971.

⁴⁹⁷ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

cómo el tributo ha mutado paralelamente.

ALEXY parte de la distinción básica entre “derechos de defensa” y “derechos de prestación en sentido amplio”⁴⁹⁸: los primeros suponen derechos a acciones negativas del Estado, es decir, exigen que éste respete determinadas situaciones; mientras que, *sensu contrario*, los segundos constituyen derechos a acciones positivas, demandando en cambio el ejercicio de conductas de diversa naturaleza por parte de los poderes públicos⁴⁹⁹. A su vez, el autor distingue tres modalidades de derechos de defensa: derechos a que el Estado no impida u dificulte el ejercicio de determinadas acciones por parte del titular del derecho, como la libertad de opinión; derechos a que el Estado no afecte ciertas propiedades o situaciones del titular del derecho, por ejemplo, la inviolabilidad del domicilio; y derechos a que el Estado no elimine determinadas posiciones jurídicas del titular del derecho, *exempli gratia*, la propiedad⁵⁰⁰. Respecto a esta dicotomía, como acabamos de indicar, el Estado podría abstenerse de interferir en la vida privada asumiendo las limitaciones derivadas de los derechos de defensa; sin embargo, desde una óptica *inter* particulares, será necesario en cualquier caso proteger derechos de posibles injerencias de terceros; en definitiva, desde una óptica pragmática, podemos afirmar que se trata de una diferenciación algo desdibujada⁵⁰¹.

Resulta de interés la descripción de algún autor, que describe los derechos desde la perspectiva liberal como “el resultado de una elevación privilegiada de determinados intereses que afectan a esferas prioritarias del ámbito vital de los ciudadanos, cuya

⁴⁹⁸ Como después veremos, ALEXY utiliza la denominación “derechos de prestación en sentido amplio” por oposición a los “derechos a prestación” en su sentido estricto, que son constituyen en su clasificación una modalidad de los primeros, junto a los “derechos a protección” y “derechos a organización y procedimiento”. No obstante, en un momento posterior del discurso volveremos sobre esta distinción.

⁴⁹⁹ ALEXY expresa la diferencia en los siguientes términos: “Los derechos de defensa del ciudadano frente al Estado son derechos a acciones *negativas* (omisiones) del Estado. Pertenecen al status negativo en sentido amplio. Su contrapartida son los derechos a acciones *positivas* del Estado, que deben ser incluidas en el status positivo en sentido estricto. Si se presupone un concepto amplio de prestación, todos los derechos a acciones positivas del Estado pueden ser calificados como derechos a prestaciones del Estado en un sentido amplio; dicho brevemente: como derechos a prestaciones en sentido amplio”. ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 419.

⁵⁰⁰ *Ibidem*, p. 189.

⁵⁰¹ “Algunos derechos de defensa o de libertad poseen una dimensión social expresa o implícitamente prevista por la regulación constitucional del correspondiente derecho fundamental, que eventualmente puede implicar acciones de protección y de intervención del poder público que tienda a anular la dimensión defensiva. En concreto puede afectar a los derechos al trabajo, a la libertad de empresa o al derecho de propiedad. El derecho al trabajo tiene una dimensión individual y una dimensión social que se concreta en un mandato a los poderes públicos que puede implicar decisiones normativas en materia de desempleo o subsidio de paro u otras cuestiones como prestaciones no contributivas o el derecho de renta básica o mínima, pero sin relevancia constitucional directa”. GAVARA DE CARA, J. C.: *La dimensión objetiva de los derechos sociales*; J.M. Bosch, Barcelona, 2010, p. 21.

satisfacción quedaría asegurada por los correspondientes deberes de otras personas o instituciones, actuando el poder estatal como garante último en este cumplimiento”⁵⁰². Consideramos que se trata de una afirmación especialmente acertada porque, de una parte, subraya el carácter vital de estos derechos en cuanto depositarios de la subsistencia humana; y de otra, de su lectura cabe deducir la superación de los derechos de defensa entendidos como ausencia absoluta de intervención estatal, toda vez que, hemos visto que incluso la expresión mínima del Estado exige de la intervención de éste en algún sentido. En el encuentro de estos intereses se diferencia una óptica vertical, relativa a las relaciones entre Estado y particulares; y una óptica horizontal, relativa a las relaciones entre particulares; de acuerdo con esta distinción en sentido vertical el Estado se abstendría de intervenir sobre los intereses particulares⁵⁰³. Por tanto, en el ámbito del mercado se encontrarían los intereses de los ciudadanos que asumirían la existencia de un alto grado de riesgo social ante la ineficiencia de algunos mecanismos históricos para su mitigación como la organización de grupos en torno al trabajo o las tradiciones⁵⁰⁴.

Sin embargo, una vez que dicho encuentro de intereses genera un riesgo de cierta entidad, se reclaman cotas mayores de intervención en sentido vertical con la finalidad de reducir la tensión horizontal generada por la operación de mecanismos exclusivamente distributivos o de asignación pero no de redistribución; se reconoce así la existencia del interés general que desde la lógica liberal quedaba aparentemente satisfecho inintencionadamente mediante el juego de egoísmos individuales en el juego de oferta y demanda⁵⁰⁵. Es decir, ante la ineficiencia para resolver este conflicto desde los mecanismos horizontales, queda legitimada la intervención estatal a través de las diferentes funciones económicas desempeñadas por el Estado, que a su vez es necesario financiar a través los mecanismos previstos por el Derecho Financiero como sector del ordenamiento que aborda los mecanismos jurídicos para satisfacer las necesidades colectivas, que a la postre, actuarían como resortes para reducir dicha tensión

⁵⁰² PORRAS NADALES, A. J.: “Derechos e intereses. Problemas de tercera generación”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*; núm. 10, 1991, p. 222. Dicho autor en relación a esta perspectiva a PREUSS, U. K.: “The Concepts of Rights and the Welfare State” en *Dilemmas of Law in the Welfare State*; Walter de Gruyter, Berlín, 1986.

⁵⁰³ Estamos comentando esta perspectiva en clave de intereses; como ya hemos comentado, para que estos intereses operen de forma pacífica en el ámbito del mercado será necesaria una intervención estatal mínima.

⁵⁰⁴ Según PREUSS *apud* PORRAS NADALES, A. J.: “Derechos e intereses. Problemas de tercera generación”, *op. cit.*, p. 223.

⁵⁰⁵ Aunque, como venimos comentando, se reconoció la existencia de ámbitos puntuales que exigirían la intervención estatal.

horizontal.

En otro orden de cosas, se trata de un sector del ordenamiento bajo el techo común de la Constitución, que además cuenta con sus propios criterios dogmáticos en torno a una lógica de justicia fiscal, que pueden quedar cuestionados cuando el instituto del tributo se torna en un mecanismo al servicio de fines ajenos al puramente fiscal. Sin embargo, veremos que la intervención del Derecho financiero va más allá del sentido vertical, entre Estado y particulares; para asumir con el reconocimiento de los derechos de segunda y tercera generación también una dimensión horizontal, haciendo uso de las figuras tributarias para intervenir en las relaciones entre particulares, a través de los consabidos tributos con finalidad extrafiscal, por oposición a los puramente recaudatorios.

2 Materia imponible y derechos patrimoniales

Está asentada en nuestra doctrina⁵⁰⁶ la distinción entre objeto o materia imponible, entendida como manifestación de capacidad económica o capacidad de pago que se pretende gravar; y hecho imponible, como presupuesto cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, delimitado por el legislador en la regulación del tributo partiendo de una realidad económica preexistente⁵⁰⁷. Esta diferenciación también está presente en nuestra jurisprudencia, descrita por la STC 37/1987 en los siguientes términos: *«Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”, según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras*

⁵⁰⁶ SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*; Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad de Valencia, Valencia, 1987, p. 10 y ss.

⁵⁰⁷ Algún autor plantea la distinción entre el objeto-fin y el objeto material del tributo. El objeto fin es “*la riqueza que se quiere gravar, punto de referencia material del fin querido por el legislador*” y el objeto material es “*la riqueza gravada sobre la que recae o pesa el tributo*”; pudiendo coincidir ambos, pero en algunas ocasiones puede haber distancia entre la riqueza que se quiere gravar y la riqueza efectivamente gravada. El legislador explicitaría siempre el objeto material, pero el objeto fin lo explicita cuando coincide con el objeto material porque no hay otra opción, o en ocasiones lo aclara adicionalmente como hace en el caso de los tributos medioambientales. FERREIRO LAPATZA, J. J.: “El objeto del tributo”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 10, 1976, p. 231 y ss.

tributarias diferentes»⁵⁰⁸. Se trata de una dicotomía que incluso es utilizada por el legislador para resolver los problemas de doble imposición en relación al reparto del espacio impositivo entre los diferentes entes territoriales en el art. 6 de la LOFCA⁵⁰⁹.

Pues bien, la asimilación del hecho imponible como elemento de naturaleza jurídica, así como el objeto imponible de corte económico, podría generar una mayor atención sobre el primero en detrimento del segundo; sin embargo, veremos cómo un análisis iusfundamental de la cuestión focaliza nuestra atención sobre éste por su conexión directa con el derecho a la propiedad privada del art. 33 CE. En este sentido, profundizando sobre el objeto imponible, recordemos que la Ciencia económica diferencia⁵¹⁰ tres modalidades de capacidad económica o de pago⁵¹¹: renta, consumo y patrimonio. En caso de la renta⁵¹², al igual que en el caso del patrimonio, resulta

⁵⁰⁸ Entre otras, también en las sentencias del Tribunal Constitucional 168/2004 y 179/2006.

⁵⁰⁹ Art. 6 de la LOFCA:

«Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

⁵¹⁰ MUSGRAVE, R. Y MUSGRAVE, P.: *Public finance in theory and practice*; McGraw-Hill, New York, 1973.

⁵¹¹ También lo indicaba así el art. 26.1º.c) LGT63: “*Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta*”

⁵¹² Inicialmente definida por SCHANZ en “*Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*”, *Finanzarchiv*; núm. 13, 1896. Sin embargo, mediante los trabajos de HAIG (“*The concept of income. Economic and legal aspects*” en *The Federal Income Tax*; Columbia University Press, New York, 1921.) y SIMONS (*Personal Income Taxation: the Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*; University of Chicago Press, Chicago, 1938.) se elabora el concepto extensivo de renta manejado actualmente, resumido por BUSTOS con la integración de los siguientes elementos: “los sueldos, salarios y demás compensaciones del trabajo personal; los intereses percibidos por la titularidad de activos de renta fija; los alquileres y rentas de la tierra; los beneficios de las empresas individuales, así como de las actividades profesionales y artísticas; los dividendos procedentes de la titularidad de activos de renta variable; las rentas pagadas en especie, tales como el uso de la vivienda, disposición de vehículos automóviles, bienes

evidente la conexión con el derecho a la propiedad privada; a título de ejemplo, la obtención de rendimientos del capital inmobiliario o mobiliario, o la obtención de salarios a consecuencia del trabajo con cuenta ajena gracias a la libertad de empresa, dan cuenta de la conexión lógica entre los derechos patrimoniales y la existencia del objeto de imposición. En el caso del consumo, núcleo de la imposición indirecta, su materialización depende de la existencia de renta o patrimonio, sustentados sobre los derechos patrimoniales, que a su vez constituyen generalmente la contraparte en los actos de consumo plasmados en la entrega de bienes o la prestación de servicios. Tales actos constituyen formas de acceso a la propiedad⁵¹³ que son objeto de gravamen por el legislador; en el caso español, básicamente a través del IVA o impuestos especiales, a menudo justificados invocando una finalidad extrafiscal⁵¹⁴.

La Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales expresa que *«Esta modificación afecta a los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que 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, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.»*. Como resultado, encontramos determinados productos sobre los que incide una doble imposición: una general, vía IVA, con finalidad recaudatoria; y se imbrica una especial, vía impuestos especiales, con objetivo

cedidos, préstamos a interés inferior al de mercado, etc.; las transferencias recibidas del sector público, como el seguro de desempleo, las pensiones, etc.; las plusvalías y minusvalías generadas por cambios en la composición del patrimonio del contribuyente; los premios, de cualquier naturaleza; las donaciones y herencias recibidas por el sujeto”. *Curso básico de Hacienda Pública*; Colex, Madrid, 2011, p. 178.

⁵¹³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*

⁵¹⁴ La Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales expresa que *«Esta modificación afecta a los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que 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, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.»*.

extrafiscal, que convierte al tributo en un instrumento para la realización de derechos con fundamento en los valores de igualdad o solidaridad. En definitiva, el resultado de la confluencia de tales impuestos puede cuestionar sustancialmente que el acto de consumo del bien o servicio se materialice finalmente, es decir, el acceso a la propiedad⁵¹⁵; efecto buscado por el legislador en el caso de algunos bienes como los productos alcohólicos aunque más cuestionado en el caso de los combustibles⁵¹⁶.

La libertad de empresa tampoco escapa a los efectos de la extrafiscalidad; encontramos un ejemplo especialmente claro en el caso de los impuestos propios sobre grandes superficies o áreas de venta establecidos por diversas Comunidades autónomas en el ejercicio de su potestad tributaria para establecer tributos propios, reconocida en sede constitucional y desarrollada a través de la LOFCA. *Exempli gratia*, el caso del Impuesto aragonés sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta⁵¹⁷, que apela a la incitación al consumo que producen estos establecimientos, generando un consiguiente desplazamiento masivo de vehículos, que incidirían negativamente en el medio ambiente. Este tributo fue objeto de recurso de inconstitucionalidad resuelto mediante la STC 96/2013, alegando otras tachas, la vulneración de la libertad de empresa del art. 38 CE, motivo que resultó desestimado⁵¹⁸.

En definitiva, existe una evidente incidencia de la tributación sobre el derecho de acceso a la propiedad privada (art. 33) y la libertad de empresa (art. 38), sin ánimo de exhaustividad; ambos, derechos patrimoniales que en el marco del «*Estado social y democrático de Derecho*», conforman el modelo económico de la Constitución, definido como “economía social de mercado”⁵¹⁹, cuya finalidad es «*Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo*»⁵²⁰. Por tanto, la tributación juega un papel esencial en el esbozo de este modelo económico, no solventando la necesidad de detraer un volumen mayor de ingresos para subvenir el nuevo Estado significativamente más

⁵¹⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación el derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *Crónica Tributaria*; núm. 145, 2012, p. 150.

⁵¹⁶ *Ibidem*, p. 166 y 167.

⁵¹⁷ Regulado por el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

⁵¹⁸ El tributo autonómico también fue objeto de la posterior STC 200/2013.

⁵¹⁹ ENTRENA CUESTA, R.: “El principio de libertad de empresa” en *El modelo económico en la Constitución española*; Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981, p. 131.

⁵²⁰ Preámbulo de la Constitución.

intervencionista, sino también tornando al tributo en un instrumento *per se* para la consecución de fines inherentes a los derechos fundamentados en los valores de igualdad y solidaridad.

3 Garantía del contenido esencial

La Constitución Española regula en su art. 53 el sistema de garantías aplicable a los derechos; estratificando los mecanismos en tres niveles: primero, para los libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo del Título Primero; segundo, mecanismos en general para los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del Título Primero; y tercero, en relación a los denominados como «*principios rectores de la política económica y social*», derechos de segunda y tercera generación, apunta que «*El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen*». Por tanto, haciéndose eco de la dimensión eminentemente objetiva de los derechos fundamentados en los valores de igualdad y solidaridad, es decir, de segunda y tercera generación, conmina a los poderes públicos al establecimiento de medidas en aras a su efectividad. Sin embargo, en la articulación de medidas de naturaleza fiscal para la efectividad de tales derechos, como la articulación de un tributo medioambiental, deben ser tenidos en cuenta tanto el derecho a la propiedad privada (art. 33 CE), como la libertad de empresa (art. 38 CE) o los principios constitucionales financieros (art. 31); todos ellos cubiertos por las garantías previstas por el art. 53.1 que reza: «*Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a)*».

Es decir, el diseño del tributo extrafiscal se lleva cabo fundamentado y limitado por el art. 53 que, de una parte insta a los poderes públicos al establecimiento de medidas para la efectividad de los derechos de segunda y tercera generación, como puede ser un tributo que supera la dimensión recaudatoria para convertirse en un instrumento para fomentar o desincentivar determinadas conductas; pero además, limita los márgenes de actuación del legislador estableciendo ciertas premisas que deben ser observadas en el diseño del tributo extrafiscal. En este sentido, el art. 53 toma como referente el art. 19 de la *Grundgesetz*⁵²¹, cuya significativa rúbrica es «*Restricción de*

⁵²¹ JIMÉNEZ CAMPO, J.: "Artículo 53: Protección de los derechos fundamentales" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

los derechos fundamentales»⁵²²; en el caso del tributo extrafiscal, puede convertirse en un medida restrictiva del derecho a la igualdad, a la propiedad privada o de la libertad de empresa, motivo por el que el legislador debe atender a las garantías de éstos *ex art.* 53. Por tanto, los tributos extrafiscales diseñados observando los principios constitucionales financieros con sede en el art. 31, también deberán observar tales garantías de los derechos patrimoniales a riesgo de incurrir en inconstitucionalidad. No obstante, como veremos, dichos principios encuentran con cierta frecuencia su lógica en determinados derechos o garantías, siguiendo en cierto modo y salvando las distancias, el esquema alemán que reconduce el papel desempeñado por éstos a través de determinados derechos fundamentales.

A título de ejemplo, el principio de capacidad económica o de pago – *Leistungsfähigkeitsprinzip*– se interpreta a través del derecho a la igualdad regulado por el art. 3 de la *Grundgesetz*⁵²³. A partir del citado precepto, el *Bundesverfassungsgericht* ha diferenciado entre la equidad en sentido horizontal, que implica asegurar que todas las personas con la misma capacidad económica contribuyan en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos salvo causa justificada, como se puede observar en su reciente pronunciamiento 2 BvR 909/06 de 5 de julio de 2013, concebido por tanto como un homólogo del principio de igualdad tributaria. En dicho precepto también reside una dimensión horizontal de la igualdad, que exige una mayor contribución por

⁵²² Art. 19 de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania:

«1. Cuando de acuerdo con la presente Ley Fundamental un derecho fundamental pueda ser restringido por ley o en virtud de una ley, ésta debe tener carácter general y no estar limitada al caso individual. Además, la ley debe mencionar el derecho fundamental indicando el artículo correspondiente.

2. En ningún caso un derecho fundamental podrá ser afectado en su contenido esencial.

3. Los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas con sede en el país, en tanto por su propia naturaleza sean aplicables a las mismas.

4. Toda persona cuyos derechos sean vulnerados por el poder público, podrá recurrir a la vía judicial. Si no hubiese otra jurisdicción competente para conocer el recurso, la vía será la de los tribunales ordinarios. No queda afectado el artículo 10, apartado 2, frase 1».

⁵²³ Art. 3 de la Norma Fundamental Alemana:

«1. Todas las personas son iguales ante la ley.

2. El hombre y la mujer gozan de los mismos derechos. El Estado promoverá la realización efectiva de la igualdad de derechos de las mujeres y los hombres e impulsará la eliminación de las desventajas existentes.

3. Nadie podrá ser perjudicado ni favorecido a causa de su sexo, su ascendencia, su raza, su idioma, su patria y su origen, sus creencias y sus concepciones religiosas o políticas. Nadie podrá ser perjudicado a causa de un impedimento físico o psíquico».

parte de los sujetos con mayor capacidad de pago, como en la BVerfGE 8, 51; por tanto, una especie de principio de progresividad.

Volviendo sobre el art. 53 de la Constitución española, establece tres garantías en relación a los derechos y libertades del Capítulo segundo del Título Primero⁵²⁴: vinculación de todos los poderes públicos, reserva de ley, y respeto de su contenido o núcleo esencial. Comenzando por la vinculación de todos los poderes públicos, fórmula importada del art. 1.3⁵²⁵ de la *Grundgesetz*⁵²⁶, se ha planteado la diferenciación entre la vinculación negativa y positiva⁵²⁷: la primera, apoyada en el art. 9.1 CE, supondría un deber de abstenerse de cualquier actuación que vulnere la Constitución, incluyéndose los derechos fundamentales, tanto por parte de los poderes públicos como de los ciudadanos. En cambio, la vinculación positiva, con base en el art. 53.1 CE, conminaría a los poderes públicos a desempeñar sus funciones en pro de la efectividad de los derechos fundamentales. Para algún sector⁵²⁸, esta diferencia estaría implícita en la diferente expresión utilizada por la Carta Magna, que en el caso del art. 9.1 habla de “sujeción” mientras que el art. 53.1 indica “vinculación”, deduciéndose un llamamiento a la intervención de los poderes públicos en aras a la efectividad de los derechos fundamentales citados por el precepto. Concretamente, el desarrollo legislativo constituye una manifestación esencial de esta vinculación positiva, incluyendo la normativa tributaria, tanto relativa a la expresión fiscal como extrafiscal del tributo, con incidencia sobre las pautas sobre ingreso y gasto público del art. 31 CE; aunque en términos más amplios, también sobre el derecho a la propiedad privada (art. 31), la libertad de empresa (art. 38) o el derecho de igualdad (art. 14).

En relación a esta vinculación positiva de los poderes públicos, en su proyección sobre el poder ejecutivo, cobra interés la garantía de reserva de ley también prevista por

⁵²⁴ JIMÉNEZ CAMPO, J.: *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*; Trotta, Madrid, 1999, p. 30.

⁵²⁵ «Los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial como derecho directamente aplicable».

⁵²⁶ JIMÉNEZ CAMPO, J.: “Artículo 53: Protección de los derechos fundamentales”, *op. cit.*

⁵²⁷ Según diferencia GAVARA DE CARA, que advierte que con carácter puntual la STC 18/1984 invocó el art. 9.1 CE en relación a la vinculación positiva de los derechos fundamentales. “La vinculación positiva de los poderes públicos a los derechos fundamentales”, *Teoría y Realidad Constitucional*; núm. 20, 2007, p. 277 y 278.

⁵²⁸ Entre otros, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: “Eficacia y garantía de los derechos fundamentales” en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría* tomo II; Civitas, Madrid, 1991, p. 591 y ss. PRIETO SANCHÍS, L.: “El sistema de protección de los derechos fundamentales. El artículo 53 de la Constitución Española”, *Anuario de Derechos Humanos*; núm. 2, 1983, p. 379 y ss.

el art. 53.1 CE. En virtud de ésta, el desarrollo normativo de los derechos fundamentales por parte del poder ejecutivo está mediatizado por la intervención legislativa; por tanto, a partir de la legislación pertinente, cabrá el ejercicio de la potestad reglamentaria. Este planteamiento resulta aplicable al derecho a la propiedad privada del art. 31 o a la libertad de empresa del art. 38, y se reproduce en el ámbito tributario con base en el principio de reserva de ley tributaria; por consiguiente, podemos afirmar que este principio constitucional tributario se comporta, en realidad, como la garantía de reserva de ley. En este sentido, en su homólogo tributario se han identificado la doble función⁵²⁹ de garantizar el principio de autoimposición asegurando que los ciudadanos paguen los tributos legitimados por sus representantes, y de garantía del derecho de propiedad. Por tanto, entendemos que no debe resultar extraña la idea de que el esbozo de la función tributaria dibuja sus contornos observando el derecho a la propiedad privada, y más específicamente, el principio de legalidad tributaria constituye una réplica de la garantía de reserva de ley del art. 53.1 CE, cuya regulación específica en sede del art. 31.1 podría obedecer al impacto histórico del cambio de paradigma materializado en la mutación del rol desempeñado por el Estado al que después haremos referencia⁵³⁰.

En relación al objeto de nuestro discurso, cobra especial importancia la garantía del contenido esencial, sobre la que nos focalizaremos en adelante por su especial incidencia en la articulación del tributo extrafiscal. Esta garantía del contenido esencial o *wesensgehaltgarantie*⁵³¹ ha sido expresada en el ámbito alemán donde encuentre origen⁵³² con la significativa expresión de “límite de límites” o *Scharenken-Scharenken*, en alusión a su condición limitadora de la intervención legislativa en desarrollo del derecho, que en todo caso deberá respetar un núcleo intangible de su contenido. Por tanto, esta garantía del contenido esencial incluso opera frente a la reserva de ley, de modo que cuando el legislador tributario desarrolla la regulación con finalidad fiscal o extrafiscal, en todo caso va a encontrar los límites derivados del contenido esencial de los derechos patrimoniales o el derecho de igualdad, incluso, y opera en el ejercicio de

⁵²⁹ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23.ª ed.; Tecnos, Madrid, 2012, p. 122.

⁵³⁰ Se puede encontrar un interesante análisis de la cuestión apuntada en: LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *Crónica Tributaria*; núm. 145, 2012.

⁵³¹ Presente en el art. 19.2 de la *Grundgesetz*: «En ningún caso un derecho fundamental podrá ser afectado en su contenido esencial».

⁵³² Entre otros autores, según DE OTTO Y PARDO, I. Y RETORTILLO BARQUER, L.: *La regulación del ejercicio de los derechos y libertades. La garantía de su contenido esencial en el artículo 53.1 de la Constitución*; Civitas, Madrid, 1988, p. 103 y ss. PRIETO SANCHÍS, L.: “El sistema de protección de los derechos fundamentales. El artículo 53 de la Constitución Española”, *op. cit.*, p. 395.

la potestad legislativa. En este sentido, el contenido constituye “aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles resulten concreta y efectivamente protegidos”⁵³³, y que por tanto, el legislador tributario deberá respetar con la finalidad de no menoscabar los derechos subjetivos al articular cualquier tributo, ya sea con finalidad fiscal como extrafiscal.

En la conceptualización de la garantía esencial en el marco del derecho español, resulta de obligada mención la STC 11/1981, que apunta la existencia de dos caminos para delimitar su contenido. En primer lugar, la llamada teoría de la reconocibilidad, consistente en *«tratar de acudir a lo que se suele llamar la naturaleza jurídica o el modo de concebir o de configurar cada derecho. Según esta idea, hay que tratar de establecer una relación entre el lenguaje que utilizan las disposiciones normativas y lo que algunos autores han llamado el metalenguaje o ideas generalizadas y convicciones generalmente admitidas entre los juristas, los jueces y en general los especialistas en Derecho. Muchas veces el «nomen» y el alcance de un derecho subjetivo son previos al momento en que tal derecho resulta recogido y regulado por un legislador concreto. El tipo abstracto del derecho preexiste conceptualmente al momento legislativo y en este sentido se puede hablar de una reconocibilidad de ese tipo abstracto en la regulación concreta. Los especialistas en Derecho pueden responder si lo que el legislador ha regulado se ajusta o no a lo que generalmente se entiende por un derecho de tal tipo. Constituyen el contenido esencial de un derecho subjetivo aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como pertinente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a ese tipo y tiene que pasar a quedar comprendido en otro, desnaturalizándose por decirlo así. Todo ello referido al momento histórico de que en cada caso se trata y a las condiciones inherentes en las sociedades democráticas, cuando se trate de derechos constitucionales»*.

En segundo lugar, la teoría de la jurisprudencia e intereses, que implica *«tratar de buscar lo que una importante tradición ha llamado los intereses jurídicamente protegidos como núcleo y médula de los derechos subjetivos. Se puede entonces hablar de una esencialidad del contenido del derecho para hacer referencia a aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo*

⁵³³ BALAGUER CALLEJÓN, M. L.: “El contenido esencial del derecho de huelga”, *Revista de Derecho Político*; núm. 34, 1991, p. 126.

dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección». Además, sobre la relación entre las dos teorías, advierte que «Los dos caminos propuestos para tratar de definir lo que puede entenderse por “contenido esencial” de un derecho subjetivo no son alternativos ni menos todavía antitéticos, sino que, por el contrario, se pueden considerar como complementarios, de modo que, al enfrentarse con la determinación del contenido esencial de cada concreto derecho, pueden ser conjuntamente utilizados, para contrastar los resultados a los que por una u otra vía pueda llegarse».

Por consiguiente sería necesario trasladar este planteamiento general sobre cada uno de los derechos para concretar el contenido esencial de derechos y libertades sobre los que se proyecta la garantía conforme al art. 53.1 CE. No obstante, dicha tarea es una labor que escapa a las pretensiones de nuestro discurso, motivo por el que nos limitaremos a examinar cómo opera esta garantía en relación al derecho a la propiedad privada y a la libertad de empresa, habida cuenta que el derecho a la igualdad lo abordaremos en el siguiente capítulo del presente trabajo. En cualquier caso, cuando los poderes públicos emprenden acciones en pro de la efectividad de los derechos de segunda y tercera generación, como pueda ser el establecimiento de tributos extrafiscales encaminados a satisfacer parcialmente las necesidades inherentes a tales derechos, dependen de los valores como fundamento⁵³⁴, actuando además como pilares del modelo económico acuñado por la Constitución, como fundamento esencial de tales medidas.

4 Derecho a la propiedad privada

Antes de abordar el papel de la propiedad privada en la configuración jurídica de la extrafiscalidad, advertiremos que hubiera resultado dogmáticamente más ortodoxo abordar la progresiva evolución del derecho en capítulos diferenciados, con ocasión del examen de cada uno de los valores integrados en la “tetralogía axiológica”⁵³⁵. Sin embargo, sacrificaremos esta posibilidad en favor de una exposición más pedagógica,

⁵³⁴ “No parece cuestionable desde luego que los principios, los objetivos y los medios de la acción pública dependen en gran medida del correspondiente sistema económico y social, pues los valores constitucionales que definen este sistema definirán también el marco y los límites de la actividad ordenadora de los poderes públicos. Así, la «situación real» en cada caso se ofrecerá, en función de aquellos valores, bien como simple y necesaria consecuencia (estado de cosas que hay que limitarse a aceptar) de los procesos de la vida social y económica, bien —por contra— como verdadero problema (estado de cosas que es necesario modificar o corregir) creado por dichos procesos. Desde esta perspectiva adquieren un orden, tanto los objetivos de las políticas públicas como los medios e instrumentos de las mismas”. PAREJO ALFONSO, L.: “Algunas consideraciones sobre el derecho de propiedad a la luz de la jurisprudencia constitucional” en *Estudios de Derecho Constitucional. Homenaje al Profesor Dr. D. Joaquín García Morillo*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.

⁵³⁵ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

abordando en este momento del discurso el derecho dado su primigenio carácter liberal y subjetivo, aunque desarrollaremos conjuntamente sus implicaciones sociales, facetas ambas que no siempre resulta fácil diseccionar. En cualquier caso, daremos cuenta de la evolución del derecho en el siguiente epígrafe, al abordar la plasticidad del dominio plasmada en las diferentes modalidades de propiedad al trasluz de los valores integrados en la “tetralogía axiológica”⁵³⁶.

Desde la primigenia STC 37/1987, relativa al Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas⁵³⁷; hasta la STC 53/2014, en relación al Impuesto aragonés sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, o las reciente STC 53/2014, sobre el Impuesto asturiano sobre grandes establecimientos comerciales; son recurrentes las tachas de inconstitucionalidad esgrimidas en relación a los impuestos extrafiscales invocando vulneraciones del derecho a la propiedad privada del art. 33, así como de la libertad de empresa del art. 38 de la Carta Magna⁵³⁸. *A priori*, estamos en ambos casos ante derechos patrimoniales, incardinados entre los catalogados como de primera generación, fundamentados en el valor de libertad, con emplazamiento originario en el marco del Estado liberal, y basilares para el funcionamiento del modelo económico esbozado por la Carta Magna. Sin embargo, se trata de derechos subjetivos sustancialmente matizados *a posteriori*, con ocasión de la incorporación del valor de igualdad como fundamento de los derechos sociales, con un marcado carácter transversal patente en su alargada proyección sobre numerosos derechos⁵³⁹, entre los

⁵³⁶ FERNÁNDEZ SEGGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

⁵³⁷ Aunque no se declaró la inconstitucionalidad del tributo, se esgrimía sobre el impuesto que «*infringe la reserva la Ley en materia de propiedad establecida en los arts. 33.2 y 53.1 de la Constitución, porque habilita incondicionadamente a la Administración Autónoma para «fijar criterios objetivos de obtención del mejor aprovechamiento de la tierra y sus recursos» y «establecer las medidas a adoptar para la protección del suelo y la conservación de la naturaleza», a lo que se añade que, además de esta inconstitucionalidad formal, sería también contrario al contenido esencial del derecho de propiedad privada, por resultar socialmente inadmisibles o irrazonables toda limitación que implicase la obligación de practicar cultivos determinados, imponer procedimientos de cultivo o reducir de forma excesiva la libertad de Empresa, ya que, al no indicar la Ley cuáles, son los «criterios objetivos» que la Administración puede establecer, está admitiendo aquella posibilidad».*

⁵³⁸ Sin ánimo de exhaustividad, también denuncian la inconstitucionalidad descrita: SSTC 36/1999 y 210/2012, y ATC 71/2008.

⁵³⁹ “Es conveniente advertir desde el primer momento que la función social se manifiesta en la mayoría de derechos y de forma muy heterogénea. Desde la perspectiva del Derecho administrativo la función social como principio derivado del Estado social impone una acción positiva de los poderes públicos dirigida a realizar unos determinados objetivos, reconducibles a la consecución de la libertad en la igualdad en todos los planos o dimensiones (político, económico, cultural y social) de la vida colectiva [...] aunque tienen una dimensión más individual que social, no cabe olvidar que también se ha reconocido una función social al derecho de huelga, a la libertad de prensa, al derecho a la educación y al derecho de asociación”. AGOUÉS MENDIZÁBAL, C.: “La función social de los derechos; en especial, el derecho de propiedad” en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010, p. 522 y 523.

que alcanza a la propiedad privada o a la libertad de empresa entre otros. Como resultado, sobre su inicial concepción de acuerdo con el valor de libertad, se genera una redimensión al trasluz del valor de igualdad en los términos que expondremos seguidamente.

Por su parte, el Tribunal Constitucional Federal Alemán también ha subrayado de forma muy expresiva la incidencia de la tributación en el derecho a la propiedad privada en resolución de 18 de enero de 2006⁵⁴⁰ en relación al Impuesto sobre la renta y el comercio —*Einkommen und Gewerbesteuer*—, enjuiciando su constitucionalidad desde la óptica del impacto que generan este tipo de intervenciones llevadas a cabo por el legislador sobre el derecho a la propiedad, que contempla el art. 14 de la *Grundgesetz*, cuyo párrafo primero expresa que: «*La propiedad y el derecho a la herencia están garantizados. Su contenido y sus límites serán determinados por las leyes*». Dicho derecho en tela de juicio frente a la imposición, goza de una posición preeminente⁵⁴¹ en el marco de la Norma fundamental alemana, que desde la perspectiva de la intervención sobre la libertad, invita a la inexorable búsqueda de garantías que limiten la materialización de *interpositio legislatoris*, sin que resulte el ámbito tributo una excepción en sentido alguno. En consecuencia, es importante advertir que no solo la violencia policial o económica del Estado deben ponerse en el punto de mira, sino que también las obligaciones fiscales. Esta garantía puede verse afectada por las obligaciones fiscales, constituyen parte de la fórmula clásica de intervención en la libertad y propiedad mediante la ley⁵⁴²; a mayor abundamiento, al trasluz del tenor literal del art. 14, párrafo 1, frase 2 de la Ley Fundamental de Bonn, que reza «*Su contenido y sus límites serán determinados por las leyes*», interpretando el *Bundesverfassungsgericht* que el sentido del derecho de la propiedad es proteger precisamente determinadas situaciones jurídicas con clara repercusión económica, aunque no debe obviarse en caso alguno que, en beneficio de la población en general, cabe la intervención legislativa siempre que opere bajo las coordenadas básicas de una justificación, contenido y límites.

En términos generales, podemos afirmar que la tributación cuenta con especial incidencia en el derecho a la propiedad privada, determinándose a través de ésta parte de los límites que debe observar el legislador en el marco del ejercicio del poder financiero, con independencia de que el tributo sea de carácter fiscal o extrafiscal. Desde una perspectiva más amplia, podemos afirmar que libertad de empresa y derecho

⁵⁴⁰ 2 BvR 2194/99.

⁵⁴¹ BVerfGE 24, 367, 389; 104, 1, 8.

⁵⁴² BVerfGE 40, 237, 249; 47, 46, 78 f.

a la propiedad privada constituyen piedras angulares en el constructo constitucional de derechos económicos, impregnadas por el valor igualdad hasta tal punto que, más que ante una “economía de mercado”, en expresión de algún autor estamos ante una “economía social de mercado”⁵⁴³. Cambio de paradigma del que, salvando las distancias, también se ha hecho eco la Ciencia económica, que propone la denominación de “economía mixta”⁵⁴⁴ en alusión a la entidad del intervencionismo estatal imperante, que frente al abstencionismo característico de la economía de mercado en su concepción liberal, habría transmutado el modelo vigente en muchos estados.

4.1 Función social de la propiedad

El art. 33.2 CE insta a la regulación mediante ley del contenido de la función social del derecho a la propiedad privada, plasmándose así la superación de la hegemonía del valor de libertad, en favor de los de igualdad y la solidaridad, que encontrarán reflejo en ésta. En la labor de concreción de esta función social, es necesario examinar cómo se articula el derecho a la propiedad privada a través de su contenido esencial, para analizar después la articulación de la función social, cuya disección veremos que pasa por la delimitación y limitación de la propiedad.

La STC 37/1987 subraya especialmente el carácter cambiante del derecho a la propiedad privada, en su adaptación a la coyuntura del momento histórico, cuando apela a la plasticidad del dominio: *«la progresiva incorporación de finalidades sociales relacionadas con el uso o aprovechamiento de los distintos tipos de bienes sobre los que el derecho de propiedad puede recaer ha producido una diversificación de la institución dominical en una pluralidad de figuras o situaciones jurídicas reguladas con un significado y alcance diversos. De ahí que se venga reconociendo en general aceptación doctrinal y jurisprudencial la flexibilidad o plasticidad actual del dominio que se manifiesta en la existencia de diferentes tipos de propiedades dotadas de estatutos jurídicos diversos, de acuerdo con la naturaleza de los bienes sobre los que cada derecho de propiedad recae»*. El Tribunal Constitucional expresa así que, la superación de la hegemonía del valor de libertad con ocasión de la incorporación de los derechos sociales, se ha traducido en una diversificación del dominio que, además de la propiedad privada, dará cabida a la función social de ésta.

⁵⁴³ ENTRENA CUESTA, R.: “El principio de libertad de empresa”, *op. cit.*, p. 131.

⁵⁴⁴ De acuerdo con la noción desarrollada en SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía: con aplicaciones a Latinoamérica*, 19.^a ed.; McGraw-Hill, México, 2010, p. 25 y ss. Sobre la adopción del concepto, es interesante consultar la aclaración sobre la necesidad que casar el funcionamiento del mercado con la intervención del Estado, disponible en: SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economics*; Tata McGraw-Hill Education, 2010, p. xxxiiv e xxxiv.

Para responder de forma solvente a las exigencias procedentes del valor de igualdad, y más recientemente del de solidaridad, se produce un cambio sustantivo del derecho de propiedad, que supera su concepción liberal, que comprende la propiedad como el dominio prácticamente ilimitado. En consonancia, la Hacienda Pública se rige por los principios presupuestarios clásicos, cuya regla de oro es el principio de equilibrio⁵⁴⁵, y la tributación queda reducida a su expresión mínima. En este sentido, como advertimos, las fuentes de imposición guardan relación con la propiedad, de modo que con el establecimiento de una presión fiscal exigua, la incidencia sobre el hegemónico dominio resulta minimizado; además, la nimia influencia sobre la libertad de empresa, posibilita el libre funcionamiento de los mercados sin más injerencias estatales que las estrictamente necesarias. Sin embargo, los desajustes históricos que ya abordamos en un momento anterior del discurso, exigen la búsqueda de una solución que asegure la subsistencia del sistema, dibujándose la hoja de ruta económica de la mano de la teoría keynesiana, así como en sentido político jurídico a través de la transición al Estado social. En tan paradigmático cambio, con profundas implicaciones económicas, una institución tan nuclear como la propiedad no puede quedar al margen, planteándose por algún autor la transición de la propiedad-derecho o especulación a la propiedad-función, argumentando que “el poseedor de la riqueza, por lo mismo que posee la riqueza puede realizar un cierto trabajo que sólo él puede realizar. Sólo él puede aumentar la riqueza general haciendo valer el capital que posee. Está, pues, obligado socialmente a realizar esta tarea, y no será protegido socialmente más que si la cumple y en la medida en que la cumple. La propiedad no es, pues, el derecho subjetivo del propietario; es la función social del tenedor de la riqueza”⁵⁴⁶.

Por tanto, se produce una modificación en la naturaleza misma del derecho a la propiedad privada, que abandona su condición de derecho absoluto para tornarse en un derecho relativo; en expresión de la STC 111/1983, estamos ante «*un derecho subjetivo, debilitado [...] por cuanto cede para convertirse en un equivalente económico, cuando el bien de la comunidad, concretado en el art. 33.3 por la referencia a los conceptos de utilidad pública o interés social, legitima la expropiación*». Frente a la construcción positiva e ilimitada del derecho, se transfigura en un derecho relativo, por tanto, susceptible de ser sometido a límites. Se invierte la elaboración del derecho subjetivo, y asumiéndose la imposibilidad que supone enumerar la totalidad de facultades inherentes a la propiedad privada, pasa a ser entendido como una unidad⁵⁴⁷; en palabras de la

⁵⁴⁵ BUSTOS GISBERT, A.: *Curso básico de Hacienda Pública*, op. cit., p. 82.

⁵⁴⁶ DUGUIT, L.: *Las transformaciones generales del Derecho Privado desde el Código de Napoleón*, 2.^a ed.; Francisco Beltrán Librería Española y Extranjera, Madrid., p. 178.

⁵⁴⁷ “La propiedad no es una suma de facultades, sino unidad de todos los poderes conferidos al titular. No es una serie de facultades determinadas a priori, sino un señorío general del que forman parte todos los

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1964: «*teniendo el dominio un contenido unitario, global y elástico, distinto de sus facultades*»⁵⁴⁸. Por tanto, se configura en sentido negativo, mediante la especificación de los límites del sujeto que detenta el dominio, siendo precisamente éstos los que caractericen al renovado derecho a la propiedad privada. En otras palabras, resulta imposible esbozar en sentido positivo el derecho de propiedad especificando la totalidad de facultades del sujeto; y en consecuencia, se opta por delimitar y limitar el derecho como veremos *ut infra*, siendo precisamente a través de tales acotaciones cómo se caracteriza.

El derecho subjetivo a la propiedad privada necesita contextualizarse de acuerdo con la nueva situación del individuo, cada vez más integrado en la colectividad en la que está inserto; desde una perspectiva económica, las decisiones sobre la propiedad privada tienen una incidencia clave en el funcionamiento del flujo de renta, en la dinamización de los mercados de productos, factores, y del sistema financiero en general; y a la postre, en el bienestar social. En este sentido, el dominio fundamentado sobre una óptica individual entra en conexión con las necesidades supraindividuales, generándose como resultado cambios en su naturaleza fundamentales para dar cabida a la función social. El derecho a la propiedad privada resulta permeable al momento histórico de su tiempo⁵⁴⁹, y por consiguiente, se adapta a las necesidades que tiene que afrontar el Estado social que está llamado a resolver. La superación de la hegemonía del valor de libertad, acogiendo las necesidades sociales, exige de la transición a un concepto funcional de la propiedad, que incide en las repercusiones para el bienestar social de las decisiones económicas. En este marco, también cambia la concepción de la Hacienda pública del momento, que además de romper la regla de equilibrio presupuestario, requiere más ingresos con los que hacer frente al engrosado aparato estatal imprescindible para satisfacer las demandas subyacentes al ensanchado catálogo de derechos.

En consecuencia, se experimenta un considerable aumento de la presión fiscal, generándose una tributación cada vez más intervencionista, no solo en sentido cuantitativo, aumentando en volumen de ingresos necesarios; sino también

poderes imaginables, que no son más que manifestaciones de su plenitud. No es posible enumerarlos, por cuanto no es posible enunciar lo que el propietario puede hacer, sino solo cuanto le está vedado, ya le venga impuesto el límite de la norma jurídica, ya derive de la concurrencia del derecho de otros”. Estas palabras de RUGGIERO R., sirven perfectamente para expresar dicho sentir, Instituciones. Tomo I, pág. 523.” Mediante Anguita

⁵⁴⁸ También en la STS de 27 de junio de 1991.

⁵⁴⁹ PEREÑA PINEDO, I.: “La función social del derecho de propiedad” en *Propiedad y derecho constitucional*; Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2005, p. 179.

cualitativamente, generando fenómenos como la parafiscalidad, o recurriendo a la extrafiscalidad, en el marco de la búsqueda de nuevos instrumentos alternativos a la regulación clásica o de *command and control*, necesaria aunque insuficiente, con los que asegurar en la medida de lo posible la efectividad de derechos sociales o, más recientemente, derechos de solidaridad, como el relativo a un medio ambiente sano. Según datos de la OCDE, en el caso de España, los ingresos tributarios alcanzaron un 14,7% del producto interior bruto en 1965; frente a un 32,9% correspondiente al año 2012, observándose una variación de 18,2 puntos porcentuales. El desarrollo de esta tributación más incisiva, no puede sino canalizarse a través de las preexistentes modalidades de capacidad de pago o económica, esto es, renta, patrimonio y consumo⁵⁵⁰; todas ellas vinculadas en diferente grado con el derecho subjetivo a la propiedad privada. Por tanto, cuando el legislador diseña el tributo, independientemente de sus fines fiscales o extrafiscales, no puede sino observar el derecho a la propiedad privada y sus garantías, adquiriendo especial importancia la garantía del contenido esencial en el esbozo de la función social de la propiedad.

En definitiva, la propiedad pasa a constituir un concepto funcional, acogiendo la función social como vía de entrada de las necesidades inmanentes a los derechos con fundamento en el valor de igualdad. La tantas veces citada STC 37/1987 expresa en términos especialmente descriptivos la función social de la propiedad como sigue: *«la referencia a la “función social” como elemento estructural de la definición misma del derecho a la propiedad privada o como factor determinante de la delimitación legal de su contenido pone de manifiesto que la Constitución no ha recogido una concepción abstracta de este derecho como ámbito subjetivo de libre disposición o señorío sobre el bien objeto del dominio reservado a su titular, sometido únicamente en su ejercicio a las limitaciones generales que las Leyes impongan para salvaguardar los legítimos derechos o intereses de terceros o del interés general. Por el contrario, la Constitución reconoce un derecho a la propiedad privada que se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir. Por ello, la fijación del “contenido esencial” de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo. Utilidad individual y función social*

⁵⁵⁰ MUSGRAVE, R. Y MUSGRAVE, P.: *Public finance in theory and practice*, op. cit.

definen, por tanto, inescindiblemente el contenido del derecho de propiedad sobre cada categoría o tipo de bienes». Con dicho dictado, el Tribunal Constitucional cohesionista la propiedad privada con su función social, indicando que, lejos de constituir realidades antitéticas, forman parte de dicha institución de forma inseparable⁵⁵¹; queda así patente la transformación de la esencia misma de la institución dominical al trasluz del Estado social, superándose su exclusiva concepción conforme al valor de libertad⁵⁵². Por tanto, partiendo de la premisa de la coexistencia pacífica de función social y utilidad individual, es necesario examinar cómo se produce ésta, resultando clave la limitación y delimitación del derecho, como veremos en un momento posterior del discurso.

Con ocasión de la imbricación de derechos fundamentados en el valor de igualdad, y posteriormente respecto a los de solidaridad, el «*Estado social y democrático de Derecho*» auspicia nuevas necesidades que solventar, planteándose un cambio de paradigma en relación al papel desempeñado por el Estado. En consecuencia, el derecho a la propiedad privada integra función social y utilidad individual, actúa como fundamento y objetivo para el legislador, que observando los límites también constitucionalmente determinados, debe diseñar las políticas correspondientes, establecer los instrumentos que a modo de acciones acerquen el uso de la propiedad a su función social; y de acuerdo con este entramado, se desarrollará la intervención administrativa⁵⁵³. Por tanto, la Carta Magna establece el marco básico de actuación, transmitiendo a los poderes públicos un mensaje dual⁵⁵⁴ con fundamento en la “tetralogía axiológica”⁵⁵⁵: de una parte, inspirándose en el valor de libertad, el art. 9.3 contempla que «*La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones*

⁵⁵¹ Afirmación que reitera en las SSTC 11/1983 y 89/1994.

⁵⁵² “La propiedad privada es un elemento o pieza del modelo económico-social diseñado por la Constitución que, a su vez, se inscribe y adquiere sentido en el sistema total de valores, bienes y principios materiales proclamado por ésta. La propiedad privada, por tanto, está constitucionalmente vinculada al valor central del personalismo social (la realización de la dignidad de la persona en sociedad a través del libre desarrollo de la personalidad en el marco del orden constitucional), consagrado en el artículo 10.1 de la norma fundamental. La propiedad privada como instituto jurídico encuentra, así, su fundamento en el derecho constitucional a la propiedad, que sólo es legítimamente interpretable, pues, como derecho al acceso de las bases materiales de la vida y del desarrollo personales”. PAREJO ALFONSO, L.: “Algunas consideraciones sobre el derecho de propiedad a la luz de la jurisprudencia constitucional”, *op. cit.*

⁵⁵³ AGOUÉS MENDIZÁBAL, C.: “La función social de los derechos; en especial, el derecho de propiedad”, *op. cit.*, p. 521.

⁵⁵⁴ PAREJO ALFONSO, L.: “Algunas consideraciones sobre el derecho de propiedad a la luz de la jurisprudencia constitucional”, *op. cit.*

⁵⁵⁵ FERNÁNDEZ SEGGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos»; de otra parte, auspiciado por el valor de igualdad, y posteriormente de solidaridad, el art. 9.2 conmina a actuar a los poderes públicos para la consecución de tales fines con el siguiente tenor literal: «*Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*». En cumplimiento de tal dictado, y en el marco bosquejado por la Carta Magna, los poderes públicos están llamados a diseñar las políticas que materialicen de forma efectiva el «*Estado social y democrático de Derecho*» propugnado por el art. 1 de nuestra Norma fundamental. En consecuencia, la ampliación de fines auspiciados en los valores de igualdad y solidaridad, obligan a superar la regulación administrativa o de *command and control*, buscando nuevos instrumentos para intervenir en una realidad cada vez más compleja, que junto a éste, permitan una intervención más eficaz.

A la lógica expuesta obedecen los tributos extrafiscales, que convertidos en un instrumento económico en manos de los poderes públicos, y desde el respeto en sentido iusfundamental al marco establecido por la Constitución, se erigen como nuevos medios para coadyuvar a la verdadera materialización del «*Estado social y democrático de Derecho*». Tales instrumentos tributarios tienen una evidente incidencia en el derecho a la propiedad privada, como muestra la conexión de ésta con cualquiera de las modalidades de capacidad económica o de pago; en consecuencia, el legislador debe observar el contenido de la propiedad privada, respetar las garantías de ésta contempladas por el art. 53.1 CE, y examinar los principios constitucionales financieros establecidos por el art. 31.1 CE. Tales principios, exigen ser interpretados desde una óptica iusfundamental para redimensionarlos al trasluz de los valores de igualdad y solidaridad, con la finalidad última de poner el tributo, así como ingreso y gasto público, al verdadero servicio del «*Estado social y democrático de Derecho*», sin menoscabo alguno de los derechos subjetivos. El tributo constituye un instrumento integrado en la política económica, como demuestra la intervención a través de política fiscal y monetaria que contemplaba la teoría keynesiana⁵⁵⁶, y de acuerdo con tan controvertida posición, resulta punto de encuentro de la función social y la utilidad individual de la propiedad; desde una óptica más general, soporta la tensión del doble carácter de los derechos fundamentales que observara la dogmática alemana: subjetivo y objetivo. Debe respetar la dimensión subjetiva de los derechos, no menoscabando en

⁵⁵⁶ KEYNES, J. M.: *The General Theory of Employment, Interest, and Money*; Macmillan, London, 1936.

caso alguno la propiedad privada; pero al mismo tiempo, es paso obligado del carácter objetivo, toda vez que, la propiedad, y la intervención sobre ésta a través de los tributos, resulta inexorable para la efectividad del «*Estado social y democrático de Derecho*» propugnado por el art. 1 de la Carta Magna.

Cuando la propiedad era concebida como un derecho absoluto, la tributación, y por ende, los principios de justicia aplicados sobre el tributo, debían ajustarse a la mínima intervención, diseñándose la finalidad fiscal del tributo en sentido positivo, a través de las pautas a las que éste debe ajustarse. Sin embargo, la misma naturaleza de la propiedad cambia para dibujarse como una unidad así como delimitar y limitar algunas facultades dominicales, incorporando además la función social como una parte inescindible. Como parte de ésta, la actividad impositiva se constituye como una vía para hacer valer dicha función social por oposición a la utilidad individual, y el tributo extrafiscal se bosqueja como un mecanismo para el cumplimiento de conductas apegadas a los valores de igualdad y solidaridad. Esta redimensión del tributo no puede contravenir las pautas elementales del art. 31.1 CE; no obstante, se construye de forma negativa, es decir, a partir de las garantías que contempla el art. 53.1 CE, como límites infranqueables que debe observar el legislador en el diseño del tributo extrafiscal.

Se ha advertido por la doctrina que la función social de la propiedad alcanza sus múltiples manifestaciones⁵⁵⁷, ya sea en relación a un vehículo, a un inmueble o a un bien incorporal, entre otros muchos ejemplos. En consonancia, la función social se traduce en mandatos de contenido y naturaleza coactiva diversificada. Ciertamente, en ocasiones son necesarias prohibiciones taxativas mediante el recurso a sanciones penales o administrativas en función del grado de antijuridicidad de la conducta; sin embargo, no siempre es posible o eficaz recurrir a tales dosis de coacción. En ocasiones, es necesario establecer medidas suasorias –sean persuasorias o disuasorias– con la finalidad de fomentar o desincentivar determinadas conductas, que no son susceptibles de sanción o prohibición en términos taxativos. *Exempli gratia*, en el ámbito internacional, el caso de las “*fat tax*” o tributos sobre la grasa, un ejemplo de impuesto pigouviano, que grava los productos alimenticios poco saludables apelando a las consecuencias financieras que pueden generar para el sistema público de salud a largo plazo a causa de las patologías que puedan generar en la salud de la población. Es el caso de la derogada *Fedtafgiftsloven* o Ley del Impuesto sobre la grasa saturada en

⁵⁵⁷ “[...] el conjunto de deberes y límites que también integran el contenido del derecho de propiedad pueden alcanzar distinto contenido en cada tipo de propiedad: el deber de construir o edificar y de conservar lo edificado, en la propiedad urbana; el deber de conservar o restaurar en la propiedad histórico-artística y cultural, el deber de reforestación en la propiedad forestal; el deber de diligencia, en el titular de un vehículo, entre otros”. AGOÚÉS MENDIZÁBAL, C.: “La función social de los derechos; en especial, el derecho de propiedad”, *op. cit.*, p. 539.

ciertos alimentos⁵⁵⁸, vigente en Dinamarca desde octubre de 2011 hasta el 2013, gravando todos los alimentos con un índice de grasas saturadas superior al 2,3%. Dicho gravamen finalmente resultó derogado alegando causas como su ineficacia para modificar los hábitos alimenticios de la población o al negativo impacto sobre determinados sectores de la industria⁵⁵⁹.

Otro interesante ejemplo son las “*soda tax*” o tributos sobre las bebidas de soda, que a pesar de lo que su denominación pueda indicar, gravan generalmente las bebidas endulzadas con azúcar o sus derivados, como sirope de maíz y otras sustancias de características similares. A título de ejemplo, Francia ha establecido⁵⁶⁰ un tributo de estas características, gravando las bebidas que cumplan determinados requisitos⁵⁶¹: bebidas correspondientes a las nomenclaturas combinadas NC 2009⁵⁶² y NC 2202⁵⁶³ del arancel aduanero común⁵⁶⁴; que contengan azúcares añadidos o edulcorantes, independientemente de la cantidad; envasados en recipientes destinados a la venta al por menor, ya sea directamente o a través de un profesional; y deben tener una gradación alcohólica inferior o igual al 1,2% vol. o 0,5% vol. en el caso de la cerveza. El gravamen en cuestión alcanza la cantidad de 7,31 € por hectolitro, es decir, 11 céntimos de euro por cada litro y medio de bebida, lo que supondría un 6% del precio medio de las bebidas de estas características⁵⁶⁵. Al respecto, algún estudio apunta que, en el caso de los alimentos, es necesario generar a través de impuestos un incremento del 20%

⁵⁵⁸ Ley núm. 247 de 30 de marzo de 2011, sobre el impuesto sobre la grasa saturada en ciertos alimentos. Disponible en: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=136314> (fecha de consulta: 1 de mayo de 2014).

⁵⁵⁹ <http://www.nytimes.com/2012/11/13/business/global/fat-tax-in-denmark-is-repealed-after-criticism.html> (fecha de consulta: 1 de mayo de 2014).

⁵⁶⁰ Loi núm. 2011-1977 de 28 de diciembre de 2011, de finanzas para 2012,

⁵⁶¹ Artículos 1613 ter y quarter del *Code général des impôts*. Los requisitos del hecho imponible están explicados en detalle en la Circular de 24 de enero de 2012 de aplicación del tributo en: http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2012/01/cir_34494.pdf (fecha de consulta: 1 de mayo de 2014).

⁵⁶² NC 2009: «*Jugos de frutas u otros frutos (incluido el mosto de uva) o de hortalizas, sin fermentar y sin adición de alcohol, incluso con adición de azúcar u otro edulcorante*».

⁵⁶³ NC 2202: «*Agua, incluyendo el agua mineral o con gas, con azúcar añadida u otros edulcorantes o aromatizada*».

⁵⁶⁴ Anexo I del Reglamento (CE) núm. 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987 relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

⁵⁶⁵ Según los datos disponibles en el interesante trabajo: BERARDI, N.; SEVESTRE, P.; TEPAUT, M. Y VIGNERON, A.: “The impact of a ‘soda tax’ on prices. Evidence from French micro data”, *Banque de France Working Paper*; núm. 415, 2013.

sobre el precio habitual⁵⁶⁶.

Tributos como los descritos que inciden directamente en el acceso a la propiedad de tales bienes para su consumo, actuando el tributo como un mecanismo para la función social de la propiedad esté presente desde el mismo acceso al consumo. Ciertamente, se trata de una evidencia más de la conexión entre tributación y propiedad, reclamándose por algún autor la interesante necesidad de adaptar los esquemas tradicionales sobre los que se asienta la tributación⁵⁶⁷. No obstante, también encontramos en la doctrina científica voces críticas que cuestionan la verdadera naturaleza extrafiscal de este tipo de medidas o ponen en tela de juicio la elección de medidas de una u otra naturaleza⁵⁶⁸. En cualquier caso, la intervención sobre el consumo de determinados productos a través de la tributación constituye una interesante alternativa al permitir modular dicha intervención, habida cuenta que resultaría excesivo prohibir el consumo de helados, refrescos, o tabaco, por citar un ejemplo clásico de nuestro ordenamiento.

En definitiva, entre las diferentes manifestaciones de la función social de la propiedad se encuentra el tributo en su expresión fiscal o extrafiscal, éste se comporta así como un mecanismo de traslación en relación a las diferentes manifestaciones de la propiedad mediante las modalidades de materia imponible, actuando como un vehículo para hacer valer esta dimensión social. Sobre esta consideración, es importante formular dos advertencias: en primer lugar, el tributo no agota la función social, sino que constituye uno de los mecanismos en manos del legislador para articular los cauces para que ésta se haga efectiva de forma legítima y eficiente, sin menoscabo alguno de los derechos subjetivos. En este sentido, la conexión de las diferentes manifestaciones de capacidad económica con el instituto de la propiedad no suponen sino el hilo conductor para la proyección, si procede, de esta función social a través del tributo en sus expresiones fiscal y extrafiscal. En cualquier caso, resulta una exigencia lógica la existencia de propiedad para el consiguiente gravamen, quedando así salvaguardado el principio de capacidad económica, que desde esta perspectiva supondría no exigir la dimensión social sobre una propiedad privada inexistente. En segundo lugar, la comprensión del tributo en el marco de la función social de la propiedad no supone en

⁵⁶⁶ MYTTON, O. T.; CLARKE, D. Y RAYNER, M.: "Taxing unhealthy food and drinks to improve health", *BMJ*; núm. 344, 2012.

⁵⁶⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva", *op. cit.*, p. 150.

⁵⁶⁸ Aplicado al caso de Nueva York, podemos encontrar una comparación de impuestos pigouvianos con una prohibición en: MIN, H. M.: "Large-Sized Soda Ban as an Alternative to Soda Tax", *Cornell Journal of Law and Public Policy*; núm. 23, 2013.

caso alguno que éste, o desde una óptica más amplia el Derecho Financiero, pierda su autonomía científica; antes al contrario, la concepción de éste en el marco del «*Estado social y democrático de Derecho*» dota de coherencia a la disciplina al evidenciarse su conexión con el resto del ordenamiento y los valores también propugnados por el art. 1 de la Carta Magna.

Ahondando sobre esta perspectiva desde un óptica iusfundamental, creemos que resultan especialmente significativas las palabras del autor que formulara la doctrina de la dimensión institucional de los derechos fundamentales: “la libertad individual necesita de un orden objetivo en el cual pueda demostrar su eficacia y pueda desenvolverse. Este orden la sostiene y grava. Así se justifica también, el lado institucional de los derechos fundamentales como consolidación y no amenaza del lado jurídico individual”⁵⁶⁹. Es evidente que el ortodoxo desenvolvimiento de los derechos subjetivos exige de una mínima intervención estatal, viéndose ésta sustancialmente engrosada con ocasión del advenimiento del Estado social, modificándose por ende también la forma en que el tributo opera sobre la propiedad privada. Se produce una funcionalización de ésta, abandona su naturaleza absoluta para convertirse en un derecho relativo; pero también cambia el papel desempeñado por el tributo, que deja de actuar como simple mecanismo para detraer ingresos, para convertirse en un interesante instrumento de intervención en manos del legislador. No obstante, examinaremos que se trata de un instrumento que encuentra límites, constituyendo éstos la piedra de toque para no desterrar este instrumento, sino convertirlo en un aliado en aras a la efectiva materialización del «*Estado social y democrático de Derecho*». Es decir, el recurso al tributo extrafiscal exige de un análisis complejo en sentido iusfundamental, no debiendo interpretarse la garantía institucional⁵⁷⁰ como base jurídica para la intervención indiscriminada sobre todos los derechos en conexión con al art. 33 CE, generándose el pernicioso resultado de la arbitrariedad de los poderes públicos.

4.2 Redimensión constitucional de la extrafiscalidad

Por último, advertir que los tributos extrafiscales no constituyen una novedad, identificándose por algunos autores precedentes históricos incluso en la Roma y Grecia clásicas⁵⁷¹. En relación a estos tributos extrafiscales, así como otros posteriores

⁵⁶⁹ HÄBERLE, P.: *Die Wesengehaltsgarantie des Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz*, 3.^a ed.; CF Müller, Heidelberg, 1983, p. 98.

⁵⁷⁰ RITTSTIEG, H.: *Eigentum als Verfassungsproblem. Zur Geschichte und Gegenwart des bürgerlichen Verfassungsstaates*; Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt, 1975.

⁵⁷¹ Entre otros, se puede encontrar una recopilación de antecedentes históricos de tributos extrafiscales en: AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*; Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p. 19 y ss.

articulados a lo largo de la historia, es importante advertir los factores diferenciales que permiten distinguir esta extrafiscalidad histórica de la constitucional, que guarda conexión con el desarrollo axiológico de derechos; es decir, sustentados sobre los valores de libertad, igualdad y solidaridad. Por tanto, podemos identificar el progresivo reconocimiento de derechos como el punto de inflexión dogmático de la extrafiscalidad, cuestión sobre la que volveremos después al trasluz de la corriente neoconstitucional.

En primer lugar, la extrafiscalidad evoluciona al compás del derecho a la propiedad privada. Por tanto, cuando es un primer momento éste es concebido como un derecho absoluto, limita el recurso a la extrafiscalidad, factor agravado por la mínima estructura estatal, que no se traduce en una carga económica de gran entidad. En este marco, es lógico que la fiscalidad, y por *ende*, el tributo extrafiscal, tengan escasa cabida, planteándose no obstante, el recurso a ésta como mecanismo de solución de fallos de mercado puntuales⁵⁷². Desde esta óptica, el derecho a la propiedad privada se concibe a modo de un derecho absoluto, oponible frente a los poderes públicos que deben respetar la indemnidad de la propiedad. Sin embargo, con ocasión de la evolución de la institución de la propiedad, el derecho muta de absoluto a relativo, acogiendo la función social, quedando ésta no solo al servicio del interés individual, sino que también debe observar la utilidad social. En el marco de ésta, los poderes públicos mediante *interpositio legislatoris* gozan de legitimación para establecer medidas de naturaleza diversa para hacer efectiva la función social de la propiedad. El tributo extrafiscal actúa como mecanismo para favorecer determinadas conductas por parte de los propietarios en el caso de renta y patrimonio; o los sujetos que acceden a la propiedad, en el caso del consumo; que se alineen en torno a la función social de la propiedad. En este sentido, resulta interesante observar cómo podríamos entender que operan sinérgicamente la finalidad fiscal y extrafiscal del tributo para, conjuntamente, servir al interés general.

Podríamos citar algunos interesantes ejemplos en el Derecho comparado ya vistos, como la tributación sobre grasas saturadas (*fat tax*), soda (*soda tax*) e incluso aperitivos salados (*chips tax*); sin embargo, para facilitar la exposición tomaremos un ejemplo de nuestro ordenamiento: el caso de las bebidas alcohólicas. La compra de estas bebidas está gravada con un tipo del 21% conforme al art. 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando expresamente excluida la aplicación del tipo reducido previsto por el art. 91.Uno.1.1.º. Además, están gravadas por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que en función de las características de la bebida, tributa por el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, Impuesto sobre Productos Intermedios o Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. Pues bien, sobre el consumo del mismo producto inciden

⁵⁷² Vid. Capítulo primero del presente trabajo.

dos impuestos aunque con diferente finalidad; en el caso del IVA, se trata de un impuesto con finalidad predominantemente recaudatoria, aunque en el establecimiento de diferentes tipos de gravamen de ha observado cierta progresividad en sentido cualitativo⁵⁷³. En cambio, respecto a los Impuestos Especiales, la propia Exposición de Motivos advierte de la finalidad extrafiscal de la norma⁵⁷⁴, de modo que la carga fiscal añadida pretendería disuadir del consumo de tales productos. Por tanto, al igual que la “tetralogía axiológica”⁵⁷⁵ comprende diversos valores, la carga fiscal alberga simultáneamente la finalidad recaudatoria a efectos de subvenir el aparato estatal, pero también integra un mensaje disuasorio respecto del consumo de tales productos, que obedece a la lógica de la función social. Ciertamente, el consumo de tales productos lleva aparejadas patologías de naturaleza diversa que, habida cuenta que las prestaciones de sanidad forman parte del «*Estado social de democrático de Derecho*» citado en el art. 1 CE, que además se proyecta sobre la Carta Magna en general. Desde esta una perspectiva macroscópica, el consumo por la población de estas sustancias supone un gasto adicional *a posteriori*, que a su vez exigiría en un plazo variable de tiempo una detracción mayor de ingresos para afrontar el incremento de gasto público en materia de salud. Por consiguiente, el ortodoxo funcionamiento del sistema de salud construido en el marco del Estado social, auspiciado por el valor de igualdad patente en el catálogo de derechos de segunda generación, pasaría por la introducción de medidas suasorias que alineen la conducta de los sujetos en torno a tales valores, alcanzándose así resultados que de otro modo serían obviados. En términos sencillos, cuando el precio transmite un mensaje de carga tributaria en el consumo o acto de acceso a la propiedad, satisface el valor igualdad sin menoscabar el de libertad, salvaguardando la estabilidad de derechos de segunda generación como el derecho a la protección de la salud del art. 43 CE.

En segundo lugar, en relación a la coincidencia de gravámenes, frente a la tributación extrafiscal preexistente, el reconocimiento del derecho de propiedad privada establece límites al establecimiento de tributos extrafiscales. Por tanto, sobre una manifestación de capacidad económica concreta podrán imbricarse diferentes gravámenes como en el ejemplo citado, pero con el límite del derecho a la propiedad

⁵⁷³ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, 16.^a ed.; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2012, p. 54 y 55. En el mismo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, 3.^a ed.; Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 41 y 42.

⁵⁷⁴ «Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costos 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, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.».

⁵⁷⁵ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

privada, especialmente al trasluz de la garantía del contenido esencial (art. 53.1 CE). En este sentido, cobra especial relevancia el principio de no confiscatoriedad que examinaremos en un momento posterior del discurso, por cuanto tras éste, encontramos la vulneración del contenido esencial del derecho a la propiedad privada⁵⁷⁶. Tal confrontación entre los objetivos inherentes a los derechos fundamentados en los valores de igualdad y solidaridad, y los derechos patrimoniales con anclaje en el valor de libertad, tiene lugar a través del control de proporcionalidad, que también aludiremos *ut infra*, y que supone igualmente una característica de la extrafiscalidad constitucional frente a la preexistente.

En tercer lugar, también es importante tener en cuenta que los derechos individuales actúan como límite de la extrafiscalidad, como en el caso del contenido esencial de los derechos patrimoniales; pero también constituye el fundamento de ésta, a través de los derechos de segunda y tercera generación, correspondientes a los valores de igualdad y solidaridad, con una dimensión eminentemente objetiva de acuerdo al doble carácter de los derechos fundamentales identificado por la dogmática alemana⁵⁷⁷. La extrafiscalidad preexistente obedece a fines puntuales, necesidades intervencionistas estatales de diferente signo, pero no cuenta con el soporte constitucional. En este sentido, es cierto que el art. 53.3 CE⁵⁷⁸ contempla una dimensión objetiva bastante laxa de los derechos con fundamento en los valores de igualdad y solidaridad —derechos de segunda y tercera generación— con una dimensión institucional especialmente marcada; no obstante, el art. 9.3 insta a los poderes públicos a intervenir para *«promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social»*.

Desde una óptica pragmática, si bien es cierto que las garantías de tales derechos son débiles, quizás por temor a sus consecuencias económicas⁵⁷⁹, debe tenerse en cuenta que son ejes fundamentales de la estabilidad, expresando el relevante art. 10 CE que

⁵⁷⁶ Como veremos después, en el caso de algunos productos puntuales, ciertos autores entienden que habría que flexibilizar la comprensión del principio de no confiscatoriedad.

⁵⁷⁷ *Vid.* Capítulo precedente.

⁵⁷⁸ *«El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen»*.

⁵⁷⁹ Nos remitimos el capítulo siguiente, en el que abordamos las consecuencias financieras de los derechos de igualdad.

«La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social». Por tanto, la extrafiscalidad neoconstitucional redunda en última instancia sobre la colectividad, es decir, sobre el sujeto en íntima integración con la colectividad en la que se encuentra inserto, constituyendo un instrumento coadyuvante de la realización del «Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político», conforme al art. 1 de la Carta magna.

Sin embargo, esta inexorable intervención de los poderes públicos esgrimida desde múltiples puntos de vista, entre ellos, político, económico o jurídico, y en el marco de ésta, el recurso al tributo extrafiscal como instrumento de intervención; debe conectarse con el proceso de democratización, socialización y normativización que cristalizan en el producto constitucional⁵⁸⁰. En este sentido, se ha advertido que la democracia constitucional se asienta sobre el consenso de diferentes sectores en relación a cuestiones cruciales⁵⁸¹, como el catálogo de derechos fundamentales, que limitaría la actividad del legislador, también sometido a la Constitución. Por tanto, la extrafiscalidad neoconstitucional se enmarca en este catálogo de derechos que, como hemos advertido antes, no solo determina el elenco de objetivos a alcanzar, sino que también limita la actividad del legislador; por consiguiente, la utilización de tributos extrafiscales, en ningún caso podrá suponer un menoscabo de otros derechos fundamentales.

Por último, y de forma conexas, la extrafiscalidad neoconstitucional se integra en el Estado constitucional como instrumento al servicio del catálogo de derechos, y por tanto, adaptándose a éstos. En este sentido, resulta de interés recordar la correlación entre evolución del Estado y derechos observada por algún autor: “A las tres generaciones de Estados de derecho corresponden, por tanto, tres generaciones de

⁵⁸⁰ GONZÁLEZ POSADA, A.: *La crisis del Estado y Derecho político*; Cátedra de Valdecilla, Madrid, 1934.

⁵⁸¹ “Así se culmina el proceso de democratización y se toma conciencia los riesgos que implica el concepto de democracia que estaba presente en el primer constitucionalismo, basado en la identificación de la democracia como voluntad del pueblo considerada como voluntad de la mayoría. [...] La democracia es considerada ahora no solo desde la perspectiva de la preferencia debida a la mayoría sino también desde el respeto a las minorías. En definitiva, se produce una disociación del concepto de democracia utilizado en el primer constitucionalismo de tal modo que por encima de la voluntad democrática ejercida dentro del marco constitucional, se sitúa la democracia constitucional, a la que el legislador, la mayoría en definitiva debe siempre someterse. Esa democracia constitucional se asienta sobre el consenso fundamental de los diversos sectores sociales y la Constitución misma intenta proteger ese consenso limitando la capacidad de decisión de la mayoría, sea del signo que sea”. BALAGUER CALLEJÓN, F.: “La Constitución” en *Derecho Constitucional*, 6.^a ed.; Tecnos, Madrid, 2011, p. 116 y 117.

derechos. El Estado liberal, que representa la primera generación o fase del Estado de derecho, es el marco en el que se afirman los derechos de primera generación, es decir, las libertades de signo individual. El Estado social, que encarna la segunda generación del Estado de derecho, será el ámbito jurídico-político en el que se postulan los derechos económicos, sociales y culturales. El Estado constitucional, en cuanto Estado de derecho de la tercera generación, delimitará el medio espacial y temporal de paulatino reconocimiento de los derechos de tercera generación⁵⁸². El resultado plasmado en el Estado constitucional, implica para algún autor la perfección del Estado de derecho⁵⁸³, en cuya conformación se ha identificado el paso por un proceso de socialización⁵⁸⁴. Ésta implica un cambio de paradigma en relación al papel desempeñado por el Estado, que como solución al crítico momento histórico, asume un rol decididamente intervencionista con implicaciones en múltiples sentidos⁵⁸⁵. En este sentido, nuestra Carta Magna alude al «*Estado social y democrático de Derecho*» en su artículo de apertura, clave de bóveda de todo el constructo político económico en sede constitucional, actuando el tributo como un instrumento para la efectiva realización de sus fines, ya sea en su expresión fiscal o extrafiscal.

Salvando las evidentes diferencias, nuestra Norma fundamental delimita una especie de mapa estratégico, similar a los utilizados por las grandes organizaciones para dar coherencia a las numerosas acciones emprendidas, de forma que la totalidad satisfagan en la medida de lo posible la consecución de la misión de la organización. En este sentido, *grosso modo*, la Constitución se organizaría en base a un plan estratégico en cuatro estratos: misión, valores, derechos fundamentales, competencias y acciones. La misión, determinada desde el mismo primer artículo, está conformada por la efectiva consecución del “Estado social y democrático de Derecho”; éste se apoya en la “tetralogía axiológica”⁵⁸⁶, es decir, los valores de libertad, igualdad, solidaridad y justicia. Paralelamente a la incorporación de éstos, se han reconocido derechos con un diferente grado de eficacia, en relación a los que se produce la *interpositio legislatoris* de acuerdo con la atribución competencial constitucionalmente establecida. Precisamente el legislador, de acuerdo con las reglas constitucionalmente prefijadas, bosqueja acciones a menudo organizadas en torno a políticas, sirviéndose de

⁵⁸² PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 75.

⁵⁸³ GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*; Alianza, 1977.

⁵⁸⁴ GONZÁLEZ POSADA, A.: *La crisis del Estado y Derecho político*, *op. cit.*

⁵⁸⁵ *Vid.* Capítulo primero del presente trabajo.

⁵⁸⁶ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

instrumentos como el tributo en sus expresiones fiscal o extrafiscal. Por consiguiente, la extrafiscalidad desde una óptica neoconstitucional se incardina en el seno del «*Estado social y democrático de Derecho*», y como resultado, debería incardinarse en torno a políticas coherentes en su articulación por el legislador, que en todo caso configurará el gravamen de acuerdo con las exigencias constitucionales. Al respecto, será necesario encontrar un equilibrio⁵⁸⁷ entre el contenido del derecho y su limitación y delimitación, como abordaremos seguidamente.

Por último, los procesos de democratización y socialización descritos, con influencia en la construcción de la extrafiscalidad constitucional, confluyen en la normativización⁵⁸⁸. La norma constitucional ejerce un papel fundamental en la articulación del modelo económico vigente, regulado a través de la Constitución financiera; además, esboza las pautas esenciales de legitimidad fiscal, completando dicha labor el legislador de acuerdo con la Carta magna. Como *leitmotiv* del presente trabajo, vemos que el legislador ha regulado la potestad tributaria superando su dimensión exclusivamente fiscal; en este sentido, desde sus primeros pronunciamientos, nuestro Tribunal Constitucional ha interpretado la Norma fundamental integrando pacíficamente la función extrafiscal cohonestándola con los derechos, y más en concreto, dándole cabida entre los cánones de legitimidad fiscal.

4.3 Delimitación y limitación de la propiedad

El art. 53.1 CE prevé la garantía del contenido esencial en relación a la *interpositio legislatoris* respecto al derecho a la propiedad privada. Sobre dicho desarrollo legislativo, la dogmática alemana plantea una interesante distinción entre el legislador limitador y delimitador del contenido del derecho⁵⁸⁹. Para abordar este matiz

⁵⁸⁷ AGOUÉS MENDIZÁBAL, C.: “La función social de los derechos; en especial, el derecho de propiedad”, *op. cit.*, p. 19.

⁵⁸⁸ GONZÁLEZ POSADA, A.: *La crisis del Estado y Derecho político*, *op. cit.*

⁵⁸⁹ “Como para el caso alemán (del que nuestra Constitución ha tomado la técnica) expone H. Rittstieg («Eigentum als Verfassungsproblem. Zur Geschichte und Gegenwart des burgerlichen Verfassungsstaates»; Ed. Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt, 1976, págs. 402 y 403), la interdicción de afección del contenido esencial expresada en el artículo 19.1 de la «Grundgesetz» se dirige sólo al legislador limitador, pero no al delimitador del contenido de la propiedad (y el legislador llamado por el artículo 14 de la «Grundgesetz» es de este último tipo, regulador de la propiedad). Esta apreciación es perfectamente trasladable a nuestro Derecho Constitucional, toda vez que el artículo 53.1 de la norma fundamental erige el contenido esencial en límite a la acción del legislador en todo el ámbito de los derechos constitucionales, mientras que su artículo 33.2 alude a la función social como criterio positivo para la delimitación misma del contenido del derecho de propiedad privada. Como quiera que sea, sin embargo, no ofrece ninguna duda de que ambos legisladores deben respetar el contenido esencial (en tanto que el derecho constitucional a la propiedad proclamado en el artículo 33 demanda del legislador efectividad y realización). El problema reside en la determinación de este contenido esencial, pues como ha declarado nuestro Tribunal Constitucional tal determinación no es factible en el plano

resulta especialmente útil partir del tenor literal del art. 14 de la *Grundgesetz*:

«1. La propiedad y el derecho a la herencia están garantizados. Su contenido y sus límites serán determinados por las leyes.

2. La propiedad obliga. Su uso debe servir al mismo tiempo al bien común.

3. La expropiación está permitida sólo por razones de bien común. Podrá ser efectuada sólo por ley o en virtud de una ley que establezca el modo y el monto de la indemnización. La indemnización se fijará considerando en forma equitativa los intereses de la comunidad y de los afectados. En caso de discrepancia sobre el monto de la indemnización quedará abierta la vía judicial ante los tribunales ordinarios».

Observando el art. 33 de texto constitucional español, las similitudes entre ambos preceptos resultan lógicas⁵⁹⁰:

«1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.

3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes».

Se observa una relativización del derecho a la propiedad privada, que abandona su naturaleza absoluta para convertirse en un derecho que admite limitación y delimitación, manifestaciones ambas que guardan relación con la garantía del contenido esencial. La delimitación del derecho supone su desarrollo legislativo para abordar su contenido, aunque sin incidir en la parte esencial. En este sentido, resulta útil acudir a la exégesis del art. 33 de nuestra Norma fundamental, que de forma bastante esquemática contempla esta posibilidad en el segundo apartado al aludir a la delimitación de la función social. En cuando a la limitación, supone la intervención sobre el contenido esencial de la propiedad, cuestión sobre la que volveremos después. Dicha posibilidad aparece contemplada por el tercer apartado del precepto citado. Por consiguiente, podemos observar que el tributo extrafiscal debe constituir una intervención sobre el

general y abstracto, y sí lo es únicamente en el caso concreto”. PAREJO ALFONSO, L.: “Algunas consideraciones sobre el derecho de propiedad a la luz de la jurisprudencia constitucional”, *op. cit.*

⁵⁹⁰ PÉREZ LUÑO, A. E. Y RODRÍGUEZ DE QUIÑONES, A.: “Artículo 33: propiedad privada y herencia” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996, p. 33.

derecho a la propiedad privada de carácter delimitador, sin menoscabar en ningún caso su contenido esencial.

Especialmente interesante resulta la distinción propuesta por algún autor⁵⁹¹, que diferencia la función social límite de la impulsiva; la primera, se refiere a la introducción de límites de carácter legal al derecho de propiedad, citando como casos típicos: la limitación de una facultad concreta como, por ejemplo, una servidumbre; la imposición al propietario de una obligación de hacer o no hacer una determinada conducta, como el caso del pago de la obligación tributaria; o bien, determinadas imposiciones legales sobre las medidas mínimas de ciertos predios. En el caso de la función social, se refiere a determinados bienes especialmente interesantes desde la perspectiva del interés general, respecto a los que se impondrían determinadas conductas con la finalidad de que éste sea tenido en cuenta. De acuerdo con esta dicotomía, el tributo extrafiscal se comportaría en ocasiones como un mecanismo suasorio para incentivar la función social impulsiva, actuando la carga tributaria como estímulo para que dichas conductas beneficiosas para el interés general se materialicen, enervando en caso contrario el hecho imponible, y produciéndose por tanto el nacimiento de la obligación tributaria. A título de ejemplo, podemos citar el conocido Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas, que consciente del valor productivo de las tales inmuebles, establece gravámenes con la finalidad de incentivar su explotación.

El problema radica en la delimitación del contenido esencial de la propiedad privada, cuestión esencial en la determinación de los márgenes de intervención del legislador a través de tributos extrafiscales⁵⁹². Al respecto, la doctrina científica ha planteado dos teorías: absoluta y relativa: “Según la teoría relativa, el contenido esencial es aquello que queda después de una ponderación. Las restricciones que responden al principio de proporcionalidad no lesionan la garantía del contenido esencial aun cuando en el caso particular no dejen nada del derecho fundamental. La garantía del contenido esencial se reduce al principio de proporcionalidad. [...] En cambio, según la teoría absoluta, existe un núcleo de cada derecho fundamental que, en ningún caso, puede ser afectado”⁵⁹³. Como advertimos *ut supra*, también el Tribunal Constitucional ha

⁵⁹¹ BARASSI, L.: *Propietá e copropietá*; Giuffrè, Milán, 1951.

⁵⁹² “El legislador podrá ampliar o restringir las facultades relativas al derecho de propiedad al delimitar su función social o al tipificar los supuestos de utilidad pública o interés social que justifiquen su expropiación (art. 33.3), pero no podrá desnaturalizar o abolir el contenido esencial o mínimo de la propiedad privada «entendido como reconocibilidad de cada tipo de derecho dominical en el momento histórico de que se trate y como practicabilidad o posibilidad efectiva de realización del derecho, sin que las limitaciones y deberes que se impongan al propietario deban ir más allá de lo razonable»”. AGOUÉS MENDIZÁBAL, C.: “La función social de los derechos; en especial, el derecho de propiedad”, *op. cit.*, p. 541.

⁵⁹³ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 288. Sobre el contenido esencial de los

planteado las teorías de la reconocibilidad y de la jurisprudencia de intereses para delimitar el contenido esencial de los derechos fundamentales en la citada STC 11/1981. Como resultado, una vez dibujados los contornos del contenido esencial del derecho a la propiedad privada, se enervaría la correspondiente garantía frente a la *interpositio legislatoris* excesiva; por consiguiente, un tributo o conjunto de tributos, sean fiscales o extrafiscales pueden socavar dicho núcleo indemne del derecho. Además, un tributo extrafiscal también puede delimitar en su hecho imponible una conducta excesivamente onerosa para el obligado tributario, o que gradúe de forma poco lógica la cuantificación del tributo en relación al fin pretendido, también podría socavar el derecho a la propiedad privada, viéndose quebrantado el principio de proporcionalidad. Por consiguiente, la integración del tributo extrafiscal en el marco del diseño de políticas resulta una opción lógica en relación a determinadas conductas cuya prohibición resultaría excesiva en diversos sentidos, resultando el tributo extrafiscal una interesante opción por su modulable grado de coacción a través de la cuantificación; aunque se trata de un instrumento complementario que debe someterse a los rigores del test de proporcionalidad para evitar los excesos del legislador, aportando los derechos fundamentales y sus garantías, pautas rectoras para la *interpositio legislatoris*. A título de ejemplo, retomemos el caso de las “*soda tax*”, a todas luces resultaría desproporcionado prohibir el consumo de bebidas de estas características, máxime admitiéndose el consumo de bebidas alcohólicas o tabaco, que además, constituyen una importante fuente de ingresos tributarios para el Estado; además, es importante subrayar el impacto que tendría una medida de este tipo sobre los sectores industriales implicados. En este sentido, el tributo extrafiscal no se comporta de forma taxativa, sino que admite modulación respecto al grado de coacción implícito en la medida, cuantificando la cuota tributaria en función de la mayor o menos aproximación de la conducta del sujeto al objetivo pretendido; *exempli gratia*, el Impuesto sobre la Cerveza, en el marco de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales⁵⁹⁴.

derechos fundamentales, *vid.* PRIETO SANCHÍS, L.: “La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura de sistema de libertades”, *Derechos y libertades: Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*; núm. 8, 2000.

⁵⁹⁴ El art. 26.1 establece:

«El impuesto se exigirá, con respecto a los productos comprendidos dentro de su ámbito objetivo, conforme a los siguientes epígrafes:

Epígrafe 1.a). Productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior a 1,2 por 100 vol.: 0 euros por hectolitro.

Epígrafe 1.b). Productos con un grado alcohólico adquirido superior a 1,2 por ciento vol. y no superior a 2,8 por 100 vol.: 2,75 euros por hectolitro.

Sin embargo, también el propio Tribunal Constitucional ha reconocido los complejos contornos del contenido esencial en su Sentencia 179/1989: *«tal y como este Tribunal ha indicado en varias ocasiones, el límite entre la privación de un derecho patrimonial y su simple incidencia o delimitación legal amparándose en la función social a la que debe sujetarse (art. 33.2 de la Constitución) no es siempre fácil de determinar. En este sentido, y a partir de la doctrina general sobre el contenido esencial de los derechos constitucionales, se ha señalado respecto del derecho de propiedad que “la fijación de su contenido esencial no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo” -STC 37/1987-. Partiendo de este dato y de las previsiones de otros preceptos constitucionales (arts. 128.1, 40, 45 y 130, entre otros), los poderes públicos deben “delimitar el contenido del derecho de propiedad en relación con cada tipo de bienes”. Esto no supone, claro está, una absoluta libertad del poder público que llegue “a anular la utilidad meramente individual del derecho”, o, lo que es lo mismo, el límite se encontrará, a efectos de la aplicación del art. 33.3 C.E., en el contenido esencial, en no sobrepasar las barreras más allá de las cuales el derecho dominical y las facultades de disponibilidad que supone resulte reconocible en cada momento histórico y en la posibilidad efectiva de realizar el derecho».* También la doctrina científica ha subrayado la compleja labor que puede suponer dibujar los contornos del contenido esencial de la propiedad privada⁵⁹⁵.

Epígrafe 2. Productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 2,8 por 100 vol. y con un grado Plato inferior a 11: 7,48 euros por hectolitro.

Epígrafe 3. Productos con un grado Plato no inferior a 11 y no superior a 15: 9,96 euros por hectolitro.

Epígrafe 4. Productos con un grado Plato superior a 15 y no superior a 19: 13,56 euros por hectolitro.

Epígrafe 5. Productos con un grado Plato superior a 19: 0,91 euros por hectolitro y por grado Plato».

⁵⁹⁵ Entre otros, SANTAMARÍA PASTOR advierte: “¿Cómo diferenciar los supuestos de delimitación y limitación de contenido de un derecho de las privaciones *stricto sensu*? La cuestión no es ni fácil ni pacífica. Por lo común, las delimitaciones y limitaciones de un derecho se efectúan por vía normativa en el momento de su regulación, definiendo cuáles facultades se integran en el mismo y cuáles no, y estableciendo prohibiciones determinadas de ejercicio; a partir de ese contenido predefinido opera la privación, que supone una sustracción de facultades o posibilidades de actuaciones integrantes del contenido normal del derecho, y que se realiza por vía de decisión administrativa singular.

Pero, con todo, la frontera entre limitación y privación sigue siendo difusa, en la medida en que cabe imponer una privación por vía normativa, disfrazándola de limitación genérica (justamente para eludir el deber indemnizatorio). Un criterio adicional, apuntado incidentalmente por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA es el relativo al fundamento respectivo de las limitaciones y las privaciones: estas segundas se legitiman en una necesidad pública o distinta de las razones que aconsejan al legislador imponer límites o limitaciones al derecho; razones éstas que son intrínsecas a la propia funcionalidad del derechos en la

Por tanto, hay que diferenciar las intervenciones legislativas delimitadoras, entre las que se incluye el tributo extrafiscal; y limitadoras, que afectarían sustancialmente al contenido esencial del derecho de propiedad, como la expropiación, la intervención y la reserva pública, la responsabilidad patrimonial de la Administración o la confiscación, sobre las que volveremos durante el desarrollo del discurso. De momento, a efectos expositivos, reparar en el caso de la expropiación⁵⁹⁶, caso de intervención limitadora sobre la propiedad; que mediando causa justificada de utilidad pública o interés social declarada por ley a través de cualquiera de los diversos procedimientos previstos, así como la correspondiente indemnización, supone una evidente intervención sobre el contenido esencial de la propiedad privada, traducándose el correspondiente derecho subjetivo en la indemnización o justiprecio. En este sentido, la jurisprudencia constitucional ha calificado como un «*derecho subjetivo debilitado*» al derecho a la propiedad privada, por cuanto cede en determinadas ocasiones para convertirse en un equivalente económico⁵⁹⁷. No obstante, expropiación y tributo extrafiscal se incluyen entre las técnicas ablatorias utilizadas por la Administración en el ejercicio de su función de ordenación⁵⁹⁸, habida cuenta de la ampliación experimentada por ésta con ocasión del Estado social.

A pesar de la problemática concreción del contenido esencial de la propiedad privada, cuestión que nos remite al problema de los conceptos jurídicos indeterminados, lo cierto es que nos planteamos hasta qué punto pueda ser un efecto buscado, habida cuenta de la controvertida posición del derecho a la propiedad privada, a caballo entre

dinámica social y económica. Así, p. ej. sería lógico calificar de limitación el deber impuesto a los propietarios de edificios de mantener en buen estado sus fachadas; en cambio, imponer a uno en concreto el deber de soportar la instalación en su terraza de un repetidor de red telefónica supondría una privación, por cuanto no es connatural a las edificaciones privadas mantener este tipo de instalaciones”. *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. II; Iustel, Madrid, 2009, p. 450 y 451.

⁵⁹⁶ Existen muchas obras de interés sobre la expropiación en nuestra literatura jurídica, entre otras: GARCÍA DE ENTERRÍA Y MARTÍNEZ-CARANDE, E.: *Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa*, 2.^a ed.; Civitas, Madrid, 1987. MORENO GIL, O.: *Expropiación forzosa. Legislación y jurisprudencia comentadas*; Civitas, Madrid, 2000. PERA VERDAGUER, F.: *Expropiación forzosa*, 5.^a ed.; Bosch, Barcelona, 2002.

⁵⁹⁷ STC 111/1983: «*el derecho de propiedad, incluido en la sección 2.^a del capítulo 2.^o del título I, aparece regulado en el art. 33, donde se contiene una doble garantía de tal derecho, ya que se reconoce desde la vertiente institucional y desde la vertiente individual, esto es como un derecho subjetivo, debilitado, sin embargo, por cuanto cede para convertirse en un equivalente económico, cuando el bien de la comunidad, concretado en el art. 33.3 por la referencia a los conceptos de utilidad pública o interés social, legitima la expropiación. La garantía expropiatoria como garantía patrimonial tiene su reconocimiento constitucional en el indicado precepto cuando precisa que la privación de los bienes o derechos está condicionada, para su regularidad constitucional, a que se lleve a cabo mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto en las leyes*». En el mismo sentido, en las SSTC 166/1986 y 37/1987.

⁵⁹⁸ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, op. cit., p. 255 y ss.

los derechos fundamentados en el valor libertad y los vinculados a la igualdad, en otras palabras, entre la utilidad individual y la función social. Como veremos, los derechos sociales se caracterizan por su flexible articulación, entre otros factores, por el temor a sus consecuencias financieras; por consiguiente, la articulación de la solución en torno a conceptos jurídicos indeterminados permite a los poderes públicos jugar con cierto margen de maniobra en relación a su efectividad.

En cualquier caso, el tributo extrafiscal se incardina entre las medidas delimitadoras de la propiedad privada, y podemos afirmar que a la vista de la jurisprudencia sobre la cuestión que nos ocupa, en términos generales, el legislador parece operar con bastante diligencia en torno a dicho margen. En diversas ocasiones se ha invocado en nuestra jurisprudencia el derecho a la propiedad privada en relación a tributos extrafiscales; al respecto, especial atención merece por su interés desde una óptica iusfundamental, la STC 37/1987, que a colación del Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas, afronta la fundamentación básica de la utilización extrafiscal del tributo. En dicho pronunciamiento, el Tribunal expone el concepto de función social cohonestándolo con la garantía del contenido esencial⁵⁹⁹; advierte que dicha función en su proyección sobre el derecho a la propiedad privada puede materializarse a través de técnicas ablatorias⁶⁰⁰, entre las que entendemos se incardinaría el tributo extrafiscal;

⁵⁹⁹ «[...] la referencia a la «función social» como elemento estructural de la definición misma del derecho a la propiedad privada o como factor determinante de la delimitación legal de su contenido pone de manifiesto que la Constitución no ha recogido una concepción abstracta de este derecho como pero ámbito subjetivo de libre disposición o señorío sobre el bien objeto del dominio reservado a su titular, sometido únicamente en su ejercicio a las limitaciones generales que las Leyes impongan para salvaguardar los legítimos derechos o intereses de terceros o del interés general. Por el contrario, la Constitución reconoce un derecho a la propiedad privada que se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir. Por ello, la fijación del «contenido esencial» de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo. Utilidad individual y función social definen, por tanto, inescindiblemente el contenido del derecho de propiedad sobre cada categoría o tipo de bienes».

⁶⁰⁰ «[...] la incorporación de exigencias sociales al contenido del derecho de propiedad privada, que se traduce en la previsión legal de intervenciones públicas no meramente hablorias en la esfera de las facultades y responsabilidades del propietario, es un hecho hoy generalmente admitido. Pues, en efecto, esa dimensión social de la propiedad privada, en cuanto institución llamada a satisfacer necesidades colectivas, es en todo conforme con la imagen que de aquel derecho se ha formado la sociedad contemporánea y, por ende, debe ser rechazada la idea de que la previsión legal de restricciones a las otrora tendencialmente ilimitadas facultades de uso, disfrute, consumo y disposición o la imposición de deberes positivos al propietario hagan irreconocible el derecho de propiedad como perteneciente al tipo constitucionalmente descrito».

aunque avisa del límite que supone la anulación de la utilidad individual⁶⁰¹.

Por último, por su especial interés en relación a la dimensión objetiva de los derechos fundamentados en los valores de igualdad y solidaridad, y a la realización de éstos a través de tributos extrafiscales, subrayar el tenor literal del comienzo del art. 14, párrafo 2, frase 1 de la Ley Fundamental alemana: «*Eigentum verpflichtet*» («*La propiedad obliga*»), quedando confiado a la *interpositio legislatoris* la resolución de la tensión entre función social y utilidad individual⁶⁰², de forma que observando las pautas constitucionales, ésta no podrá vaciarse de contenido⁶⁰³. A través de esta expresión,

⁶⁰¹ «[...] en cualquier caso, que la traducción institucional de tales exigencias colectivas no puede llegar a anular la utilidad meramente individual del derecho y que, por tanto, la definición de la propiedad que en cada caso se infiera de las Leyes o de las medidas adoptadas en virtud de las mismas, puede y debe ser controlada por este Tribunal Constitucional o por los órganos judiciales, en el ámbito de sus respectivas competencias. Pero, de nuevo en este supuesto, la referencia a que ha de atender el control jurídico por una u otra jurisdicción habrá de buscarse en el contenido esencial o mínimo de la propiedad privada entendido como reconocibilidad de cada tipo de derecho dominical en el momento histórico de que se trate y como practicabilidad o posibilidad efectiva de realización del derecho, sin que las limitaciones y deberes que se impongan al propietario deban ir más allá de lo razonable».

⁶⁰² En palabras de la Sentencia 1BvR 792, 501/83: «Al legislador le corresponde, en cumplimiento de las funciones que le atribuye el Art. 14, párrafo 1 frase 2 de la ley Fundamental, hacer realidad el modelo social, cuyos elementos normativos se originan, de una parte, del reconocimiento como derecho fundamental de la propiedad privada mediante el Art. 14, párrafo 1, frase 1 de la ley Fundamental y, de otra parte, de las directrices vinculantes previstas en el Art. 14, párrafo 2 de la ley Fundamental (véase bVerfGE 25, 112 [117]; 52, 1 [29]). la propiedad privada en el sentido de la Constitución se caracteriza en su contenido legal por la utilidad privada y el derecho a disponer de ella (bVerfGE 31, 229 [240] con más anotaciones); su empleo debe, sin embargo, “servir también al bienestar de la comunidad”. El presupuesto es, por consiguiente, que el objeto de la propiedad tenga una función social (bVerfGE 37, 132 [140]). de ahí que el alcance de la competencia del legislador para determinar el contenido y límites aumenta en la medida en que el objeto de la propiedad se encuentre sujeto a una función social. determinante es el punto de vista que encuentra expresión en el Art. 14, párrafo 2 de la ley Fundamental, de que la utilización y la disposición no permanece, en todo caso, dentro de la esfera del propietario, sino que toca los intereses de otras personas, que también hacen uso del objeto de la propiedad (bVerfGE 50, 290 [340 y ss.]). bajo esos presupuestos el mandato constitucional de un uso orientado hacia el bienestar general, abarca el mandato de considerar a los no propietarios, que requieren por su parte de la utilización del objeto de la propiedad para asegurar su libertad y estructurar su vida en forma responsable (véase bVerfGE 37, 132 [140]). Aun cuando la propiedad pueda someterse a amplias limitaciones, la garantía del Art. 14, párrafo 1, frase 1 de la ley Fundamental, exige en todo caso la conservación de la relación y la sustancia de la propiedad (bVerfGE 42, 263 [295]; 50, 290 [341]).». Traducción tomada de ANZOLA GIL, M. Y MAUS RATZ, E. (trads); SCHWABE, J. (compilador); Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán; Konrad Adenauer Stiftung, 2009, p. 429 y ss.

⁶⁰³ Sobre la modulación de la función social en función de la naturaleza del bien, expresa la Sentencia 1 BvL 19/76: «El postulado constitucional de un uso de la propiedad privada orientado en el bien común, comprende el mandato de considerar también los intereses de aquellos conciudadanos, en el uso de la propiedad. la medida y extensión de esta obligación, cuyo cumplimiento lo exige el propietario con base en la Constitución y que el legislador debe hacer posible, dependen de acuerdo con esto de si, y en qué medida, el objeto sobre el cual recae la propiedad se encuentra en una relación social y desarrolla una función social (bVerfGE 37, 132 [140]; 38, 348 [370]; 42, 263 [294]). Entre más fuertemente dependa del particular uso de bienes de la propiedad ajena, más amplio será el ámbito de reglamentación del legislador, y será más reducido en la medida en que falte dicha dependencia (bVerfGE 42, 263 [294]). El Art. 14, párrafo 2 de la ley Fundamental no justifica, por consiguiente, una restricción exagerada de los derechos de los particulares con fundamento en el interés social (bVerfGE 37, 132 [141]).». Traducción

queda patente la transfiguración experimentada por el derecho de propiedad, que frente a su concepción absoluta, tras su reformulación como derecho relativo matizado por la función social, pasa a integrarse como un derecho funcional o, en expresión de algún autor⁶⁰⁴, derecho-deber. Esta denominación anuda perfectamente el carácter ambivalente del derecho de propiedad, que constituye una fuente de facultades, pero también de obligaciones de naturaleza social. En este sentido, el tributo extrafiscal constituye un instrumento disuasorio de determinadas conductas, que conforman el hecho imponible del tributo, enervando la obligación jurídico-tributaria en función de que la conducta del obligado tributario se alinee en mayor o menor medida en torno a los valores de igualdad y solidaridad, que enlazan con el «*Estado social y democrático de Derecho*» del art. 1 CE.

4.4 Propiedad y extrafiscalidad

La doctrina tradicional opera sobre la concepción de la capacidad económica como sinónimo de riqueza, por tanto, los índices de capacidad económica constituyen manifestaciones de riqueza que conforman el objeto del tributo, en referencia al que delimita el legislador el hecho imponible⁶⁰⁵. Como es sabido, el objeto imponible se asimila como una noción de filiación económica, mientras que el hecho imponible presenta naturaleza jurídica, constituyendo “la riqueza que se quiere gravar, punto de referencia material del fin querido por el legislador”⁶⁰⁶.

Es importante tener en cuenta que los tributos extrafiscales operan esencialmente a través de las manifestaciones económicas de consumo y patrimonio, aunque veremos que también guardan cierta conexión con la renta. Paralelamente, la tributación extrafiscal tiene una gran incidencia sobre el derecho a la propiedad mediante la imposición de consumo y patrimonio, aunque también tiene cierta repercusión sobre la renta. A título de ejemplo, resulta interesante examinar algunos tributos extrafiscales para ver cómo se articulan en relación a las diferentes fuentes de imposición.

Respecto al consumo, hemos visto algunos impuestos especiales, como “*soda*

tomada de ANZOLA GIL, M. Y MAUS RATZ, E. (trads); SCHWABE, J. (compilador); Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán; Konrad Adenauer Stiftung, 2009, p. 413 y ss.

⁶⁰⁴ DIEZ PICAZO, L.: “Algunas reflexiones sobre el derecho de propiedad en la CE” en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría* vol. II; Civitas, Madrid, 1990, p. 1259.

⁶⁰⁵ SOLER ROCH, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación ambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental* vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 91.

⁶⁰⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “El objeto del tributo”, *op. cit.*, p. 232 y ss.

tax”, “*fat tax*”, o la imposición sobre el tabaco o el alcohol, por citar ejemplos más habituales en nuestra literatura científica; que se articulan en torno al consumo de determinados productos que, en cuanto generadores de externalidades, son susceptibles de intervención a través de los ya expuestos impuestos pigouvianos⁶⁰⁷. En el ámbito de la tributación medioambiental, podemos citar a título de ejemplo el Canon aragonés de Saneamiento, aprobado por la Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón; cuyo hecho imponible es la producción de aguas residuales, aunque su objeto imponible es el «*consumo de agua, real o estimado, cualquiera que sea su procedencia y uso, o del propio vertido de las mismas*»⁶⁰⁸; por tanto, recae sobre el consumo en cuanto indicativo de capacidad económica. Como muy acertadamente se ha advertido por algún autor⁶⁰⁹, estamos ante impuestos que inciden en el acceso a la propiedad de determinados bienes, condicionando su adquisición para su posterior consumo al cumplimiento simultáneo de la función social de la propiedad. En relación al patrimonio, podemos mencionar a título de ejemplo el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas, sobre el que después volveremos.

Por último, también la tributación extrafiscal puede tener incidencia sobre la renta. A título de ejemplo, encontramos el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera regulado por el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón⁶¹⁰; su hecho imponible está constituido por el daño medioambiental causado por las instalaciones contaminantes ubicadas en el ámbito territorial de dicha Comunidad autónoma, mediante la emisión a la atmósfera de las siguientes sustancias contaminantes: óxidos de azufre (SO_x), óxidos de nitrógeno (NO_x) o dióxido de carbono (CO₂); y el objeto imponible en términos del legislador es la «*capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades*

⁶⁰⁷ Nos remitimos al capítulo primero del presente trabajo.

⁶⁰⁸ Art. 51 de la Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón.

⁶⁰⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*, p. 150.

⁶¹⁰ Dicho tributo está establecido inicialmente por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón; además, su regulación es objeto de actualización a través de la Ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, que contiene en su Anexo III el “Texto actualizado de la legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad autónoma de Aragón”.

que emiten grandes cantidades de sustancias contaminantes a la atmósfera, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón». Es importante advertir que, aunque es lógicamente necesario contar con las correspondientes instalaciones para desempeñar las actividades industriales que generan dichos gases, es el ejercicio de la actividad lo que grava el impuesto, determinándose la base imponible en función del volumen de contaminantes emitidos, y éstos aumentan de forma proporcional al desempeño de la actividad ambientalmente nociva. Por tanto, un incremento en el desempeño de la actividad está vinculado a un aumento de emisiones contaminantes y, presumiblemente, a un aumento de rentas habida cuenta que se trata de actividades de naturaleza eminentemente industrial; por consiguiente, podemos manifestar que este tributo extrafiscal grava la capacidad económica vinculada a la renta, puesto que el sujeto aumentará ésta, pero también incrementará paralelamente su liquidación por el impuesto medioambiental.

A su vez, es igualmente importante reparar sobre la problemática determinación del sujeto que soporta realmente el impuesto, no resultando fácil diferenciar la parte que absorberá la empresa y la que repercutirá vía precios a los consumidores⁶¹¹. Al respecto, algún autor ha planteado⁶¹² la interesante distinción entre repercusión tributaria *secundum legem*, y *extra legem*; la primera constituye la repercusión tributaria en sentido estricto prevista por el legislador, mientras que la segunda opera por cauces alternativos, como puede suceder en el impuesto sobre emisiones contaminantes descrito. En caso de repercusión total o parcial del gravamen, el precio actuará como mecanismo transmisor de información mediante el incremento de éste tras impuestos, quedando la empresa en una situación de debilidad en términos de competencia. En cambio, las empresas que resulten menos contaminantes, tributarán menos, pudiendo ofrecer precios más ventajosos, siempre que resulte más rentable asumir el coste de actualizar las instalaciones que asumir el impuesto. En cualquier caso, cuando el impuesto se repercute sobre los consumidores, el gravamen impacta sobre la renta de los

⁶¹¹ “En muchos casos, la incidencia económica de un impuesto puede ser difícil de identificar. Por ejemplo, cuando se aumenta el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, no tiene por qué subir el precio de estas bebidas en la tienda en la misma cuantía en que se ha aumentado el impuesto. Las empresas que producen y ofrecen bebidas alcohólicas pueden decidir absorber parte del aumento del impuesto y trasladar solo una parte de la subida a los consumidores. O considérese el impuesto municipal sobre las transmisiones de viviendas. Es natural suponer que, como el impuesto lo paga el comprador, no perjudica al vendedor; pero esto es falso. Supóngase que hay una oferta completamente fija de viviendas. El precio estará determinado por la demanda, es decir, por la disposición de los compradores a pagar una determinada cantidad. La aplicación del impuesto no cambiará el total (precio más impuesto) que los compradores están dispuestos a pagar, por lo que el precio debe bajar; la incidencia económica cae sobre el vendedor de la propiedad, no sobre el comprador”. MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Informe Mirrlees; Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013, p. 32.

⁶¹² ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, op. cit., p. 80 y 81.

consumidores, que tendrán que asumir un precio mayor para acceder a los bienes cuya producción resulta contaminante. Por consiguiente, podemos observar que los impuestos extrafiscales pueden guardar cierta conexión con la modalidad de capacidad económica de renta.

En otro orden de cosas, partiendo del concepto extensivo de renta⁶¹³ recepcionado por nuestro sistema fiscal, al igual que en el caso del patrimonio, resulta evidente la conexión con el derecho a la propiedad privada; a título de ejemplo, la obtención de rendimientos del capital inmobiliario o mobiliario, o la obtención de salarios a consecuencia del trabajo con cuenta ajena gracias a la libertad de empresa, dan cuenta de la conexión lógica entre los derechos patrimoniales y la existencia del objeto de imposición.

4.5 Expropiación-sanción

El art. 33.3 CE contempla que «*Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes*». Este precepto constituye la base constitucional de la expropiación⁶¹⁴, clásico ejemplo de intervención limitadora de la propiedad, que define el art. 1.1 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa como «*cualquier forma de privación singular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos, cualesquiera que fueren las personas o entidades a que pertenezcan, acordada imperativamente, ya implique venta, permuta, censo, arrendamiento, ocupación temporal o mera cesación de su ejercicio*». Por tanto, se trata de una intervención sobre la propiedad privada de tal entidad que, obviamente, afecta a su contenido esencial, exigiendo el precepto constitucional la existencia de causa justificada a fin de evitar la arbitrariedad de los poderes públicos al respecto, así como la conocida indemnización o

⁶¹³ Inicialmente definida por SCHANZ en “Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze”, *op. cit.* Sin embargo, mediante los trabajos de HAIG (“The concept of income. Economic and legal aspects”, *op. cit.*) y SIMONS (*Personal Income Taxation: the Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, op. cit.*) se elabora el concepto extensivo de renta manejado actualmente, resumido por BUSTOS con la integración de los siguientes elementos: “los sueldos, salarios y demás compensaciones del trabajo personal; los intereses percibidos por la titularidad de activos de renta fija; los alquileres y rentas de la tierra; los beneficios de las empresas individuales, así como de las actividades profesionales y artísticas; los dividendos procedentes de la titularidad de activos de renta variable; las rentas pagadas en especie, tales como el uso de la vivienda, disposición de vehículos automóviles, bienes cedidos, préstamos a interés inferior al de mercado, etc.; las transferencias recibidas del sector público, como el seguro de desempleo, las pensiones, etc.; las plusvalías y minusvalías generadas por cambios en la composición del patrimonio del contribuyente; los premios, de cualquier naturaleza; las donaciones y herencias recibidas por el sujeto”. *Curso básico de Hacienda Pública, op. cit.*, p. 178.

⁶¹⁴ Regulada por la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa; y el correlativo Decreto de 26 de abril de 1957, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa.

justiprecio, que supone la traducción económica del derecho afectado. En sentido material estamos ante una injerencia en el contenido esencial del derecho a la propiedad privada, aunque siempre que se efectúe con las garantías previstas por la Carta Magna, dicha actuación por parte de los poderes públicos resultará constitucional apelando como fundamento al interés general.

En relación a la expropiación forzosa, más interesante resulta a la vista de nuestro objeto de exposición⁶¹⁵ el caso de la expropiación-sanción⁶¹⁶: consiste en condicionar el acto expropiatorio al cumplimiento de determinadas condiciones vinculadas a la función social de la propiedad por parte del potencial expropiado, en el entendimiento de que si satisface tales condiciones, la expropiación no se materializará definitivamente; en palabras sencillas, constituye una expropiación por incumplimiento de la función social de la propiedad. Esta modalidad del instituto expropiatorio encuentra base en el art. 71 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, que establece que *«Existirá causa de interés social para la expropiación forzosa, además de en los casos en que haya lugar con arreglo a las Leyes, cuando con esta estimación expresa se haya declarado específicamente por una ley la oportunidad de que un bien o una clase de bienes se utilicen en el sentido positivo de una determinada función social y el propietario incumpla esta directiva»*.

Encontramos un ejemplo especialmente interesante en el ámbito agrario, en la Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria, norma que estableció el primer tributo extrafiscal autonómico, y que a su vez ocasionó el primer pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la cuestión en su Sentencia 37/1987 antes citada. Dicha texto normativo advierte en su art. 3 que *«El incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra facultará a la Administración Autónoma para acordar la expropiación del dominio o del uso de la finca, imponer planes de mejora forzosa y determinará la exacción del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas*

⁶¹⁵ Aunque analizamos el caso de la expropiación-sanción, la doctrina científica ha analizado otras alternativas al tributo extrafiscal, como: multas coercitivas, ejecución subsidiaria o compulsión sobre las personas. Vid. VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*; Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 122 y ss.

⁶¹⁶ A pesar de dicha denominación, la STC 319/1993 excluye expresamente su carácter sancionador: *«Constituye un supuesto integrable entre las medidas denominadas por la doctrina «expropiación-sanción», pero de esta denominación doctrinal no se sigue que se trate de una decisión con finalidad punitiva por infracción de normas penales o sancionadoras de inexcusable observancia, imputable a la «culpabilidad» del infractor, sino de las consecuencias objetivas derivadas del estado de explotación insuficiente o nula de una finca que, por ser incompatible con la función social de la propiedad agrícola, se hace necesario remediar en atención a esa prioritaria finalidad»*. Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA Y MARTÍNEZ-CARANDE, E. Y RAMÓN FERNÁNDEZ, T.: *Curso de Derecho Administrativo* vol. II, 10.^a ed.; Civitas, Madrid, 2006, p. 341. *Apud* VARONA ALABERN, J. E.: "Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria", *Quincena fiscal*; núm. 1, 2010.

regulado en esta Ley»; por consiguiente vemos como prevé el recurso a la expropiación-sanción así como establece un tributo extrafiscal orientado al mismo fin: la realización efectiva de la función social de la propiedad.

Sobre la expropiación-sanción, prevé el art. 20 que *«El Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, podrá acordar la expropiación del dominio o del uso de una finca como sanción al incumplimiento de la función social de la propiedad de la tierra, de acuerdo con lo establecido en los siguientes números»,* añadiendo que *«La sanción de dicho incumplimiento se realizará mediante la declaración de finca manifiestamente mejorable en los supuestos regulados en la legislación general del Estado según los criterios objetivos que se fijen por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía»;* también el art. 52 advierte que *«Cuando por causa de interés social sea necesaria la expropiación de fincas rústicas, el Consejo de Gobierno podrá acordar, mediante Decreto, la correspondiente declaración de interés social. Acordada la expropiación, el IARA la llevará a cabo de acuerdo con la legislación general del Estado en la materia y con el desarrollo legislativo de la Comunidad Autónoma. Las fincas expropiadas habrán necesariamente de subvenir a la resolución de los problemas que generaron la expropiación».* Por tanto, la norma impone ciertas obligaciones que, en caso de ser incumplidas, devienen en la expropiación.

Sin embargo, buscando el legislador la graduación de las consecuencias derivadas del incumplimiento de la función social de la propiedad⁶¹⁷, invoca la creación del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas. Ciertamente, se trata de una gran diferencia entre la expropiación-sanción y el tributo extrafiscal, puesto que éste permite graduar la cuota tributaria en función del grado de incumplimiento de la función social de la propiedad, permitiendo así la articulación de medidas más respetuosas con el principio de proporcionalidad. En este sentido, podemos afirmar que desde una perspectiva

⁶¹⁷ Según la Exposición de motivos:

«Las reacciones frente al incumplimiento de la función social de la propiedad de los ordenamientos modernos son una serie de medidas graduales. La primera que la Ley contempla es la expropiación forzosa, pudiendo ser en el sistema de la Ley del uso o bien de la propiedad, también de acuerdo con las modernas orientaciones en materia de propiedad, que ponen de relieve cómo lo más importante del Derecho subjetivo es el perfil del ejercicio, y no el de la titularidad pura. Más adelante habrá ocasión de decir cómo se ha instrumentado la panoplia expropiatoria, porque es clave para el entendimiento de la presente Ley.

El segundo gran principio, establecimiento y desarrollo de explotaciones agrarias rentables social y económicamente, es consecuencia también del cumplimiento de la función social de la propiedad de la tierra. Es preciso exigir la realización al propietario de una actividad con rentabilidad social y económica. Dentro del conjunto de medidas graduales, es instrumento para la consecución de ello la imposición de planes de mejora a aquellos propietarios o explotadores de la tierra que no alcancen determinados niveles de actividad En esta misma línea la Ley contempla el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas [...]».

neoconstitucional, el tributo extrafiscal constituye un instrumento necesario puesto que, atendiendo al principio de proporcionalidad, permite modular ampliamente el grado de intervención de los poderes públicos en la propiedad privada.

Como hemos advertido, se trata de medidas de diferente naturaleza, la expropiación-sanción, cuando se consuma privando al sujeto de la propiedad, constituye una medida limitadora; mientras que el tributo extrafiscal nunca puede implicar privación de la propiedad ni tener alcance confiscatorio en virtud del art. 31.3 CE, tratándose de una medida delimitadora de la propiedad. El «*Estado democrático y social de Derecho*» exige, para su efectiva materialización, la adopción de medidas de diferente naturaleza; al respecto, en el marco de la actividad de ordenación o policía desempeñada por la Administración, cobra especial significado el principio de proporcionalidad. Dicho principio exige cierta coherencia entre las acciones emprendidas y los fines, de modo que en observancia de éste, la posibilidad de graduación que permite el tributo extrafiscal favorece una realización más perfecta del «*Estado social y democrático de Derecho*». La expropiación, también en su modalidad de expropiación-sanción, constituye una medida limitadora de la propiedad privada, por consiguiente más invasiva respecto de los derechos subjetivos de carácter patrimonial, de modo que atendiendo al principio de proporcionalidad resultarían más limitadas las posibilidades de intervención. De acuerdo con este planteamiento, el tributo extrafiscal resulta ser un interesante complemento en la articulación de políticas públicas.

5 Libertad de empresa

El art. 38 de la Carta magna reconoce la libertad de empresa con el siguiente dictado: «*Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación*». Esta libertad de naturaleza patrimonial ha sido invocada en varias ocasiones en el marco del examen de constitucionalidad de diversos tributos extrafiscales, como en la STC 37/1987 relativa al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, en la STC 96/2013 respecto al Impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, o la STC 53/2014 en relación al Impuesto asturiano sobre grandes establecimientos comerciales. Ciertamente, no resulta extraño que la libertad de empresa pueda resultar afectada en el establecimiento de tributos extrafiscales, si tenemos en cuenta que forma parte del tándem esencial de los derechos patrimoniales junto al derecho a la propiedad privada, e incluso ha sido definida por algún autor, en términos especialmente descriptivos, como “la expresión

dinámica del derecho de propiedad”⁶¹⁸.

En relación a la delimitación entre el derecho a la propiedad privada y la libertad de empresa, examinando la postura adoptada por el *Bundesverfassungsgericht*, se ha señalado que el primero “protege lo adquirido, la consecuencia de la actividad”⁶¹⁹, mientras que la segunda “protege la adquisición, la actividad en sí misma”. Esta diferenciación entre ambos derechos, que también ha sido referida por nuestra doctrina científica, resulta interesante en relación a determinados tributos extrafiscales con incidencia sobre la actividad empresarial, y por tanto, sobre la libertad de empresa. *Exempli gratia*, el Impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera, cuyo hecho imponible está constituido por «la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NO_x) u óxidos de azufre (SO_x)»⁶²⁰, siempre que se realice desde instalaciones donde se desarrollen una o más de las actividades industriales entre las enumeradas en el Anejo 1 de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, así como cualesquiera otras actividades directamente relacionadas con aquellas que guarden relación de índole técnica con las actividades llevadas a cabo en dicho lugar y puedan tener repercusión sobre las emisiones⁶²¹. Por tanto, el legislador define en sentido negativo⁶²² el deber de solidaridad que pretende fomentar a través del dictado del hecho imponible, tratándose en realidad de “la ausencia de emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NO_x) u óxidos de azufre (SO_x)” por parte de las empresas, en cuanto destinatarias del tributo. Alternativamente, el legislador anuda este deber de solidaridad, habida cuenta de su fundamento en el derecho a un medio ambiente adecuado del art. 45 CE con causa en dicho valor, con determinadas consecuencias tributarias, fijando como base imponible «la cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas que se realicen desde una misma instalación industrial durante el período impositivo»⁶²³.

⁶¹⁸ HERRERO DE MIÑÓN, M.: “La Constitución económica desde la ambigüedad a la integración”, *Revista Española de Derecho Constitucional*; núm. 57, 1999, p. 15.

⁶¹⁹ Marginal 139 en SCHOLZ: “Art. 12” en *Grundgesetz - Kommentar*; C. H. Beck, Alemania, 1983.

⁶²⁰ Art. 23 de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

⁶²¹ Art. 22.2.b) de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

⁶²² Como hemos indicado, el hecho imponible de los tributos extrafiscales está compuesto por el deber de igualdad o solidaridad cuyo cumplimiento pretende el legislador, aunque expresado en sentido negativo; por tanto, es necesario revertir su significado para encontrar el deber de solidaridad presente.

⁶²³ Art. 27 de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

Por consiguiente, podemos observar una dicotomía entre el deber de solidaridad, expresado a través del hecho imponible, con incidencia en la libertad de empresa; y las consecuencias tributarias, que revertirán sobre el objeto imponible, y tendrán incidencia en relación al derecho a la propiedad. En este sentido, aunque el legislador afirma que grava «*las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas en los procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad*»⁶²⁴, lo cierto es que conforme aumente la producción de la empresa en cuestión, aumentará correlativamente más la contaminación y tributará más por el impuesto andaluz, lo que previsiblemente se traducirá en un incremento vía precios de los productos que repercutirá *extra legem*⁶²⁵ sobre los compradores. Por tanto, la empresa quedará en una situación de desventaja competitiva en relación a otras que generen menos emisiones, evidentemente siempre que resulte más ventajoso adaptar los sistemas de producción que abonar la cuantía del tributo; además, el derecho de acceso a la propiedad en relación a los bienes producidos por parte de los consumidores también resultaría afectado, habida cuenta que tales bienes llevan aparejado un coste adicional con causa en el gravamen medioambiental.

En el impuesto andaluz se observa cómo el legislador pretende fomentar pautas de comportamiento que inciden en la libertad de empresa, y en caso de que éstas no resulten atendidas, se generarán ciertas consecuencias tributarias, que su vez afectan al derecho a la propiedad privada. Sin embargo, no siempre es posible trazar esta distinción, como en el caso del Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, respecto al que expresa la primigenia STC 37/1987 sobre extrafiscalidad que «*las limitaciones a la actividad empresarial agrícola son, desde el punto de vista que ahora nos ocupa, indisociables de las limitaciones a las facultades de uso y disfrute de la propiedad rústica*», así como apunta que «*la función social de la propiedad, al configurar el contenido de este derecho mediante la imposición de deberes positivos a su titular, no puede dejar de delimitar a su vez el derecho del empresario agrícola para producir o no producir, para invertir o no invertir*». En el caso de este tributo así como otros de características similares, es importante observar que opera en relación al ejercicio de actividades agrícolas encuadradas en el sector primario, que suponen la transformación de recursos naturales, en el caso que nos ocupa, a través de la tierra. Por este motivo, la distinción antes expuesta no resulta tan nítida en el caso del tributo andaluz, integrándose la tierra en el ejercicio de la actividad empresarial.

⁶²⁴ Art. 22 de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

⁶²⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, op. cit., p. 80 y 81.

Como advertíamos *ut supra*, nuestro Tribunal Constitucional ha invocado la libertad de empresa en relación a la tributación extrafiscal en otras ocasiones. Es el caso de la más reciente STC 96/2013 en relación al Impuesto aragonés sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, expresando que: «la STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2 (cuya cita se reitera en la STC 109/2003, de 5 de junio, FJ 15) declaró que “no determina la Constitución cuál sea este contenido esencial de los distintos derechos y libertades, y las controversias que al respecto puedan suscitarse han de ser resueltas por este Tribunal”. Pues bien, sobre el contenido esencial del derecho a la libertad de empresa la STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 11, señaló que “hay que recordar que el art. 38 del texto constitucional dispone que los poderes públicos garantizan el ejercicio de la libre empresa de acuerdo con las exigencias de la economía general. Dicho mandato debe ser interpretado poniéndolo en relación, primero, con los arts. 128 y 131 CE [SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3 b)], viniendo a implicar, fundamentalmente, el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3) y a hacerlo en libre competencia (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 4; y 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8)... Existe, por tanto, una garantía del inicio y el mantenimiento de la actividad empresarial “en libertad”, que implica “el reconocimiento a los particulares de una libertad de decisión no sólo para crear empresas y, por tanto, para actuar en el mercado, sino también para establecer los propios objetivos de la empresa y dirigir y planificar su actividad en atención a sus recursos y a las condiciones del propio mercado. Actividad empresarial que, por fundamentarse en una libertad constitucionalmente garantizada, ha de ejercerse en condiciones de igualdad pero también, de otra parte, con plena sujeción a la normativa sobre ordenación del mercado y de la actividad económica general” [STC 225/1993, de 8 julio, FJ 3 b)]. Ha de ser entendida “como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado, cuyo ejercicio en condiciones básicas de igualdad queda constitucionalmente garantizado, y cuyo respeto marca los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 64/1990, de 5 de abril, FJ 4)”».

Por su parte, la reciente STC 53/2014 ha expresado que «En relación con el derecho a la libertad de empresa reconocido en el art. 38 CE, este Tribunal ha declarado que el mismo “viene a establecer los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad” (STC 109/2003, de 5 de junio, FJ 15). Lo anterior es plenamente compatible con la afirmación de que “[e]l derecho a la libertad de empresa no es absoluto e incondicionado sino limitado por la regulación

que, de las distintas actividades empresariales en concreto, puedan establecer los poderes públicos, limitaciones que han de venir establecidas por la ley, respetando, en todo caso, el contenido esencial del derecho” (SSTC 18/2011, de 3 de marzo, FJ 15, y 135/2012, de 19 de junio, FJ 5) y “derivadas de las reglas que disciplinen, proporcionada y razonablemente, el mercado” (entre otras SSTC 127/1994, de 5 de mayo, FJ 6; 109/2003, FJ 15, o 112/2006, de 5 de abril, FJ 8)»; invitando a contextualizar tal libertad a partir de ciertos parámetros a tener en cuenta: «El derecho fundamental a la libertad de empresa, se ejerce, por tanto, “dentro de un marco general configurado por las reglas, tanto estatales como autonómicas, que ordenan la economía de mercado y, entre ellas, las que tutelan los derechos de los consumidores, preservan el medio ambiente, u organizan el urbanismo y una adecuada utilización del territorio por todos” [STC 227/1993, de 9 de julio, FJ 4 e)]. Las reglas estatales o autonómicas que ordenan la economía de mercado deben, por tanto, ser conformes con la doble garantía constitucionalmente establecida del derecho fundamental a la libertad de empresa: la de la reserva de ley y la que resulta de la atribución a cada derecho o libertad de un contenido esencial, un núcleo del que ni siquiera el legislador puede disponer».

Por consiguiente, la libertad de empresa debe entenderse observando las garantías de reserva de ley y contenido esencial, reproduciéndose un esquema similar al expuesto en relación al derecho a la propiedad privada, mediante el bosquejo de unas pautas a tener en cuenta por el legislador en el ejercicio del poder tributario con ocasión del establecimiento de tributos con finalidad extrafiscal, aunque no demasiado precisas habida cuenta de su construcción mediante el apoyo de conceptos jurídicos indeterminados. En el caso de la reserva de ley, respecto a la libertad de empresa está contemplada por el art. 53.1 CE; y más específicamente para el ámbito fiscal, el art. 31.3 CE establece que «*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*». De mayor interés resulta examinar cómo opera la garantía de contenido esencial respecto a tal libertad en el caso de la intervención llevada a cabo para el establecimiento de tributos extrafiscales.

Como hemos señalado, los derechos fundamentales presentan una doble dimensión subjetiva y objetiva presente en el mismo tenor literal del art. 38 CE, advirtiendo que los poderes públicos desempeñarán la garantía y protección de su ejercicio y la defensa de la productividad, aunque atendiendo a las exigencias de la economía general y, en su caso, a la planificación. Este doble carácter también ha sido subrayado por la STC 227/1993, que sobre dicha libertad apunta que: «*junto a su dimensión subjetiva, tiene otra objetiva e institucional, en cuanto elemento de un determinado sistema económico, y se ejerce dentro de un marco general configurado por las reglas, tanto estatales como autonómicas, que ordenan la economía de mercado y, entre ellas, las que tutelan los derechos de los consumidores, preservan el medio*

ambiente, u organizan el urbanismo y una adecuada utilización del territorio por todos». La función social del derecho de empresa se articula a través de diversos artículos conexos al 38 CE⁶²⁶: el art. 128 establece que «*Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general*», reconoce la iniciativa pública en la actividad económica y además advierte que «*Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio, y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general*»; por otra parte, el art. 131 contempla la posibilidad de intervención legislativa para la planificación de la actividad económica general. Por tanto, el art. 38 conforma con los otros preceptos una triada que define el marco operativo del legislador, que deberá observar tales pautas en la articulación de tributos extrafiscales cuando éstos puedan suponer un menoscabo de la libertad de empresa. Sin embargo, también hay que recordar que la libertad de empresa debe ponerse en necesaria conexión con otros preceptos que suponen principios básicos de orden económicos, que dotan de especial sentido a la *interpositio legislatoris* para el establecimiento de tributos extrafiscales, que se insertar en el ordenamiento en el contexto de la tensión entre la dimensión subjetiva e institucional, connatural a los preceptos citados junto a otros⁶²⁷.

⁶²⁶ STC 37/1981, de 16 de noviembre: «*Antes de entrar en tal examen es forzoso precisar, en la medida estricta aquí necesaria, el contenido del precepto constitucional cuya lesión se aduce en primer término, esto es, del artículo 38 de nuestra Ley Fundamental en cuanto reconoce «la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado». Como es obvio, tal precepto, en muy directa conexión con otros de la misma Constitución y, señaladamente, con el 128 y el 131, en conexión con los cuales debe ser interpretado, viene a establecer los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad. El mantenimiento de estos límites como el de aquellos que definen los demás derechos y libertades consagrados en el capítulo segundo del título primero de la Constitución está asegurado en ésta por una doble garantía, la de la reserva de ley y la que resulta de la atribución a cada derecho o libertad de un núcleo del que ni siquiera el legislador puede disponer, de un contenido esencial (artículo 53.1 de la Constitución). No determina la Constitución cuál sea este contenido esencial de los distintos derechos y libertades y las controversias que al respecto puedan suscitarse han de ser resueltas por este Tribunal al que, como intérprete supremo de la Constitución (artículo 1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), corresponde en último término y para cada caso concreto llevar a cabo esa determinación. No es, sin embargo, un problema de este género el que el presente recurso suscita*»

⁶²⁷ STC 1/1982: «*En la Constitución Española de 1978, a diferencia de lo que solía ocurrir con las Constituciones liberales del siglo XIX y de forma semejante a lo que sucede en más recientes Constituciones europeas, existen varias normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica; el conjunto de todas ellas compone lo que suele denominarse la constitución económica o constitución económica formal. Este marco implica la existencia de unos principios básicos del orden económico que han de aplicarse, con carácter unitario, unicidad que está reiteradamente exigida por la Constitución cuyo preámbulo garantiza la existencia de «un orden económico y social justo» y cuyo artículo 2.º establece un principio de unidad que se proyecta en la esfera económica por medio de diversos preceptos constitucionales, tales como el 128, entendido en su totalidad; el 131.1, el 139.2 y el 138.2, entre otros. Por otra parte, la Constitución fija una serie de objetivos de carácter económico cuya consecución exige la adopción de medidas de política económica aplicables, con carácter general, a todo el territorio nacional (artículos 40.1, 130.1, 131.1 y 138.1)*».

Dentro del marco esbozado mediante los artículos de nuestra Norma fundamental invocados, resulta de especial interés la referencia a la planificación de la actividad económica, descrita por algún autor como sigue: “La intervención de la actividad política en la vida económica es una tendencia creciente de los últimos cien años, cuya historia podemos hoy reconstruir. Nuestros bisabuelos la llamaron graciosamente fomento; nuestros abuelos, proteccionismo; nuestros padres, con un término que no vela un sentimiento de recelo o desconfianza, lo apellidaron intervencionismo económico. La planificación es el último eslabón de esta cadena”⁶²⁸. En esta abierta posibilidad de intervención económica por parte de los poderes públicos tiene cabida el tributo extrafiscal como mecanismo de intervención, que respetando los límites marcados por los derechos patrimoniales como la libertad de empresa, debe operar orientado axiológicamente por el catálogo de derechos, en orden a reprimir o estimular determinadas conductas de especial relevancia económicamente⁶²⁹. A través de estas intervenciones, bien sean de naturaleza tributaria o de otro tipo, se establecen limitaciones a la libertad de empresa en observancia de finalidades de interés general como, a título de ejemplo, la medioambiental⁶³⁰, revelándose así el carácter relativo de ésta sin que por ello pueda verse vaciada de contenido. En este sentido, la garantía de contenido esencial contemplada por el art. 53.1 en su proyección sobre el art. 38 CE, bosquejaría el margen operativo del legislador en el ejercicio del poder tributario, revelándose así las conductas que el tributo extrafiscal puede exigir sin desnaturalizar la libertad de empresa. Sin embargo, no podemos obviar que, como expusimos en otro momento del discurso, el problema está en el trazado de tales desdibujados

⁶²⁸ SÁNCHEZ AGESTA, L.: “Planificación de la actividad económica y régimen político”, *Revista de Administración Pública*; núm. 2, 1950, p. 31.

⁶²⁹ BASSOLS COMA, M.: “La planificación económica” en *El Modelo económico en la Constitución española*; Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981, p. 152.

⁶³⁰ S.T.C. 66/1991: «La prohibición aparece, así, establecida como instrumento para hacer frente la presencia en la red fluvial de Castilla y León de especies exóticas afectadas de afanomicosis para prevenir del contagio al cangrejo autóctono y, en definitiva, para, siempre de acuerdo con el citado preámbulo, atender al «fin de la preservación» de este último. Estos objetivos lejos de merecer reprobación alguna, son, en lo que tienen de protección de especies biológicas, constitucionalmente legítimos, y a su logro puede y debe orientar su acción la Comunidad de Castilla y León a la que el art. 20.1.10 de su Estatuto de Autonomía le asigna la «protección de los ecosistemas» en los que, entre otras actividades, se desarrolle la pesca fluvial, y a cuyos poderes públicos, como a todos los demás, el art. 45.2 de la Constitución encomienda la tarea de velar «por la utilización racional de todos los recursos naturales», mandato en el que este Tribunal ha acertado a ver una limitación para el derecho a la propiedad [STC 227/1988, fundamento jurídico 7.º], que igualmente puede operar respecto de otros derechos o principios constitucionales como los aquí invocados por el Abogado del Estado -libertad de empresa y libre circulación de bienes-, cuyo irrestricto despliegue no puede, en lo que a recursos naturales se refiere -y es obvio que los cangrejos de río vivos lo son- amparar usos que, contrarios a las exigencias de racionalidad derivadas de la prescripción constitucional, puedan poner en peligro de uno u otro modo su pervivencia o sanidad».

contornos⁶³¹, apoyados sobre conceptos jurídicos indeterminados, entre la limitación y delimitación de la libertad de empresa que se erigen, a la postre, como canon de constitucionalidad de la *interpositio legislatoris*, no constituyendo una excepción el establecimiento de tributos extrafiscales. No obstante, la STC 83/1984 expresó que «*el artículo 38 se reconoce el derecho a acometer cualquier empresa, sino sólo el de iniciar y sostener en libertad la actividad empresarial, cuyo ejercicio está disciplinado por normas de muy distinto orden*». Desde otra óptica, la construcción flexible de la libertad de empresa, al igual que ocurría con el derecho a la propiedad privada, permite su adaptación a la coyuntura económica a lo largo del tiempo, amoldándose al correlativo grado de efectividad de los derechos fundamentados en los valores de igualdad y solidaridad. Por consiguiente, el legislador amolda los tributos extrafiscales al servicio de los derechos de segunda y tercera generación, jugando así con el margen de maniobra delimitado a través del contenido esencial.

En otro orden de cosas, también se predica la garantía institucional en relación a la libertad de empresa; al respecto, resulta de interés reportar el tratamiento pretoriano de dicha cuestión, según la STC 225/1993: «*este derecho constitucional -en el que predomina “el carácter de garantía institucional” [SSTC 83/1984 y 123/1991]-, al ser la economía de mercado el marco obligado de la libertad de empresa (STC 88/1986), de un lado «viene a establecer los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad”. Límites cuyo mantenimiento, como el de aquellos que definen los demás derechos y libertades consagrados en el Capítulo segundo del Título primero de la Constitución, “está asegurado por una doble garantía, la reserva de ley y la que resulta de la atribución a cada derecho o libertad de un núcleo que el legislador no puede disponer, de un contenido esencial (art. 53.1 CE)” (STC 37/1981). Pero de otro lado, el art. 38 CE puede justificar las actuaciones de los poderes públicos encaminadas a la ordenación del mercado*». Pues bien, aunque la resolución considere “preeminente” la garantía institucional de la libertad de empresa, lo cierto es que resulta imperativo casar esta con el contenido esencial; en el entendimiento de que, a pesar de que la libertad de empresa cuente con una marcada dimensión institucional que permite la intervención del legislador a través de tributos extrafiscales que oriente determinadas conductas empresariales, éstos no podrán desnaturalizar la libertad en cuestión.

Por último, en cuanto a la interacción entre el derecho a la propiedad privada y la libertad de empresa en el marco de la tributación extrafiscal, la temprana STC 37/1987 en materia de tributos con fines no fiscales expresó que «*la libertad de empresa que reconoce el artículo 38 de la Constitución no puede exonerar del*

631

*cumplimiento de la función social de la propiedad, de lo que se sigue que las limitaciones legítimamente derivadas de esta última no infringen en ningún caso el contenido esencial de la libertad de empresa»*⁶³². De acuerdo con este planteamiento, podemos inferir que quizás por el preeminente carácter objetivo de la libertad de empresa, el Tribunal advierte que los tributos extrafiscales que no menoscaben la dimensión subjetiva de la propiedad privada, no vulnerarían la libertad de empresa. No obstante, por nuestra parte, entendemos que es importante recordar la distinción entre el derecho a la propiedad privada y la libertad de empresa que expusimos *ut supra*; por consiguiente, cabría pensar en un tributo extrafiscal que imponga deberes de igualdad o solidaridad inalcanzables para las empresas sobre las que recaiga el tributo. Ciertamente, un tributo en tal sentido entorpecería sensiblemente el ejercicio de la libertad de empresa, aunque atendiendo a las consecuencias tributarias previstas por el legislador, cabe pensar que el Tribunal reconduciría dicho menoscabo a través del art. 33 de nuestra Carta Magna, preservándose así el carácter preeminente del derecho a la propiedad privada respecto a la libertad de empresa.

6 El art. 31 de la Constitución

El art. 31 de nuestra Norma fundamental, ubicado en la Sección segunda del Capítulo segundo del Título Primero, constituye una norma fundamental para analizar cómo está articulada la extrafiscalidad en sede constitucional. Como hemos expresado, el precepto primero de la Constitución proclama un «*Estado social y democrático de Derecho*»⁶³³; además, el modelo económico establecido con nuestra Norma fundamental es de “economía social de mercado”⁶³⁴. Ambas premisas comparten un componente social encuadrado en el marco de la “tetralogía axiológica del Estado social”⁶³⁵ integrada por los valores de libertad, igualdad, solidaridad y justicia.

Se trata de valores rectores a su vez de las progresivas generaciones de derechos⁶³⁶ que, de acuerdo con la dogmática alemana, presentan una doble naturaleza⁶³⁷: subjetiva y objetiva. Esta segunda dimensión, exige del intervencionismo

⁶³² En el mismo sentido, en la STC 89/1994.

⁶³³ Sobre las implicaciones de esta fórmula nos remitimos al capítulo primero del presente trabajo.

⁶³⁴ ENTRENA CUESTA, R.: “El principio de libertad de empresa”, *op. cit.*, p. 131.

⁶³⁵ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

⁶³⁶ Nos remitimos al Capítulo segundo del presente trabajo.

⁶³⁷ HÄBERLE, P.: *Die Wesengehaltsgarantie des Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz*, *op. cit.*, p. 98. Como hemos afirmado, esta diferenciación recibe un impulso esencial en el marco de la jurisprudencia alemana con ocasión de la célebre Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 15 de enero de 1958

de los poderes públicos para hacer efectiva la materialización de los derechos fundamentales en aras a superar su mera proclamación constitucional, pudiendo revestir formas muy diversas, entre las que encontramos el tributo extrafiscal como mecanismo para imponer determinadas pautas de conducta; además, el cuantitativo engrosamiento de las funciones estatales lleva aparejada la lógica necesidad de obtener ingresos. Por tanto, ingreso y gasto constituyen los ejes básicos en torno a los que se disciplina la actividad financiera del Estado, que experimentan cambios importantes con ocasión el advenimiento del Estado social.

El art. 31 de la Constitución constituye un precepto básico que se enmarca en el contexto de la tensión entre las dimensiones subjetiva y objetiva de los derechos fundamentales. Este artículo disciplina la intervención de los poderes públicos a través de la proclamación de principios rectores del poder financiero, esenciales en la vertebración de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales, no solo en relación a la utilización del tributo como mecanismo para obtención de ingresos, sino también respecto a su expresión extrafiscal. Sin embargo, de acuerdo con el doble carácter iusfundamental, estos principios son susceptibles de lectura en clave de derechos subjetivos, encuadrándose así la cuestión en torno a la “Constitución económica”, entendida como “la discusión total sobre la vida económica de una comunidad” articulada a través de derechos con implicaciones económicas esenciales.

Por nuestra parte, nos focalizaremos sobre los apartados primero y tercero del art. 31; omitiendo el análisis del segundo relativo al gasto: *«El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía»*.

6.1 Apartado primero

Aunque los principios expresados en el art. 31.1 también aparecen citados en el art. 3 LGT, así como estuvieron presentes en el art. 2 de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes; por su posición privilegiada en el ordenamiento cobra especial interés el art. 31.1 de nuestra Norma fundamental que reza: *«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»*. Su dictado contempla una batería de principios que, en el marco de un análisis axiológico, son susceptibles de análisis polarizado en torno a los valores de libertad e igualdad.

en el caso *Luth*.

En torno al valor de libertad se polarizan los principios de generalidad, capacidad económica y la prohibición de alcance confiscatorio; se trata de pautas de tributación que actúan como límites al poder tributario, de forma que a través de su observancia, encuentran protección los intereses individuales, amortiguando el impacto de la imposición sobre derechos con marcada dimensión subjetiva como el derecho a la propiedad privada.

En cambio, el valor de igualdad polariza los principios de igualdad y progresividad en los términos que examinaremos en el capítulo siguiente. Aunque expondremos entonces el contenido del principio de igualdad, resulta de interés tomar como punto de partida la construcción jurisprudencial alemana de éste. Ésta advierte que la presión fiscal soportada puede incidir sobre el art. 14 de la *Grundgesetz*, que reconoce el derecho a la propiedad privada y la herencia, aunque también advierte que su contenido y límites serán determinados por las leyes⁶³⁸. No obstante, la doctrina alemana interpreta los principios constitucional-tributarios a partir del derecho a la igualdad, diferenciando entre sentido horizontal —*Horizontale Gerechtigkeit*— y vertical —*Vertikale Gerechtigkeit*— de la igualdad. En sentido horizontal supone que los mismos individuos sean tratados igualmente, de modo que individuos con la misma capacidad económica deben recibir el mismo trato; y en sentido vertical implica que sujetos con diferente capacidad sean tratados de modo diferente, atendiendo a los principios de equivalencia —*Äquivalenzprinzip*— o de capacidad de pago —*Leistungsfähigkeitsprinzip*—⁶³⁹. Además, el *Bundesverfassungsgericht* apunta que la libertad del legislador en el desarrollo de la legislación fiscal está limitada por dos directrices esenciales: la imposición según la capacidad financiera y la exigencia de coherencia (BVerfGE 105, 73 [125]; 107, 27 [46], 110, 412 [433]), implicando ésta igualdad de esfuerzo como resultado de la determinación de la carga fiscal (BVerfGE 107, 27 [47], 112, 268 [279]), admitiéndose excepciones por causas especiales (BVerfGE 99, 88 [95], 99, 280 [290]; 105, 73 [126], 107, 27 [47]). Este sentido horizontal y vertical de la igualdad también está presente en nuestra doctrina

⁶³⁸ 2 BvR 2194/99: «Der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) kommt im Gesamtgefüge der Grundrechte die Aufgabe zu, dem Träger des Grundrechts einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich zu sichern und ihm damit eine eigenverantwortliche Gestaltung des Lebens zu ermöglichen (stRspr; vgl. BVerfGE 24, 367 <389>; 104, 1 <8 f.> m.w.N.). Der Schutz betrifft grundsätzlich alle vermögenswerten Rechte, die dem Berechtigten von der Rechtsordnung in der Weise zugeordnet sind, dass dieser die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben darf (vgl. BVerfGE 112, 93 <107> m.w.N.). Damit schützt die Eigentumsgarantie nicht nur dingliche oder sonstige gegenüber jedermann wirkende Rechtspositionen, sondern auch schuldrechtliche Ansprüche (vgl. BVerfGE 83, 201 <208> m.w.N.). Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet das Recht, die geschützten vermögenswerten Rechte innezuhaben, zu nutzen, zu verwalten und über sie zu verfügen (vgl. BVerfGE 97, 350 <370>; 105, 17 <30>».

⁶³⁹ Esta diferenciación también es aludida con frecuencia por la literatura económica.

jurisprudencial y científica.

Además, los principios constitucional-tributarios polarizados en torno al valor de libertad operan en relación al establecimiento y límites de la imposición, concretan límites a la *interpositio legislatoris* desde la concepción individual del sujeto; y los fundamentados en el valor de igualdad, respecto a la cuantificación de la obligación tributaria, parten de una óptica intersubjetiva, entendiendo el sujeto en el marco de la colectividad en la que se integra. Por tanto, con ocasión de la imbricación del valor de igualdad sobre el precedente de libertad, no solo cambia el elenco de derechos, sino que la tributación también experimenta cambios acompasados. Los derechos fundamentados en los valores de igualdad y solidaridad no desplazan a los derechos de libertad, sino que se imbrican; *mutatis mutandi*, los principios constitucional-tributarios polarizados en torno al valor de igualdad se imbrican sobre los basados en la libertad: igualdad y progresividad se suman a generalidad, capacidad económica y no confiscatoriedad; todos ellos al servicio de la satisfacción de las necesidades humanas inherentes al elenco de derechos.

Desde una perspectiva evolutiva, podemos decir que se evidencia una transición de la igualdad formal a la igualdad material con ocasión de la incorporación de los derechos sociales sobre la que profundizaremos en el capítulo siguiente. Con ocasión de esta transición, podemos observar que se produce una mutación en el centro de gravedad de los sistemas tributarios: acaece una mutación del principio de capacidad económica en favor del principio de igualdad entendida en sentido material tras la integración de derechos de segunda generación. El principio de capacidad económica actúa como límite en la consecución de los objetivos inspirados en la igualdad y la solidaridad. Es decir, el principio de capacidad económica en su condición de límite a la *interpositio legislatoris* en el ámbito fiscal, cede su hegemónica posición en pro de la realización de los derechos de igualdad. Sobre la relación entre los principios de capacidad económica e igualdad, nos remitimos al siguiente capítulo, en el que analizaremos la situación de ambos principios en algunos estados de nuestro entorno jurídico.

No obstante, resulta de especial interés el tratamiento dispensado por el Derecho alemán por su especial desarrollo en materia iusfundamental, cuyo texto constitucional no contempla principios constitucional-tributarios como en el caso español, sino que el papel desempeñado por éstos es reconducido esencialmente a través del derecho a la igualdad⁶⁴⁰. Se trata de un planteamiento muy diferente al español, que parte de la

⁶⁴⁰ Como observan, entre otros, ALIAGA AGULLÓ, E.: "El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación" en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 176. En general, sobre el tratamiento

dicotomía básica entre impuestos fiscales, regidos por el principio de capacidad económica; e impuestos extrafiscales, también denominados *Sozialzwecknormen* o *Lenkungszwecknormen*, que no se basan en ésta⁶⁴¹. Esta separación también está presente en los tipos de normas, distinguiéndose⁶⁴² entre las relativas al reparto de la carga tributaria o fin fiscal –*Fiskalzwecknormen*–; de otra parte, las vinculadas a la finalidad extrafiscal –*Sozialzwecknormen*–, que obedecen a principios propios enmarcados en el sector del ordenamiento sobre el que actúen, como el medioambiental; y por último, normas de simplificación —*Vereinfachungszwecknormen*—, que pueden reconducirse a los fines fiscales o extrafiscales perseguidos. Por tanto, la distinción entre *Fiskalzwecknormen* y *Sozialzwecknormen* tiene incidencia en la concepción de los principios vertebradores de la carga tributaria, acogiendo en el marco de la finalidad extrafiscal principios con origen en el ámbito concreto sobre el que opere el tributo, transmutándose éste en un instrumento de intervención *per se*, frente a su concepción como mero mecanismo para la obtención de ingresos.

De acuerdo con el planteamiento alemán, compartimos las importantes implicaciones inherentes a la concepción del tributo más allá de su función exclusivamente recaudatoria; la imbricación de generaciones de derechos vertebradas en torno a los valores de igualdad y solidaridad, y la consiguiente utilización del tributo en torno a los fines inherentes a estos, supone una redimensión del tal instituto nuclear para nuestra disciplina. En este sentido, ésta pasa a convertirse en un instrumento de carácter neutro⁶⁴³, una estructura lógica de carácter abstracto, orientada axiológicamente a través de los valores vertebradores de las generaciones de derechos. Esta lectura está guiada por el doble carácter de los derechos fundamentales que señalara la dogmática alemana, diferenciando entre las citadas dimensiones objetiva y subjetiva. En cuanto a la primera, supone la vertiente institucional del cambio, la puesta del tributo al servicio de los poderes públicos que, informados por el principio de proporcionalidad, deberán articular políticas públicas que incorporen dicho instrumento tributario entre otras medidas, para hacer efectivos los fines inherentes al elenco de derechos. En cuanto a la

de los principios en el derecho alemán, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*; Marcial Pons, Madrid, 1998.

⁶⁴¹ “En la doctrina alemana, la discusión sobre el papel del principio de capacidad económica solamente se produce en los impuestos fiscales, y en absoluto en la utilización extrafiscal del tributo. Este tipo de tributos, llamados, al tener un fin regulador, dirigístico, intervencionista o instrumental, no se rigen por los mismos principios que los impuestos fiscales que tienen un objetivo recaudatorio, y, por tanto, el principio de capacidad económica no se considera aplicable”. AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 129.

⁶⁴² TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung* vol. II; Dr. Otto Schimdt, Köln, 1993, p. 121 y ss.

⁶⁴³ Este carácter ha sido destacado por FANTOZZI en *Diritto tributario*; UTET, Torino, 2003, p. 46.

dimensión subjetiva, partiendo de la premisa de la concepción del tributo como instrumento neutro, supone el trazado de los límites comunes con independencia de la finalidad fiscal o extrafiscal, a través del análisis de los derechos patrimoniales. Precisamente abordamos esta labor en el presente capítulo, actuando el art. 31.1 en la afirmación de ciertas pautas como reflejo de los derechos fundamentales; por consiguiente, entendemos que es posible abordar un análisis de los principios y reglas que proclama en clave iusfundamental.

6.2 Apartado tercero

El apartado tercero del art. 31 que nos ocupa establece que *«Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»*; esta artículo cuenta con el precedente⁶⁴⁴ del art. 23 de la Constitución de la República Italiana de 1947, que con una redacción similar, expresa: *«No se puede imponer prestación personal o patrimonial alguna si no está prevista por la ley»*⁶⁴⁵. Por tanto, el constituyente español añadió el inciso de que la exigencia de ley para el establecimiento de tales prestaciones se refiere a aquéllas de carácter público.

Pues bien, dicho precepto ha sido interpretado habitualmente como una reserva de ley respecto de la imposición de prestaciones personales o patrimoniales; sin embargo, veremos que tiene importantes implicaciones en relación a la concepción extrafiscal del tributo. En relación a las prestaciones personales, resulta de interés la previsión de la posibilidad de imponer prestaciones personales y de transporte en municipios con población de derecho no superior a cinco mil habitantes, que contemplan los arts. 128 a 130 del TRLRHL. En el caso concreto de las prestaciones de transporte, el art. 130.2 CE prevé su sustitución por el abono de una cuantía en metálico en los siguientes términos: *«La prestación de transportes, que podrá ser reducida a metálico, por importe de tres veces el salario mínimo interprofesional, no excederá, para los vehículos de tracción mecánica, de cinco días al año, sin que pueda ser consecutivo ninguno de ellos. En los demás casos su duración no será superior a 10 días al año ni a dos consecutivos»*. Esta prestación alternativa fue objeto de una cuestión de constitucionalidad resuelta por STC 233/1999, y recuerda, salvando las evidentes diferencias, al engranaje de funcionamiento del impuesto extrafiscal que contempla a través de su hecho imponible un deber de igualdad o de solidaridad descrito en sentido negativo, de forma que su incumplimiento deviene en el pago de una cuantía, en este caso al margen de los principios constitucional tributarios.

⁶⁴⁴ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: "Artículo 31: El gasto público" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

⁶⁴⁵ *«Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»*.

La citada resolución encuadra tales prestaciones entre las previstas por el art. 31.3, indicando que: «*Ninguna dificultad existe para determinar, desde la perspectiva constitucional, la verdadera naturaleza de las prestaciones personales a que alude la LHL. Como es notorio, nuestra Constitución reconoce expresamente en su texto algunas de estas prestaciones de hacer: señaladamente, es el caso del derecho y el deber de los españoles de defender a España (art. 30.1 CE). Pero también contempla con carácter general la Norma fundamental la posibilidad de que los poderes públicos impongan a los ciudadanos prestaciones de esta naturaleza. Así lo hace el art. 31.3 CE al señalar que podrán establecerse prestaciones personales de carácter público con arreglo a la Ley, prestaciones que, trasladando aquí la doctrina que hemos sentado en las SSTC 185/1995 y 182/1997 en relación con las «patrimoniales» a las que se refiere el mismo precepto constitucional, deben identificarse con aquellas que se imponen coactivamente -esto es, las derivadas de una obligación establecida unilateralmente por el poder público “sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla” (STC 185/1995, fundamento jurídico 3º)-, siempre que tengan una “inequívoca finalidad de interés público” (STC 182/1997, fundamento jurídico 15, «in fine»).* Pues bien, no parece dudoso que las prestaciones personales creadas por la LHL, en tanto que prestaciones impuestas que persiguen un fin público -la realización de obras públicas (art. 118.1 LHL)-, constituyen especies del «genus» «prestaciones personales de carácter público» previstas en el art. 31.3 CE. Idénticas notas son identificables en la prestación de transporte que, sin embargo, al consistir en un «dare» -concretamente, según se deduce del art. 118.2 LHL, poner a disposición del Municipio elementos de transporte-, debe calificarse como «prestación patrimonial de carácter público». En definitiva, tanto las prestaciones personales como las patrimoniales reguladas en los arts. 118 a 120 LHL tienen un indudable anclaje constitucional en el art. 31.3 CE». También la *Corte costituzionale della Repubblica Italiana* ha aplicado el precepto a prestaciones de diferente naturaleza, como la colaboración de los ciudadanos para la reconstrucción de carreteras municipales (*Sentenza* 12/1960) o el servicio militar obligatorio (*Sentenza* 41/1990).

En cuanto a las prestaciones patrimoniales, en el ámbito que nos ocupa se ha citado⁶⁴⁶ el caso de las cotizaciones de la Seguridad Social⁶⁴⁷, ejemplo clásico de exacciones parafiscales⁶⁴⁸, y las declaraciones-liquidaciones tributarias, entre otros

⁶⁴⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 31: El gasto público”, *op. cit.*

⁶⁴⁷ Sobre el tratamiento jurídico de las cotizaciones a la Seguridad Social, *vid.* FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la seguridad social: análisis jurídico tributario*; Marcial Pons, Madrid, 1996.

⁶⁴⁸ La parafiscalidad será abordada posteriormente. Además, resulta de especial interés consultar: MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*; Colegio universitario de León, León, 1978.

diversos ejemplos. Ciertamente, la posibilidad de imponer prestaciones patrimoniales reconocida por el art. 31.3 puede ser entendida como una vía para la legitimidad constitucional de figuras que actúen como tributos pero obvian los principios constitucional tributarios con sede en el art. 31.1 de la Carta Magna. De acuerdo con este planteamiento, el instituto del tributo se reservaría para las exacciones que cumplan con los rigores que éste impone, y se recurriría a la categoría de prestaciones patrimoniales cuando no puedan satisfacerse tales exigencias, como en el caso de separación del principio de capacidad económica, caballo de batalla de la tributación extrafiscal. En este sentido, algún autor señala la importancia de que dicho principio también informe estas prestaciones patrimoniales en virtud del art. 31.3 o su homólogo art. 23 de la Constitución de la República Italiana⁶⁴⁹, proponiendo la articulación de una suerte de “cláusulas generales antielusivas” que hagan valer el principio de capacidad económica en relación a las exacciones que se apoyen en los preceptos de esta naturaleza. En este sentido, creemos que es importante tener en cuenta que, al margen de que estas prestaciones patrimoniales puedan concebirse como una vía paralela a la tributaria para la obtención de ingresos, lo cierto es que desde una perspectiva iusfundamental no podrán vulnerar derechos subjetivos como el de propiedad privada, en el que encuentran origen principios como el de capacidad económica. Por consiguiente, la exigencia de ley constituye un denominador común entre el art. 31.1 y 3 CE, y cuando en observancia del principio de legalidad se establece un tributo o una prestación patrimonial, puede incidir igualmente sobre los derechos subjetivos. Por consiguiente, la garantía del contenido esencial de tales derechos supone nuevamente un límite a la *interpositio legislatoris* para establecimiento de tributos o prestaciones patrimoniales.

Desde nuestro punto de vista, el art. 31.3 supone una base jurídica para la imposición de pautas de conducta fundamentadas en los valores de igualdad o solidaridad en su proyección sobre determinados preceptos iusfundamentales; en el entendimiento de que, su incumplimiento, enerva la relación jurídico-tributaria de naturaleza extrafiscal. En este sentido, en opinión de algún autor⁶⁵⁰, los tributos

⁶⁴⁹ “Otro aspecto relevante es el principio de reserva de ley, establecido en el artículo 23 C.Pol.It. "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". Si bien la elusión y cualquier fórmula que implique que un contribuyente no tribute de acuerdo a su potencia económica constituye una violación del principio de capacidad contributiva e igualdad tributaria y al deber de solidaridad, en la medida en que sea la ley la que otorga espacios para dicha vulneración, hay un problema de inconstitucionalidad de la ley. Ello se debe a que la ley es el modo en que el principio de capacidad económica se concreta. Puede haber fórmulas intermedias, como la interpretación conforme la constitución; la creación de cláusulas generales antielusivas (que tornen ineficaz la elusión o le otorguen el mismo tratamiento que hechos gravados); etc”. MASBERNAT, P.: ”Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina”, *Revista de Derecho*; núm. 39, 2012.

⁶⁵⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: ”La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación

extrafiscales no constituyen sino casos de prestaciones patrimoniales previstos por el art. 31.3 CE. En cualquier caso, cuando el hecho imponible expresivo de tales deberes resulte enervado total o parcialmente por incumplimiento de la prestación personal correspondiente, devendrá el pago del correspondiente tributo, encontrando ambas figuras su límite en el posible menoscabo del derecho a la propiedad privada o la libertad de empresa, no pudiendo resultar en caso alguno vulnerados.

7 Principio de capacidad económica

La doctrina ha subrayado la capital presencia del principio de capacidad económica⁶⁵¹ como basamento fundamental de los cimientos de nuestro sistema tributario; al respecto, resultan especialmente ilustrativas las siguientes palabras de alguna autora: “el principio de capacidad económica pertenece, por así decirlo, al núcleo esencial del fenómeno tributario; está en «la naturaleza de las cosas» y como criterio lógico que fundamenta el impuesto justo, no sería ni siquiera necesario proclamarlo en ningún texto”⁶⁵². Por tanto, goza de una posición hegemónica en el sistema tributario que, por otra parte, está repleta de matices⁶⁵³ no solo en relación al tributo extrafiscal,

medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental* vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 231.

⁶⁵¹ En términos generales, sobre el principio de capacidad económica resulta de interés consultar: RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 100, 1998. Específicamente sobre la aplicación del principio al caso de los tributos extrafiscales, en su aplicación a la tributación medioambiental, *vid.* SOLER ROCH, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación ambiental”, *op. cit.*

⁶⁵² SOLER ROCH, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación ambiental”, *op. cit.*, p. 85. La autora, a su vez, hace referencia a: PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva” en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro* vol. II; Tecnos, Madrid, 1976.

⁶⁵³ GARCÍA DORADO, Tomando como referencia los análisis desarrollados por PÉREZ DE AYALA, sistematiza las diferentes posturas doctrinales sobre el principio como sigue: “a) Estudiosos que desde una filosofía positivista del Derecho y de la Justicia niegan toda relevancia al principio como criterio de equidad. b) Otro sector de pensamiento no positivista reconoce la necesidad de unos criterios éticos y de justicia fiscal que están por encima del Derecho positivo, pero no consideran que el principio de capacidad económica pueda encuadrarse entre ellos. Unos, por entender que el principio está vinculado a la filosofía utilitarista que juzgan superada, otros, consideran que no ha sido demostrada la conexión y ven al principio como un tópico o criterio orientador construido por vía inductiva para resolver los problemas del reparto de la carga tributaria entre los ciudadanos. c) Otros autores encuentran el principio impreciso y poco determinado y proponen reducirlo o sustituirlo por otro más claro como por ejemplo el de igualdad ante el impuesto. d) Algunos derivan este principio de capacidad económica del concepto de justicia que ha predominado en el pensamiento filosófico europeo continental a lo largo de la historia. e) Finalmente el propio autor considera que la noción de capacidad económica, dentro de la teoría de los principios de justicia social, no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas”. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*; Dykinson, Madrid, 2004, p. 57.

como veremos *ut infra*.

Con la imbricación de derechos de segunda y tercera generación se produce un cambio de paradigma con implicaciones de diversa naturaleza: entre éstas, el Estado adopta un rol intervencionista, la tributación gana sustancialmente en complejidad para poder responder de forma solvente a las necesidades del nuevo aparato estatal, y además, se hace necesario intervenir directamente a través del tributo convirtiéndolo en un instrumento a tener en cuenta en la elaboración de políticas por parte de los poderes públicos. Se trata de una realidad económica con complejidad creciente que, a su vez, se traduce en cambios en la tributación que, en consecuencia, ponen en tela de juicio el basilar principio de capacidad económica llegando a denunciarse incluso su crisis⁶⁵⁴. En palabras de algún autor: “Las reacciones van desde los autores que han abandonado la idea de que la capacidad económica ejerza ese papel central de criterio de justicia tributaria, hasta los que han mantenido una postura de fidelidad ante la postura clásica, pasando por los que mantienen que la capacidad contributiva no puede ser el criterio único de justicia tributaria, sino que ha de ser acompañado por otros principios”⁶⁵⁵. El nudo gordiano que comparten todas estas posturas podría encontrar una interesante clave de resolución en la concepción iusfundamental del problema. En este sentido, es importante tener en cuenta que los principios vertebradores de la tributación operan bajo el auspicio de los valores integrados en la “tetralogía axiológica”⁶⁵⁶. Inicialmente, el valor de libertad propugna una tributación mínimamente intervencionista articulada en torno al principio de capacidad económica, encaminada a subvenir el escaso coste del Estado liberal. Sin embargo, la integración de los valores de igualdad y solidaridad, vinculados a derechos con una dimensión institucional sustancialmente más marcada, genera la redimensión de los principios constitucional tributarios, que también deberán operar iluminados por los nuevos valores. Pues bien, de acuerdo con este planteamiento, la redimensión de la capacidad económica es tal que algunos autores denuncian su desfiguración, mientras que otros aceptan esta reconfiguración sin negar por ello las posibles fricciones respecto de la postura clásica.

En relación a esta diversidad de posturas doctrinales, hay que tener en cuenta que el principio de capacidad económica está concebido primigeniamente para proteger la propiedad privada del intervencionismo estatal a través del poder tributario. En este

⁶⁵⁴ En expresión de PALAO TABOADA en “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *op. cit.*

⁶⁵⁵ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 65.

⁶⁵⁶ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

sentido, hemos analizado ya cómo la propiedad pasa de ser un derecho absoluto a relativo, cediendo en determinados casos ante las exigencias inherentes al interés general, adoptando así una naturaleza funcional. Hemos expuesto que no es posible definir el haz de facultades vinculadas a la propiedad privada, sino que ahora hay que determinar las restricciones que este derecho encuentra, a través de las que se perfila su contenido. Pues bien, al compás del derecho a la propiedad privada, también el principio de capacidad económica experimenta cambios con ocasión de la imbricación de los valores de igualdad y solidaridad, y desde una perspectiva iusfundamental ahora hay que definir sus contornos a través de los límites que encuentra. En este sentido, podemos afirmar que la capacidad económica constituye “un concepto jurídico indeterminado que el artículo 31.1 de la Constitución enuncia pero no define”⁶⁵⁷, y esta naturaleza permite su pacífico amoldamiento a las nuevas exigencias con causa en la “tetralogía axiológica del Estado social”⁶⁵⁸. Por tanto, será necesario ahondar en torno a la redimensión que experimenta desde la óptica de la evolución de las generaciones de derechos en torno a valores, para examinar si, realmente, resulta desnaturalizado y, por ende, la figura del tributo queda desvirtuada en su expresión extrafiscal.

En cuanto a la valoración del menoscabo de la anulación del principio de capacidad económica, se ha advertido que tiene que estar mínimamente presente tanto en el caso de finalidad fiscal como extrafiscal del tributo, ya que en caso contrario, el impuesto no respetaría la ortodoxia tributaria y devendría en una figura desnaturalizada⁶⁵⁹. Algún autor describe esta postura más conciliadora en relación a la afectación del principio de capacidad económica en los siguientes términos: “Es posible concebir que no se fundamenten esencialmente en el principio de capacidad económica siempre que no produzcan un resultado anómalo para el sistema tributario; se trataría de conceptos tributarios que sin contradecir a la capacidad económica se estructurarían fundamentalmente en base a otros criterios. Se estaría utilizando así un instrumento de financiación pública a unos fines distintos de los suyos propios, pero no desnaturalizando su lógica, sino respetándola esencialmente”⁶⁶⁰. No obstante, existen otras voces que entienden que la transformación del principio de capacidad económica

⁶⁵⁷ PÉREZ DE AYALA, J. L. Y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario* T. I, 2.ª ed.; Edersa, Madrid, 1978, p. 177.

⁶⁵⁸ FERNÁNDEZ SEGGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

⁶⁵⁹ CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos” en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 118 y 119. En el mismo sentido, CAZORLA PRIETO, L.: “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental* Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 58.

⁶⁶⁰ MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, *Hacienda Pública Española*; núm. 60, 1979, p. 85.

es de tal entidad que el tributo quedaría desfigurado⁶⁶¹.

Por consiguiente, analizaremos el tratamiento que recibe el principio de capacidad económica y, a partir de éste, estudiaremos la naturaleza del tributo desde una óptica iusfundamental.

7.1 Modalidades del principio de capacidad económica

La literatura científica diferencia habitualmente entre las facetas absoluta y relativa del principio de capacidad económica⁶⁶²: la primera supone la existencia de riqueza como presupuesto fundamental de la obligación tributaria; mientras que la segunda, implica la modulación de la carga tributaria en función de la capacidad económica mostrada.

En cuanto a la capacidad económica absoluta, es importante su distinción respecto a la denominada capacidad contributiva, consistente en el gravamen de la capacidad no económica, es decir, actos, hechos o negocios jurídicos que no constituyen riqueza⁶⁶³. Se ha advertido⁶⁶⁴ que la capacidad contributiva supone el llamamiento de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, mientras que la capacidad económica exige la discriminación entre los sujetos que realmente ostentan tal capacidad como exigencia lógica para poder cumplir con el deber de contribuir, además, de acuerdo con la capacidad económica mostrada viéndose modulada la carga tributaria.

Desde nuestro punto de vista, tras la concepción descrita de capacidad

⁶⁶¹ Como subrayan, entre otros: ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 231.

⁶⁶² GIARDINA, E.: *Le basi teoriche della capacità contributiva*; Giuffrè, Milán, 1961, p. 3 y ss.

⁶⁶³ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 133: El gasto público” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996

⁶⁶⁴ “[...] no son dos conceptos sinónimos, en cuanto que el primero expresa la necesidad de que los ciudadanos concurren a sufragar gastos del Estado, la capacidad contributiva se proyecta sobre los ciudadanos; y el segundo modula esa llamada a la concurrencia en los gastos públicos con arreglo al nivel de riqueza de cada individuo y se trata de una llamada hecha al legislador encargado de ordenar el sistema de tributos. Lo que nos lleva a la conclusión añadida de que todos los individuos se ven afectados por el llamado deber de contribuir, solo atenderán a su cumplimiento aquellos que sean titulares de las capacidades económicas recogidas en las leyes propias de cada figura tributaria de tal suerte que, quienes no tengan ese nivel mínimo e indispensable de riqueza quedarán al margen del reclamo correspondiente al deber de contribuir siguiendo la máxima latina del “*primum vivere deinde tributum solvere*” (primero hay que subsistir y después pagar los tributos)”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. 36. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA advierte que “la expresión «capacidad contributiva», dentro de su eufemismo o ambigüedad, permite el gravamen de capacidades no-económicas; por ejemplo, actos o negocios jurídicos carentes de contenido económico”. “Artículo 31: El gasto público”, *op. cit.*

contributiva podemos encontrar cierta conexión con el principio de generalidad. Cuando el art. 31.1 CE apela a «*todos*» está trasladando al ámbito tributario el dictado del art. 14 CE que reza «*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*». Aunque profundizaremos en las implicaciones en relación a la extrafiscalidad de este precepto en el siguiente capítulo, únicamente apuntar que supone el reconocimiento de la dimensión formal de la igualdad, es decir, el pleno sometimiento de todos a la ley, nota característica del Estado liberal⁶⁶⁵. Sin embargo, esta concepción se verá después superada con ocasión de la incorporación de los valores de igualdad y solidaridad, generándose la transición a la igualdad material, que implica la posibilidad de articular beneficios tributarios siempre que no carezcan de razón de ser, a través de las que conseguir un resultado de equiparación. Por tanto, podemos afirmar que la capacidad contributiva constituye una noción conexas con el principio de generalidad, en ambos casos con causa en el art. 14 de la Carta Magna.

Focalizándonos sobre las dos facetas del principio de capacidad económica, identificamos en su dimensión absoluta la garantía del contenido esencial del derecho a la propiedad privada⁶⁶⁶, en los términos expuestos al comienzo del presente capítulo. Como advertimos, el tributo extrafiscal constituye un mecanismo para hacer valer la función social de la propiedad, actuando ésta tras su mutación en un derecho relativo, en el auténtico centro de imputación del correspondiente deber de igualdad o solidaridad a través de la delimitación del objeto imponible. En otras palabras, podemos afirmar que indefectiblemente el tributo extrafiscal exige de una fuente de riqueza sobre la que incide la potencial carga tributaria, conminando a los sujetos al desempeño de la correspondiente prestación personal. Por tanto, la dimensión absoluta del principio de capacidad económica en el caso del tributo extrafiscal se traduce, desde una óptica *ex ante*, en que el legislador debe establecer el tributo invocando a una manifestación de capacidad de pago que actúe como basamento para exigir al titular el desempeño de determinados deberes de igualdad o solidaridad que constituyan manifestaciones de la función social de la propiedad. Como veremos *ut infra*, esta cuestión aparentemente pacífica ha sido objeto de ciertas controversias en relación a la capacidad económica potencial o virtual. Además, desde una óptica *ex post*, ante el incumplimiento de la correspondiente prestación personal y la consiguiente enervación del hecho imponible, la carga tributaria no puede menoscabar el contenido esencial del derecho a la propiedad

⁶⁶⁵ Nos remitimos al capítulo primero el presente trabajo.

⁶⁶⁶ En el mismo sentido: ALGUACIL MARÍ, P.: "La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; núm. 253, 1999, p. 573 y ss.

privada, situación que se produciría si se generara un gravamen con alcance confiscatorio, bien por el tributo extrafiscal, o por la situación de doble imposición en que devendría su concurrencia⁶⁶⁷ con otros tributos fiscales o extrafiscales.

También resulta controvertida la dimensión relativa del principio de capacidad económica en relación al tributo extrafiscal. En este sentido, resulta de interés el siguiente extracto del ATC 71/2008: *«además de afirmar que el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE exige que el hecho imponible constituya una manifestación de riqueza, hemos venido señalando que dicho principio obliga a que la contribución de solidaridad en que consiste el tributo “sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad” (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 6), dicho de otro modo, le obliga a modular la carga tributaria de cada contribuyente “en la medida –en función– de la capacidad económica” (STC 194/2000, de 19 de julio, F. 8; y AATC 381/2005, de 25 de octubre, F. 5; 382/2005, 25 de octubre, F. 5; 383/2005, de 25 de octubre, F. 5; 117/2006, de 28 de marzo, F. 4, y 118/2006, de 28 de marzo, F. 4; en el mismo sentido, AATC 197/2003, de 16 de junio, F. 3, y 212/2003, de 30 de junio, F. 3). Pero también hemos puesto de manifiesto que la Constitución conecta el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE con el criterio de la capacidad económica “y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario” (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, F. 7; 137/2003, de 3 de julio, F. 6; 108/2004, de 30 de junio, F. 7, y 189/2005, de 7 de julio, F. 5); y que el principio de capacidad económica “debe inspirar el sistema tributario en su conjunto” [STC 134/1996, de 22 de julio, F. 6 B)], que opera como “criterio inspirador del sistema tributario” [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, F. 3 y 193/2004, de 4 de noviembre, F. 5; AATC 97/1993, de 22 de marzo, F. 3, y 24/2005, de 18 de enero, F. 3; 407/2007, de 6 de noviembre, F. 4] o «principio ordenador de dicho sistema (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, F. 6, y 193/2004, de 4 de noviembre, F. 5, y ATC 24/2005, de 18 de enero, F. 3)».*

Tras contextualizar el principio que nos ocupa en los términos reportados, el Tribunal aborda el diferente tratamiento que recibe el principio en su faceta relativa, en el caso de los tributos extrafiscales, como sigue: *«De la jurisprudencia expuesta se infiere claramente que, aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del «sistema tributario» en su conjunto, de manera que puede afirmarse, trasladando mutatis mutandis nuestra doctrina acerca de cuándo un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, que sólo cabe exigir que la carga*

⁶⁶⁷ En caso de concurrir más de dos tributos podríamos hablar de plurimposición.

tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE. Éste es, como hemos tenido ocasión de afirmar varias veces, el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que “por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente –hemos señalado–, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna ... y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)” (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 9; en el mismo sentido, SSTC 134/1996, de 22 de julio, F. 6; 46/2000, de 17 de febrero, F. 6; 137/2003, de 3 de julio, F. 7; 108/2004, de 30 de junio, F. 8, y 189/2005, de 7 de julio, F. 8). Pero, claramente, no es el caso de la llamada «tasa» del juego, tributo que, ni tiene carácter general (esto es, no grava la renta global de las personas físicas o jurídicas, sino una específica manifestación de capacidad económica: por lo que aquí interesa, los rendimientos que se obtienen con la explotación de las máquinas recreativas tipo «B»), ni, por sus características, puede afirmarse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni, en fin, por su estructura y su hecho imponible puede considerarse como instrumento idóneo para alcanzar los objetivos constitucionales a que hemos aludido».

Por tanto, tras repasar la caracterización del principio de capacidad económica, este pronunciamiento plantea claramente un diferente tratamiento de éste en el caso de tributos fiscales y extrafiscales, indicando que éstos no resultan determinantes respecto del deber de contribuir, y amparándose en esta finalidad no recaudatoria, se produce una diferente proyección de las pautas delimitadas en el art. 31.1 CE. En este sentido, el Tribunal adscribe la función moduladora del principio de capacidad económica al caso de los tributos fiscales, en concreto cita el caso del IRPF, buque insignia de la función de redistribución inherente a los derechos sociales o de segunda generación, fundamentados en la igualdad material; en cambio, en el caso del impuesto extrafiscal, advierte que el principio de capacidad económica debe estar presente indefectiblemente a través de su faceta absoluta, es decir, como exigencia elemental de existencia de riqueza. Por consiguiente, la dimensión absoluta del principio de capacidad económica constituiría la exigencia lógica más elemental para todo tributo, fiscal o extrafiscal, puesto que de un modo u otro, implican en todos los casos una detracción coactiva de riqueza, en el entendimiento de que el cumplimiento de la obligación tributaria

devendría en materialmente imposible cuando ésta resulta inexistente⁶⁶⁸, contraviniendo así la lógica más elemental. Contravenir dicha exigencia elemental supondría una más que problemática postergación del principio de capacidad económica en favor del de capacidad contributiva en los términos descritos al comienzo del presente epígrafe.

Hemos expuesto que tras tornarse el derecho a la propiedad privada en un derecho relativo, la determinación de su contenido pasa por su limitación y delimitación. *Mutatis mutandi*, el tributo extrafiscal, en cuanto intervención legislativa delimitadora de la propiedad privada, supone una construcción dogmática desarrollada en sentido negativo, es decir, al trasluz de los límites iusfundamentales que el tributo en caso alguno puede contravenir a riesgo de su inconstitucionalidad. Por tanto, a diferencia de la construcción del principio en relación al fin recaudatorio, se trata de dibujar los límites infranqueables que el impuesto extrafiscal no puede contravenir en observancia del principio de capacidad económica, ni siquiera apelando a la autoridad de fines constitucionales que puedan conculcar derechos subjetivos como el derecho a la propiedad privada y la libertad de empresa. Al respecto, la STC 27/1981 expresó que «no cabe omitir, [...] los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución, que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad»; y añade que «A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra».

Posteriormente, la STC 221/1992 también ha advertido que «El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia». Por tanto, aunque después volveremos sobre el controvertido concepto de “riqueza potencial o virtual”, baste de momento afirmar que la existencia de capacidad económica absoluta se dibuja como un límite insalvable, tanto en el caso de tributos fiscales como extrafiscales. A título de ejemplo, en el caso

⁶⁶⁸ BAENA AGUILAR, A.: “Protección impositiva del medio natural”, *Noticias de la Unión Europea*; núm. 122, 1995, p. 13. *Apud* CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La regla de no confiscatoriedad como límite a la tributación mediamambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental* vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 171.

de los tributos medioambientales, se ha advertido que tal existencia de capacidad económica constituye una exigencia imperativa que estos gravámenes con fines no recaudatorios deben satisfacer por cuanto, en definitiva, suponen una detracción coactiva de riqueza⁶⁶⁹.

En definitiva, con la aparición del tributo extrafiscal se evidencian ciertas fricciones en relación a la presencia del principio de capacidad económica en los tributos extrafiscales. Focalizándonos sobre sus dos dimensiones, la doctrina científica y jurisprudencial han abordado esta cuestión en un doble sentido: en cuanto al carácter absoluto, esencialmente a través de la construcción pretoriana en torno a la riqueza potencial o virtual en su aplicación al tributo extrafiscal; respecto a la dimensión relativa, mediante la distinción entre una extrafiscalidad regular e irregular⁶⁷⁰, planteándose mecanismo para subsanar en ésta la deficitaria presencia del principio de capacidad económica. Además, en términos generales, habida cuenta del problemático acomodo del principio de capacidad económica podemos identificar ciertas técnicas de dilución del principio que también abordaremos.

7.2 Técnicas de flexibilización del principio de capacidad económica

Frente a una concepción químicamente pura del principio de capacidad económica, podemos identificar ciertas técnicas, entendidas como “conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte” para flexibilizar éste, con la finalidad de compatibilizar su concepción con las exigencias sobrevenidas. La complejidad creciente de la realidad económica ha generado la necesidad de redimensionar el tributo puramente fiscal para dar cabida a figuras tributarias diversificadas, entre las que se encuentran los tributos extrafiscales, con la finalidad de responder de forma solvente a las nuevas necesidades inherentes a la incorporación de nuevos valores a la “tetralogía axiológica”⁶⁷¹. Primigeniamente, el tributo se constituye como un instituto al servicio del Estado liberal; sin embargo, la posterior imbricación de derechos de segunda y tercera generación, fundamentados en los valores de igualdad y solidaridad, repercute en una tecnificación del tributo, superando en diversos sentidos su condición de mecanismo de obtención de ingresos. En este sentido, para evitar una fricción excesiva respecto al principio de capacidad económica en su concepción dogmática más férrea; encontramos ciertas técnicas de ajuste de su presencia, con la finalidad de flexibilizar la tributación para una mejor adaptación al papel del Estado

⁶⁶⁹ BAENA AGUILAR, A.: “Protección impositiva del medio natural”, *op. cit.*, p. 13.

⁶⁷⁰ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 93 y ss.

⁶⁷¹ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

intervencionista.

En primer lugar, se advierte que el principio de capacidad económica está más presente en la figura tributaria del impuesto, por oposición a la tasa y la contribución especial⁶⁷². Al respecto, entre otras, también la STC 296/1994⁶⁷³ expresa que «*el hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración Pública, mientras que el hecho imponible del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo. Ello a su vez conlleva que en las tasas la determinación del sujeto pasivo se realice por referencia a la actividad administrativa y el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación, mientras que en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota*». Igualmente, se ha observado una mayor relevancia del principio en la imposición directa que en la indirecta⁶⁷⁴, resultando en ésta más desdibujados sus contornos.

En segundo lugar, también la jurisprudencia ha determinado el alcance del principio de capacidad económica en relación al sistema tributario, evitando así su aplicación en relación a un tributo en particular, como manifiesta el ATC 71/2008 expuesto en un momento anterior de nuestro discurso. No obstante, posteriormente el Tribunal Constitucional ha encuadrado esta interpretación del principio como una matización, indicando su aplicación en relación a cada tributo, como señala la STC 19/2012: «*[...] debe precisarse que, como tantas veces hemos dicho, la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del «sistema tributario» en su conjunto, es decir, se trata de «la progresividad global del sistema tributario» (STC 27/1981, de 20 de julio, F. 4), pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto «de cada uno» (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; y 7/2010, de 27 de abril,*

⁶⁷² CALVO ORTEGA, R.: "Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria" en *Tratado de Tributación Medioambiental* Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 71. CAZORLA PRIETO, L.: "Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental", *op. cit.*, p. 60.

⁶⁷³ Sin ánimo de exhaustividad, en el mismo sentido se expresan las SSTC 164/1995 y 141/1996.

⁶⁷⁴ "Mayor relevancia de la imposición sobre la renta y el patrimonio (que constituyen la imposición directa) que de la imposición sobre el consumo (que constituyen la imposición indirecta), porque la imposición directa mide mejor la capacidad económica de quien está obligado a pagar los impuestos". MENÉNDEZ MORENO, A.; ALONSO MURILLO, F.; ANÍBARRO PÉREZ, S.; CORCUERA TORRES, A.; PÉREZ DE VEGA, L. Y VILLARÍN LAGOS, M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 13.^a ed; Lex Nova, Valladolid, 2012, p. 81.

F. 6; con la matización realizada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, F. 5), el principio de progresividad se relaciona con el «sistema tributario» (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 7), al erigirse en un «criterio inspirador» [STC 19/1987, de 17 de febrero, F. 3; y también SSTC 76/1990, de 26 de abril, F. 6 B); y 7/2010, de 27 de abril, F. 6]».

En tercer lugar, algún autor en el seno de la doctrina italiana formuló la teoría de la normalidad de la capacidad contributiva⁶⁷⁵, que plantea que el legislador formula el hecho imponible desde la perspectiva de la generalidad de casos, aunque es posible que en determinados supuestos puntuales no se produzca tal condición. No obstante, también se ha observado por la doctrina científica⁶⁷⁶ que esta construcción no tendría aplicación al caso de la extrafiscalidad, esgrimiendo que los impuestos con fines extrafiscales deben tener su propia medida, límite y fundamento de la capacidad contributiva, bebiendo del mandato de justicia tributaria sentado en sede constitucional. Desde nuestro punto de vista, impuesto fiscales y extrafiscales deben adoptar como centro de imputación de la carga tributaria una manifestación efectiva de capacidad económica, que encuentra expresión en el objeto imponible en su íntima conexión con el derecho a la propiedad privada. Desde esta perspectiva, es cierto que el principio de capacidad económica puede quedar más o menos en tela de juicio en función de la entidad de la actuación delimitadora de tal derecho patrimonial, pero en caso alguno podrá menoscabar el contenido esencial del derecho ni, asimismo, dar cabida a actuaciones arbitrarias por parte de los poderes públicos; a la postre ambas constituyen dos tachas de inconstitucional del tributo fiscal o extrafiscal, sobre las que volveremos en otro momento del discurso.

En cuarto lugar, el rol desempeñado por el principio de capacidad económica también se encuentra flexibilizado por su conexión con otros principios; al respecto, la jurisprudencia constitucional advertiría tempranamente la importancia de cohonestar dicho principio con otros apelando a criterios de justicia. En este sentido, la STC 27/1981 profiere la tantas veces referida expresión de «*Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*», en el entendimiento de que «*el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, “un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad” que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los*

⁶⁷⁵ GIARDINA, E.: *Le basi teoriche della capacità contributiva*, op. cit., p. 443.

⁶⁷⁶ BALLADARES SABALLOS, R.: "Le imposte con fini extrafisicali. Profili costituzionali e di teoria generale" en *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*; Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2013, p. 31.

tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas»; apuntando además que «lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta».

Aunque este pronunciamiento parece postergar el relevante principio de capacidad económica, la posterior STC 173/1996 subraya su basilar presencia, aunque reconoce su problemática aplicación al caso de los tributos extrafiscales: *«En el sistema tributario, el principio de capacidad económica es el único canon de legitimación y justificación, no sólo del impuesto, sino de todas las demás figuras tributarias que deberán siempre responder al correspondiente indicativo de capacidad económica y expresar la aptitud del sujeto para contribuir al gasto público; se considera incluso como la expresión histórica vigente y positiva de la idea de justicia tributaria. Pero es evidente que la determinación de la capacidad económica no queda bien delimitada en los tributos con claros fines extrafiscales. Por excepción hay autores que estiman que la extrafiscalidad es legítima cuando con fundamento constitucional esté contemplada en la legislación planificadora de la política económica, o bien figure como elemento de la programación del gasto público, lo que por motivos obvios no ocurre en el presente caso. En definitiva, pues, una determinada carga fiscal no puede ser fijada a un nivel superior a la capacidad económica que acredita el acto económico objeto de imposición».* No obstante, la STC 90/2009 ha puesto de manifiesto que para: *«el Tribunal Constitucional, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida de la capacidad económica (STC 182/1997, F. 6). Ahora bien, es verdad que el legislador puede establecer tributos con finalidades no predominantemente recaudatorias o redistributivas, esto es, con fines extrafiscales (SSTC 37/1987, F. 13; 197/1992, F. 6), y que en el ejercicio de su libertad de configuración puede someter a tributación de forma distinta a diferentes rendimientos, con más razón cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas (STC 46/2000, F. 6). Pero también lo es que en la finalidad contributiva debe necesariamente encontrarse presente el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE; o, lo que es lo mismo, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de*

riqueza [SSTC 37/1987, F. 13; y 186/1993, F. 4ª)], de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin. En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima, la regularización tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica, por lo que, si en toda regularización fiscal debe respetarse el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE, o, lo que es igual, el hecho imponible que se pretende regular tiene que constituir una manifestación de riqueza, mutatis mutandis debe concluirse igualmente que en ningún caso resulta admisible que por una pura norma de regularización fiscal se suprima y haga desaparecer de la esfera patrimonial de los sujetos pasivos una manifestación de riqueza. La prohibición constitucional de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible y el principio de capacidad económica a no agotar la riqueza so pretexto de la conveniencia o exigencia de contribuir, siendo esto lo que infringe la disposición transitoria cuestionada, al establecer una regularización fiscal tendente a hacer efectiva una prohibición inexistente, suprimiendo de facto los derechos consolidados de los partícipes en planes de pensiones por las participaciones ya satisfechas una vez alcanzan éstos la jubilación. Como indica la STC 233/1999, F. 23, “si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución”».

Por tanto, como advierte la resolución extractada, asumiendo el problemático acomodo del principio de capacidad económica en estos tributos, se invoca el fin constitucional perseguido, aunque en caso alguno se tolera su ausencia absoluta⁶⁷⁷. Como ejemplo en el contexto de la tributación medioambiental, se cita el caso de una sociedad en pérdidas que puede resultar muy contaminante a pesar de no contar con capacidad económica alguna⁶⁷⁸. Ciertamente, se trata del caballo de batalla, hasta el punto de que algún autor niega rotundamente la presencia del principio de capacidad económica, arguyendo que los tributos medioambientales deberían encuadrarse entre las prestaciones patrimoniales del art. 31.3 CE⁶⁷⁹. Como veremos, para subsanar tal

⁶⁷⁷ CALVO ORTEGA, R.: “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, *op. cit.*, p. 105. MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, *op. cit.*, p. 85.

⁶⁷⁸ GARCÍA-MONCÓ, A. M.: “La tributación medioambiental en el ámbito municipal” en *Tratado de Tributación Medioambiental* Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 368.

⁶⁷⁹ “[...] cuando un tributo se perfila sin tomar como fundamento la capacidad económica de los ciudadanos, con independencia de su *nomen iuris* en la ley que no regule, no se tratará de un tributo y habla que calificarlo como prestación patrimonial coactiva y de carácter público [...] Quiere ello decir, por lo tanto, que cuando se establece una prestación patrimonial de carácter coactivo que no se inspire en el deber de contribuir, sencillamente, porque el importe de lo recaudado a través de ella no tenga como finalidad la financiación de gastos públicos en general, sino la atención de políticas sectoriales concretas,

postergación del principio de capacidad económica, se plantea la necesidad de practicar un control de proporcionalidad⁶⁸⁰ a través del que garantizar la constitucionalidad del gravamen en cuestión; como indicamos, integrado por los elementos de idoneidad, adecuación y proporcionalidad.

7.3 La riqueza potencial o virtual

Como hemos expuesto, la dimensión absoluta del principio de capacidad económica exige la existencia de una fuente de riqueza efectiva, es decir, un hecho, acto o negocio jurídico indicativo de naturaleza económica, a partir de la que establecer el correspondiente tributo. Por consiguiente, cuando el legislador redacta el hecho imponible, selecciona entre renta, consumo y patrimonio, como modalidades del objeto imponible⁶⁸¹, entendido éste como una noción de carácter económico⁶⁸². Sin embargo, en la aplicación a la tributación extrafiscal de este requisito, la jurisprudencia constitucional ha recurrido a la noción de riqueza potencial o virtual para resolver supuestos de delimitación problemática del objeto imponible.

7.3.1 Jurisprudencia constitucional

La jurisprudencia constitucional ha recurrido en diversas ocasiones a la noción de riqueza potencial o virtual; en primer lugar, la primigenia STC 37/1987 relativa al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas señaló que *«[...] 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*

esa prestación no responde a una estructura contributiva, no tiene que perfilarse de acuerdo con los principios inspiradores del deber de contribuir establecidos en el artículo 31.1 y, por ello, puede delimitar su presupuesto de hecho de manera extraña a la idea de riqueza concretada en la capacidad económica de los hipotéticos pagadores de dicha prestación patrimonial”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 230 y 231.

⁶⁸⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*; Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 29.

⁶⁸¹ MUSGRAVE, R. Y MUSGRAVE, P.: *Public finance in theory and practice*, *op. cit.*

⁶⁸² Sobre la diferenciación entre hecho y materia imponible, entre otras, establece la STC 37/1987: *«Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes».*

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». Para interpretar este fragmento resulta esencial diferenciar entre la titularidad de la correspondiente finca infrautilizada, manifestación de capacidad económica de carácter patrimonial; y las rentas derivadas de la explotación de la finca. Partiendo de esta diferenciación, es cierto que la finca constituye una propiedad con importantes implicaciones sociales, puesto que las repercusiones de su explotación alcanzan al interés general; por consiguiente, no solo supone la generación de rentas, sino que además, implica satisfacer la función social de la propiedad.

Pues bien, apelar a la renta virtual o potencial como fuente de imposición constituye un error, toda vez que el tributo extrafiscal recae sobre la finca infrautilizada, actuando como incentivo para el desempeño de deberes de igualdad materializados en la disposición de medios para su explotación, generándose beneficios de carácter social inherentes a la dimensión institucional de la propiedad. En otras palabras especialmente ilustrativas, se trata de “todas las actividades que se traducen en la aplicación de energía física o intelectual, que limitan la facultad de determinación, del sujeto privado, de la utilización de la misma energía”⁶⁸³. En este caso, el tributo operaría como instrumento suasorio, concretamente disuasorio, para que los titulares de las fincas desempeñen determinadas prestaciones personales encaminadas a la explotación de las fincas, independientemente de que como consecuencia de tales comportamientos, se generen rentas colaterales que serán a su vez sometidas a gravamen por otra figura impositiva. Además de la resolución antes citada, la posterior STC 186/1993 relativa al Impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, la STC 14/1998 en relación al Impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos, así como la reciente STC 53/2014 en relación al Impuesto asturiano sobre grandes establecimientos comerciales⁶⁸⁴, recurren a dicha noción.

⁶⁸³ “*Tutte le attività che si traducono nell’esplicazione di energie fisiche e intellettuali, limitando le facoltà di determinazione, da parte del privato, della destinazione delle energie medesime*”. FEDELE, A.: “Rapporti civili, arts. 22 y 23” en *Commentario della Costituzione*; Zanichelli - Società Editrice del Foro Italiano, Bologna - Roma, 1978, p. 38.

⁶⁸⁴ En palabras de la reciente STC 53/2014:

«*Sobre el concepto de extrafiscalidad también nos hemos pronunciado en numerosas ocasiones, considerando que tienen tal finalidad aquéllos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular*

En el marco de la construcción pretoriana de la renta virtual o potencial, en el entendimiento de que tal concepción puede suponer una desfiguración de la dimensión absoluta del principio de capacidad económica; la STC 221/1992 establece un límite en aquélla inexistente o ficticia⁶⁸⁵: *«es necesario precisar el significado y alcance del principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 del Texto Constitucional. Este Tribunal ha declarado en ocasiones precedentes que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra [SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4.º y 150/1990]; la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes*

actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos” (art. 31.1 CE). En ese sentido, conviene recordar también que no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica, pues “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 (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)— 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, por tanto, inexpresivas de capacidad económica” (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5). En consecuencia, es inherente al concepto constitucional de tributo, que exige que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica, el que el mismo persiga siempre también una finalidad recaudatoria.

Dicho de otro modo, de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)], 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 (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad, por mor del propio art. 31.1, en relación con el apartado 3, CE. En fin, en sistemas tributarios complejos, formados por distintas figuras tributarias, resulta evidente que todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos, de manera que es preciso distinguir entre los fines y sus efectos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica. En este sentido, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, tal como se ha dicho en ya en la STC 289/2000 y que exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica “como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de ‘quien contamina paga’)” (STC 289/2000, FJ 5). De esta manera, lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación (por todas, STC 60/2013, FJ 3)».

⁶⁸⁵ Esta noción de la capacidad económica inexistente o ficticia está presente en otras sentencias posteriores, como las SSTC 194/2000, 193/2004 y 295/2006.

públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria [STC 76/1990, fundamento jurídico 3.º]. Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, fundamento jurídico 13)»; y concluye que «El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia». Con estas últimas palabras, se advierte que el principio de capacidad económica constituye un límite al ejercicio del poder tributario, es decir, opera como garantía de los derechos subjetivos como el de propiedad privada frente a la *interpositio legislatoris* con ocasión del establecimiento de un tributo; por tanto, un gravamen que apele a una fuente de riqueza inexistente o ficticia, contravendría tal principio. Además, podemos observar la influencia de la teoría de la normalidad de la capacidad contributiva⁶⁸⁶ planteada en el seno de la doctrina científica italiana, que reconoce que el legislador formula el hecho imponible desde la perspectiva de la generalidad de supuestos, sin que pueda observarse siempre dicha capacidad en la totalidad de casos señalados por el hecho imponible del tributo.

En la doctrina científica española encontramos pronunciamientos de diferente signo, a favor⁶⁸⁷ y en contra⁶⁸⁸, de la construcción doctrinal en torno al concepto de la

⁶⁸⁶ GIARDINA, E.: *Le basi teoriche della capacità contributiva*, op. cit., p. 443.

⁶⁸⁷ A título de ejemplo: LASARTE ÁLVAREZ, J.: "Los principios de justicia tributaria según la Jurisprudencia Constitucional" en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Sentencias, Autos y Comentarios; Tecnos, Madrid, 1990, p. 91.

⁶⁸⁸ CHECA GONZÁLEZ, C.: "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y su admisibilidad constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 40, 1983, p. 120. Del mismo autor, es interesante consultar: "El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas en la Comunidad autónoma andaluza. Comentario a la STC 37/87, de 26 de marzo", *Impuestos*; núm. 6, 1987. Sin ánimo de exhaustividad, en el mismo sentido, en la dogmática italiana: GIARDINA, E.: *Le basi teoriche della capacità contributiva*, op. cit., p. 3 y ss. MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 386. En la literatura científica alemana: TIPKE, K.: *Moral*

riqueza potencial o virtual; sin embargo, nos focalizaremos sobre las voces que abordan la cuestión desde una óptica interpretativa, entendiendo que, tras esta construcción, no podemos encontrar sino la pretensión de salvar el principio de capacidad económica en relación a los tributos extrafiscales⁶⁸⁹; por consiguiente, se observaría el pernicioso resultado de vaciar éste de contenido con el objetivo de salvar la constitucionalidad de dichos gravámenes⁶⁹⁰. Como resultado, el papel garantista respecto al contribuyente desempeñado por el principio de capacidad económica quedaría anulado con la lectura de éste al trasluz de una riqueza inexistente o ficticia⁶⁹¹. Por nuestra parte, veremos cómo opera la noción de riqueza potencial o virtual en el caso de los tributos extrafiscales en los que se ha aplicado, aunque adelantamos que replanteando el objeto imponible de tales tributos, consideramos que figuras como el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas resultan constitucionales e incluso lógicos desde una óptica neoconstitucional.

Algún autor ha definido la riqueza potencial o virtual como “*aquella ganancia que, utilizando medios ordinarios, se podría obtener y no se obtiene, o, en otros términos, se podría afirmar que es la que se podría conseguir si se actuase de forma diligente. Precisamente por ser potencial, no es riqueza efectiva*”⁶⁹². Encontramos en esta definición un aspecto de especial interés: subraya la dimensión persuasoria inherente a la riqueza potencial, es decir, subyace a dicha noción el desempeño de ciertas pautas de comportamiento que se traducen en la obtención de determinada riqueza. Ahora bien, como advirtiera la dogmática alemana, los derechos fundamentales presentan una doble dimensión⁶⁹³, subjetiva —*Subjektive Rechte*— y objetiva —*Staatszielbestimmungen*— vinculada a los objetivos de carácter social, y en el caso de la propiedad privada existe una vertiente institucional que encontramos patente en su

tributaria del Estado y de los contribuyentes (Bestuerungsmoral und Steuermoral); Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 35 y 41. Apud VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 82.

⁶⁸⁹ BORRERO MORO, C. J.: *La tributación ambiental en España*; Tecnos, Madrid, 1999, p. 93.

⁶⁹⁰ PALAO TABOADA, C.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 88, 1995, p. 641 y 641.

⁶⁹¹ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, op. cit., p. 162.

⁶⁹² VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 80 y 81.

⁶⁹³ HÄBERLE, P.: *Die Wesensgehaltgarantie der Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz : zugleich ein Beitrag zum institutionellen Verständnis der Grundrechte und zur Lehre vom Gesetzesvorbehalt*, 2.^a ed.; Müller Juristischer Verlag C.F., Heidelberg, 1972, p. 70 y ss. Se puede encontrar una traducción de algunas partes de esta relevante obra en: *La libertad fundamental en el Estado Constitucional*; Comares, Granada, 2003. También en la jurisprudencia alemana esta diferenciación recibe un impulso esencial con ocasión de la célebre Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 15 de enero de 1958 en el caso *Luth*.

función social como parte inescindible de su contenido esencial. Dicha dimensión persuasoria persigue el desempeño de pautas de comportamiento con fundamento en la expuesta función social de la propiedad.

7.3.2 Efecto primario y secundario

La *Corte Costituzionale* apela a la capacidad contributiva presunta en la Sentencia de 15 de junio de 1967; también la dogmática italiana tempranamente ecoge dicha noción⁶⁹⁴. En el marco de nuestra jurisprudencia constitucional, la primigenia Sentencia 37/1987 recepciona la teoría de la riqueza virtual; se trata de una acertada resolución que sienta con bastante acierto las bases de la extrafiscalidad, cargada de afirmaciones de sumo interés a la luz de nuestro objeto de investigación. Un análisis pormenorizado de su contenido permite encontrar los cimientos sobre los que se ha construido dogmáticamente nuestra extrafiscalidad; brindando un contenido que, aun hoy, lejos de resultar superado, brinda claves para resolver la constitucionalidad de los nuevos retos a afrontar por el tributo con fines no recaudatorios.

Para exponer nuestra perspectiva sobre la noción de riqueza “potencial o virtual” nos apoyaremos sobre el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas⁶⁹⁵, advirtiendo que nuestras pretensiones no son desarrollar un estudio detallado de este gravamen, sino utilizarlo como basamento para exponer nuestro punto de vista. La finalidad del tributo andaluz es fomentar el rendimiento óptimo de las tierras consideradas infrautilizadas; se conmina al desempeño de determinadas actividades para generar condiciones de rentabilidad económica con importantes implicaciones desde una perspectiva social, dinamizándose así un sector de especial interés para la Comunidad andaluza. Por tanto, se pretende dar cumplimiento a la función social de la propiedad en relación a la tierra, enmarcándose esta medida fiscal en la reforma agraria entendida como «*respuesta global a la transformación, modernización y desarrollo de las estructuras agrarias e instrumento de una política de crecimiento, pleno empleo y corrección de los desequilibrios territoriales*»⁶⁹⁶.

Apoyándonos en el impuesto andaluz, podemos distinguir dos tipos de efectos: primario y secundario. El efecto primario previsible será un aumento del nivel de explotación, es decir, el cumplimiento de una prestación personal que constituye un deber de igualdad con causa en la “tetralogía del Estado social”. Dicho deber de

⁶⁹⁴ MICHELI, G. A.: “Capacità contributiva reale e presunta” en *Giurisprudenza costituzionale*, 1967.

⁶⁹⁵ Ley andaluza 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria.

⁶⁹⁶ Exposición de Motivos de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de Andalucía.

igualdad encuentra expresión en la lectura en sentido contrario del hecho imponible, habida cuenta que el enervamiento de éste supone el nacimiento de la obligación jurídico-tributaria. Es decir, si el hecho imponible del citado tributo es: «*la infrautilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal*»⁶⁹⁷, encontramos dicho deber fundamentado en el valor de igualdad plasmado en la prestación personal consistente en “la no infrautilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal”. Dicha conducta que hemos identificado como efecto primario revertirá sobre la finca en cuestión, es decir, sobre la manifestación de capacidad económica bajo la modalidad de propiedad; y en caso de incumplimiento y consiguiente enervamiento del hecho imponible, se generaría una situación de doble imposición determinada por la concurrencia con el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles⁶⁹⁸.

Ahora bien, también hemos identificado un efecto secundario, consistente en que se producirá un aumento de la riqueza evidenciado a través del incremento de las rentas procedentes de tales parcelas; es decir, se experimentará una manifestación de capacidad de pago en su modalidad de renta, que será a su vez objeto de gravamen independiente por el legislador a través del IRPF. Desde la perspectiva tributaria, el Impuesto andaluz opera en relación a la finca, conminando a la ejecución de deberes de igualdad, prestaciones personales que suponen la materialización de la función social del derecho a la propiedad privada, que se erige como fundamento de la *interpositio legislatoris* de naturaleza extrafiscal. Por tanto, el efecto secundario consistente en la generación de rentas a consecuencia de actuar conforme a las directrices de la Ley andaluza, puede generar la confusión de pensar que el tributo grava las rentas potenciales que se puedan generar a consecuencia de la explotación de tales fincas.

El tributo extrafiscal supone una intervención en relación a una manifestación de capacidad económica o de pago, que viene delimitada por el objeto imponible del tributo. El gravamen andaluz incide en la delimitación del derecho a la propiedad privada en relación al objeto imponible, pero en ningún caso podrá limitar tal derecho so pena de incurrir en inconstitucionalidad. El legislador advierte que «*grava la*

⁶⁹⁷ Art. 31.1 de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de Andalucía.

⁶⁹⁸ Dicho tributo municipal grava el valor de los bienes inmuebles, constituyendo su hecho imponible la titularidad de determinados derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales, conforme al art. 61.1 TRLRHL.

infrautilización de fincas rústicas situadas en el territorio andaluz»⁶⁹⁹; por tanto, entre las modalidades de capacidad económica, el tributo incide sobre la propiedad de la finca en cuanto manifestación patrimonial, y no sobre la obtención de rentas en relación a dichas fincas, como hemos advertido de acuerdo con la distinción entre el efecto primario y secundario del tributo. Este objeto imponible debe interpretarse a la luz de la nueva concepción de la propiedad, no como derecho absoluto, sino como derecho relativo, de carácter funcional, que debe integrar la función social de la propiedad⁷⁰⁰.

En cuanto a la base imponible, constituye «*la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*» (art. 50.1 LGT), y por tanto, medirá o valorará el cumplimiento de la función social respecto al objeto imponible en relación al deber de igualdad o solidaridad correspondiente. Es decir, en función de que la conducta del obligado tributario se alinee más o menos en torno a los valores de igualdad o solidaridad, observe más o menos la prestación personal que el hecho imponible delimita; debe aumentar o disminuir la base imponible, traduciéndose en una mayor o menor carga tributaria. En este sentido, el tributo andaluz toma como base imponible «*la diferencia entre el rendimiento óptimo y el rendimiento obtenido en el año natural, o el rendimiento medio actualizado obtenido por el sujeto pasivo en los cinco años anteriores, si esta última cantidad resultare mayor*»⁷⁰¹, y en función de que la explotación de la finca se aleje más o menos del rendimiento óptimo, se aplica un tipo de gravamen que oscila del 2 al 10,75 por ciento⁷⁰². Por vía reglamentaria, se desarrolla una compleja fórmula consistente en «*DRj = 1 - (aPi/Po + bEi/Eo + cli/Io + dAi/Ao)*»⁷⁰³, a través de la que cuantificar la diferencia entre el

⁶⁹⁹ Art. 30 *in fine* de la Ley andaluza 8/1984, de 3 de julio, de Reforma agraria.

⁷⁰⁰ Nos remitimos al epígrafe sobre el derecho a la propiedad privada en el presente capítulo.

⁷⁰¹ Art. 37.1 de la Ley andaluza 8/1984, de 3 de julio, de Reforma agraria.

⁷⁰² Art. 39.1 de la Ley andaluza 8/1984, de 3 de julio, de Reforma agraria.

⁷⁰³ Art. 67 del Decreto 402/1986, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento para la ejecución de la Ley de Reforma Agraria:

«La base imponible se calculará mediante el siguiente proceso:

1º) Se calculará la diferencia entre el rendimiento óptimo y el rendimiento de cada explotación de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$DRj = 1 - (aPi/Po + bEi/Eo + cli/Io + dAi/Ao).$$

Donde:

Drj = Diferencia entre rendimiento óptimo y rendimiento de cada explotación en el añoj.

rendimiento óptimo y el rendimiento de cada explotación, es decir, el grado de cumplimiento del deber e igualdad delimitado por el hecho imponible del tributo andaluz. Por tanto, cabe pensar que cuanto se explote más la finca, acercándose más al rendimiento óptimo, menos tributará por el impuesto andaluz, pero en cualquier caso el tributo incide sobre la propiedad y no sobre las rentas obtenidas.

En su aplicación al ámbito que nos ocupa, la teoría de la renta virtual o potencial constituye un recurso para evitar que dos tributos recaigan sobre una misma manifestación de capacidad económica, puesto que identificando como objeto imponible la propiedad de la correspondiente finca; se produce una coincidencia con la materia imponible sobre la que recae el IBI. Sin embargo, desde una perspectiva iusfundamental, siempre que a pesar de tal concurrencia se respete el contenido esencial del derecho a la propiedad privada al trasluz del impacto producido por la tributación, vertebrado en el ámbito tributario a través de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; dicha situación de doble imposición podría venir justificada tras la superación del correspondiente control de proporcionalidad por parte del tributo extrafiscal. En la existencia de este segundo gravamen en relación a una misma manifestación de capacidad económica cobra especial sentido la finalidad del tributo⁷⁰⁴,

a = Ponderación del índice «producción».

P_i = Producción de la explotación i-ésima en el año natural o en la media de los cinco últimos años si éstos hiciesen menor el valor de la base imponible.

P_o = Producción correspondiente al rendimiento óptimo actualizado.

b = Ponderación del índice «empleo».

E_i = Empleo de la explotación i-ésima en el año natural o en la media de los cinco últimos años si éstos hiciesen menor el valor de la base imponible.

E_o = Empleo correspondiente al rendimiento óptimo actualizado.

c y d = Ponderaciones de los demás índices que se pueden utilizar.

A_i y l_i = Valores de estos índices en la explotación i-ésima en el año natural o en la media de los cinco últimos años si éstos hiciesen menor el valor de la base imponible.

I_o y A_o = Valores de estos índices para el rendimiento óptimo actualizado.

2º) La base imponible resultará de multiplicar el valor resultante de la aplicación de la fórmula anterior por el valor del índice de producción correspondiente al rendimiento óptimo actualizado (P_o).

⁷⁰⁴ En resumen de AGOUÉS MENDIZÁBAL, apoyándose sobre diferentes resoluciones: “El TC entiende pues que las comunidades autónomas pueden establecer los tributos extrafiscales en los que «la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, FJ 13), sino, por ejemplo, «disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad

que de acuerdo con el elemento de idoneidad o utilidad del control de proporcionalidad, supone que la estructura al completo del gravamen esté al servicio del fin no recaudatorio⁷⁰⁵. La proyección de esta finalidad sobre el tributo al completo marca la diferencia respecto al tributo fiscal, permitiendo la coexistencia de los dos tributos en relación a una misma manifestación de capacidad económica; reputándose como una conculcación de la prohibición de doble imposición la deficitaria presencia de la finalidad perseguida en la estructura del tributo.

Volviendo al ejemplo del tributo andaluz, encontramos que sus elementos estructurales están definidos de acuerdo con la finalidad pretendida⁷⁰⁶. Este planteamiento que exponemos desde una óptica iusfundamental resulta acorde con el test de presencia del principio de capacidad económica acuñado por la doctrina en relación a los tributos extrafiscales: “[...] también en estos tributos ha de tener lugar el llamado test de presencia del principio de capacidad económica. Esto obliga al estudio detallado de cada figura impositiva en particular, considerando la finalidad del impuesto y la riqueza efectivamente gravada; ámbito que, por otra parte, se relaciona en la mayoría de los casos con la definición del objeto gravado y en la propia delimitación del hecho imponible. [...] Constatado el cumplimiento de la exigencia mínima de riqueza en estos impuestos, comprobaremos si tienen realmente finalidad extrafiscal, lo que se deducirá del análisis de la materia imponible y de los elementos configuradores. La integración de la capacidad económica y la finalidad extrafiscal en estos tributos como precisamos más adelante, garantiza el juicio favorable del Tribunal Constitucional”⁷⁰⁷. Ciertamente, entendemos que materia imponible y finalidad constituyen dos elementos esenciales: respecto al primero, garantiza la existencia de capacidad de pago aunque

de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles» (STC 37/1987, FJ 13, con relación al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas); o «coadyuvar a disuadir a los titulares de esas propiedades del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra» o «estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE; o «proteger a las personas y los bienes en situaciones de emergencia»”. AGOUÉS MENDIZÁBAL, C.: “La función social de los derechos; en especial, el derecho de propiedad”, *op. cit.*

⁷⁰⁵ CAZORLA PRIETO, L.: “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 59 y 60.

⁷⁰⁶ Secundamos la postura de AIZEGA ZUBILLAGA que subraya la relevancia de la finalidad del tributo: “No estamos de acuerdo en este punto con quienes tienen señalada la irrelevancia de la finalidad en el concepto de tributo, aduciendo que la finalidad es irrelevante y accesoria a la condición de tributo. No es irrelevante dicha finalidad cuando implica que la capacidad económica deja de ser el fundamento del mismo y son otros los principios de justicia tributaria que lo fundamentan”. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 68 y 69.

⁷⁰⁷ CAZORLA PRIETO, L.: “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 61 y 62.

puede evidenciar situaciones de doble imposición como las descritas; en cuanto al segundo, asegura que se trata de un tributo con finalidad primordial diferente a la recaudatoria, dotando de coherencia la concurrencia de gravámenes. Sin embargo, creemos que en dicho test habría que incorporar el examen inescindible del alcance confiscatorio que se pueda evidenciar a consecuencia del impacto fiscal generado por los dos tributos, situación que contravendría la garantía del contenido esencial del derecho a la propiedad privada, deviniendo así una situación de inconstitucionalidad⁷⁰⁸.

Por consiguiente, el tributo extrafiscal se imbrica sobre la imposición fiscal predominante en cuanto instrumento esencial para la obtención de ingresos destinados al sostenimiento del Estado, viéndose obligado el legislador a buscar alternativas de intervención en caso de que la situación de doble imposición menoscabe el contenido esencial del derecho a la propiedad privada. En el caso que nos ocupa, si el IBI y el impuesto andaluz conjuntamente generan una situación de alcance confiscatorio, debería ceder el tributo extrafiscal; conservando su posición en el ordenamiento el tributo fiscal, en cuanto elemento básico del sistema para la obtención de ingresos por las Entidades locales.

En definitiva, podemos observar en el impuesto andaluz que la incorporación de tributos extrafiscales en las políticas diseñadas por los poderes públicos no viene a debilitar el derecho a la propiedad privada, sino a actualizarlo, actuando como mecanismos suasorios para conminar al desempeño de prestaciones personales con fundamento en la función social de la propiedad. El Tribunal Constitucional ha considerado dicho derecho a la propiedad privada como un derecho subjetivo debilitado⁷⁰⁹, refiriéndose a las ocasiones en que se traduce en un equivalente económico a causa de intervenciones limitadoras de éste, en el caso de las expropiaciones. Sin embargo, es importante recordar que el tributo extrafiscal opera como un intervención delimitadora, de forma que en caso alguno puede menoscabar el contenido esencial de tal derecho, y por consiguiente, carece de sentido compensación económica al respecto. Desde esta perspectiva, creemos que tributo extrafiscal y derecho a la propiedad privada constituyen premisas que se pueden cohesionar desde una perspectiva iusfundamental, resultado susceptible de ser tachado de

⁷⁰⁸ Nos remitimos al epígrafe sobre prohibición de alcance confiscatorio en el presente capítulo.

⁷⁰⁹ En palabras de la STC. 111/1983: «*el derecho de propiedad, incluido en la sección 2.ª del capítulo II del título I aparece regulado en el artículo 33, donde se contiene una doble garantía de tal derecho, ya que se reconoce desde la vertiente institucional y desde la vertiente individual; esto es, como un derecho subjetivo, debilitado; sin embargo, por cuanto cede para convertirse en un equivalente económico, cuando el bien de la comunidad, concretado en el artículo 33.3 por la referencia a los conceptos de utilidad pública o interés social, legitima la expropiación*». En el mismo sentido en la tantas veces citada STC. 37/1987.

inconstitucionalidad el tributo que prescinda de esta lectura⁷¹⁰.

7.3.3 El caso de las viviendas vacías

La noción de riqueza potencial o virtual que hemos expuesto no constituye en absoluto una cuestión superada. Como hemos advertido, las necesidades humanas cambian a lo largo del tiempo, y al compás, los derechos y las políticas públicas diseñadas por los poderes públicos requieren de adaptación constante. Es el caso de la actividad inmobiliaria, en la que se han identificado⁷¹¹ tres periodos de *boom*: 1969 a 1974, 1986 a 1991, y 1997 a 2006. Este último periodo se identifica como la burbuja inmobiliaria —*real estate bubble*— que a su vez, guarda conexión con la subsiguiente crisis de las hipotecas *subprime* —*subprime mortgage crisis*—, con causa en las operaciones crediticias de alto riesgo a través de las que facilitar la adquisición del engrosado parque inmobiliario. En el panorama de recesión económica generado, habida cuenta de la parálisis de los mercados financieros, cobra especial interés para los poderes públicos dinamizar alternativas a la adquisición de la vivienda, promovándose así el principio rector contenido en el art. 47 de la Carta Magna: «*Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación*».

En el marco descrito, la fiscalidad aplicable a las viviendas desocupadas⁷¹² constituye un relevante ámbito de actuación en el que encontramos medidas fiscales de

⁷¹⁰ Cfr. Algunos autores piensan que el tributo extrafiscal puede desentenderse de criterios de capacidad económica, *exempli gratia*: “La tensión dialéctica entre el principio de capacidad económica y la imposición extrafiscal parece no requerir demasiadas aclaraciones. Parece evidente que el establecimiento de un tributo o de una exención cuya finalidad es ajena o primordialmente distinta de la obtención por de recursos monetarios con los que financiar el gasto público guarda una escasa relación con principio de capacidad económica, entendido éste como un criterio de distribución de la carga tributaria que obliga – en expresión ya clásica de nuestro Tribunal Constitucional– «a buscar riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (STC 27/1981). Es definitiva, y por muy vaga e imprecisa que pueda resultar la fórmula elegida por el Tribunal para definir el contenido del principio de capacidad económica, lo cierto es que es perfectamente posible que un impuesto cuyo objetivo esencial es la promoción o desincentivo de determinadas conductas se desentienda por completo de la búsqueda de la riqueza, al menos tal y ésta es concebida en los impuestos recaudatorios”. ALONSO MADRIGAL, F. J.: “La tributación medioambiental y la energía” en *Tratado de Tributación Medioambiental* vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 674.

⁷¹¹ RODRÍGUEZ LÓPEZ, J.: “Los booms inmobiliarios en España. Un análisis de tres periodos”, *Papeles de Economía Española*; núm. 109, 2006.

⁷¹² Entre otros, se puede encontrar una explicación general de la cuestión en: ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España”, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*; núm. 12, 2008.

diferente naturaleza. Al respecto, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, inserta un recargo sobre el IBI en el art. 72.4 *in fine* TRLRHL en los siguientes términos: «Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare». No obstante, el citado desarrollo reglamentario ha sido objeto de discusión doctrinal, planteándose si debe realizarse por el Estado⁷¹³ o por la correspondiente Entidad local mediante la correspondiente Ordenanza⁷¹⁴.

Además de esta medida, podemos encontrar iniciativas autonómicas consistentes en tributos extrafiscales relacionados con la finalidad descrita. Es el caso del anteproyecto de ley catalana del impuesto sobre las viviendas vacías –*Llei de l'impost sobre els habitatges buits*–, una figura tributaria de declarada naturaleza extrafiscal que gravaría el incumplimiento de la función social de la propiedad⁷¹⁵. El hecho imponible del gravamen consistiría en «*la desocupación habitual de una vivienda por más de dos años sin causa justificada, en tanto que esta desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda*»⁷¹⁶.

Este impuesto, como otros de características similares que podríamos citar, constituye una manifestación de los nuevos retos que plantea la intervención a través de tributos extrafiscales en aras a la materialización de la función social de la propiedad, concibiéndose como un mecanismo para fomentar el desempeño de prestaciones personales en cuanto deberes fundamentados, en este caso, en el valor de igualdad.

⁷¹³ PAGÉS I GALTÈS, J.: *Tratado de ordenanzas fiscales*; Marcial Pons, Madrid, 2006, p. 275 y 276.

⁷¹⁴ BILBAO CASTRO, I.: "Problemas con el recargo del IBI de las viviendas desocupadas", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*; núm. 143, 2005.

⁷¹⁵ Art. 1 del Anteproyecto disponible en:

http://www20.gencat.cat/docs/economia/10_Home/arxius/Avantprojecte_llei_pisos_buits.pdf [fecha de consulta: 1 de junio de 2014].

⁷¹⁶ Art. 4 del Anteproyecto.

7.4 Extrafiscalidad regular e irregular

Hemos identificado dos facetas en el principio de capacidad económica⁷¹⁷: absoluta, que supone la existencia de riqueza como presupuesto fundamental de la obligación tributaria; y relativa, que implica la modulación de la carga tributaria en función de la capacidad económica mostrada. Pues bien, tomando como referencia cómo opera esta función relativa en el caso de los tributos extrafiscales, se ha planteado la interesante distinción entre extrafiscalidad regular e irregular⁷¹⁸.

La extrafiscalidad regular ha sido definida como “una cierta postergación del principio de capacidad económica, tiene lugar cuando en el impuesto que persigue una finalidad extrafiscal aparece una relación directamente proporcional entre la carga tributaria y la riqueza manifestada por la situación gravada. En un tributo así, al obtenerse un mejor logro de la finalidad extrafiscal, disminuirán su recaudación (la carga tributaria) y la riqueza derivada de la situación gravada; es decir, existe una relación antinómica entre las finalidades extrafiscal y fiscal, pero una relación directamente proporcional entre la finalidad fiscal y el principio de capacidad económica. Mientras se respete esta clase de vinculación entre carga tributaria y riqueza manifestada, cabrá estimar que el impuesto extrafiscal está suficientemente informado por aquel principio constitucional”⁷¹⁹. Es estas condiciones, se entendería que el principio de proporcionalidad sigue estando suficientemente presente, y por tanto, el gravamen se ajustaría a los rasgos identificativos del impuesto⁷²⁰. Se señalan diversos ejemplos en el ámbito de la tributación medioambiental, como el gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pudiera derivar la activación de planes de protección civil⁷²¹; o determinados impuestos que gravan los grandes establecimientos comerciales, como el establecido en Cataluña⁷²².

Por oposición, la extrafiscalidad irregular es descrita como la situación en que “quiebre aquel tipo de vinculación entre carga tributaria y riqueza gravada, alumbrando una relación totalmente distinta que contraponga ambos factores, de tal modo que la

⁷¹⁷ GIARDINA, E.: *Le basi teoriche della capacità contributiva*, op. cit., p. 3 y ss.

⁷¹⁸ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 93 y ss.

⁷¹⁹ *Ibidem*, p. 93 y 94.

⁷²⁰ *Ibidem*, p. 94.

⁷²¹ Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña.

⁷²² Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

carga tributaria aumente conforme disminuye la riqueza manifestada por la operación gravada⁷²³; por consiguiente, la consecución de la finalidad extrafiscal llevaría aparejada un aumento de la riqueza que, paradójicamente, supondrá una disminución de la recaudación por el tributo extrafiscal. En otras palabras, conforme menor sea la riqueza, mayor será la carga tributaria, y viceversa. A título de ejemplo, se señala⁷²⁴ el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas, el Impuesto extremeño sobre Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas y el Impuesto navarro sobre Viviendas Desocupadas.

Esta distinción entre extrafiscalidad regular e irregular resulta de gran interés en el análisis que nos ocupa. En esta ocasión, tomaremos como referencia el Impuesto navarro antes citado, regulado por los arts. 184 y siguientes de la Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo, por la que se regulan las Haciendas Locales, o Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra. El hecho imponible del citado tributo está constituido por *«la titularidad de viviendas radicadas en el término municipal que figuren en el Registro de Viviendas Deshabitadas regulado en la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra»*⁷²⁵; dicha norma define el concepto de vivienda desocupada mediante la conjunción de la noción de vivienda entendida como *«toda edificación que, por su estado de ejecución, cuente con las autorizaciones legales para su efectiva ocupación o que se encuentre en situación de que se soliciten las mismas y que, conforme al planeamiento urbanístico de aplicación, tenga como uso pormenorizado el residencial o tenga autorizado el uso residencial mediante la correspondiente licencia urbanística de cambio de uso, en suelo clasificado como urbano o urbanizable. Lo anterior se entenderá sin perjuicio del deber de solicitar dichas autorizaciones»*⁷²⁶; y una presunción de la condición de deshabitada en los siguientes términos: *«cuando no se destine efectivamente al uso residencial previsto por el ordenamiento jurídico o el planeamiento urbanístico durante más de seis meses consecutivos en el curso de un año desde el último día de efectiva habitación. A estos efectos, se entenderá como último día de efectiva habitación el que ponga fin a, al menos, seis meses consecutivos de uso habitacional. Para las viviendas que no hayan sido nunca habitadas, dicho plazo comenzará a computarse desde que el estado de ejecución de las mismas permita solicitar las autorizaciones legales para su efectiva ocupación o, si estas se han otorgado, desde la notificación de su otorgamiento. En caso de que las autorizaciones legales hayan sido solicitadas pero aún no se hayan concedido, se descontará el plazo*

⁷²³ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 94.

⁷²⁴ *Ibidem*, p. 106 y ss.

⁷²⁵ Art. 184 de la Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo, por la que se regulan las Haciendas Locales.

⁷²⁶ Art. 42.bis.1 de la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra.

*de otorgamiento de aquellas»*⁷²⁷. Aunque en el momento de redacción de estas líneas esta presunción se encuentra suspendida por el reciente ATC 69/2014, que reconoce el interés público inherente a dichas normas pero se apoya en las restantes medidas ya previstas por el legislador estatal para adoptar dicha decisión⁷²⁸; no deja de constituir un ejemplo interesante para exponer nuestros argumentos.

Hemos de partir de la consideración del citado impuesto navarro como un caso de extrafiscalidad irregular⁷²⁹, puesto que cuando la vivienda esté desocupada generará menos ingresos pero el hecho imponible del tributo resultará enervado; en cambio, en caso de arrendamiento a un tercero, el propietario verá incrementados sus ingresos, pero no tendrá que abonar el impuesto extrafiscal. En definitiva, se evidencia una “relación inversamente proporcional”⁷³⁰ entre capacidad económica y recaudación fiscal característica de la extrafiscalidad irregular. Por tanto, encontramos un caso de extrafiscalidad irregular a partir del que podemos analizar desde una óptica iusfundamental.

⁷²⁷ Art. 42.bis.2 de la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra.

⁷²⁸ ATC 69/2014: «[...] el mantenimiento de la suspensión de las disposiciones impugnadas, al impedir su aplicación, menoscaba el interés público a que respondían dichas normas, que no es otro que garantizar el derecho a la vivienda, y el interés privado de colectivos sociales vulnerables que se verían beneficiados bien por la expropiación del uso de la vivienda de la que iban a ser desalojados bien por precios de alquiler más asequibles que posibilitasen su acceso a una vivienda.

Ahora bien, estos perjuicios resultan notablemente reducidos porque el Estado también ha dispuesto normas que atienden a esos intereses, no importando a los efectos de este incidente cautelar si tales medidas son o no constitucionales, pues el dato fáctico y real es que existen y que con su existencia disminuyen el menoscabo que para los intereses invocados por las partes que pretenden el levantamiento trae consigo el mantenimiento de la suspensión. Es el caso del Real Decreto-Ley 27/2012, de 15 de noviembre (RCL 2012, 1564), de medidas urgentes para reforzar la protección a los deudores hipotecarios (derogado tras ser tramitado como ley por la Ley 1/2013, de 14 de mayo (RCL 2013, 718), de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social), en el que se contempla, entre otras medidas, la suspensión inmediata y por un plazo de dos años de los desahucios de las familias que se encuentren en una situación de especial riesgo de exclusión. Además, con base en el mandato contenido en la disposición final primera del Real Decreto-ley 27/2012, de 15 de noviembre, el Gobierno y las entidades de crédito firmaron un convenio para la creación de un Fondo Social de Viviendas, propiedad de las entidades, ofrecidas en régimen de alquiler social a personas en situación de especial vulnerabilidad que hubieran sido desalojadas de su vivienda habitual por el impago de un préstamo hipotecario».

⁷²⁹ “Mientras una vivienda está desocupada, no generará riqueza para su titular, o al menos tanta riqueza como si estuviera ocupada por aquél o, sobre todo, cedida en arrendamiento a un tercero. Cuando el particular aumenta su capacidad económica explotando en alquiler su vivienda –que es la principal finalidad perseguida por el tributo–, ya no surgirá la obligación tributaria, es decir, al aumentar la riqueza del contribuyente disminuye la carga tributaria, de tal modo que la capacidad económica y recaudación fiscal guardan una relación inversamente proporcional”. VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 112.

⁷³⁰ *Idem*.

Al igual que en el caso del tributo andaluz, creemos que es necesario diferenciar entre el efecto primario y secundario del tributo, esto es: el primero, supone la prestación personal con fundamento en los valores de igualdad o solidaridad con base en el mismo «*Estado democrático y social de Derecho*» que proclama el art. 1 de la Carta magna; el segundo, implica las consecuencias económicas colaterales que se puedan generar a consecuencia del cumplimiento del deber de igualdad o solidaridad, pudiendo devenir en un nueva manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada por el legislador. En la evaluación de este efecto primario y secundario resulta esencial diferenciar el objeto imponible sobre el que incide; al respecto, el tributo navarro ejerce su efecto primario sobre la capacidad económica manifestada en la propiedad del inmueble, sobre la que opera con la finalidad de hacer valer la función social de la propiedad, que comporta una parte inescindible del derecho de propiedad. Como efecto secundario, en caso de que el tributo resulte eficaz en la promoción de la ocupación de viviendas, si el propietario opta por arrendar la vivienda obtendrá rentas del capital inmobiliario, es decir, se evidenciará un nuevo objeto imponible, que resultará a su vez gravado por el legislador.

Valorando desde una óptica iusfundamental la cuestión de la extrafiscalidad irregular, encontramos que el tributo extrafiscal sí puede generar cierto resultado que marque la diferencia respecto a la extrafiscalidad regular. Tomando como referencia el objeto imponible, podemos observar que una misma manifestación de capacidad económica recibe diferente carga tributaria en función del comportamiento del propietario, de modo que una idéntica muestra de capacidad económica puede recibir un trato desigual. A modo de ejemplo, pensemos en dos inmuebles idénticos situados en la comunidad navarra, ambos constituyen la misma manifestación de capacidad económica, pero reciben diferente carga fiscal. Esta anomalía no debe ser analizada desde la perspectiva del derecho a la propiedad privada, sino respecto del derecho a la igualdad, puesto que supone una superación de la dimensión individual de la tributación para analizar su funcionamiento desde una óptica colectiva. Es decir, el principio de capacidad económica encuentra su reflejo iusfundamental en el derecho a la propiedad privada, y los derechos patrimoniales en general, de carácter individual, focalizados sobre los derechos subjetivos fundamentados en el valor de libertad. En cambio, el problema que planteamos constituye un agravio comparativo en el diferente trato recibido por dos o más sujetos en su contribución al sostenimiento de los gastos públicos, que ostentando la misma capacidad económica contribuyen de modo diferente, es decir, se trata de una dimensión supraindividual que encuentra causa en el derecho a la igualdad que examinaremos en el siguiente capítulo.

No obstante, aceptando la premisa de que el tributo que presenta los rasgos característicos de la extrafiscalidad irregular puede suponer una vulneración del derecho a la igualdad; sus pautas de control al respecto han sido expresadas por la STC 76/1990

como sigue: «Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos». Tales parámetros se integran en los controles en los que según la doctrina se concreta el principio de igualdad⁷³¹.

En definitiva, podemos observar cómo la extrafiscalidad se construye dogmáticamente en sentido negativo, es decir, observando los límites iusfundamentales que encuentra la redimensión del tributo para la consecución de fines ajenos al puramente recaudatorio.

8 Prohibición de alcance confiscatorio

Con cierta frecuencia se alude al principio, regla o prohibición de no confiscatoriedad, aunque nosotros proponemos la expresión “prohibición de alcance confiscatorio”, que consideramos más acorde con su contenido. Al respecto, el art. 31.1 CE⁷³² se refiere a que el sistema tributario no tendrá alcance confiscatorio,

⁷³¹ Se ha advertido que estas fases forman parte del proceso lógico seguido por el legislador, y sometido a control por el órgano jurisdiccional, para la diferenciación de regímenes jurídicos. CARMONA CUENCA, E.: “El principio de igualdad material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista de Estudios Políticos*; núm. 84, 1994, p. 270.

⁷³² «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».

puntualizando la STC 150/1990 que «*la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda Imposición so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 31.1 de la Constitución; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio».*

A partir de dicha puntualización sobre el significado de la exigencia de no confiscatoriedad⁷³³, examinaremos la naturaleza del principio para después analizar cómo opera en su aplicación extrafiscal, y finalmente reflexionaremos brevemente sobre su conexión con la conocida prohibición de doble imposición en relación a la interdicción del alcance confiscatorio del sistema tributario; aunque se ha vinculado a la imposición directa.

8.1 Naturaleza

La conexión entre la prohibición de alcance confiscatorio y el derecho a la propiedad privada ha sido declarada en diversas ocasiones por nuestra doctrina científica⁷³⁴, resultando especialmente ilustrativas las siguientes observaciones expresadas por algún autor: “el calificativo ‘confiscatorio’ no debe entenderse en sentido absoluto y estricto, sino sencillamente como equivalente a ‘contrario al principio de propiedad privada’, concretamente a su vertiente objetiva o institucional. Lo prueba, de un lado, el que no se aplica a los impuestos aislados, sino al sistema tributario en su conjunto, y de otro, el que aparece en el contexto del precepto como un freno a la progresividad del sistema. Si esto es así, la frase comentada es inútil, pues no constituye más que una reiteración al principio de garantía de la propiedad

⁷³³ Existen diversos trabajos de interés sobre la prohibición de alcance confiscatorio; por todos, dado su carácter monográfico, *vid.* GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, *op. cit.*

⁷³⁴ Además de las que citaremos a lo largo del presente punto, destacar uno de los primeros estudios tras la Constitución sobre el tema que nos ocupa de especial interés: AGULLÓ AGÜERO, A.: “Una reflexión en torno a la prohibición de no confiscatoriedad del sistema tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 36, 1982.

suficientemente defendido ya por el artículo 33 de la Constitución”⁷³⁵.

Secundamos la postura de algún autor, que entiende la prohibición de alcance confiscatorio como una garantía⁷³⁶; sin embargo, en observancia de las coordenadas básicas del presente trabajo, es necesario avanzar en la labor de precisión de ésta. En este sentido, entendemos que se trataría de una suerte de réplica de la garantía del contenido esencial reconocida por el art. 53.1 CE en relación al derecho a la propiedad privada, sin que ello prive de su conexión con otras garantías.

Como hemos expuesto, la garantía del contenido esencial supone el trazado de un núcleo que apriorísticamente devendría en intangible para el legislador, a riesgo de incurrir en limitación del derecho a la propiedad privada; por oposición, existiría un contenido adicional que el legislador podría abordar, en el marco de lo que podríamos llamar delimitación del derecho, éste sería el margen de maniobra en el que opera la función extrafiscal del tributo. Por consiguiente, cuando la tributación adquiere alcance confiscatorio es cuando limita la propiedad, con independencia de que dicho resultado se alcance a causa de uno o varios tributos fiscales o extrafiscales. Se trata, en definitiva, de la repercusión generada sobre la materia imponible, es decir, sobre la manifestación de capacidad económica o capacidad de pago en cuanto fuente de imposición; y tal situación acaece con independencia de la finalidad que puedan perseguir los gravámenes implicados, sean fiscales o extrafiscales.

Sin perjuicio de lo expuesto, también se predica por la doctrina la garantía institucional de la propiedad, apelando a la función desempeñada por ésta en el marco del modelo de “economía social de mercado”⁷³⁷. Al respecto, resultan de interés las siguientes palabras: “el grado de libertad del legislador para configurar el derecho de propiedad tiene unos límites bastante brumosos, casi irreconocibles. El contenido esencial del derecho de propiedad que el legislador no puede traspasar se refiere por entero a la garantía de una institución (la propiedad), no al reconocimiento de facultades o poderes esenciales de ese derecho; la garantía de la propiedad consiste en la prohibición de su privación sin indemnización (no hay garantías frente a las delimitaciones, sólo hay garantías expropiatorias) y en la imposibilidad de que el

⁷³⁵ PALAO TABOADA, C.: “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario” en *Hacienda y Constitución*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 379 y ss. *Apud* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 31: El gasto público”, *op. cit.*

⁷³⁶ SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Principios de Justicia Tributaria” en *Manual General de Derecho Financiero y Tributario* Tomo II; Comares, Granada, 1996, p. 91 y 92. Citado por: LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*

⁷³⁷ ENTRENA CUESTA, R.: “El principio de libertad de empresa”, *op. cit.*, p. 131.

legislador suprime totalmente la institución propiedad o altere los elementos que, en cada momento, compongan los rasgos esenciales de esa institución jurídica y social”⁷³⁸. De acuerdo con estas observaciones, cuando el tributo reviste alcance confiscatorio supone una limitación de la propiedad, por oposición a la delimitación de ésta. A la postre, desde la óptica de la garantía institucional que también protege el derecho de propiedad⁷³⁹, supone un menoscabo de la función desempeñada por la propiedad en el marco del modelo económico de la constitución, clave de bóveda de la economía de mercado, ámbito en el que se desenvuelve la libertad de mercado. En definitiva, ambos derechos patrimoniales constituyen referentes para comprender la Constitución financiera, y a su vez, exigen ser tenidos en cuenta en el esbozo más elemental de los confines del poder tributario en su proyección sobre tales derechos subjetivos. Por consiguiente, es importante advertir que de la misma manera que las garantías institucional y de contenido esencial operan en una relación de complementariedad, también la prohibición de alcance confiscatorio se traduce en una garantía con implicaciones en ambos sentidos.

Aunque la prohibición de alcance confiscatorio es susceptible de operar tanto como garantía del contenido esencial como garantía institucional, desde nuestro punto de vista resulta más interesante profundizar en su funcionamiento como garantía de contenido esencial. En este sentido, opera en relación a la *interpositio legislatoris* respecto al ejercicio del poder financiero, pero advirtiéndose que ésta no podrá suponer un menoscabo de dicho contenido esencial. De este modo, con independencia de que sea abusando de la tributación, o recurriendo a la modalidad extrafiscal, la Carta Magna es el anclaje para la delimitación de los márgenes operativos del legislador. De acuerdo con este planteamiento, la relación entre la garantía genérica del contenido esencial reconocida por el art. 53.1 y la prohibición de alcance confiscatorio, con semejantes efectos a dicha garantía y con sede en el art. 31.1 *in fine*, sería de género y especie. Es decir, la garantía genérica de contenido esencial del art. 53.1 se dirige al legislador en relación a los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del Título Primero de la Constitución; mientras que la garantía específica de contenido esencial del

⁷³⁸ BAÑO LEÓN, J. M.: “La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional en la Constitución Española”, *Revista Española de Derecho Constitucional*; núm. 24, 1988, p. 164.

⁷³⁹ STC 111/1983: «[...] el derecho de propiedad, incluido en la sección 2.ª del capítulo II del título I aparece regulado en el artículo 33, donde se contiene una doble garantía de tal derecho, ya que se reconoce desde la vertiente institucional y desde la vertiente individual; esto es, como un derecho subjetivo, debilitado; sin embargo, por cuanto cede para convertirse en un equivalente económico, cuando el bien de la comunidad, concretado en el artículo 33.3 por la referencia a los conceptos de utilidad pública o interés social, legitima la expropiación. La garantía expropiatoria como garantía patrimonial tiene su reconocimiento constitucional en el indicado precepto cuando precisa que la privación de los bienes o derechos está condicionada, para su regularidad constitucional, a que se lleve a cabo mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto en las Leyes».

art. 31.1 CE in fine, subyacente a la prohibición de no confiscatoriedad, se dirige al legislador en el ejercicio del poder financiero, por cuanto a través de éste pueda menoscabar los derechos y libertades protegidos por la garantía general descrita.

En relación con el planteamiento que acabamos de describir, cabe plantearse⁷⁴⁰ qué sentido tiene el reconocimiento de la garantía del contenido esencial de forma especial en el art. 33.1 CE, cuando ya se proclama en términos generales en el art. 53.1 CE. Desde nuestro punto de vista, para resolver la cuestión hay que recurrir a la gestación del propio texto constitucional, a fin de encontrar las razones en el origen del tenor literal del art. 31.1 CE. En este sentido, el Anteproyecto de la Constitución apelaba a una “legislación fiscal inspirada en los principios de equidad y progresividad y en ningún caso confiscatoria”⁷⁴¹, mientras que el texto del Proyecto de la Constitución aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados enviado al Senado hacía mención a que “el sistema tributario se inspirará en criterios de justicia, equidad y progresividad y en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”⁷⁴², dictado más aproximado a la redacción final del precepto, que contempla un “sistema tributario justo”. En relación a la no confiscatoriedad, resulta de interés hacer mención a la Enmienda núm. 674 al Proyecto de Constitución⁷⁴³, que da cuenta del temor al incremento del gasto público presente durante la gestación de nuestra Constitución económica advirtiendo de la entidad que éste podría alcanzar en los años venideros con ocasión de la paradigmática transformación estatal: “No resulta aceptable que la Constitución ignore los criterios a los que debe responder el gasto público cuando tantos artículos del texto constitucional habrán de traducirse prácticamente en aumentos del gasto del sector público. [...] A este criterio lógico que obliga a la consecuencia de extender al campo de los gastos públicos

⁷⁴⁰ LÓPEZ ESPADAFOR propone como solución: “Pues bien, si, de esa perspectiva de técnica rigurosa, pasamos a una perspectiva de técnica de creación normativa útil, la consagración general de una idea no tiene porqué impedir la utilidad de una especificación de esa idea en un ámbito más concreto, reforzando el valor sustantivo e interpretativo de la idea en ese ámbito más específico. Algo de esto podríamos encontrar en el dato de que un precepto de la Constitución hable del derecho a la propiedad privada y que, además de éste, otro haga referencia a la no confiscatoriedad en materia tributaria”, y concluye que “La no confiscatoriedad puede ser entendida como una plasmación del límite que supone el respeto a la propiedad privada en materia tributaria. La Constitución consagra este derecho y quiere que su respeto tenga una especial atención en la articulación del Sistema tributario, reforzando esta idea, al hablar expresamente de no confiscatoriedad y evitando el adelantar en el artículo 31 el concepto de propiedad privada, no dando lugar así a posibles interpretaciones fuera de lugar en relación a las distintas perspectivas desde las que se puede tomar en consideración la propiedad privada en materia tributaria”. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.; “La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2011, p. 22.

⁷⁴¹ Boletín Oficial de las Cortes de 5 de enero de 1978, núm. 44, p. 673.

⁷⁴² Boletín Oficial de las Cortes de 24 de julio de 1978, núm. 135, p. 2950.

⁷⁴³ Presentada por la Agrupación Independiente, dichas enmiendas fueron publicadas separadamente.

los principios válidos en el de los ingresos públicos se añade un argumento histórico importante. Es previsible que el gasto público refuerce su presencia en nuestra economía en los años próximos. Este crecimiento debe tener lugar bajo la disciplina de principios que den al crecimiento del gasto público sentido y utilidad social”.

Ciertamente, examinando datos de la Eurostat, encontramos que el gasto público estatal⁷⁴⁴ durante el año 2013 absorbió el 44,8% del PIB, alcanzando esta cifra un 49% en el caso de los 28 Estados miembros de la Unión Europea. Cotejando esta información a diez años vista, durante el año 2003 en el caso de España ascendió a un 38,4% frente a un 47,2% de la Unión. Más específicamente, según los datos de Eurostat SEEPROS (Sistema Europeo de Estadísticas Integradas de Protección Social), durante el año 2011 el gasto en protección social⁷⁴⁵ ascendió al 26,1% del PIB, y en el caso de la Unión Europea al 29%. Para retrotraernos más en el tiempo⁷⁴⁶, según datos de la OCDE, el gasto público⁷⁴⁷ en España durante 1980 supuso el 15,5% del PIB, cifra que coincide con la media de la OCDE en dicho año; mientras que en 2013 ascendió a 27,4%, frente a un 21,9% de media en los países integrantes de la OCDE. Para contrastar estos datos con la España precedente a la Constitución de 1978, resulta de interés alguna investigación económica que hace una estimación del 14,53% para dicho año⁷⁴⁸.

⁷⁴⁴ “gov_a_main”: Government revenue, expenditure and main aggregates.

⁷⁴⁵ “spr_exp_sum”: “Expenditure on social protection contain: social benefits, which consist of transfers, in cash or in kind, to households and individuals to relieve them of the burden of a defined set of risks or needs; administration costs, which represent the costs charged to the scheme for its management and administration; other expenditure, which consists of miscellaneous expenditure by social protection schemes (payment of property income and other)”.

⁷⁴⁶ Los datos disponibles en EUROSTAT datan de 1990 en adelante.

⁷⁴⁷ “SOCX”, sobre los indicadores utilizados para la elaboración de la información ofrecida por la OCDE, *vid.* Adema, W., P. Fron and M. Ladaique (2011), “Is the European Welfare State Really More Expensive?: Indicators on Social Spending, 1980-2012; and a Manual to the OECD Social Expenditure Database (SOCX)”, OECD Social, Employment and Migration Working Papers, No. 124, OECD Publishing.

⁷⁴⁸ Ciertamente, no es fácil demostrar el efecto del “Estado democrático y social” en el gasto público social habida cuenta de la ausencia de datos; no obstante, tomando como referencia las estimaciones de algún estudio económico, a título de ejemplo, podemos tomar como referencia el año 1978, respecto al que podríamos despreciar los efectos de la Constitución habida cuenta de su entrada en vigor el 29 de diciembre, encontrando un gasto público social del 14,53% del producto interior bruto. Teniendo en cuenta que los efectos de ésta no son inmediatos, sino que es necesario tomar un tiempo prudencial para la remodelación del Estado social, y por tanto observar su impacto económico, encontramos que según el mismo estudio en 1998, veinte años después, el gasto público social asciende al 20,91% del producto interior bruto. ESPUELAS BARROSO, S.: “La evolución del gasto público en España, 1850-2005” en *Estudios de Historia Económica* núm. 63; Banco de España, Madrid, 2013.

En definitiva, el progresivo crecimiento del aparato estatal en orden a desempeñar su nuevo rol intervencionista, así como su impacto financiero es visible, no solo a través del cuantitativo engrosamiento del ingreso para hacer frente al aumento de los gastos, sino también cualitativamente mediante fenómenos como la extrafiscalidad que abordaremos en otro momento del discurso. Por tanto, en el contexto de la elaboración de la Carta Magna, ante la incerteza generada en relación al impacto económico derivado del cambio de modelo estatal, que asume un papel sustancialmente más intervencionista; la prohibición de alcance confiscatorio en su comprensión como garantía del contenido esencial, constituye una aseveración con causa en la incertidumbre descrita. En palabras de algún autor: “el calificativo «confiscatorio» no debe evidentemente entenderse en sentido absoluto y estricto, sino sencillamente como equivalente a «contrario al principio de propiedad privada»», destacando este autor que «la rotundidad del término «confiscatorio» es reveladora de la preocupación de los redactores del texto por cubrir también el «flanco fiscal» del derecho de propiedad y, por tanto, de que quedara claro en este aspecto el sistema constitucional de valores”⁷⁴⁹.

En definitiva, hemos advertido que la transición a un modelo constitucional supone la cristalización de un proceso de democratización, socialización y normativización⁷⁵⁰. En este sentido, hemos invocado en diversas ocasiones a lo largo del presente trabajo la conocida “tetralogía axiológica”⁷⁵¹, respecto a la que hemos advertido la superación de la hegemonía del valor de libertad en la Carta Magna, para dar cabida a otros: igualdad, solidaridad, y el consiguiente de justicia. En este sentido, subrayamos por acertadas las observaciones del anterior autor, que vincula la prohibición de alcance confiscatorio con el sistema constitucional de valores, que como también hemos expuesto, vertebra el sistema de derechos, con incidencia en sus dimensiones objetiva y subjetiva, de acuerdo con el doble carácter de éstos con raíz en la dogmática alemana.

La interpretación efectuada de la prohibición de no confiscatoriedad desde una perspectiva garantista iusfundamental resulta plenamente compatible con el encaje doctrinal del principio, respondiendo incluso a algunas objeciones. Al respecto, algún autor⁷⁵² ha señalado que no reitera lo expuesto por el art. 53.1 CE, antes al contrario,

⁷⁴⁹ PALAO TABOADA, C.: “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, *op. cit.*, p. 319 y 320.

⁷⁵⁰ GONZÁLEZ POSADA, A.: *La crisis del Estado y Derecho político*, *op. cit.*

⁷⁵¹ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

⁷⁵² NÚÑEZ PÉREZ, G.: “La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos”, *Impuestos*; núm. 22, 1991, p. 8. Citado por LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*

refuerza el equilibrio entre función social y utilidad individual; explicación coherente con la redimensión de la fiscalidad expuesta, respondiendo la inclusión de la prohibición de alcance confiscatorio a la necesidad coyuntural de salvaguardar la dimensión subjetiva del derecho de propiedad privada. También se ha advertido⁷⁵³ la necesidad de vincular la no confiscatoriedad a la justicia y no solo a la propiedad; ciertamente, el derecho a la propiedad privada, tras su redimensión con ocasión del advenimiento del Estado social, supera la hegemonía del valor libertad, para ponerse al servicio de los valores de igualdad y solidaridad; recurriendo los poderes públicos a instrumentos de naturaleza diversa para intervenir sobre la realidad, como el tributo extrafiscal. Como hemos advertido, este instrumento fiscal se incardina entre las técnicas ablatorias utilizadas en el marco de la actividad de ordenación de la Administración, y supone una ponderación entre utilidad individual y función social que exige la observancia del valor justicia a través de la correspondiente prueba de proporcionalidad sobre la que profundizaremos en otro momento del presente discurso.

Por último, advertir nuevamente que aunque nos hayamos focalizado sobre la prohibición de alcance confiscatorio en relación a la garantía de contenido esencial, guarda también relación con la garantía institucional. En este sentido, entendemos que la interpretación de dicha prohibición al trasluz de la garantía de contenido esencial constituye una faceta especialmente interesante, puesto que incide en la dimensión objetiva del derecho a la propiedad privada, constituyendo así un dique al poder tributario. Sin embargo, es precisamente a través de la garantía institucional como el derecho patrimonial aludido entra en especial comunión con el contexto político económico en el que está inserto. En este sentido, el instituto de la propiedad se enmarca en el constructo constitucional del modelo económico determinado por la Carta Magna, y en palabras de la STC 32/1981: «*las instituciones garantizadas son elementos arquitecturales indispensables del orden constitucional y sus normaciones son, sin duda, normaciones organizativas*». Por consiguiente, la propiedad supera su concepción individualista a través de la función social, y ante la necesidad de que los poderes públicos intervengan para procurar que ésta se materialice de forma efectiva, el tributo extrafiscal en cuanto instrumento ablatorio vinculado a la actividad de ordenación queda legitimado como instrumento. De acuerdo con este planteamiento, dijimos en un momento anterior que las garantías de contenido esencial e institucional operan en condiciones de complementariedad, y así ocurre también cuando analizamos el papel de la prohibición de alcance confiscatorio. En caso de omitir tal interdicción hasta el punto de ahogar el derecho a la propiedad privada menoscabando su contenido esencial,

⁷⁵³ AGULLÓ AGÜERO, A.: “Una reflexión en torno a la prohibición de no confiscatoriedad del sistema tributario”, *op. cit.*, p. 561.

quedaría resentido el modelo de “economía social de mercado”⁷⁵⁴ esbozado constitucionalmente, puesto que el flujo de renta no podría operar de forma ortodoxa, y por tanto, se vulneraría la garantía institucional del derecho a la propiedad privada. En otras palabras, un exceso de intervencionismo a través del poder tributario alteraría el funcionamiento normal de la economía y quebrantaría el modelo económico concebido por nuestra Norma fundamental.

No obstante, insistimos en que de acuerdo con las coordenadas básicas del presente trabajo, encontramos en la prohibición de alcance confiscatorio una garantía focalizada sobre la dimensión subjetiva del derecho a la propiedad privada⁷⁵⁵, y en este sentido, opera como la garantía de contenido esencial descrita. Es decir, bloqueando que el poder tributario se traduzca en limitaciones del derecho a la propiedad privada, y legitimando la delimitación de éste, a través de tributos con finalidad fiscal o extrafiscal.

8.2 Conexión con el principio de capacidad económica

Analizando desde una óptica iusfundamental cómo opera el principio de capacidad económica y la prohibición de no confiscatoriedad, con sede en el art. 31.3 CE; examinaremos cómo comparten la naturaleza de garantías homólogas a la de contenido esencial contemplada por el art. 53.1 CE en relación al derecho a la propiedad privada reconocido por el art. 33 CE. Esta premisa se enmarca en la implementación de la arquitectura constitucional española nacida en 1978, tomando como referente la Ley Fundamental de Bonn de 1949; en este sentido, también se observa esta conexión cuando analizamos desde una óptica iusfundamental el sistema tributario esbozado en nuestra Constitución financiera.

En la aplicación de la prohibición de alcance confiscatorio al ámbito extrafiscal desde una óptica iusfundamental, creemos que resulta esencial partir de una distinción muy asentada en nuestra doctrina entre hecho y materia imponible; en palabras de la STC 37/1987: «*Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el*

⁷⁵⁴ ENTRENA CUESTA, R.: “El principio de libertad de empresa”, *op. cit.*, p. 131.

⁷⁵⁵ “[...] nosotros creemos que se debe vincular la idea de no confiscatoriedad a la idea de propiedad privada. Ambas ideas, principios, límites, derechos, se contemplan en dos preceptos distintos de nuestra Constitución. Habría que plantearse si esto supone que a ambas ideas se les deba reconocer un sentido distinto o distante, cuando nos movemos en el ámbito tributario. A nuestro entender, la respuesta a tal interrogante debe ser negativa, debiendo reconocerse la vinculación de ambos conceptos o ideas”. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*, p. 154.

contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”, según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes»⁷⁵⁶. Por tanto, hecho y objeto imponible constituyen aspectos diferentes del tributo, que cobran especial relevancia en el análisis iusfundamental de la prohibición de alcance confiscatorio; es más, veremos que esta distinción resulta clave en el estudio del sistema tributario.

Habitualmente se presenta el principio de no confiscatoriedad como límite de la progresividad⁷⁵⁷, como fundamento cabría aducir una interpretación literal del art. 31.1 CE *in fine*, que propugna un «sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». La cuestión esencial reside en que, partiendo de la premisa de que la prohibición de alcance confiscatorio opera como límite de la progresividad, a su vez, la doctrina jurisprudencial ha advertido que ésta debe apreciarse en relación al sistema tributario en su conjunto. Al respecto, resulta de interés traer a nuestro discurso el dictado de la reciente STC 19/2012, que repasando la construcción pretoriana de la prohibición de alcance confiscatorio, expresa que: «como tantas veces hemos dicho, la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del “sistema tributario” en su conjunto, es decir, se trata de “la progresividad global del sistema tributario” (STC 27/1981, de 20 de julio, F. 4), pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto “de cada uno” (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; y 7/2010, de 27 de abril, F. 6; con la matización realizada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, F. 5), el principio de progresividad se relaciona con el “sistema tributario” (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 7), al erigirse en un “criterio inspirador” [STC 19/1987, de 17 de febrero, F. 3; y también SSTC 76/1990, de 26 de abril, F. 6 B); y 7/2010, de 27 de abril, F. 6]. Por esta razón, hemos tenido ya la oportunidad de afirmar que “en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema”, (STC 7/2010, de 27 de abril, F. 6), y, debemos añadir ahora, que el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una

⁷⁵⁶ Entre otras, también en las sentencias del Tribunal Constitucional 168/2004 y 179/2006.

⁷⁵⁷ Entre otros muchos, QUERALT ET AL. afirman que “La progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad”. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 112.

incidencia menor “en el conjunto del sistema tributario” (STC 7/2010, de 27 de abril, F. 6)». Este extracto plantea cuestiones de sumo interés en relación al tema que nos ocupa; entre ellas, esboza una dicotomía de especial relevancia, que podemos expresar a través de dos ecuaciones básicas que después invalidaremos para apoyar ciertas conclusiones⁷⁵⁸: “hecho imponible-tributo-principio de capacidad económica”, y “objeto imponible-sistema tributario-principio de progresividad”. A partir de éstas, veremos que la prohibición de alcance confiscatorio opera como límite de la progresividad del sistema tributario, pero que también se proyecta sobre cada tributo.

Comenzando por la ecuación “objeto imponible-sistema tributario-principio de progresividad” responde a una óptica macroscópica de la imposición, el objeto imponible constituye una manifestación de capacidad económica o de pago incardinada en las modalidades de renta, patrimonio o consumo; se trata de una noción de filiación económica. Dicha noción nos remite al sistema tributario en su conjunto, puesto que es posible que se produzca doble imposición, recaer dos tributos sobre el mismo objeto o materia imponible, siempre que concurren determinadas condiciones que abordaremos *ut infra*. Tal ecuación, rectora de la *interpositio legislatoris*, encuentra su límite en la prohibición de no confiscatoriedad, por cuanto antes hemos indicado que constituye una reproducción de la garantía del contenido esencial, que supone la admisión de actuaciones delimitadoras pero no limitadoras del derecho a la propiedad privada del art. 33. En este sentido, podemos decir que la prohibición de no confiscatoriedad opera como “límite de límites” o *Scharenken-Scharenken* del poder tributario; ello con independencia de que tal alcance confiscatorio se produzca como resultado de la doble imposición por la concurrencia de tributos fiscales o extrafiscales. Por tanto, a efectos didácticos, podríamos reformular la ecuación como sigue: “objeto imponible-sistema tributario-principio de progresividad-prohibición de alcance confiscatorio”.

Llegamos a este punto, nos planteamos si dicho alcance confiscatorio puede generarse a través de un único tributo que grave una manifestación de capacidad económica o de pago⁷⁵⁹. A título de ejemplo, y como mera premisa teórica, pensemos

⁷⁵⁸ Advertimos que esta taxonomía peca de excesivamente simplista, puesto que el sistema tributario está repleto de salvedades que merecían exposición, aunque resulta útil a efectos del desarrollo de nuestro discurso.

⁷⁵⁹ “Concretando todas las ideas expuestas y al margen de lo que pueda suponer el Sistema tributario en su conjunto, la imposición sobre ciertos consumos por sí misma ya podría resultar confiscatoria. Así pues, ante el consumo de cada tipo de bienes en particular, debemos proceder determinando si cada impuesto aisladamente considerado puede resultar confiscatorio y si las acumulaciones de impuestos, es decir, si las situaciones de doble imposición o plurimposición, sobre cada consumo en particular puedan resultar confiscatorias. Para ello, ni cada impuesto aisladamente considerado, ni las acumulaciones de impuestos sobre el consumo de un determinado tipo de bienes pueden representar una carga tributaria superior al valor de lo que entra en el patrimonio del sujeto, que es lo que puede ser consumido. Una violación de este límite supone romper con el respeto racional a la idea de propiedad privada. Para consumir saldría

en un tributo que establezca tipos de gravamen excesivos, inadecuados en relación al objeto imponible sobre el que se proyecten, que recaigan sobre una materia imponible inadecuada, o cuya cuantificación resulte desmedida. Al respecto, encontramos que desde una óptica iusfundamental, se produciría una limitación evidente del derecho a la propiedad privada, superándose la delimitación constitucionalmente admitida; por consiguiente, cabría plantearnos qué engranaje prevé el legislador para evitar dichas situaciones, no a nivel del sistema tributario, sino respecto al tributo en particular.

Para responder a esta cuestión, debemos retomar la ecuación “hecho imponible-tributo-principio de capacidad económica”, que obedece a una visión microscópica de la imposición. El hecho imponible constituye un concepto de naturaleza jurídica, debe contemplar un hecho indicativo de capacidad económica que enraíce en alguna de las modalidades del objeto imponible (renta, patrimonio, consumo), aunque se trata de un concepto de naturaleza jurídica que en consecuencia enerva la relación jurídico tributaria. Esta impronta especial de cada tributo en su hecho imponible se extiende más allá de su creación o cuantificación, alcanzando también su interpretación y aplicación⁷⁶⁰. Entre las aclaraciones que debemos formular, es importante advertir las observaciones de algún autor sobre los últimos pronunciamientos, cuando el Tribunal Constitucional está insistiendo en la exigencia del principio de capacidad económica sobre cada uno de los tributos que integran el sistema⁷⁶¹: «*la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del “sistema tributario” en su conjunto, es decir, se trata de “la progresividad global del sistema tributario” (STC 27/1981, de 20 de julio, F. 4), pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto “de*

del patrimonio del sujeto más del doble de lo que vuelve al mismo. Para adquirir algún tipo de bien para consumirlo, la Hacienda Pública se llevaría más de lo que vale lo que adquirimos, con lo cual la propiedad sería más pública que privada. Se trataría de algo irracional y, como tal, claramente injusto. Ahí es donde entendemos, en función de todo lo expuesto, que se debe concretar el límite de la no confiscatoriedad en materia de imposición sobre el consumo y, así, del respeto al derecho de propiedad privada en este sector de la imposición, analizándose, no sólo en relación al consumo en general en su globalidad, sino también en relación al consumo de cada tipo de bienes, cuya imposición, por sí misma, podría llegar a ser calificable de confiscatoria y, en función de ello, de inconstitucional”. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*, p. 173 y 174.

⁷⁶⁰ En palabras de ESEVERRI MARTÍNEZ y LÓPEZ MARTÍNEZ: “La auténtica dimensión práctica de este principio se pone de manifiesto no sólo en la órbita de la creación normativa –ordenando al legislador seleccionar los presupuestos de hecho en los que existan capacidad económica y, posteriormente, establecer aquellos elementos de cuantificación que sean capaces de graduar la capacidad económica que cada sujeto manifiesta en el caso concreto–, sino también en la esfera aplicativa e interpretativa del mismo realizando un análisis subjetivo del tributo, enjuiciando la idoneidad del sujeto para el cumplimiento de la obligación tributaria acorde con su particular capacidad económica”. *Temas prácticos de Derecho Financiero, parte general*, 6.ª ed.; Comares, Granada, 2000, p. 159.

⁷⁶¹ Según MARTÍN QUERALT ET AL., que cita la STC 19/2012. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 118.

cada uno” (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; y 7/2010, de 27 de abril, F. 6; con la matización realizada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, F. 5)».

Pues bien, de acuerdo con el anterior planteamiento, podemos afirmar que el principio de capacidad económica presenta también la naturaleza de una garantía del contenido esencial del derecho de propiedad; en este sentido, podemos afirmar que el principio de capacidad económica y la regla de no confiscatoriedad comparten idéntica naturaleza. El principio de capacidad económica exige que el legislador seleccione un hecho imponible que debe estar vinculado, siquiera someramente, con la manifestación de capacidad económica que se pretende gravar; por tanto, debe subyacer la materia imponible, a través de cualquiera de sus tres modalidades: renta, patrimonio y consumo. En este sentido, el principio de capacidad económica, de forma similar a cómo opera la prohibición de alcance confiscatorio, constituye una garantía del contenido esencial de la propiedad privada. En consecuencia, cuando el legislador selecciona un hecho imponible bajo el que no subyace capacidad económica, es decir, el objeto impositivo resulta inexistente, también se está limitando el derecho a la propiedad privada como resultado de la imposición. Por tanto, también a efectos didácticos, podríamos reformular la otra ecuación como sigue: “hecho imponible-tributo-principio de capacidad económica-prohibición de no confiscatoriedad”; como se observa, tanto en relación al hecho como al objeto imponible, la ecuación termina en la prohibición de alcance confiscatorio, habida cuenta que éste se comporta como la garantía del contenido esencial, enraizando en el art. 33 de la Carta Magna.

Se ha aducido que “la concreción del principio de capacidad económica no puede petrificarse en fórmulas rígidas que, de forma matemática, sean, siempre y en todo caso, indicativas de capacidad económica apta para soportar las cargas tributarias”⁷⁶². Aunque retomaremos esta cuestión en un momento posterior de nuestro discurso, pensamos que la piedra de toque de esta cuestión pasa por una conjunción de la comprensión de la tributación a través de los valores integrados en la “tetralogía axiológica”⁷⁶³ y el test de proporcionalidad en la comprensión del sistema tributario a través del objeto imponible. En este sentido, es cierto que el inexorable engrosamiento del aparato estatal experimentado con ocasión del advenimiento del Estado social, y el consiguiente aumento del gasto estatal quebrantándose el principio de equilibrio presupuestario, ha generado la necesidad de buscar nuevas manifestaciones de capacidad económica. Dicha labor no puede enmarcarse, en definitiva, sino a través de las modalidades de capacidad económica o de pago que esboza la Ciencia económica –

⁷⁶² *Ibidem*, p. 115.

⁷⁶³ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

renta, patrimonio y consumo—; sin embargo, la imbricación de nuevos valores, superándose la construcción del sistema tributario exclusivamente basado en el valor de libertad, ha permitido la incorporación de nuevas figuras tributarias. No obstante, es importante tener en cuenta que la finalidad extrafiscal opera de forma antitética a la recaudatoria, y además, tales medidas fiscales deben superar el test de proporcionalidad.

Hasta este momento del discurso, en el marco del análisis en clave iusfundamental que venimos desarrollando, hemos observado que el principio de capacidad económica y la prohibición de alcance confiscatorio operan como la garantía del contenido esencial (art. 53.1 CE) en relación al derecho a la propiedad privada (art. 33 CE) a partir del impacto generado por la imposición sobre el objeto o materia imponible. Al abordar la cuestión desde la perspectiva de los derechos fundamentales, creemos que la identificación del hecho imponible como concepto jurídico, y el objeto imponible como una noción económica, constituye una distinción que hay que desdibujar para analizar en clave jurídica el papel del objeto imponible en cuanto centro de imputación de la imposición. En este sentido, algunas voces de nuestra doctrina vienen reclamando el papel desempeñado por el objeto imponible en diversos sentidos: se ha indicado la conveniencia de abordar el sistema tributario a través del objeto imponible como la vía para dotarlo de mayor justicia tributaria⁷⁶⁴, también se ha reclamado la importancia de que cada tributo haga mención al objeto imponible por constituir el “nervio y aliento del impuesto justo”⁷⁶⁵. Por nuestra parte, entendemos que no se trata de desdeñar el papel desempeñado por el hecho imponible, éste constituye un elemento inexorable puesto que enerva la relación jurídico tributaria, aportando seguridad jurídica al delimitar expresamente el presupuesto de hecho sometido a gravamen. Sin embargo, es necesario superar la dicotomía planteada por las dos ecuaciones que hemos utilizado para exponer nuestros argumentos, efectuar una puesta en valor del objeto imponible para dotarlo de mayor entidad y significación jurídica, habida cuenta que desde una perspectiva iusfundamental es el centro de imputación de la imposición que nos permite valorar si se han menoscabado derechos fundamentales.

De acuerdo con este planteamiento, el principio de capacidad económica y la prohibición de alcance confiscatorio operan, en realidad, en relación a la noción de

⁷⁶⁴ CHECA GONZÁLEZ, C.: *Hecho imponible y sujetos pasivos*; Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 113.

⁷⁶⁵ “[...] el ordenamiento jurídico de cada impuesto no debe silenciar la capacidad económica que fundamenta su establecimiento o su subsistencia. El objeto imponible es la definición legal de la capacidad económica a gravar, y de aquí que deba estar presente en su ley reguladora si la capacidad económica, como parece obvio, es nervio y aliento del impuesto justo”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: *Sistema Tributario Español y Comparado*; Tecnos, Madrid, 1992, p. 76.

objeto imponible por cuanto suponen manifestaciones de la garantía de contenido esencial (art. 53.1 CE) en relación al derecho a la propiedad privada (art. 33 CE). Desde esta perspectiva, tomando como referencia el objeto imponible, encontramos que las ecuaciones expresadas quedarían invalidadas; de una parte, el principio de capacidad económica en cuanto supone que el gravamen de un hecho indicativo de tal capacidad de pago, supone un fragmento del objeto imponible; por otra parte, el principio de progresividad puede apreciarse en la medida de lo posible en cada tributo observando el objeto imponible; y además, la prohibición de alcance confiscatorio puede resultar vulnerada por cada tributo⁷⁶⁶. Este relevante papel del objeto imponible ha sido expresado por algún autor en los siguientes términos: “si los diversos tributos, integran un sistema regido por el principio de capacidad económica, o más bien un conglomerado de gravámenes. Para realizar este control hay que superar planteamientos excesivamente rígidos, como los que se fijan únicamente en el hecho imponible del tributo. No es difícil que diversos hechos imponibles puedan recaer sobre una misma manifestación de riqueza, incidiendo así sobre la carga contributiva individual de modo contrario a las exigencias del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”⁷⁶⁷.

Pues bien, este enfoque del sistema tributario poniendo en valor el objeto imponible desde una perspectiva jurídica supondría una simplificación del análisis puesto que el objeto imponible actuaría como centro de imputación de la imposición. Además, permite obtener una imagen más nítida de la afectación del derecho a la propiedad privada ante tributos extrafiscales fundamentados en los valores de igualdad o solidaridad, facilitándose la ponderación inherente al principio de proporcionalidad. Al respecto, a pesar de su limitada positivación, sorprendente a la vista de su marcada expansión⁷⁶⁸; creemos que es importante una puesta en valor del principio de

⁷⁶⁶ En este mismo sentido, MARTÍNEZ LAGO señala que la prohibición de alcance confiscatorio hace referencia “al límite superior de la capacidad económica, operando como garantía de no extralimitación del grado máximo de tributación; y resulta preferible por esto a cada figura tributaria en particular y al sistema tributario en su conjunto”. “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 60, 1988, p. 636. Este autor también aborda el papel desempeñado por el principio de no confiscatoriedad en relación a los tributos extrafiscales en el siguiente trabajo de interés: “Los fines no fiscales de la imposición y prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*; núm. 81, 1990.

⁷⁶⁷ “[...] hay que superar planteamientos excesivamente rígidos, como los que se fijan únicamente en el hecho imponible del tributo. No es difícil que diversos hechos imponibles puedan recaer sobre una misma manifestación de riqueza, incidiendo así sobre la carga contributiva individual de modo contrario a las exigencias del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”. HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 112 y 113.

⁷⁶⁸ “Esta tendencia expansiva del principio de proporcionalidad y su limitada positivación —al menos hasta tiempos muy recientes, en lo que hace al Derecho administrativo— dificultan, sin embargo, que pueda reconocérsele un sentido unívoco cuando se trata de ofrecer precisiones orientativas sobre los

proporcionalidad en el diseño del sistema tributario. Éste constituye la clave para el intrincado nudo gordiano de la extrafiscalidad, frente al destierro de dicho instrumento⁷⁶⁹ fiscal al servicio de la función administrativa de ordenación, en aras a una mejor materialización del «*Estado social y democrático de Derecho*».

8.3 Prohibición de doble imposición

El fenómeno de la “doble imposición” ha sido definido como “la consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo o ante un mismo evento”⁷⁷⁰; en cambio, se suele utilizar la expresión de “multimposición” cuando dicha situación viene generada por más de dos impuestos⁷⁷¹. Por nuestra parte, utilizaremos la denominación de doble o plurimposición, con independencia de que suscribimos plenamente el criterio expuesto, y secundamos que la concurrencia puede venir determinada por más de dos impuestos.

Antes de analizar los efectos de la imposición sobre el objeto imponible, es importante diferenciar entre el sujeto que realmente soporta la cuota tributaria, y el que la norma delimita como obligado tributario, y por tanto está al frente del cumplimiento de la obligación tributaria frente a la Administración⁷⁷². Al respecto, resulta de interés

critérios para su aplicación y, sucesivamente, para el control de su aplicación. Y ello a pesar de que, en puridad, todas sus manifestaciones respondan a la lógica común de mínima intervención en la relación medios-fines. Es posible, con todo, en el afán de indagar sobre los elementos comunes que doten de cierta unidad a las distintas manifestaciones del principio de proporcionalidad, reconocer un referente insustituible en la elaboración alemana del principio. Ha sido, en efecto, en el Derecho alemán en el que se ha dotado de perfiles nítidos al principio a través de la construcción del triple test de la proporcionalidad, lo que ha tenido una influencia decisiva en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y, de forma directa e indirecta, en la jurisprudencia interna española, sobre todo constitucional”. CARLÓN RUIZ, M.: “El principio de proporcionalidad” en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010, p. 206.

⁷⁶⁹ “[...] lo que nunca puede suceder es que el expediente de la extrafiscalidad se utilice por el legislador tributario para desconocer los principios de justicia tributaria consagrados en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución. Y así, dado que la extrafiscalidad puede llevar a situaciones de tributación desproporcionada, especialmente hay que vigilar que ésta no se utilice para intentar justificar el llegar a impuestos confiscatorios. El hecho de que un impuesto sea extrafiscal no le permite ser confiscatorio. Los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución no deben desconocerse por el hecho de que se utilice el expediente de la extrafiscalidad”. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*, p. 162.

⁷⁷⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*; núm. 15, 2011, p. 6.

⁷⁷¹ Según LÓPEZ ESPADAFOR, que acepta la utilización de la expresión “doble imposición” aunque sean más de dos los tributos implicados. *Ibidem*, p. 6 y 7.

⁷⁷² PÉREZ DE AYALA, J. L.: “La doble imposición interna en el Derecho español. Problemas y posibles

recordar la distinción señalada por algún autor⁷⁷³ entre impuestos directos e indirectos desde el punto de vista jurídico; en el ámbito jurídico se predica la condición de directo de un tributo cuando la obligación de pago del impuesto recae sobre una persona sin facultades legales que le permitan resarcirse a cargo de otra persona; en cambio, estamos ante un impuesto indirecto cuando cabe la posibilidad de trasladar la suma a una tercera persona que resulta ajena al círculo de obligados delimitado por la relación jurídico-tributaria. Pues bien, cuando analizamos el impacto de la tributación sobre el objeto imponible, tenemos que tener en cuenta la persona sobre la que apriorísticamente recae el gravamen, que será la afectada en sentido iusfundamental, por cuanto soportará la delimitación en relación al derecho a la propiedad privada. No obstante, se ha advertido que no siempre es fácil determinar la persona que soporta del gravamen, distinguiéndose⁷⁷⁴ entre repercusión tributaria *extra legem*, y *secundum legem*, susceptible ésta de ser calificada como repercusión tributaria en sentido estricto.

Es importante tener en cuenta que los tributos con finalidad extrafiscal concurren con aquéllos fiscales, y habida cuenta que las manifestaciones de capacidad económica no son ilimitadas, no es extraño que se produzca doble o plurimposición. Al respecto, recordemos que los tributos extrafiscales guardan conexión con las tres modalidades de objeto imponible⁷⁷⁵ –renta, patrimonio y consumo–, aunque la extrafiscalidad opera esencialmente a través de la imposición indirecta, es decir, en relación al consumo. Por tanto, en relación a este y habida cuenta de la diversidad de figuras tributarias que pueblan el sistema, no es infrecuente que puedan llegar a concurrir diversos tributos sobre una misma manifestación de capacidad económica. Con independencia de la finalidad del tributo, fiscal o extrafiscal, encontramos que la cuota tributaria impacta sobre el objeto imponible, y éste a su vez, repercute sobre el derecho a la propiedad privada; por tanto, es a través del impacto generado en el citado derecho patrimonial cómo tenemos que valorar si se ha producido un exceso del legislador. Como hemos expresado antes, son viables las intervenciones legislativas que supongan una delimitación del derecho, pero no las limitaciones, que devendrían en inconstitucionales por contravenir el contenido esencial del derecho a la propiedad privada.

soluciones” en *Conflictos de imposición. Doble imposición interna e internacional*; Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1995, p. 39.

⁷⁷³ SAINZ DE BUJANDA, F.: ”Impuestos directos e impuestos indirectos. Análisis de una vieja distinción” en *Hacienda y Derecho, II*; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 448 y 452.

⁷⁷⁴ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, op. cit., p. 80 y 81.

⁷⁷⁵ Nos remitimos al epígrafe sobre propiedad y extrafiscalidad del presente trabajo.

En relación a la valoración del impacto generado por la imposición, hemos visto que el principio de capacidad económica y la prohibición de alcance confiscatorio, operan como manifestaciones de la garantía del contenido esencial (art. 53) en relación al derecho a la propiedad privada (art. 33), suponiendo un límite a la *interpositio legislatoris* en su expresión a través del poder tributario. Tal límite funciona con independencia de la finalidad del tributo, puesto que todos recaen sobre el objeto imponible, repercutiendo sobre el derecho a la propiedad privada, protegido a través de la garantía del contenido esencial. Por tanto, podemos afirmar que, frente al fenómeno de doble o plurimposición resultante de los excesos del legislador, el principio de capacidad económica y la prohibición de alcance confiscatorio constituyen mecanismos esenciales que evitan que tales situaciones acaezcan de diferente modo. Ambos instrumentos modulan los excesos del legislador al determinar el alcance impositivo del tributo, pero además, el principio de capacidad económica pone en tela de juicio el nacimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, dichos instrumentos están insertos en el control de proporcionalidad⁷⁷⁶, adalid del valor justicia integrado en la “tetralogía axiológica”⁷⁷⁷ sobre el que volveremos en un momento posterior del discurso. Dicho test, de construcción alemana⁷⁷⁸, está integrado por los componentes de idoneidad, adecuación y proporcionalidad *per se*; resultando este triple control un instrumento fundamental en la labor de ponderación entre los valores de libertad, junto a los de igualdad o solidaridad⁷⁷⁹, que tiene que resolver el legislador al establecer un tributo. Es decir, el tributo exige una ponderación entre dichos valores: en cuanto al valor libertad, hemos visto que la imposición genera un impacto sobre derechos patrimoniales que es necesario modular; en cuanto a los valores de igualdad y solidaridad, están vinculados a derechos de segunda y tercera generación que es necesario dotar de cierta eficacia con la finalidad de que el «*Estado social y democrático de Derecho*» se materialice de forma efectiva. Como hemos visto, con la llegada del Estado social decididamente más intervencionista, se diversifican los mecanismos de intervención en manos de los poderes públicos ante la creciente complejidad de la tarea a desarrollar, y entre la

⁷⁷⁶ Sobre la aplicación del control de proporcionalidad a la tributación extrafiscal, resulta de especial interés consultar: AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*

⁷⁷⁷ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

⁷⁷⁸ Sobre el desarrollo alemán del principio, entre otros, es interesante consultar: BARNÉS VÁZQUEZ, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*; núm. 135, 1994.

⁷⁷⁹ Sobre esta ponderación de valores inherente al test de proporcionalidad en el marco del Derecho administrativo, *vid.* RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.: *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho administrativo*; Marcial Pons, Madrid, 2000.

pluralidad de técnicas ablativas sobre las que se articula la función administrativa de ordenación, se incluye el tributo extrafiscal.

Pues bien, las garantías de capacidad económica y prohibición de alcance confiscatorio, operarían como una suerte de garantía de contenido esencial, estarían integradas en el componente de proporcionalidad *per se*, puesto que controlan que el instrumento diseñado por el legislador no suponga un menoscabo de los derechos subjetivos. Dicho componente supone una ponderación entre los medios articulados por el legislador y los fines pretendidos: aunque los fines estarían legitimados por el reconocimiento de un derecho de segunda o tercera generación, como el derecho a un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona (art. 45 CE); la articulación de un tributo extrafiscal que obvie el principio de capacidad económica o la prohibición de no confiscatoriedad, es decir, que menoscabe los derechos fundamentales supondría un exceso del legislador a todas luces.

El componente de idoneidad o utilidad, exige que el mecanismo establecido por el legislador suponga un medio adecuado en relación al fin pretendido. En este sentido, cobra importancia la determinación de la finalidad realmente perseguida por el tributo, un aspecto tan controvertido de controlar como esencial para evitar tributos subrepticamente recaudatorios, exigiendo un análisis de la estructura del tributo. En relación a la concreción de dicho objetivo del tributo, entre otras, la STC 289/200 advierte que no es suficiente con declarar la finalidad del impuesto en la correspondiente Exposición de Motivos, sino que es necesario analizar la estructura del tributo para determinar su objetivo. En el marco de este análisis, entendemos que resulta esencial el examen del hecho imponible, que debe suponer un deber de igualdad o solidaridad; y el objeto imponible, que debe guardar coherencia con el hecho imponible, procurando que el tributo recaiga sobre la función social de la propiedad vinculada a la capacidad económica en cuestión; por tanto, hecho y objeto imponible están informados por la finalidad del tributo, con fundamento en el bien constitucional en cuestión⁷⁸⁰.

En cuanto al componente de necesidad o adecuación, supone la elección del medio menos incisivo en relación a la finalidad que se pretende alcanzar. Supone cotejar el resto de instrumentos en manos del legislador para alcanzar dichos fines, debiendo optar por el menos incisivo desde una perspectiva iusfundamental.

El uso coherente de los componentes citados por el legislador supone cierta contención en la utilización del tributo extrafiscal, generándose a la postre menos

⁷⁸⁰ En un momento posterior del presente trabajo examinaremos cómo opera la aplicación del control de proporcionalidad sobre tributos extrafiscales.

situaciones de doble imposición por resolver. Por consiguiente, la aplicación del control de proporcionalidad en el recurso al tributo extrafiscal supone la vía de entrada del valor justicia, viéndose resueltos al mismo tiempo los problemas de doble imposición. Por consiguiente, podemos afirmar que el valor justicia en su aplicación a través del expuesto control de proporcionalidad, supone el criterio rector en la resolución de problemas de doble imposición. En este sentido, algún autor ha descrito la doble imposición indicando que “un mismo hecho o acto que ha sido tipificado –ya genéricamente, ya específicamente– como un hecho imponible de idéntico significado (aunque no lo sea literalmente) por dos tributos diferentes, sólo deba soportar, en justicia tributaria, uno de los dos gravámenes que, en principio, le serían aplicables”⁷⁸¹.

Entre los argumentos expuestos, es importante observar que el control de proporcionalidad constituye un mecanismo con fundamento en el valor de justicia para evitar la generación de situaciones de doble imposición. Dicho control, incluye entre sus componentes la prohibición de excesos del legislador a través del componente de proporcionalidad en sentido estricto, es decir, la garantía del contenido esencial. Es decir, un tributo que contravenga dicha garantía en su proyección sobre el derecho a la propiedad privada, no superaría en ningún caso el control de proporcionalidad expuesto. Por consiguiente, cabe deducir que la prohibición de doble imposición es absorbida por la garantía del contenido esencial en su aplicación sobre los derechos patrimoniales. Ciertamente, esta lectura de la prohibición de doble imposición solventaría su ausente reconocimiento literal en el texto constitucional⁷⁸², viéndose reconocido dicho mandato en la garantía del contenido esencial del art. 53.1, en relación al art. 33 CE. Por tanto, asumiendo que la prohibición de alcance confiscatorio del art. 31.1 CE supone en realidad la garantía de contenido esencial, tal y como hemos expuesto hasta el momento; podemos afirmar que tácitamente se reconoce también la prohibición de doble imposición, en el bien entendido de que ésta genere alcance confiscatorio limitando el derecho a la propiedad privada.

Quedaría así pendiente la cuestión de cómo se garantiza la doble imposición cuando no genere como resultado tal alcance confiscatorio. En relación a esta situación, con ciertas salvedades, podemos afirmar que siempre que los derechos patrimoniales queden salvaguardados, es una situación aceptada en determinados casos. A modo de ejemplo, citar el caso de los recargos sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos, contemplados por el art. 58.2.d) LGT.

⁷⁸¹ PÉREZ DE AYALA, J. L.: “La doble imposición interna en el Derecho español. Problemas y posibles soluciones”, *op. cit.*, p. 38.

⁷⁸² GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, *op. cit.*, p. 246.

Otra cuestión interesante sería el papel que juegan algunos límites del 50% y 100% en función del tipo de materia imponible y ámbito de aplicación⁷⁸³ para delimitar las situaciones de alcance confiscatorio en este análisis iusfundamental. En el engranaje expuesto tienen cabida tales límites, puesto que no constituyen sino tipos impositivos que en cualquier caso contravendrían la garantía de contenido esencial en los derechos patrimoniales.

⁷⁸³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*, p. 168.

Capítulo Cuarto
Valor de igualdad

Valor de igualdad

1 Derechos de segunda generación

Tras analizar el valor de libertad como eje vertebrador de derechos de primera generación y su correlativa repercusión en el sistema tributario, continuamos nuestro discurso examinando el valor de igualdad inserto en la tantas veces citada “tetralogía axiológica del Estado social”⁷⁸⁴.

Es importante advertir que cada valor se adhiere sobre la base de los precedentes, de modo que apoyados sobre los correspondientes principios, se generan a la postre relaciones de interacción entre las generaciones de derechos; por tanto, la imbricación de cada estrato de derechos no supone un desplazamiento de los precedentes, sino que se trata de una incorporación sobre el catálogo de derechos preexistente. En otras palabras, la incorporación de derechos de segunda generación no supuso la anulación de los correspondientes a la primera; sino que se sumaron, y además, generaron relaciones de interacción en el entendimiento de que los derechos sociales posibilitaron el ejercicio de los derechos fundamentados en el valor libertad. Por consiguiente, el influjo axiológico ejercido por el valor libertad no resultó desplazado por el de igualdad, antes al contrario, ambos valores conviven actuando como coordenadas de principios y derechos; a la postre, proyectándose entre otros ámbitos del ordenamiento, sobre la norma tributaria. *Mutatis mutandi*, el advenimiento de la tributación con raigambre axiológica en la igualdad, con ocasión de la incorporación de los derechos de segunda generación, no supuso la desaparición de la tributación en clave de libertad; ambos valores coexisten en su proyección sobre el sistema tributario. Como resultado, encontramos una polarización de los principios

⁷⁸⁴ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *Teoría y Realidad Constitucional*; núm. 30, 2012, p. 140.

constitucional tributarios del art. 31.1 CE en torno a los valores de libertad e igualdad, en los términos que expusimos en el capítulo precedente.

La dicotomía libertad *versus* igualdad es clásica en la ciencia política⁷⁸⁵: la incorporación de derechos fundamentados en el valor guía de igualdad exigió un cambio de enfoque desde la igualdad formal a la igualdad material, en otras palabras, desde la igualdad *et de iure* a la igualdad *de facto*. La igualdad formal se traduce en la regulación de condiciones aplicables a la generalidad de sujetos; sin embargo, la igualdad material repara en que éstos pueden no gozar de condiciones similares, de modo que se plantea la necesidad de corregir las posiciones más desaventajadas con el objetivo de alcanzar la igualdad fáctica. Es decir, se desempeña una labor de equiparación en el marco de la economía pública a través del ingreso y del gasto, actuando el Derecho financiero como vehículo para aportar criterios de justicia, bebiendo en última instancia esta disciplina jurídica de los valores vertebradores del «*Estado democrático y social de Derecho*» propugnado por el art. 1 de nuestra Norma fundamental. Dicha labor desarrollada por el Derecho financiero deviene en una colisión de principios constante, presente en el enfrentamiento entre los intereses individuales y colectivos, que a diferencia de los conflictos de reglas, no se resuelve vía invalidación sino mediante una ponderación de los principios en juego⁷⁸⁶. Esta ponderación la encontramos en el marco de la articulación de políticas de igualdad, vertebradas en torno a los derechos sociales pero sin obviar los individuales, con fundamento en el valor guía de libertad; por ello, es habitual la referencia a “derechos de mínimos” en relación a los derechos sociales en alusión a esta gradación de su efectividad o margen de maniobra en manos de los poderes públicos⁷⁸⁷.

⁷⁸⁵ Resulta interesante encajar dicha noción junto a las restantes dicotomías clásicas en el pensamiento político como: “Libertad– igualdad, libertad negativa– libertad positiva, liberalismo– democracia, colectivismo– individualismo, democracia directa– democracia representativa, democracia moderna– democracia antigua y democracia moderna– democracia de los posteriores [...]”. LÓPEZ LOPERA, L. M.: *¿Es posible democratizar el liberalismo? Notas en torno a los conceptos libertad e igualdad en la obra de Bobbio?* Red Co-herencia, Colombia, 2009, p. 4.

⁷⁸⁶ “Un conflicto entre reglas sólo puede ser solucionado o bien introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando inválida, por lo menos, una de las reglas. [...] Las colisiones de principios deben ser solucionadas de manera totalmente distinta. Cuando dos principios entran en colisión –tal como es el caso cuando según un principio algo está prohibido y, según otro principio, está permitido– uno de los dos principios tiene que ceder ante el otro. Pero, esto no significa declarar inválido al principio desplazado ni que en el principio desplazado haya que introducir una regla de excepción. [...] Esto es lo que se quiere decir cuando se afirma que en los casos concretos los principios tienen diferente peso y que prima el principio con mayor peso. Los conflictos de reglas se llevan a cabo en la dimensión de la validez; la colisión de principios –como sólo pueden entrar en colisión principios válidos– tiene lugar más allá de la dimensión de la validez, en la dimensión del peso”. ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, p. 88 y 89.

⁷⁸⁷ Cuestión sobre la que volveremos durante el capítulo.

Estos nuevos derechos vertebrados por el valor de igualdad, que vinieron a sumarse a los vinculados a la libertad, exigen un cambio radical en el rol desempeñado por el Estado que evoluciona del abstencionismo al intervencionismo con la finalidad de cubrir de forma efectiva las necesidades inherentes al cambio de paradigma respecto a su papel. Se observa un interesante cambio en las posiciones jurídicas básicas, puesto que el sujeto deja de ser un mero receptor de la regulación para erigirse como “individuo sujeto del derecho/crédito”⁷⁸⁸ respecto a las prestaciones exigibles; en otras palabras, el sujeto requiere de la percepción de determinadas prestaciones de las que, en definitiva, depende la “paz social”. Si bien después incidiremos sobre la flexible eficacia de los derechos sociales, lo cierto es que resulta necesaria una meridiana efectividad de éstos en pos de la estabilidad del sistema, piedra de toque que subyace a las directrices keynesianas⁷⁸⁹, siendo decisivo su planteamiento en cuanto hoja de ruta para que el Estado pase a desempeñar una función de redistribución mediante la que amortiguará las consecuencias sociales del liberalismo hasta entonces imperante; y además, la estabilización de la economía, interviniendo activamente mediante la manipulación de las políticas monetaria y fiscal, a través de las que intentará contrarrestar las fluctuaciones económicas⁷⁹⁰. Sobre esta función de estabilización resulta de interés mencionar por su relevancia el Proyecto de Ley de desindexación de la economía española recientemente presentado el 27 de diciembre de 2013⁷⁹¹; que busca prescindir de la indexación con base en índices generales, como el Índice de Precios al Consumo (IPC) apelando a los efectos perniciosos que éstos podrían producir en la economía española según el legislador, como en⁷⁹²: «*las revisiones periódicas o no periódicas de cualquier valor monetario del sector público susceptibles de modificación. A tales efectos, se entiende por sector público el conjunto de organismos y entidades enumeradas en el artículo 3.1 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre*» o «*las revisiones periódicas o no periódicas de precios regulados*», contemplando incluso un régimen aplicable a los contratos entre partes privadas bajo determinadas

⁷⁸⁸ En expresión de LÓPEZ GUERRA en “Las dimensiones del Estado social de derecho”, *Sistema: revista de ciencias sociales*; núms. 38-39, 1980, p. 179.

⁷⁸⁹ Nos remitimos al capítulo primero del presente trabajo, en el que además, aportamos diversas referencias bibliográficas sobre las aportaciones de KEYNES a través de: *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, reimp. 2000; Fondo de Cultura Económica, México, 1997.

⁷⁹⁰ Nos remitimos al primer capítulo del presente trabajo en el que hemos expuesto la cuestión.

⁷⁹¹ Se puede consultar su texto en la página web del Congreso de los Diputados: <http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas> (fecha de consulta: 1 de diciembre de 2014).

⁷⁹² Art. 3 del Proyecto.

condiciones⁷⁹³. Pues bien, dichas funciones de redistribución y estabilización, se sumarían a la consabida función de atribución, que ya contemplaba la intervención estatal para resolver los fallos de mercado.

En la construcción de estos derechos de segunda generación se observa una inicial evolución en sentido de integración en la colectividad: si los derechos liberales eran concebidos en torno al individuo, los sociales también se elaboran en torno a éste, pero tomando como referencia las exigencias de la colectividad. Esta superación inicial de la dimensión individual alcanzará su máxima expresión con los derechos de tercera generación fundamentados en el valor de solidaridad, experimentándose una evolución en las formas de titularidad hacia la colectividad⁷⁹⁴. Por tanto, estos derechos pretenden implantar las condiciones necesarias para la integración social del individuo; es decir, buscan acercarse en la medida de lo posible a la igualdad material como presupuesto para la democratización efectiva; filosofía integradora que impregna al derecho social en su construcción, en expresión de algún autor, como “derecho autónomo de comunión”⁷⁹⁵.

En la fundamentación de los derechos sociales se encuentra la búsqueda de la libertad fáctica; es decir, las libertades cobrarían sentido cuando los individuos cuenten con las circunstancias que posibilitan el ejercicio de dicha elección⁷⁹⁶. Por consiguiente, la implantación de la igualdad material mediante la resolución de situaciones de insuficiencia financiera o de oferta, genera las condiciones necesarias para que todos los sujetos se encuentren en situación de paridad para el ejercicio de los derechos de signo liberal. En expresión de la conocida “Teoría de la procura existencial”⁷⁹⁷, las condiciones fácticas presentes tras la implantación del Estado liberal generaron un

⁷⁹³ Art. 6 del Proyecto.

⁷⁹⁴ Entre otros, *vid.* PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 39 y ss.

⁷⁹⁵ GURVITCH, G.: *L'idée du droit social*; Sirey, París, 1932, p. 13. El mismo autor define los derechos sociales como “*droits de participation des groupes et des individus de leur integration dans des ensembles et garantissant le caractère démocratique de ces deniers*”, sobre la que comenta PÉREZ LUÑO que “permite advertir los caracteres más salientes de los derechos sociales. Así pueden entenderse tales derechos como el conjunto de las normas a través de las cuales el Estado lleva a cabo su función equilibradora y moderadora de las desigualdades sociales. En tanto que, en sentido subjetivo, podrían entenderse como las facultades de los individuos y de los grupos a participar de los beneficios de la vida social, lo que se traduce en determinados derechos y prestaciones, directas o indirectas, por parte de los poderes públicos”. *La tercera generación de derechos humanos, op. cit.*, p. 294. GURVITCH, G.: *La déclaration des droits sociaux*; Vrin, París, 1946, p. 79.

⁷⁹⁶ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales, op. cit.*, p. 146 y 147.

⁷⁹⁷ También referida como “*Deseinvorsorge*”, elaborada por Forstthoff en 1938.

cambio sustancial en las necesidades humanas, que experimentaron que un número creciente de elementos quedaban fuera del espacio vital dominado por los individuos, situación que exigía imperativamente de respuesta estatal. Desde una óptica más amplia, se ha conectado a estos derechos con el valor de dignidad, por cuanto a través de la cobertura de las necesidades humanas inherentes a los derechos de segunda generación, se generaría el resultado de que la generalidad podría ejercitar los derechos de la primera; de modo que, satisfechas las necesidades humanas vertebradas por los valores de libertad e igualdad, se recuperaría la dignidad⁷⁹⁸, considerada nuclear tanto desde la óptica de los derechos humanos como fundamentales⁷⁹⁹.

Desde una perspectiva histórica, se ha identificado una primigenia sustanciación de los derechos sociales en términos de subsidiariedad respecto de los derechos liberales; sin embargo, ganan posteriormente en autonomía, hasta el punto de constituir un fin en sí mismo⁸⁰⁰. En el marco de esta evolución, se observa una consolidación de su dimensión objetiva, de forma que superando su concepción subjetiva en su condición de posibilitadores de los derechos liberales, pasan a ser dimensionados enfatizando su conexión con determinados bienes jurídicos, vinculados en definitiva, a las condiciones sociales⁸⁰¹. Por tanto, es importante advertir que los derechos de primera y segunda generación parten de concepciones diferentes de la igualdad, que constituye un medio para los primeros, mientras que implica un fin en el caso de los segundos hasta el punto de tornarse en eje vertebrador de la pluralidad de acciones emprendidas por los poderes públicos para su consecución.

Pues bien, al trasluz del valor de igualdad, examinaremos el capital papel desempeñado por el sistema tributario en general, y por el tributo en especial, en el desempeño de esta función de redistribución. Nos basaremos nuevamente en la doble dimensión de los derechos fundamentales que observara la dogmática alemana⁸⁰²; veremos que en la transfuncionalización del tributo más allá de la función puramente

⁷⁹⁸ VICENTE GIMÉNEZ, T.: *La exigibilidad de los derechos sociales*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, p. 28.

⁷⁹⁹ En un momento anterior del discurso ya hemos abordado la diferencia entre ambas.

⁸⁰⁰ GAVARA DE CARA, J. C.: *La dimensión objetiva de los derechos sociales*; J.M. Bosch, Barcelona, 2010, p. 42 y 43.

⁸⁰¹ *Idem.*

⁸⁰² HÄBERLE, P.: *Die Wesengehaltsgarantie des Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz*, 3.^a ed.; CF Müller, Heidelberg, 1983, p. 98. Esta distinción recibe un impulso esencial en el marco de la jurisprudencia alemana con la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 15 de enero de 1958 en el caso *Luth*. Entre otros, sobre la evolución de esta doble dimensión de los derechos fundamentales, *vid.* GAVARA DE CARA, J. C.: *La dimensión objetiva de los derechos sociales*, *op. cit.*

recaudatoria, ésta juega una función esencial. De una parte, la marcada dimensión subjetiva de los derechos patrimoniales marca los límites de intervención del poder tributario, ya sea en relación del tributo fiscal como extrafiscal. De otra parte, los derechos fundamentados en los valores de igualdad y solidaridad demandan una mayor intervención por parte de los poderes públicos; este cambio en el rol desempeñado por éstos no solo implica una intensificación del grado de intervención, sino también una diversificación de los instrumentos de intervención sobre una realidad cada vez más compleja.

Es relevante reparar en que no estamos ante una proyección marginal del valor igualdad sobre el sistema tributario, ni la expresión extrafiscal del tributo al servicio de objetivos extra recaudatorios tiene carácter excepcional. Antes al contrario, en el presente capítulo examinaremos cómo el principio de igualdad goza un papel primordial en las constituciones financieras de los Estados de nuestro entorno jurídico, evidenciándose así la íntima conexión entre el tributo y la dimensión objetiva de los derechos fundamentales, comportándose éste como un auténtico instrumento de intervención en manos de los poderes públicos. En este sentido, se ha advertido el inescindible vínculo entre imposición y efectos económicos, habida cuenta que la entidad que ésta ha alcanzado dificulta bastante la detracción de ingresos bajo condiciones de rigurosa neutralidad; en palabras del Informe MIRRLEES⁸⁰³ “es imposible extraer un 40% o más de la renta nacional en forma de impuestos, como hacen la mayoría de los países avanzados, sin que se produzcan efectos económicos importantes. La mayoría de los impuestos afectan al comportamiento de las personas de manera negativa y todos reducen el bienestar de los que soportan su carga económica. El reto que plantea el diseño de un sistema impositivo es cómo alcanzar los objetivos sociales y económicos fijados y, al mismo tiempo, limitar estos efectos colaterales que reducen el bienestar”⁸⁰⁴. Partiendo de la premisa de que: la función social de la propiedad alcanza cualquier propiedad; que el principio de igualdad presenta una naturaleza transversal⁸⁰⁵

⁸⁰³ Elaborado por el economista JAMES MIRRLEES, galardonado junto a WILLIAM VICKREY con el Premio Nobel de Economía en 1996 por sus aportaciones a la teoría económica de los incentivos bajo condiciones de información asimétrica. Este informe sobre el diseño del sistema tributario óptimo, se suma a otras iniciativas previas, como el Informe MEADE (1978) o el Informe NEUMARK (1962).

⁸⁰⁴ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*; Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013, p. 25.

⁸⁰⁵ “Es conveniente advertir desde el primer momento que la función social se manifiesta en la mayoría de derechos (4) y de forma muy heterogénea. Desde la perspectiva del Derecho administrativo la función social como principio derivado del Estado social impone una acción positiva de los poderes públicos dirigida a realizar unos determinados objetivos, reconducibles a la consecución de la libertad en la igualdad en todos los planos o dimensiones (político, económico, cultural y social) de la vida colectiva”. AGOUÉS MENDIZÁBAL, C.: “La función social de los derechos; en especial, el derecho de propiedad” en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010.

evidenciada en su proyección sobre otros derechos, como el derecho de asociación o el derecho a la educación, por citar algunos ejemplos⁸⁰⁶; o que los derechos de segunda y tercera generación presentan una acusada dimensión objetiva; no debe sorprender que el espectro de acción del tributo extrafiscal axiológicamente orientado por la igualdad, goce de un impresionante campo de acción que examinaremos a lo largo del presente capítulo. Sin embargo, debemos recordar que en su puesta al servicio de los poderes públicos, también deberá observar límites de diferente naturaleza.

2 Derechos sociales y derechos de prestación

En la literatura científica es frecuente encontrar alusiones a la dicotomía entre derechos de defensa —*abwehrrechte*— y derechos de prestación —*teilhaberechte*—⁸⁰⁷. Los primeros, exigen un rol abstencionista por parte del Estado o acciones negativas en aras a la preservación de determinadas propiedades, situaciones jurídicas, posiciones, o el posible ejercicio de determinadas acciones; en cambio, los segundos implican un papel intervencionista de éste, de modo que presumiblemente suponen el desempeño de acciones positivas mediante una prestación en sentido material. Sin embargo, esta relación de equivalencia entre derechos sociales y derechos de prestación resulta inexacta en un cuádruple sentido.

En primer lugar, como ya advertimos en un momento anterior del discurso, prácticamente todos los derechos llevan aparejada acción en algún sentido por parte de los poderes públicos, y por consiguiente, implican en mayor o menor medida un coste. Esta cuestión ha sido abordada de forma especialmente interesante por cierta obra, en la que sus autores expresan que: “Todos los derechos son costosos porque todos presuponen una maquinación eficaz de supervisión, pagada por los contribuyentes, para monitorear y controlar”⁸⁰⁸. En segundo lugar, como también hemos advertido antes, en el caso de los derechos de defensa es posible que el Estado se abstenga de intervenir, ahora bien, desde una óptica práctica, seguirá siendo necesaria la acción estatal para asegurar que no se producen injerencias por parte de terceros; desde este punto de vista, nuevamente verificamos que también en el caso de estos derechos es necesaria cierta acción estatal y, por consiguiente, implican un coste. En tercer lugar, la dicotomía entre derechos de defensa y de prestación también se desdibuja si tenemos en cuenta que

⁸⁰⁶ “[...] aunque tienen una dimensión más individual que social, no cabe olvidar que también se ha reconocido una función social al derecho de huelga, a la libertad de prensa, al derecho a la educación y al derecho de asociación”. *Idem*.

⁸⁰⁷ Entre otros, ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 186 y ss.

⁸⁰⁸ HOLMES, S. Y SUNSTEIN, C. R.: *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*; Siglo XXI Editora Iberoamericana, Buenos Aires, 2011, p. 65.

algunos derechos sociales han sido observados como derechos de defensa⁸⁰⁹, como en el caso de la libertad sindical o el derecho de huelga, entre otros. Por último, los derechos sociales gozan de amplia proyección, alcanzando ámbitos heterogéneos que exigen de una intervención diversificada por parte de los poderes públicos, de modo que pueden implicar acciones positivas del Estado, sin que éstas constituyan prestaciones en sentido estricto; es decir, existen otras formas de intervención pública.

No obstante, lo cierto es que la conexión entre derechos sociales y prestaciones es tan íntima que se ha propuesto como denominación alternativa para aquéllos la de “derechos prestacionales” cuando apelemos a su faceta activa o material, y “derechos de igualdad” en referencia a su vertiente teleológica, con la finalidad de neutralizar la carga política que arrastra la denominación de “derechos sociales”⁸¹⁰. Se esgrime en defensa de este cambio de denominación la superación del conflicto entre la dimensión individual y social en la actualidad, aceptándose en términos generales la imperativa existencia de estos derechos para la estabilidad del sistema.

En relación a la variopinta sustanciación de los derechos sociales, más allá de la prestación material *per se*, resulta de utilidad recurrir de nuevo a la conocida taxonomía de ALEXY⁸¹¹ por su enfoque estructural y funcionalista. Este autor plantea la categoría de “derechos de prestación en sentido amplio”⁸¹² para referirse a estas acciones positivas del Estado, que a su vez engloba: “derechos a protección”, “derechos a organización y procedimiento” y “derechos a prestaciones en sentido estricto”. Comenzando por los derechos a protección⁸¹³, implican la protección del Estado respecto a injerencias de terceros, entendidas éstas como cualesquiera que hagan peligrar bienes jurídicos dignos de protección desde una óptica iusfundamental, sustentada sobre la dignidad como cualidad primigenia inherente a la vida humana y cúspide del catálogo de derechos⁸¹⁴. Según el autor, la diferencia básica entre “derechos

⁸⁰⁹ CARMONA CUENCA, E.: “Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital”, *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*; núm. 2, 2006, p. 176 y 177. En el mismo sentido: GAVARA DE CARA, J. C.: *La dimensión objetiva de los derechos sociales*, *op. cit.*, p. 39.

⁸¹⁰ COSSIO DÍAZ, J. R.: *Estado social y derechos de prestación*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989, p. 46.

⁸¹¹ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*

⁸¹² *Ibidem*, p. 430.

⁸¹³ *Ibidem*, p. 435 y 436.

⁸¹⁴ La dignidad humana es generalmente considerada como fundamento; entre otros: GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *La dignidad de la persona*; Civitas, Madrid, 1986, p. 97. *Cfr.* PISARELLO, G.: *Los derechos sociales y sus garantías. Elementos para una reconstrucción*; Trotta, Madrid, 2007, p. 40.

de defensa” y “derechos a protección” es precisamente que los primeros suponen un derecho frente al Estado con el objeto de que éste no interfiera; mientras que en el caso de los segundos, se demanda la acción de éste en el sentido de que terceros no realicen injerencias en los términos descritos⁸¹⁵. No obstante, desde una óptica pragmática, será necesaria en todos los casos la intervención de los poderes públicos a efecto de salvaguardar derechos como el de propiedad privada del menoscabo por terceros, motivo por el que, a la postre, los derechos de defensa y a la protección están íntimamente conectados.

En segundo lugar, contempla “derechos a organización y procedimiento”, articulados sobre las nociones nucleares de organización y procedimiento, conectadas por el propio concepto de procedimiento, valga la redundancia, definido como “sistemas de reglas y/o principios para la obtención de un resultado”⁸¹⁶, que integraría todas aquellas medidas encaminadas a la realización de los derechos a través los mecanismos citados⁸¹⁷. Se trata de un concepto de clara inspiración teleológica, basado en que, con suficiente probabilidad y medida, se alcance el resultado de realización del derecho en cuestión; aunque el autor reconoce la problemática conexión entre un procedimiento jurídico y sus no siempre predecibles resultados⁸¹⁸. En relación a estos derechos procedimentales⁸¹⁹, es importante advertir que no sólo a través de los mecanismos típicamente regulados por el Derecho procesal se alcanzan los resultados pretendidos, sino que existen cuatro modalidades⁸²⁰: competencias de derecho privado, procedimientos judiciales y administrativos —procedimiento en sentido estricto—, organización en sentido estricto y formación de la voluntad estatal. Las competencias de derecho privado suponen derechos frente al Estado respecto a la formulación de normas relativas a la creación, modificación y eliminación de posiciones jurídicas en dicho ámbito⁸²¹; en segundo lugar, procedimientos judiciales y administrativos —procedimiento en sentido estricto—, que se describe como procedimientos con implicaciones iusfundamentales de los que depende, a la postre, una protección jurídica

⁸¹⁵ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 441.

⁸¹⁶ *Ibidem*, p. 457.

⁸¹⁷ *Ibidem*, p. 458.

⁸¹⁸ *Ibidem*, p. 457 y 458.

⁸¹⁹ El propio ALEXY denuncia la complejidad de la denominación que reciben y propone las alternativas de “derechos a procedimiento” o “derechos procedimentales”. *Ibidem*, p. 458.

⁸²⁰ *Ibidem*, p. 468 y ss.

⁸²¹ *Ibidem*, p. 468. *Exempli gratia*, la normas sobre contratos o de derecho de familia.

efectiva⁸²²; en tercer lugar, organización en sentido estricto, definida como “la cooperación de numerosas personas orientada a determinados fines”⁸²³, citando entre otros ejemplos, el derecho de radiodifusión; y por último, la formación de la voluntad estatal implica que éste, a través de la legislación ordinaria, establezca procedimientos mediante los que se asegure la participación en dicho sentido⁸²⁴.

Pues bien, los derechos de segunda generación están fundamentados en el valor igualdad, que habida cuenta de su marcado carácter transversal se proyecta sobre ámbitos de muy diversa naturaleza; operando en relación a las condiciones económicas, sociales o culturales del individuo, así como asegurando que todos podrán ejercitar sus derechos civiles y políticos. Por tanto, la vasta proyección de dicho valor sobre contextos tan diversos como, *exempli gratia*, vivienda o deporte, exige la superación de la concepción de estos derechos como “derechos a prestaciones en sentido estricto”, en favor de una categoría más amplia como los “derechos de prestación” en la taxonomía propuesta por ALEXY. A *fortiori*, algunos derechos sociales presentan tal complejidad que son susceptibles de desintegrarse en un haz de posiciones, que comprendería derechos a prestaciones en sentido estricto, pero además derechos a organización y procedimiento y derechos a protección. En este sentido, el considerable ensanchamiento de los ámbitos de intervención estatal experimentado con ocasión del reconocimiento de los derechos de segunda generación, unido a la insuficiencia de la estructura administrativa preexistente⁸²⁵; ha ocasionado la búsqueda de nuevas modalidades de gestión de los servicios públicos, separándose éstos cada vez más de la clásica prestación directa. Por tanto, se observa una diversificación que invita a adoptar el concepto de “derechos de prestación” por su mayor amplitud, encuadrándose el tributo extrafiscal como un mecanismo adscrito a los “derechos a organización de procedimiento”, más en concreto, en su modalidad de organización en sentido estricto. En este sentido, encontramos que tras dicho mecanismo de naturaleza fiscal, subyace la imposición de prestaciones patrimoniales cuya evitación pasa por la ejecución de prestaciones personales, en definitiva, deberes de igualdad y solidaridad, con causa en la materialización de derechos orientados axiológicamente por tales valores.

Sobre este mecanismo de intervención, es importante reparar en que la

⁸²² *Ibidem*, p. 472.

⁸²³ *Ibidem*, p. 474.

⁸²⁴ *Ibidem*, p. 481.

⁸²⁵ Cuestión ampliamente abordada por nuestra literatura científica; por todos, *vid.* SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. II; Iustel, Madrid, 2009, p. 303 y ss.

materialización de los derechos sociales resultaría demasiado gravosa, o en ocasiones incluso imposible de canalizar, exclusivamente a través de prestaciones en sentido estricto, siendo en ciertos casos más favorable la imposición de pautas de comportamiento entre los particulares. En absoluto se trata de sustituir la prestación directa por parte de la Administración; antes al contrario, se trata de una diversificación de los mecanismos de realización de los derechos, inherente a diversa naturaleza que pueden presentar los “derechos de prestación”. A título de ejemplo, asegurar el derecho a una vivienda digna y adecuada con sede en el art. 47 CE⁸²⁶ por vía de expropiación masiva supondría un evidente menoscabo del derecho a la propiedad privada del art. 33 CE, incluso en su faceta social; resultando, a la postre, una medida desproporcionada que contravendría el principio básico de justicia inserto en la “tetralogía axiológica”⁸²⁷. En cambio, el recurso a refuerzos suasorios —disuasorios o persuasorios— de determinadas conductas por los particulares, resulta más respetuoso desde una óptica iusfundamental, económicamente menos invasivo, y más proporcionado. En este sentido, los instrumentos económicos, como los de naturaleza tributaria, se perfilan como una interesante alternativa para la materialización de estos derechos; volviendo al caso de la vivienda⁸²⁸, podemos afirmar que el espíritu que inspira a algunos tributos, como el Impuesto navarro sobre Viviendas Deshabitadas⁸²⁹ o el pionero Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas; también podemos citar el recargo previsto por el art. 74.4 TRLRHL *in fine* en relación a los inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente⁸³⁰. Por tanto, observamos que con la incorporación de los derechos sociales, su contenido diversificado invita a superar la noción de “derechos a prestaciones en sentido estricto”, en favor de una pluralidad de mecanismos de

⁸²⁶ «Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación.

La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos».

⁸²⁷ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

⁸²⁸ Sobre la extrafiscalidad aplicada al ámbito inmobiliario, entre otros, *vid.* VARONA ALABERN, J. E.: “Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria”, *Quincena fiscal*; núm. 1, 2010.

⁸²⁹ Arts. 184 a 191 de la Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo, por la que se regulan las Haciendas Locales.

⁸³⁰ «Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare».

intervención. Paralelamente, la exclusiva utilización del tributo como mecanismo para la obtención de ingresos tiene sentido en referencia a tal concepto de “derechos a prestaciones en sentido estricto”, es decir, cuanto todos los derechos pasaban por la no injerencia del Estado o su prestación por éste. Ahora bien, con ocasión de la diversificación de derechos, el tributo también supera su condición de mecanismo para la subvención de gastos estatales, para asumir además la condición de instrumento para la imposición de determinadas pautas de conducta. A esta lógica obedece la transfuncionalización del tributo que, sin abandonar su inexorable función de detraer ingresos para subvenir el aparato estatal más o menos desarrollado, además, debe convertirse en un instrumento de intervención especialmente idóneo en determinados casos. *Exempli gratia*, hemos subrayado⁸³¹ su flexibilidad, o especial adecuación para la intervención sobre conductas cuya prohibición resultaría excesiva; en definitiva, virtudes aunque también defectos, que en cualquier caso lo tornan en una interesante alternativa en manos de los poderes públicos a tener en cuenta en el diseño de políticas.

Avanzando sobre la anterior consideración de los derechos sociales como derechos de prestación encontramos que, al igual que los derechos de solidaridad que examinaremos *ut infra*, implican el desempeño de una acción positiva; circunstancia que genera una doble incidencia en relación a la sustanciación de los derechos sociales y de solidaridad a través de acciones de los poderes públicos, y por ende, en la adopción de medidas tributarias. En primer lugar, el desempeño de tales acciones exige de un fundamento que las legitime; en este sentido, el elenco de derechos actúa como un catálogo axiológico que orienta sobre los objetivos a materializar. En segundo lugar, respecto a la efectiva consecución de éstos, es posible que quepa adoptar medidas de diversa naturaleza o bien que exista una única alternativa, o que ésta resulte sustancialmente más óptima, a la luz del objetivo pretendido; solo en este segundo caso es cuando cabe entender que la medida resulta verdaderamente necesaria, ante la inexistencia de alternativas⁸³². Pues bien, en la medida en que la adopción de medidas fiscales, como el establecimiento de impuestos extrafiscales, como mecanismos para la efectividad de derechos puede comprometer otros derechos, como el derecho a la propiedad privada; veremos que este elemento de necesidad está integrado en la fórmula de origen alemán de proporcionalidad auspiciada por el valor de justicia, también integrado en la denominada “tetralogía axiológica”⁸³³.

Recordemos que ALEXY define los “derechos a prestaciones en sentido estricto”

⁸³¹ Nos remitimos a Capítulo Primero del presente trabajo.

⁸³² ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 447.

⁸³³ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

como “derechos del individuo frente al Estado a algo que —si el individuo poseyera medios financieros suficientes y si encontrase en el mercado una oferta suficiente— podría obtenerlo también de particulares”⁸³⁴. Observamos que las dos situaciones que motivarían estos derechos a prestaciones en sentido estricto, insuficiencia financiera o de oferta, aluden correlativamente a las funciones económicas de asignación y redistribución de acuerdo con la taxonomía musgraviana⁸³⁵, ambas asumidas por el tributo como mecanismo de intervención. Por tanto, podemos decir que en ocasiones el tributo se comporta como un instrumento en manos de los poderes públicos para intervenir sobre tales situaciones, en definitiva, actúa como un mecanismo para la efectividad de tales derechos.

Igualmente, dicha taxonomía integra “derechos a organización y procedimiento” entre los derechos de prestación, caracterizados por “la cooperación de numerosas personas orientada a determinados fines”⁸³⁶. En este sentido, veremos que los derechos de solidaridad presentan como nota característica, la inexorable necesidad de polarizar la conducta de todos los individuos en pos de su materialización; circunstancia presente, a título de ejemplo, en relación al bien ambiental. Por tanto, no estamos ante prestaciones que pueda ofrecer el Estado, sino que éste debe establecer los refuerzos necesarios para que los individuos desempeñen los comportamientos pretendidos en aras a la protección de los derechos de titularidad colectiva implicados. En este sentido, los instrumentos económicos, entre los que encontramos el tributo extrafiscal que examinamos a través del presente trabajo, puede constituir un mecanismo para asegurar la efectividad de tales derechos fundamentados en el valor solidaridad, dando cobertura a la necesidad sobrevenida del legislador de valerse de instrumentos de complejidad técnica creciente con los que responder a las cambiantes necesidades humanas. Igualmente en el caso de los derechos sociales, hemos visto que en el caso de derechos sociales, en determinadas ocasiones su materialización resulta más óptima a través de la imposición de pautas de conducta, actuando el tributo como un instrumento igualmente interesante en este sentido.

3 Garantía de los derechos sociales

Nuestra Carta magna utiliza la categoría conceptual de «*principios rectores de la política social y económica*» en referencia a los derechos sociales; advirtiéndose por

⁸³⁴ *Ibidem*, p. 482.

⁸³⁵ MUSGRAVE, R. A.: *The Theory of Public Finance*; McGraw-Hill, Nueva York, 1959, p. 5.

⁸³⁶ ALEXYY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 474.

algún autor⁸³⁷ la existencia de normas de diversa naturaleza entre éstos: en primer lugar, derechos propiamente dichos, como el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada del art. 47 CE; en segundo lugar, garantías institucionales, como la protección social, económica y jurídica de la familia por parte de los poderes públicos prevista por el art. 39.1 CE; y en tercer lugar, normas enunciativas de tareas del Estado, como el llamamiento a los poderes públicos para la realización de una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos contemplado por el art. 49 CE.

El art. 53.3 CE contempla un grado de protección sustancialmente diferente para los derechos individuales y sociales: para éstos, establece un grado mínimo de protección indicando que *«El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen»*; en contrapunto, para todos los derechos y libertades del Capítulo segundo del Título primero contempla un nivel de protección básica, estableciendo que *«vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a)»*⁸³⁸, además, para una parte de los últimos, articula un nivel máximo de protección en los siguientes términos: *«Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30»*.

Por tanto, se observa que el art. 53.3 de nuestra Carta magna enarbola mecanismos laxos para garantizar la efectividad de los denominados *«principios rectores de la política social y económica»*, desempeñando un papel primordial su desarrollo legislativo. El origen de esta solución abierta se ha señalado⁸³⁹ en la vigente Constitución irlandesa de 1937, que diferencia claramente entre “derechos

⁸³⁷ LÓPEZ PINA, A.: “Capítulo III: De los principios rectores de la política social y económica” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

⁸³⁸ Para ver cómo operan estos mecanismos de protección nos remitimos al capítulo precedente, en el que han sido examinados a colación del derecho a la propiedad privada y la libertad de empresa.

⁸³⁹ JIMÉNEZ CAMPO, J.: “Artículo 53: Protección de los derechos fundamentales” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

fundamentales”⁸⁴⁰ y “principios directivos de la política social”, cuyo art. 45 comienza como sigue: «*Los principios de política social que se especifican en el presente Artículo deberán servir de guía en general para el Parlamento, y su aplicación en la elaboración de las leyes ira exclusivamente a cargo del Oireachtas*⁸⁴¹, sin que pueda ser revisada por ningún tribunal establecido al amparo de algún precepto de esta Constitución». Entre las resonancias de la fórmula constitucional irlandesa se encuentra el caso de la Constitución de la India de 1949⁸⁴², que igualmente contempla la dicotomía entre “derechos fundamentales”⁸⁴³ y “principios directivos de la política estatal”, advirtiendo que éstos no serán ejecutables por cualquier tribunal, aunque son «*fundamentales para el gobierno del país y será deber del Estado aplicar estos principios en la elaboración de las leyes*»⁸⁴⁴. Por citar un caso más extremo, en la Ley Fundamental alemana, ante la ausencia de mención en su literalidad, es necesario invocar estos derechos apelando al principio de Estado social o el derecho a la dignidad humana⁸⁴⁵. Supliendo tal omisión, desempeñan un papel fundamental las constituciones de los *Länder*, que contemplan una diversidad de derechos prestacionales⁸⁴⁶.

Precisamente esta diferente protección, también presente en el texto constitucional español, es para algún autor⁸⁴⁷ un criterio para reservar la calificación de

⁸⁴⁰ Art. 40 y ss. de la Constitución irlandesa.

⁸⁴¹ “*Oireachtas*” es la denominación en irlandés del Parlamento nacional de la República de Irlanda conforme al art. 15 de la Constitución irlandesa.

⁸⁴² DICK HOWARD, A. E.: “The indeterminacy of Constitutions”, *Wake Forest*; núm. 383, 1996, p. 408 y 409.

⁸⁴³ Art. 12 y ss. de la Constitución de la India.

⁸⁴⁴ Art. 37 de la Constitución de la India.

⁸⁴⁵ CARMONA CUENCA, E.: “Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital”, *op. cit.*, p. 180.

⁸⁴⁶ Como advierte DOMÉNECH PASCUAL; entre los variopintos derechos contemplados por los textos constitucionales de los *Länder*, cita el caso del derecho a disfrutar de la naturaleza, reconocido por el art. 141.3 de la Constitución bávara en los siguientes términos: «*el goce de las bellezas naturales y el esparcimiento en la naturaleza libre, especialmente el acceso al bosque y a las navas, la navegación por las aguas fluviales y la recogida de los frutos silvestres del bosque, están permitidos a todos, dentro de los límites usuales del lugar. El Estado y los Municipios tienen el derecho y el deber de mantener abierto el acceso a montañas, lagos, ríos y demás bellezas del paisaje y, dado el caso, de abrir dicho acceso mediante restricciones del derecho de propiedad, así como de abrir caminos de paseo y parques de esparcimiento*». “El desarrollo jurisprudencial de los derechos fundamentales contenidos en las Constituciones de los *Länder* alemanes” en *Los derechos como principios objetivos en los estados compuestos*; Bosch, Barcelona, 2010, p. 212.

⁸⁴⁷ JIMÉNEZ CAMPO, J.: “Artículo 53: Protección de los derechos fundamentales”, *op. cit.*

“fundamental” para los derechos protegidos por la garantía de contenido esencial prevista por el art. 53.1 de nuestra Norma fundamental para los derechos del Capítulo segundo del Título primero, considerados “derechos resistentes” apelando a tal garantía frente a la acción legislativa. Desde la perspectiva de cierto sector doctrinal, los derechos sociales constituyen derechos reconocidos en términos formales aunque no justiciables⁸⁴⁸; observándose, al hilo de estas aportaciones, que esta concepción constituye una confusión entre derechos y garantías⁸⁴⁹. Por tanto, fundamentalidad y justiciabilidad constituyen dos cuestiones claves en torno a los derechos sociales que no abordaremos en respeto a las coordenadas básicas del presente trabajo⁸⁵⁰.

Atendiendo a la menor protección dispensada a estos «*principios rectores de la política social y económica*», una interrogante presente en la doctrina constitucional es la fuerza jurídica que tienen estos derechos sociales, proclamados en sede de nuestra Norma fundamental, pero proscritos del grado de protección máxima. Al respecto, sin negar la existencia de tesis que denuncian la escasa virtualidad de estos derechos, otros autores reconocen un cierto valor dimanante, *per se*, de su *status* constitucional⁸⁵¹. En

⁸⁴⁸ ZOLO, D.: “La strategia della cittadinanza” en *La Cittadinanza. Appartenenza, identità, diritti*; Laterza, Bari, 1994, p. 33. *Apud* FERRAJOLI, L.: *Democracia y garantismo*; Trotta, Madrid, 2008, p. 72.

⁸⁴⁹ “Este planteamiento confunde indebidamente los derechos con sus garantías; las cuales, sean primarias o secundarias, cuando se refieren a derechos fundamentales, requieren siempre, para su existencia, ser introducidas mediante normas distintas de las que sancionan los derechos que garantizan: las normas penales sustanciales, garantía primaria de los derechos a la vida, la libertad y la propiedad y del resto de los derechos violados por los delitos; las normas procesales penales como garantía secundaria de los mismos derechos y como garantía primaria de la inmunidad del imputado frente a la arbitrariedad policial o judicial; las normas sobre asistencia sanitaria o instrucción obligatoria, o sobre los límites de los poderes del empleador o similares, como garantía primaria de los derechos sociales y los derechos del trabajador, así como las relativas a la justicia administrativa y al proceso laboral como garantía secundaria de estos mismos derechos; [...]”. FERRAJOLI, L.: *Democracia y garantismo*, *op. cit.*, p. 72.

⁸⁵⁰ Se puede encontrar un tratamiento de ambas cuestiones en: BLANCAS BUSTAMANTE, C.: *La cláusula del Estado social en la Constitución: análisis de los derechos fundamentales laborales*; Fondo Editorial de la Universidad Pontificia del Perú, Perú, 2011, p. 248 y ss.

⁸⁵¹ Posturas enfrentadas que, de forma interesante, conecta el siguiente extracto refiriendo a SCHMITT: “[...] ha llegado a afirmarse que los Principios rectores carecen bien de significado, bien de consecuencias (Rubio Llorente, 1996). Parfraseando a Schmitt cabría responder que los Principios rectores de la política económica y social no son un mero programa y en consecuencia carentes de significado normativo, declaraciones retóricas, aforismos políticos, deseos piadosos, monólogos del Constituyente o como quieren cualesquiera de las bagatelizaciones al uso. Ni meras concreciones irrelevantes (leerlaufend) del principio de legalidad dirigidas menos al legislador que a la Administración y a los tribunales aplicadores de la ley. El operador jurídico se plantearía únicamente la aplicación de la ley y, en su caso, de una nueva ley reformadora de la anterior. Cualquier día vamos a leer o escuchar que se trata de normas susceptibles de estar contenidas en una u otra ley, pero que como normas constitucionales carecen de fuerza normativa (Schmitt, 1931)”. LÓPEZ PINA, A.: “Capítulo III: De los principios rectores de la política social y económica”, *op. cit.* La obra a que se hace referencia es: SCHMITT, C.: “*Freiheitsrechte und institutionelle Garantien der Reichsverfassung*” en *Verfassungsrechtliche Aufsätze*; Duncker & Humblot, Berlin, 1931.

este sentido, se invoca la protección de su literalidad atendiendo al blindaje del texto constitucional, a pesar de que éstos quedan fuera del ámbito de aplicación del procedimiento agravado que contempla el artículo 168⁸⁵²; que en cualquier caso, dificultaría más la reforma que si se regularan mediante Ley orgánica. Desde una óptica más analítica, el artículo 53.3 CE contempla el poder informador de estos principios rectores, que se proyecta tanto sobre el ejecutivo, como sobre el legislativo o judicial; que deberán observarlos en la ejecución de sus funciones connaturales; no obstante, más interesante resulta la condición de que sólo puedan ser invocados ante los tribunales ordinarios atendiendo a la legislación de desarrollo. Esta remisión genera que sea el legislador el que establezca la medida de estos derechos sociales, o incluso que omita su desarrollo, circunstancia que se ha observado nos trasladaría al problemático terreno de la “inconstitucionalidad por omisión”⁸⁵³, cuestión compleja e interesante abordada por la doctrina científica que escapa al alcance del presente trabajo⁸⁵⁴, pero sobre la que es interesante recordar lo expuesto por la STC 45/1989⁸⁵⁵: *«la naturaleza de los principios rectores de la política social y económica que recoge el Capítulo III del Título I de nuestra Constitución hace improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender, aisladamente considerada, el mandato a los poderes públicos y en especial al legislador, en el que cada uno de esos principios por lo general se concreta. No cabe excluir que la relación*

⁸⁵² Limitado a los derechos individuales de acuerdo con el dictado del primer apartado del precepto: *«Cuando se propusiere la revisión total de la Constitución o una parcial que afecte al Título preliminar, al Capítulo segundo, Sección primera del Título I, o al Título II, se procederá a la aprobación del principio por mayoría de dos tercios de cada Cámara, y a la disolución inmediata de las Cortes».*

⁸⁵³ En relación a la que se observa: “[...] valga por ahora la simple constatación de que el Tribunal no dispone en nuestro ordenamiento de medios, esto es, no está legitimado, para exigir la acción del legislador, dicho de otra manera más directa y obvia, no puede decidir la promulgación de una ley en desarrollo de algún precepto rector cuando ésta no exista (omisión absoluta). No obstante, al controlar la constitucionalidad de las disposiciones con rango de ley en los supuestos constitucionalmente previstos podría afirmarse en principio la posibilidad de control del Tribunal como consecuencia de una «omisión relativa», esto es, por los vacíos dejados por el legislador en la legislación concreta efectuada, pero de nuevo tropezamos aquí con el problema de cuál sería el parámetro del control ante tal incompletitud, habida cuenta no ya sólo de la intrínseca «vaguedad» o indeterminación de los principios rectores, sino, sobre todo, de la inexistencia de un contenido esencial al que quede sujeto el legislador en estos casos”. CÁMARA VILLAR, G.: “Constitución económica y derechos sociales” en *Derecho Constitucional*; Tecnos, Madrid, 1999, p. 241.

⁸⁵⁴ Aunque no podemos abordar este tema en respeto a las coordenadas básicas del presente trabajo, se trata de un tema abordado por varios autores en nuestra literatura científica: FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, J. J.: *La inconstitucionalidad por omisión: teoría general, derecho comparado, el caso español*; Civitas, Madrid, 1998. FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*; Trotta, Madrid, 2011, p. 92 y ss. GÓMEZ PUENTE, M.: *La inactividad del legislador: una realidad susceptible de control*; McGraw-Hill, Madrid, 1997. VILLAVARDE MENÉNDEZ, I.: *La inconstitucionalidad por omisión*; McGraw-Hill, Madrid, 1997.

⁸⁵⁵ Sin ánimo de exhaustividad, también es interesante consultar la STC 214/1994, de 14 de julio y el ATC 289/1999, de 30 de noviembre.

entre alguno de esos principios y los derechos fundamentales (señaladamente el de igualdad) haga posible un examen de este género -cf., por ejemplo, nuestra STC 155/1987-, ni, sobre todo, que el principio rector sea utilizado como criterio para resolver sobre la constitucionalidad de una acción positiva del legislador, cuando ésta se plasma en una norma de notable incidencia sobre la entidad constitucionalmente protegida. La necesidad de actuar siempre toto systemate perspecto, [...] y que llevada a su extremo privaría en gran parte, si no en todo, de fuerza al mandato constitucional, entendida en sus justos términos, no puede ser óbice para que se examine desde la perspectiva de éste una norma o un conjunto de normas que por sí solas determinan, en aspectos importantes, el régimen jurídico de la entidad protegida».

Es cierto que los denominados como «*principios rectores de la política económica y social*» gozan de una frágil protección, señalándose como causa el miedo a que el reconocimiento de un mayor grado de garantía pudiera suponer una excesiva intromisión del legislador en la política, planteamiento que remite a la tensión entre Constitución y democracia⁸⁵⁶; también se ha apuntado el temor a una sobrecarga de funciones a asumir en el tránsito del Estado abstencionista al intervencionista, no solo desde la óptica de la prestación material de los derechos, sino también desde la perspectiva financiera sobre la que después profundizaremos.

En contrapunto, desde una perspectiva actual, no faltan voces que reclaman una mayor relevancia para estos derechos sociales, incluso desde la óptica de su evidente conexión con los derechos liberales; toda vez que la expresión social de éstos, genera el clima necesario para que aquéllos se desenvuelvan en plenitud. Al respecto, es necesario retomar la conocida teoría de la procura existencial⁸⁵⁷, que recordemos, traza la dicotomía entre el espacio vital individual —*beherrschten Lebensraum des Einzelnen*—, aquel bajo el pleno dominio del sujeto; y el espacio vital efectivo —*effektiven Lebensraum*—, en el que desarrolla su existencia pero que no se encuentra bajo su señorío. Pues bien, de acuerdo con este planteamiento, se aduce que el esquema de derechos liberales y sociales imperante, fue desarrollado en el contexto de la segunda posguerra, momento de eclosión del Estado social, en el que las circunstancias

⁸⁵⁶ “Uno de los argumentos que se suele emplear para justificar la devaluación de los derechos sociales consiste en sostener que la defensa del cumplimiento de los derechos sociales como un objetivo político supondría un sometimiento «excesivo» de la política al Derecho. En efecto, la satisfacción de los derechos sociales, que conlleva una «carga» no sólo presupuestaria sino también ideológica, limitaría en gran medida la capacidad de actuación o el diseño jurídico del poder legislativo. Con este argumento se pone de relieve la tensión existente entre la Constitución, representada en este caso por los derechos, y la democracia, que se identifica ahora con el Parlamento”. SASTRE ARIZA, S.: “Hacia una teoría exigente de los derechos sociales”, *Revista de Estudios Políticos*; núm. 112, 2001, p. 260.

⁸⁵⁷ También referida como “*Deseinvorsorge*”, elaborada por FORSTHOFF en 1938.

imperantes hicieron que el sistema pivotara sustancialmente sobre los derechos civiles y políticos. Sin embargo, cierto sector defiende que asistimos a importantes cambios contemporáneos que deberían llevarnos a una transición hacia el otorgamiento de una mayor relevancia de los derechos sociales; se señalan como causas⁸⁵⁸: el cambio en las condiciones de subsistencia de los individuos generando una interdependencia creciente⁸⁵⁹ que alcanza su expresión máxima en los derechos de tercera generación; así como la presencia creciente de nuevas tecnologías que constituirían un mecanismo para amortiguar desigualdades con independencia de su origen⁸⁶⁰.

En definitiva, se ha planteado que estamos ante cambios que repercuten en el mismo “fundamento axiológico de los derechos sociales, por lo que su violación es tan imputable a responsabilidades humanas como la de los derechos individuales. Si es verdad que el fin del derecho y la razón social de las instituciones políticas es la tutela de la vida; entonces es la satisfacción de los mínimos vitales, y no sólo la garantía de la prohibición de matar, lo que debe entrar a formar parte de las cláusulas del pacto de convivencia como corolario del derecho a la vida”⁸⁶¹.

También se ha subrayado⁸⁶² la necesidad de proteger determinados bienes

⁸⁵⁸ FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia, op. cit.*, p. 379 y ss.

⁸⁵⁹ “El proceso de civilización forma un todo con la progresiva pérdida de autosuficiencia de las personas y con la intensificación de su interdependencia social. [...] La supervivencia del hombre en su conjunto —del trabajo a la emigración, de la vivienda a la alimentación básica— depende hoy, bastante más que en el pasado, de su integración social, es decir, de condiciones materiales y circunstancias jurídicas y sociales de vida que están mucho más allá de su libre iniciativa”. *Ibidem*, p. 379 y 380.

⁸⁶⁰ “A diferencia de lo que sucedía en el pasado, gracias a estos progresos —basta pensar en las conquistas de la medicina y en la producción virtualmente ilimitada de bienes materiales— ha llegado a ser realmente posible, y por eso moral y políticamente obligado, reducir o compensar la desigualdad de «oportunidades» dependientes de la que John Rawls ha llamado «lotería natural»; [...] Tanto más, cabe añadir, cuando ocurre que los extraordinarios progresos económicos y tecnológicos que permiten reducirlas o eliminarlas son, precisamente, los que, en ausencia de derecho y de derechos, contribuyen a hacerlas crecer de manera exponencial”. *Ibidem*, p. 380.

⁸⁶¹ *Idem*.

⁸⁶² “El modelo de crecimiento y el desarrollo tecnológico actual está conduciendo a la destrucción sistemática y a la mercantilización de un amplio conjunto de bienes vitales para el hombre. Son “bienes comunes” (el aire, la integridad del ambiente y el futuro del planeta; ecología); los “bienes personalísimos” (los relativos a la integridad de la persona humana, los órganos del cuerpo humano; bioética), y, finalmente, los “bienes sociales” (el agua, la alimentación básica y los medicamentos esenciales, de cuya prestación depende igualmente la supervivencia de las personas). Son, en general, bienes calificables de fundamentales por contraposición a los bienes de carácter patrimonial. Estos bienes fundamentales están vinculados a la dimensión social de la democracia. En este orden de ideas se ha considerado necesario reforzar las garantías de los derechos y bienes fundamentales en el momento presente y para las futuras generaciones. Esta garantía debe suponer la incorporación a las cartas constitucionales de los derechos fundamentales actuales una “Carta constitucional de los bienes fundamentales”. Esta Carta reflejaría un nuevo “contrato natural” encaminado a la protección de los

fundamentales de los excesos en que pudiera devenir el desarrollo, entre los que se encuentran bienes comunes (tales como el aire o el medio ambiente), personalísimos (como bioética) y sociales (como agua o alimentación). Al respecto, entendemos que estos cambios con causa en la evolución a lo largo del tiempo también alcanzan a la dimensión objetiva de los derechos. Ya no es posible solventar su efectividad exclusivamente a través de prestaciones en sentido estricto, sino que la complejidad creciente que ha experimentado la realidad sobre la que opera el legislador, invita a la búsqueda de nuevos mecanismos de garantía como aquellos de naturaleza económica, como el tributo extrafiscal, que abordamos a través del presente trabajo. La concepción exclusivamente recaudatoria del tributo cobraba sentido cuando el Estado debía limitarse a garantizar determinadas prestaciones; sin embargo, el signo de las demandas ha cambiado, y correlativamente también los mecanismos de tutela de los derechos tienen que adaptarse.

En definitiva, podemos observar tendencias encontradas respecto a la eficacia de los derechos sociales; juega a favor la conexión entre necesidades humanas y derechos⁸⁶³, de modo que conforme éstas se hacen más patentes, se ve más enfatizada su condición de necesidad vital subyacente y se asume más pacíficamente el establecimiento de mecanismos encaminados a asegurar su eficacia. Además, la interrelación entre las diferentes generaciones de derechos ocasiona una mayor aceptación de los mecanismos para de materialización de los derechos sociales, siempre más discutidos, con la finalidad de hacer efectivos los derechos de carácter civil y político. Como hemos observado antes, la equiparación inherente a estos derechos ha sido relacionada con el efectivo goce por todos de los derechos civiles y políticos, en condiciones de igualdad tras la corrección de grandes diferencias de partida. En contrapunto, se asume generalmente la imposibilidad para alcanzar la efectividad plena de los derechos sociales; a título de ejemplo, resultaría prácticamente imposible alcanzar el pleno empleo respecto al derecho al trabajo o asumir la carga económica que supondría la materialización del derecho a una vivienda digna para la totalidad de la

bienes fundamentales (bienes comunes y bienes personalísimos), con el establecimiento de los mecanismos de distribución y la predisposición de límites al mercado”. MONEREO PÉREZ, J. L.: *La protección de los derechos fundamentales: el modelo europeo*; Bomarzo, Albacete, 2009, p. 120 y 121. Sobre la posibilidad de una Carta constitucional de bienes fundamentales, también se pronuncia FERRAJOLI en: ”Democracia y derechos fundamentales frente al desafío de la globalización”, *Revista Científica Equipo Federal del Trabajo*; núm. 47, 2009.

⁸⁶³ CONTRERAS PELÁEZ, F. J.: *Derechos sociales: teoría e ideología*; Tecnos, Madrid, 1994, p. 41 y ss. En general, sobre la fundamentación de los derechos en torno a necesidades, *vid.* BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, 2.^a ed.; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2005, p. 353 y ss.

población⁸⁶⁴.

Ciertamente, cubrir las expectativas de todos los ciudadanos en relación a estos derechos supondría un gasto público cuya cobertura se traduciría en una carga fiscal prácticamente inasumible. En este sentido, es importante subrayar que, si bien es cierto que cubrir en su totalidad las exigencias inherentes a estos nuevos derechos resulta imposible, debe tenerse en cuenta que sí exigen de una cobertura mínima que asegure la paz social; puesto que, de ceñirse la labor del Estado a una mera proclama en sede constitucional, dichas necesidades persistirían haciendo peligrar la estabilidad del sistema. En este sentido, recordemos que los derechos constitucionales no responden a meros deseos del legislador, sino que constituyen la expresión de las necesidades humanas presentes en los depositarios de la soberanía popular. Por consiguiente, es necesaria una materialización parcial del contenido de dichos derechos que, habida cuenta de las interacciones intergeneracionales, posibilitarían el funcionamiento del sistema, aunque por otra parte, tienen evidentes implicaciones financieras de diferente signo. En el caso de los derechos de segunda generación se han denunciado problemas de suficiencia financiera que abordaremos en su momento; mientras que en el caso de los derechos de tercera generación, el recurso al tributo como garante de tales intereses ha implicado evidentes fricciones dogmáticas, especialmente a la luz del principio de capacidad económica, que también expondremos *ut infra*.

No obstante, antes de continuar profundizando en las implicaciones financieras de los derechos, coordinada básica del presente trabajo, nos gustaría cerrar este punto con una breve reflexión. Como ya advertimos, la taxonomía de derechos en torno a generaciones encuentra lógica en las necesidades humanas progresivamente manifestadas⁸⁶⁵. En este sentido, algún autor plantea la interesante diferenciación entre garantía primaria, entendida como “la obligación de prestación o la prohibición de

⁸⁶⁴ “El principal problema comúnmente suscitado a propósito de los derechos fundamentales y de la democracia constitucional es que tales derechos, y en particular los derechos sociales, cuestan y que por tanto —ésta es la consecuencia que se suele extraer de ello— su plena realización, al menos en los países más pobres, sería imposible y equivaldría a una utopía. La satisfacción de estos derechos sería nada más que un lujo de los países ricos, subordinado, por encima de todo, a las exigencias del desarrollo de la economía. Sería en cambio inverosímil a nivel planetario. [...] añaden en particular los defensores del libre mercado, los derechos fundamentales, con sus límites y sus vínculos, representarían un freno al desarrollo económico; mientras que la falta de obstáculos jurídicos a las dinámicas de la libre empresa representaría el principal factor de producción de la riqueza e iría por ello en conjunto en beneficio de todos, incluso de los más pobres y los más débiles”. FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*, op. cit., p. 66. En el mismo sentido: PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 214 y 215.

⁸⁶⁵ Entre otros citados, HAARSCHER, G.: “De l’usage légitime et de quelques usages pervers de la typologie des droits de l’homme” en *Classer les droits de l’homme*; Bruylant, Bruselas, 2004, p. 30.

lesión dispuestas en garantía de un derecho subjetivo”⁸⁶⁶; y garantía secundaria, consistente en la “obligación de anulación o de condena predisuestas en garantía de la anulabilidad de un acto inválido o de responsabilidad por un acto ilícito”⁸⁶⁷. Pues bien, la tutela sobre la base de garantías primarias y el apoyo en relaciones jurídicas conexas, opera de forma generalmente ortodoxa en el caso de los derechos de libertad; pero no cuando se trata de derechos sociales, con contenido positivo, habida cuenta de los perfiles singulares de éstos⁸⁶⁸. La propia idiosincrasia de estos derechos sociales demanda una reformulación en doble sentido: en cuanto a las garantías primarias, el necesario desarrollo legislativo constituye una relevante cuestión a tener en cuenta en cuanto mediatiza frontalmente la eficacia de éstos⁸⁶⁹; en cuanto a las secundarias, también se denuncia la necesidad de nuevos instrumentos específicos para los derechos sociales, proponiéndose incluso por algún autor la creación de una jurisdicción *per se*⁸⁷⁰. En este sentido, el tributo extrafiscal se plantea como un interesante instrumento de intervención para, junto a otros mecanismos, diseñar políticas más eficaces con razón última en la sustanciación del «*Estado social y democrático de Derecho*» propugnado por el art. 1 de nuestra Carta magna. Éste, es el contexto para la extrafiscalidad neoconstitucional cuyos rasgos diferenciales hemos expuesto en un momento anterior del discurso, suponiendo precisamente el análisis a través de los derechos fundamentales la clave para esbozar la construcción dogmática del tributo extrafiscal. En definitiva, si desde una perspectiva objetiva, el poder tributario constituye el vehículo para la intervención en la esfera jurídica de los ciudadanos; desde una óptica subjetiva, el análisis en clave iusfundamental debe brindarnos los contornos de esta esfera, infranqueables en cuanto derechos civiles y políticos blindados con la protección máxima.

4 Financiación de los derechos sociales

El carácter transversal del principio de igualdad, fundamento de los derechos de segunda generación, permite su proyección sobre diversos ámbitos materiales determinantes de la integración del individuo en la sociedad, no limitándose como

⁸⁶⁶ FERRAJOLI, L.: *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho*; Trotta, Madrid, 2011, p. 631.

⁸⁶⁷ *Idem*.

⁸⁶⁸ *Ibidem*, p. 635 y 636.

⁸⁶⁹ FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*, *op. cit.*, p. 386 y ss.

⁸⁷⁰ *Ibidem*, p. 389.

podiera parecer únicamente a los derechos de los trabajadores. Aunque como venimos advirtiendo, el nudo gordiano viene determinado por el impacto económico de estos derechos o por su “explosividad política”⁸⁷¹, teniendo en cuenta la controversia social que en muchas ocasiones genera su sustanciación, por ejemplo, cuando implica redistribución de riqueza, no exenta de “coste electoral”. Recordemos que las implicaciones económicas de los derechos sociales, que llevan aparejada una intensificación del grado de intervención de los poderes públicos, fueron abordadas al comienzo del presente trabajo, a colación de la fórmula keynesiana.

Hemos expuesto que la irrupción del Estado social tuvo lugar en un contexto económico conflictivo, poco propicio para un incremento de la presión fiscal⁸⁷², como reveló la oscilación a una tributación vinculada al principio del beneficio en detrimento del principio de capacidad económica, apoyada sobre figuras tributarias “anestésicas” o sustentada sobre las conocidas “técnicas de ilusión financiera”⁸⁷³. Seguidamente abordaremos las repercusiones financieras en cuanto los derechos sociales y el papel que éstas desempeñan en el desarrollo teórico y aplicado de éstos.

4.1 Impacto económico de los derechos sociales

Los derechos sociales se materializan a través de prestaciones que se han clasificado en cuatro grupos⁸⁷⁴: en primer lugar, se han identificado prestaciones sociales en sentido estricto, reflejadas en el presupuesto mediante la vinculación de una partida a una acción concreta, como becas o ayudas destinadas al fomento de la educación; o en definitiva, a la efectiva materialización de cualquier otro derecho de corte social. Al respecto, el art. 23.2.b) de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones exige que en la correspondiente convocatoria se indiquen los «*créditos presupuestarios a los que se imputa la subvención y cuantía total máxima de las subvenciones convocadas dentro de los créditos disponibles o, en su defecto, cuantía estimada de las subvenciones*». A título de ejemplo, el art. 2 de la Resolución de 13 de agosto de 2013, de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y

⁸⁷¹ “La polémica sobre los derechos a prestaciones está caracterizada por diferencias de opinión sobre el carácter y tareas del Estado, del derecho y de la Constitución, inclusive los derechos fundamentales, como así también sobre la evaluación de la situación actual de la sociedad. Como en ella, en otras cosas, se trata de problemas de redistribución, su “explosividad política” es obvia”. ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 427.

⁸⁷² MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*; Colegio universitario de León, León, 1978, p. 97.

⁸⁷³ En referencia a la obra de PUVIANI: *Teoría de la ilusión financiera*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

⁸⁷⁴ GAVARA DE CARA, J. C.: *La dimensión objetiva de los derechos sociales*, op. cit., p. 40 y ss.

Universidades, por la que se convocan becas de carácter general para el curso académico 2013-2014, para estudiantes que cursen estudios postobligatorios contempla dichas indicaciones⁸⁷⁵, así como contempla una cuantía máxima en relación a algunos conceptos y condiciona cierta cuantía adicional a la disponibilidad de crédito. Como es sabido, la doctrina alemana⁸⁷⁶ diferencia entre subvenciones directas, materializadas mediante transferencias monetarias; e indirectas o gastos fiscales, cuando se sustancian mediante beneficios de dicha naturaleza. Podríamos citar muchos ejemplos de subvenciones indirectas bajo la forma de beneficios tributarios, a modo ilustrativo, el art. 43.3 CE prevé entre los «*principios rectores de la política social y económica*» que «*Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo facilitarán la adecuada utilización del ocio*»; paralelamente, el art. 20.1.13.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contempla una exención para los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, con la condición de que éstos estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por determinadas personas o entidades⁸⁷⁷.

Junto a estas prestaciones, se contemplan también otras subvenciones y acciones vinculadas a actividades de interés público, relacionadas con ámbitos como el cultural o el social, y materializadas por los mismos cauces que las anteriores⁸⁷⁸; constituyen

⁸⁷⁵ Concretamente, establece en el apartado primero del art. 2.1 que: «*El importe correspondiente a las becas que se convocan se hará efectivo con cargo a los créditos 18.07.323M.482.00 y 18.07.323M.482.03 de los presupuestos del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte de los ejercicios de 2013 y 2014. El importe de las becas concedidas, excluido el importe de las becas de matrícula, no podrá exceder de 994.720.640 euros. No obstante, dicho importe podrá incrementarse con una cuantía adicional de 450.000.000,00 euros, cuando, como consecuencia de la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en la letra a) del apartado 2 del artículo 58 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, se produzca un incremento de crédito disponible antes de la concesión definitiva de las becas que se convocan por esta resolución*» y en el apartado segundo que «*Además, el importe para compensar a las universidades los precios públicos por los servicios académicos correspondientes a los estudiantes exentos de su pago por ser beneficiarios de beca, se realizará con cargo al crédito 18.07.323M.482.06 de los presupuestos del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte para los ejercicios de 2013 y 2014*».

⁸⁷⁶ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*; McGraw-Hill, Madrid, 1999, p. 131.

⁸⁷⁷ Concretamente: entidades de derecho público, federaciones deportivas, el Comité Olímpico Español, el Comité Paralímpico Español o entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

⁸⁷⁸ El autor puntualiza: «Estas subvenciones también implican la distribución de medios financieros que presuponen la existencia de una previa partida presupuestaria, aunque deben cumplir el fomento de una actividad concreta que no se tiene que relacionar con una función de justicia social como en el caso anterior, ya que recae en acciones positivas basadas en un interés estatal o político, es decir, sobre criterios de oportunidad política, por lo que tienen una dimensión fundamentalmente de carácter objetivo, pero interrelacionada constitucionalmente en mayor o menor medida con derechos». GAVARA DE CARA, J. C.: *La dimensión objetiva de los derechos sociales*, op. cit., p. 40.

prestaciones conexas con la conocida función de fomento, entendida como la “acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidas a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o que se estiman de utilidad general, sin usar de la coacción ni crear servicios públicos”⁸⁷⁹. Como se puede observar, la promoción del interés general puede alcanzar formas muy diversas, además, es importante tener en cuenta que el alcance de los derechos sociales va más allá de la función económica de redistribución. En este sentido, el art. 40.1 de la Carta magna contempla que «*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*», aunque el elenco de objetivos inherente al elenco de «*principios rectores de la política social y económica*» es mucho más amplio, su prestación por parte de los poderes públicos supone un cauce indirecto de redistribución. A este respecto, resulta especialmente interesante la distinción planteada por algún autor en la doctrina alemana⁸⁸⁰ entre subvenciones fiscales —*Steuersubvention*— vinculadas a la ejecución de un comportamiento determinado que se recompensa —*Lenkungs zweck*—, o redistributivas —*Umverteilungszweck*—.

Además, se contempla⁸⁸¹ también como cauce de materialización de prestaciones, la creación y prestación de servicios públicos; habida cuenta que, al trasluz del principio de economía de mercado del art. 38 CE, se contempla la prohibición de establecerlos sobre actividades adscritas al ámbito de libertad de los ciudadanos; aunque se ha admitido en la jurisprudencia constitucional el establecimiento de éstos para el caso de derechos que presenten una vertiente eminentemente prestacional⁸⁸². La financiación de estos servicios públicos nos remite, de una parte, a tasas y precios públicos como cauces para sufragar estas actividades; al respecto, la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que define las primeras en su art. 6 como «*tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción*

⁸⁷⁹ JORNADA DE POZAS, L.: “Ensayo sobre una teoría del fomento en el derecho administrativo”, *Revista de Estudios Políticos*; núm. 48, 1949, p. 41 y ss.

⁸⁸⁰ JOCHUM, G.: *Die Steuervergünstigung*; Lit Verlag, Berlin, 2006, p. 84.

⁸⁸¹ GAVARA DE CARA, J. C.: *La dimensión objetiva de los derechos sociales*, *op. cit.*, p. 40.

⁸⁸² SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, *op. cit.*, p. 322 y 323.

voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado»; y coherentemente, los segundos en el art. 24 como «contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados».

No obstante, en función del método de gestión del servicio público⁸⁸³, cabe también el recurso a precios privados, en sustitución de lo que en otras condiciones sería tasa o precio público⁸⁸⁴; a título de ejemplo, el Título III de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico regula las condiciones económicas de la prestación de dicha actividad. En definitiva, se trata de prestaciones de servicios regidas por el principio de universalidad, continuidad y accesibilidad; que suponen asegurar a través de cualquiera de los métodos de gestión de los servicios públicos la prestación de éstos a la población, aunque abriéndolos a la libre competencia frente al monopolio preexistente. Desde esta óptica, la atribución competencial supondría también un cauce de materialización de los derechos, al asegurar a través de cualquiera de los mecanismos de prestación, y correlativamente de los cauces de financiación, la prestación de determinados servicios públicos considerados básicos para la dignidad humana.

La faceta financiera de dicha cuestión ofrece interesantes cuestiones que merecerían análisis detenido, como la sostenibilidad financiera o los criterios de determinación de la contraprestación económica, sobre los que no podemos detenernos en respeto a las coordenadas básicas del presente trabajo. No obstante, es importante tener en cuenta que, a pesar de que se recurra a contraprestaciones sinalagmáticas; lo cierto es que la gratuidad de algunos de estos servicios –como educación–, la insuficiencia para cubrir los gastos que generan algunos servicios prestados –como transporte–, o los costes de sostenimiento del sistema en general; revelarían cierto carácter redistributivo en estas prestaciones.

Por último, también se ha identificado como actividad prestacional⁸⁸⁵ la participación en algunos bienes de naturaleza pública como los recursos naturales o el espectro radioeléctrico; situación sobre la que nos detendremos en un momento

⁸⁸³ Se puede encontrar una interesante exposición general sobre la gestión de servicios públicos en el ámbito local en: SOSA WAGNER, F.: *La gestión de los servicios públicos locales*; Civitas, Madrid, 2008.

⁸⁸⁴ Sobre la delimitación entre ambos conceptos, que no podemos abordar por motivos de economía expositiva. Entre otros, *vid.* GOMAR SÁNCHEZ, J. I. Y HERRERA MOLINA, P. M.: "Tasas y precios públicos" en *Tributos locales y autonómicos*; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007.

⁸⁸⁵ GAVARA DE CARA, J. C.: *La dimensión objetiva de los derechos sociales*, *op. cit.*, p. 41.

posterior del discurso. Únicamente apuntar que, a título de ejemplo, el sostenimiento del medio ambiente puede suponer una fuente de ingresos, pero también implica asumir gastos públicos relacionados con su mantenimiento y protección.

Por consiguiente, podemos observar el importante papel desempeñado por el Derecho Financiero en relación a la sustanciación de los derechos sociales, no solo regulando la financiación del gasto público con origen en éstos, sino también dando cabida a instrumentos suasorios de determinados comportamientos relacionados con éstos. Las sucesivas generaciones de derechos y el Derecho Financiero están conectados, entre otros aspectos, porque ambos se construyen sobre el nuclear concepto de necesidad, y junto a la Ciencia Económica, abordan su satisfacción con recursos limitados. La conexión entre derechos fundamentales y desarrollo económico es una cuestión interesante también desde la óptica del Derecho fiscal, éste anuda la realidad económica con criterios de justicia bajo el auspicio del «*Estado social y democrático de Derecho*»; por tanto, debe entablar los mecanismos de obtención de ingresos, y regular las pautas de gasto, que aseguren la realización de los derechos. En el marco de esta labor, debe regular el ejercicio de funciones fundamentales en la materialización de los derechos sociales como la redistribución, aunque contemplando mecanismos flexibles que permitan su adaptación a la cambiante realidad económica y social, que pasamos seguidamente a analizar.

4.2 Elementos moduladores

La eficacia de los derechos sociales se articula de forma flexible mediante el establecimiento de elementos moduladores de su repercusión financiera, que a través del correspondiente desarrollo normativo, ajustan su impacto a la coyuntura esencialmente económica⁸⁸⁶. Como seguidamente veremos, estos mecanismos de ajuste están presentes tanto en relación al ingreso como al gasto público.

Algún autor⁸⁸⁷ ha desmembrado el control de igualdad, también presente en la jurisprudencia constitucional⁸⁸⁸, en los tests de desigualdad, relevancia y racionalidad;

⁸⁸⁶ Después abordaremos las repercusiones económicas de los derechos sociales.

⁸⁸⁷ ALONSO GARCÍA, E.: "El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española", *Revista de Administración Pública*; núm. 100-102, 1983.

⁸⁸⁸ Perfectamente sintetizado como sigue por la STC 76/1990: «*Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando*

por tanto, los derechos sociales parten de la exigencia lógica de una situación de desigualdad sobre la que se efectúa una labor de equiparación a través de medidas de diversa naturaleza, como las de carácter fiscal, con el objetivo último de alcanzar la igualdad material. Esta intervención opera sobre la base de una pluralidad de personas conectadas por un *tertium comparationis* o término de comparación, que “equivale a decir que dos o más entes son iguales, es decir, pertenecen a la misma clase lógica, cuando en ellos concurre una cualidad común, el *tertium comparationis* que opera como elemento definitorio de la clase, y son desiguales cuando tal circunstancia no se produce”⁸⁸⁹. Esta operación de equiparación que desarrolla el legislador pivota sobre dicha cualidad común, modulando la intensidad de su intervención recurriendo determinadas magnitudes tanto en el caso del ingreso como del gasto.

En relación al gasto, el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM), establecido por el Real Decreto Ley 3/2004, de 25 de junio, para la racionalización de la regulación del salario mínimo interprofesional y para el incremento de su cuantía, constituye una magnitud de referencia utilizada por el legislador en el marco del diseño, por ejemplo, de subvenciones. Esta magnitud constituye la cuantía de referencia para el acceso y la determinación de la cuantía de ciertas prestaciones, beneficios o servicios públicos; sustituyendo al Salario Mínimo Interprofesional (SMI), que queda restringido al ámbito laboral. *Exempli gratia*, el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas para el período 2013-2016 toma como referencia el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples, junto a otros requisitos, para la concesión de diversas modalidades de beneficios. De acuerdo con la naturaleza mutable del término de comparación, el art. 2 del Real Decreto Ley 3/2004 prevé la determinación anual de la cuantía del Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Al respecto, para el año 2014 el IPREM diario es de 17,75 euros, el mensual de 532,51 euros, el anual asciende a 6.390,13 euros, y en cómputo anual asciende a 7.455,14

la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos».

⁸⁸⁹ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Dimensiones de la igualdad*, 2.ª ed.; Dykinson, Madrid, 2008, p. 18.

euros; siendo las mismas cuantías vigentes durante 2013⁸⁹⁰.

También en el caso del ingreso, encontramos que el legislador recurre a ciertas magnitudes para modular su intervención a través de determinados tributos. Es el caso del IRPF, con marcada finalidad redistributiva, que el legislador modifica con cierta frecuencia en diversos aspectos para modelar el desempeño de dicha función. A título de ejemplo, puede modelar el mínimo personal y familiar⁸⁹¹ (comprensivo de las cuantías del mínimo del contribuyente, el mínimo por descendientes, el mínimo por ascendientes y el mínimo por discapacidad) para excluir determinadas cuantías del impacto del impuesto. En definitiva, los tributos constituyen una importante vía para la redistribución, en el entendimiento de que la lectura de estas intervenciones debe hacerse más en clave de bienestar, generado a través de la traslación de renta de unos puntos de distribución a otros⁸⁹².

Por tanto, la aplicación de este *tertium comparationis* constituye una técnica para resolver la tensión entre igualdad y diferenciación en la que existe cierta prevalencia de la primera; en expresión de algún autor: “parece existir una prioridad de la igualdad sobre la diferenciación, de manera que la regla podría describirse del siguiente modo: siempre existe alguna razón para la igualdad y, por tanto, ésta debe postularse mientras que alguna desigualdad fáctica —que siempre existirá— no proporcione una razón que permita o que, valoradas las razones en pugna, imponga una regulación diferenciada”⁸⁹³. En este sentido, examinaremos en un momento posterior del discurso cómo la *interpositio legislatoris* para la equiparación no puede producirse arbitrariamente, sino que resulta fundamental la determinación de las pautas que

⁸⁹⁰ Octogésima Disposición adicional de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014. Octogésima segunda Disposición adicional de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.

⁸⁹¹ Art. 56 y ss. de la 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.

⁸⁹² “Lo que importa para estos juicios de valor es el efectos del sistema impositivo sobre el bienestar más que sobre la renta. Con una reforma neutral desde el punto de vista de los ingresos recaudados, nuestro juicio sobre sus efectos dependerá de las ponderaciones que demos al bienestar de la gente situada en diferentes puntos de la distribución de la renta. Los cambios resultantes en las deudas tributarias redistribuirán la renta desde unos puntos de la distribución a otros y aumentarán el bienestar sólo si ponderamos más las ganancias de bienestar de los ganadores que las pérdidas de bienestar de los que pierden. Si nos preocupamos más del bienestar del pobre que del rico, entonces, *ceteris paribus*, preferiremos un mundo en el que el rico paga más impuestos. Cuando más, dependerá de cuanto nos preocupemos de la desigualdad”. MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees, op. cit.*, p. 41.

⁸⁹³ PRIETO SANCHÍS, L.: *Ley, principios, derechos*; Dykinson, Madrid, 1998, p. 99.

ponderen los intereses individuales con los generales; en otras palabras, la resolución de la tensión entre libertad, igualdad y solidaridad en su materialización a través de los derechos constitucionales.

Podemos decir que, en sede constitucional, se esbozan las pautas esenciales de intervención a partir de las que los poderes públicos enarbolan medidas, mediante el correspondiente desarrollo normativo, para la realización, en mayor o menor medida, de los derechos sociales. Dicho desarrollo, actúa además como mecanismo para ajustar el considerable impacto económico que pueden suponer en el gasto público; repercusión a la que obedecen fenómenos como la parafiscalidad, que responden a la finalidad de aislar las consecuencias económicas de derechos como la Seguridad Social, canalizados a través de las correspondientes cotizaciones⁸⁹⁴. En el marco de la ciencia económica se argumentan razones para mantener la separación entre la imposición sobre la renta, que opera sobre la base del principio de capacidad económica, y las cotizaciones a la Seguridad Social, articuladas en relación a las contribuciones; aunque no faltan iniciativas de algún autor⁸⁹⁵ para fusionar ambos sistemas apelando, entre otros argumentos, a la transparencia.

A pesar de la flexibilidad de los derechos sociales, en parte debido a sus consecuencias financieras, su fundamentación sobre necesidades humanas cada vez más relevantes ha dotado de sentido a la pretensión de otorgarles cierta estabilidad que los desvincule de la coyuntura económica. A esta lógica obedece la garantía institucional⁸⁹⁶, que opera en relación a su finalidad —*schutzrichtung*—, sobre su objeto como núcleo esencial frente a las variaciones en la intensidad —*schutzdichte*— y sobre su dimensión temporal —*zeitlicher Schutzerstreckung*—, en el entendimiento de evitar que la adaptación operada en sede legislativa respete en cualquier orden de cosas ciertos elementos. Al respecto, es importante tener en cuenta también que los derechos sociales son utilizados con excesiva frecuencia en el ámbito político con fines electorales, con las consiguientes repercusiones presupuestarias a las que hicimos mención al abordar los planteamientos de algunos autores⁸⁹⁷ dentro de la teoría de la elección u opción pública —“*public choice*” o “*public choice theory*”— desconfiando de los criterios

⁸⁹⁴ Sobre esta manifestación concreta de la parafiscalidad, *vid.* FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la seguridad social: análisis jurídico tributario*; Marcial Pons, Madrid, 1996.

⁸⁹⁵ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees, op. cit.*, p. 141.

⁸⁹⁶ PAREJO ALFONSO, L. J.: *Garantía institucional y autonomías locales*; Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981, p. 17 y ss.

⁸⁹⁷ Entre otros, *vid.* BUCHANAN, J. M. Y WAGNER, R. E.: “Democracy in deficit. The Political Legacy of Lord Keynes” en *The Collected Works of James M. Buchanan* vol. 8; Liberty Fund, Indianapolis, 1977.

tenidos en cuenta para la manipulación de la política fiscal respecto a la manipulación del gasto en función del momento electoral⁸⁹⁸. En este sentido, entendemos que límites como la garantía institucional o la fijación de un contenido esencial, operarían como auténticas garantías a los menoscabos democráticos que pudieran suponer este tipo de prácticas en el contexto político, fijando estándares que sustraerían los elementos esenciales de dichos derechos del juego de mayorías⁸⁹⁹. Al respecto, también cuando el tributo extrafiscal opera como instrumento para la materialización de determinados derechos, es necesario establecer los parámetros de justicia que aseguren que la medida no queda desvirtuada por pretensiones meramente recaudatorias, es decir, que realmente el tributo opera como instrumento al servicio de la efectiva realización de derechos fundamentados sobre valores diferentes al de libertad, aunque siempre observando el núcleo iusfundamental.

4.3 La «reserva de lo posible»

Como hemos podido observar, la dimensión prestacional de los derechos sociales guarda íntima conexión con el Derecho Financiero en todos los casos, evidenciándose la faceta financiera presente en la materialización de éstos; habida cuenta de su potente carácter objetivo, que impone un sustancial aumento del grado de intervención pública, con el consiguiente aumento del gasto público. Como es lógico, tal aumento se traduce en un aumento de la presión fiscal, así como en la eventual búsqueda de nuevos cauces de ingreso.

Sin embargo, las limitaciones financieras pueden constituir un auténtico límite a tener en cuenta respecto al grado de materialización de los derechos sociales. El artículo 2.1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales⁹⁰⁰ reza: «Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos»; como se puede observar, el tenor literal de la disposición contempla como límite de intervención el máximo de los recursos de que dispongan los Estados.

⁸⁹⁸ Vid. Capítulo precedente.

⁸⁹⁹ GAVARA DE CARA, J. C.: *La dimensión objetiva de los derechos sociales*, op. cit., p. 75.

⁹⁰⁰ Adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la Resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966; entró en vigor el 3 de enero de 1976, de acuerdo con el art. 27.

En el ámbito europeo, resulta de interés traer al discurso la Sentencia de 9 de octubre de 1979 (caso *Airey*) del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que expresa: «El Tribunal no ignora que el desarrollo de los derechos sociales y económicos depende de la situación de cada Estado, y sobre todo de su situación económica», y continua apuntando en alusión al Convenio Europeo de Derechos Humanos⁹⁰¹ que, «Por otro lado, el Convenio debe interpretarse a la luz de las condiciones de vida de cada momento (Sentencia anteriormente citada *Marckx*, p. 19, ap. 41), y dentro de su campo de aplicación tiende a lograr una protección real y efectiva del individuo (apartado 24 *supra*). Porque, si bien el Convenio recoge derechos esencialmente civiles y políticos, gran parte de ellos tienen implicaciones de naturaleza económica y social. Por eso el Tribunal estima, como lo hace la Comisión, que el hecho de que una interpretación del Convenio pueda extenderse a la esfera de los derechos sociales y económicos no es factor decisivo en contra de dicha interpretación; no existe una separación tajante entre esa esfera y el ámbito del Convenio». Encontramos en este contenido extractado diversas cuestiones de interés, como la conexión entre los derechos de primera y segunda generación, la naturaleza mutable de los derechos sociales, o las comprensibles oscilaciones del “*tertium comparationis*” al trasluz de las condiciones presentes en cada momento; sin embargo, subrayamos el relevante papel de la limitación de recursos como límite lógico a la materialización de los derechos. Por su parte, también nuestro Tribunal Constitucional ha expresado en igual sentido en la STC 77/1985 que: «El legislador se encuentra ante la necesidad de conjugar, no sólo diversos valores y mandatos constitucionales entre sí, sino también tales mandatos con la insoslayable limitación de los recursos disponibles. Todo ello, desde luego, dentro de los límites que la Constitución establece». Por tanto, observamos que las repercusiones financieras de los derechos son tenidas en cuenta tanto por el legislador, como por el Tribunal Constitucional en la aplicación e interpretación del catálogo de derechos.

Resulta de especial interés la doctrina acuñada por el Tribunal Constitucional Federal alemán de la “reserva de lo posible” –“*Vorbehalt des Möglichen*”⁹⁰²–, que aborda el desajuste entre las posibilidades financieras del Estado y los mandatos en sede constitucional, así como su desarrollo legislativo, de especial relevancia en el caso de los derechos sociales. En palabras de la sentencia de 18 de julio de 1972⁹⁰³: «En tanto

⁹⁰¹ Sobre la aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos al ámbito tributario, *vid.* GARCÍA CARACUEL, M.: “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 133, 2007.

⁹⁰² También aludido como “*Vorbehalt des finanziell Möglichen*”.

⁹⁰³ Entre otras, sin ánimo de exhaustividad, en sentencias de 10 de marzo de 1998 (1 BvR 178/97), 3 de abril de 2001 (1 BvR 1629/94), 6 de marzo de 2002 (2 BvL 17/99), 9 de noviembre de 2004 (1 BvR 684/98), 10 de diciembre de 2004 (1 BvR 2320/98).

que los derechos de participación tampoco se encuentran restringidos de antemano a lo existente, se encuentran, sin embargo, bajo la reserva de lo posible en el sentido de lo que el particular puede exigir en forma razonable de la sociedad. Esto lo ha valorado el legislador en primer término como una responsabilidad propia, cuando para la elaboración de su presupuesto tiene que atender también a otros intereses sociales y cuando de acuerdo con la prescripción expresa del Art. 109, párrafo 2 de la ley Fundamental tiene que tener en cuenta los requisitos del equilibrio económico»; estableciendo el precepto citado que «La Federación y los Länder cumplen conjuntamente las obligaciones de la República Federal de Alemania que emanen de actos jurídicos de la Comunidad Europea en base al artículo 104 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea sobre el respeto de la disciplina presupuestaria y tienen en cuenta en este marco las exigencias del equilibrio global de la economía». Esta doctrina de la “reserva de lo posible” ha sido objeto de atención por la dogmática alemana⁹⁰⁴; aduciendo algún célebre autor para el Derecho constitucional que “es verdad que las prestaciones estatales son colocadas bajo la «reserva de lo posible», pero los derechos fundamentales son aplicados también bajo la «pretensión de lo real» (*Anspruch des Wirklichen*)”⁹⁰⁵.

El devastador argumento de la insuficiencia financiera del Estado parte del presupuesto lógico del tributo como instrumento para detraer ingresos, a partir de los que hacer frente a la dimensión objetiva de los derechos fundamentales en su faceta prestacional. En este sentido, recordemos que es frecuente afirmar que los derechos individuales son obligaciones negativas, mientras que los derechos sociales constituyen obligaciones positivas; es decir, que los primeros demandan un rol abstencionista del Estado despreciándose su coste⁹⁰⁶, mientras que los segundos invocan un papel intervencionista. Sin embargo, se trata de un criterio falaz tanto desde la perspectiva dogmática como financiera⁹⁰⁷, habida cuenta que también los derechos individuales

⁹⁰⁴ Entre otros, resulta de especial interés la siguiente monografía: MEHDE, V.: *Grundrechte unter dem Vorbehalt des Möglichen*; Pro-Universitate-Verl, Sinzheim, 2000.

⁹⁰⁵ HÄBERLE, P.: “Recientes aportaciones sobre los Derechos Fundamentales en Alemania”, *Revista de Pensamiento Constitucional*; vol. 1, núm. 1, 1994, p. 51.

⁹⁰⁶ “Todos los derechos son costosos porque todos presuponen una maquinación eficaz de supervisión, pagada por los contribuyentes, para monitorear y controlar”. HOLMES, S. Y SUNSTEIN, C. R.: *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*, op. cit., p. 40. En el mismo sentido, HÄBERLE, P.: “Grundrechte im Leistungsstaat”, *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatslehrer*; núm. 30, 1971, p. 76.

⁹⁰⁷ Como señala, entre otros muchos: SASTRE ARIZA, S.: “Hacia una teoría exigente de los derechos sociales”, op. cit., p. 256.

requieren una mínima intervención por parte del Estado⁹⁰⁸; apoyándose sobre el diligente ejercicio de competencias asignadas a éste como legislación civil (art. 149.1.8.^a CE), legislación sobre propiedad intelectual e industrial (art. 149.1.9.^a CE) o Administración de Justicia (art. 149.1.5.^a CE), entre otras. Desde una visión económica, se trata de derechos indispensables para que opere el juego de oferta y demanda en el marco de la economía de mercado (art. 38 CE), protegida como derecho individual, en aras al desarrollo de la libertad de empresa⁹⁰⁹; reconociéndose además que «*Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación*». En relación a la financiación del coste derivado de estos derechos personales, civiles y políticos; hay que hacer la advertencia previa al principio de no afectación⁹¹⁰, o unidad de caja⁹¹¹, del art. 27.3 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria⁹¹² que alumbra el Derecho presupuestario, que en términos generales impide la afectación de ingresos a gastos concretos⁹¹³. *A priori*, la presencia de este principio supondría un obstáculo para imputar los gastos derivados de derechos individuales y sociales; sin embargo, desde el análisis histórico de la Hacienda pública, ya vimos *ut supra* que es posible examinar la evolución experimentada por ésta, incluso a través de la evolución experimentada por la dogmática tributaria.

Por tanto, aunque los derechos civiles y políticos suponen un coste, su significativa menor entidad lleva con frecuencia a obviar sus consecuencias financieras.

⁹⁰⁸ El mismo Adam Smith reconoció ciertos supuestos en que sería necesaria la intervención del Estado. Libro IV, Parte II. *La riqueza de las naciones*; Alianza Editorial, Madrid, 2001, p. 560.

⁹⁰⁹ Sobre el tratamiento jurídico de las libertades económicas, *vid.* ARAGÓN REYES, M.: *Libertades económicas y estado social*; McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid, 1995.

⁹¹⁰ Denominación que recibe en: CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, 10.^a ed.; Thomson-Civitas, Madrid, 2006, p. 575 y ss. CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, 8.^a ed.; Aranzadi, Pamplona, 2007, p. 212 y ss. MENÉNDEZ MORENO, A.; ALONSO MURILLO, F.; ANÍBARRO PÉREZ, S.; CORCUERA TORRES, A.; PÉREZ DE VEGA, L. Y VILLARÍN LAGOS, M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 13.^a ed; Lex Nova, Valladolid, 2012, p. 461 y ss.

⁹¹¹ Según BUSTOS GISBERT, el principio político de unidad guarda correspondencia con el principio de unidad de caja. *Curso básico de Hacienda Pública*; Colex, Madrid, 2011, p. 81. También encontramos esta denominación en: PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario: parte general*; Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, p. 549.

⁹¹² «*Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados*».

⁹¹³ Como hemos visto, aunque llegó a ser tenida en cuenta como nota característica de la parafiscalidad; sin embargo, en la actualidad admite importantes matices, sobre los que nos detendremos posteriormente.

En cuanto a los derechos sociales, dada su faceta eminentemente prestacional, llevan aparejadas unas consecuencias financieras que dotan de virtualidad a la «reserva de lo posible», operando como un auténtico condicionante, sin desprestigiar los restantes límites jurídicos *per se*. En cambio, veremos que en el caso de los derechos de tercera generación, el tributo ya no opera bajo la lógica de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos; antes al contrario, pretende dibujar la realización de deberes de solidaridad como vías de neutralización de la carga impositiva. Observamos por tanto, que el tributo se comporta como una auténtica garantía de los derechos, un mecanismo en manos del legislador que, junto al resto de mecanismos de naturaleza económica, complementarían las medidas de “*command and control*” en un entorno cada vez más complejo de regular, en el que la eficiencia cobra sentido creciente. No obstante, aunque en el caso de los derechos fundamentados en el valor de solidaridad cobra especial sentido el tributo como mecanismo suasorio o de modificación conductual; también en el caso de los derechos sociales el tributo opera en tal sentido, a título de ejemplo, en el caso del Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas⁹¹⁴.

4.4 Crisis del Estado social

Como expusimos al comienzo del presente trabajo, si bien es cierto que la fórmula keynesiana⁹¹⁵ se erigió como hoja de ruta para arrojar luz sobre el Crack del 29 y posterior Gran Depresión; no lo es menos que la aplicación de tales postulados generó críticas de distinto signo⁹¹⁶, hasta el punto de cuestionarse en la actualidad el Estado social. En alusión a este particular, resulta especialmente descriptiva la expresión “del estado del bienestar al estado del malestar”⁹¹⁷, en referencia a la deconstrucción experimentada desde las perspectivas económica, jurídica, sociológica y política⁹¹⁸ en el

⁹¹⁴ Sobre el análisis de este tributo, nos remitimos al capítulo precedente.

⁹¹⁵ KEYNES, J. M.: *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, *op. cit.*

⁹¹⁶ Abordadas al comienzo del presente trabajo. Nos referimos, sin ánimo de exhaustividad, a las críticas vertidas en: BUCHANAN, J. M. Y WAGNER, R. E.: “Democracy in deficit. The Political Legacy of Lord Keynes”, *op. cit.*. HAYEK, F. A. VON: *A tiger by the tail: Keynesian Legacy of Inflation*, 2ª ed., 2ª reimp.; Institute of Economic Affairs, London, 1978.

⁹¹⁷ Esta expresión forma parte del título de la relevante obra de COTARELO: *Del estado del bienestar al estado del malestar: la crisis del estado social y el problema de legitimidad*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.

⁹¹⁸ Sobre la interacción de la evolución del Estado desde una óptica interdisciplinar se ha observado: “No pecaremos de reiterativos si aseguramos que si algo es el Estado social de Derecho es la paladina confesión de la primacía de lo económico sobre lo político y lo jurídico, por impreciso que este enunciado pueda parecer; o, dicho en términos más suaves, la necesidad de que lo político y lo jurídico se subordinen a las exigencias del desarrollo económico”. *Ibidem*, p. 87.

contexto de la crisis del Estado de bienestar, cuestión abordada por la literatura científica⁹¹⁹.

Focalizándonos sobre el Estado social⁹²⁰, la crítica situación económica actual ha avivado el debate sobre el grado de intervención estatal apelando al gasto público que supone su sostenimiento, realidad agravada por la globalización y prácticas de competencia fiscal internacional que esbozan el contexto fiscal actual⁹²¹. Como uno de los cabos de este intrincado nudo gordiano, se plantea una redimensión de los derechos sociales sobre la base de su flexible construcción expuesta; que permite modular su presencia en sede legislativa y, por consiguiente, reducir el correspondiente gasto público con causa en éstos. En relación al diferente grado de materialización de los derechos sociales desde una aproximación en clave económica y constitucional, algún estudio⁹²² de especial interés compara la proclamación de los derechos a la seguridad social, educación, salud, vivienda y, propiamente, los derechos de los trabajadores, comparando diferentes textos constitucionales para determinar el compromiso constitucional y su relación con el tamaño del gobierno o la realización de políticas en los ámbitos citados. Se trata de un estudio de gran espectro teniendo en cuenta el número de textos constitucionales analizados⁹²³, tomando datos tanto de Estados pertenecientes a la *Common Law* como de Derecho continental; entre sus premisas de partida, merece mención la noción financiera de derecho constitucional financiero, que define como “aquel que otorga un derecho personal a las transferencias monetarias (incluido el seguro social) o transferencias en especie con carácter universal”⁹²⁴. Ciertamente, se trata de un estudio con interesantes conclusiones, no solo confronta el diferente grado de compromiso con los derechos sociales en los diferentes textos constitucionales, sino también su harto carácter flexible, a través de políticas que

⁹¹⁹ Sin ánimo de exhaustividad: AA.VV.: *Welfare States in Transition: National Adaptations in Global Economies*; SAGE, London-California-New Delhi, 1996. CASTLES, F. G.: *The Future of the Welfare State: Crisis Myths and Crisis Realities*; Oxford University Press, New York, 2004. HUBER, E. Y STEPHENS, J. D.: *Development and Crisis of the Welfare State: Parties and Policies in Global Markets*; University of Chicago Press, Chicago, 2001.

⁹²⁰ Las diferencias entre el Estado social y el Estado de bienestar han sido abordadas en el primer capítulo del presente trabajo.

⁹²¹ AVI-YONAH, R. S.: “Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State”, *Harvard Law Review*; 113, 2000.

⁹²² BEN-BASSAT, A. Y DAHAN, M.: “Social rights in the constitution and in practice”, *Journal of Comparative Economics*; núm. 36, 2008.

⁹²³ Concretamente 68 estados, puntualizando que examina 64 textos constitucionales y en 4 casos, un documento legal con status superior al de la legislación ordinaria.

⁹²⁴ BEN-BASSAT, A. Y DAHAN, M.: “Social rights in the constitution and in practice”, *op. cit.*, p. 105.

denotan un variable grado de realización o sus interesantes efectos sobre el gasto público, cuestión ésta de especial interés al trasluz de las coordenadas básicas del presente trabajo. Este estudio utiliza la fórmula “ $G = \alpha_0 + \alpha_1 X + \alpha_2 \text{Laws} + e$ ”⁹²⁵, para analizar la relación entre el compromiso constitucional con los derechos sociales y el gasto gubernamental, así como el desarrollo de políticas en dicho sentido.

La relación entre derechos sociales y gasto público puede alentar a una reducción de los primeros en sede legislativa con la finalidad de disminuir el segundo, cobrando protagonismo como resultado el límite de la “reserva de lo posible”. En contrapunto, resulta de especial interés examinar igualmente los límites que puede encontrar, como causa de oposición, la ausencia de medios financieros con los que hacer frente a la carga económica correlativa a tales derechos sociales. Sin más pretensiones que indicar algunos argumentos aducidos frente dicha “reserva de lo posible”, entre éstos, encontramos la prohibición de regresividad o retroceso en materia de derechos sociales⁹²⁶, cuya presencia cobra relevancia en el crítico contexto económico actual⁹²⁷. No obstante, en el caso español se ha advertido que “ha operado en un sentido débil debido, entre otras razones, al excesivo peso otorgado a la idea de "apertura" constitucional, a la libre configuración legislativa y a la "reserva de lo económicamente posible" en materia de políticas sociales”⁹²⁸.

También se ha apelado al mínimo existencial definido como “un derecho subjetivo definitivo a las prestaciones que le son inherentes”⁹²⁹, en el entendimiento de que debiera prevalecer éste, *a fortiori*, cuando está en juego la dignidad, hasta el punto de efectuarse las operaciones redistributivas o incrementando la presión fiscal cuanto sea necesario. Sin embargo, se advierte paralelamente⁹³⁰ que el poder tributario también

⁹²⁵ *Ibidem*, p. 113.

⁹²⁶ COURTIS, C.: “La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios” en *Ni un paso atrás: la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales*; Editores del Puerto, Buenos Aires, 2006.

⁹²⁷ WOLFGANG SARLET, I.: “La prohibición de retroceso de los derechos sociales en Brasil: algunas notas sobre el desafío de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis” en *Ni un paso atrás: la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales*; Editores del Puerto, Buenos Aires, 2006.

⁹²⁸ PISARELLO, G.: “Derechos sociales y principio de no regresividad en España” en *Ni un paso atrás: la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales*; Editores del Puerto, Buenos Aires, 2006, p. 307.

⁹²⁹ WOLFGANG SARLET, I.: “Posibilidades y desafíos de un Derecho Constitucional común latinoamericano. Un planteamiento a la luz del ejemplo de la llamada prohibición de retroceso social”, *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 11, 2009.

⁹³⁰ “Como ejemplo de esta tutela negativa del mínimo existencial se recuerda su función como límite

encuentra como límites la dignidad o el mínimo existencial, no pudiendo aducirse la efectividad de los derechos sociales; lógica a la que obedecería la noción de “mínimo personal y familiar” presente en la regulación del IRPF español, que lo define como «*la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente*»⁹³¹, por consiguiente no se somete a tributación en el citado impuesto.

Atendiendo al anterior planteamiento, la dignidad está posicionada en una situación compleja, constituye un límite a tener en cuenta por el poder financiero; pero coetáneamente ésta debe integrar las pretensiones de los sujetos en una posición débil para el ejercicio de sus derechos civiles y políticos, debiendo efectuarse una operación de equiparación en la que dicho poder financiero también juega un papel esencial. En este particular, algún autor advierte que la “reserva de lo posible” no sería oponible cuando se pretenda la igualdad material, a través de medidas por parte de los poderes públicos que, obviamente, suponen un incremento del gasto público⁹³². Desde nuestro punto de vista, como veremos en un momento posterior del discurso, la solución pasa por la ponderación de intereses subjetivos y generales; enarbolando una fórmula rectora de las medidas emprendidas por los poderes públicos que, superando la arbitrariedad, conecte la globalidad de pretensiones al trasluz de la “tetralogía axiológica”⁹³³ en el marco del Estado constitucional. En este sentido, el tributo en particular, así como el sistema tributario en su conjunto, no pueden quedar al margen, como demuestra la parametrización de éste en torno a la optimalidad. A esta lógica obedece el conocido

material al poder tributario del Estado, ya que éste no puede tributar el mínimo existencial (en el ámbito del impuesto sobre la renta individual, por ejemplo), aun mediante la alegación de la necesidad de reforzar la recaudación para promover los derechos sociales. Lo que se percibe, según expusimos, es que el mínimo existencial y la dignidad de la persona operan tanto como fundamentos de la limitación de derechos, cuando se revelen indispensables para salvaguardar la dignidad misma, cuanto actúan como límites de los límites, ya que constituyen, al tiempo, el marco a respetar por las medidas restrictivas”. Wolfgang Sarlet, I.: “Posibilidades y desafíos de un Derecho Constitucional común latinoamericano. Un planteamiento a la luz del ejemplo de la llamada prohibición de retroceso social”, *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 11, 2009.

⁹³¹ Art. 56.1 de la 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.

⁹³² “[...] no cabe alegación de la ausencia de recursos públicos suficientes, pues todas las acciones de gestión públicas del Estado (incluso el mantenimiento de la burocracia administrativa) y todas las políticas sociales y los derechos colectivos que realiza tienen un coste. Por eso, es válido mencionar que el argumento de la reserva financiera, o sea, la previsión presupuestaria, no descalifica el compromiso del Estado en la inclusión y emersión de los que están al margen del proceso económico”. BARBOSA DE LIMA, L. R.: “Desarrollo y orden social: retos en el marco de las políticas públicas” en *Ciudadanía y desarrollo*; Bomarzo, Albacete, 2013, p. 238.

⁹³³ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

Informe MIRRLEES⁹³⁴, enmarcado en la teoría económica de la imposición óptima⁹³⁵; que define el mejor sistema impositivo como “aquel que, para unos objetivos recaudatorios y redistributivos dados, optimizara el logro de los restantes objetivos, dentro de las restricciones que impone el contexto económico y político y la disponibilidad de información”⁹³⁶. Este relevante documento, que esboza las pautas de cambio que deberían vertebrar una reforma fiscal en Reino Unido; contempla la entre sus objetivos últimos la eficiencia, aunque también contempla la equidad del sistema impositivo; acoge la neutralidad entre sus objetivos instrumentales, pero también contempla el abandono de ésta, invocando causas como el medio ambiente o las actividades en I+D⁹³⁷, por citar algunos ejemplos.

Estamos planteando la existencia de auténticos límites al poder tributario, sea en el marco de la tributación fiscal o extrafiscal, que lejos de constituir un planteamiento teórico, encuentran reflejo en la jurisprudencia más actual, como en el reciente Acórdão núm. 413/2014, de 30 de mayo de 2014, del Tribunal Constitucional portugués. El establecimiento de un tributo fiscal o extrafiscal, así como la realización de ajustes presupuestarios, no suponen sino auténticos actos de intervención de los poderes públicos que, por tanto, están llamados a observar el principio de proporcionalidad, con un protagonismo creciente en el ámbito tributario en diversos sentidos como: la resolución de la tensión entre los intereses individuales y generales, la determinación del canon de constitucionalidad que deben superar los tributos, o incluso, como criterio implícito de reparto de la materia imponible. En relación a la introducción de recortes a las prestaciones por desempleo y enfermedad, *exempli gratia*, la resolución antes citada

⁹³⁴ Publicado originalmente en inglés: MIRRLEES, J.: *Tax by Design*; Institute of Fiscal Studies, London, 2001. Se puede encontrar la versión en español en: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees, op. cit.*

⁹³⁵ DIAMOND, P. Y MIRRLEES, J.: “Optimal Taxation and Public Production”, *American Economic Review*; núm. 61, 1971. MIRRLEES, J.: “The Theory of Optimal Income Taxation”, *Review of Economic Studies*; núm. 38, 1971. Se puede encontrar un análisis transversal de las teorías sobre la tributación óptima en: MANKIW, N. G.; WEINZIERL, M. C. Y YAGAN, D. F.: “Optimal Taxation in Theory and Practice”, *Journal of Economic Perspectives*; núm. 23, 2009. Además, con un enfoque más divulgativo, el propio MIRRLEES propone consultar: HEADY, C.: “Optimal taxation as a Guide for Tax Policy” en *The Economics of Tax Policy*; Oxford University Press, United Kingdom, 1996.

⁹³⁶ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees, op. cit.*, p. XXV.

⁹³⁷ “[...] la promoción de la neutralidad no siempre es un fin político apropiado. Hay veces en que la falta de neutralidad es valiosa. No queremos ser neutrales con los daños al medio ambiente; por el contrario, queremos gravarlos más que otras cosas. Es probable que haya una razón para ofrecer un beneficio en I+D realizadas por las empresas. Hay argumentos de peso y respetables para tratar algunas formas de consumo –particularmente aquellas, como es el caso de las guarderías, que son complementarias al trabajo– más indulgentemente que otras. Lo mismo sucede con ciertas formas de ahorro. No creemos, finalmente, que el ahorro en planes de pensiones debiera gravarse de igual forma que los restantes ahorros”. *Ibidem*, p. 45.

examina la constitucionalidad del establecimiento de contribuciones del 5% y 6% sobre el importe de las subvenciones concedidas por causa de enfermedad y desempleo respectivamente⁹³⁸, cuya finalidad es reducir el déficit público para cumplir así las exigencias europeas al respecto. Por su parte, advierte el Tribunal Constitucional portugués que: «*Dado el carácter esencial de estas prestaciones, “el derecho a una prestación pública que garantiza a los necesitados una existencia mínimamente digna debe ser considerado como un derecho positivo inmediatamente vinculante y justiciable, incluso al margen de la ley” (GOMES Canotilho / Vital MOREIRA, ob. cit., p. 818), pero también se deriva de la jurisprudencia constitucional (véase, por ejemplo, la sentencia. n.º 509/02)*». Aunque no podemos detenernos a examinar esta resolución con la atención que merece, es interesante subrayar cómo el Tribunal apela al mínimo existencial enraizado en la dignidad, para advertir que incluso al margen del desarrollo legislativo, ésta no puede resultar vulnerada, con independencia de los intereses presupuestarios que se aduzcan. Como veremos en un momento posterior del discurso, razonabilidad y proporcionalidad constituyen dos conceptos claves en el esbozo de los límites del poder financiero desde una perspectiva iusfundamental.

En la crítica situación económica actual, resultan de actualidad e interés las palabras que algún autor pronunciara sobre el desarrollo de derechos sociales en tiempos de crisis económica: “El grado del ejercicio de los derechos fundamentales sociales aumenta en tiempos de crisis económica. Pero, justamente entonces puede haber poco que distribuir. Parece plausible la objeción según la cual la existencia de derechos fundamentales sociales definitivos, por más mínimos que sean, vuelve imposible en tiempos de crisis la necesaria flexibilidad y, por ello, una crisis económica puede conducir a una crisis constitucional. Sin embargo, cabe señalar aquí que no todo lo que existe como derecho social está exigido por derechos sociales iusfundamentales mínimos; segundo, las ponderaciones necesarias de acuerdo con el modelo aquí propuesto, pueden, bajo circunstancias diferentes, conducir a diferentes derechos definitivos y, tercero, justamente en tiempos de crisis, parece indispensable una protección iusfundamental de las posiciones sociales, por más mínima que ella sea”⁹³⁹. Se plantean así cuestiones tan relevantes como la importancia de la actividad financiera que aborda nuestra disciplina en la estabilidad constitucional; o el papel de los principios como mecanismo para cohesionar la situación económica con la realización de los derechos fundamentales, vínculo que, como examinamos a través del presente trabajo, también encuentra reflejo a través de la tributación.

⁹³⁸ Art. 115 de la Ley núm. 83-C/2013, de 31 de diciembre, por la que se aprueba el presupuesto correspondiente al 2014 para Portugal.

⁹³⁹ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 496.

Por último, nos gustaría subrayar que efectivamente los derechos fundamentales implican un gasto público que hay que subvenir necesariamente para su efectividad; sin embargo, dicha financiación posibilita el funcionamiento del Estado constitucional, que encuentra en éstos un auténtico motor de desarrollo, superando éste una concepción exclusivamente económica⁹⁴⁰. Por tanto, hemos referido la vinculación entre modelo estatal, financiero en el sentido de ingreso y gasto público, y desarrollo económico; y cómo en aras a garantizar la estabilidad del sistema, es necesario superar la medida del desarrollo únicamente a través del Producto Interior Bruto en favor de una concepción más amplia, que perpetúe el desempeño de la actividad económica misma en el marco del «*Estado social y democrático de Derecho*» que propugna, en su primer precepto, nuestra Norma fundamental. Al respecto, es frecuente la alusión al ámbito fiscal como límite en la realización de los derechos fundamentales; sin embargo, no solo es un medio necesario para allegar ingresos a las arcas públicas mediante los que subvenir la satisfacción de necesidades públicas, sino que además constituye un auténtico instrumento de garantía de la efectividad de derechos de segunda y tercera generación.

5 Valor igualdad y tributación

Al igual que analizamos en el capítulo precedente cómo el valor de libertad se proyecta sobre el ordenamiento jurídico, focalizándonos sobre el sector financiero y su sistema tributario; seguidamente vamos a acometer dicha tarea respecto al de igualdad. En el marco de la conexión entre derechos y tributación, examinaremos cómo dichos valores se proyectan sobre el sistema tributario en general, así como sobre determinados tributos en particular.

Del mismo modo que una generación de derechos no desplaza a la precedente, tampoco la tributación en clave de igualdad desplaza a la previa al trasluz de la libertad, sino que se adhiere; constituyendo las necesidades humanas inherentes a las sucesivas generaciones de derechos los ejes vertebradores de derechos y tributación. No se abandonan los objetivos de financiación del aparato estatal mínimo, sino que se agregan los correspondientes a los derechos sociales; por consiguiente, el Estado no sólo desempeña la función económica de asignación o de corrección de fallos de mercado, sino que además asume la redistribución y estabilización, y esta transformación se refleja en el sistema tributario. Los nuevos objetivos vienen marcados por estos derechos de “segunda generación” apelando a su orden cronológico de reconocimiento, pero no a su menor importancia; de hecho, se subraya su interacción con los derechos de

⁹⁴⁰ FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia*. 2. *Teoría de la democracia*, op. cit., p. 66 y ss.

primera generación⁹⁴¹, en cuanto pretenden implantar una igualdad material desde la que sea posible el ejercicio de derechos civiles y políticos en condiciones reales de paridad por todos los ciudadanos, es decir, generando la igualdad mediante la superación de las carencias u obstáculos externos⁹⁴². En definitiva, estamos ante la búsqueda de la igualdad material, de modo que el sistema impositivo en general y el impuesto en particular pasan a comportarse, además de como mecanismos de financiación del aparato estatal mínimo, como “una técnica para la gestión de la diferencia”⁹⁴³ en las condiciones que expondremos en adelante.

5.1 Equidad horizontal y vertical

En relación a la tributación de rentas, la literatura económica plantea⁹⁴⁴ la diferenciación entre equidad horizontal⁹⁴⁵, que implica tratar igual a los iguales; y vertical, que supone tratar de forma desigual a los desiguales; además, a través de la finalidad redistributiva se pretende generar, como efecto, cierta reasignación de ingresos —*reranking effects*— visible en la comparación de la situación antes —*pretax*— y después —*posttax*— evidenciándose cambios en el coeficiente de GINI⁹⁴⁶.

Esta doble dimensión de la equidad encuentra reflejo en la doctrina alemana⁹⁴⁷, que tempranamente también acoge la diferenciación entre justicia vertical, referida a los que tienen diferente capacidad económica, y justicia horizontal, en condiciones de igual

⁹⁴¹ COSSIO DÍAZ, J. R.: *Estado social y derechos de prestación*, op. cit., p. 190 y ss. SCHLINK, B.: “Freiheit durch Eingriffsabwehr - Rekonstruktion der klassischen Grundrechtsfunktion”, *EuGRZ*; núm. 17, 1984, p. 457 y ss.

⁹⁴² Vid. PECES-BARBA, G.: *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*; Universidad Carlos III de Madrid - Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1995, p. 222.

⁹⁴³ PÉREZ ROYO, J. Y CARRASCO DURÁN, M.: *Curso de Derecho Constitucional*, 13.^a ed.; Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 204.

⁹⁴⁴ Entre otros, ARONSON, J. R. Y LAMBERT, P. J.: “Descomposing the Gini coefficient to reveal the vertical, horizontal, and reranking effects of income taxation”, *National Tax Journal*; núm. 47, 1994.

⁹⁴⁵ Sin ánimo de exhaustividad, MUSGRAVE, R. A.: “Horizontal Equity, once more”, *National Tax Journal*; núm. 43, 1990, p. 113.

⁹⁴⁶ ATKINSON, A. B.: “Horizontal Equity and the Distribution of Tax Burden” en *The Economics of Taxation*; The Brookings Institution, Washington, D.C., 1980. PLOTNICK, R.: “A Measure of Horizontal Inequity”, *Review of Economics and Statistics*; núm. 63, 1981. PLOTNICK, R.: “A Comparison of Measures of Horizontal Inequity” en *Horizontal Equity, Uncertainty and Economic Well-Being*; NBER, New York, 1985.

⁹⁴⁷ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*; Dr. Peter Deubner Verlag, Köln, 1982. Citado por HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*; Marcial Pons, Madrid, 1998.

capacidad económica. Partiendo de esta distinción, el valor de igualdad en su concepción material, enmarcado en el Estado social, opera: en sentido vertical, mediante la redistribución articulada a través del principio de progresividad con finalidad de reasignación; y en sentido horizontal, actuando sobre determinados colectivos, reduciendo el impacto tributario que experimentan. Sin embargo, se ha advertido⁹⁴⁸ que esta redistribución podría operar en sentido vertical, pero no en sentido horizontal, habida cuenta que en ésta el margen de discrecionalidad del legislador es sustancialmente menor⁹⁴⁹.

También la jurisprudencia constitucional alemana recepciona esta construcción dogmática, que observa una doble dimensión de la igualdad al trasluz del art. 3.1 de la Ley Fundamental que reza «*Todas las personas son iguales ante la ley*»; advirtiendo que la justicia tributaria vertical encuentra su límite en la horizontal, en el entendimiento de que el principio de progresividad no puede suponer una vulneración del principio de igualdad en sentido horizontal⁹⁵⁰. El Tribunal Constitucional Federal Alemán ha advertido en Decisión de 7 de noviembre de 2006, que dicho precepto debe entenderse en el sentido de tratar igual a los iguales, pero que también admite la introducción de diferencias en relación a los desiguales⁹⁵¹; posibilidad ésta que, conforme a reiterada jurisprudencia, recae sobre el legislador que, en función de la materia y los parámetros de diferenciación utilizados, puede encontrar límites que van desde la prohibición de la arbitrariedad al control de la proporcionalidad⁹⁵². En este sentido, se admite que el legislador cuenta con un importante margen de discrecionalidad para delimitar los hechos a los que atribuir determinadas consecuencias jurídicas⁹⁵³; ahora bien, en el ámbito de la legislación fiscal, esta libertad debe observar dos principios íntimamente conectados: el de ordenación de la carga fiscal en función de la capacidad económica —*Finanziellen leistungsfähigkeit*—, y el de coherencia⁹⁵⁴ —*Folgerichtigkeit*—. Tales

⁹⁴⁸ *Ibidem*, p. 177 y 178. Citado por HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*; Marcial Pons, Madrid, 1998.

⁹⁴⁹ BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, *op. cit.*, p. 264. Citado por HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*

⁹⁵⁰ Como observa HERRERA MOLINA, que observando la jurisprudencia alemana apunta que ante el quebrantamiento de la justicia tributaria horizontal no pueden aducirse razones propias de la justicia tributaria vertical. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 159.

⁹⁵¹ BVerfGE 112, 268 [279], entre otras.

⁹⁵² BVerfGE 110, 274 [291], entre otras.

⁹⁵³ BVerfGE 93, 121 [135]; 107, 27 [47].

principios deben informar el desempeño de la *interpositio legislatoris*, en el marco de la expresión del poder tributario, en el marco de la equidad en sentido horizontal y vertical antes descrita.

Especialmente interesante resulta el principio de coherencia referido, observándose⁹⁵⁵ una triple proyección conforme a la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht*: dentro de un impuesto, del sistema fiscal y del sistema financiero; a su vez relacionada con la tributación conforme al principio de igualdad que, conforme al criterio de algún autor⁹⁵⁶, además de exigir adecuarse a la naturaleza de las cosas –*Sachgerechtigkeit*– implica la superación de tres controles adicionales: adecuación a los demás principios del ordenamiento –*Systemgerechtigkeit in der Gesamtsrechtsordnung*–, coordinación con los demás impuestos –*Systemgerechtigkeit innerhalb des Steuerrechts*– y coherencia interna –*Folgerichtigkeit*–. Desde una perspectiva transversal, puede resultar interesante incardinar los principios de capacidad económica y coherencia, en los términos descritos, en la evolución del Estado al trasluz de los valores vertebradores de los derechos: libertad, igualdad y solidaridad, como es sabido, integrados en la consabida “tetralogía axiológica”⁹⁵⁷.

La dogmática basilar del Derecho Tributario se construye primigeniamente sobre la noción de capacidad económica; así la doctrina italiana aborda los problemas de delimitación vinculados a ésta durante los años sesenta y comienzos de los setenta del pasado siglo⁹⁵⁸. El art. 25 del Estatuto fundamental de la Monarquía de Saboya de 4 de marzo de 1848 —*Statuto Albertino*— contemplaba la contribución «*igualmente, en la proporción de sus haberes, a las cargas del Estado*»⁹⁵⁹. Los basamentos de la disciplina se construyen iluminados por el valor de libertad, focalizados sobre una dimensión individual, esbozándose los límites de poder tributario desde la óptica del sujeto.

⁹⁵⁴ BVerfGE 105, 73 [125]; 107, 27 [46 f].

⁹⁵⁵ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 118.

⁹⁵⁶ KIRCHHOF, P.: “*Steuergleichheit*”, *StuW*; núm. 4, 1984, p. 301. Citado por HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 118.

⁹⁵⁷ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, op. cit., p. 140.

⁹⁵⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 9. Sobre la evolución del principio de capacidad económica, entre otras obras, resulta de obligada consulta: PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva” en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro* vol. II; Tecnos, Madrid, 1976.

⁹⁵⁹ «*Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato*».

Estamos en el contexto del Estado mínimamente intervencionista, de inspiración liberal, que debe alcanzar a subvenir el aparato mínimo estatal que soporta los derechos civiles y políticos⁹⁶⁰. Los cimientos de esta construcción dogmática obedecen a la lógica de la igualdad formal; sin embargo, como algún autor advierte⁹⁶¹, el segundo constitucionalismo es fruto de un triple proceso de democratización, socialización y normativización que, por tanto, pasa por la transición a la igualdad material, asumiendo el Estado a través de su nuevo rol intervencionista la labor de equiparación. Por consiguiente, desde una óptica económica⁹⁶², no se limita a desempeñar labores de asignación, sino también de redistribución y estabilización, esenciales para la materialización de los derechos sociales o de segunda generación con fundamento en el valor de igualdad material.

La incorporación del valor de igualdad material exige reformular la construcción dogmática en un doble sentido: en relación a la equidad horizontal, que implica tratar igual a los iguales, para dar cabida a rupturas puntuales en relación a ciertos grupos sobre los que el Estado requiere intervenir con mayor intensidad por su desaventajada situación; y vertical, que supone tratar de forma desigual a los desiguales, para romper la relación de proporcionalidad entre capacidad económica y contribución al sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido, resulta especialmente expresivo el art. 53 de la Constitución italiana, que establece que «*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*»; cuyo tenor literal traemos al discurso en el idioma original para subrayar la diferencia de matiz: en el Statuto Albertino se utiliza la expresión «*in proporzione*», mientras que la actual Constitución italiana indica «*in ragione*» para seguidamente proclamar, también en sede constitucional, el principio de progresividad. En cambio, el art. 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, partiendo de una concepción diferente, apela a la igualdad aunque de acuerdo con sus facultades, como clave de interpretación de la capacidad económica en los siguientes términos: «*Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*». En cualquier caso, aunque no podemos abordar un análisis comparado de los textos constitucionales actuales de los diferentes estados de nuestro entorno jurídico, de acuerdo con las coordenadas básicas de nuestro discurso, lo cierto es que el principio de capacidad económica, como tal, no

⁹⁶⁰ Nos remitimos al Capítulo primero del presente trabajo.

⁹⁶¹ GONZÁLEZ POSADA, A.: *La crisis del Estado y Derecho político*; Cátedra de Valdecilla, Madrid, 1934.

⁹⁶² MUSGRAVE, R. A.: *The Theory of Public Finance, op. cit.*

encuentra referencia expresa y con cierta frecuencia de infiere de la igualdad.

Partiendo de la necesidad de reformular la construcción dogmática cimentada sobre la igualdad formal de acuerdo con la capacidad económica como criterio exclusivo, la doctrina alemana aborda dicha tarea a través de la teoría de la “interdicción de la arbitrariedad” –*Willkürverbot*– como engranaje de control para estas rupturas puntuales de la igualdad en sentido formal. Esta elaboración se atribuye a LEIBHOLZ⁹⁶³, que admite un tratamiento desigual cuando existan motivos objetivos que lo fundamenten; de modo que la capacidad económica pierde su posición hegemónica, para dar cabida a motivos vinculados a la naturaleza de las cosas –*Natur der Sache*–. Esta búsqueda en la naturaleza de las cosas ha sido vinculada⁹⁶⁴ a la dimensión material de la igualdad, como límite a la arbitrariedad; por oposición a la dimensión formal, que implica la búsqueda de una medida de igualdad, como la capacidad económica. En resumen de algún autor, especialmente acertado en la síntesis: “¿Ofrece realmente la prohibición de arbitrariedad un contenido material?. Este se encontraría en "el criterio de los hombres que razonen justa y sensatamente" (TRIEPEL), en la "común conciencia jurídica" (LEIBHOLZ), en la "naturaleza de la cosa",... En opinión de STARCK se trata de fórmulas que pueden "ilustrar" la aplicación del principio de igualdad, pero que no le dan un auténtico contenido. En definitiva: el tratamiento igual o desigual requiere elegir la medida, el *tertium comparationis* que resulte relevante para la materia específica que haya de ser objeto de regulación, y que no ofrece la mera fórmula de interdicción de la arbitrariedad (TIPKE)”⁹⁶⁵; en este sentido, nos remitimos a la noción de *tertium comparationis* expuesta al comienzo del presente capítulo. En definitiva, esta búsqueda en la naturaleza de las cosas no puede traducirse en arbitrariedad, razón por la que se advierte que además de ésta, debe apelarse a la coherencia en los términos descritos al comienzo del presente por la doctrina científica⁹⁶⁶.

Pues bien, la construcción jurídica de la igualdad se produce de diferente modo

⁹⁶³ LEIBHOLZ, G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz: Eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, 2.^a ed.; Beck, Munich y Berlín, 1959. HERRERA MOLINA advierte que esta construcción se remonta a TRIEPEL que contempla que el principio de igualdad resultaría lesionado cuando no exista motivo para la diferenciación o éste no mueva a “las personas que piensan de modo razonable y justo”. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 9.

⁹⁶⁴ PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, op. cit., p. 415.

⁹⁶⁵ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 13.

⁹⁶⁶ KIRCHHOF, P.: “Steuergleichheit”, op. cit., p. 301. Citado por: HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 118.

en sentido vertical y horizontal: vertical, mediante el principio de progresividad, que supone una habilitación expresa para superar la dimensión vertical de la igualdad; horizontal, mediante la intervención sobre sectores concretos a través de beneficios fiscales o *tagging*, que supone una intensificación de la función económica de redistribución sobre ciertos grupos. En el caso de la dimensión vertical, el principio de progresividad supone la ruptura de la tributación directamente proporcional a la capacidad económica, en cuanto vía para el desempeño de la finalidad económica de redistribución, viene consagrado por algunos textos constitucionales, como el español⁹⁶⁷, el italiano⁹⁶⁸, o el portugués, que vincula ésta al impuesto sobre la renta personal⁹⁶⁹; en otros casos, se infiere de la igualdad o del principio del Estado social. No obstante, en algunos casos se plantea el diseño de un sistema tributario justo sacrificando la progresividad a favor de un sistema fiscal más simple⁹⁷⁰ —*flat tax*—.

Estos beneficios tributarios suponen una modalidad indirecta de gasto, por oposición a la directa, a través de subvenciones⁹⁷¹; no obstante, compartiendo un componente suasorio —disuasorio o persuasorio—, de especial interés en relación al objeto de nuestro discurso, que opera de diferente modo. Junto al tributo extrafiscal, constituyen técnicas administrativas de condicionamiento, en el marco de la actividad de ordenación⁹⁷², que operan de modo diametralmente diferente: en el caso de la subvención, supone una transferencia monetaria directa o indirecta a favor del ciudadano; mientras que el gravamen extrafiscal, impone pautas de comportamiento como vía para evitar la carga fiscal. Por consiguiente, el tributo actúa como un mecanismo para la realización de deberes de conducta en sentido positivo o negativo con fundamento en los valores de igualdad o solidaridad, es decir, como un instrumento

⁹⁶⁷ Art. 31.1 CE: «*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*».

⁹⁶⁸ Art. 53: «*Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad*».

⁹⁶⁹ Art. 104.1: «*O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*».

⁹⁷⁰ Entre otros: APPEL, H.: *Tax Politics in Eastern Europe : Globalization, Regional Integration, and the Democratic Compromise*; University of Michigan Press, Ann Arbor, 2011, p. 89 y ss. HALL, R. E. Y RABUSHKA, A.: *The Flat Tax*; Hoover Institution Press, Stanford, 2007. MCCAFFERY, E.: *Fair Not Flat : How to Make the Tax System Better and Simpler*; University of Chicago Press, Chicago, 2002. PAULUS, A. Y PEICHL, A.: "Effects of flat tax reforms in Western Europe", *Journal of Policy Modeling*; núm. 31, 2009.

⁹⁷¹ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, op. cit., p. 131.

⁹⁷² SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, op. cit., p. 268 y ss.

para la realización de los derechos sociales o de solidaridad. Pero además, desde una perspectiva financiera, existe una diferencia sustancial entre subvenciones y beneficios tributarios como instrumentos de condicionamiento frente a los tributos extrafiscales: los primeros suponen un gasto que encuentra su límite en la «reserva de lo posible»⁹⁷³, mientras que los tributos extrafiscales suponen una vía de ingresos. En este sentido, es importante formular dos advertencias: en primer lugar, se suele advertir que el tributo extrafiscal resulta exitoso cuando, en un plazo razonable de tiempo, su recaudación resulta mínima o nula⁹⁷⁴, evidencia ésta de que la medida de naturaleza fiscal resulta idónea en relación a los fines para los que está concebida, premisa sobre cuya valoración no entraremos en este momento del discurso. En segundo lugar, si las técnicas de condicionamiento apoyadas en el gasto público (beneficios tributarios y subvenciones) encuentran su límite en la «reserva de lo posible», también los tributos extrafiscales encuentran éste en la carga fiscal soportada por el ciudadano, que no podrá en caso alguno menoscabar los derechos patrimoniales.

Al trasluz de este límite encuentra lógica la evolución dogmático-tributaria compartida hace años por el Tribunal Constitucional español y su homólogo alemán, descrita por algún autor como sigue: “Es notable el paralelismo (o quizá la influencia) entre estas tendencias -un tanto entrecortadas- de nuestro alto Tribunal y la evolución de la jurisprudencia constitucional alemana. Ambos ejemplos ponen de manifiesto tres exigencias de justicia tributaria: a) Considerar la capacidad económica como medida general de la igualdad, b) Afirmar la existencia de un derecho fundamental a tributar con arreglo a la propia capacidad económica, y c) Someter a un control de proporcionalidad las restricciones que debe sufrir el derecho a contribuir según la capacidad económica en aras de otros fines. Estas tres exigencias no constituyen elementos aislados, sino que se encuentran en una relación de causa-efecto. El control de proporcionalidad exige considerar la capacidad económica como un derecho subjetivo, y esto no resulta posible si dicha capacidad económica no opera como medida general de la igualdad en materia tributaria”⁹⁷⁵. Interpretando en clave de valores esta

⁹⁷³ *Vid. Ut supra.*

⁹⁷⁴ Entre otros, observa MATA SIERRA en relación a los tributos medioambientales que: “la filosofía a la que obedece la implantación de este tipo de figuras ecológicas es otra, de forma que si su diseño es correcto y obedece a su naturaleza extrafiscal, potenciará que los sujetos pasivos puedan acogerse a una menor carga tributaria en la medida que sus actuaciones resulten más acomodadas a las necesidades del medio ambiente que se pretende proteger. Esto es tanto como afirmar que la recaudación de este tipo de categorías tributarias debería ser decreciente con el tiempo, e incluso, en la solución más ideal, debería llegar a ser nula en el momento que el sujeto adapte su comportamiento a las exigencias medioambientales previstas”. MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 518.

⁹⁷⁵ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a*

evolución, encontramos que el valor igualdad, connatural a los derechos sociales, supuso el reto de alcanzar determinados fines con recursos financieros limitados, y desde esta óptica el tributo extrafiscal se revelaba como un instrumento interesante.

Sin embargo, el valor de solidaridad que analizaremos en el capítulo siguiente, supuso una puesta en valor del tributo. En este sentido, ámbitos como el medioambiental, revelan pautas de conducta que no pueden ser suplantadas por el Estado, resultando inexorable el recurso a instrumentos que impongan pautas de conducta entre los particulares modulando su carga coercitiva. Sin embargo, la pluralidad de gravámenes en torno a manifestaciones de capacidad económica determinadas, exige de un engranaje que cohesionara las necesidades inherentes a los valores de libertad, igualdad y solidaridad; labor desempeñada por el control de proporcionalidad. Cuando en el marco del ejercicio del poder tributario, el legislador interviene a través del establecimiento de tributos, sean fiscales o extrafiscales, incide finalmente sobre la esfera patrimonial del obligado tributario, constituyendo ésta el centro de imputación de la pluralidad de gravámenes invocando la correspondiente manifestación de capacidad económica. Desde esta perspectiva, vimos en el capítulo precedente que cobra especial interés la “carga fiscal global”, valorándose por ejemplo su incidencia en relación al derecho a la propiedad privada; alineándose en una primera aproximación la *interpositio legislatoris* a través de los principios de capacidad económica y prohibición de alcance confiscatorio, en los términos examinados en el capítulo precedente. Al respecto, resulta de interés la postura de algún autor alemán con reflejo en la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht*⁹⁷⁶.

No resulta extraño que la capacidad económica resulte, incluso hoy, el caballo de batalla de la extrafiscalidad, un problema que encuentra proyección en los diferentes

la luz del Derecho alemán, op. cit., p. 57 y 58.

⁹⁷⁶ “Las últimas sentencias del Tribunal Constitucional alemán muestran la influencia de P. KIRCHHOF, Catedrático de Derecho tributario en la Universidad de Heidelberg y magistrado del BVerfG. KIRCHHOF sostiene la importancia del principio de capacidad económica, pero lo considera más bien una derivación del derecho de propiedad (art. 14 GG). [...] La verdadera novedad está en otra consideración que realiza el Tribunal: el derecho de propiedad y el principio de capacidad económica impiden que el "conjunto de la carga fiscal" (Gesamtbelastung) exceda un límite próximo al cincuenta por ciento de los ingresos del contribuyente, pues –según señala el art. 14 GG– la propiedad ha de servir por igual (zugleich) al interés público y a las necesidades privadas. No podemos detenernos ahora a analizar esta doctrina. La conexión entre el principio de capacidad económica y el derecho de propiedad puede tener su anclaje en la función social de la propiedad, pero las citadas sentencias simplifican en exceso dicha conexión. Al margen de este problema el concepto de "carga contributiva global" como técnica de control constitucional nos parece plenamente acertada, y -mutatis mutandi– responde a al planteamiento de las sentencias que analizaban la constitucionalidad del mínimo exento en relación a las prestaciones sociales”. HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, op. cit., p. 50 y ss.*

ámbitos en los que opera ésta, como en el caso de la tributación medioambiental⁹⁷⁷. En este sentido, hace tiempo algún autor denunció cierta crisis de dicho principio en la jurisprudencia española e italiana, así como una creciente importancia en la alemana⁹⁷⁸; así como la necesidad de articular una solución que pondere intereses generales y particulares. En este sentido, la clave de bóveda viene de la mano del control de proporcionalidad, que aborda especialmente las intervenciones públicas sobre la esfera de intereses del individuo⁹⁷⁹, concebido por tanto al trasluz de la dogmática de los derechos subjetivos⁹⁸⁰, entre los que se encuentran aquellos patrimoniales, afectados por el poder tributario, ya sea en su expresión fiscal o extrafiscal.

Comenzábamos este epígrafe apelando a la equidad horizontal y vertical construida en torno a una dimensión formal del valor de igualdad, ahora bien, su vertiente material implica: en sentido horizontal, la introducción de beneficios fiscales para potenciar la redistribución respecto a ciertos grupos, y en sentido vertical, superar el reparto directamente proporcional de la carga tributaria en favor de su progresividad. Además, encontramos tributos extrafiscales al servicio de la realización de los derechos sociales, como el consabido Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, entre otros ejemplos. En este sentido, frente a estos mecanismos para la redistribución con sede en la dimensión objetiva de los derechos en manos del legislador, se articulan límites en favor de la protección de la esfera jurídica individual. En el caso de la equidad vertical, la progresividad encuentra límites en la prohibición de alcance confiscatorio que expusimos; en cuanto a la equidad horizontal, la introducción de beneficios fiscales que puedan hacer quebrar esta regla encuentra tope en el control de arbitrariedad que expondremos brevemente. Finalmente, en general la *interpositio legislatoris* está regida por el control de proporcionalidad que abordaremos en un momento posterior del discurso; clave de toque para cohonstar los intereses subyacentes a los valores de libertad frente a los de igualdad y solidaridad, con especial sentido en su proyección sobre la tributación extrafiscal.

⁹⁷⁷ Entre otros: SOLER ROCH, M. T.: "El principio de capacidad económica y la tributación ambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental* vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

⁹⁷⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, op. cit.*, p. 37.

⁹⁷⁹ CARLÓN RUIZ, M.: "El principio de proporcionalidad" en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010, p. 204.

⁹⁸⁰ VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: "Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)", *Revista de Estudios Políticos*; núm. 130, 2005, p. 36.

5.2 Dimensiones de la igualdad

Las progresivas generaciones de derechos se vertebran en torno a valores, a su vez, rectores respecto de los principios; éstos, avanzan en concreción y están axiológicamente orientados por aquéllos. La proyección del valor de igualdad de la “tetralogía axiológica”⁹⁸¹ sobre el sistema tributario, asumiendo éste las funciones económicas de redistribución y estabilización, supone una mayor complejidad de éste en aras a la consecución de los nuevos objetivos adicionales al sostenimiento del aparato mínimo estatal.

Formularemos dos observaciones previas; en primer lugar, los principios pueden mostrar diferentes facetas en función del valor a través del que intervienen, de modo que el principio opera bajo la fuerza axiológica del valor, que desde al trasluz de los derechos expresa las necesidades humanas que el tributo está llamado a cubrir. Atendiendo a éstas, el principio se proyecta sobre la norma tributaria informado por los valores que regentan el sistema tributario, vertebrando el ejercicio del poder tributario en su intervención sobre la esfera de intereses particulares. Por consiguiente, la elaboración e interpretación de la norma tributaria debe ser efectuada bajo el auspicio de los niveles de valores y principio, que a la postre, son un auténtico cauce de conexión entre la norma tributaria y las necesidades humanas inherentes a las generaciones de derechos, vertebradas en torno a la tríada “libertad, igualdad, solidaridad” con las implicaciones que ya expusimos.

En segundo lugar, la tensión entre el interés privado y el público constituye un *leitmotiv* del ámbito fiscal. Dicho encuentro de intereses tampoco escapa a la fundamentación de los derechos, que justifica éstos como garantías de las necesidades vitales humanas⁹⁸² frente al juego de intereses privados librado en el mercado característico del *laissez-faire*. Una de las muestras más claras, aunque ilegítima, es la minimización del impuesto definido como “cualquier programa, esquema, estrategia, para eludir o evadir el cumplimiento del impuesto mínimo. Es una ruptura de los valores del conjunto por obra del exceso o desmesura del interés particular”⁹⁸³. De acuerdo con este planteamiento, en la resolución de este conflicto de intereses, valores y principios desempeñan un papel diferente: los primeros, delimitan la función económica a cubrir a

⁹⁸¹ FERNÁNDEZ SEGGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

⁹⁸² Entre otros autores: POLANYI, KARL: *La gran transformación. Los orígenes políticos y económicos de nuestro tiempo*, 2.ª ed.; Centro de Estudios Constitucionales, 2006, 2006.

⁹⁸³ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*; El Fisco, Barcelona, 2009, p. 13.

través de su dimensión axiológica; los segundos, operativos e informados por los valores, ponderan los intereses en juego para la resolución de la tensión de intereses⁹⁸⁴. En sentido abstracto, esta operación impregna la elaboración y aplicación de la norma tributaria mediante su interpretación: en origen, se trata de un conflicto de principios que debe resolver el legislador atendiendo a límites de diversa naturaleza a su margen de maniobra, como la prohibición de alcance confiscatorio, la prohibición de arbitrariedad o el control de proporcionalidad. Este trabajo que desempeña el legislador supone una labor de concreción imprescindible, aportando seguridad jurídica a los obligados tributarios, habida cuenta que un sistema tributario que descansa únicamente sobre valores y principios resultaría inoperativo.

5.2.1 Igualdad formal y material

La igualdad es objeto de mención en diversas ocasiones a lo largo de la Constitución, sin ánimo de exhaustividad: el art. 1.1 establece que «*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*»; el art. 9.2 conmina a los poderes públicos para que establezcan las condiciones necesarias para hacer efectiva la libertad y la igualdad del individuo, removiendo los obstáculos «*que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*»; el art. 14 promueve la igualdad en sentido formal advirtiendo que «*los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*»; también el art. 149.1.1^a advierte que el Estado tiene competencia exclusiva material sobre «*la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales*»; y como es sabido, el art. 31.1 también contempla la igualdad y la progresividad como principios inspiradores de un sistema tributario justo, en ningún caso con alcance confiscatorio, expresando también el art. 3.1 LGT que «*la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*», valorándose por algún autor como una reiteración de principios incluso desaconsejable⁹⁸⁵. Por tanto, observamos una presencia diseminada de la igualdad a lo

⁹⁸⁴ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 89 y ss.

⁹⁸⁵ “La Ley General Tributaria en su artículo 2, recoge estos principios constitucionales que postulan la Justicia en la ordenación de los tributos, a mi entender, de forma innecesaria porque como se ha explicado, con ellos se pretende vincular al Legislador para que en el momento de establecer tributos lo haga respetándolos, que es tanto como decir, que redacte las leyes tributarias con criterios de Justicia; en

largo de nuestra Norma fundamental, aunque subyace un esquema lógico en el entendimiento de que opera con diferente sentido en cada caso, aunque todas las menciones están cohesionadas en una relación de complementariedad que anuda, en definitiva, el «*Estado social y democrático de Derecho*».

El art. 1.1 de la Carta magna contempla la igualdad como valor a diferencia de su condición de principio, distinción que ya expusimos en un momento anterior del discurso. Sobre estos cuatro valores superiores del ordenamiento jurídico, algún autor ha observado⁹⁸⁶ que existe una relación de complementariedad entre ellos; así como una relación de mayor proximidad de la libertad con el pluralismo político, y de la justicia con la igualdad, aunque se apunta el carácter mediador de la justicia entre la libertad y la igualdad. Además, el mismo autor apunta que se trata de una relación no exhaustiva de valores superiores, subrayándose al respecto la ausencia de la dignidad aunque se reconoce igualmente su condición de valor superior⁹⁸⁷, justificando dicha omisión apelando a su significativa ubicación en el art. 10.1 CE, dando comienzo al catálogo de derechos y deberes fundamentales con el siguiente tenor literal: «*La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social*».

Dada la relevancia del precepto de apertura de la Carta magna que pusimos de manifiesto⁹⁸⁸, podemos afirmar que estos valores superiores impregnan la totalidad del

cambio, recogidos en el ámbito de una ley ordinaria pierden su carácter de mandato dirigido al autor de la ley por cuanto otra ley ordinaria posterior y de sentido contrario puede dejar sin efecto el carácter vinculante de tales principios”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, 3ª ed.; Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 33.

⁹⁸⁶ LUCAS VERDÚ, P.: “Artículo 1: Estado social y democrático de Derecho” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

⁹⁸⁷ “La razón de que aparezca en el artículo 10.1, dentro del Título I, «De los derechos y deberes de la persona», obedece a que es menester afirmar esa nota esencial de la persona *al comienzo* de la larga tabla de derechos y deberes fundamentales. El artículo 10.1 afirma que la «dignidad de la persona y los derechos que le son inherentes son fundamento del orden político y de la paz social», de manera que aquella ilumina y cimenta los derechos, los deberes y las libertades fundamentales.

Admitir como valor superior la dignidad de la persona no requiere esfuerzo alguno ni suscita objeción posible. A mayor abundamiento, cuando el artículo 53.1 estatuye que sólo por ley podría regularse el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el capítulo segundo del Título I, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial. Se plantea en qué consiste ese contenido esencial”.

Lucas Verdú, P.: “Artículo 1: Estado social y democrático de Derecho” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

⁹⁸⁸ *Vid.* Capítulo primero.

ordenamiento jurídico. Así ocurre en el caso del valor superior de igualdad reconocido en el art. 1.1 CE, aunque se concreta⁹⁸⁹ en el art. 14 en cuanto a su dimensión formal y en el art. 9.2 en cuanto a la sustancial. Se trata de una distinción clásica para la doctrina, también presente en el Derecho comparado; a título de ejemplo, en el caso italiano, el art. 3 de la Constitución de la República establece que *«Todos los ciudadanos tendrán la misma dignidad social y serán iguales ante la ley, sin distinción de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas ni circunstancias personales y sociales»* aludiendo al aspecto formal; y seguidamente añade en relación al material que *«Constituye obligación de la República suprimir los obstáculos de orden económico y social que, limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno desarrollo de la persona humana y la participación efectiva de todos los trabajadores en la organización política, económica y social del país»*.

En relación a la dimensión formal de la igualdad con sede en el art. 14 CE, es el resultado de las revoluciones liberales que pusieron fin al Antiguo Régimen; implica la generalidad de la ley en cuanto a su aplicación a todos los ciudadanos tanto en la elaboración de la norma como en su aplicación⁹⁹⁰. Se trata de una concepción formal porque incide en el establecimiento de condiciones de igualdad en sede normativa, sin tener en cuenta que los sujetos no se encuentran en condiciones fácticas de paridad; en otras palabras, se programa la igualdad en origen, pero no en destino o en cuanto al resultado. Como ha puntualizado la STC 83/1984: *«La igualdad ante la Ley que consagra el artículo 14 de la Constitución puede ser entendida también, según reiteradamente hemos declarado, como igualdad en la Ley, es decir: como obligación del Legislador de no establecer distinciones artificiosas o arbitrarias entre situaciones de hecho cuyas diferencias reales, si existen, carecen de relevancia desde el punto de vista de la razón de ser discernible en la norma, o de no anular consecuencias jurídicas arbitrarias o irrazonables a los supuestos de hechos legítimamente diferenciados. Todo ello, claro está, además de la interdicción de tener en cuenta como criterios de diferenciación aquellos elementos (nacimiento, raza, sexo, etc.), que el precepto expresamente menciona. No implica sin embargo este precepto, en modo alguno, la necesidad de que todos los españoles se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, pues esta igualdad real, cuya procura encomienda la Constitución (art. 9.2) a todos los poderes públicos y que es una finalidad propia del Estado social y democrático de derecho»*.

⁹⁸⁹ LUCAS VERDÚ, P.: “Artículo 1: Estado social y democrático de Derecho”, *op. cit.*

⁹⁹⁰ SUÁREZ PERTIERRA, G. Y AMÉRIGO, F.: “Artículo 14: Igualdad ante la ley” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

En otras palabras, la igualdad en clave de generalización exige que el legislador supere la concesión de privilegios para dirigirse a un “abstracto *homo iuridicus*”⁹⁹¹ materializado en el ciudadano; *mutatis mutandi*, en el ámbito tributario, tras el Estado social, el principio de generalidad⁹⁹² muestra un nuevo perfil, pasa de prohibir privilegios a focalizarse, además, sobre aquellas situaciones concesivas de beneficios pero que no cuenten con un respaldo objetivo. En otras palabras, el principio de generalidad muestra facetas diferentes en función su comprensión al trasluz de los valores de igualdad formal o material; respondiendo en el segundo caso a la exigencia de justificaciones objetivas a las quiebras al principio de igualdad material, cuestión sobre la que volveremos en un momento posterior de nuestro discurso. Éstas pueden suponer beneficios tributarios ideados para compensar desigualdades drásticas, mediante los que fomentar condiciones de igualdad real, que reduzcan las diferencias entre los ciudadanos para que todos puedan gozar de derechos culturales, sociales o económicos, pero también civiles y políticos.

Continuando con la igualdad sustancial o material, el art. 9.2 CE establece que «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social». Se observa que el precepto menciona *ab initio* los dos valores que fundamentan los derechos de primera y segunda generación, es decir, la libertad en alusión a la igualdad formal conquista del Estado de Derecho, y la igualdad en alusión a las condiciones materiales connaturales a la proclamación del Estado social⁹⁹³; aludiendo *in fine* el objetivo de garantizar por parte de todos los ciudadanos el goce de sus derechos civiles, políticos, culturales, económicos y sociales, como resultado de la interacción de todos los derechos en el ciudadano y su inserción plena en la colectividad⁹⁹⁴. Esta faceta material de la igualdad toma en consideración que los ciudadanos no se encuentran en

⁹⁹¹ En expresión de PECES-BARBA en *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*, *op. cit.*

⁹⁹² Como observan MARTÍN QUERALT ET AL.: “En sus orígenes, con dicho principio trataba de proscribirse la existencia de privilegios e inmunidades que dispensaran el pago de tributos. Desde que el tributo fue símbolo de victoria y de poder sobre los pueblos vencidos, humillados, entra otras cosas, a pagar tributos al vencedor, hasta que, como hoy ocurre, no es más que una contribución generalizada socialmente, han transcurrido largas etapas. En su momento, con el constitucionalismo se reivindicó en las Cartas Magnas la vigencia del principio de generalidad. Con el mismo se combatía la arbitrariedad y se evitaban dispensas arbitrarias del pago de tributos, tan frecuentes a lo largo de la historia y debidas, la más de las veces, al capricho regio o al favor del señor feudal”. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23.^a ed.; Tecnos, Madrid, 2012, p. 101.

⁹⁹³ SUÁREZ PERTIERRA, G. Y AMÉRIGO, F.: “Artículo 14: Igualdad ante la ley”, *op. cit.*

⁹⁹⁴ Nos remitimos a las explicaciones sobre el Estado social en el primer capítulo.

condiciones de paridad, de modo que concibe la utilización de mecanismos de compensación —fiscales entre otros— que exigen discriminar sectores especialmente impedidos para el pleno ejercicio de sus derechos por tener cubiertas sus necesidades básicas⁹⁹⁵, con la finalidad de convertirlos en destinatarios de medidas o políticas encaminadas a favorecer su integración social. En este sentido, la STC 3/1983 interpretó el art. 9.2 CE, expresando que *«impone a los poderes públicos la obligación de “promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas”, pues con esta disposición se está superando el más limitado ámbito de actuación de una igualdad meramente formal y propugnando un significado del principio de igualdad acorde con la definición del artículo 1, que constituye a España como un Estado democrático y social de derecho, por lo que, en definitiva, se ajusta a la Constitución»*, enlazando la perspectiva de igualdad desprendida del precepto con el modelo de *«Estado social y democrático de Derecho»* que afirma nuestra Norma fundamental en su primer precepto. Se trata de un mandato a los poderes públicos para que, en la medida de lo posible, reduzcan diferencias sociales; y en el marco de esta tarea, junto a otros instrumentos, el impuesto se comporta como un mecanismo de garantía de los derechos de carácter social.

5.2.2 Igualdad tributaria

Nuestra Carta magna contempla una mención expresa al principio de igualdad en el ámbito tributario; sin embargo, no siempre es así en el constitucionalismo comparado, el ejemplo más paradigmático es el caso alemán antes aludido, deduciéndose del art. 3.1 de la Norma fundamental que contempla que *«Todas las personas son iguales ante la ley»*, la aplicación del principio de igualdad en el ámbito tributario.

La igualdad tributaria está reconocida en nuestro texto constitucional, tanto en relación al ingreso, en sede del art. 31.1 cuando expresa que *«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»*; como al gasto, a través del art. 31.2 que reza: *«El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía»*. Ciertamente, al trasluz del valor de igualdad, ingreso y gasto conforman un tándem⁹⁹⁶ al

⁹⁹⁵ PECES-BARBA, G.: *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*, op. cit., p. 291.

⁹⁹⁶ Vid. Argumentos del profesor FUENTES QUINTANA sobre el art. 31.2 CE en LUCAS DURÁN, M.: "La perspectiva de género en la programación del gasto público" en *Fiscalidad e igualdad de género*; Dykinson, Madrid, 2012, p. 201.

servicio de la materialización del «*Estado social de Derecho*», aunque el principio tributario debe interpretarse en sentido material por cuanto el tributo, sea a través de beneficios tributarios o a través de la tributación extrafiscal, opera como instrumento de equiparación en los términos ya descritos.

La igualdad con sede en el art. 31.1 es diferente de la presente en el art. 14 CE⁹⁹⁷, de suerte que en palabras de la STC 19/1987: «*el art. 1.1 menciona la igualdad junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio, el art. 14, como es bien sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la Ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancias personal o social, mientras que en el art. 31.1 el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario. Estos preceptos, el art. 14 y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v. gr. el art. 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el art. 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia. Esta razón aconseja examinar separadamente si existe una violación específica del derecho a la igualdad ante la Ley consagrado en el art. 14, como violación autónoma, respecto de la relativa a si existe o no violación del principio de igualdad inspirador del sistema tributario indisolublemente enlazado con el principio de legalidad que en la mencionada materia rige*». Por tanto, el valor superior justicia es el núcleo común de la igualdad contemplada por los arts. 14 y 31 de la Carta magna; ahora bien, de acuerdo con el doble carácter de los derechos fundamentales que afirmara la dogmática alemana y recepciona nuestra doctrina, el primer precepto alude al carácter subjetivo, mientras que el segundo, se refiere al objetivo.

Esta diferencia entre ambas facetas del valor igualdad y su diferente proyección al ámbito tributario, queda patente en su diferente nivel de protección, que obedece la lógica de no imposibilitar la utilización del tributo como instrumento de equiparación, estableciéndose el límite en la vulneración de la dimensión subjetiva de la igualdad. En este sentido, el ATC 230/1984, disocia claramente la igualdad interpretada a través de los arts. 14 y 31.1 CE en relación con la admisión de recurso de amparo. La igualdad formal en el ámbito tributario, determinada por la proyección del art. 14 sobre dicho ámbito, «*no impide en modo alguno que el legislador, a efectos fiscales, dé un trato diferente a personas cuya condición social está diferenciada por razones objetivas atinentes a la fuente de sus ingresos o a la cuantía de éstos. En consecuencia, y en esta materia, la vulneración del principio de igualdad sólo se producirá, eventualmente,*

⁹⁹⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General, op. cit.*, p. 37.

cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación»; en cambio, la igualdad material es canalizada mediante el art. 31.1 que «establece el principio de que el sistema tributario ha de ser justo e inspirarse en los principios de igualdad y progresividad. La simple mención conjunta de estos dos principios evidencia que el primero de ellos no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferenciaciones entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al fin de la Justicia»; concluyendo que «es patente, por tanto, que no estando el art. 31 entre aquellos que pueden servir de fundamento al recurso constitucional de amparo, la invocación del mismo como base de una argumentación que pretenda fundamentar la petición de amparo en una supuesta violación del principio de igualdad, no es suficiente para admitir a trámite la demanda». También la STC 10/2005 ha resaltado la existencia de diferentes facetas del valor igualdad en función del ámbito de proyección: «la igualdad ha de valorarse en cada caso teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la Ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad igualmente enunciados en el art. 31.1 CE (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, F. 3, por todas)». En términos semejantes, en la STC 46/2000 puso de manifiesto que «Dada la afirmación de la igualdad en otros preceptos constitucionales, su inclusión en el art. 31 obedecería a que “desde el punto de vista del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE, puesto que en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del principio de igualdad previsto en su artículo 14 en este otro precepto, el 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta».

En definitiva, lo que se quiere puntualizar es que el principio de igualdad opera de diferente modo en las facetas formal y material, habida cuenta que la primera resulta inflexible frente a la segunda, es decir, el establecimiento de medidas tributarias de diversa naturaleza no puede menoscabar el derecho a la igualdad en su vertiente subjetiva. En definitiva, se pretende construir una dimensión objetiva de la igualdad flexible, de modo que no puedan reclamarse en amparo a los poderes públicos acciones concretas que materialicen los derechos sociales, es decir, asegurar la permeabilidad a las condiciones financieras coyunturales con traducción en mecanismos de

flexibilización de las medidas tributarias y del gasto⁹⁹⁸.

5.3 Papel del tributo

Con la inclusión de derechos sociales en la Constitución de Weimar, se inicia una relevante discusión doctrinal en la dogmática alemana, se plantea un auténtico punto de inflexión con la reinterpretación del principio de igualdad; superándose su concepción como mera realización de la legalidad, quedando ahora el poder legislativo vinculado por la Constitución y el principio de igualdad⁹⁹⁹. Con ocasión de esta transición, el legislador se encuentra ante el reto de la consecución de un catálogo de derechos sociales con una marcada vertiente objetiva, planteándose la necesidad de diversificar los mecanismos de materialización. En este sentido, pasamos a examinar cómo evoluciona el papel desempeñado por el tributo, en su comprensión como mecanismos de intervención de los poderes públicos, encuadrados por el Derecho impositivo en su percepción como un “derecho de injerencia ordenado jurídico-estatalmente”¹⁰⁰⁰, habida cuenta que, en expresión de algún autor alemán, “todos los tribunales deben observar en la interpretación y aplicación del Derecho impositivo la influencia de los derechos fundamentales”¹⁰⁰¹.

5.3.1 Principios de equivalencia económica y capacidad económica

Es importante hacer una precisión antes de abordar el papel desempeñado por los tributos y el sistema fiscal en relación a la función de redistribución. Como es

⁹⁹⁸ “Por lo tanto, la cuestión ha de consistir en saber si las peculiaridades vinculadas con la igualdad fáctica, la especialmente alta inseguridad (pluralidad de las teorías de la distribución) y la especialmente intensa limitación del margen de acción del legislador (medios financieros) confieren al principio de la libertad del legislador para la normación social un peso tal que simplemente tiene que ser dejada de lado la aceptación de derechos concretos a la igualdad de hecho, sometidos al control del Tribunal Constitucional. Ya este cuestionamiento pone de manifiesto que de lo que se trata no es de saber si el Tribunal Constitucional puede o no imponer su teoría de la distribución justa frente al legislador. Se trata más bien de saber si, en algunos casos, puede limitar la libertad del legislador para la formación social desde el punto de vista de la igualdad de hecho. Aquí hay que tener en cuenta la asimetría contenida en el modelo de la máxima general de igualdad entre la igualdad de iure y la igualdad de hecho. A favor de la igualdad de iure existe una carga de argumentación; a favor de la igualdad de hecho, no. Por lo tanto, la creación de una diferenciación que sirva para la igualdad de hecho está ordenada sólo si para este mandato pueden aducirse razones suficientes”. ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 412.

⁹⁹⁹ Según HATSCHEK citado por VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, op. cit., p. 40.

¹⁰⁰⁰ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Constitución Financiera Española*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 174.

¹⁰⁰¹ PAULICK, H.: *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*; Heymann, Deutschland, 1977, p. 8. Apud YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Constitución Financiera Española*, op. cit., p. 179.

sabido, las figuras tributarias se ordenan en torno a dos principios nucleares: de capacidad económica –*Leistungsfähigkeitsprinzip*– y de equivalencia económica –*Äquivalenzprinzip*–, obedeciendo cada uno a una diferente lógica. Nuestro legislador opone tales principios en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, aportando una definición en sede legislativa del principio de equivalencia, aplicado en relación a las tasas, como sigue: «*Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible*»¹⁰⁰², y advirtiendo que el principio de capacidad económica estará presente en la medida de lo posible¹⁰⁰³. Tomando como referencia ambos principios, es necesario detenernos brevemente a observar cómo operan en relación a cada una de las figuras tributarias.

Comenzando por las tasas, de acuerdo con la definición de su hecho imponible que aporta el art. 2.2.a) LGT, pueden venir motivadas: de una parte, por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público; o de otra parte, por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Esta distinción también está presente en el art. 19 de la LTPP para el establecimiento de su cuantía, señalando que, en el caso de las primeras, se fijará «*tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla*»; y en el caso de las segundas, su importe «*no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida*», aclarando que «*para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan*». En el caso de las contribuciones especiales, de acuerdo con el art. 2.2.b) LGT, su hecho imponible consiste en «*la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos*»; estando en el ámbito local limitada su cuantía a través del art. 31.1 TRLRHL, que advierte que su base imponible está constituida «*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*

¹⁰⁰² Art. 7 LTPP.

¹⁰⁰³ Art. 8 LTPP: «*En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas*».

servicios». En ambos casos podemos observar límites precisos a su cuantía, tomando como referencia una relación de equivalencia entre el coste del servicio prestado o el beneficio percibido que, además, limita sustancialmente la carga que tales servicios o actividades puedan suponer al gasto público.

El establecimiento o prestación de un servicio público conlleva no solo la determinación de su método de gestión, sino también la opción por un mecanismo de financiación¹⁰⁰⁴. Sin embargo, en el marco de la satisfacción de las necesidades de origen diverso con anclaje en el catálogo de derechos, se recurre a otras figuras no tributarias atendiendo al elenco de éstas fijado por el art. 2.2 LGT. Es el caso de los precios públicos, que traen causa en la prestación de servicios o la realización de actividades, en el entendimiento de que éstos se produzcan en concurrencia con el sector privado y además sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados¹⁰⁰⁵. De acuerdo con esta diferencia, establece el art. 25 LTPP que *«los precios públicos se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios o a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos»*; aunque advirtiendo que *«cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, podrán señalarse precios públicos que resulten inferiores a los parámetros previstos en el apartado anterior, previa adopción de las previsiones presupuestarias oportunas para la cobertura de la parte del precio subvencionada»*.

En relación a esta distinción entre tasas y precios públicos, se diferencia entre potestad tributaria y potestad tarifaria como subrayara la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1994 en los siguientes términos: *«A partir de las Sentencias de 9 abril 1968 y 12 noviembre 1970, este Tribunal puso de relieve que dentro de la actividad económica propia de la competencia de las Corporaciones Locales hay que*

¹⁰⁰⁴ Como ha advertido GONZÁLEZ PUEYO: “para iniciar la prestación de cualquier servicio se precisa de una base física o soporte material, una instalación que comporta la realización de unos gastos de primer establecimiento. Gastos que, aunque a la larga vayan a ser repercutidos sobre los usuarios, han de ser anticipados para su puesta en funcionamiento. Ha de solucionarse, pues, el tema de la financiación del servicio, mediante la aportación de los fondos necesarios para la iniciación de su prestación, lo que implica que cualquiera que sea la forma en que vaya a gestionarse se ha de contar con la correspondiente fórmula financiera. Dependiendo de cuál sea dicha fórmula nos encontraremos ante una u otra modalidad de prestación del servicio público de las previstas en el art. 85.2 de la LRBRL”. “Aspectos económicos de los servicios públicos: precios/tarifas y la fiscalización de los servicios locales” en *Teoría y práctica para la gestión de los servicios locales*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2010, p. 808.

¹⁰⁰⁵ Art. 24 LTPP: *«Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados»*.

distinguir y puntualizar dos categorías bien diferenciadas: por una parte, la actividad tributaria o administración de todos los ingresos o medios que nutren con carácter general a la Hacienda Municipal; y por otra, la correspondiente a la prestación de servicios y suministros de carácter social para atender las necesidades determinadas por las exigencias de la comunidad de vecinos, estando esta segunda clase de actividad municipal constituida, fundamentalmente, por el abastecimiento de agua, alumbrado público, mercados, transportes, etc. Estos servicios municipales, dicen también las sentencias a las que nos referimos, aunque tengan un contenido económico no pueden confundirse con la actividad tributaria de los Municipios por ser conceptos bien diferenciados el precio de los servicios y las tasas fiscales. El criterio de la sentencia acabada de indicar fue seguido por otra de fecha 1 marzo 1980, referida a unas tarifas de unas determinadas Lonjas de Frutas, Verduras y Pescados, en la que expresamente se dice que las tarifas de los servicios municipalizados de las referidas lonjas son precios de servicios públicos. Posteriormente, otra Sentencia, de fecha 10 mayo 1988, ratificando el criterio de las anteriores, pone de manifiesto que la jurisprudencia viene distinguiendo las tasas y los precios de los servicios públicos porque “no son confundibles entre sí, sino claramente diferenciables en atención a que sus respectivos regímenes de implantación, modificación e impugnación, conceptos integradores y finalidades, atribuyen a cada uno de ellos una naturaleza y una normatividad específicas, correspondiendo a las tarifas la calificación de precio de la que carecen las tasas fiscales”». Por tanto, en el caso de las tasas, el Estado intervenía ante: problemas de inexistencia de oferta, como cabe deducir de la exigencia de no concurrencia con el sector privado; o bien de insuficiencia financiera, teniendo en cuenta la nota de obligatoriedad que puede motivar la exigencia de estas figuras tributarias en lugar de precios públicos, asegurando así la cuantía del coste del servicio como límite; pensemos en el contrasentido que podría suponer dejar en manos del mercado la prestación de servicios que resulten obligatorios para los ciudadanos.

Estas condiciones de insuficiencia financiera o de oferta, nos recuerdan a la definición de derechos a prestaciones en sentido estricto como “derechos del individuo frente al Estado a algo que —si el individuo poseyera medios financieros suficientes y si encontrase en el mercado una oferta suficiente— podría obtenerlo también de particulares”¹⁰⁰⁶. Por tanto, a través de las tasas, el Estado oferta estas prestaciones con causa en la igualdad material, garantizando su existencia por medio del pago de tasas que están limitadas en su cuantificación por el principio de equivalencia. Ahora bien, lo cierto es que ciertos bienes y prestaciones de servicios de carácter esencial quedan en manos del mercado; nos estamos refiriendo a la consabida liberalización de

¹⁰⁰⁶ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 482.

determinados sectores, especialmente polémicos en ciertos casos como el mercado eléctrico o de gas, al tratarse de una prestación imprescindible para la vida de los ciudadanos. En este sentido, resulta básico diferenciar liberalización respecto a desregulación, aunque no deja de resultar una cuestión crítica determinar el nivel adecuado de intervención por parte de los sectores públicos a través de la regulación.

5.3.2 Beneficio general e individual

Dejando a un lado los precios privados, y esbozado el principio de equivalencia, por motivos de economía expositiva nos focalizaremos en adelante sobre el principio de capacidad económica, y por consiguiente, sobre el impuesto. No obstante, advertiremos que la relación entre los principios de capacidad económica y equivalencia no es del todo pacífica en diversos sentidos. En primer lugar, porque no siempre es sencillo delimitar la naturaleza de una figura tributaria con independencia de su denominación; en segundo lugar, porque el principio de equivalencia supone cierta postergación del principio de capacidad económica, considerado basilar respecto de la institución del tributo.

El impuesto, a diferencia de tasas y contribuciones especiales, se articula de forma desvinculada a la recepción de un servicio público de cualquier naturaleza o un aprovechamiento especial autorizado por la Administración; está fundamentado sobre un negocio, acto o hecho indicativo de capacidad económica observado en relación al contribuyente, aunque es importante advertir que en su concepción primigenia, este principio toma como referencia los beneficios percibidos por el sujeto “del Estado, de la Sociedad y de la Economía nacional que el Estado mismo representa”¹⁰⁰⁷. Por tanto, podemos deducir que el principio de equivalencia y el principio de capacidad económica, en sus fundamentos, comparten su concepción como una especie de contrapartida por los beneficios percibidos; ahora bien, en el primer caso, tasas y contribuciones especiales individualizan en mayor o menor medida tales ventajas, mientras que en el segundo caso, no se lleva a cabo esta operación, y el sujeto es concebido con una intensidad variable en el contexto en el que está inserto. Esta operación de individualización puede ser plena en el caso de las tasas, habida cuenta que el art. 19.2 LTPP contempla que el importe de éstas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida; mientras que en el caso de las contribuciones especiales advierte el art. 31.1 TRLRHL

¹⁰⁰⁷ GRIZIOTTI, B.: *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*; CEDAM, Padova, 1929, p. 50. Citado por HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 12.

que su base imponible está constituida, 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. Por consiguiente, la financiación a través de tasas y contribuciones especiales no implica la plena correlación entre beneficio y contraprestación, repercutiendo una parte sobre la generalidad¹⁰⁰⁸.

Por consiguiente, el sistema tributario se construye a partir de los criterios de reparto de las cargas públicas: principio de equivalencia y principio de capacidad económica, que de acuerdo con los planteamientos expuestos, podríamos denominar: principio del beneficio individual y principio del beneficio general; no obstante, no sin antes advertir que se trata de un mero recurso didáctico, teniendo en cuenta que ambos principios responden a una idiosincrasia dogmática mucho más profunda que los argumentos antes expuestos. Siguiendo estas indicaciones, cuando se determine la cuantía máxima de tasas, responderían completamente al beneficio individual, mientras que las contribuciones especiales hasta el 90 por ciento que el límite contemplado por el art. 31.1 TRLRHL como sigue: «*La base imponible de las contribuciones especiales está constituida, 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*». En cambio, los impuestos se alinearían completamente en torno al principio del beneficio general, que parte del presupuesto de las ventajas percibidas por la sociedad en sentido abstracto por la existencia del aparato estatal.

Por tanto, el principio de capacidad económica apela al beneficio general, es decir, desdibuja con intensidad variable los límites entre el sujeto y la colectividad en la que se encuentra inserto, señalándose como causas que: “esta correlación es imposible de precisar (los impuestos se exigen sin referencia a la percepción de servicios públicos concretos), y aunque se lograra determinar la utilidad que recibe cada individuo de los servicios públicos, esta no serviría para un reparto justo de las cargas impositivas, en el sentido de que resultaría antisocial”¹⁰⁰⁹. Este autor señala dos argumentos de especial

¹⁰⁰⁸ Precisamente porque tasas y contribuciones especiales no financian completamente los costes del servicio, se ha advertido de las consecuencias financieras que se puedan generar para las arcas locales: “[...] la Administración pública no puede perder el horizonte de la búsqueda del interés general, que constituye su objetivo básico, por lo que el beneficio sólo será un medio para la consecución de ese interés general. Por ello, aunque el beneficio sea una realidad, hemos de considerarlo como algo secundario, como un medio para conseguir la finalidad pretendida. Cuando beneficio e interés general entren en colisión, aquél deberá ceder a favor de éste. Pero aunque se considere normal en la política de precios de los servicios públicos su equiparación al coste o su establecimiento por debajo de él, en el ámbito local, con un limitado margen tributario, puede acarrear nefastas consecuencias en orden a la financiación de sus haciendas”. GONZÁLEZ PUEYO, J. M.: “Aspectos económicos de los servicios públicos: precios/tarifas y la fiscalización de los servicios locales”, *op. cit.*, p. 810.

¹⁰⁰⁹ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 12. Este autor, a su vez, cita a: PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *op. cit.*, p. 378 y ss.

interés para la construcción de la teoría iusfundamental de la tributación: el imposible reparto de determinados gastos públicos sociales y motivos de justicia tributaria. En cuanto al primero, nos remitimos al esquema lógico al que obedece la evolución del Estado desde su concepción liberal hasta el modelo constitucional actual¹⁰¹⁰: apuntábamos que incluso en la concepción liberal clásica, el Estado debe desempeñar ciertas funciones mínimas que aseguren el ortodoxo desenvolvimiento de los derechos civiles y políticos. En términos más sencillos, a título de ejemplo, podríamos justificar la existencia del Impuesto sobre el Valor Añadido invocando la existencia de un mercado en que la ley de oferta y demanda interaccionan, que posibilita tanto el desempeño de la actividad productiva como la satisfacción de las necesidades de los consumidores mediante la recepción de servicios privados o la adquisición de bienes, pero que indefectiblemente exige de una mínima intervención del Estado. Por consiguiente, para que dicho negocio jurídico se efectúe, es necesaria la economía de mercado que contextualiza dicha operación, que a su vez pasa por ciertas competencias estatales, como defensa, que hay que subvenir. Ciertamente, resulta imposible determinar en qué medida el Estado ha intervenido para que dicha operación de venta se posibilite, cuantificar la aportación individual del sujeto al sostenimiento de los gastos públicos que corresponde al beneficio percibido. Este engranaje de la economía de mercado que se plantea como necesario para dar cobertura a través del mercado a las necesidades plurales del individuo, evidencia la conexión del individuo con la comunidad en la que se encuentra inserto; aunque en contrapunto, atendiendo a su funcionamiento, genera las tensiones sociales que expusimos al comienzo del presente trabajo.

Los planteamientos keynesianos se esbozan como la clave de toque para la distensión del conflicto social fraguado en el marco del Estado liberal, no exento de controversias planteadas por la literatura económica que llegan hasta nuestros días¹⁰¹¹. En el marco de ésta, partiendo de la premisa de la necesaria intervención estatal, algún autor plantea la diferencia entre intervenciones conformes que responden a la “configuración específicamente económica del orden económico”¹⁰¹²; frente a las no conformes, cuyo carácter “se manifiesta por el hecho de que al paralizar la mecánica de los precios acarrea una situación que exige en el acto otra nueva y más profunda intervención, que acaba por poner en manos de la autoridad la función reguladora que

¹⁰¹⁰ Nos remitimos al capítulo primero del presente trabajo.

¹⁰¹¹ Nos remitimos al capítulo primero del presente trabajo. Entre las resonancias a la obra de KEYNES: BUCHANAN, J. M. Y WAGNER, R. E.: “Democracy in deficit. The Political Legacy of Lord Keynes”, *op. cit.*. HAYEK, F. A. VON: *A tiger by the tail*, *op. cit.*

¹⁰¹² RÖPKE, W.: *La crisis social de nuestro tiempo*; El Buey Mudo, Madrid, 2010.

había venido ejerciendo el mercado”¹⁰¹³; proponiendo como solución una tercera vía para “superar esa estéril alternativa entre *laissez-faire* y colectivismo”¹⁰¹⁴. Al margen de que esta cuestión llega hasta nuestros días, lo cierto es que se produce la transición al Estado social, redimensionándose el elenco de valores para incorporar el de igualdad, que en su proyección sobre el ordenamiento jurídico, impregnaría el concepto mismo de justicia. En este punto, enlazamos con el segundo argumento indicado para aceptar el principio de capacidad económica como mecanismo de reparto de los gastos públicos; habida cuenta que éste se fundamenta sobre el beneficio general percibido por la colectividad, supera la óptica del beneficio individual connatural al principio de equivalencia. El valor de igualdad basilar para los derechos sociales, pasa por la redistribución, planteándose en este sentido la necesidad de liberarse parcialmente del principio de equivalencia para encontrar otro engranaje de imputación de la carga fiscal. Desde esta óptica, el principio de capacidad económica asume el respeto a la esfera jurídica individual partiendo de la existencia de un hecho, negocio o acto indicativo de capacidad económica, a partir del que exigir la contribución al sostenimiento de los gastos públicos; pero también supera la regla de beneficio individual, posibilitando una carga fiscal útil a efectos del desempeño de la función económica de redistribución.

Es importante formular una aclaración sobre la vinculación del principio de equivalencia al beneficio individual, y su disociación respecto del general. Al contrario de lo que pudiera parecer, el principio de equivalencia constituye una realidad necesaria para la existencia del Estado social en un doble sentido desde la perspectiva del gasto público. De una parte, las figuras tributarias que integran el principio de equivalencia deberían responder a prestaciones o beneficios que se apartan, en mayor o menor medida, del interés general, no resultando lógico que su subvención revierta sobre la generalidad de contribuyentes; en la lógica a la que responde la modulación de la cuantía de tasas y contribuciones especiales, como hemos expuesto *ut supra*. Sin embargo, el conocido Informe MIRRLEES propone para el caso de las Cotizaciones a la Seguridad Social derribar esta separación respecto del Impuesto sobre la Renta Personal, aduciendo la débil conexión entre cotizaciones y prestaciones a pesar de su similitud en diversos aspectos¹⁰¹⁵, entre otros motivos¹⁰¹⁶; cuestiones que en respeto a

¹⁰¹³ *Idem*.

¹⁰¹⁴ *Idem*.

¹⁰¹⁵ “Muchos países tienen dos gravámenes sobre las rentas del trabajo, el Impuesto sobre la Renta Personal (IRP) y las Cotizaciones a la Seguridad Social (CSS), creados con finalidades distintas y que tienen bases, tipos y administraciones diferentes. Teóricamente, la razón para mantenerlos separados es el principio contributivo; es decir, las cotizaciones dan derecho a prestaciones y los impuestos no. En la práctica, sin embargo, el vínculo entre cotizaciones y prestaciones es débil y ambos gravámenes tienen las mismas características y se ignoran completamente. En muchos casos, una simple superposición de tarifas de ambos gravámenes permite apreciar las arbitrariedades y distorsiones de la progresividad a las

las coordenadas básicas del presente discurso no abordaremos. De otra parte, el principio de equivalencia como alternativa al de capacidad económica permite reducir la carga que supondría reconducir la totalidad del gasto público a través de éste. Al respecto, recordemos los límites que encuentra la imposición, que no puede revestir tal entidad que menoscabe derechos individuales, como los trazados a través del principio de capacidad económica o la prohibición de alcance confiscatorio.

Como se ha descrito, el valor de igualdad que fundamenta los derechos sociales, se ha proyectado con tal intensidad en el Derecho financiero que constituye parte de su esencia: “Como señaló RODRÍGUEZ BEREJO –y antes ya lo habían hecho, reiteradamente, SAINZ DE BUJANDA y VICENTE-ARCHE en la doctrina española–, el Derecho Financiero, en cuanto es ordenación jurídica de la Hacienda Pública de un Estado, es esencialmente un derecho redistributivo, cuyo eje central no está constituido tan sólo por los ingresos tributarios, por las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, sino también, y primordialmente, por los problemas del empleo de los recursos detraídos de las economías individuales, es decir, por las relaciones entre los ingresos y los gastos públicos”¹⁰¹⁷. Seguidamente analizaremos cómo opera el principio de capacidad económica, al servicio del valor de igualdad, para hacer posible el «*Estado social y democrático de Derecho*» que proclama el art. 1 de nuestra Norma fundamental.

5.3.3 Mecanismos impositivos de redistribución

Como advertimos al comienzo del presente trabajo, la literatura científica diferencia¹⁰¹⁸ tres funciones económicas desempeñadas por el Estado: asignación, redistribución y estabilización. Además, en función del grado de realización del Estado de bienestar se distinguen diferentes sistemas de protección¹⁰¹⁹; por consiguiente, en función del grado de protección pretendido, los mecanismos de retribución citados

que conduce su separación”. MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*, op. cit., p. XXX.

¹⁰¹⁶ “[...] La diferenciación de gravámenes aumenta los costes de la administración y de cumplimiento y dificulta la elaboración de una tarifa de tipos de gravamen simple y transparente, más adecuada para el cumplimiento de los objetivos que el impuesto tiene asignados”, recomendando finalmente el Informe MIRRLEES que ambos gravámenes resulten a largo plazo integrados, aunque advierte que las dificultades que pueda suponer. *Idem*.

¹⁰¹⁷ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 35.

¹⁰¹⁸ MUSGRAVE, R. A.: *The Theory of Public Finance*, op. cit.

¹⁰¹⁹ GIDDENS, A.: *La tercera vía. La renovación de la socialdemocracia*; Taurus, Buenos Aires, 2000, p. 17.

operarán con mayor o menor intensidad en un sentido u otro, focalizándonos atendiendo a las coordenadas básicas del presente trabajo, sobre el papel desempeñado por el impuesto. Como queda ilustrado en el gráfico adjunto, en el ámbito económico se efectúa una asignación inicial de renta, determinándose así la Renta Nacional, que después es objeto de redistribución a través de transferencias institucionales de diferente naturaleza. De una parte, encontramos transferencias monetarias mediante los impuestos corrientes, cotizaciones sociales y prestaciones sociales distintas de las transferencias sociales en especie que después definiremos, y otras transferencias corrientes; como resultado se genera la Renta Disponible Bruta o Neta (tras deducir las depreciaciones del activo fijo)¹⁰²⁰. De otra parte, se producen transferencias en especie que determinan la Renta Disponible Ajustada Bruta, definidas éstas por el Reglamento (CE) núm. 2223/96 del Consejo de 25 de junio de 1996, relativo al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales de la Comunidad¹⁰²¹ (SEC-95), como sigue: «*los bienes y servicios individuales proporcionados a los hogares como transferencias en especie por unidades de las administraciones públicas y las ISFLSH¹⁰²², tanto si se han adquirido en el mercado, como si proceden de la producción no de mercado de las unidades de las administraciones públicas y de las ISFLSH. Pueden financiarse por medio de impuestos, cotizaciones de seguridad social y otros ingresos de las administraciones públicas o, en el caso de las ISFLSH, por medio de donaciones o de rentas de la propiedad*».

De acuerdo con el objeto de nuestro discurso, nos focalizaremos sobre el papel desempeñado por los impuestos en el marco de la función de redistribución a través de la que los derechos sociales superan su concepción *de iure* para convertirse en un elemento *de facto* en el engranaje de la economía a través de la correspondiente *interpositio legislatoris*. El SEC-95 define los impuestos corrientes como «*todos los pagos obligatorios sin contrapartida, en efectivo o en especie, recaudados periódicamente por las administraciones públicas y por el resto del mundo sobre la renta y el patrimonio de las unidades institucionales, así como algunos impuestos periódicos que no se exigen ni sobre la renta ni sobre el patrimonio*»; distinguiendo

¹⁰²⁰ RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P.: "La circulación de valores en contabilidad nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*; núm. 1/05, p. 14.

¹⁰²¹ Diario Oficial de las Comunidades Europeas L-310 de 30 de noviembre de 1996, p. 1.

¹⁰²² Instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares, definidas como «*instituciones sin fines de lucro dotadas de personalidad jurídica que sirven a los hogares y que son otros productores no de mercado privados [...] Sus recursos principales, distintos de los derivados de ventas ocasionales, proceden de contribuciones voluntarias en efectivo o en especie efectuadas por los hogares en su calidad de consumidores, de pagos de las administraciones públicas [...] y de rentas de la propiedad*».

entre impuestos sobre la renta entendidos como *«impuestos sobre las rentas, los beneficios y las ganancias de capital. Se exigen sobre las rentas efectivas o presuntas de las personas físicas, los hogares, las sociedades y las instituciones sin fines de lucro. Incluyen los impuestos sobre la propiedad de bienes raíces e inmuebles cuando éstos se usan como base para estimar la renta de sus propietarios»*¹⁰²³, y otros impuestos integrados por:

«a) los impuestos corrientes sobre el capital, que consisten en impuestos pagaderos periódicamente sobre la propiedad o el uso de terrenos o edificios por sus propietarios, y los impuestos corrientes sobre el patrimonio neto y sobre otros activos (joyas y otros signos externos de riqueza), excepto los impuestos mencionados en la rúbrica D.29 (que pagan las empresas por dedicarse a la producción) y los mencionados en la rúbrica D.51 (impuestos sobre la renta);

b) los impuestos de capitación que se exigen por persona adulta u hogar, independientemente de la renta o el patrimonio;

c) los impuestos sobre el gasto, basados en el gasto total de la persona física o el hogar;

d) los pagos de los hogares por licencias de tenencia y disfrute de vehículos, barcos o aviones (para usos no productivos) o de permisos de caza y pesca, etc.;

e) los impuestos sobre operaciones internacionales (viajes y remesas de fondos al extranjero, inversiones extranjeras, etc.), excepto los que deben pagar los productores y los derechos de importación a cargo de los hogares».

Quedan excluidos de estos impuestos corrientes *«los pagos de los hogares por licencias distintas de las de tenencia y disfrute de vehículos, barcos o aviones, o de los permisos de caza o pesca, es decir, permisos de conducir y de pilotar, cánones de radio*

¹⁰²³ Agrega que los impuestos sobre la renta comprenden:

«a) los impuestos sobre la renta individual o la renta del hogar (rentas del trabajo, de la propiedad, de la empresa, pensiones, etc.), incluidos los impuestos deducidos por los empleadores (impuestos retenidos en el momento de percibirse la renta) y los impuestos sobre la renta de los propietarios de empresas no constituidas en sociedad;

b) los impuestos sobre la renta o los beneficios de las sociedades;

c) los impuestos sobre las ganancias de posesión;

d) los impuestos sobre los premios de loterías, juegos y apuestas, a pagar sobre las sumas recibidas por los ganadores, a diferencia de los impuestos sobre el volumen de negocio de los organizadores de los juegos de azar o loterías, que se tratan como impuestos sobre los productos».

y televisión, permisos de armas de fuego, entradas a museos y bibliotecas, tasas de recogida de basuras, etc. que en la mayoría de los casos se tratan como compras de servicios prestados por las administraciones públicas». Se trata de prestaciones articuladas jurídicamente en torno al principio de equivalencia económica, cuya diferenciación respecto al principio de capacidad económica en relación al objeto de nuestro discurso ha sido ya abordada *ut supra*.

Es importante advertir que el impuesto no solo tiene que atraer un número mayor de ingresos para subvenir el robustecido aparato estatal sobre el que descansa el Estado social, sino que además: primero, constituye un instrumento de redistribución a través de ciertos gravámenes especialmente progresivos; segundo, es un instrumento para el desempeño de políticas públicas, actuando como soporte de gastos indirectos¹⁰²⁴ materializados a través de beneficios tributarios; y tercero, promueve el desempeño de deberes de igualdad y solidaridad mediante su expresión extrafiscal. Por consiguiente, en este último caso podemos distinguir los impuestos extrafiscales con fundamento en el valor de igualdad, *exempli gratia*, el Impuesto navarro sobre viviendas desocupadas, o las “soda tax” y “fat tax” ya citadas; e impuestos con fundamento en el valor de solidaridad, por tanto teleológicamente orientados por derechos de tercera generación como el derecho al medio ambiente, a título de ejemplo, el Impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico de un solo uso o el Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica, entre otros muchos gravámenes de semejante naturaleza¹⁰²⁵.

En las tres funciones desempeñadas por el impuesto, estamos ante una separación de la función recaudatoria, que al trasluz del valor de libertad debería suponer la imposición imprescindible para financiar el aparato mínimo estatal; y la corrección de fallos de mercado puntuales, como vimos al comienzo del presente trabajo que se aceptaba incluso en los trabajos de ADAM SMITH¹⁰²⁶. Ahora bien, acertadamente expresa algún autor que “es cierto que el impuesto mínimo no es equivalente al impuesto justo. Es como si se renunciara a la justicia redistributiva”¹⁰²⁷;

¹⁰²⁴ Recordemos que la dogmática alemana diferencia entre gasto directo –subvenciones– o indirecto –beneficios fiscales–. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, op. cit., p. 131.

¹⁰²⁵ Se puede encontrar un estudio de la política fiscal medioambiental articulada en la Comunidad autónoma de Andalucía en: GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente: especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*; Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.

¹⁰²⁶ Nos remitimos al primer capítulo del presente trabajo.

¹⁰²⁷ Según ROSEMBUJ ERUJIMOVICH en *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*, op. cit., p. 15.

estas palabras dan testimonio de la penetración del valor de igualdad en la justicia impositiva, debiendo experimentarse un fenómeno similar con ocasión del valor de solidaridad, todos ellos integrados en la “tetralogía axiológica”¹⁰²⁸; en definitiva, inexorables para la construcción del Estado constitucional vinculado a estos derechos de tercera generación por la literatura científica. En el caso de la redimensión de la imposición de acuerdo con el valor de igualdad, que supone la búsqueda de la igualdad de facto, podemos encontrar cierto juego de los principios constitucional tributarios en torno a dicho objetivo, proclamándose la conexión entre los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad como sigue por la STC 209/1988: *«La conformidad a la Constitución de las resoluciones aquí impugnadas es algo que, por lo tanto, habrá de apreciarse ahora a la luz estrictamente del principio constitucional de igualdad, pues en un recurso como el presente no nos corresponde sino garantizar el respeto a los derechos fundamentales -entre los que la igualdad se cuenta- frente a los actos del poder público e, indirectamente, en supuestos como el actual, también frente a las normas que son origen de tales actos. La igualdad, sin embargo, ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1), cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta. La igualdad ante la ley -ante la ley tributaria, en ese caso- resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado»*. También en la STC 27/1981, como sigue:

«A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. Pero el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, «un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad» que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas.

Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado

¹⁰²⁸ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello - porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta».

Como cabe deducir, estamos ante una cuestión que nos sitúa ante los confines de la siempre controvertida justicia impositiva, cuyo ortodoxo análisis escapa a las pretensiones del presente estudio¹⁰²⁹; no obstante, no deja de resultar interesante examinar, siquiera someramente, los trazos básicos a través de los que se pretende solucionar la cuestión desde las diferentes disciplinas. En torno a esta cuestión, encontramos en la literatura científica estadounidense¹⁰³⁰ algunos indicios de especial interés en su traslación a nuestro sistema impositivo. En expresión de los autores, el principio del beneficio sería un caso de miopía —*myopia*¹⁰³¹—, puesto que teniendo en cuenta el gasto público a afrontar, se limita a establecer tributos en función de éste, pero no da cuenta del nivel apropiado de gasto que en términos de justicia sería procedente¹⁰³²; concluyendo que este principio resulta “actualmente inconsistente con cualquier teoría de justicia”¹⁰³³. Tampoco el principio de capacidad económica escapa a críticas, denuncia de especial relevancia si tenemos en cuenta su privilegiado *status* constitucional para la construcción de la dimensión vertical de la equidad (que tributen más, aquéllos con más capacidad económica) en estados como Alemania, Italia o España¹⁰³⁴. Advierten que se trata de un concepto vago, e invocan el problemático caso

¹⁰²⁹ Es mucha la bibliografía sobre este tema que podríamos citar; por todos, haremos mención a los siguientes trabajos del profesor YEBRA MARTUL-ORTEGA, por su carácter sintético y clarificador, permitiendo una aproximación rápida a un tema de especial complejidad: “Repaso histórico de la justicia fiscal” en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana* vol. 1; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008. “La justicia impositiva en la LGT” en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

¹⁰³⁰ Nos referimos a los trabajos de MURPHY y NAGEL: “Taxes, Redistribution, and Public Provision”, *Philosophy & Public Affairs*; núm. 30, 2001. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*; Oxford University Press, Oxford, 2002.

¹⁰³¹ MURPHY, L. Y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, *op. cit.*, p. 38.

¹⁰³² MURPHY, L. Y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, *op. cit.*, p. 18.

¹⁰³³ *Ibidem*, p. 19.

¹⁰³⁴ *Ibidem*, p. 20.

de la tributación en relación a riqueza potencial —*endowment taxation*—¹⁰³⁵, problema que ha abordado nuestro Tribunal Constitucional y que abordamos en el anterior capítulo del presente trabajo. Este problema se agrava si tenemos en cuenta que la dimensión horizontal de la equidad también se construye sobre este desacreditado concepto de capacidad económica, al implicar que los sujetos que presenten la misma, tributen en la misma medida para el sostenimiento de los gastos públicos.

Por motivos de economía expositiva, nos resulta imposible entrar a valorar las cuestiones que apuntan los autores con la profundidad que merecerían, habida cuenta que nuestro objeto de estudio es el papel desempeñado por el tributo extrafiscal. No obstante, apuntaremos que también resulta de especial interés la visión que ofrecen del derecho a la propiedad privada: “La propiedad privada es una convención legal, definida como parte del sistema tributario; por lo tanto, el sistema tributario no puede ser evaluado atendiendo a su impacto sobre la propiedad privada, concebido como algo que tiene existencia independiente y validez. Los tributos deben ser evaluados como parte del sistema de derechos de propiedad en conjunto que ayudan a crear. Justicia o injusticia en la tributación solo puede significar justicia o injusticia en el sistema de derechos de propiedad y permisos que resultan desde un régimen tributario en particular”¹⁰³⁶. Desde la óptica de los derechos fundamentales, creemos que en el trasfondo de las palabras de estos autores, se puede encontrar la transformación del derecho de propiedad experimentada con la incorporación del valor de igualdad, la superación del concepto material de ésta que abordamos en el capítulo precedente, y que por repercusión, implica una auténtica redimensión de la tributación. A través de estos cambios se debería responder a la pregunta planteada en el seno de la dogmática alemana, “¿qué parte del ingreso o patrimonio del ciudadano y bajo qué aspecto de una distribución impositiva justa debe ser detraído como impuesto?”¹⁰³⁷, interrogante expresiva del nudo gordiano de la tensión entre intereses individuales y generales al trasluz del sistema tributario.

Continuando con la doctrina científica alemana, creemos que el diseño de la “matriz de equidad”, compuesta por la conjunción de la dimensiones vertical y horizontal al servicio del «*Estado democrático y social de Derecho*», debe partir del siguiente planteamiento resumido por algún autor: “La teoría de la justificación

¹⁰³⁵ *Idem.*

¹⁰³⁶ Traducción propia a partir de: MURPHY, L. Y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, *op. cit.*, p. 8.

¹⁰³⁷ LANG, J.: “Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke” en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*; Dr. Otto Schimdt, Köln, 1995, p. 19. Citado por: YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La justicia impositiva en la LGT”, *op. cit.*, p. 147.

impositiva se asienta primeramente en el principio de igualdad, en la prohibición de perjudicar al matrimonio y a la familia, y en el principio del Estado social, que configuran el contenido jurídico ético de la imposición. Por otra parte, los derechos de libertad, arts. 12¹⁰³⁸ y 14¹⁰³⁹ de la *GrundGesetz*, o Ley Fundamental de Bonn, determinan las fronteras constitucionales de la imposición, actúan como una prohibición de exceso material. En la búsqueda de un principio material para una imposición socialmente justa aparece el principio de capacidad contributiva. No estamos ante un positivismo constitucionalista, no se trata de constitucionalidad, sino de la justicia del ordenamiento impositivo; las disposiciones constitucionales valen en cuanto actúan incluso contra el propio legislador, tampoco parece que haya lugar al *judicial self restraint*”¹⁰⁴⁰.

5.3.4 Matriz de equidad

Tras el análisis de la función de redistribución y su descomposición, pasamos a delimitar cómo opera la figura del impuesto. En el desarrollo de esta labor, tomaremos como referencia la que hemos denominado “matriz de equidad”, conformada por la conjunción de las dimensiones vertical y horizontal, a partir de las que se pueden ordenar las aportaciones del impuesto, habida cuenta que ésta adquiere un significado sustancialmente diferente en función de su interpretación al trasluz de los valores de

¹⁰³⁸ «Artículo 12: Libertad de profesión, prohibición del trabajo forzoso

1. Todos los alemanes tienen el derecho a elegir libremente su profesión, su lugar de trabajo y de formación profesional. El ejercicio de la profesión puede ser regulado por ley o en virtud de una ley.

2. Nadie puede ser obligado a un trabajo determinado salvo en el marco de un deber público de prestación que sea habitual, general y igual para todos.

3. El trabajo forzoso es admisible sólo en el caso de privación de libertad ordenada judicialmente».

¹⁰³⁹ «Artículo 14: Propiedad, derecho a la herencia y expropiación

1. La propiedad y el derecho a la herencia están garantizados. Su contenido y sus límites serán determinados por las leyes.

2. La propiedad obliga. Su uso debe servir al mismo tiempo al bien común.

3. La expropiación está permitida sólo por razones de bien común. Podrá ser efectuada sólo por ley o en virtud de una ley que establezca el modo y el monto de la indemnización. La indemnización se fijará considerando en forma equitativa los intereses de la comunidad y de los afectados. En caso de discrepancia sobre el monto de la indemnización quedará abierta la vía judicial ante los tribunales ordinarios».

¹⁰⁴⁰ En palabras del profesor YEBRA MARTUL-ORTEGA, sintetizando la postura de KLAUS TIPKE. “La justicia impositiva en la LGT”, *op. cit.*, p. 147.

libertad o igualdad. Esta doble vertiente de la equidad encuentra reconocimiento en la literatura científica en general; así como, más concretamente, en la jurídica¹⁰⁴¹ y en la jurisprudencia constitucional de diferentes Estados¹⁰⁴².

Como hemos indicado, la dimensión vertical de la igualdad supone gravar con diferente intensidad en función de la capacidad económica, es decir, tratar de forma desigual a los desiguales; y la dimensión horizontal implica tratar igual a los sujetos con idéntica capacidad económica, en otras palabras, tratar igual a los iguales. Sin embargo, cuando interpretamos esta matriz de igualdad conforme al valor de igualdad, valga la redundancia, en cuanto fundamento de los derechos sociales, podemos observar los mecanismos impositivos de redistribución al servicio de dicho valor.

Comenzando por la equidad vertical, apriorísticamente cabría pensar en que la distribución de la carga tributaria debe ser directamente proporcional a la capacidad económica manifestada, de forma que el sacrificio realizado por cada contribuyente sea equivalente. Sin embargo, la finalidad redistributiva inherente a los derechos sociales supone romper esta proporcionalidad para imponer, en mayor o menor medida, la progresividad definida por algún autor en los siguientes términos: “la progresividad de un sistema fiscal consiste en que quien más capacidad contributiva tiene pague más que proporcionalmente que el que la tiene menor, por el conjunto de impuestos que respectivamente les graven”¹⁰⁴³. Este principio de progresividad ha sido conectado con la igualdad¹⁰⁴⁴, encontrando reflejo en el art. 31.1 CE, que propugna «*un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*». Pero además, es previsible que el sustancial ensanchamiento del aparato estatal suponga un aumento de la presión fiscal sobre los contribuyentes, motivo por el que conjuntamente se invoca la prohibición de alcance confiscatorio como límite, cuyas implicaciones al trasluz del valor de libertad ya abordamos en el capítulo precedente. Por consiguiente, podemos observar cómo en sede constitucional se esbozan las pautas para el desarrollo legislativo de dimensión vertical de la equidad; haciendo posible que, teleológicamente informada ésta por la dimensión material, el impuesto actúe como mecanismo de redistribución, sobreseyendo la

¹⁰⁴¹ A título de ejemplo: BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, op. cit., p. 165 y ss.

¹⁰⁴² *Exempli gratia*, en el caso del Tribunal Constitucional Federal alemán: BVerfGE 82, 89.

¹⁰⁴³ PÉREZ DE AYALA, J. L.: “Las cargas públicas: principios constitucionales para su distribución”, *Hacienda Pública Española*; núm. 59, 1979, p. 105.

¹⁰⁴⁴ Entre otros muchos, PITTEN BELLOSO, A.: *El principio de igualdad tributaria*; Jurúa, Lisboa, 2010, p. 190.

proporcionalidad en el reparto de las cargas tributarias en favor de la progresividad, especialmente presente en algunos tributos como veremos.

Pasando a la dimensión vertical, en su lectura conforme al valor de libertad, implica que los sujetos con idéntica capacidad económica resulten tratados en igualdad. Ahora bien, la inclusión del valor de igualdad como fundamento de los derechos sociales, exige la intervención estatal al servicio de la equiparación, desempeñando labores de redistribución respecto a ciertos sectores de especial interés. Por tanto, ésta implica superar la igualdad formal para imponer su carácter material, canalizada a través de mecanismos impositivos positivos, como los beneficios tributarios; pero también negativos, como los tributos extrafiscales fundamentados en dicho valor. Ambos instrumentos suponen una separación en sede legislativa de la igualdad horizontal y, por tanto, están sometidos a criterios de legitimidad, como la prohibición de arbitrariedad y el control de proporcionalidad, sobre los que profundizaremos en el capítulo siguiente¹⁰⁴⁵.

En definitiva, impuestos progresivos, beneficios tributarios e impuestos extrafiscales; suponen mecanismos impositivos de redistribución, es decir, al servicio de la función de equiparación inherente a los derechos sociales y guiados por la igualdad material¹⁰⁴⁶. Estamos ante técnicas impositivas incardinadas en la matriz de equidad en su interpretación material, al servicio de los derechos sociales; ahora bien, cuyo desarrollo queda en manos del poder legislativo, tanto en relación al ingreso como al gasto público, habida cuenta que ambas vertientes deben participar de la lectura de la constitucionalidad del sistema tributario. Tanto en su expresión fiscal como extrafiscal, el poder tributario genera cierto impacto sobre los derechos patrimoniales en los términos que expusimos en el capítulo precedente; ahora bien, la valoración de éste depende del denominado “saldo contributivo”. En este sentido, se ha diferenciado una doble perspectiva en relación a la equidad en la distribución de los gastos públicos; en términos generales, que pasa por la promoción de la igualdad material mediante la búsqueda de los fines consagrados por la Norma fundamental; y en sentido más concreto, referida a la “relación de transferencias no retributivas entre el Ente público y cada contribuyente (*einheitliches Transferverhältnis*)”¹⁰⁴⁷. En cualquier caso, este

¹⁰⁴⁵ No obstante, se trata de cuestiones que han sido abordadas a través de diversos trabajos por nuestra doctrina científica. Sin perjuicio de las referencias

¹⁰⁴⁶ Sin perjuicio de las funciones que también veremos que ejercen en relación al valor de solidaridad, para la realización de los derechos de solidaridad.

¹⁰⁴⁷ En expresión de HERRERA MOLINA, que advierte que este concepto de “saldo contributivo” encuentra dificultades en dos sentidos: como elemento de control constitucional y el propio concepto de “transferencia retributiva”. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, op. cit.*, p. 90.

“saldo contributivo” ejerce una función fundamental en relación a la denominada como “matriz de equidad”, habida cuenta que su lectura en clave de igualdad material exige contravenir *prima facie* la dimensión formal en aras a la equiparación a través de mecanismos impositivos. Este “saldo contributivo” ejerce una función esencial en la determinación del canon de constitucionalidad del que depende la legitimación de estos mecanismos impositivos con fundamento en la igualdad real y efectiva, y en definitiva, del sistema fiscal y parcialmente de los gastos públicos; determinando: “el nivel máximo de la carga contributiva (justicia tributaria vertical) y su composición (justicia tributaria horizontal)”¹⁰⁴⁸.

En sentido vertical, encontramos el mecanismo de progresividad en la distribución de la carga tributaria, que opera vía cuantitativa, siendo fundamental este saldo contributivo para evaluar el alcance confiscatorio en el que encuentra su límite el poder tributario en su desarrollo legislativo. No obstante, lo cierto es que algún autor acepta la contravención de este principio en casos puntuales, como el consumo del tabaco y alcohol de alta graduación, aclarando que este límite debe operar rigurosamente en otros casos, como el consumo de carburantes¹⁰⁴⁹. En sentido horizontal, los beneficios fiscales operan para la redistribución en torno a ciertos sectores, por vía cualitativa apelando a rasgos concretos a través de los que discriminar los ámbitos de actuación, debiendo superarse la consabida interdicción de la arbitrariedad. Ahora bien, teniendo en cuenta el condicionamiento de beneficios tributarios al desarrollo de ciertas conductas; es objeto de discusión que deban deducirse éstos del denominado “saldo contributivo”, existiendo posturas encontradas en la doctrina científica española y alemana¹⁰⁵⁰.

Como veremos en el capítulo siguiente, la lectura de la “matriz de equidad” en clave de igualdad material arroja ciertas imperfecciones tanto en relación a la prohibición de alcance confiscatorio, beneficios tributarios y tributos extrafiscales, cuyo

¹⁰⁴⁸ *Idem*.

¹⁰⁴⁹ “[...] no se puede poner a un mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual. Quizás en relación a los primeros la mayoría de la sociedad o, por lo menos, «un buen padre o una buena madre de familia» no tendría tanto inconveniente en aceptar como legítima, en un plano de lógica constitucional de justicia, una tributación por encima del 100 por 100, como con respecto al consumo de carburantes, donde ya el límite del 100 por 100 le parecerá alto [...]”. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *Crónica Tributaria*; núm. 145, 2012, p. 166 y 167.

¹⁰⁵⁰ Como advierte HERRERA MOLINA, que cita autores a favor (LEISNER) y en contra (BULL) de la toma en consideración de los tributos extrafiscales para la evaluación del alcance confiscatorio de la carga tributaria. HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 91.

trasfondo común es la contraposición entre intereses generales e individuales, pasando su solución por la aplicación del control de proporcionalidad que examinaremos en el capítulo siguiente.

5.4 Impuestos redistributivos

Aunque se predica la redistribución respecto de la totalidad del sistema tributario, es importante tener en cuenta que ésta está presente con diferente intensidad en cada figura tributaria. Como expusimos, es cierto que el principio de capacidad económica rector de los impuestos supone un vehículo para detraer ingresos a través de los que hacer frente a la subvención del aparato estatal en sentido general; integrándose el sujeto en la colectividad en la que está inserto, rompiéndose el vínculo entre sus aportaciones y los beneficios percibidos, a diferencia del principio del beneficio¹⁰⁵¹. Al margen de estos efectos redistributivos, hablamos de “impuestos redistributivos” en referencia a ciertos gravámenes en los que esta finalidad queda especialmente patente. Por ello se señala que no todos los impuestos tienen que ser redistributivos¹⁰⁵², advirtiendo que sólo algunos tributos son redistributivos en puridad, en cuanto la finalidad redistributiva resulta preeminente, está presente con especial énfasis, independientemente de que todos puedan tener cierto efecto redistributivo.

En la configuración constitucional de la redistribución resulta especialmente interesante el caso de la Constitución portuguesa de 1976, que en su art. 103.1 expresa que *«El sistema fiscal tiene como finalidad satisfacer las necesidades financieras del Estado y de otros entes públicos y repartir con equidad las rentas y la riqueza»*¹⁰⁵³; contando su art. 104 con el siguiente tenor literal:

«1. El impuesto sobre la renta de las personas singulares tiene como objetivo la disminución de las desigualdades y será único y progresivo, teniendo en cuenta las necesidades y los rendimientos del grupo familiar.

2. La tributación sobre las empresas incide fundamentalmente sobre su rendimiento real.

3. La tributación sobre el patrimonio debe contribuir a la igualdad entre los ciudadanos.

¹⁰⁵¹ Vid. *Ut supra*

¹⁰⁵² MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees, op. cit.*, p. XXVII.

¹⁰⁵³ *«O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza».*

4. La tributación sobre el consumo tiene como objetivo adaptar la estructura del consumo a la evolución de las necesidades del desarrollo económico y de la justicia social, debiendo gravar los consumos de lujo»¹⁰⁵⁴

Resulta de interés el primer precepto portugués, porque hace alusión a la distinción entre redistribución de rentas y riqueza, matiz de especial interés habida cuenta que se trata de manifestaciones de capacidad económica de diferente naturaleza. En cuanto al segundo, podemos observar que vincula el impuesto sobre la renta y el patrimonio a la función de redistribución; además, advierte en el caso del consumo, pretende adaptar éste a las necesidades vinculadas al desarrollo y la justicia social, subrayando que debe gravar el consumo sobre el lujo. Como se observa, la Norma fundamental portuguesa proyecta el valor de igualdad sobre las tres fuentes de imposición –renta, consumo y patrimonio–, independientemente de que en dicho ordenamiento también encontramos manifestaciones de la extrafiscalidad, como en relación a la causa ambiental¹⁰⁵⁵. Por tanto, podemos observar que en el caso portugués se realiza en sede constitucional, una delimitación de los fines que informan diferentes fuentes de imposición al trasluz del valor de igualdad, superándose en todos los casos la concepción de los impuestos como meros mecanismos de subvención del aparato mínimo estatal. Como veremos al profundizar *ut infra* sobre la redistribución a través de las diferentes modalidades de manifestación de capacidad económica, se trata de un planteamiento con evidentes similitudes respecto al caso español. La novedosa incorporación del principio de progresividad a nuestra Carta magna, siguiendo el precedente italiano¹⁰⁵⁶, evidencia la conexión entre ésta y la función económica de redistribución, así como la vinculación con la efectividad de los derechos sociales. No obstante, a pesar del efecto redistributivo que se pueda generar a través de los impuestos, no es menos cierto que algunas voces desconfían de éste¹⁰⁵⁷, así como

¹⁰⁵⁴ «1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo».

¹⁰⁵⁵ Se puede encontrar un interesante análisis de la extrafiscalidad medioambiental portuguesa desde la perspectiva española en: MOCHÓN LÓPEZ, L.: "La tributación medioambiental en Portugal: análisis desde la perspectiva tributaria española", *Crónica Tributaria*; núm. 145, 2012.

¹⁰⁵⁶ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 72.

¹⁰⁵⁷ CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, 13.^a ed.; Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 123.

otras¹⁰⁵⁸ enfatizan la importancia de la redistribución generada a través del principio de progresividad siempre que no resulte minorada o neutralizada vía gasto público¹⁰⁵⁹.

Cabe esperar una especial intensidad del principio de progresividad en los impuestos redistributivos, siendo ésta invocada por los arts. 31.1 CE y 3.1 LGT¹⁰⁶⁰. Para entender el funcionamiento de la progresividad resulta aconsejable encuadrarla entre el resto de posibilidades con que cuenta el legislador en el diseño del tributo¹⁰⁶¹: de una parte, es posible que éste sea de cuota fija, en cuyo caso no existe modulación atendiendo al nivel de capacidad económica, exigiendo únicamente que se muestre dicha capacidad como presupuesto fundamental de imposición. Por otra parte, encontramos tributos de cuota variable, que no cuantifican directamente la contribución sino que habitualmente adecuan la contribución a la capacidad económica expresada a través de la base imponible. En el marco de este abanico de opciones, la progresividad ha sido aludida como “aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza”¹⁰⁶² o como “instrumento idóneo para cumplir con dos funciones jurídicas: una primera, lograr el mantenimiento tras el pago de los tributos correspondientes, de unas situaciones económicas entre los contribuyentes iguales a las existentes antes del pago de los mismos y, una segunda, al mostrarse como el medio más apto para la consecución de los distintos objetivos

¹⁰⁵⁸ “El principio de redistribución de la renta y de la riqueza se ha ido abriendo paso en la Humanidad. El grado de concentración de la renta y de la riqueza que han propiciado, de consuno, los avatares históricos y el sistema económico de mercado sin corrección alguna ha determinado a su vez el que se admita, prácticamente con generalidad, la necesidad de redistribuir dichas magnitudes económicas. Su mejor instrumento se encuentra en la progresividad impositiva y en el gasto público que no reduzca o neutralice la progresividad de los impuestos”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 31: El gasto público” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

¹⁰⁵⁹ Aunque el presente trabajo se focaliza sobre la tributación y su conexión con los derechos fundamentales, el gasto público también tiene un papel esencial en la materialización de derechos de segunda generación; a título de ejemplo, la STC 212/2005 ha descrito el sistema de becas como un «instrumento esencial para hacer realidad el modelo de “Estado social y democrático de derecho” que nuestra Constitución impone (art. 1.1), determinando en consecuencia que los poderes públicos aseguren que la igualdad de los individuos sea real y efectiva (art. 9.2 CE). De este modo se garantizan también la dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad (art. 10.1 CE) que suponen la base de nuestro sistema de derechos fundamentales».

¹⁰⁶⁰ «La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad».

¹⁰⁶¹ ROSEN, H. S.: *Hacienda pública*; McGraw-Hill España, Madrid, 2008, p. 276 y 277.

¹⁰⁶² Según MARTÍN DELGADO citado por MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 112. MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, op. cit., p. 85.

constitucionales susceptibles de integrarse en el concepto de igualdad de hecho, lo que exige también una tributación más que proporcional”¹⁰⁶³.

En cualquier caso, el principio de progresividad consiste en un incremento de la cuota tributaria más que proporcional al aumento de la base impositiva a consecuencia de la adaptación del tipo, o tipos impositivos en caso de tarifas, con dicha finalidad¹⁰⁶⁴. Por tanto, el tipo impositivo constituye el elemento clave para entender la progresividad¹⁰⁶⁵, que implica un aumento creciente del tipo medio de gravamen con el aumento de la base imponible, por ejemplo la renta; en cambio en caso de regresividad, el tipo medio de gravamen sería decreciente a medida que aumenta la renta; finalmente, en caso de proporcionalidad, el tipo medio permanece constante. No obstante, veremos que se han identificado otras vías para trasladar progresividad al tributo, como una “progresividad cualitativa” en el caso de los impuestos al consumo como el IVA, mediante el establecimiento de tipos altos en el caso de productos que denotan una mayor capacidad económica, y *sensu contrario*, tipos bajos para aquéllos que supongan una menor demostración de ésta¹⁰⁶⁶.

Desde la perspectiva de la teoría económica tenemos que explicar el principio de progresividad a través del principio de igual sacrificio, el principio de la imposibilidad de las comparaciones interpersonales de utilidad y el principio del decrecimiento de la utilidad marginal de la renta¹⁰⁶⁷. El primero, basilar para el sistema impositivo¹⁰⁶⁸, admite diferentes modalidades descritas como sigue¹⁰⁶⁹: “sacrificio absoluto igual (que

¹⁰⁶³ GONZÁLEZ GARCÍA, E. Y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho tributario I*; Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, p. 164 y 165.

¹⁰⁶⁴ CAZORLA PRIETO, L.: “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental* Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 80.

¹⁰⁶⁵ DÍAZ, A. Y CORONA, J. F.: *Introducción a la hacienda pública*; Ariel, Argentina, 2004, p. 144 y 145.

¹⁰⁶⁶ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, 16.^a ed.; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2012, p. 54 y 55. En el mismo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. 41 y 42.

¹⁰⁶⁷ AZQUETA OYARZUN, D.; ALVIAR RAMÍREZ, M.; DOMINGUEZ VILLALOBOS, L. Y O’RYAN, R.: *Introducción a la economía ambiental*; McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid, 2007, p. 156 y 157.

¹⁰⁶⁸ Entre otros: EDGEWORTH, F. Y.: “The pure theory of taxation” en *Classics in the Theory of Public Finance*; MacMillan, New York, 1958. PIGOU, A.: *A Study in Public Finance*; MacMillan, London, 1928. SIDGWICK, H.: *The principles of political economy*, 2.^a ed.; MacMillan and Co. and New York, Londres, 1883.

¹⁰⁶⁹ COHEN STUART, A. J.: *Bijdrage tot de Theorie der progressieve Incomstenbelasting*; Martinus Nijhoff, La Haya, 1889. EDGEWORTH, F. Y.: “The pure theory of taxation”, *op. cit.*

implica que todos los individuos con preferencias iguales deben experimentar la misma pérdida total de bienestar), el sacrificio proporcional igual (que implica que la ratio de utilidad perdida por cada individuo, respecto a la utilidad total que disfrutaba antes de impuestos, debe ser igual) y el sacrificio marginal igual (bajo el cual se iguala la utilidad marginal de los individuos después del pago de impuestos)¹⁰⁷⁰. Constituye el fundamento para la construcción de la dimensión vertical de la equidad, aunque posteriormente resulta desacreditado¹⁰⁷¹, apelando a problemas vinculados con el problemático establecimiento de comparaciones interpersonales de utilidad presentes en el fundamento de la progresividad; superándose después tales obstáculos¹⁰⁷² aduciendo que “la función de utilidad es común a todos los contribuyentes, siendo éstos homogéneos excepto en sus respectivos niveles de renta, y la mensurabilidad de la utilidad de renta”¹⁰⁷³. Bajo la aceptación de que la utilidad es comparable entre los diferentes individuos, cifrada a través de la renta, se advierte que ésta presenta una utilidad marginal decreciente¹⁰⁷⁴, lo que supone que conforme aumentan las unidades de renta, disminuye la utilidad adicional obtenida con ésta; es decir, el incremento de una unidad monetaria supone un aumento mayor de utilidad en condiciones de renta baja que de renta alta. De acuerdo con esta lógica, se pretendería justificar que el principio de progresividad vertebrase la dimensión vertical de la equidad.

Desde una óptica jurídica, el reconocimiento del principio de progresividad en sede constitucional constituye una consecuencia de la proyección del valor de igualdad, en sentido real y efectivo, sobre la dimensión vertical de la “matriz de equidad”. No solo se reconoce el «*Estado democrático y social de Derecho*» como estrella polar del elenco de actuaciones emprendidas por los poderes públicos vertebradas a través de la “tetralogía axiológica”¹⁰⁷⁵; sino que además se está reconociendo el principio de

¹⁰⁷⁰ ÁLVAREZ GARCÍA, S.: “La ética en la doctrina de la Hacienda Pública”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*; doc. n.º 10, 2004, p. 14.

¹⁰⁷¹ Sin ánimo de exclusividad, MUSGRAVE, R. A.: *The Theory of Public Finance*, op. cit.. SAMUELSON, P. A.: *Foundations of Economic Analysis*; Harvard University Press, Cambridge, 1947.

¹⁰⁷² BERLIANT, M. Y GOUVEIA, M.: “Equal sacrifice and incentive compatible income taxation”, *Journal of Public Economics*; núm. 511993. OK, E. A.: “On the principle of equal sacrifice in income taxation”, *Journal of Public Economics*; núm. 58, 1995. RICHTER, W. F.: “From ability to pay to concepts of equal sacrifice”, *Journal of Public Economics*; núm. 20, 1983. Todos ellos citados por: IMEDIO OLMEDO, L. J.; PARRADO GALLARDO, E. M. Y SARRIÓN GAVILÁN, M. D.: “La tarifa del IRPF y el principio de igual sacrificio”, *Investigaciones económicas*; vol. XXIII (2), 1999, p. 284.

¹⁰⁷³ IMEDIO OLMEDO, L. J. Y OTROS: “La tarifa del IRPF y el principio de igual sacrificio”, op. cit., p. 284.

¹⁰⁷⁴ ÁLVAREZ GARCÍA, S.: “La ética en la doctrina de la Hacienda Pública”, op. cit., p. 15.

¹⁰⁷⁵ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, op. cit., p. 140.

progresividad como mecanismo para la redistribución inherente a los derechos sociales, estableciéndose además la prohibición de alcance confiscatorio como límite del legislador en la transustanciación de aquélla. En este sentido, la STC 159/1997 puso de manifiesto la legitimidad de operar a través de los principios de igualdad y progresividad, introduciendo un tratamiento fiscal diferenciado con la finalidad de equilibrar dichas situaciones: *«respecto al diferente contenido de la igualdad en los arts. 14 y 31.1 C.E. este Tribunal ha declarado que “la igualdad que se reclama en el art. 31 C.E. va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida sin más, a los términos del art. 14 C.E.” (STC 54/1993, fundamento jurídico 1, con cita de la STC 27/1981, fundamento jurídico 4). Y en el mismo sentido, hemos precisado que la mención en el art. 31.1 C.E. del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos “no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualquier condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia”. De suerte que la vulneración del art. 14 C.E. por la Ley Tributaria solo se producirá, eventualmente, “cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación” (ATC 230/1984, fundamentos jurídicos 1. y 2.). Lo que nos indica, en suma, la necesidad de distinguir las diferencias entre personas o grupos de personas por razones subjetivas, a las que se refiere el art. 14 y, de otro lado, las que contempla en el art. 31.1 C.E. en relación con el principio de igualdad, basadas en razones objetivas atinentes a la renta o los ingresos de los sujetos” (STC 159/1997 de 2 Oct. 1997, rec. 168/1994)».*

A mayor abundamiento, ha apelado a los principios de igualdad y progresividad en relación a la condición de justo respecto del sistema tributario en la la STC 27/1981: *«Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta».*

Confrontando las ópticas económica y jurídica, encontramos que la delimitación

de la dimensión vertical de la equidad es una cuestión que queda circunscrita al concepto de justicia social tomado como referencia¹⁰⁷⁶. Ciertamente, hemos visto que los derechos sociales admiten cierta flexibilidad, modulándose su efectividad, y por consiguiente su impacto económico en sede legislativa habida cuenta de su proclamación como «*Principios rectores de la Política Social y Económica*»¹⁰⁷⁷. Sin embargo, como hemos examinado al comienzo de nuestro discurso, la eficacia de éstos tiene un impacto directo en los derechos patrimoniales, actuando el contenido esencial de éstos como un límite. Por último, se ha subrayado el diferente impacto generado por los impuestos en la distribución de renta: los impuestos sobre la renta personal y propiedad, son considerados progresivos; los impuestos indirectos, regresivos; y los impuestos empresariales siguen “forma de U”, por ser “regresivos para pequeñas y grandes empresas y progresivos para las medianas empresas”¹⁰⁷⁸. Seguidamente pasamos a analizar cómo se materializa el principio de progresividad en sede de las diferentes modalidades de manifestaciones de capacidad económica, a través de diferentes impuestos de nuestro sistema fiscal de reconocido carácter redistributivo.

5.4.1 Redistribución de renta

El IRPF desempeña un papel fundamental para la redistribución de renta en nuestro sistema fiscal¹⁰⁷⁹, como encontramos expresado en diversas ocasiones en la jurisprudencia constitucional, que seguidamente examinaremos de forma somera a fin de analizar la caracterización del tributo en relación con dicha finalidad económica. Son diversas las resoluciones que se detienen a examinar el relevante papel desempeñado por este tributo; en palabras de la STC 19/2012: «*Dentro del sistema tributario, el impuesto sobre la renta de las personas físicas se erige en uno de “los pilares estructurales” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, F. 6; 47/2001, de 15 de febrero, F. 9; y 137/2003, de 3 de julio, F. 7), en una de “las piezas básicas” (SSTC 182/1997, de 20 de octubre, F. 9; y 46/2000, de 14 de febrero, F. 6) o, en fin, en “una figura primordial” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, F. 6; 182/1997, de 28 de octubre, F. 9; 46/2000, de 14 de febrero, F. 6; 137/2003, de 3 de julio, F. 7; 108/2004, de 30 de junio, F. 8; y*

¹⁰⁷⁶ *Ibidem*, p. 18.

¹⁰⁷⁷ *Vid.* Capítulo primero.

¹⁰⁷⁸ PRASAD, N.: *Policies for redistribution: the use of taxes and social transfers*, discussion paper núm. 194; International Institute for Labour Studies, Geneva, 2008, p. 1.

¹⁰⁷⁹ Entre otras obras, se puede encontrar un análisis del desempeño de la función de redistribución a través del IRPF en: ONRUBIA FERNÁNDEZ, J.; RODADO RUIZ, M. C.; DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S. Y PÉREZ LÓPEZ, C.: “Progresividad y redistribución a través del IRPF español: Un análisis de bienestar social para el periodo 1982-1998”, *Hacienda Pública Española*; núm. 183, 2007.

189/2005, de 7 de julio, F. 8), a través del cual “se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, F. 6; 182/1997, de 28 de octubre, F. 9; 46/2000, de 14 de febrero, F. 6; y 137/2003, de 3 de julio, F. 7) y «los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)» (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, F. 4; 134/1996, de 22 de julio, F. 6; 182/1997, de 28 de octubre, F. 9; 46/2000, de 14 de febrero, F. 6; 47/2001, de 15 de febrero, F. 9; 137/2003, de 3 de julio, F. 7; 189/2005, de 7 de julio, F. 7; y 7/2010, de 27 de abril, F. 7)»¹⁰⁸⁰.

De acuerdo con su relevante papel, advierte que se puede observar la adaptación del impuesto a las cambiantes circunstancias; de «la evolución legislativa que ha experimentado el impuesto sobre la renta de las personas físicas a lo largo de estos últimos treinta años, se puede extraer una clara conclusión: cada norma reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas representa una opción legislativa diferente cohonestada con el uso del tributo por el Gobierno y el Parlamento de cada momento temporal, como un instrumento al servicio, no ya de una política recaudatoria, sino de una concreta política económica y social. Como señalaba a este respecto la exposición de motivos de la Ley 46/2002, “[l]a política fiscal, como instrumento de la política económica del Gobierno, debe servir para la consecución de los objetivos fundamentales en materia económica” (apartado I). Y como apunta la exposición de motivos de la vigente Ley 35/2006, desde la reforma tributaria de 1978 el impuesto personal sobre la renta de las personas físicas “ha conocido diferentes

¹⁰⁸⁰ En términos semejante, en la STC 189/2005 indicaría que ambos objetivos guardan conexión última con el «Estado social y democrático de Derecho» como sigue: «El impuesto sobre la renta –dijimos– «es un impuesto de carácter directo, personal y subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de manera progresiva (SSTC 45/1989, F. 2, 150/1990, F. 5 y 214/1994, F. 5)», constituyendo «uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características... cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes». Al mismo tiempo –proseguíamos–, «es sobre todo a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996, F. 6)». En definitiva –concluíamos– es «innegable que el impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario», siendo el tributo «en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, F. 4) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)». En el mismo sentido, en las SSTC 134/1996, de 22 de julio, F. 6; 182/1997, de 28 de octubre, F. 7, y 189/2005, de 7 de julio, F. 7.

modelos derivados de los distintos objetivos de política económica y social que se han articulado a través de esta figura impositiva” (apartado I)». Ahora bien, señala que este margen de maniobra que habilita al legislador para recurrir a soluciones técnicas de diferente naturaleza, encuentra su límite en los principios constitucional-tributarios: «Cada norma reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas representa, entonces, una opción legislativa diferente respecto de la cual no es suficiente la mera discrepancia política para destruir la presunción de constitucionalidad de la Ley (en sentido parecido, aunque con relación a la imputación de arbitrariedad a la obra del legislador democrático, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, F. 12; 73/2000, de 14 de marzo, F. 4; 13/2007, de 18 de enero, F. 4; 45/2007, de 1 de marzo, F. 7; 49/2008, de 9 de abril, F. 5; y 19/2011, de 3 de marzo, F. 12). Ahora bien, ello no quita que aun cuando “[n]o compete a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley impugnada son las más correctas técnicamente”, sin embargo, “sí nos hallamos indudablemente facultados para determinar si la modificación legal operada por el precepto impugnado ha sobrepasado o no los límites al ejercicio [del] poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE” (STC 7/2010, de 27 de abril, F. 6, que cita las SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; 214/1994, de 14 de julio, F. 5, 46/2000, de 14 de febrero, F. 4), de modo que, cualesquiera que sean los fines que guíen al legislador en la configuración del tributo (fiscales, extrafiscales o ambos), en todo caso deben respetarse los principios establecidos en el art. 31.1 CE [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; 186/1993, de 7 de junio, F. 4 a); 194/2000, de 19 de julio, F. 8; y 276/2000, de 16 de noviembre, F. 6], en orden a conseguir un sistema tributario justo que, en ningún caso, tenga alcance confiscatorio».

Frente a nuestro modelo de Impuesto sobre la Renta que parte de la intervención por encima del mínimo exento, encontramos como alternativa el conocido Impuesto Negativo sobre la Renta¹⁰⁸¹, que se articula tomando como referencia valores negativos o por debajo de dicho mínimo¹⁰⁸². Implica la transferencia de rentas a través del sistema impositivo con la finalidad de reducir o eliminar el *gap* de pobreza —*poverty gap*—,

¹⁰⁸¹ Se ha advertido que éste puede presentarse de diferentes formas: “la primera forma de presentación (a) es la clásica INR y la segunda (b) ha recibido diferentes nombres: “Crédito General Tributario (Rolph, 1967), “Dividendos Sociales” (Rhys-Williams, 1943), “Renta General Garantizada” (Theobald que habla indistintamente de Guaranteed Income o General Guaranteed Income), “Concesión de Renta Básica” (Tobin, 1965) y “Beneficios de la Seguridad Social” (Schwartz, 1964 que habla de Family Security Benefits y de Basic Economic Security)”. MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J. A.: “El INR (Impuesto Negativo sobre la Renta): una solución novedosa y eficiente a la pobreza”, *Estudios de Economía Aplicada*; vol. 20, 2002, p. 455.

¹⁰⁸² *Ibidem*, p. 452.

garantizándose así cierto nivel de renta a los ciudadanos. Aunque no podemos abordar su tratamiento en profundidad o su diferenciación respecto a la redistribución a través de una renta básica universal desde una perspectiva económica o de justicia redistributiva¹⁰⁸³, sí repararemos brevemente en el basamento jurídico desde una perspectiva constitucional.

En el ámbito alemán, se identifican referencias al “derecho a la subsistencia en caso de penuria” en las constituciones de algunos *Länder*¹⁰⁸⁴; no obstante, el *Bundesverfassungsgericht* ha advertido que «Ciertamente, la asistencia social a los necesitados de ayuda es uno de los deberes obvios del Estado social. Necesariamente, esto incluye la asistencia social a los conciudadanos que a raíz de dolencias físicas o mentales, están impedidos de desarrollarse personal y socialmente y, no pueden asumir por sí mismos su subsistencia. En todo caso, la comunidad estatal tiene que asegurarles las condiciones mínimas para una existencia humana digna [...]»¹⁰⁸⁵. En el caso español, se plantea su deducción a partir otros derechos; *exempli gratia*, invocando el derecho a la vida (art. 15 CE), así como el principio del Estado social (art. 1.1 CE), en su conexión con la dignidad de la persona (art. 10.1 CE), junto a algunos principios rectores, como el derecho a la protección de la salud (art. 43 CE)¹⁰⁸⁶.

5.4.2 Redistribución de riqueza

Frente al intenso uso de la expresión “redistribución de riqueza” durante los años ochenta y principios de los noventa del siglo pasado, se ha advertido cierto desuso de ésta¹⁰⁸⁷. No obstante, lo cierto es que la redistribución a través de esta modalidad de capacidad económica ha experimentado cierta revitalización con ocasión de la crisis financiera, que ha generado la necesidad de recuperar el Impuesto sobre el Patrimonio,

¹⁰⁸³ Sobre la distinción entre ambos mecanismos, *vid.* TONDANI, D.: “Universal Basic Income and Negative Income Tax: Two different ways of thinking redistribution”, *The Journal of Socio-Economics*; 38, 2009.

¹⁰⁸⁴ Concretamente, art. 168 de la Constitución de Baviera, art. 14 de la Constitución de Berlín, art. 58 de la Constitución de Bremen: art. 28 de la Constitución de Hesse. ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 420.

¹⁰⁸⁵ BVerfGE 40, 121 (133), según la traducción disponible en *Ibidem*, p. 422.

¹⁰⁸⁶ Según PRIETO SANCHÍS, cuya perspectiva resume la profesora CARMONA CUENCA en uninteresante trabajo que aborda un análisis panorámico de la cuestión, así como una recopilación de las diferentes fundamentación para el derecho a un mínimo vital que ha observado la doctrina científica. CARMONA CUENCA, E.: “Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital”, *op. cit.*, p. 187 y ss.

¹⁰⁸⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación el derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*, p. 149.

buque insignia de la redistribución de riqueza¹⁰⁸⁸ así como fuente de fuertes controversias¹⁰⁸⁹.

En palabras del legislador, el Impuesto sobre el Patrimonio desempeña «principalmente una función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, limitando en consecuencia su operatividad como tributo independiente y, por tanto, su capacidad distributiva»; a la que se sumarían «otros objetivos fundamentales como la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas»¹⁰⁹⁰; Se trata de un tributo inicialmente sin efecto, a través de la introducción de una bonificación del 100%¹⁰⁹¹ aduciendo su ineficiencia para alcanzar los objetivos para los que fue concebido¹⁰⁹²; pero después restablecido con carácter temporal apelando a: «La necesidad de asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo aconseja la adopción de nuevas medidas tributarias que refuercen los ingresos públicos», invocando la equidad como sigue: «En la configuración de estas medidas, que complementan otras ya adoptadas, resulta esencial la aplicación del principio de equidad para que haya una mayor contribución a la salida de la crisis por parte de quienes tienen una mayor capacidad económica»¹⁰⁹³.

¹⁰⁸⁸ Sobre las funciones desempeñadas por el Impuesto sobre el Patrimonio, *vid.* TORTOSA CHULIÁ, M. A.; DALMAU LLISO, J. C.; GRANELL PÉREZ, R. Y PLA VALL, A.: "El Impuesto sobre el Patrimonio en España: una revisión histórica de sus funciones", *Impuestos*; núm. 9, 2003.

¹⁰⁸⁹ El Impuesto sobre el Patrimonio ha sido objeto de discusión doctrinal; sobre la reactivación de éste, entre otros, *vid.* DE JUAN CASADEVALL, J.: "Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio", *Quincena Fiscal*; núm. 19, 2012. GARCÍA DE PABLOS, J. F.: "Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas", *Tribuna Fiscal*; núm. 259, 2012. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: "El restablecimiento de la imposición sobre el patrimonio. Régimen actual y propuestas de cara al futuro", *Quincena Fiscal*; núm. 22, 2013.

¹⁰⁹⁰ Exposición de motivos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

¹⁰⁹¹ Esta técnica legislativa fue objeto de críticas especialmente enérgicas, como atestigua DE JUAN CASADEVALL, J.: "Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio", *op. cit.*

¹⁰⁹² Art. 33 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, con efecto a partir del 1 de enero de 2008: «Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir».

¹⁰⁹³ Según la Exposición de motivos del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. Prologándose posteriormente su reactivación por el art. 72 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.; que prevé una bonificación sobre su totalidad con efectos desde el 1 de enero de 2015

Otro polémico tributo es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Exposición de Motivos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hace mención a la finalidad redistributiva del tributo en los siguientes términos: «*El Impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público; [...] se refuerza la progresividad de las tarifas en las adquisiciones de mayor importancia y se introducen reglas de aplicación, como la que dispone la acumulación de las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria, que refuerzan el carácter redistribuidor del tributo, al mismo tiempo que contribuyen a mantener la justicia del gravamen*». También la STC 194/2000 ha hecho mención al carácter progresivo y redistributivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como nota diferencial respecto al Impuesto sobre Sociedades en los siguientes términos, estando regido el primero por la progresividad frente a la proporcionalidad del segundo: «*la diferencia de régimen para personas físicas y jurídicas no supone una vulneración del art. 31.1 CE; es cierto que existe una diferencia de tipos en el Impuesto sobre Donaciones y en el Impuesto sobre Sociedades, pero esa diversidad no deriva de la disposición adicional cuarta, sino que resulta del carácter progresivo y redistributivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones frente al carácter proporcional del Impuesto sobre Sociedades y concurre siempre que se compare la tributación de una donación a una persona física frente a la que correspondería a una persona jurídica*»; siendo considerado por algún autor como el único que podría desempeñar una suerte de función de colectivización de la propiedad¹⁰⁹⁴ en cumplimiento del art. 47 CE. La prohibición de alcance confiscatorio como límite a la progresividad ha sido objeto de especial análisis en este tributo, identificándose tanto elementos atenuantes como coeficientes multiplicadores de la progresividad que complican el examen de un posible menoscabo del derecho de propiedad¹⁰⁹⁵.

Por último, también se ha pronunciado en la STC 7/2010 sobre el carácter inidóneo de algunos tributos para el desempeño de esta función de redistribución: «*El impuesto sobre actos jurídicos documentados, al igual que sucede con otros impuestos*

así como la derogación de obligaciones formales.

¹⁰⁹⁴ “[...] el inciso que nos ocupa impedirá todo tipo de colectivización de la propiedad mediante el impuesto, incluso en el ámbito de la disciplina urbanística a que se refiere el artículo 47 de la Constitución. Sólo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretenderá cubrir algún objetivo de esta clase y, con toda seguridad, será el más expuesto a ser impugnado por su alcance confiscatorio”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 31: El gasto público”, *op. cit.*

¹⁰⁹⁵ *Vid.* LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Quincena Fiscal*; núm. 4, 2012.

que fueron enjuiciados en ocasiones anteriores, como el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (STC 137/2003, de 3 de julio, F. 7) o el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004, de 30 de junio, F. 8), no es un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, por lo que no puede decirse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario ni el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, de manera que no puede afirmarse que la modificación de su tipo de gravamen repercute sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes. Además, a diferencia de los tributos globales sobre la renta de las personas físicas o sobre el consumo, tampoco puede decirse que a través del impuesto sobre actos jurídicos documentados se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario, según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad (SSTC 137/2003, de 3 de julio, F. 7, y 108/2004, de 30 de junio, F. 8)». No obstante, al margen de que el Tribunal entre a valorar la presencia del principio de progresividad respecto a algunos tributos, o que enfatice el carácter basilar del IRPF en el desempeño de la función de redistribución, ha de advertirse que son diversos los pronunciamientos en los que ha puesto de manifiesto que ésta debe apreciarse respecto al sistema tributario en general¹⁰⁹⁶.

En el derecho comparado resulta digno de mención¹⁰⁹⁷ el *Impôt de solidarité sur la fortune (ISF)* regulado en el Capítulo I bis del Título IV de la Primera Parte del Libro Primero del *Code général des impôts* del Estado francés; creado en 1989 sobre su precedente del *Impôt sur les grandes fortunes (IGF)* suprimido en 1987. Conforme al art. 885 A, somete a imposición a personas físicas cuando el valor de cuyos bienes conforme al supere la cantidad de 1.300.000 euros; según el art. 885 E constituye la base imponible el valor neto del patrimonio a fecha de 1 de enero de cada año. Se trata de un tributo no exento de controversia¹⁰⁹⁸; entre otras tachas, se le ha reprochado su carga política o su efecto de incentivo de la evasión fiscal dada su incidencia sobre grandes fortunas. El art. 13 C de la Ley de Finanzas para 2013 ha pretendido efectuar ciertas reformas sobre el impuesto con la finalidad de favorecer la carga sobre fortunas de gran entidad, que han sido declaradas inconstitucionales por la Decisión del *Conseil Constitutionnel* núm. 2012-662 de 29 de diciembre de 2012, por contrariar el principio de igualdad en las cargas públicas.

¹⁰⁹⁶ Entre otras, SSTC 37/1987, 14/1998, 327/2006 y 7/2010.

¹⁰⁹⁷ Se puede encontrar una comparativa entre el tributo francés y el Impuesto sobre el Patrimonio en: ARRIBAS LEÓN, M.: "El Impuesto sobre el Patrimonio en España", *Nueva Fiscalidad*; núm. 2, 2012.

¹⁰⁹⁸ Entre otros, *vid.* DE CROUY-CHANEL, E.: "L'impôt sur la fortune, le mal-aimé du système fiscal français", *Revue de Politique et Parlementaire*; núm. 1037, 2005.

5.4.3 Progresividad cualitativa

Como es sabido, son frecuentes las críticas a los impuestos indirectos por su regresividad¹⁰⁹⁹, éstas se basan en que los individuos con menos renta gastan una parte más que proporcional en consumo respecto a aquéllos con más renta. Ahora bien, frente a este planteamiento, la literatura económica aduce la introducción de tipos diferenciados en función de la naturaleza de los respectivos bienes, como un mecanismo para aumentar la progresividad del sistema¹¹⁰⁰. En este sentido, la doctrina jurídico tributaria apela a la distinción entre progresividad cuantitativa y cualitativa¹¹⁰¹, siendo ésta la que preside la imposición indirecta; especial proyección que para algún autor encuentra causa en la particular estructura de estos impuestos indirectos¹¹⁰², y se materializa focalizando el correspondiente gravamen sobre las características del bien frente a la toma en consideración de las circunstancias personales, y estableciendo un tratamiento fiscal más beneficioso para determinados productos de interés social¹¹⁰³.

Desde una perspectiva empírica, analizando la cuestión en clave *de path dependence*¹¹⁰⁴, algún estudio económico ofrece evidencias de las aportaciones de la

¹⁰⁹⁹ Entre otros: PRASAD, N.: *Policies for redistribution: the use of taxes and social transfers*, op. cit., p. 1. Cfr. BROWNING, E. K.: "The burden of taxation", *Journal of Political Economy*; núm. 86, 1978. WHALLEY, J.: "Regression or progression: The taxing question of incidence analysis", *Canadian Journal of Economics*; vol. 17, 1984. Sin ánimo de exhaustividad, desde una perspectiva empírica, vid. DECOSTER, A.; LOUGHREY, J.; O'DONOGHUE, C. Y VERWERFT, D.: "How regressive are indirect taxes? A microsimulation analysis for five european countries", *Journal of Policy Analysis and Management*; vol. 292, 2010. WARREN, N.: "A Review of Studies on the Distribution Impact of Consumption Taxes in OECD Countries", *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*; núm. 64, 2008.

¹¹⁰⁰ *Exempli gratia*, ATKINSON, A. B.: "Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy", *The Canadian Journal of Economics*; vol. 10, 1977, p. 600.

¹¹⁰¹ Sin ánimo de exhaustividad: CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, op. cit., p. 54 y 55.

¹¹⁰² ESEVERRI MARTÍNEZ explica en términos especialmente sencillos esta modalidad de progresividad: "Es lo cierto que, individualmente consideradas, las figuras tributarias no responden con los mismos estímulos frente a la idea de progresividad lo que se debe, sin duda, a la particular estructura de cada una de ellas. Así, el Impuesto sobre la Renta es susceptible de acomodarse al criterio de la progresividad en cuanto que aquellos ciudadanos que más renta obtienen pueden y deben soportar mayor carga tributaria por el Impuesto que quienes menos volumen de renta ingresan. En cambio, resulta más complicado llevar esta idea al ámbito de los impuestos sobre consumo porque todos los ciudadanos soportamos la misma carga tributaria por la adquisición de un litro de leche o de gasolina, pero esta realidad no significa que los tributos que recaen sobre el consumo no respondan a los postulados de forma tosca". *Derecho tributario. Parte General*, op. cit., p. 41 y 42.

¹¹⁰³ *Ibidem*, p. 42.

¹¹⁰⁴ Analizando desde una perspectiva comparativa las diferentes políticas sociales llevadas a cabo por los estados en orden a la consecución del Estado de Bienestar, observando la evolución de éstas a partir de sus orígenes. Vid. PIERSON, P.: "Increasing Returns, Path Dependence, and the Study of Politics", *American Political Science Review*; vol. 94, núm. 2, 2000.

imposición regresiva a la materialización del Estado de bienestar¹¹⁰⁵, evidenciándose como gravámenes útiles para la reducción de diferencias, mínimo común denominador de los derechos sociales. Se plantea la diferenciación entre estados con imposición regresiva, dotando de protagonismo a impuestos al consumo (como Suecia o Gran Bretaña¹¹⁰⁶); frente a otros, que incorporaron en un momento posterior medidas fiscales de esta naturaleza (Australia, Canadá y Japón), evidenciándose en los primeros mayor capacidad para hacer frente a los costosos programas sociales; por consiguiente, este autor¹¹⁰⁷ concluye que los impuestos regresivos pueden resultar a la postre especialmente útiles para la materialización del Estado de Bienestar.

Desde la óptica que impregna el presente trabajo, resulta de especial interés el componente conductual que subyace al bosquejo de esta progresividad cualitativa en el marco de la tributación indirecta. En este sentido, creemos que es necesario diferenciar dos modalidades de progresividad cualitativa en función de su concepción, en clave del valor de igualdad o su interpretación a través de las conocidas externalidades¹¹⁰⁸.

5.4.3.1 Progresividad cualitativa en clave de igualdad

La progresividad cualitativa en clave de igualdad se refiere a su concepción al trasluz de dicho valor, inserto en la citada “tetralogía axiológica del Estado social”¹¹⁰⁹. Se trata de la modalidad de progresividad plasmada en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; que en sus arts. 90 y 91 contempla un tipo general del 21%, y tipos reducido del 10% y el 4% para determinados bienes. Dado que se trata de un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, la legislación española sigue al respecto los dictados de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; que contempla un tipo impositivo normal, junto a uno o dos tipos reducidos, que podrán aplicar los Estados miembros a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios¹¹¹⁰.

¹¹⁰⁵ KATO, J.: *Regressive Taxation and the Welfare State: Path Dependence and Policy Diffusion*; Cambridge University Press, New York, 2003.

¹¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 53 y ss.

¹¹⁰⁷ KATO, J.: *Regressive Taxation and the Welfare State: Path Dependence and Policy Diffusion*; Cambridge University Press, New York, 2003.

¹¹⁰⁸ *Vid.* Capítulo primero del presente trabajo.

¹¹⁰⁹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹¹¹⁰ Indicados en el Anexo III de la citada Directiva.

Frente a la articulación de tipos impositivos diferenciados en el IVA, parece evidente que el establecimiento de un tipo único reportaría diversas ventajas, viéndose sensiblemente simplificada la gestión del impuesto; sin embargo, según algún autor, la opción por la diversidad de tipos encuentra sustento en tres argumentos que seguidamente expondremos¹¹¹¹. En primer lugar, esta diversificación de tipos permitiría compensar que los sujetos con baja renta gasten una mayor proporción de ésta en el caso de ciertos bienes, así como compensar los efectos de desincentivo al trabajo que pueda generar la mayor carga fiscal a consecuencia del sistema impositivo redistributivo¹¹¹². Ahora bien, para valorar el impacto que pueda generar la diferenciación de tipos, es importante tener en cuenta la elasticidad-precio de la demanda de los bienes en concreto, de modo que en el caso de aquéllos con demanda especialmente inelástica, la introducción de tipos más altos no generará tanto efecto. De acuerdo con estas consideraciones, la introducción de tipos diferenciados en sede de impuestos, permite convertir a éste en un instrumento de intervención sobre el comportamiento de los sujetos, viéndose nuevamente superada su dimensión recaudatoria en pureza.

En segundo lugar, la introducción de tipos diferenciados encuentra lógica en el denominado “igualitarismo específico”, que hay que diferenciar del “igualitarismo genérico”; actuando como premisa para encuadrar ambos conceptos, la consabida diferenciación entre igualdad y equidad desde la perspectiva de la justicia social¹¹¹³. Este “igualitarismo específico” –“*specific egalitarianism*”– parte de la concepción de que ciertos bienes resultan esenciales para la vida humana, motivo por el cual frente a la redistribución a través de la renta, se introducen medidas encaminadas a facilitar la satisfacción de las necesidades inherentes a éstos apelando a dicho carácter preferente¹¹¹⁴. *Exempli gratia*, el caso de la conocida “pobreza energética”, señalándose

¹¹¹¹ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees, op. cit.*, p. 171 y ss.

¹¹¹² “En general, haciendo pagar mayores impuestos a los bienes y servicios asociados al ocio y menores a los vinculados con el trabajo hace que, en parte, se puedan neutralizar los desincentivos al trabajo que genera un sistema impositivo redistributivo. Se puede obtener un efecto similar aplicando menores tipos de gravamen sobre los bienes cuyo consumo está asociado con más horas de trabajo, como por ejemplo, las comidas preparadas”. *Ibidem*, p. 172 y ss.

¹¹¹³ “Igualdad y equidad aparecen como dos caras o dimensiones del viejo concepto de la “justicia social”. Se trata de dos principios éticos distintos, que no pueden ser asimilados el uno al otro ni suplantados entre sí. La equidad apunta a la igualdad de oportunidades individuales para la satisfacción de un conjunto de necesidades básicas o aspiraciones definidas socialmente; la igualdad, en cambio, apunta a la distancia entre categorías sociales respecto del poder y al riqueza, o, si se quiere, del acceso a instrumentos que determinan el poder sobre lo personal y el entorno”. GARRETÓN, M. A.: “Igualdad, ciudadanía y actores en las políticas sociales” en *Sociología del desarrollo, políticas sociales y democracia*; Siglo XXI, México, 2001, p. 189.

¹¹¹⁴ TOBIN, J.: “On limiting the domain of inequality”, *The Journal of Law and Economics*; vol. 13, 1970. Sin ánimo de exhaustividad, este concepto es invocado después en: THURLOW, L. C.: “Government

como una de los indicadores más aceptables de ésta el gasto de más del 10% de los ingresos en energía¹¹¹⁵. También se trataría de estimular la adquisición de ciertos bienes o la demanda de determinados servicios que resultan beneficiosos para la población, alternativa de especial interés en el caso de aquéllos vinculados a la promoción de derechos sociales.

Al respecto, no es infrecuente encontrar en nuestro ordenamiento frecuentes reajustes en los tipos impositivos del IVA; a título de ejemplo, la reciente reforma operada por el Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte y otras medidas económicas, que establece un tipo impositivo reducido del 10%, frente al 21% precedente, para el caso de importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por determinados sujetos¹¹¹⁶; apelando a «*la urgente necesidad de incentivar las transacciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección [...] con la finalidad de dinamizar de manera inmediata estas entregas de bienes unido a la oportunidad de impulsar la producción de nuestros artistas*»¹¹¹⁷. Se trata de una medida con causa en el art. 44.1 CE, que reza que «*Los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho*»¹¹¹⁸; no obstante, dado el carácter puntual de la medida relatada, no faltan voces que reclaman una generalización del beneficios a otros bienes y servicios igualmente vinculados a la finalidad cultural como es el caso de alguna propuesta autonómica para contrarrestar tal disparidad de tratamiento fiscal respecto al IVA¹¹¹⁹. En cualquier caso, encontramos un ejemplo de fomento del igualitarismo

expenditures: Cash or in-kind aid?» en *Markets and Morals*; Hemisphere Publishing, Washington, 1977.

¹¹¹⁵ BOARDMAN, B.: *Fuel Poverty: From Cold Homes to Affordable Warmth*; Belhaven, London, 1991. Sobre este tema, más reciente, es igualmente interesante consultar: *Fixing Fuel Poverty: Challenges and Solutions*; Routledge, 2013.

¹¹¹⁶ Art. 91.Uno.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹¹¹⁷ Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹¹¹⁸ Entre otros, sobre el tratamiento a efectos del IVA del mercado del arte, *vid.* PEDREIRA MENÉNDEZ, J: "Propuestas para la reforma del IVA en el mercado del arte: el servicio cultural de las galerías de arte", *Quincena Fiscal*; núm. 6, 2011.

¹¹¹⁹ Nos referimos al Anteproyecto de la Ley del Estímulo de la Actividad Cultural en Andalucía, cuya Exposición de Motivos expresa: «*Este difícil panorama ha venido a empeorarse, en materia de cultura, con la reciente modificación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que ha supuesto un incremento desmedido en el coste de los productos y servicios culturales, colocando a nuestro país a la cabeza de Europa en el nivel de esfuerzo impositivo requerido para el consumo de cultura cuyas secuelas son, por un lado, una mayor retracción del consumo, que hace prácticamente baldío el pretendido efecto recaudatorio de la medida y, por otro, un agravamiento de la crisis del sector con sus correspondientes efectos en el PIB y en el empleo*».

específico frente a la redistribución generalizada que ilustra la idea antes apuntada.

En tercer lugar, se aduce¹¹²⁰ el conocido “tagging”¹¹²¹, que supone la intervención selectiva en relación a determinados sectores a través del sistema impositivo con la finalidad de promover el bienestar social mediante éste. Aunque profundizaremos en una sección posterior sobre esta modalidad de intervención a colación de los beneficios tributarios; únicamente advertir que, en el caso de los tipos diferenciados, se trata de apoyarse sobre ciertas características relevantes presentes en la estructura de gasto como vehículo para intervenir sobre sectores concretos. Como vimos, se trata una vez más de una muestra de la lectura de dimensión horizontal de la equidad, al trasluz de la igualdad material, con la finalidad de efectuar la equiparación inherente a los derechos sociales. Ahora bien, esta materialización de la dimensión objetiva de los derechos sociales, encuentra límites en la esfera individual de los sujetos; en definitiva, estamos ante la tensión entre los principios de igual sacrificio e imposición óptima¹¹²². En este sentido, el “tagging” se ha apuntado como una alternativa interesante, teniendo en cuenta que las etiquetas o *tags* permiten identificar sectores con poca capacidad sobre los que intervenir; ahora bien, mientras la ciencia económica apunta sectores puntuales en base a los que actuar¹¹²³, desde una óptica jurídica tales instrumentos de intervención tendrán que superar el control de razonabilidad, sobre el que profundizaremos en un momento posterior de nuestro discurso. De acuerdo con este planteamiento, la imposición óptima supone el punto de encuentro de ambas perspectivas, siendo necesario atender las pautas económicas que apuntan los *tags* más adecuados para la consecución de la finalidad redistributiva en su proyección sobre sectores concretos; pero también los parámetros de constitucionalidad respecto a los instrumentos de intervención al trasluz del art. 14 CE, cuyo tenor literal dicta que «Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer

¹¹²⁰ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees, op. cit.*, p. 177. El “tagging” es abordado por el mismo autor en: “An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation”, *Review of Economic Studies*; núm. 38, 1971.

¹¹²¹ AKERLOF, G.: “The Economics of «Tagging» as Applied to the Optimal Income Tax, Welfare Programs, and Manpower Planning”, *The American Economic Review*; vol. 68, núm. 1, 1978.

¹¹²² “Taxing endogenous income rather than exogenous ability discourages effort, reducing economic activity overall. Tags carry information about ability but are hard to modify, so taxing them allows for redistributive gains without efficiency losses”. WEINZIERL, M. C.: “Why do we redistribute so much but tag so little? The principle of equal sacrifice and optimal taxation”, *NBER Working Paper Series*; núm. 18045, 2012.

¹¹²³ *Exempli gratia*, sobre la utilización de indicadores de género en el marco impositivo, *vid.* ALESINA, A.; ICHINO, A. Y KARABARBOUNIS, L.: “Gender-based taxation and the division of family chores”, *American Economic Journal: Economic Policy*; 32, 2011. BASTANI, S.: “Gender-based and couple-based taxation”, *International Tax and Public Finance*; vol. 20, núm. 4, 2013.

discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social», indicaciones que hay que cohonestar con la necesaria intervención de los poderes públicos en orden a la consecución del «Estado social y democrático de Derecho» que propugna el art. 1 de nuestra Norma fundamental.

5.4.3.2 Progresividad cualitativa y externalidades

En determinados productos, al gravamen a través del impuesto general al consumo como el IVA, debe sumarse el correspondiente impuesto especial con justificación en los efectos externos que genera su consumo; por tanto, estamos también ante la aplicación de un tipo diferente de gravamen, generándose como resultado la aplicación de un tipo impositivo especialmente alto en términos generales. En nuestro ordenamiento, podemos encontrar un ejemplo en la citada Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; ésta contempla impuestos sobre la fabricación que gravan productos como el alcohol y sus bebidas derivadas o el tabaco, aclarando el legislador que *«se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costas 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, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc»*¹¹²⁴. Igualmente, en relación al Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte, advierte que *«Al igual que en otros Estados miembros, se ha considerado adecuado establecer un impuesto sobre vehículos que, satisfaciendo las condiciones exigidas a nivel comunitario, compense la pérdida de recaudación que lleva consigo la desaparición del tipo impositivo incrementado en el Impuesto sobre el Valor Añadido y los costas sociales que su utilización comporta en materia de sanidad, circulación viaria, infraestructuras y medio ambiente»*¹¹²⁵.

Por consiguiente, estos tipos se justifican invocando las conocidas externalidades financieras negativas que pueda generar el consumo de estos productos¹¹²⁶; especialmente en los casos en que el sistema de salud se financie

¹¹²⁴ Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

¹¹²⁵ *Ibidem*.

¹¹²⁶ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

omitiendo un incremento de pago por tales riesgos. Sin embargo, se ha apuntado la problemática determinación de tales costes externos, es decir, la fijación del diferencial impositivo apropiado que cubra éstos¹¹²⁷. Desde una óptica más amplia, salvando este problema, se apela al efecto de desincentivo que producen estos impuestos en relación al consumo de tales bienes, actuando en estos casos el precio como mecanismo de transmisión de la recomendación del legislador, enfoque sobre el que profundizaremos después al abordar el papel desempeñado por el tributo como instrumento para la promoción de deberes con fundamento en el valor de igualdad material. Se trata de un problema que ha sido estudiado con especial énfasis en el marco de la tributación medioambiental, definiéndose la finalidad de la valoración ambiental como “obtener una medición monetaria de la ganancia o pérdida de bienestar o utilidad que una persona, o un determinado colectivo, experimenta a causa de una mejora o daño de un activo ambiental accesible a dicha persona o colectivo”¹¹²⁸; cuestión sobre la que nos remitimos al capítulo siguiente en el que abordaremos la materia ambiental a través de los derechos fundamentados en el valor solidaridad.

En contrapunto, encontramos otros argumentos especialmente interesantes que hacen referencia a internalidades en relación al daño que el sujeto realiza sobre su propia persona a través del consumo de determinados bienes como el tabaco¹¹²⁹. Frente a otros enfoques, éste incide en la inconsistencia temporal de las decisiones adoptadas por los consumidores de este tipo de productos¹¹³⁰, de modo que el exceso de gravamen incentivaría decisiones que a largo plazo serían las pretendidas por los consumidores. En este sentido, hacer mención también a algún reciente estudio en el ámbito de la OCDE¹¹³¹, que se plantea la conveniencia de instaurar mecanismos tributarios para desincentivar el consumo de ciertos productos alimenticios por su contenido graso; se trata de las “*fat-taxes*” a las que hemos hecho ya referencia a lo largo de nuestro discurso. No obstante, apuntaremos que tras estos argumentos, a menudo se subraya la actitud paternalista que revela el Estado en su intervención en situaciones de esta

¹¹²⁷ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Informe Mirrlees, *op. cit.*, p. 180.

¹¹²⁸ LINARES LLAMAS, P. Y ROMERO LÓPEZ, C.: “Economía y medio ambiente: herramientas de valoración ambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental* Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 1189.

¹¹²⁹ GRUBER, J.: “Smoking «Internalities»”, *Regulation*; núm. 25, 2003, p. 54 y ss.

¹¹³⁰ “That is in contrast with the traditional economic model’s time-consistent formulation. In that formulation, today’s self and all future selves are in agreement about the advisability of smoking, leading to no regret or inability to carry out plans to quit”. *Ibidem*, p. 54.

¹¹³¹ SASSI, F.: *Obesity and the Economics of Prevention: Fit not fat*; OECD, Paris, 2010.

naturaleza¹¹³².

5.5 Impuestos y recargos extrafiscales de equidad

La neutralidad es una característica generalmente deseable en un sistema impositivo, habida cuenta que un sistema impositivo eficiente minimiza la pérdida de bienestar; sin embargo, en algunas ocasiones, es necesario utilizar los impuestos como mecanismo para influir sobre el comportamiento de los agentes económicos en diferente sentido¹¹³³. Por consiguiente, se perfila un nudo gordiano entre eficiencia y justicia¹¹³⁴ en relación al que merece mención la teoría de la imposición óptima; un planteamiento complejo que, resumidamente, consiste en “la elección de un sistema impositivo que equilibre las pérdidas de eficiencia con los deseos de redistribución del gobierno y con la necesidad de recaudar determinados ingresos. Proporciona una manera de pensar rigurosamente sobre los conflictos que se plantean entre estos objetivos y de asegurar que se hacen explícitos los juicios de valor que subyacen a las preocupaciones sobre la distribución de la renta y del bienestar, al tiempo que se toman en consideración adecuadamente los costes en términos de eficiencia para alcanzar esa distribución”¹¹³⁵.

Hemos visto que los poderes públicos utilizan diferentes instrumentos tributarios para hacer efectivos los derechos sociales, entre éstos, algunos operan en sede de la función recaudatoria, como los impuestos redistributivos en los que encuentra especial proyección el principio de progresividad. Otros, buscan el desempeño de prestaciones personales, postergando en medida variable la función recaudatoria como los beneficios tributarios ya examinados, así como impuestos y recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos del art. 58.2.d) LGT. En el caso de los beneficios tributarios, se trata de técnicas desgravatorias diversas que minoran la carga tributaria que, de otro modo, tendría que soportar el obligado tributario. En cambio, en el caso de los impuestos y recargos extrafiscales, suponen *prima facie* un incremento de la carga tributaria a soportar por el obligado tributario, que podrá minorar mediante el desempeño de ciertas prestaciones personales que los poderes públicos pretenden desincentivar. Por consiguiente, se trata de un punto de partida sustancialmente diferente, habida cuenta que tributos y recargos extrafiscales

¹¹³² Entre otros, MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees, op. cit.*, p. 181.

¹¹³³ *Ibidem*, p. 45.

¹¹³⁴ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

¹¹³⁵ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees, op. cit.*, p. 41. Del mismo autor, se puede encontrar un desarrollo completo de esta teoría en: “The Theory of Optimal Income Taxation”, *op. cit.*

generan repercusiones directas en los derechos patrimoniales, a tal punto que la prohibición de alcance confiscatorio, la interdicción de la arbitrariedad o el control de proporcionalidad cobran especial sentido¹¹³⁶.

En términos generales, la aceptación del tributo extrafiscal en pos de la consecución de fines ajenos al exclusivamente recaudatorio queda fuera de toda duda; en este sentido, la STC 37/1987 puso de manifiesto que *«la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales».*

Podemos decir que se trata de un planteamiento embrionario de la legitimidad constitucional de la extrafiscalidad, que acertadamente ya apunta al reconocimiento implícito de la superación de la función estrictamente recaudatoria por el tributo. Se trata de los cimientos del tributo extrafiscal, que llegan hasta nuestros días a través de posteriores pronunciamientos que han desempeñado una labor de perfeccionamiento pretoriano de la construcción dogmática; en este sentido, la STC 96/2013, en relación a la potestad para establecer tributos por parte de las Comunidades Autónomas, recoge el testigo describiendo esta posibilidad *«como una manera de allegarles medios económicos para satisfacer sus necesidades financieras: fin fiscal; bien como instrumento al servicio de políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria: fin extrafiscal (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 179/2006, de 13 de junio, FJ 3; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 4)».*

Ahora bien, sin perjuicio de las anteriores consideraciones, lo cierto es que el recurso a tributos y recargos extrafiscal sigue planteando cuestiones de interés que

¹¹³⁶ Vid. Capítulo Noveno del presente trabajo.

invitan a analizar la construcción dogmática de la extrafiscalidad. Siguen existiendo ciertos aspectos especialmente controvertidos en torno a ésta; como el posible encubrimiento de pretensiones recaudatorias, o bien, el no pacífico acomodo en relación al principio de capacidad que venimos desarrollando. Habida cuenta que la redimensión extrafiscal del impuesto produce ciertas fricciones al trasluz de la construcción dogmática del tributo en torno a su finalidad recaudatoria, se han planteado diferentes soluciones que pasamos a describir someramente. En otras palabras, asumiendo las interesantes posibilidades que ofrece el tributo al legislador como instrumento complementario de intervención para el desarrollo de sus políticas, se articulan soluciones para resolver los aspectos conflictivos evidenciados en la utilización del impuesto para un fin diferente al recaudatorio. En atención a las consideraciones que acabamos de expresar, se trata de “técnicas de distensión”: técnicas en cuanto “conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte”¹¹³⁷; y de distensión, porque tienen la finalidad de aliviar las fricciones materializadas desde las perspectiva del tributo recaudatorio.

Como profundizaremos sobre el análisis dogmático de impuestos y recargos extrafiscales, en este momento del discurso nos limitaremos a citar algunos ejemplos de la utilización de ambos al servicio de los derechos sociales. En el caso de los impuestos extrafiscales de equidad, es decir, al servicio de los derechos con fundamento en el valor de igualdad en su sentido material, podemos encontrar en nuestro sistema tributario algunos impuestos que apelan a la función social de la propiedad ya comentada en un momento anterior de nuestro discurso¹¹³⁸, como el primigenio e interesante Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas (Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria), y con la misma orientación, el Impuesto extremeño sobre Dehesas en deficiente aprovechamiento (Ley 1/1986, de 2 de mayo, sobre la dehesa en Extremadura), Impuesto extremeño sobre las Tierras calificadas como Regadíos Infrautilizados (Ley 3/1987, de 8 de abril, sobre tierras de regadío) y el Impuesto asturiano sobre Fincas Infrautilizadas (Ley 4/1989, de 21 de julio, de ordenación agraria y desarrollo rural)¹¹³⁹.

Por todos, el tributo extrafiscal andaluz se fundamenta sobre esta función social de la propiedad, indicando la Exposición de Motivos, que esta medida se incardina, junto a otras, en orden al «*establecimiento y desarrollo de explotaciones agrarias*

¹¹³⁷ Quinta acepción de la voz “técnico, ca” en la 22.^a edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

¹¹³⁸ Nos remitimos al Capítulo Tercero en el que hemos comentado cómo operan estos gravámenes en relación a la función social de la propiedad.

¹¹³⁹ Se trata de algunos ejemplos al hilo del discurso, sin ánimo de exhaustividad en todo caso.

rentables social y económicamente, es consecuencia también del cumplimiento de la función social de la propiedad de la tierra. Es preciso exigir la realización al propietario de una actividad con rentabilidad social y económica. Dentro del conjunto de medidas graduales, es instrumento para la consecución de ello la imposición de planes de mejora a aquellos propietarios o explotadores de la tierra que no alcancen determinados niveles de actividad En esta misma línea la Ley contempla el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas [...]». Este impuesto grava la infrautilización de fincas rústicas situadas en el territorio andaluz¹¹⁴⁰, fijándose como hecho imponible la «*infrautilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el periodo impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal*»¹¹⁴¹; coherentemente la cuota tributaria se determina en función del grado de desviación del rendimiento considerado óptimo¹¹⁴².

También los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos del art. 58.2.d) LGT constituyen una vía para la extrafiscalidad, siendo considerados por algún autor como la antítesis de los beneficios tributarios¹¹⁴³. Por su parte, el art. 157.1.a) CE contempla los recargos sobre impuestos estatales entre los recursos de las Comunidades Autónomas, posibilidad ésta que cuenta con los límites fijados por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, que en su art. 12.Dos advierte que «*no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos*»; también el art. 38.2 TRLRHL *in fine* contempla que «*las entidades locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva comunidad autónoma y de otras entidades locales en los casos expresamente previstos en las leyes de la comunidad autónoma*»; además, en ocasiones se introduce un recargo sobre los tributos propios.

Estos casos resultan especialmente interesantes, porque se puede observar la estratificación de los valores integrados en la “tetralogía axiológica”¹¹⁴⁴ en su proyección sobre la imposición, imbricándose a través del correspondiente recargo la finalidad extrafiscal que operaría apoyada sobre la estructura del tributo recargado como

¹¹⁴⁰ Art. 30 de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria.

¹¹⁴¹ Art. 31 de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria.

¹¹⁴² Art. 39 de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria.

¹¹⁴³ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*; Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p. 91.

¹¹⁴⁴ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

veremos en un momento posterior del discurso. Habida cuenta que también profundizaremos sobre los recargos como técnica suasoria en otro momento¹¹⁴⁵, ahora nos limitaremos a citar como ejemplo la posibilidad contemplada por el art. 72.4 TRLRHL *in fine* en relación al IBI: «*Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare*».

Aunque impuestos y recargos pueden actuar como vehículos extrafiscales, sí hay un aspecto diferencial de especial interés desde una perspectiva psicológica. En el caso de los recargos, no se articulan mecanismos que permitan distinguir con claridad el propio impuesto y el correspondiente recargo, de modo que el efecto extrafiscal puede verse minorado si el obligado no se detiene a examinar la composición de la carga tributaria que soporta. Ciertamente, en función de la cuantía que pueda suponer este recargo, es posible que detecte dicho concepto y se preocupe de los cauces para su minoración en el caso de impuestos periódicos, pero sin lugar a dudas el efecto será menor. Aún más se desvirtúa el mecanismo suasorio en el caso de los impuestos instantáneos, que por su propia naturaleza y si no se trata de un presupuesto de hecho que se reitere con frecuencia en el tiempo –como el consumo de tabaco–, quedaría en entredicho esta finalidad extrafiscal.

5.6 Impuestos y recargos fiscales de equidad

En algunas ocasiones, el legislador establece impuestos y recargos con justificación en la equidad pero que no presentan naturaleza extrafiscal, la técnica utilizada es la supuesta afectación de los ingresos recaudados; por consiguiente, actúan por vía recaudatoria posibilitando la financiación de determinadas prestaciones inherentes a los derechos sociales, no constituyen técnicas suasorias e igualmente repercuten sobre la carga tributaria global soportada por el obligado tributario.

El principio de no afectación no aparece contemplado en la vigente LGT, aunque sí aparecía en el art. 27 de su predecesora de 1963 en los siguientes términos: «*El rendimiento de los tributos del Estado se destinará a cubrir sus gastos generales a menos que a título excepcional y mediante una Ley se establezca una afectación*

¹¹⁴⁵ Vid. Capítulo Octavo del presente trabajo.

concreta». Actualmente, el art. 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, contempla entre los principios y reglas de gestión presupuestaria que «*Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados*».

En la literatura científica encontramos razones de diversa índole para rechazar generalmente la afectación de ingresos a una finalidad determinada, como que dicha práctica supone un obstáculo a la adaptación de la normativa del tributo a criterios de capacidad económica, primando el aseguramiento de cierto volumen de ingresos para dar cobertura a los gastos que tenga vinculado el tributo en cuestión¹¹⁴⁶; también se ha aducido que los fondos detraídos a través de estos tributos no resultan permeables a las necesidades públicas y sociales, generando un efecto de autofinanciación a evitar¹¹⁴⁷. Sin embargo, la tacha más frecuente se debe a la errónea consideración de la afectación como una característica propia de las exacciones parafiscales, idea actualmente superada¹¹⁴⁸, entendiéndose que esta característica no es necesaria ni suficiente¹¹⁴⁹ para arrogar la condición de parafiscal a una exacción.

En la actualidad podemos encontrar esta nota de afectación en algunos tributos, como *exempli gratia* el Impuesto murciano sobre los Premios del Juego del Bingo, cuyo hecho imponible está determinado por «*el pago de premios a los jugadores en el juego del bingo que deban ser abonados con cargo a la dotación económica de la bolsa*

¹¹⁴⁶ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho* vol. II; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 258. *Apud* VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*; Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 41.

¹¹⁴⁷ CALVO ORTEGA, R.: "Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria" en *Tratado de Tributación Medioambiental* Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 107.

¹¹⁴⁸ "Sabido es que al afectación de un determinado ingreso tributario a la financiación de un gasto público constituye una decisión del legislador, motivada por múltiples razones de política fiscal, pero que en nada afecta a la naturaleza de la relación que se establece entre la Administración y el particular por la existencia del tributo. Es, por tanto, una nota extrajurídica que, por otra parte, no tiene por qué corresponder exclusivamente a las exacciones parafiscales.

Ello no obsta para que, en efecto, los ingresos parafiscales constituyan uno de los casos más sobresalientes de afectación y que, por ello, tal característica pueda ser utilizada como un índice más en el proceso delimitador del fenómeno".

MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, *op. cit.*, p. 43 y 44.

¹¹⁴⁹ MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 39, 1983, p. 356. *Apud* VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 42.

acumulada, de acuerdo con lo dispuesto en el anexo I del Reglamento del Juego del Bingo de la Región de Murcia, aprobado mediante Decreto n.º 194/2010, de 16 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Juego del Bingo de la Región de Murcia y se modifica el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia»¹¹⁵⁰. Según la Exposición de Motivos de la Ley, ante la inconveniencia de aumentar la presión fiscal en sentido general a través de renta o consumo, se opta por esta modalidad de gravamen con la finalidad de «ayudar a financiar los Servicios que la Comunidad Autónoma debe facilitar o fomentar en general y, en especial, los destinados a aquellos de nuestros conciudadanos más marginados o necesitados, con programas de empleo juvenil, atención a los minusválidos, huérfanos, drogadictos, alcohólicos y otros fines sociales».

Igualmente se puede optar por recargos con idéntico fin, como a título de ejemplo, el caso del derogado Recargo manchego sobre la Tasa de Juegos de suerte, envite o azar, cuyo hecho imponible estaba constituido por «*los premios del juego del bingo, el pago de premios a los jugadores*»¹¹⁵¹; declarando el legislador que «*Los recursos obtenidos por las figuras tributarias que se crean en la presente Ley, se asignarán en los Presupuestos Generales de cada año para financiar programas de gastos de carácter social*»¹¹⁵². En ambos casos examinados observamos que el gravamen opera en relación a los premios, de modo que cabe excluir la incidencia que puedan generar en la decisión de jugar por parte de los obligados tributarios.

5.7 Beneficios tributarios

Como hemos visto, el *tagging* constituye un interesante mecanismo de intervención de los poderes públicos que, no solo pretenden la redistribución generalizada, sino que también interviene promoviendo el igualitarismo específico, es decir, sobre determinados sectores. Ahora bien, el recurso a esta técnica encuentra ciertos inconvenientes¹¹⁵³, como la complejidad que puede implicar su funcionamiento; habida cuenta que ciertos beneficios tributarios pueden estar dirigidos a la intervención sobre estructuras de gasto puntuales, resultando compleja desde un punto de vista administrativo su puesta en práctica a efectos de su comprobación. Además, la intimidad constituye un límite jurídico a tener en cuenta en la articulación de beneficios;

¹¹⁵⁰ Art. 5 de la Ley 12/1984, de 27 de diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar.

¹¹⁵¹ Art. 3 de la Ley 4/1989, de 14 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite o azar.

¹¹⁵² Art. 1.2 de la Ley 4/1989, de 14 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite o azar.

¹¹⁵³ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees, op. cit.*, p. 78 y 79.

es necesario establecer un sistema de beneficios tributarios a partir de la información que obra en poder de la Administración tributaria, teniendo en cuenta que se está obviando aquélla que se oculta deliberadamente como en el caso de los problemáticos paraísos fiscales, así como otra a la que no sería aceptable acceder aunque pudiera resultar eficiente desde la óptica económica. Al respecto, los parámetros de justicia constituyen pautas inexorables para la inserción de determinados beneficios en sede del ordenamiento jurídico, bosquejando la Norma fundamental los cimientos esenciales en este sentido.

En relación al objeto de nuestro discurso, la finalidad extrafiscal en sede impositiva, proponemos una distinción básica entre instrumentos extrafiscales de carácter positivo y negativo; entre los primeros, se reputarían todos los beneficios tributarios en los términos que después expondremos; respecto a los segundos, encontramos los tributos extrafiscales o los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos del art. 58.2.d) LGT. Por tanto, estamos en todos los casos ante técnicas impositivas con un interesante efecto suasorio que pretenden alinear la conducta de los ciudadanos en uno u otro sentido, es decir, operan en relación a aquellos ámbitos en los que los obligados tributarios cuentan con capacidad de decisión; *exempli gratia*, es posible promover el alquiler de viviendas vacías, pero no se puede acelerar o desacelerar la edad de los ciudadanos, aunque este componente se utilice para restringir en cierto sentido el correspondiente beneficio tributario. En otras palabras, los ciudadanos cuentan con capacidad para decidir sobre el destino que le dan a su inmueble, en el entendimiento de desempeñar ciertas conductas más favorables socialmente, pero como es obvio, no pueden manipular su edad.

Como profundizaremos sobre los beneficios tributarios como mecanismo suasorio en un momento posterior de nuestro discurso, hacemos una remisión a dicha parte del presente trabajo¹¹⁵⁴. En este momento, únicamente plantearemos que no todos los beneficios tributarios constituyen técnicas de fomento al servicio de la realización de los derechos sociales; sino que algunos obedecen a razones de otra índole, como técnicas, en el caso de las exenciones articuladas para corregir los supuestos de doble imposición. De momento, a mero título de ejemplo, citaremos algunos beneficios tributarios que actúan como técnicas de fomento, a fin de promover conductas que satisfacen el interés general. Al respecto, recordemos que el art. 49 CE cuenta con el siguiente tenor literal: «*Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los*

¹¹⁵⁴ Vid. Capítulo Séptimo del presente trabajo.

ciudadanos». Pues bien, en coherencia con esta finalidad protectora de determinadas situaciones de discapacidad¹¹⁵⁵, el art. 41 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; contempla una deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad¹¹⁵⁶ en los siguientes términos:

«1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

2. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

3. Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el artículo 109 de esta Ley».

También a título de ejemplo, podemos citar el art. 43.3 CE que contempla que *«Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo facilitarán la adecuada utilización del ocio»*, y más indirectamente el art. 43.1 establece que *«Se reconoce el derecho a la protección de la salud»*; en consonancia, el art. 20.1.13.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido contempla una exención para:

«Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

a) Entidades de derecho público.

¹¹⁵⁵ Entre otras obras, se puede encontrar un análisis general sobre esta cuestión desde la perspectiva impositiva en: PÉREZ LARA, J. M. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Impuestos y discapacidad*; Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

¹¹⁵⁶ Este precepto ha sido recientemente modificado por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

b) *Federaciones deportivas.*

c) *Comité Olímpico Español.*

d) *Comité Paralímpico Español.*

e) *Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.*

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos».

Como se puede observar en los casos indicados a título de ejemplo, se contemplan beneficios tributarios para promover pautas de conducta como la contratación de discapacitados o la prestación de servicios deportivos a personas físicas por las entidades citadas, que en definitiva, constituyen deberes de igualdad a través de los que se produce la materialización de ciertos derechos sociales como los citados.

6 Derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica

Frente a la interpretación del art. 31.1 CE a través del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, surge una postura alternativa¹¹⁵⁷ que defiende su lectura como el derecho a ser gravado atendiendo a la propia capacidad económica¹¹⁵⁸, denunciando además la deficitaria protección que ésta recibe a nivel constitucional. Sin embargo, esta transición enraíza en la evolución dogmática del principio de capacidad económica sobre la que nos detendremos someramente.

Como advertimos en un momento anterior del discurso, en su concepción primigenia en el seno de la dogmática italiana, el principio de capacidad económica obedece a la correlación entre los beneficios percibidos por un sujeto del Estado y sus aportaciones para su sostenimiento¹¹⁵⁹. Sin embargo, esta teoría queda en entredicho al observarse que ésta opera bajo la lógica de la igualdad formal, al trasluz del valor de libertad, generándose evidentes fricciones cuando el sistema impositivo tiene que responder a las necesidades inherentes a los derechos sociales. Es entonces cuando se inyecta cierta carga de equidad en el sistema impositivo, advirtiéndose que incluso cuando puedan individualizarse los beneficios que recibe un sujeto del Estado, se trata

¹¹⁵⁷ ALIAGA AGULLÓ, E.: "El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación" en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 166 y 167.

¹¹⁵⁸ Sobre esta cuestión, constituye toda una referencia en la materia el trabajo de HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit.

¹¹⁵⁹ GRIZIOTTI, B.: *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, op. cit., p. 50.

de un criterio de reparto injusto¹¹⁶⁰, en cuanto obviaría la equidad integrada en la tantas veces citada “tetralogía axiológica del Estado social”¹¹⁶¹. Sobre la base de estas premisas, se plantea un auténtico nudo gordiano en relación a la capacidad económica que se encuentra en una situación crítica sentida en los contextos español, italiano y alemán; experimentándose únicamente en el tercer caso su rehabilitación, apoyándose como solución en el principio de interdicción de la arbitrariedad¹¹⁶². Este mecanismo permite resolver la tensión existente entre la hegemonía del principio de capacidad económica como criterio de reparto de los gastos públicos y la necesaria *interpositio legislatoris* para la realización de los derechos sociales, que exige la utilización de mecanismos impositivos como los descritos a lo largo del discurso, inexorables para el desempeño de la función económica de redistribución, inherente a estos derechos de segunda generación.

Por tanto, en la jurisprudencia alemana se verifica el protagonismo desempeñado por el principio de igualdad en materia tributaria, convirtiéndose el principio de capacidad económica en la medida de esta igualdad; verificándose además un derecho fundamental de los contribuyentes a la tributación basada en este principio de igualdad¹¹⁶³. En consecuencia, se observa la superación de la concepción de la capacidad económica como interdicción de la arbitrariedad, pudiendo operar ésta como derecho fundamental del contribuyente y como medida de igualdad tributaria¹¹⁶⁴. Como derecho fundamental a tributar con arreglo a la propia capacidad económica, supondría una modalidad del derecho a la igualdad, aunque proyectado sobre el sostenimiento de los gastos públicos, que a su vez enraizaría en la dignidad de la persona, punto de partida básico para la construcción iusfundamental presente en la dogmática alemana. En relación a este planteamiento, se ha apuntado¹¹⁶⁵ que es importante tener en cuenta que la Ley Fundamental de Bonn no contempla expresamente el principio de capacidad económica, situación que ha solucionado el Tribunal Constitucional alemán deduciéndolo del principio de igualdad. Además, advierte el autor que supondría una medida del deber de contribuir, como una plasmación de la solidaridad con la mediación

¹¹⁶⁰ PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *op. cit.*, p. 378 y ss.

¹¹⁶¹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹¹⁶² HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 37.

¹¹⁶³ *Ibidem*, p. 49 y 50.

¹¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 82 y ss.

¹¹⁶⁵ ALIAGA AGULLÓ, E.: “El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación”, *op. cit.*, p. 176.

del Estado¹¹⁶⁶.

En nuestra jurisprudencia se ha observado¹¹⁶⁷ un reflejo jurisprudencial del derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica en la STC 45/1989, que contempla que, «*como exigencia derivada de los arts. 14 y 31, es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada. Dada la existencia de una cuota única que la sujeción conjunta comporta, esta limitación constitucional puede concretarse en la afirmación de que tal cuota única no puede exceder en su cuantía de la que resultaría de adicionar las cuotas separadas que corresponderían a cada uno de los sujetos pasivos, aunque, como es obvio, sí puede ser menor si el legislador emplea también este instrumento de la sujeción conjunta, como es casi inexcusable, para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el art. 39.1 de la Constitución*». También la posterior STC 76/1990 hace mención a «*Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes*».

Sin embargo, se hace necesario retomar la evolución de la jurisprudencia alemana por cuanto muestra con especial acierto la evolución en la construcción dogmática iusfundamental de la extrafiscalidad, así como la evolución del sistema impositivo vertebrado, al igual que los derechos fundamentales, por la “tetralogía

¹¹⁶⁶ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 82.

¹¹⁶⁷ Aunque no faltan posturas discrepantes sobre la interpretación de este pronunciamiento, vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El deber de contribuir como deber constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 125, 2005, p. 40.

axiológica”¹¹⁶⁸ integrada por los valores de “libertad, equidad y solidaridad”. En este sentido, se señalan sentencias del Tribunal Constitucional Federal alemán que, siguiendo la influencia de algún autor¹¹⁶⁹, subraya la importancia del principio de capacidad económica como una derivación del derecho de propiedad, reconocido en el art. 14 de la Norma fundamental¹¹⁷⁰. Desde nuestro punto de vista, se trata de un nuevo enfoque con causa en el poder expansivo de la imposición, que inicialmente se apoya en el tributo pero, tras la incorporación de derechos sociales y de solidaridad, a cuya dimensión objetiva sirve el tributo como mecanismo de garantía, se plantea la necesidad de perfilar los límites del poder tributario. Esta construcción dogmática limitativa del alcance expansivo del poder tributario pasa por el control de proporcionalidad y la valoración del impacto del conjunto de la carga fiscal sobre el contribuyente —*Gesamtbelastung*—. Por tanto, tales ejes se perfilan como vertebradores de la justicia impositiva sobre la que profundizaremos en un momento posterior del discurso¹¹⁷¹.

En el análisis deóntico del deber de contribuir y el derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica, hemos de recurrir a la distinción básica entre situaciones activas, descritas como “expectativas positivas de prestaciones”¹¹⁷², y pasivas, entendidas como “expectativas negativas de no lesiones”¹¹⁷³. Partiendo de esta distinción, la relación jurídico-tributaria presenta una estructura molecular; de una parte,

¹¹⁶⁸ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹¹⁶⁹ Según HERRERA MOLINA: “P. KIRCHHOF, P.: “Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit”, *StuW*, 4, 1985, pág. 323. Algunos aspectos de esta idea ya se apuntaban en otro trabajo del mismo autor (KIRCHHOF, P.: “Steuergleichheit”, *StuW*, 4, 1984, pág. 309 y ss.)”. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 50.

¹¹⁷⁰ «1. La propiedad y el derecho a la herencia están garantizados. Su contenido y sus límites serán determinados por las leyes.

2. La propiedad obliga. Su uso debe servir al mismo tiempo al bien común.

3. La expropiación está permitida sólo por razones de bien común. Podrá ser efectuada sólo por ley o en virtud de una ley que establezca el modo y el monto de la indemnización. La indemnización se fijará considerando en forma equitativa los intereses de la comunidad y de los afectados. En caso de discrepancia sobre el monto de la indemnización quedará abierta la vía judicial ante los tribunales ordinarios».

¹¹⁷¹ *Vid.* Capítulo Noveno del presente trabajo.

¹¹⁷² FERRAJOLI, L.: *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho*, *op. cit.*, p. 608.

¹¹⁷³ FERRAJOLI, L.: *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho*, *op. cit.*, p. 608.

implica el deber de contribuir, entendido como la obligación de un acto¹¹⁷⁴, que supone una expectativa positiva de que el obligado tributario cumplirá con la obligación material de entrega de una suma de dinero; de otra parte, integra determinadas cargas, en el sentido de obligación de un acto instrumental frente al deber de contribuir¹¹⁷⁵, que supondrían también una expectativa positiva de que además desempeñe determinadas conductas de contenido no pecuniario; deberes y cargas se sustancian frente al Estado – u ente correspondiente– a través de la Administración tributaria. Se trata de una situación compleja, teniendo en cuenta que la relación jurídico-tributaria que nace trae causa en el poder tributario que atribuye el art. 133 CE, en el marco de cuyo ejercicio se afirma el hecho imponible del tributo, condicionando la legitimidad de éste a las coordenadas delimitadas por la Carta magna y las leyes, generando a través de su fijación efectos en la esfera jurídica de los ciudadanos, que se tornarán por la realización del hecho imponible en obligados tributarios, enervándose los deberes y cargas consustanciales a la obligación tributaria descritos.

Por consiguiente, aunque advirtiendo cierta simplificación en el esquema planteado, la relación jurídico-tributaria integraría un haz de situaciones activas mediante los poderes, deberes y cargas descritos, con sus singularidades; y profundizando en el esquema descrito, podríamos afirmar las correlaciones de éstas a través de los actos de los que son objeto; en el caso del poder tributario, en términos de legitimidad y validez¹¹⁷⁶. Por tanto, el acto normativo llevado a cabo por el poder tributario exige la legitimidad de éste, pero además la validez de la norma atendiendo a los criterios delimitados por la propia Constitución y las leyes, como expresa el art. 133 CE. En el marco de este sometimiento, resultan de obligada observancia los principios enunciados por el art. 31.1 CE, entre los que se encuentra el de capacidad económica o no confiscatoriedad; tras tales principios encontramos los límites al poder tributario en los derechos subjetivos o fundamentados en el valor de libertad. El principio está

¹¹⁷⁴ El “deber” es definido como la “obligación o prohibición de un acto”. FERRAJOLI, L.: *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho, op. cit., p. 557.*

¹¹⁷⁵ La “carga” es la “obligación de un acto instrumental”. FERRAJOLI, L.: *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho, op. cit., p. 557.*

¹¹⁷⁶ “La legitimidad y la ilegitimidad (obviamente en sentido jurídico), al ser predicables sólo de los efectos de actos preceptivos [...], no resultan aplicables al poder constituyente [...], que no es efecto de ningún acto [...], sino sólo a los poderes constituidos [...], producidos por decisiones que pueden ser tanto válidas como inválidas pero que de un modo u otro consisten en la aplicación de alguna norma formal sobre su producción [...]. Concretamente, la validez de un acto supone siempre, como requisito de forma, la legitimidad del poder del que es ejercicio [...]; por consiguiente, cuando un poder no sea legítimo, es inválido el acto que constituye su actuación [...]. Pero no es verdad lo contrario: un poder legítimo bien puede tener como ejercicio un acto inválido, cuya invalidez puede depender de otras razones, o sea de la violación de otras normas, formales o sustantivas, sobre su producción”. *Ibidem*, p. 558 y 559.

presente tanto en la regulación del tributo, como debe encontrar reflejo en la posterior aplicación del tributo a través del acto de liquidación al obligado tributario; en el entendimiento de que “la auténtica dimensión práctica de este principio se pone de manifiesto no sólo en la órbita de la creación normativa —ordenando al legislador seleccionar los presupuestos de hecho en los que existan capacidad económica y, posteriormente, establecer aquellos elementos de cuantificación que sean capaces de graduar la capacidad económica que cada sujeto manifiesta en el caso concreto—; sino también en la esfera aplicativa e interpretativa del mismo realizando un análisis subjetivo del tributo, enjuiciando la idoneidad del sujeto para el cumplimiento de la obligación tributaria acorde a su particular capacidad económica”¹¹⁷⁷.

Sin embargo, también se puede realizar una lectura supraindividual del art. 31.1 CE, mediante un análisis del reparto de la carga tributaria entre los diferentes sujetos, es decir, en clave de igualdad. En el caso del derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica, cuando su denominación alude a la “propia capacidad económica”, apela a una perspectiva comparativa respecto a la capacidad económica ajena superándose la dimensión subjetiva inherente al principio de capacidad económica, para filiar el derecho citado respecto al derecho a la igualdad. Como acabamos de advertir, el principio de capacidad económica encuentra su reflejo iusfundamental en el derecho a la propiedad privada, y los derechos patrimoniales en general, de carácter individual, focalizados sobre los derechos subjetivos fundamentados en el valor de libertad. En cambio, el derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica podría implicar, además, la comparación tomando como referencia a dos o más sujetos en su contribución al sostenimiento de los gastos públicos, que ostentado la misma capacidad económica, contribuyen de modo diferente; es decir, se trata de una dimensión supraindividual que encuentra causa en el derecho a la igualdad que examinaremos en el siguiente capítulo. Creemos que a esta dimensión es a la que se refiere este derecho al apelar a la “propia capacidad económica” en comparación con la ajena. Por su parte, algún autor en nuestra doctrina plantea una lectura en el siguiente sentido: “[...] este derecho que atañe al ciudadano no es un derecho abstracto a disfrutar de «un sistema tributario justo», sino un derecho a que su contribución individual al sostenimiento de los gastos públicos se le exija sólo de acuerdo con la riqueza demostrativa de su aptitud para hacer frente a los mismos —esto es, la riqueza delimitada por los atributos de cierta, individual, efectivamente obtenida y modulada en función de las circunstancias personales del sujeto— y, además, a que su esfuerzo contributivo se mida en términos adecuados en relación con dicha riqueza (requerimiento que conecta con la idea de moderación, en el sentido de no excesividad

¹¹⁷⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero, parte general*, 6.ª ed.; Comares, Granada, 2000, p. 159.

del régimen tributario)¹¹⁷⁸.

Por tanto, podemos decir que Estado y obligados tributarios están unidos por una relación deóntica, que se produce entre dos sujetos cuando “se imputan respectivamente una expectativa positiva y la obligación correspondiente, o una expectativa negativa y la prohibición correspondiente”¹¹⁷⁹. Sin embargo, el análisis resulta más complejo teniendo en cuenta que el obligado tributario es además ciudadano; en este sentido, se suele apelar con frecuencia a la noción de “ciudadano-contribuyente” en referencia a los derechos y garantías del contribuyente desde la perspectiva de su defensa frente a cualquiera de las actuaciones del poder tributario; sin embargo, cuando examinamos la situación desde una óptica más amplia, encontramos que estamos ante una relación deóntica mucho más compleja: Estado y ciudadanos están conectados por los derechos, y éstos no se agotan en el derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Desde una perspectiva funcional, algún célebre autor¹¹⁸⁰ para el Derecho constitucional ha identificado un doble carácter en los derechos fundamentales o *Doppelcharakter der Grundrechte*: de una parte, constituyen derechos subjetivos o *Subjektive Rechte*; y de otra parte, presentan una dimensión institucional en la consecución de los fines objetivos de carácter social o *Staatszielbestimmungen* que implican una superación de percepción individual del sujeto para valorarlo desde una perspectiva colectiva.

Se trata de una doble dimensión que también ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional en diversas resoluciones¹¹⁸¹; como en la STC 25/1981, en la que explicita este «doble carácter que tienen los derechos fundamentales. En primer lugar,

¹¹⁷⁸ ALIAGA AGULLÓ, E.: “El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación”, *op. cit.*, p. 168. No obstante, es importante destacar que se trata de una cuestión no exenta de discusión en nuestra doctrina; entre otros, *cfr.* ALGUACIL MARÍ, P.: “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; núm. 253, 1999, p. 581. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF (Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*; núm. 27, 1989, p. 184.

¹¹⁷⁹ FERRAJOLI, L.: *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho*, *op. cit.*, p. 182.

¹¹⁸⁰ HÄBERLE, P.: *Die Wesensgehaltgarantie der Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz : zugleich ein Beitrag zum institutionellen Verständnis der Grundrechte und zur Lehre vom Gesetzesvorbehalt*, 2.^a ed.; Müller Juristischer Verlag C.F., Heidelberg, 1972, p. 70 y ss. Se puede encontrar una traducción de algunas partes de esta relevante obra en: *La libertad fundamental en el Estado Constitucional*; Comares, Granada, 2003.

¹¹⁸¹ GAVARA DE CARA observa que el reconocimiento del doble carácter de los derechos fundamentales ha sido constante en la jurisprudencia del TC, aunque advierte que en todos los casos no se han generado consecuencias prácticas de esta distinción. *La proyección interna de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales: el art. 10.1 CE*; J.M. Bosch, Barcelona, 2011, p. 71.

los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derechos de los individuos no sólo en cuanto derechos de los ciudadanos en el sentido estricto, sino en cuanto garantizan un «status» jurídico o la libertad en un ámbito de la existencia. Pero al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución (artículo 1.º)»; añadiendo además que «Esta doble naturaleza de los derechos fundamentales, desarrollada por la doctrina, se recoge en el artículo 10.1 de la Constitución, a tenor del cual “la dignidad de la persona, los derechos inviolables que les son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la Ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social”. Se encuentran afirmaciones parecidas en el derecho comparado y, en el plano internacional, la misma idea se expresa en la Declaración universal de los derechos humanos (preámbulo, párrafo 1.º) y en el Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales del Consejo de Europa (preámbulo, párrafo 4.º)».

En el mismo sentido, en el ATC 382/1996 expresa que *«los derechos fundamentales, si bien continúan concibiéndose primordialmente como derechos subjetivos de defensa frente al Estado, presentan además una dimensión objetiva, en virtud de la cual operan, como componentes estructurales básicos, que han de informar el entero ordenamiento jurídico. Como consecuencia de este «doble carácter de los derechos fundamentales [STC 25/1981, fundamento jurídico 5.º], pende sobre los poderes públicos una vinculación también dual: en su tradicional dimensión subjetiva, les impone la obligación negativa de no lesionar la esfera de libertad por ellos acotada; en su vertiente jurídico-objetiva, reclama genéricamente de ellos que, en el ámbito de sus respectivas funciones, coadyuven a fin de que la implantación y disfrute de los derechos fundamentales sean reales y efectivos, sea cual fuere el sector del ordenamiento en el que los mismos resulten concernidos (SSTC 53/1985), fundamento jurídico 4.º, y 129/1989, fundamento jurídico 3.º)».*

Cuando se alude el derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica, parece que se aludiera a la vertiente subjetiva de los derechos fundamentales; cuando al mismo tiempo debe observarse esta vertiente objetiva, sobre la que descansa generar las condiciones necesarias para que todos los sujetos puedan ejercer sus derechos de forma efectiva; en otras palabras, a través de este doble carácter de los derechos fundamentales se evidenciaría lo que, en términos especialmente descriptivos, se ha descrito como “tensión del individuo a la propia autorrealización y la

imposibilidad de escapar del marco social”¹¹⁸². Desde este punto de vista, la compleja posición jurídica del contribuyente o del ciudadano-contribuyente¹¹⁸³, expresión utilizada con cierta frecuencia en alusión a estos derechos de defensa frente al Estado, debe cohonestarse con la vertiente objetiva de los derechos fundamentales, sobre la que pende la materialización efectiva del «*Estado social y democrático de Derecho*» que propugna el precepto primero de nuestra norma fundamental.

Por consiguiente, cuando el principio de capacidad económica opera en sentido absoluto, exigiendo la existencia de riqueza como presupuesto para exigir el cumplimiento del deber de contribuir, opera desde una óptica individual a través del derecho subjetivo a ser gravado conforme a la propia capacidad económica; pero también lo hace cuando funciona en sentido relativo modulando la carga tributaria, actuando en sentido objetivo, como instrumento para hacer efectivas las condiciones de igualdad necesarias para la realización del «*Estado social y democrático de Derecho*». En otras palabras, el derecho a ser gravado conforme a la propia capacidad económica obedece al rol del principio de capacidad económica al trasluz del valor libertad, transustanciándose en un derecho subjetivo frente al Estado; en cambio, cuando el mismo principio opera auspiciado por el valor igualdad, se torna en medida para la consecución de la igualdad material apoyado sobre los principios de igualdad y progresividad, operando mediante el deber de contribuir. La llamada a resolver esta tensión entre ambas manifestaciones del principio es la norma tributaria, de modo que tanto en sede legislativa como interpretativa, habrá que ponderar ambos principios y esbozar el tratamiento fiscal que recibida cada situación particular, integrando la interpretación al trasluz de éstos también las posibles lagunas.

¹¹⁸² RIDOLA, P.: *Diritti fondamentali. Un'introduzione*; Giappichelli, Turín, 2006, p. 183. *Apud* SCHILLACI, A.: "Derechos fundamentales y procedimiento entre libertad y seguridad", *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 13, 2010.

¹¹⁸³ Resulta especialmente interesante la descripción que hace YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Que las relaciones de todo español con los titulares del poder tributario es la de un *ciudadano* titular de inalienables e irrenunciables derechos fundamentales y libertades públicas, de los cuales no puede ser despojado por razones fiscales. Que es un contribuyente con el deber fundamental de contribuir a los gastos públicos conforme al art. 31.1 de la CE, pero de estos dos planos surge la figura del *ciudadano-contribuyente*. Por último, también es un *administrado* en favor del cual la Administración deberá actuar conforme al principio de «eficacia» que no tiene que redundar –como entiende el TC– en incomodidad o molestia para los administrados, sino, más bien, en todo lo contrario". "La justicia impositiva en la LGT", *op. cit.*, p. 157.

Capítulo Quinto
Valor de solidaridad

Valor de solidaridad

1 De la fraternidad a la solidaridad

Continuando con la taxonomía de los derechos a través de generaciones¹¹⁸⁴, vertebradas a su vez en torno a determinados valores¹¹⁸⁵, tras examinar la libertad y equidad, pasamos a abordar la solidaridad como eje de derechos de tercera generación. Se trata de una concepción tripartita que nos remite a la enseña revolucionaria de “*liberté, égalité, fraternité*”, que incluye el elemento fraternidad considerado como antecedente de la solidaridad en el constitucionalismo democrático¹¹⁸⁶. Asumida la conexión entre los conceptos de fraternidad y solidaridad, no resulta exenta de controversia la concepción de ésta como fundamento de un grupo de derechos¹¹⁸⁷, entre los que se encuentra el derecho a un medio ambiente sano. Como veremos, parte de la polémica doctrinal está en la problemática distinción entre los valores de igualdad y solidaridad, cuestión que todavía hoy aborda la literatura científica¹¹⁸⁸; apuntándose incluso que ésta subyacería a otros principios constitucionales, concretamente a la igualdad material por cuanto supone un criterio material de justicia redistributiva que ya

¹¹⁸⁴ KAREL VASAK en “A 30-year struggle; the sustained efforts to give force of law to the Universal Declaration of Human Rights” en *UNESCO Courier* 30; UNESCO, París, 1977. Versión en español disponible en: *Las dimensiones internacionales de los derechos humanos*; Serbal-UNESCO, Barcelona, 1984.

¹¹⁸⁵ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 35 y ss.

¹¹⁸⁶ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Dimensiones de la igualdad*, 2.^a ed.; Dykinson, Madrid, 2008, p. 104.

¹¹⁸⁷ DE LUCAS, J.: “Solidaridad y derechos humanos” en *10 palabras clave sobre derechos humanos*; Verbo Divino, Estella, 2012, p. 160.

¹¹⁸⁸ Entre otros, PÉREZ LUÑO, A. E.: *Dimensiones de la igualdad*, *op. cit.*, p. 104 y ss.

hemos examinado¹¹⁸⁹.

El concepto de solidaridad¹¹⁹⁰ tiene su origen en las *obligationes in solidum* concebidas por el Digesto romano en relación a la indivisibilidad en la exigencia o cumplimiento de obligaciones¹¹⁹¹. La génesis del término solidaridad resulta bastante descriptiva respecto de sus implicaciones jurídicas actuales, utilizado originariamente en la construcción para describir la unión o cohesión entre diversas partes, el histórico texto justiniano atestigua su incorporación al ámbito que nos ocupa; posteriormente, se revitaliza durante la Edad Media y recibe un impulso definitivo en la Francia del siglo XVIII¹¹⁹² de la mano del espíritu revolucionario, cristalizando en la enseña liberal citada *ut supra*. En el marco de la evolución experimentada por el concepto, la inicial vinculación teológica del término ha llevado a diferenciar entre la solidaridad de los antiguos y de los modernos¹¹⁹³; la primera, circunscrita al ámbito religioso y característica de sociedades cerradas, según algún autor¹¹⁹⁴, resultaría inconsistente para

¹¹⁸⁹ “Un entendimiento de la igualdad en sentido material, se ha escrito, constituye la medida o idea-fuerza de la solidaridad. No se trata, desde luego, de que la solidaridad pretenda alcanzar la uniformidad entre todos los ciudadanos, sino tan sólo de conseguir un cierto equilibrio entre ellos, un *minimum* de armonía en sus condiciones de vida. Ya hemos tenido oportunidad de poner de relieve que la recepción constitucional de un principio como el de solidaridad no es tanto la resultante de la pretensión de positivar un valor ético o moral, cuanto el deseo de recepcionar en el código constitucional un valor íntimamente conexo con la igualdad y la justicia, valores estos últimos que el art. 1º.1 CE eleva a la categoría de «valores superiores» del ordenamiento jurídico”. FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *Teoría y Realidad Constitucional*; núm. 30, 2012, p. 159 y 160. El autor hace referencia en sus observaciones a: PÉREZ MORENO, A.: “Solidaridad y Convenios entre Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*; núm. 181, 1979, p. 402.

¹¹⁹⁰ Sobre el término “solidaridad” en general, *vid.* COROMINAS, J.: *Diccionario Crítico Etimológico de la Lengua Castellana* vol. IV; Gredos, Madrid, 1976, p. 296 y 297.

¹¹⁹¹ PÉREZ RODRÍGUEZ DE VERA, I. M.: “Itinerario de la solidaridad desde el Pandectas de Justiniano hasta su incorporación en las diferentes disciplinas”, *Revista electrónica de Estudios Filológicos*; núm. XIV, 2007.

¹¹⁹² *Idem.*

¹¹⁹³ PECES-BARBA, G.: “La solidaridad” en *Curso de Derechos Fundamentales* vol. I; Eudema, Madrid, 1991, p. 261 y ss.

¹¹⁹⁴ “[...] la solidaridad de los antiguos, refuerza la cohesión social pero es incapaz de asumir el reconocimiento de la diferencia. Es la solidaridad propia del grupo cerrado y de lo que Popper ha descrito como sociedades holistas cerradas, contradictoria con la democracia y en cuanto tal, inconsistente como fundamento de los Derechos en una sociedad democrática, puesto que carece del requisito necesario pero insuficiente para el reconocimiento de legitimidad de cualquier orden social que es la libertad. Sin libertad, y en consecuencia, sin reconocimiento de la diferencia, no en términos morales/débiles, sino en el sentido fuerte/jurídico que implica la existencia de coacción institucionalizada; sin el reconocimiento de los derechos que surgen de la diferencia, podrá haber cohesión social, quizá también ayuda y ejercicio de un paternalismo tan benévolo cuan injustificado, pero no solidaridad”. VIDAL GIL, E. J.: “Sobre los derechos de solidaridad. Del Estado liberal al social y democrático de Derecho”, *Anuario de Filosofía del Derecho*; núm. X, 1993, p. 92.

fundamentar los derechos en el marco de una sociedad democrática dada su ineptitud para fundamentar los derechos, por no reconocer la diferencia en sentido jurídico a través de la fuerza de la coacción; generándose la segunda como respuesta, dado su carácter político, construida a partir de la transición de la uniformidad a la pluralidad¹¹⁹⁵, que se pretende alcanzar diluyendo distancias entre las situaciones fácticas de los diferentes sujetos. En este sentido, la solidaridad de los modernos, obrante en la “tetralogía axiológica”¹¹⁹⁶, implica una superación del liberalismo individualista¹¹⁹⁷, patente en la proclamación de derechos con una patente dimensión colectiva, que alcanza especial intensificación en el caso de los derechos catalogados como de solidaridad, a su vez con un marcado carácter objetivo, como el derecho a un medio ambiente sano.

El término presenta actualmente en el ámbito jurídico una acusada polisemia¹¹⁹⁸ que dificulta la construcción de un discurso integrador de ésta, resultando preceptivo siquiera un intento de esclarecer éste a modo de basamento a partir del que construir nuestro discurso. Entre las acepciones del término solidaridad encontramos un “modo de derecho u obligación *in sólidum*”¹¹⁹⁹; ahondando en el étimo latino presente *in fine*¹²⁰⁰ del anterior dictado, encontramos su relación con el término *solidus*, descriptivo

¹¹⁹⁵ “La solidaridad de los modernos parte de la constatación de la diferencia, de la pluralidad, que no niega el vínculo social, sino que lo reformula (pluralidad social en lugar de uniformidad, homogeneidad), pero también de la real desigualdad que obliga a pasar de la igualdad formal como equiparación a la igualdad formal como diferenciación y exige tratar desigualmente a los desiguales, para abocar a la igualdad material. De ahí arrancarían el mandato de esta otra solidaridad como principio jurídico”. DE LUCAS, J.: “Solidaridad y derechos humanos”, *op. cit.*, p. 159.

¹¹⁹⁶ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹¹⁹⁷ VIDAL GIL, E. J.: “Sobre los derechos de solidaridad. Del Estado liberal al social y democrático de Derecho”, *op. cit.*, p. 90.

¹¹⁹⁸ Resultan especialmente significativas las siguientes observaciones de FERNÁNDEZ SESGADO: “El alcance que ha de darse al principio de solidaridad en su formulación constitucional exige de modo inexcusable atender con cierto detenimiento a las previsiones constitucionales, pues el concepto, por sí mismo, es de difícil delimitación dada su naturaleza polisémica. Como ha puesto de relieve la doctrina, incluso en el mundo jurídico, la solidaridad ofrece la suficiente porosidad como para provocar su incognoscibilidad, ya que es capaz de contener los más diversos sentidos. Otro sector doctrinal ha acudido a la noción de los conceptos jurídicos indeterminados llegado el momento de pronunciarse sobre el contenido jurídico del principio de solidaridad, lo que justifican por su carácter relativo e historicista, expuesto a mutaciones con el devenir del tiempo, lo que a su vez se traduce en la necesidad de integración, especificación y concreción del principio”. “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 162 y 163.

¹¹⁹⁹ Según la segunda acepción presente en la 22.ª edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

¹²⁰⁰ Cuya presencia también destaca PÉREZ RODRÍGUEZ DE VERA en “Itinerario de la solidaridad desde el Pandectas de Justiniano hasta su incorporación en las diferentes disciplinas”, *op. cit.*

del estado sólido de la materia, caracterizado por la fuerte cohesión de las moléculas. En este sentido, como una mera licencia expositiva y con pretensiones didácticas, siguiendo esta conexión de la solidaridad con el estado sólido, encontramos cierta paridad entre los estados de agregación de la materia en cuanto al grado de cohesión molecular y los valores guía vertebradores de las generaciones de derechos.

En el caso de los gases, se trata de moléculas con débil interacción mutua, se comportan prácticamente en libertad y responden débilmente a la ley de la gravedad; de forma similar a los egoísmos individuales fundamentales para la concepción del Estado liberal, que propugnan el Estado mínimo como expresión minúscula del vínculo entre ciudadanos, focalizándose casi prácticamente en el individuo. Tras un proceso de condensación, estas moléculas se comportarían como un líquido, otro estado de agregación de la materia caracterizado por presentar una menor separación molecular que en el caso de los gases y someterse más que éstos a la ley de la gravedad; también tras el advenimiento del Estado social, los ciudadanos pasan a concebir la importancia de su integración con la comunidad para asegurar la satisfacción de derechos sociales, económicos y culturales; pero también los de corte civil y político. Se produce una mayor permeabilidad del derecho como instrumento para la realización de los derechos sociales en orden a compensar los excesos del rigor liberal, aunque con cierta flexibilidad habida cuenta que el contenido social de este modelo de Estado se adapta a la coyuntura del momento como pusimos de manifiesto. Por último, tras un proceso de solidificación, las moléculas que conformaron el líquido pasan a integrarse en un sólido, estado de agregación de la materia que presente un alto grado de cohesión molecular adoptando formas claramente definidas; es el caso de la solidaridad, sustentada por un nivel de integración de los individuos tan marcado que el resultado plasmado a través del contenido del correspondiente derecho no es susceptible de división, sino que se concibe exclusivamente a través de la colectividad hasta tal punto que será ésta la que ostente su titularidad.

En el núcleo del concepto de solidaridad encontramos la sinergia entre individuos¹²⁰¹ hasta tal punto que se solidifican en forma de colectividad, en el entendimiento de que se trata de objetivos cuya consecución pasa inexorablemente por la conjunción de esfuerzos de la comunidad orientados hacia el mismo fin; y por consiguiente, todos los sujetos correrán la misma suerte respecto a los resultados alcanzados, compartiendo el grado de consecución de dichas metas. Además, presenta

¹²⁰¹ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Dimensiones de la igualdad*, *op. cit.*, p. 109. La importancia de la conexión entre individuos en relación a la solidaridad también ha sido destacada por FERNÁNDEZ SESGADO, que en términos sencillos expresa que “Ser solidario, en pocas palabras, es asumir como propio el interés de un tercero, identificarse con él, hacerse incluso cómplice de los intereses, desvelos e inquietudes de ese otro ser humano”. “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 139.

una vocación universal de tal entidad que rompe las reglas del espacio, dirimiéndose intereses a escala planetaria que superan las fronteras estatales y ponen a prueba los mecanismos globales de cooperación¹²⁰². Esta amplitud de enfoque también alcanza la dimensión temporal; la solidaridad exige una óptica prospectiva, identificándose una perspectiva intergeneracional que subraya la importancia de proteger los intereses de generaciones futuras. Al respecto, se plantea la diferencia entre solidaridad diacrónica y anacrónica¹²⁰³; la primera en relación a los sujetos coetáneos en cuanto comparten tiempo y necesidades; y la segunda, en alusión a las futuras generaciones, cuyos intereses estarían integrados en el valor solidaridad como fundamento de este elenco de derechos.

El valor de solidaridad ha sido observado al trasluz del primer precepto de nuestra Carta magna; ahondando sobre su naturaleza, algún autor ha diferenciado¹²⁰⁴ valores formales, como la seguridad jurídica o la igualdad formal; valores materiales, como la libertad o la igualdad material; y el valor relacional de la solidaridad. Ésta constituye el fundamento de ciertos objetivos que solo se pueden alcanzar mediante la sinérgica colaboración de todos los individuos que coadyuvan para la consecución de fines inherentes a la protección de bienes jurídicos de titularidad colectiva; y a su vez, el valor solidaridad enraizaría, juntos a los demás valores fundamentales o *grundwerte*, en la persona humana a través de la dignidad.

Adicionalmente, en relación a la diferenciación entre valores, se ha expresado en términos especialmente claros que “la observación de cada uno de ellos remite para su exploración a disciplinas distintas de lo jurídico. Así, mientras que la igualdad [...] invita a clarificar y prolongar su sentido en el ámbito de la lógica; la dignidad remite, de inmediato, a instancias éticas; la libertad a postulados inequívocamente políticos; y la solidaridad, [...] posee una insoslayable dimensión psicológica”¹²⁰⁵; apuntando además que en la justicia se integrarían todos los valores¹²⁰⁶. Para describir esta vertiente psicológica de la solidaridad, el autor se remite a la parábola de los dos prisioneros¹²⁰⁷

¹²⁰² Esta dimensión global ha sido resaltada, entre otros, en: PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 233.

¹²⁰³ REY PÉREZ, J. L.: *El discurso de los derechos: una introducción a los derechos humanos*; Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2011, p. 107.

¹²⁰⁴ PECES-BARBA, G.: *Los valores superiores*; Tecnos, Madrid, 1984, p. 56 y ss.

¹²⁰⁵ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Dimensiones de la igualdad*, op. cit., p. 121 y 122.

¹²⁰⁶ *Ibidem*, p. 123.

¹²⁰⁷ PÉREZ LUÑO advierte que la metáfora de los prisioneros es obra de ALF ROSS, remitiéndose para su consulta a: *On law and Justice*; Steven & Sons, London, 1958, p. 358 y ss.

consistente en que dos prisioneros cuentan con el objetivo de huir de la prisión, pudiendo darse tres tipos de situaciones: primera, que puedan lograrlo sin necesidad de colaborar; segunda, que sea imprescindible su mutua colaboración; y tercera, que ambos entiendan que solo se alcanzará el objetivo a través de la liberación de los dos. Pues bien, en el primer caso se trataría de intereses coincidentes, determinados por perseguir el mismo objetivo; en el segundo, de intereses conexos, ya que la cooperación resulta imprescindible; y en el tercero, de intereses comunes o solidarios, que apelarían al altruismo de los implicados exigiendo la mutua identificación con el otro en la consecución del objetivo de liberación, superándose la percepción individual.

Una interesante cuestión es el fundamento de los deberes de solidaridad, identificándose dos problemas básicos en torno a la cuestión¹²⁰⁸; en primer lugar, se traducen en prestaciones personales que se materializan mediante la ejecución u omisión de conductas que se alinearían en torno a los derechos de solidaridad, que marcarían la dimensión axiológica de las pautas de comportamiento pretendidas. En relación a esta primera cuestión, se aduce que estos deberes encuentran justificación en la protección de bienes jurídicos relevantes respecto a los que no existiría vía alternativa de garantía¹²⁰⁹. En este sentido, encontramos que el tributo comprendido a través del principio de solidaridad, debería obedecer a esta lógica de mostrar una especial idoneidad para asegurar la realización de los derechos basados en el valor solidaridad en el que encuentra fundamento. No obstante, es importante apuntar que el recurso al tributo no siempre obedecerá a la inexistencia de alternativas, sino que en ocasiones se trata de una decisión adoptada en términos de eficiencia, por resultar la figura tributaria el mecanismo más idóneo en relación a los fines que se pretenden. Encontramos un ejemplo interesante en el caso de la tributación medioambiental, en el marco de la que existen medidas de naturaleza tributaria encaminadas a controlar la contaminación procedente de sectores difusos como el residencial¹²¹⁰; ciertamente existen alternativas, pero resultan más gravosas e inflexibles, en definitiva ineficientes, en relación a los fines pretendidos, situación que invita a recurrir al tributo, entre otros mecanismos económicos, actuando así como instrumento de garantía de dichos derechos.

En segundo lugar, se ha argumentado que no cabría aceptar estos deberes de solidaridad puesto que no existen derechos correlativos de modo que el recurso a la coacción resultaría injustificado; y por *ende*, se cuestiona la existencia de estos derechos

¹²⁰⁸ DE LUCAS, J.: "Solidaridad y derechos humanos", *op. cit.*, p. 188 y ss.

¹²⁰⁹ *Ibidem*, p. 190.

¹²¹⁰ LABANDEIRA, X. Y SÁENZ DE MIERA, G.: "Fiscalidad verde y sectores difusos", *Ambienta*; núm. 89, 2009.

apelando a la ausencia de mecanismos de garantía para su cumplimiento. Sobre esta cuestión, algún autor esgrime que estamos ante derechos-deberes o derechos-función, que presentarían tal importancia que se aceptaría que el Estado imponga deberes a todos los ciudadanos al mismo que reconozca facultades; por tanto, se trata de una situación especial en el entendimiento de que “no se trata de que el destinatario del derecho correlativo al deber sea indeterminado o muy amplio y difícil de precisar, sino de los mismos sujetos en cuanto beneficiarios del bien o valor en cuestión”¹²¹¹. También hay quien entiende que el problema reside en el enfoque iusprivatista tradicional desde el que se pretende resolver la cuestión, sosteniendo la existencia de un beneficiario, que no sería otro que la colectividad¹²¹²; así como de acuerdo con algún otro autor, encuentra su fundamento en el derecho a disfrutar como miembro pleno de una comunidad política, de forma que en correlación a éste tendrían cabida los deberes de solidaridad¹²¹³. En cualquier caso, parece evidente la necesidad de cohonestar intereses privados y colectivos, labor que pasa por el control de proporcionalidad sobre el que profundizaremos en otro momento de nuestro discurso, resultando especialmente útil la noción de “carga contributiva global” como veremos.

En definitiva, el fundamento y existencia de estos derechos se pone en tela de juicio apoyándose en la inexistencia de mecanismos certeros de garantía; aunque en contrapunto estos derechos fundamentados en valor de solidaridad presentan como nota característica que su eficacia descansa sobre nuevos mecanismos de tutela de su efectividad¹²¹⁴; por consiguiente, podemos decir que asistimos a una construcción *in tempore* de éstos. En este sentido, también el problema ambiental revela que los instrumentos de naturaleza económica, entre los que se encuentra el tributo, complementarían los mecanismos de regulación administrativa o instrumentos de “*command and control*” en aras a solventar ciertas ineficiencias en la garantía de los bienes jurídicos vinculados a estos derechos fundamentados en el valor solidaridad; por consiguiente, no se trata de desplazar los mecanismos preexistentes, sino de la

¹²¹¹ Según DE LUCAS apoyándose en los derechos-deberes o derechos-función concebidos por PECES-BARBA. “Solidaridad y derechos humanos”, *op. cit.*, p. 191 y ss.

¹²¹² FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 158.

¹²¹³ “Puede hablarse así de un deber general de ayuda cuya base es el derecho de cada individuo a disfrutar de su estatus como miembro pleno de la comunidad protegida: en otras palabras, la calidad de miembro de la comunidad que tiene como expresión paradigmática la noción de ciudadanía. El objetivo de un Estado de bienestar es la garantía de la satisfacción de las necesidades, especificadas por el criterio de lo que es necesario para proteger y mantener [...] lo que es más importante, como las obligaciones se correlacionan con derechos, es absolutamente lógico, coherente, el recurso a la coacción para obtener su cumplimiento. En otras palabras, ésa es la justificación de la existencia de las obligaciones jurídicas de solidaridad”. DE LUCAS, J.: “Solidaridad y derechos humanos”, *op. cit.*, p. 184 y 185.

¹²¹⁴ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 36 y ss.

elaboración de políticas heterogéneas en pos de su eficacia.

A modo de ejemplo, la regulación clásica se mostraría como una solución excesivamente rígida que podría resultar poco idónea habida cuenta de la dimensión global del problema ambiental, que exigiría la adopción de medidas coordinadas, que requieren ser flexibles para adaptarse a las peculiaridades de la diversidad de Estados implicados así como de sujetos destinatarios¹²¹⁵. También en términos de costes para la Administración, los mecanismos de naturaleza económica constituyen una alternativa interesante para garantizar estos derechos fundamentados en la solidaridad, puesto que la regulación administrativa exige mecanismos paralelos al establecimiento de medidas de control de carácter imperativo, de cara a asegurar el cumplimiento de la correspondiente normativa; para en caso contrario, enervar las correspondientes consecuencias jurídicas de su inobservancia, en el entendimiento de que prescindir de esta actividad de policía debilitaría sustancialmente el grado de coactividad de tales medidas¹²¹⁶. En cualquier caso, es importante advertir que la regulación administrativa constituye un recurso necesario en relación a determinadas situaciones, como aquéllas que revisten especial peligrosidad, a título de ejemplo, citar el caso de la energía nuclear.

En cuanto al valor de solidaridad, se ha subrayado su interrelación con los valores de libertad e igualdad¹²¹⁷; añadiendo algún autor que junto a la justicia, conformarían la llamada “tetralogía axiológica del Estado social”¹²¹⁸. No obstante, se ha señalado por otro autor¹²¹⁹ que, con la incorporación de los derechos de tercera generación, fundamentados en el valor de solidaridad, se produce la transición del

¹²¹⁵ Entre otros, *vid.* ALM, J. Y BANZHAF, H. S.: “Designing Economic Instruments for the Environment in a Decentralized Fiscal System”, *Journal of Economic Surveys*; núm. 26, 2012, p. 182 y ss. COASE, R. H.: “El problema del costo social”, *Estudios Públicos*; núm. 45, 1992, p. 101.

¹²¹⁶ Entre otros, *vid.* ALM, J. Y BANZHAF, H. S.: “Designing Economic Instruments for the Environment in a Decentralized Fiscal System”, *op. cit.*, p. 183.

¹²¹⁷ PECES-BARBA, G.: *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*; Universidad Carlos III de Madrid - Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1995, p. 237.

¹²¹⁸ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹²¹⁹ “A las tres generaciones de Estados de derecho corresponden, por tanto, tres generaciones de derechos fundamentales. El Estado liberal, que representa la primera generación o fase del Estado de derecho, es el marco en el que se afirman los derechos fundamentales de primera generación, es decir, las libertades de signo individual. El Estado social, que encarna la segunda generación del Estado de derecho, será el ámbito jurídico-político en el que se postulen los derechos económicos, sociales y culturales. El Estado constitucional, en cuanto Estado de derechos de la tercera generación, delimitará el medio espacial y temporal de paulatino reconocimiento de los derechos de tercera generación”. PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 75. Sobre la conexión entre Estado constitucional y derechos de tercera generación, del mismo autor, *vid.* “Estado constitucional y derechos de la tercera generación”, *Anuario de Filosofía del Derecho*; núm. XIV, 1997.

Estado social vinculado a la segunda generación, al Estado constitucional. En ese sentido, con éste se experimenta la superación de la dimensión individual para dar cabida a la colectividad, culmen de la creciente integración del individuo, eclosionando derechos de titularidad colectiva que reclaman nuevas formas de tutela. Asumida la importancia del valor solidaridad, se advierte¹²²⁰ que aunque algunos textos constitucionales no hagan mención expresa a ésta, en otras ocasiones se deduce de ciertas normas constitucionales; cuestión esencial habida cuenta de su carácter basililar en su proyección a través de los derechos de tercera generación.

2 Derechos de tercera generación

Siguiendo la taxonomía de los derechos por generaciones¹²²¹, se identifica una tercera con fundamento en el valor solidaridad que acabamos de exponer, entre los que se encuentran: “el derecho al desarrollo económico y social; el derecho a participar y disfrutar del "patrimonio común de la humanidad" (es decir, el derecho a compartir los recursos terrestres y ultraterrestres, la información y avances de tipo científico, técnico y de otra índole, y las tradiciones, sitios y monumentos culturales); el derecho a la paz; el derecho a un medio ambiente sano y sostenible; el derecho a la asistencia humanitaria y a la ayuda en caso de desastre; y el derecho a la comunicación”¹²²². No obstante, según otra ordenación obrante en la literatura científica, se han distinguido cuatro generaciones¹²²³, identificándose las tres primeras en los derechos civiles, políticos y sociales respectivamente, a las que se añadirían estos derechos de nuevo signo con fundamento en la solidaridad. Entre éstos, se han identificado como el derecho al medio ambiente o al desarrollo. Estos derechos de solidaridad solventan necesidades humanas más recientes que las inherentes a los derechos liberales y sociales; aunque desde una óptica futura, la doctrina plantea incluso la existencia de una cuarta generación relativa a las nuevas dimensiones observadas en los derechos de primera, segunda y tercera generación en el marco de las nuevas tecnologías¹²²⁴. Además, el catálogo de derechos

¹²²⁰ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 153.

¹²²¹ Siguiendo a KAREL VASAK en “A 30-year struggle; the sustained efforts to give force of law to the Universal Declaration of Human Rights”, *op. cit.*

¹²²² En palabras del Informe anual del Experto independiente sobre los derechos humanos y la solidaridad internacional, RUDI MUHAMMAD RIZKI INFORME resentado por el Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos (E/CN.4/2006/96) en su punto 29.º.

¹²²³ RODRÍGUEZ PALOP, M. E.: *La nueva generación de derechos humanos: origen y justificación*, 2.ª ed.; Dykinson, Madrid, 2010.

¹²²⁴ *Vid.* RODRÍGUEZ PALOP, M. E.: *La nueva generación de derechos humanos: origen y justificación*, 2.ª ed.; Dykinson, Madrid, 2010. *Cfr.* PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 75.

fundamentales no está cerrado¹²²⁵, al igual que el elenco de valores vertebradores, que también se ha afirmado que experimenta una constante evolución¹²²⁶.

Frente a la concepción laxa de estos derechos de solidaridad debe advertirse que se catalogan en la tercera generación de acuerdo a un criterio cronológico, sin que ello implique su menor importancia¹²²⁷. Entre otros factores indicativos de su importancia, resulta significativa su proyección sobre bienes jurídicos tan esenciales para la vida humana como el agua o el aire, vinculados al derecho a un medio ambiente sano. *Exempli gratia*, tras el desgraciado accidente acaecido en Fukushima el 11 de marzo de 2011, consistente en un fallo multisistémico de la central nuclear con origen en el drástico terremoto y posterior tsunami sufrido por la localidad nipona¹²²⁸; los residuos contaminantes se propagaron por todo el planeta aunque con una significativa menor intensidad en función de la distancia con la fuente de emisión. En cualquier caso, estamos ante consecuencias globales manifiestas, objeto de análisis en el interesante informe elaborado por el “*Institut de Radioprotection et de Sûreté Nucléaire*” (IRSN) en colaboración con “*Météo France*”¹²²⁹, que da cuenta de las dimensiones planetarias que pueden tener daños de esta entidad dado el marcado efecto de propagación, aportándose evidencias en este sentido que invitan a un análisis desde una óptica global. Al margen de que se pongan en tela de juicio los mecanismos de seguridad de las instalaciones de esta naturaleza, en relación al objeto de nuestro discurso, se observa que el planeta se puede considerar un sistema de carácter dinámico presidido por la “teoría del caos”¹²³⁰ evidenciándose su especial sensibilidad a cualquier variación, que se puede traducir paradigmáticamente en ingentes consecuencias¹²³¹. Desde esta perspectiva, es necesaria la conjunción de esfuerzos de los diferentes Estados, habida cuenta que el daño generado en el marco de uno de ellos puede generar obvias repercusiones en las

¹²²⁵ Entre otros, PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 33.

¹²²⁶ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Dimensiones de la igualdad*, op. cit., p. 110.

¹²²⁷ VASAK, K.: “Le droit international des droits de l’homme”, *Revue des droits de l’homme*; vol. 5, 1972.

¹²²⁸ Terremoto de grado 9,0 M_w en la escala de magnitud de momento, y tsunami con olas que alcanzaron más de 40 metros.

¹²²⁹ http://www.irsn.fr/FR/Actualites_presse/Actualites/Pages/20110319_simulation_dispersion_panache_radioactif.aspx (fecha de consulta: 1 de enero de 2014).

¹²³⁰ Campo de estudio para la ciencia matemática que ha encontrado aplicaciones en campos tan diversos como la meteorología, física o economía. Vid. AA.VV.: *Chaos Theory in the Social Sciences: Foundations and Applications*; University of Michigan Press, 1997. DECHERT, W. D.: *Chaos Theory in Economics: Methods, Models and Evidence*; Edward Elgar Publishing, 1996.

¹²³¹ Coloquialmente denominado “efecto mariposa” en alusión al conocido proverbio chino.

condiciones disfrutadas por la generalidad.

Por consiguiente, los derechos de solidaridad fueron concebidos primigeniamente en relación a la comunidad¹²³², en el entendimiento de que su efectiva realización pasa de forma indefectible por la polarización de esfuerzos de todos los sujetos que la integran. Además, no solo es necesaria la intervención de todos los Estados, sino que además cobran importancia los mecanismos suasorios, a través de los que conseguir la colaboración de todos los ciudadanos para la efectiva realización de estos derechos de solidaridad, como es el caso de los tributos extrafiscales. En este sentido, la transmutación del tributo en garante de derechos de tercera generación encuentra su fundamento primero en el valor de solidaridad, y más en concreto el respectivo derecho, a partir del que redimensionar la correspondiente figura tributaria; planteamiento éste que enraíza en la dignidad humana basilar para la construcción dogmática iusfundamental. Desde esta óptica, hemos visto que la Ciencia económica¹²³³ aborda con especial intensidad el papel desempeñado por los tributos junto a otras soluciones, como el comercio de derechos de emisión¹²³⁴ para controlar el problema ambiental¹²³⁵, en el caso de los instrumentos fiscales, cuentan con clara incidencia en los derechos fundamentales aunque se han mostrado como particularmente idóneos para intervenir en algunos casos como los sectores difusos¹²³⁶; en este orden de cosas, la vulneración de bienes jurídicos tan esenciales para la vida como el aire puede tener evidentes repercusiones en la dignidad humana, y la eficiente protección de ésta pasa por acomodar los tributos extrafiscales, que se revelan así como auténticos mecanismos de garantía de derechos de segunda y tercera generación, entre otros mecanismos también suasorios como beneficios tributarios o subvenciones.

Además, como venimos apuntando desde el comienzo del presente trabajo, las generaciones de derechos no se relacionan entre sí atendiendo a criterios de sustitución; antes al contrario, interaccionan entre sí hasta tal punto que, para la plena realización de los derechos de primera generación, resulta necesaria la efectividad, siquiera parcial, de los derechos de segunda generación; y al mismo tiempo, la materialización de derechos

¹²³² VASAK, K.: “Le droit international des droits de l’homme”, *op. cit.*

¹²³³ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

¹²³⁴ Sin ánimo de exhaustividad, entre otros, *vid.* PIGOU, A.: *The economics of welfare*, 4ª. ed.; Ed. Macmillan, Londres, 1932. Para más referencias, nos remitimos al Capítulo Primero del presente trabajo.

¹²³⁵ Entre otras muchas obras, *vid.* COASE, R. H.: “The Problem of Social Cost”, *Journal of Law and Economics*; octubre, 1960. Para más referencias, nos remitimos al Capítulo Primero del presente trabajo.

¹²³⁶ *Vid.* Capítulos Sexto y Noveno del presente trabajo.

de tercera generación, incide sobre los de primera y segunda. Por tanto, las generaciones se imbrican generando “estratos dogmáticos superpuestos”¹²³⁷ en torno a valores, que polarizan progresivos elencos de derechos, expresivos de las sucesivas necesidades humanas o, desde la óptica de algún autor, progresiva elevación de intereses¹²³⁸; que al mismo tiempo constituyen un llamamiento al establecimiento de mecanismos de garantía que aseguren la efectiva materialización de los respectivos derechos; constituyendo la dignidad, connatural a la persona humana, el hilo vertebrador de las sucesivas generaciones. Por consiguiente, estos “estratos dogmáticos superpuestos”¹²³⁹ deben analizarse desde la óptica de la doble dimensión de los derechos fundamentales que apuntara la dogmática alemana¹²⁴⁰, observándose como resultado que el tributo constituye un mecanismo al servicio del carácter objetivo de éstos; desde una óptica más amplia, el sistema tributario constituye una superposición de dichos estratos a través de las diferentes funciones desempeñadas por el tributo, más allá de la exclusivamente recaudatoria. En todos los casos, se genera cierto impacto más o menos gravoso sobre los derechos patrimoniales, apelándose a la noción de “carga tributaria global” para aludir a la repercusión total generada por los diferentes gravámenes establecidos por el sistema tributario en relación a un mismo hecho, acto o negocio indicativo de capacidad económica.

La clave de bóveda de este planteamiento está en la dignidad humana, afirmando el art. 1 de la Ley Fundamental que «*La dignidad humana es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público*»; dictado éste expresivo de la pluralidad de acciones que deben emprender los poderes públicos con núcleo en la dignidad; al respecto, en el marco de la doctrina constitucional alemana se ha observado que la Norma fundamental acoge una construcción axiológica “cuya médula radica en la personalidad humana actuando libremente en el seno de la sociedad constituida así

¹²³⁷ En expresión de PORRAS NADALES, que advierte que a pesar de ser susceptibles de organizarse mediante generaciones no siempre resultan claramente diferenciados. “Derechos e intereses. Problemas de tercera generación”, *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*; núm. 10, 1991, p. 219.

¹²³⁸ “Su ubicación inicial en el campo de los intereses permitiría acaso sugerir una secuencia similar a los procesos históricos de los estratos generacionales anteriores: y acaso la única duda razonable sería la de si es el proceso de uniformación hacia arriba de tales intereses, o de elevación a la categoría de auténticos derechos fundamentales imputados frente al Estado, la verdadera exigencia histórica para su efectiva implementación: o si más bien, aunque tal uniformación hacia arriba concebida como proyección hacia el Estado constituya una inercia doctrinal explicable, la nueva posición autónoma, autorreferencial de los mismos, no requiere otro tipo de respuestas que aseguren su articulación inmanente en la órbita de la propia sociedad democrática organizada”. *Ibidem*, p. 232.

¹²³⁹ En expresión de PORRAS NADALES, que advierte que a pesar de ser susceptibles de organizarse mediante generaciones no siempre resultan claramente diferenciados. *Ibidem*, p. 219.

¹²⁴⁰ *Vid.* Capítulo precedente.

como en la dignidad de la persona”¹²⁴¹, afirmándose una importancia creciente de los derechos fundamentales cuya función primordial es “crear y mantener las condiciones elementales para asegurar una vida en libertad y la dignidad humana”¹²⁴². Habida cuenta de la cambiante naturaleza de las necesidades humanas, y por consiguiente de las acciones emprendidas por los poderes públicos, la dignidad opera como fundamento de las sucesivas generaciones de derechos, actuando como presupuesto primigenio en la proclamación del creciente elenco de derechos. *Exempli gratia*, piénsese en derechos de corte medioambiental, relativamente recientes por su anclaje en el valor de solidaridad, pero paradójicamente tuitivos respecto de bienes tan esenciales para la subsistencia de la humanidad como el agua o el aire, cuya amenaza supondría una obvia amenaza a la dignidad humana.

Por su parte, también el art. 10 de nuestra Carta Magna expresa que «*La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social*», precepto valorado como esencial por nuestra doctrina, subrayándose el carácter anterior a la Constitución de los valores que acoge, a diferencia de los contenidos en sede del art. 9.3 que tendrían origen dogmático¹²⁴³. En la dignidad humana reside además la transición de la óptica individual presente en los derechos liberales a la dimensión colectiva inherente a los derechos de solidaridad. En este sentido, resultan de enorme interés las observaciones planteadas por el profesor HÄBERLE en los siguientes términos: “El reconocimiento de la «igual dignidad humana del otro» constituye el puente dogmático hacia la adecuación relativa al tú de la dignidad humana “del uno”, tal como han concretizado de manera especial la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal sobre la imagen del hombre o el catálogo de derechos fundamentales [...] La referencia al «otro», al «prójimo», al «tú» y al «hermano» (en el sentido de la fraternidad de 1789), hoy también a la «hermana», es una parte integral del principio jurídico-fundamental de la

¹²⁴¹ HESSE, K.: “Significado de los derechos fundamentales” en *Manual de Derecho Constitucional*, 2.^a ed.; Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 92.

¹²⁴² HESSE, K.: “Significado de los derechos fundamentales” en *Manual de Derecho Constitucional*; Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 89.

¹²⁴³ Como resumen RUIZ-GIMÉNEZ CORTÉS y RUIZ-GIMÉNEZ ARRIETA: “el profesor Oscar Alzaga destacó el «superrango constitucional» de los «cinco grandes principios» de este apartado 1.º y su importante valor didáctico 20; y el profesor Garrido Falla recalcó -como dijimos- que esos «valores superiores» del artículo 10.1 son «valores anteriores a la Constitución misma, que ésta no otorga, sino que reconoce, porque derivan de la concepción misma de la persona humana», mientras que los principios del artículo 9.3 «no son valores éticos», previos a aquélla, sino «construidos en buena medida, por la dogmática jurídica... aunque se desprenden de la lógica inminente al ordenamiento jurídico”. “Artículo 10: Derechos Fundamentales de la persona” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

dignidad humana”¹²⁴⁴.

La relevancia de estos derechos de solidaridad contrasta con los denunciados peligros de indefinición y la precaria garantía que acusan¹²⁴⁵, hasta el punto de que podrían poner en entredicho la efectividad de los derechos de primera y segunda generación de acuerdo con las relaciones de interacción intergeneracionales. De acuerdo con este planteamiento, aunque los derechos sociales y de solidaridad se configuran formalmente como programáticos y generan el conocido problema de la “inconstitucionalidad por omisión”¹²⁴⁶ ante la inactividad del legislador; lo cierto es que una ausente, insuficiente o ineficiente *interpositio legislatoris* en relación a estos derechos de solidaridad puede generar un significativo menoscabo de la dignidad humana, a mayor abundamiento, resultado éste gravado por las relaciones intergeneracionales apuntadas. Éstos son los cabos del nudo gordiano, cuyo intrincado desenlace pasa por cohonestar el impacto de instrumentos fiscales, entre otros mecanismos de intervención de los poderes públicos en sentido más amplio, esenciales desde la óptica incluso de la dignidad humana; con el respeto a los derechos individuales en el enarbolamiento de mecanismos de tutela de estos derechos de importancia creciente; cuestión cuya resolución pasa por el basilar principio de proporcionalidad sobre el que profundizaremos después¹²⁴⁷.

Pasando a la plasmación normativa de los derechos de solidaridad, con cierta frecuencia se ha valorado en términos positivos¹²⁴⁸ la taxonomía presente en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea apelando por su organización en torno a valores de referencia, distribución que facilitarían su comprensión sin exigir profundos conocimientos técnicos. La Carta integra: el Título I relativo a la dignidad,

¹²⁴⁴ HÄBERLE, P.: *El Estado constitucional*; Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, México, 2010, p. 171 y 172.

¹²⁴⁵ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos, op. cit.*, p. 33.

¹²⁴⁶ Aunque no podemos abordar este tema en respeto a las coordenadas básicas del presente trabajo, se trata de un tema abordado por varios autores en nuestra literatura científica: FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, J. J.: *La inconstitucionalidad por omisión: teoría general, derecho comparado, el caso español*; Civitas, Madrid, 1998. FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*; Trotta, Madrid, 2011, p. 92 y ss. GÓMEZ PUENTE, M.: *La inactividad del legislador: una realidad susceptible de control*; McGraw-Hill, Madrid, 1997. VILLAVARDE MENÉNDEZ, I.: *La inconstitucionalidad por omisión*; McGraw-Hill, Madrid, 1997.

¹²⁴⁷ *Vid.* Capítulo Noveno del presente trabajo.

¹²⁴⁸ FREIXES SANJUÁN, T.: “Derechos fundamentales en la Unión Europea. Evolución y prospectiva: la construcción de un espacio jurídico europeo de los derechos fundamentales”, *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 4, 2005.

basilar desde la óptica iusfundamental en la doctrina alemana¹²⁴⁹; el Título II relativo a las libertades, incluyendo cuestiones como la protección de datos de carácter personal o la libertad de expresión y de información; el Título III relativo a la igualdad, abordando aspectos como la igualdad entre hombres y mujeres, los derechos de las personas mayores o la integración de las personas discapacitadas; el Título IV sobre la solidaridad, incluyendo aspectos como el acceso a los servicios de interés económico general o protección del medio ambiente¹²⁵⁰; y prosigue.

En cuanto a nuestra Constitución, aunque el art. 1 no menciona la solidaridad entre los valores superiores del ordenamiento jurídico, se trata de una ausencia que se ha justificado advirtiendo que el elenco que proclama el precepto no tiene carácter exhaustivo¹²⁵¹. Según se ha apuntado¹²⁵², dichos valores se proclamarían por resultar basilares para la construcción del «*Estado social y democrático de Derecho*» que profiere el precepto, pero nada obstaría a dar cabida a otros valores; al respecto, se cita¹²⁵³ la ausencia de la capital dignidad de la persona, omitida, pero considerada un valor superior. Sobre la base de estas consideraciones, se ha advertido que la presencia tácita del valor de solidaridad de dicho elenco vendría refrendada por las múltiples alusiones a ésta diseminadas a lo largo de nuestra Norma fundamental¹²⁵⁴. Igualmente, es importante tener en cuenta la reclamada¹²⁵⁵ por carente manifestación en el derecho positivo de los derechos de solidaridad, a excepción del derecho al medio ambiente que encuentra plasmación en las constituciones más modernas; advirtiéndose, en cambio, su presencia en textos internacionales, circunstancia que tiene incidencia en los mecanismos de tutela sobre éstos.

Habida cuenta de la dignidad subyacente a las diferentes generaciones de

¹²⁴⁹ SOBRINO HEREDIA, J. M.: "Artículo 1. Dignidad humana" en *Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo*; Fundación BBVA, Bilbao, 2008.

¹²⁵⁰ La Carta comprende además los siguientes títulos: Título V relativo a «*Ciudadanía*», Título VI sobre «*Justicia*» y Título VII que aborda las «*Disposiciones generales que rigen la interpretación y la aplicación de la Carta*».

¹²⁵¹ PECES-BARBA, G.: *Derecho y derechos fundamentales*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, p. 127.

¹²⁵² LUCAS VERDÚ, P.: "Artículo 1: Estado social y democrático de Derecho" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

¹²⁵³ *Idem*.

¹²⁵⁴ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: "La solidaridad como principio constitucional", *op. cit.*, p. 161.

¹²⁵⁵ REY PÉREZ, J. L.: *El discurso de los derechos: una introducción a los derechos humanos*, *op. cit.*, p. 106.

derechos, veremos cómo el tributo, y en sentido más amplio el sistema tributario en general, constituyen intervenciones de los poderes públicos al servicio de la efectividad de los derechos de segunda y tercera generación. En este sentido, únicamente su materialización garantiza la satisfacción de las necesidades humanas subyacentes a éstos, concretándose ésta a través de intervenciones de diferente naturaleza por parte de los poderes públicos, entre las que encontramos aquéllas de naturaleza tributaria, como tributos extrafiscales y recargos extrafiscales¹²⁵⁶. Ahora bien, también es cierto que estos mecanismos generan un evidente impacto sobre los derechos patrimoniales, evidenciándose así como un recurso para el diseño de políticas que tampoco pueden sacrificar estos derechos individuales hasta el punto de ponerlos en entredicho. Para solucionar esta cuestión, será necesario un control de constitucionalidad de cada uno de los instrumentos extrafiscales —*Schutzkumulation*— reputándose como excepcional que un derecho excluya la eficacia de otro —*Verdrängung*—¹²⁵⁷, sobre el que volveremos en un momento posterior del trabajo.

2.1 Notas características

Tanto la naturaleza como la consecución de los fines inherentes a los derechos de solidaridad están vinculados a la noción de comunidad¹²⁵⁸. En relación al primer aspecto, estos derechos parten del presupuesto de la integración del individuo en la comunidad, es más, responden a la lógica de un grado de cohesión mayor entre los individuos que en el caso de los derechos sociales, hasta el punto de que comparten la titularidad de los derechos de tercera generación. En cuanto al segundo, la consecución de sus objetivos pasa inexorablemente por la polarización de esfuerzos de todos los individuos integrantes de la comunidad, en el entendimiento de que el comportamiento disidente de algunos desmerecería el esfuerzo realizado por los otros, hasta el punto de incluso hacer peligrar la consecución del objetivo pretendido. Por citar un ejemplo diferente al derecho al medio ambiente sano en el que se presenta claramente esta característica, también en el derecho a la paz considerado como de solidaridad¹²⁵⁹, resulta obvio que su resultado depende de la cooperación de todos los sujetos para su

¹²⁵⁶ Vid. Capítulo Octavo del presente trabajo.

¹²⁵⁷ STERN, K.: "Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland," en *Allgemeine Lehre der Grundrechte* vol. III/2; C. H. Beck, München, 1994, p. 1398. Citado por HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*; Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 148.

¹²⁵⁸ DE LUCAS, J.: "Solidaridad y derechos humanos", *op. cit.*, p. 166 y 167.

¹²⁵⁹ Entre otros autores, RIPOL CARULLA, S.: "El derecho al desarme general y completo bajo control internacional", *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*; vol. 45, 2007, p. 528.

consecución, habida cuenta que la letalidad de ciertas armas actuales pondría en peligro las aportaciones de la totalidad de la comunidad internacional; es decir, exigen de "la cooperación internacional y la acción conjunta para tener efecto, como en el caso del derecho a la paz, a un medio ambiente limpio, al desarrollo y a la asistencia humanitaria"¹²⁶⁰.

Por nuestra parte, siguiendo el hilo conductor vertebrado sobre las necesidades humanas¹²⁶¹ durante nuestro discurso, y habida cuenta que ya hemos examinado la fundamentación; nos focalizaremos sobre la titularidad de los derechos y los mecanismos de garantía, para abordar después la proyección de estas singularidades sobre la transmutación del tributo para su puesta al servicio de objetivos de solidaridad, analizando finalmente su aplicación al caso concreto de la tributación medioambiental, en el marco de la que examinaremos el tratamiento de la construcción sostenible.

2.2 Titularidad de los derechos de solidaridad

La titularidad de los derechos fundamentados en el valor de solidaridad se articula en dimensión colectiva; en expresión de algún autor, advirtiendo que incurre en tautología, "los titulares de los derechos colectivos son los sujetos colectivos"¹²⁶², esgrimiendo en consecuencia que carecería de sentido que un sujeto individual ostente un derecho colectivo. Por consiguiente, secundamos la afortunada expresión reportada por resultar especialmente clara respecto de la realidad jurídica subyacente, consistente en la separación de sujetos individuales y colectivos desde la perspectiva jurídica, habida cuenta que éstos podrán ejercer derechos y deberes¹²⁶³.

A través de los derechos de solidaridad observamos un cambio de paradigma en la concepción de la titularidad de los derechos, se plantea la necesidad de superar la

¹²⁶⁰ Informe del Experto independiente sobre los derechos humanos y la solidaridad internacional, RUDI MUHAMMAD RIZKI INFORME anual presentado por el Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos (E/CN.4/2006/96) en su punto 16.º.

¹²⁶¹ En el marco de la Escuela de Budapest podemos encontrar importantes contribuciones teóricas que subrayan la importancia de estas necesidades humanas en relación a los derechos humanos; ésta está integrada por un grupo de discípulos de GEORG LUKÁCS, entre los que cabe señalar a ÁGNES HELLER, FERENC FEHÉR o GYÖRGY MÁRKUS, entre otros. *Vid.* HERRERA FLORES, J.: *Los derechos humanos desde la Escuela de Budapest*; Tecnos, Madrid, 1989.

¹²⁶² LÓPEZ CALERA, N. M.: *¿Hay derechos colectivos? Individualidad y socialidad en la teoría de los derechos*; Ariel, Madrid, 2004, p. 112.

¹²⁶³ "En resumen, desde la perspectiva del derecho positivo, se puede afirmar, pues, que los sujetos colectivos están plenamente diferenciados de los sujetos individuales. En consecuencia, una forma de entender quiénes son sujetos colectivos de derechos sería atender a lo que dicen las normas jurídicas de un determinado orden jurídico". *Ibidem*, pp. 112-114.

óptica tradicional basada en una visión individualista, para dar cabida a la protección de nuevos intereses vinculados a la colectividad¹²⁶⁴. Las necesidades inherentes a la protección de estos bienes colectivos implican, con cierta frecuencia, intereses algo difusos, resquebrajándose los esquemas dogmáticos tradicionales concebidos desde la óptica individualista; cambio que genera nuevas cuestiones por resolver en la construcción jurídica de la teoría iusfundamental. Focalizándonos sobre la dimensión objetiva de los derechos fundamentales, veremos que si en los derechos sociales ya se advertía una marcada presencia de ésta, en el caso de los derechos de solidaridad cobra especial importancia la intervención de los poderes públicos a través de mecanismos de diferente naturaleza. Más en concreto, en relación a los instrumentos fiscales como la tributación extrafiscal, veremos que, partiendo del impacto sobre los derechos individuales que generaron los derechos sociales, se superponen estos nuevos mecanismos. Si con los derechos sociales la oposición entre beneficio individual y particular, basilar para la comprensión del principio de capacidad económica como criterio de reparto de las cargas públicas, ya se desdibujó parcialmente respecto a su primigenia concepción liberal¹²⁶⁵; con la proclamación de estos derechos de solidaridad, en los que el propio obligación tributario también es “acreedor”, se evidencia un reto dogmático. En este sentido, veremos que se experimenta una inversión de la construcción dogmática de la imposición a partir de dos premisas: primera, la especial consideración del impacto de la imposición sobre los particulares a través de la citada noción de la “carga tributaria global” concebida en relación a las diferentes manifestaciones de capacidad económica; segunda, la racionalización de la intervención de los poderes públicos en sede impositiva, es decir, el recurso al tributo extrafiscal debe someterse a criterios que fundamenten su utilización, interrogante en la que veremos que desempeña un papel fundamental el control de proporcionalidad sobre el que nos detendremos en un momento posterior del discurso.

No podemos abordar todos los problemas inherentes a la titularidad colectiva de los derechos por motivos de economía expositiva, no obstante, sí mencionaremos algunos especialmente interesantes. Es el caso de la discutida titularidad de derechos por parte de sujetos no humanos, como plantas o animales; planteamiento con el que se desafía la óptica antropocéntrica sobre la que se construye el sistema de derechos, sobre la base de las necesidades de carácter humano¹²⁶⁶. También es objeto de interés la

¹²⁶⁴ *Ibidem*, p. 111. PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 40.

¹²⁶⁵ *Vid.* Capítulo precedente del presente trabajo.

¹²⁶⁶ “La posibilidad de reconocer derechos a los animales, a las plantas o al ambiente natural se halla hoy en el centro de una viva polémica [...], responsable, en ocasiones, de contribuir al aumento de la incertidumbre y equivocidad en torno a la temática de los derechos. No es infrecuente, que en el marco de estas discusiones se entremezclen, de forma embarrullada, argumentos que pretender alargar la nómina de

formación de la voluntad colectiva así como los mecanismos de representación¹²⁶⁷; salvando ciertas situaciones, se trata de problemas de más evidente solución en los sujetos individuales a diferencia de los colectivos. En cualquier caso, se trata de obstáculos a resolver, habida cuenta de la imperativa necesidad de satisfacer las necesidades subyacentes a los derechos de solidaridad, máxime al trasluz de su fundamento primigenio en la basilar dignidad humana.

Dejando a un lado las no escasas disquisiciones doctrinales que despierta la titularidad de los derechos colectivos, lo cierto es que la inexorable resolución de las necesidades inherentes a estos derechos de solidaridad se impone hasta tal punto que, algún autor encuentra la presencia de este valor de forma inherente a expresiones habituales en nuestro léxico jurídico como la manifestación de un “interés público”¹²⁶⁸.

2.3 Garantía de los derechos de solidaridad

Antes de abordar los mecanismos de tutela de los derechos de solidaridad propiamente dichos, haremos mención a algunas cuestiones preliminares de interés. Comenzaremos por recordar que la garantía ha sido definida por algún autor clave como “toda obligación correspondiente a un derecho subjetivo, entendiendo por «derecho subjetivo» toda expectativa jurídica positiva (de prestaciones) o negativa (de no lesiones)”¹²⁶⁹; noción ésta que hay que incardinar en el garantismo jurídico, consistente

sujetos de los derechos, pero que sólo muestran la ampliación de su objeto. Se incurre así en la metonimia de confundir la causa, incremento de las necesidades y forma de sensibilidad humanas (con su puntual incidencia en los valores y derechos del hombre), con su efecto sobre el medio ambiente natural animado e inanimado. En ocasiones, el abuso lingüístico llega a la paradoja de predicar una «moral» animal, una «justicia» animal, o, incluso, unos «derechos humanos» animales [...], expresiones a las que cuadra la célebre imagen acuñada por Jeremy Bentham, del «sinsentido sobre zancos» (*monsense upon stils*) [...]. PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 39 y 40.

¹²⁶⁷ LÓPEZ CALERA, N. M.: *¿Hay derechos colectivos? Individualidad y socialidad en la teoría de los derechos*, *op. cit.*, p. 131 y ss.

¹²⁶⁸ “Existen los sujetos colectivos, aunque su naturaleza no se pueda comprender de modo científico y aunque se muevan entre la realidad y la ficción. Hay un dato importante para su afirmación: sin la categoría de sujetos colectivos no podrían entenderse categorías político-jurídicas como «soberanía nacional», «soberanía popular», «voluntad general», «interés público», etc., desde las que se promovieron los procesos modernos de liberalización y democratización y, en definitiva, la remoción de los viejos regímenes políticos, donde la voluntad de un sujeto individual (el príncipe), evidentemente una voluntad empíricamente localizable, tenía fuerza de ley. Concretamente, el concepto de soberanía popular, por ejemplo, no tendría sentido si no fuera porque de alguna manera se admite que hay un sujeto colectivo, un pueblo o una nación”. *Ibidem*, p. 130.

¹²⁶⁹ FERRAJOLI, L.: *Democracia y garantismo*; Trotta, Madrid, 2008, p. 63. En términos similares, el autor ha definido posteriormente las garantías como: “la suma de las obligaciones y prohibiciones que corresponden respectivamente a las expectativas positivas y negativas que garantizan [...] y de cuya obediencia y no desobediencia depende [...] la satisfacción de las primeras y la no violación de las segundas”. *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. I. Teoría del derecho*; Trotta, Madrid, 2011, p. 188.

en el “conjunto de límites y vínculos impuestos a todos los poderes —públicos y privados, políticos (o de mayoría) y económicos (o de mercado), en el plano estatal y en el internacional— mediante los que se tutelan, a través de su sometimiento a la ley y, en concreto, a los derechos fundamentales en ella establecidos, tanto las esferas privadas frente a los poderes públicos, como las esferas públicas frente a los poderes privados”¹²⁷⁰. En términos más sencillos, también las garantías han sido definidas como “aquellos métodos, mecanismos o dispositivos, que sirven para asegurar la efectividad de un derecho. Se trata de instrumentos para que ese derecho en el papel se convierta en un derecho operable, ejecutable, exigible”¹²⁷¹. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán¹²⁷², estos mecanismos de garantía constituyen un interesante factor diferencial entre los derechos subjetivos de defensa contra las intervenciones estatales y los deberes de protección; en el caso de los primeros, se traducen en un determinado comportamiento estatal atendiendo a finalidad y contenido, mientras que en los segundos, resultan indeterminados correspondiendo al Estado la concreción de su contenido¹²⁷³.

También con carácter preliminar destacaremos el contraste presente entre los débiles mecanismos de garantía de los derechos de tercera generación¹²⁷⁴ y la relevancia cada vez más patente de éstos atendiendo a la transformación visible en los cambios observados en relación a la “Teoría de la procura existencial”¹²⁷⁵, a la que ya hicimos alusión al comienzo del presente trabajo. En relación a ésta, se ha subrayado una doble artificialidad social de la supervivencia¹²⁷⁶: de una parte, el individuo ha sido alejado de

¹²⁷⁰ FERRAJOLI, L.: *Democracia y garantismo*, op. cit., p. 62.

¹²⁷¹ COURTIS, C.: “Los derechos sociales en perspectiva. La cara jurídica de la política social” en *Teoría del neoconstitucionalismo*; Trotta, Madrid, 2010, p. 196.

¹²⁷² BVerfGE 96,56 citada por VILLACORTA MANCEBO, L. Q. Y VILLACORTA CAÑO-VEGA, A.: *Nuevas dimensiones de protección asumidas por los derechos fundamentales*; Dykinson, Madrid, 2013, p. 102.

¹²⁷³ *Ibidem*, p. 101 y 102.

¹²⁷⁴ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 33.

¹²⁷⁵ También referida con el término original “Daseinsvorsorge” acuñado por FORSTHOFF en 1938. Sobre el análisis de dicha teoría y sus implicaciones, vid. MAGALDI, N.: *Procura existencial, Estado de Derecho y Estado Social: Ernst Forsthoff y la crisis de Weimar*; Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2007. La “procura existencial” ha sido resumida, de forma muy ilustrativa, como “una serie de objetivos sobre los que no se tiene ninguna propiedad o señorío, es decir, sobre los que no se domina, pero con los que, por el contrario, se entre en relación en cuanto se utilizan, en cuanto uno se sirve de ellos como algo exterior y ajeno para poder ir dando cumplido desarrollo a la misma existencia humana”. RETORTILLO BARQUER, L.: “La configuración jurídica de la Administración Pública y el concepto de Daseinsvorsorge”, *Revista de la Administración Pública*; núm. 38, 1962, p. 35 y ss.

¹²⁷⁶ FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*, op. cit., p. 380.

las condiciones necesarias para la vida, pero de otra parte, los avances hacen posible equiparar más eficientemente al individuo en el marco de la comunidad; en cualquier caso ha cambiado sustancialmente la dinámica de las necesidades humanas, circunstancia que se evidencia en el ensanchamiento de éstas que ha cristalizado en estos nuevos derechos de tercera generación que es necesario garantizar, siquiera parcialmente, apelando a su condición de «*traducción normativa de la dignidad humana y elemento legitimador de todo poder político*»¹²⁷⁷, en el entendimiento de que ésta constituye el «*”prius” lógico y ontológico para la existencia y especificación de los demás derechos*»¹²⁷⁸. Este planteamiento cobra mayor relevancia desde la óptica de las relaciones de interacción entre derechos; de una parte, desde una perspectiva intergeneracional, habida cuenta que, como hemos expuesto, las generaciones derechos no operan mediante estratos aislados sino que interactúan entre sí para la satisfacción de las necesidades humanas; y de otra parte, entre los derechos de solidaridad entre sí se ha subrayado la existencia de relaciones de interrelación¹²⁷⁹ de modo que al poner en entredicho uno, se podrían ver afectados los restantes a la luz del marcado carácter universal que los inspira, y a la postre, los derechos de las restantes generaciones. De acuerdo con este planteamiento, aunque en sede constitucional se reconoce una débil protección a estos derechos de solidaridad, la modificación de las condiciones fácticas que los envuelven, su anclaje en la capital dignidad de la persona, la interacción intergeneracional de los derechos, o la estabilidad misma del sistema constitucional, son factores que evidencian la demanda de una protección fáctica que supere sustancialmente el débil *status* tuitivo reconocido en sede constitucional.

Ciertamente, el sistema de garantías constitucional, ya sea español o de otros Estados, otorga generalmente una debilitada protección¹²⁸⁰ a derechos sociales y de solidaridad apelando a las repercusiones financieras que puedan suponer; ahora bien, este problema adquiere perfiles especialmente interesantes en el caso de los derechos con fundamento en el valor de solidaridad. La concepción de mecanismos de garantía de los derechos de tercera generación supone un cambio de paradigma respecto a los

¹²⁷⁷ STC 113/1995.

¹²⁷⁸ STC 53/1985.

¹²⁷⁹ En palabras de CHUECA SANCHO: “paz, sin la cual es imposible el desarrollo; el desarrollo, sin el cual los derechos humanos son ilusorios; los derechos humanos, sin los cuales la paz no es más que violencia”. CHUECA SANCHO, A.: “El Derecho al Desarrollo en el Ámbito Internacional” en *El Desarrollo, Maldesarrollo y Cooperación al Desarrollo. África Subsahariana*; Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1997, p. 28 y 29.

¹²⁸⁰ Vid. ABRAMOVICH, V. Y COURTIS, C.: *Los derechos sociales como derechos exigibles*; Trotta, Madrid, 2002.

mecanismos precedentes; las dos primeras constituían proyecciones unipolarizadas¹²⁸¹ hacia el Estado, en sentido esencialmente negativo en el caso de los derechos liberales, y positivas respecto a los sociales a la luz de su carácter prestacional. Sin embargo, los derechos de solidaridad operan desde una lógica diferente al desafiar la hegemonía de los Estados, que quedaría desvirtuada en un doble sentido: en primer lugar, los derechos en clave de solidaridad no se materializan en prestaciones que puedan prestar los Estados per se, sino que exigen la colaboración a través de deberes de conducta por parte de los sujetos que, por tanto, van más allá de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos a partir de los que subvenir el aparato estatal.

El Estado está materialmente incapacitado para suplantar o amortiguar la inexorable polarización de los comportamientos los sujetos en aras a la efectiva materialización de los derechos de solidaridad. *Exempli gratia*, son necesarias conductas de reducción de contaminación por parte de sectores de control complejo como el residencial, de modo que el Estado no puede prestar tales conductas ni contrarrestar las desviaciones de comportamiento respecto de la causa ambiental; es decir, la solución pasa indefectiblemente por la colaboración del mayor número posible de miembros de la comunidad. En segundo lugar, el rol desempeñado por el Estado hasta este momento también queda en entredicho al trasluz de la vocación universal de los derechos de solidaridad, tanto desde la perspectiva de las causas como de las vías de solución. Sobre las primeras, los derechos de solidaridad obedecen a necesidades que presentan una marcada naturaleza supranacional, siendo necesaria la colaboración de todos los Estados para alcanzar los objetivos pretendidos, hasta el punto de que la desviación de alguno de los Estados en cuanto centros de imputación de la materialización de los deberes de solidaridad en sus respectivos territorios, pueden poner en entredicho o incluso anular los resultados buscados, que son la respuesta efectiva a las necesidades humanas subyacentes a los derechos implicados. A título de ejemplo, desastres naturales como la catástrofe del buque *Prestige*, petrolero que transitaba con más de 70.000 toneladas de fuel tras cuyo accidente quedaron afectados 2.000 kilómetros de costa, dan cuenta de la dimensión global de los problemas de esta naturaleza.

¹²⁸¹ “La única interrogante sería la de si frente a la proyección unipolarizada hacia el Estado de los estratos históricos de las anteriores generaciones de derechos (tanto negativa —contexto liberal— como positivamente —contexto social—), la dimensión de la tercera generación en el universo postsocial no implicaría una alternativa diferenciada frente a la tradicional comprensión de los derechos como pretensiones fundamentales de los ciudadanos frente al Estado, exigiendo más bien una configuración como elementos esenciales de una ordenación objetiva y dinámica de la comunidad o sociedad organizada. El ejemplo de la evolución seguida con la libertad de expresión nos resulta esencialmente paradigmático: por una parte, su dimensión institucional se proyecta en una fase preestatal (la formación de la opinión pública basada en un proceso de intercomunicación libre), por otra su potencial de colisión no se imputa predominantemente frente al Estado —salvo en casos de regímenes no democráticos— sino frente a los derechos (honor, intimidad, etc.) de terceros”. PORRAS NADALES, A. J.: “Derechos e intereses. Problemas de tercera generación”, *op. cit.*, p. 231 y 232.

En este sentido, los mecanismos de solución también están impregnados por esta vocación universal, en la medida en que se trata de afrontar conflictos de tal entidad que exigen una respuesta articulada por todos los estados; y además, para asegurar el cumplimiento de los deberes de solidaridad, éstos tienen que recurrir a la coacción a través de sus respectivos ordenamientos. Las diferencias sustanciales entre los instrumentos de garantía establecidos por los diversos Estados podrían invitar a prácticas de *jurisdiction shopping* en cuanto a la búsqueda del tratamiento jurídico más beneficioso, que en el caso de sectores especialmente contaminantes como el industrial, se traducirían en una evidente pérdida de virtualidad de las medidas establecidas. Constituye un interesante ejemplo el tratamiento fiscal de la energía, subrayándose con cierta frecuencia la pérdida de competitividad que puede suponer para un Estado el establecimiento de un régimen punitivo respecto de las conductas ecológicamente ineficientes.

Se ha observado que las normas de procedimiento cobran especial importancia en relación a la garantía de los derechos fundamentados en el valor guía solidaridad; como atestigua la creciente potenciación de mecanismos alternativos a los clásicos tribunales como el sistema del *Ombudsman* al servicio de la protección de los derechos de tercera generación¹²⁸². Estas prácticas evidencian la pretensión de superar la rigidez del esquema clásico asentado sobre la regulación administrativa, necesario a todas luces, pero que requiere ser complementado a través de mecanismos de garantía alternativos que respondan a una realidad cada vez más compleja sobre que la que el legislador, está llamado a intervenir en aras a la efectiva materialización de los derechos. A esta lógica obedecen los instrumentos económicos complementarios de las regulaciones de “*command and control*”, como el tributo al trasluz del valor guía de solidaridad, que se comportaría así como un auténtico garante de bienes constitucionales en la superación de su finalidad exclusivamente recaudatoria, complementando la labor de los tribunales al respecto.

La dimensión objetiva de los derechos fundamentales ofrece una perspectiva interesante a través del análisis de las tareas exigibles a los poderes públicos en relación a éstos. Al respecto, se ha señalado¹²⁸³ que los derechos fundamentales constituyen un

¹²⁸² Según PÉREZ LUÑO, que además identifica las siguientes funciones del Ombudsman para la protección de los derechos humanos: “1.ª) función dinamizadora, adaptada y de reciclaje de los derechos fundamentales, realizada básicamente a través de los informes periódicos presentados ante los Parlamentos de los que son comisionados; 2.ª) función orientadora de los ciudadanos, agilizando y clarificando los procedimientos de tutela de las libertades; y 3.ª) función preventiva de las amenazas a los derechos humanos, evitando agresiones y daños de difícil o imposible reparación en el disfrute de los derechos”. *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 38 y 39.

¹²⁸³ VILLACORTA MANCEBO, L. Q. Y VILLACORTA CAÑO-VEGA, A.: *Nuevas dimensiones de protección asumidas por los derechos fundamentales*, op. cit., p. 91 y ss.

orden objetivo de valores que tiene como destinatario más inmediato al legislador, pero que también alcanzan a los poderes ejecutivo y judicial en el desempeño de sus funciones de acuerdo con nuestra Norma fundamental; en definitiva, se conmina a los poderes públicos a la garantía activa de los derechos mediante la “realización efectiva del haz de facultades integrantes de su contenido, siempre bajo la «reserva de lo posible»”¹²⁸⁴. En este sentido, resulta esencial traer a nuestro discurso las palabras de la STC 53/1985¹²⁸⁵: *«la doctrina ha puesto de manifiesto -en coherencia con los contenidos y estructuras de los ordenamientos positivos- que los derechos fundamentales no incluyen solamente derechos subjetivos de defensa de los individuos frente al Estado, y garantías institucionales, sino también deberes positivos por parte de éste (vide al respecto arts. 9.2, 17.4, 18.1 y 4, 20.3 y 27 de la Constitución). Pero, además, los derechos fundamentales son los componentes estructurales básicos, tanto del conjunto del orden jurídico objetivo como de cada una de las ramas que lo integran, en razón de que son la expresión jurídica de un sistema de valores, que, por decisión del constituyente, ha de informar el conjunto de la organización jurídica y política; son, en fin, como dice el artículo 10 de la Constitución, el «fundamento del orden jurídico y de la paz social». De la significación y finalidades de estos derechos dentro del orden constitucional se desprende que la garantía de su vigencia no puede limitarse a la posibilidad del ejercicio de pretensiones por parte de los individuos, sino que ha de ser asumida también por el Estado. Por consiguiente, de la obligación del sometimiento de todos los poderes a la Constitución no solamente se deduce la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos, y de los valores que representan, aun cuando no exista una pretensión subjetiva por parte del ciudadano. Ello obliga especialmente al legislador, quien recibe de los derechos fundamentales «los impulsos y líneas directivas», obligación que adquiere especial relevancia allí donde un derecho o valor fundamental quedaría vacío de no establecerse los supuestos para su defensa».* Esta dimensión objetiva de los derechos presenta caracteres diferenciales en función del valor que fundamenta el derecho; por tanto, es diferente en el caso de derechos de segunda y tercera generación, o si se prefiere, al trasluz de los valores de igualdad o solidaridad. Es más, incluso entre derechos auspiciados por la misma generación o fundamentados sobre el mismo valor guía, cabe observar singularidades en función de la naturaleza del derecho respecto a su dimensión objetiva.

En relación a la dimensión subjetiva, los derechos de acceso y control en el caso

¹²⁸⁴ *Ibidem*, p. 92.

¹²⁸⁵ Citada en: *Ibidem*, p. 92 y 93.

del *habeas data*¹²⁸⁶ respecto a la información existente en bancos de datos por parte de las personas afectadas en virtud de la libertad informática; así como el conocido *status activus processualis*¹²⁸⁷ que muestra en términos especialmente claros que la protección de derechos de solidaridad pasa por una marcada dimensión procedimental; evidencian cambios que, unidos al previamente reclamado *status positivus socialis*¹²⁸⁸ en relación a los derechos de segunda generación, dan cuenta de las transformaciones en las posiciones subjetivas, invitando a una revisión de la conocida teoría jellinekiana de los *status* subjetivos¹²⁸⁹.

Sin embargo, a la luz del objeto de nuestro discurso, nos interesa más focalizarnos sobre la contrapartida de estas nuevas posiciones subjetivas a través de la garantía de los derechos de tercera generación sobre la que descansa su eficacia. En este sentido, resulta interesante retomar la cuestión a través de la taxonomía propuesta por ALEXY¹²⁹⁰, ya aludida *ut supra*, que parte de la distinción básica entre “derechos de defensa” y “derechos de prestación”; e identifica tres modalidades de éstos que ya expusimos¹²⁹¹: “derechos a protección”, “derechos a prestaciones en sentido estricto” y

¹²⁸⁶ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Nuevas tecnologías, sociedad y derecho*; Fundesco, Madrid, 1987, p. 85 y ss.

¹²⁸⁷ HÄBERLE, P.: *Die Wesensgehaltgarantie der Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz : zugleich ein Beitrag zum institutionellen Verständnis der Grundrechte und zur Lehre vom Gesetzesvorbehalt*, 2.^a ed.; Müller Juristischer Verlag C.F., Heidelberg, 1972. Sobre este *status activus processualis*, se ha interpretado por SCHILLACI que “Häberle avanza la propuesta de una integración de la «Statuslehre» de G. Jellinek, cuya impronta “absolutista tardía” debe ser transferida sobre sólidos fundamentos democráticos[49] a través de la determinación de un nuevo «status» que, sin sustituir a los cuatro determinados por el propio Jellinek, haga posible cualificar la relación entre Estado y ciudadano de forma más adecuada al nuevo contexto histórico, político y constitucional. Si, por un lado, se mantiene la idea de fondo de la elaboración jellinekiana – el concepto de «status», que describe sobre el plano del derecho público la relación entre Estado y ciudadano– por otro lado la introducción del «status activus processualis» hace visible la nueva articulación de esta relación en el Estado prestacional, describiendo una nueva dimensión coherente con el desarrollo histórico. Desde un ligamen “monodimensional”, fundado sobre la dialéctica del derecho fundamental y la intervención limitativa “intrusiva” por parte del Estado, evoluciona a una relación “multilateral” de prestación que despliega sus efectos propios también en el plano de las relaciones sociales “horizontales”: es más, es precisamente en este espacio que pueden resolverse las colisiones entre derechos fundamentales. En otras palabras, ésta se convierte en “vehículo de concordancia práctica entre derechos fundamentales y Estado de las prestaciones”, en la medida en que el procedimiento garantiza la confrontación entre los intereses en juego antes de que entren en conflicto”. “Derechos fundamentales y procedimiento entre libertad y seguridad”, *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 13, 2010.

¹²⁸⁸ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 36.

¹²⁸⁹ Según JELLINEK, que advierte que “teóricamente, la personalidad es una relación con el Estado que califica al individuo. Por ello, jurídicamente es una situación, un status”. *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, 2.^a ed.; Mohr Siebeck, Tübingen, 1905, p. 83.

¹²⁹⁰ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

¹²⁹¹ Por tanto, nos remitimos a las consideraciones formuladas previamente; así como en general la citada obra de ALEXY.

“derechos a organización y procedimiento”. Focalizándonos sobre estos “derechos a organización y procedimiento”, en el marco de los “derechos de prestación”, el autor diferencia cuatro modalidades¹²⁹²: en primer lugar, competencias de derecho privado que define como “derechos frente al Estado para que este formule normas que son constitutivas para las acciones jurídicas de derecho privado y, con ello, para la creación, modificación y eliminación de posiciones jurídicas de derecho privado”¹²⁹³; en segundo lugar, procedimientos judiciales y administrativos –procedimiento en sentido estricto–, que define en alusión a los procedimientos judiciales y administrativos como derechos a una “protección jurídica efectiva”¹²⁹⁴; en tercer lugar, organización en sentido estricto, que descrita como que “se trata de exigencias iusfundamentales a materias jurídicas tales como el derecho universitario, el derecho de radiodifusión y el derecho de cogestión. La reunión de cosas tan diferentes bajo el concepto de organización en sentido estricto se justifica por el hecho de que tienen una cosa en común: regulan la cooperación de numerosas personas orientada a determinados fines”¹²⁹⁵; y por último, formación de la voluntad estatal, que suponen “derechos frente al Estado a que éste, a través de la legislación ordinaria, facilite procedimientos que posibiliten una participación en la formación de la voluntad estatal”¹²⁹⁶.

Tomando como referencia esta clasificación, y al trasluz de la vertiente objetiva de las distintas generaciones de derechos, observamos que si en el caso de los derechos de segunda generación resultaba notable su vertiente prestacional materializándose especialmente en “derechos a prestaciones en sentido estricto”; en cambio, los derechos fundamentados en el valor solidaridad oscilan, con ciertas salvedades, al ser susceptibles de ser asemejados a “derechos a organización y procedimiento”. En este sentido, se ha enfatizado por la doctrina su dimensión procesual, y en el marco de éstos el autor alude a la regulación de “la cooperación de numerosas personas orientada a determinados fines”¹²⁹⁷, nota característica de los derechos de solidaridad, que en materias como la ambiental exigen de la polarización de comportamientos de todos los individuos en torno a los fines pretendidos. Por tanto, la garantía de derechos de solidaridad guarda vinculación con los “derechos a organización y procedimiento”, por

¹²⁹² ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 468 y ss.

¹²⁹³ *Ibidem*, p. 468. *Exempli gratia*, la normas sobre contratos o de derecho de familia.

¹²⁹⁴ *Ibidem*, p. 472.

¹²⁹⁵ *Ibidem*, p. 474.

¹²⁹⁶ *Ibidem*, p. 481.

¹²⁹⁷ *Ibidem*, p. 474.

cuanto, no estamos ante prestaciones que se demanden al Estado, sino que éste debe establecer los mecanismos necesarios para que los individuos incluidos en la colectividad desempeñan las conductas pretendidas, de forma que, a la postre, los derechos con fundamento en el valor solidaridad encuentren realización. En este sentido, los instrumentos económicos, y en concreto el tributo que examinamos a través del presente trabajo, se convierte en garante de la efectividad de los derechos de tercera generación, dando cobertura a la necesidad lógica del legislador de valerse de instrumentos de complejidad técnica creciente con los que responder a las necesidades humanas.

Por tanto, en el caso de los derechos de tercera generación se produce un cambio de paradigma en la transición desde una concepción vertical a una horizontal, descrita por algún autor en los siguientes términos: “De un lado las pretensiones transformadoras o intervencionistas propias del Estado social centralizado frente a, de otro, las pretensiones conservacionistas y básicamente regulativas propias de un Estado postsocial descentralizado. En el primer ámbito, un proyecto histórico de transformación por los poderes públicos de la realidad existente, frente a un segundo proyecto de mantenimiento y enriquecimiento de pautas y ámbitos vitales adquiridos socialmente. Una estrategia de imposición vertical de pautas de actuación basadas en una legitimación redistributiva, frente a una estrategia de asignación horizontal-participativa basada en la defensa de ámbitos sociales propios, dotados de un marco de referencia reflexivo”¹²⁹⁸. Por consiguiente, los derechos de tercera generación atestiguan la insuficiencia del Estado per se para solventar las necesidades humanas, es la prueba del crecimiento del espacio vital efectivo en la Teoría de la “procura existencial”¹²⁹⁹, de forma que éste tendrá que recurrir al apoyo de otros Estados habida cuenta de la vocación universalista de estos derechos, así como a nuevos instrumentos de tutela de los derechos. Al respecto, ya no se trata de derechos en sentido vertical de los individuos frente al Estado; sino que éste será el que imponga las pautas de conducta que promuevan en sentido horizontal que todos los individuos alineen su comportamiento en torno a la dimensión axiológica presente en derechos como el relativo a un medio ambiente sano. No inciden tanto sobre el desempeño de una actividad prestacional en sentido material por parte del Estado, sino que exigen el desempeño de una función declarativa¹³⁰⁰ que establezca pautas en relación a

¹²⁹⁸ PORRAS NADALES, A. J.: “Derechos e intereses. Problemas de tercera generación”, *op. cit.*, p. 228.

¹²⁹⁹ Teoría expresada por FORSTHOFF en 1938. Se puede encontrar una explicación más reciente de ésta en: GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*; Alianza, 1977, p. 27 y ss. RETORTILLO BARQUER, L.: “La configuración jurídica de la Administración Pública y el concepto de Deseinvorsorge”, *op. cit.*, p. 35 y ss.

¹³⁰⁰ En expresión de PORRAS NADALES en “Derechos e intereses. Problemas de tercera generación”, *op.*

determinados objetivos para la colectividad, refrendadas por una dosis variable de coactividad en aras a la eficacia. Desde esta perspectiva resulta especialmente interesante la dimensión psicológica¹³⁰¹, que algún autor ha propuesto como nota diferencial entre los valores de igualdad y solidaridad, que a su vez encuentra traducción en la correspondiente articulación de los derechos; aspecto que, como tendremos ocasión de comprobar, también incide en el tributo en cuanto garante de los derechos sociales y de solidaridad.

El progresivo reconocimiento de derechos está llamado a resolver una situación de opresión precedente, canalizada de diferente modo en función del momento histórico y la propia ontología de las pretensiones como evidencian las distintas expresiones de las demandas correspondientes a cada generación de derechos. En cualquier caso, la relajación del conflicto que precede descansa sobre la efectividad alcanzada por los mecanismos de garantía, mayor o menor en función del signo de los derechos que resuelven la tensión preexistente; en este sentido, hemos comentado la flexibilidad característica de los derechos sociales, que sin alcanzar plenamente sus objetivos – *exempli gratia* pleno empleo– deben gestionar el conflicto por vía de ponderación para evitar la quiebra del sistema *per se*. Pues bien, en el caso de las pretensiones fundamentadas en el valor solidaridad, se ha diferenciado¹³⁰² entre las facetas estática y dinámica atendiendo a las posiciones subjetivas establecidas con ocasión de la demanda. En cuanto a la primera, implica “la percepción de los demás como iguales en cuanto unidos por la titularidad de los mismos derechos fundamentales”; mientras que la segunda, supone “la acción de sujetos colectivos unidos por la reivindicación o la defensa de un derecho fundamental”; por tanto, “en esta indivisibilidad de los derechos se manifiesta el nexo no sólo entre individualismo y universalismo, sino también entre universalismo y solidaridad y, por tanto, entre todas y cada una de las tres dimensiones de los derechos fundamentales correspondientes a las tres clásicas palabras de la Revolución francesa: *liberté, égalité, fraternité*”¹³⁰³.

Por último, es importante advertir que, a pesar del intento de exponer mediante estratos bien diferenciados de derechos, lo cierto es que en determinados casos la distinción no siempre resulta tan taxativa, especialmente desde la óptica de su vertiente

cit., p. 221.

¹³⁰¹ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Dimensiones de la igualdad*, *op. cit.*, p. 121 y 122.

¹³⁰² FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*, *op. cit.*, p. 63 y 64.

¹³⁰³ *Ibidem*, p. 62 y 63.

prestacional. En este sentido, el mismo ALEXY, analizando la estructura de los derechos, advirtió de la existencia de “derechos fundamentales como un todo” definidos como “un haz de posiciones iusfundamentales”, añadiendo que “lo que reúne las distintas posiciones individuales iusfundamentales en un derecho fundamental”¹³⁰⁴. De hecho, el autor cita como ejemplo el caso del derecho al medio ambiente que considera un derecho fundamental como un todo, aduciendo que “Está constituido por un haz de posiciones de tipos muy diferentes. Así, quien propone el establecimiento de un derecho fundamental ambiental o su adscripción interpretativa a las disposiciones iusfundamentales existentes puede, por ejemplo, incluir en este haz un derecho a que el Estado omita determinadas intervenciones en el medio ambiente (derecho de defensa), un derecho a que el Estado proteja al titular del derecho fundamental frente a intervenciones de terceros que dañan el ambiente (derecho a protección), un derecho a que el Estado permita participar al titular del derecho en procedimientos relevantes para el medio ambiente (derecho al procedimiento) y un derecho a que el propio Estado realice medidas fácticas tendientes a mejorar el ambiente (derecho a una prestación fáctica)”¹³⁰⁵. En definitiva, a pesar de la evidente necesidad de sistematizar los derechos para su análisis dogmático, lo cierto es que no cabe negar la idiosincrasia de éstos, patente en la existencia de notas características presentes en cada uno de ellos.

3 Gasto público y derechos de solidaridad

Al igual que en el caso de los derechos sociales, podemos observar en el derecho a un medio ambiente sano que también los derechos de solidaridad pueden tener importantes repercusiones sobre el gasto público. Al respecto, encontramos que los instrumentos persuasorios constituyen solo una modalidad de las diferentes manifestaciones que puede revestir la intervención de los poderes públicos; en el caso concreto de los tributos y recargos extrafiscales, ciertamente constituyen poderosos instrumentos en cuanto no suponen una sobrecarga del gasto público; sin embargo, veremos que por sus repercusiones sobre los derechos patrimoniales, exigen de una construcción iusfundamental que limite los posibles excesos que puedan producirse.

En el análisis del gasto público en materia de medio ambiente encontramos una interesante perspectiva en las aportaciones realizadas desde la economía ambiental que aplica los métodos del análisis económico a los problemas ambientales a partir de materia prima brindada por las ciencias de la naturaleza¹³⁰⁶, abordando entre otras

¹³⁰⁴ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 241.

¹³⁰⁵ *Ibidem*, p. 429.

¹³⁰⁶ AZQUETA OYARZUN, D.; ALVIAR RAMÍREZ, M.; DOMINGUEZ VILLALOBOS, L. Y O'RYAN, R.: *Introducción a la economía ambiental*; McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid, 2007, p. XIX.

cuestiones el papel que desempeñan los poderes públicos; se trata de una disciplina relativamente nueva con origen en los movimientos ambientalistas o ecologistas en el marco de los países con mayor grado de desarrollo, encontrándose en esta Economía de los Recursos Naturales y del Medio Ambiente la aplicación de “conceptos y principios económicos a la gestión de recursos naturales y problemas ambientales”¹³⁰⁷. Desde una óptica jurídica, nuestra Carta Magna, al igual que otros textos constitucionales, reconoce el derecho al medio ambiente indicando en su art. 45 que «*Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo*», añadiendo que «*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*»¹³⁰⁸. Técnicamente ubicado entre los «*Principios rectores de la Política Social y Económica*», este precepto goza de *status* de protección débil de acuerdo con el sistema de garantías del art. 53¹³⁰⁹; además, el art. 149.1.23.^a atribuye al Estado la competencia exclusiva correspondiente a la «*Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias*», y el art. 148.1.9.^a CE establece que las Comunidades autónomas podrán asumir competencias en «*La gestión en materia de protección del medio ambiente*»¹³¹⁰; además hay que tener en cuenta las competencias atribuidas a las Entidades locales como las relativas a «*Medio ambiente*

Sin ánimo de exhaustividad, se puede encontrar una exposición general sobre economía ambiental en: LABANDEIRA, X.; LEÓN, C. J. Y VÁZQUEZ, M.^a X.: *Economía ambiental*; Pearson Educación, Madrid, 2007. MAGADÁN DÍAZ, M. Y RIVAS GARCÍA, J.: *Economía ambiental: teoría y políticas*; Dykinson, Madrid, 1998.

¹³⁰⁷ LABANDEIRA, X. Y OTROS: *Economía ambiental, op. cit.*, p. 3.

¹³⁰⁸ Entre otros, se puede encontrar un análisis del precepto en: GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.: “La protección constitucional del medio ambiente” en *Tratado de Tributación Medioambiental* Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008. PÉREZ LUÑO, A. E.: “Artículo 45: medio ambiente” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

¹³⁰⁹ Art. 53.3 CE: «*El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen*».

¹³¹⁰ En relación a las competencias estatales en materia de medio ambiente, *vid.* SALA ARQUER, J. M.: “Las competencias normativas del Estado en materia de medio ambiente” en *Tratado de Tributación Medioambiental* vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008. Con un enfoque más amplio, sobre el reparto de competencias: MUÑOZ MACHADO, S.: “La distribución de competencias entre el estado, las comunidades autónomas y las corporaciones locales en materia de medio ambiente”, *Documentación Administrativa*; núm. 190, 1981. SALVADOR SANCHO, A.: “Competencias estatales, autonómicas y locales en las políticas de medio ambiente”, *Revista de estudios de la administración local y autonómica*; núm. 274 y 275, 1997.

urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas» conforme al art. 25.2.b) LRBRL¹³¹¹.

Este reparto competencial se traduce en el diseño de políticas ambientales por parte de los poderes públicos, labor con muchas implicaciones que, entre otras operaciones, pasa por la fijación del nivel de protección pretendido y la elección de los instrumentos integrantes de éstas¹³¹². Entre éstos, podemos encontrar una amplia gama de instrumentos que han sido objeto de diferentes taxonomías¹³¹³; distinguiéndose de acuerdo con una de las clasificaciones más tempranas entre incentivos de precios (impuestos y subvenciones), controles directos (racionamiento, prohibición y especificaciones técnicas), disuasión moral (encaminada al cumplimiento voluntario) y producción pública¹³¹⁴. Sin perjuicio, de la pluralidad de instrumentos a tener en cuenta en el marco del diseño de políticas ambientales sobre los que volveremos en un momento posterior del presente trabajo¹³¹⁵; se subrayan los costes en sentido amplio a tener en cuenta, como aquéllos relacionados con su efectividad, administrativos, o el impacto generado en el sistema fiscal en el sentido de generación de distorsiones, entre otros¹³¹⁶.

Por consiguiente, la efectividad del derecho a un medio ambiente sano exige de la intervención de los poderes públicos, distinguiéndose siguiendo el criterio de algún autor¹³¹⁷ desde la óptica económica entre cuatro modalidades de actuaciones:

¹³¹¹ Sobre las competencias locales en materia de medio ambiente, entre otros, *vid.* CASTILLO BLANCO, F. A.: "Un acercamiento a las competencias de las entidades locales en materia medioambiental: especial referencia a Andalucía" en *El medio ambiente urbano*; Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional, Granada, 2003. LÓPEZ CANDELA, J. E.: "Las competencias en materia de medio ambiente de las corporaciones locales", *Cuadernos de derecho local*; núm. 4, 2004.

¹³¹² KEOHANE, N. O.; REVESZ, R. L. Y STAVINS, R. N.: "The choice of regulatory instruments in environmental policy", *Harvard Environmental Law Review*; vol. 11, no. 2, 1998, p. 313.

¹³¹³ Se puede encontrar una exposición de las diferentes taxonomías en: KLOK, P. J.: "A Classification of Instruments for Environmental Policy" en *Environmental Policy in Search of New Instruments*; Springer, Netherlands, 1995. LÓPEZ GORDO, F. J.: *Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kioto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero*; La Ley, Madrid, 2008, p. 129 y ss.

¹³¹⁴ BAUMOL, W. J. Y OATES, W. E.: "The Instruments for Environmental Policy" en *Economics Analysis and Environmental Problems*; Columbia University Press, New York, 1975, p. 97.

¹³¹⁵ *Vid.* Capítulo Sexto.

¹³¹⁶ GOULDER, L. H. Y PARRY, W. H.: "Instrument Choice in Environmental Policy", *Discussion Papers of Resources for the Future*; 08-07, 2008, p. 3 y ss.

¹³¹⁷ OLMEDA DÍAZ, M.: "Sector público y presupuesto del Estado: la diferenciación entre actuaciones

financiación¹³¹⁸ y provisión¹³¹⁹ públicas, con reflejo en cuanto a su nivel y composición en el documento presupuestario; y producción¹³²⁰ y regulación¹³²¹ públicas, reputadas como no presupuestarias en contraposición a las dos primeras. Como referencia del gasto público que supone el derecho a un medio ambiente sano, fundamentado en el valor de solidaridad, podemos acudir a la cuenta de gasto en protección ambiental de acuerdo con el SERIEE¹³²² (*Système Européen de Rassemblement de L'Information Economique sur l'Environnement*), desarrollada por UN-ECE¹³²³ y EUROSTAT¹³²⁴ con la finalidad de reflejar los flujos monetarios destinados a dicho fin. Como muestra del amplio espectro del gasto en protección ambiental, podemos tomar como muestra la noción de “actividades características”, entendidas como aquéllas “cuya finalidad es la protección ambiental”¹³²⁵, que de acuerdo con la Clasificación de Actividades de Protección Medioambiental —*Classification of Environmental Protection Activities* (CEPA 2000)—, incluida en la *Single European Standard Statistical Classification of Environmental Protection Activities and Facilities* y utilizada por las cuentas satélite *Environmental Protection Expenditure Account* (EPEA), abarcaría las siguientes

públicas”, *Palau 14*; núm. 12, 1990. Esta taxonomía es citada por: GRANELL PÉREZ, R. Y HIGÓN TAMARIT, F. J.: “Análisis del Gasto Público en Medio Ambiente en España”, *Presupuesto y gasto público*; núm. 32, 2003.

¹³¹⁸ Definidas como “la serie de actuaciones públicas que tienen como campo de referencia la liquidez o el poder adquisitivo de la comunidad”, distinguiéndose dos operaciones distintas: “1) las actuaciones de obtención de liquidez y 2) las actuaciones de asignación o distribución de la liquidez obtenida”. OLMEDA DÍAZ, M.: “Sector público y presupuesto del Estado: la diferenciación entre actuaciones públicas”, *Palau 14*; núm. 12, 1990

¹³¹⁹ Entendida como “suministro de bienes y servicios a los ciudadanos de una comunidad políticamente organizada por parte del Sector Público a través del mecanismo presupuestario; es decir, sin que exista una relación directa entre prestación y contraprestación, disponibilidad de bienes y/o servicios sin precios en el momento de la utilización”. *Idem*.

¹³²⁰ Que se produce “siempre que el Estado realiza el proceso producción del bien o servicio; es decir, siempre que transforme los recursos disponibles en bienes o servicios de orden superior en el sentido de Menger”. *Idem*.

¹³²¹ Que engloba aquellas “actividades del sector público encaminadas a estimular o desestimular, a prohibir u obligar determinados comportamientos de los ciudadanos”. *Idem*.

¹³²² RUESGA, S. M.: “Contabilidad económico-ecológica integrada” en *Ecología y economía para un desarrollo sostenible*; Universitat de Valencia, Valencia, 2003, p. 129. También citado por GRANELL PÉREZ, R. Y HIGÓN TAMARIT, F. J.: “Análisis del Gasto Público en Medio Ambiente en España”, *op. cit.*

¹³²³ *United Nations Economic Commission for Europe*.

¹³²⁴ *Statistical Office of the European Communities*.

¹³²⁵ EUROPEAN COMMISSION: *European System for the Collection of Economic Information on the Environment (SERIEE)*, 2002 edition; Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburg., p. 28.

modalidades: protección del aire y del clima (CEPA 1), gestión de las aguas residuales (CEPA 2), gestión de residuos (CEPA 3), protección y descontaminación de suelos, aguas subterráneas y aguas superficiales (CEPA 4), disminución del ruido y de las vibraciones (excluida la protección en el lugar de trabajo) (CEPA 5), protección de la biodiversidad y los paisajes (CEPA 6), protección contra las radiaciones (excluida la seguridad exterior) (CEPA 7), investigación y desarrollo sobre medio ambiente (CEPA 8) y otras actividades de protección del medio ambiente¹³²⁶ (CEPA 9). Además, también al servicio de la protección del medio ambiente, se distinguen productos que, sin ser servicios característicos, contribuyen a dicha finalidad¹³²⁷; y transferencias materializadas de diferente modo¹³²⁸.

Para adquirir consciencia de la magnitud del gasto público en medio ambiente en relación a la totalidad, resulta de interés examinar su análisis funcional de acuerdo con la “Clasificación de las funciones de las Administraciones Públicas” –*Classification of the Functions of Government*– (COFOG), desarrollada en su versión actual en 1999 por la OCDE y publicada por la División de Estadísticas de Naciones Unidas como un standard para la clasificación de las funciones de las actividades gubernamentales. Como se observa en la figura 2, durante el año 2012, el gasto en medio ambiente superó en 0,4 puntos porcentuales al gasto en vivienda y servicios comunitarios, y dista en 0,2 puntos porcentuales respecto del efectuado en defensa. Si examinamos datos europeos, encontramos que el gasto en medio ambiente y vivienda es el mismo, y hay una distancia de 0,7 puntos porcentuales respecto al efectuado en defensa, y 1,1 puntos en comparación con seguridad.

¹³²⁶ Esta clasificación amplía cada una de las categorías indicadas, en el caso concreto de “Otras actividades de protección del medio ambiente” contempla: *Prevention of pollutant infiltration, decontamination of soils, Measurement, control, laboratories and the like and other activities. Ibidem*, p. 69 y 70.

¹³²⁷ Se contempla la distinción entre productos conectados, definidos como “*products whose use by resident units directly serves an environmental protection objective but which are not characteristic services*”, y productos adaptados que presentan las siguientes características:

“- *on the one hand, they are less pollutant, at the time of their consumption and/or scrapping, than equivalent normal products. Equivalent normal products are those products which furnish similar utility, irrespective of the impact on the environment,*

- *on the other hand, they are more costly than equivalent normal products. Only these extra cost are considered as environmental protection expenditure in the EPEA”.*

Ibidem, p. 30 y 31.

¹³²⁸ *Ibidem*, p. 28.

Figura 1

Fuente: EUROSTAT (env_ac_exp2)

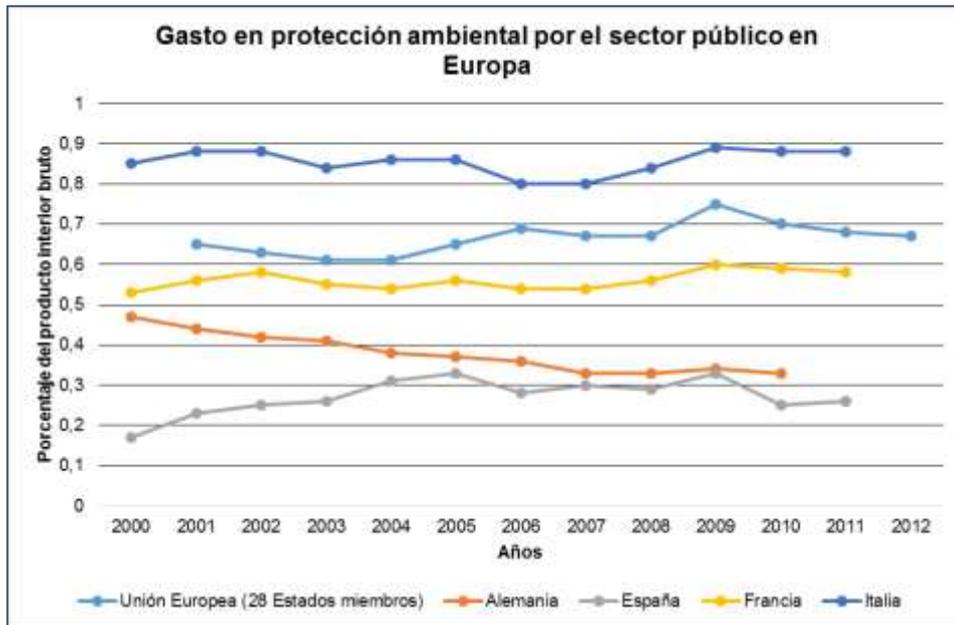


Figura 2

Fuente: Eurostat (gov_a_exp)

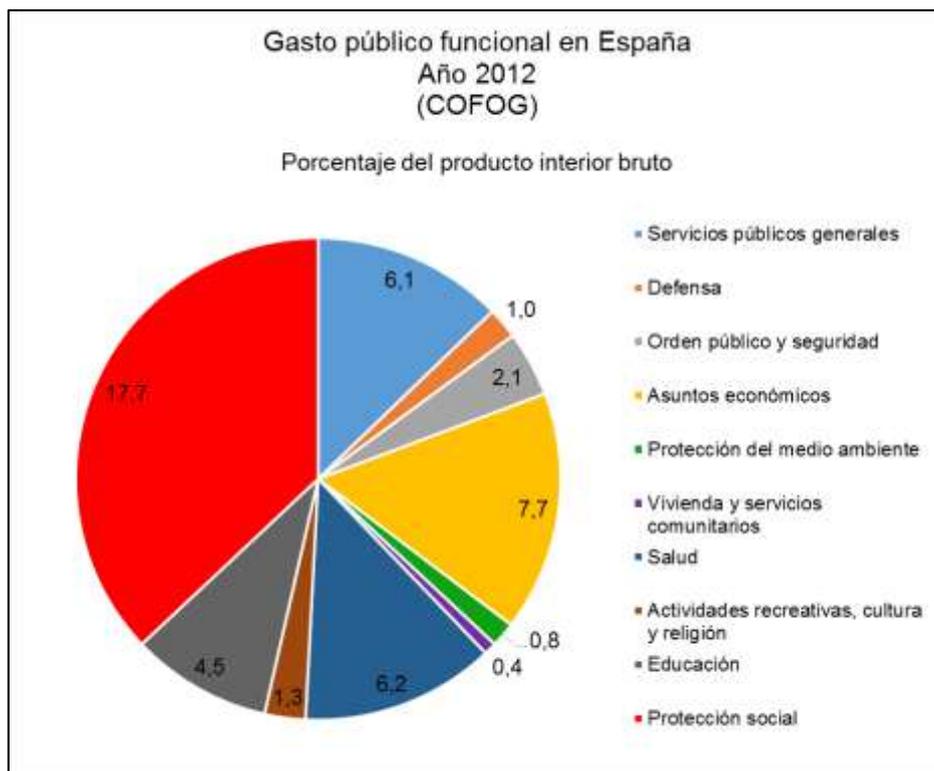


Figura 3

Fuente: Eurostat (gov_a_exp)

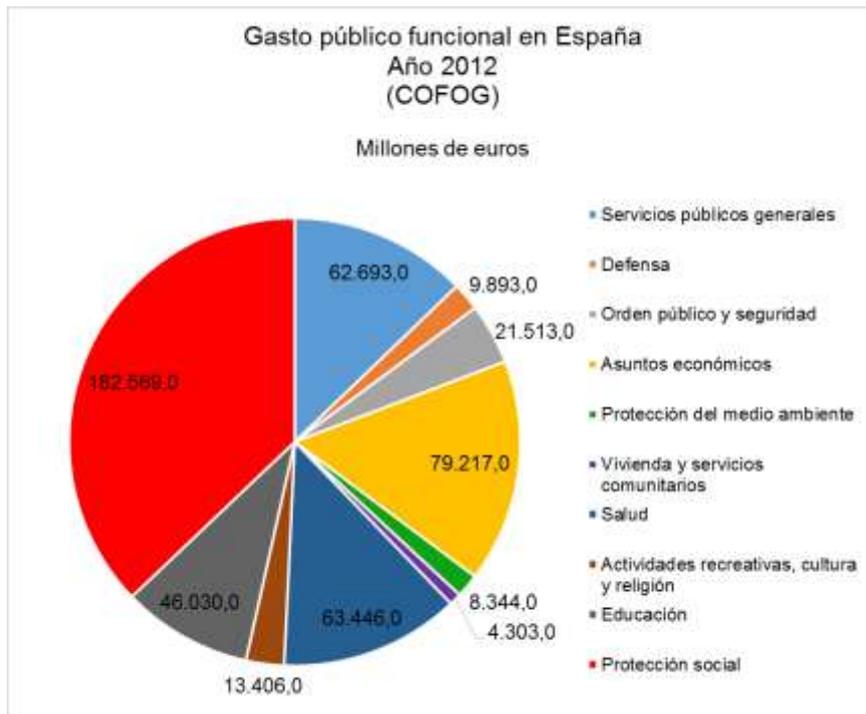
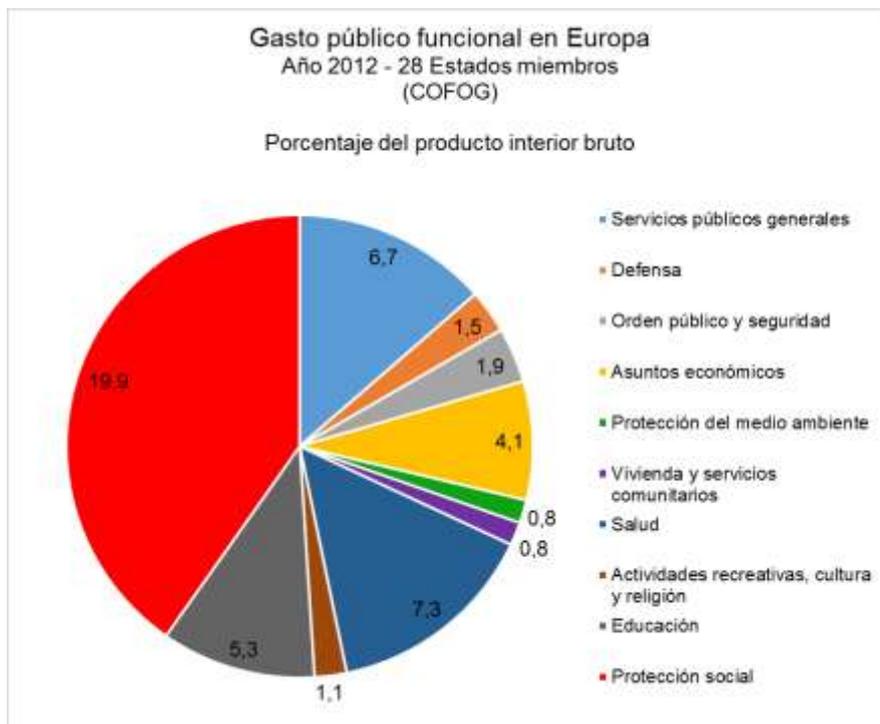


Figura 4

Fuente: Eurostat (gov_a_exp)



En definitiva, los derechos de solidaridad como el relativo a un medio ambiente sano, pueden traducirse en un incremento variable del gasto público. Sin embargo, su efectividad no siempre implica prestaciones estatales *per se*, sino que por su propia naturaleza, su efectividad pasa por mecanismos suasorios sobre los que profundizaremos en el siguiente apartado, a través de los que promover la alineación del comportamiento de la generalidad de ciudadanos en torno a los objetivos pretendidos. Es importante puntualizar que no se trata de que los instrumentos de mercado definidos como “regulaciones que fomentan un comportamiento a través de señales de mercado en lugar de a través de directivas explícitas respecto de los niveles y métodos de control de contaminación”¹³²⁹ desplacen a los regulatorios *expressis verbis*; antes al contrario, el complejo diseño de políticas medioambientales supone el trazado de un *mix* de instrumentos, entre los que aquéllos extrafiscales pueden desempeñar un interesante papel.

Siguiendo esta orientación, no es infrecuente encontrar recomendaciones diversas que apuntan una intensificación de la tributación ambiental, como en el caso del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español, que subraya su reducida presencia en la actualidad y propone una profunda reforma de la tributación medioambiental en el siguiente sentido: “En el caso de los impuestos medioambientales [...] muchos de los creados con ese objeto no están ahora efectivamente justificados y generan, además, una notable dispersión legislativa con consecuencias muy negativas para la unidad de mercado interior y la neutralidad”¹³³⁰; en este sentido, denuncia la existencia de numerosos impuestos y cánones autonómicos pretendidamente ambientales, pero que no obedecerían realmente a esta finalidad, citando los casos de los impuestos sobre grandes superficies, canon eólico o el impuesto sobre agua embalsada¹³³¹. Sin embargo, desde la óptica iusfundamental que impregna nuestro discurso, creemos que estas pretensiones reformistas deben ponerse en conexión con la interesante taxonomía en relación a los tributos medioambientales que propone el Informe de *Economics for Energy*, que señala que éstos pueden responder a tres grandes objetivos: corrección ambiental, obtención e ingresos fiscales y captación de rentas asociadas a recursos energéticos¹³³². Son los primeros los que actúan como mecanismos

¹³²⁹ Traducción propia a partir de STAVINS, R. N.: “Experience with market-based environmental policy instruments” en *Handbook of Environmental Economics*; Maler & Vincent, Sweden, 2003, p. 358.

¹³³⁰ AA.VV.: *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*; Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2014, p. 18.

¹³³¹ *Ibidem*, p. 13 y 14.

¹³³² GAGO, A.; LABANDEIRA, X.; LÓPEZ-OTERO, X. Y *ECONOMICS FOR ENERGY: Impuestos energético-ambientales en España: Informe 2013*; Economics for Energy, Vigo, 2013, p. 124.

extrafiscales y sobre los que profundizaremos en un momento posterior del discurso, evidenciándose así como intervenciones de los poderes públicos garantes de los derechos de solidaridad.

4 Tributación en clave de solidaridad

Son diversas las conexiones entre derechos constitucionales y actividad financiera pública que hemos identificado hasta este momento del discurso; por *ende*, el Derecho Financiero, tanto en la vertiente del ingreso como del gasto, constituye un mecanismo al servicio de la subvención del aparato estatal, pero también su vertiente extrafiscal evidencia su papel de soporte respecto a la efectiva materialización iusfundamental.

A lo largo de nuestro discurso venimos exponiendo cómo el análisis histórico revela la instrumentalización de sistema fiscal al compás de la sucesiva ampliación del catálogo de derechos, que cabe organizar en generaciones vertebradas por valores guía que, a su vez, guardan conexión con el signo de las necesidades que pretenden satisfacer. Podemos afirmar que reside en el plano fáctico, en cuanto hábitat natural de las necesidades humanas, la razón primigenia de los sucesivos cambios que encuentran fuerza motriz en la opresión de necesidades insatisfechas, auténtico parámetro que, en cuanto menoscabe la basilar dignidad humana, enerva la ampliación del catálogo de derechos. Por consiguiente, el sistema fiscal, incluyendo su vertiente tributaria, y en especial el tributo, evolucionan al compás de la sucesiva incorporación de elencos de derechos experimentándose en el sistema tributario una especie de estratificación reflejo de la vertiente objetiva de los derechos fundamentales, de acuerdo con el doble carácter de éstos que apuntara la dogmática alemana. Así se evidenció con el advenimiento del Estado liberal, después con el social y, *sui generis*, con la singular incorporación de derechos con fundamento en el valor solidaridad o de tercera generación relacionados con el Estado constitucional; generándose como resultado una diversidad de modalidades de intervención de los poderes públicos, entre otras, de carácter fiscal y extrafiscal.

Recordemos la lógica que subyace a la irradiación de los valores guía de los derechos –libertad, igualdad y solidaridad– sobre la tributación. En el caso de las sucesivas generaciones de derechos constitucionales no se produce una relación de sustitución, de forma que la subsiguiente desplace a la precedente; sino que se imbrican polarizadas en torno a la diferente índole de las necesidades humanas, generando como resultado una construcción dogmática iusfundamental con base en la dignidad humana. Miméticamente, la actividad financiera obedece a dicho planteamiento, de modo que el sistema tributario, en especial el tributo y más en concreto el impuesto dada su concepción en torno al principio de capacidad económica, cuyas implicaciones ya

expusimos como criterio de reparto de los gastos públicos, experimentan cambios al compás de las nuevas generaciones de derechos. Por consiguiente, la función recaudatoria en puridad no se ve sustituida por la incorporación de fines redistributivos connaturales al Estado social como expusimos; del mismo modo que el advenimiento de la tributación en clave de solidaridad relacionada con el Estado constitucional, se imbrica sobre el andamiaje axiológico de imposición que le precede. En este redimensionamiento de la imposición desde una óptica iusfundamental, encontramos unas características peculiares, que en caso de la imposición al trasluz de la solidaridad, suponen utilizar el tributo precisamente para no recaudar, constituyendo una auténtica prueba de la resiliencia del Derecho Financiero y el esquema lógico que a éste subyace.

4.1 La solidaridad como fundamento de imposición

Entre otros importantes matices del valor, se ha diferenciado en la dogmática constitucional dos perspectivas de la solidaridad: individual e interterritorial; diferenciación también presente en el tratamiento de ésta por el Derecho financiero. En este sentido, se ha subrayado por algún autor¹³³³ que la solidaridad debe comprenderse primigeniamente desde una óptica personalista con base en el art. 9.2 CE, cuyo tenor literal reza: «*Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*». Sin embargo, con la dimensión territorial, el principio de solidaridad ganaría en relevancia, habida cuenta que “el mismo tiene que ver con la relación entre sí de los integrantes de un conjunto y con la relación del todo con cada una de sus partes”¹³³⁴; lo que explicaría su hegemónica presencia en los Estados compuestos¹³³⁵. Sin embargo, se ha invocado también la solidaridad en relación a la función social de la propiedad¹³³⁶, como fundamento de los deberes con sede en art. 30 de nuestra Norma fundamental¹³³⁷ o en relación al deber de contribuir a los gastos públicos.

En el marco del Derecho Financiero también cobra virtualidad la diferenciación

¹³³³ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 161.

¹³³⁴ *Ibidem*, p. 153.

¹³³⁵ *Ibidem*, p. 169.

¹³³⁶ DE LUCAS, J.: “Solidaridad y derechos humanos”, *op. cit.*, p. 162.

¹³³⁷ Según DE LUCAS, que incide especialmente en el apartado cuarto que reza: «*Mediante ley podrán regularse los deberes de los ciudadanos en los casos de grave riesgo, catástrofe o calamidad pública*». *Idem*.

entre las facetas individual o personalista, y territorial de la solidaridad. La invocación de la solidaridad como fundamento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos convierte este comportamiento en un deber de solidaridad, que traería causa en el correspondiente valor superior, que junto a los de libertad, igualdad y justicia, conforman la llamada “tetralogía axiológica del Estado social”¹³³⁸; hecha la salvedad de que, a juicio de algún autor, la incorporación de los derechos de solidaridad supondría la transición al Estado constitucional¹³³⁹. Asumida esta precisión, advertimos en su momento que se ha observado en los derechos la elevación de ciertos intereses que serían considerados vitales en relación al ámbito vital humano¹³⁴⁰, de acuerdo con esta óptica, resulta de interés diseccionar los intereses presentes en la relación de imposición y su conexión con la colectividad al trasluz de la solidaridad como fundamento de imposición. En este sentido, frente al interés financiero del Estado y el del contribuyente; se identifica, además, el correspondiente a la colectividad como tercera parte interesada “no siendo la Administración una *potentior persona*, sino que *potentiores* son algunos intereses, entre ellos los que subyacen en el deber de contribuir a los gastos públicos”¹³⁴¹; de modo que la tributación en clave de solidaridad supondría una elevación de intereses de titularidad colectiva.

Podemos afirmar que el deber de contribuir con causa en los tributos con fundamento en el valor superior de la solidaridad, suponen plasmaciones de los discutidos “deberes de solidaridad” en el marco de la dogmática constitucional, que identifica el problema en cuanto a la carga coactiva de imponer estas conductas fuera del deber de contribuir¹³⁴². *Exempli gratia*, por su simplicidad, resulta interesante traer al discurso el caso del Impuesto andaluz sobre las Bolsas de Plástico de un solo uso creado por la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del

¹³³⁸ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹³³⁹ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 75. Sobre la conexión entre Estado constitucional y derechos de tercera generación, del mismo autor, *vid.* “Estado constitucional y derechos de la tercera generación”, *op. cit.*

¹³⁴⁰ Entre otros, PORRAS NADALES, A. J.: “Derechos e intereses. Problemas de tercera generación”, *op. cit.*, p. 222 y ss.

¹³⁴¹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La justicia impositiva en la LGT” en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 171.

¹³⁴² “La discusión se centra, pues, en la posibilidad y justificación de la imposición de la solidaridad (y por consiguiente, de la existencia de deberes jurídicos, y no sólo morales) y de deberes jurídicos de solidaridad que vayan más allá de la contribución económica al sostenimiento de los servicios y tareas comunes. La idea que aquí se sostendrá es que esos deberes no tienen por qué limitarse a contribuciones económicas”. DE LUCAS, J.: “Solidaridad y derechos humanos”, *op. cit.*, p. 170.

déficit público y para la sostenibilidad¹³⁴³. Ha de advertirse que este tributo guarda conexión con la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados; que en su Disposición adicional segunda conmina a las Administraciones públicas a la adopción de «*las medidas necesarias para promover los sistemas más sostenibles de prevención, reducción y gestión de los residuos de bolsas comerciales de un solo uso de plástico no biodegradable y sus alternativas, incluidas las acciones correspondientes a la condición de la administración como consumidor, a través de las compras públicas*»; norma mediante la que se transpone la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008.

La referida Ley contempla la creación de un impuesto de carácter real e indirecto, cuyo hecho imponible es «*el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial*»¹³⁴⁴, entendidas como «*bolsas de plástico de un solo uso las fabricadas con este material, entregadas a los consumidores en los puntos de venta y destinadas a facilitar el transporte de los productos adquiridos*»¹³⁴⁵; habida cuenta que en expresión del legislador, la finalidad del gravamen es «*disminuir la utilización de las mismas, con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente*»¹³⁴⁶. El tributo contempla el pago de 5 céntimos de euro por cada bolsa suministrada para el ejercicio 2014, cantidad que se eleva a 10 céntimos para posteriores ejercicios¹³⁴⁷; que es repercutido por los titulares de los establecimientos sobre los consumidores. Pues bien, sin entrar en críticas sobre la efectividad del impuesto en relación a la finalidad ambiental, podemos observar que el impuesto se convierte en un auténtico instrumento pedagógico encaminado a alinear la conducta de los consumidores andaluces en torno a objetivo medioambientales, faceta psicológica del impuesto sobre la que volveremos *ut infra*. De momento, baste con advertir que cuando el ciudadano andaluz está reutilizando una bolsa de plástico,

¹³⁴³ Para una exposición general del impuesto, *vid.* GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente: especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*; Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, p. 150 y ss.

¹³⁴⁴ Art. 7.Tres.1 de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

¹³⁴⁵ Art. 7.Tres.2 de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

¹³⁴⁶ Art. 7.Dos de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

¹³⁴⁷ Art. 7.Nueve de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. Tras la modificación operada por la Disposición final séptima de la Ley 7/2013, de 23 diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014.

evitando una conducta contaminante, no está sino desempeñando un auténtico deber de solidaridad. Ciertamente, no existe modo de que la Comunidad Autónoma andaluza suplante a la totalidad de consumidores o preste servicio en este sentido: solo los ciudadanos andaluces pueden moldear su comportamiento en términos ecológicamente más eficientes; no obstante, después volveremos sobre esta cuestión.

Hemos afirmado que el tributo participa del valor solidaridad que fundamenta los derechos de tercera generación; por consiguiente, procede examinar cómo se proyectan las notas características¹³⁴⁸ de estos derechos sobre el impuesto. En otro orden de cosas, expusimos en su momento que se trata de derechos de cuño relativamente reciente, con problemas como la imprecisa delimitación respecto a los derechos de otras generaciones; circunstancias que revertirán a su vez en el impuesto cuando comparte el valor solidaridad con éstos, haciéndose así heredero de tales problemas. En su momento advertimos que los derechos de tercera generación presentan como nota característica la existencia de nuevas formas de titularidad¹³⁴⁹, articulados en torno a la colectividad, viéndose así superada la óptica individualista presente en los derechos de primera y segunda generación, que impregna la construcción dogmática iusfundamental de éstos. Cuando el tributo opera simplemente para detraer ingresos con los que subvenir el aparato estatal, con pretensiones simplemente recaudatorias; opera con un espíritu de mínima imposición a través del que acercar los ingresos indispensables para la subsistencia de ésta. Al respecto, se ha definido por algún autor el impuesto mínimo como “aquel ajustado a las necesidades colectivas y suficiente para la financiación de los bienes públicos que reclama la comunidad. Ese punto de encuentro entre los valores de conjunto y los intereses particulares”¹³⁵⁰, advirtiendo que “Es cierto que el impuesto mínimo no es equivalente al impuesto justo. Es como si se renunciara a la justicia redistributiva”¹³⁵¹.

En este sentido, con los derechos de segunda generación, se produce un cambio en el sistema de valores que preside el Estado, a la precedente igualdad en sentido formal, se añade la igualdad material; se produce un cambio no solo en la dimensión subjetiva, sino también en la objetiva de tales derechos, de forma que los poderes públicos asumen la función de equiparación respecto a la que resulta fundamental la

¹³⁴⁸ Nos remitimos a la exposición que hemos efectuado hasta este momento a lo largo del discurso.

¹³⁴⁹ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 39 y ss.

¹³⁵⁰ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*; El Fisco, Barcelona, 2009, p. 13.

¹³⁵¹ *Ibidem*, p. 15.

función económica de redistribución que contemplara la conocida taxonomía musgraviana, generando una equiparación de situaciones materialmente diferentes que, a su vez, imposibilitan el disfrute pleno de los derechos civiles y políticos de acuerdo con la interacción intergeneracional iusfundamental. Pues bien, en el caso de la primera generación, rige la pretensión de minimizar el impacto del impuesto, y del sistema tributario en general, para hacer prevalecer situaciones individuales; con la segunda, se opera con el espíritu de equiparar situaciones desiguales, sobre el referente de un *tertium comparationis* que opera de forma intersubjetiva. Sin embargo, las nuevas formas de titularidad no funcionan sobre el presupuesto lógico del sujeto, sino de la colectividad; no existe dicho *tertium comparationis* porque no se pretenden nivelar desigualdades sino la consecución de objetivos de interés para la colectividad: el impuesto pretende proteger bienes jurídicos de naturaleza colectiva de forma que, los criterios de justicia sobre los que operaba el impuesto fundamentado en la igualdad material –es decir, con fines redistributivos esencialmente– quedan superados; tampoco parece que resulten plenamente aplicables los relativos a la igualdad formal; pero, de otra parte, sería inconcebible que el impuesto quede abandonado a la arbitrariedad, circunstancia que contravendría el valor superior justicia que también proclama el primer precepto de nuestra Carta magna. En este sentido, veremos que resultan fundamentales la noción de la “carga tributaria global” y el control de proporcionalidad, auténticos instrumentos de apoyo de la justicia impositiva.

Sobre la construcción del modelo de justicia al que deben responder los impuestos fundamentados en el valor solidaridad, es importante repetir algo que ya advertimos al principio del discurso: los principios de imposición no son unívocos. Éstos, presentan diferentes dimensiones en función del valor que los auspicia, de modo que la proyección total que recibe la norma tributaria es el resultado axiológico generado por la adición de principio y valor, en el entendimiento de que éste opera con preeminencia. Por ello, cuando el impuesto opera en clave de solidaridad, redimensiona los principios basilares de capacidad económica, igualdad o progresividad; dando incluso cabida a otros principios extraños hasta el momento, como el principio “quien contamina paga” sobre el que después volveremos. Esta conjunción de principios, bajo el influjo del valor solidaridad, constituyen los elementos a partir de los que pergeñar el modelo de justicia tributaria presente en estos relativamente nuevos impuestos.

No obstante, podemos afirmar que no se trata de un esquema completamente nuevo, estamos ante una labor que toma como punto de partida la construcción dogmática de imposición, la conjunción de principios y valores si se prefiere, presente en los derechos de primera generación en cuando expresión más pura del enfrentamiento entre el interés propio y el general, ahora en clave de colectividad. Por tanto, para el desarrollo de los criterios de justicia presentes en estos impuestos, no es extraño tomar dicha elaboración como punto de partida, en el entendimiento de que no

cabe negar las singularidades de estos impuestos al trasluz de la solidaridad, al propio tiempo que, el valor justicia, también está presente. En cualquier caso, es importante advertir que no estamos ante una construcción puramente teórica, principios y valores están presentes de forma implícita en el sistema tributario, deben inspirar al legislador en la elaboración de los tributos; también la interpretación o aplicación del correspondiente tributo, habida cuenta que resultan reclamables en todo caso¹³⁵². En definitiva, no ha de obviarse que la actividad impositiva se encuentra sometida a la Constitución y las leyes como presupuesto básico del Estado de Derecho o “*Rule of Law*”; base mínima sobre la que se agregan nuevas funciones.

Por otra parte, también advertimos como característica diferencial de los derechos de tercera generación, que descansan sobre nuevos mecanismos de tutela¹³⁵³; como demuestra precisamente la utilización del tributo como garante iusfundamental, *leitmotiv* del presente trabajo. En este sentido, es importante advertir que no defendemos que solo la vertiente del ingreso pueda ponerse al servicio de la tutela de los derechos constitucionales; respecto al gasto público, con ocasión del advenimiento del Estado social, se advirtió en nuestra doctrina¹³⁵⁴ que estábamos también ante un

¹³⁵² En palabras de ESEVERRI MARTÍNEZ: “[...] no deben ser considerados como meros principios programáticos a modo, por ejemplo, del que define nuestro modelo de Estado como social y democrático de Derecho que proclama como valores superiores del ordenamiento jurídico, la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político; o el que declara a la Nación española como patria común e indivisible de todos los españoles; sino que se trata de principios de aplicación necesaria, lo que expresado en sentido contrario significa que el incumplimiento de su mandato debe ser determinante de la inconstitucionalidad de la ley o norma legal en materia tributaria que contraríe dichos principios y por lo mismo, son principios que pueden ser invocados por los ciudadanos antes los Tribunales ordinarios de Justicia para oponerse al acto de aplicación de un tributo cuando su ley reguladora sea contraria a alguno de tales principios, naturalmente, promoviendo a los órganos jurisdiccionales a que planteen, si así lo estiman, una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, único competente en nuestro ordenamiento para declarar la nulidad de una ley o de alguno de sus preceptos, o en su defecto, planteando recurso de inconstitucionalidad contra la ley que conculca los principios rectores del orden tributario”. *Derecho tributario. Parte General*, 3ª ed.; Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 32.

¹³⁵³ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 36 y ss.

¹³⁵⁴ “El profesor RODRÍGUEZ BEREJO, amparándose en la aportación de ALEJANDRO NIETO, propuso en 1976 que el Derecho financiero sea de y para la comunidad política y deje de ser un Derecho de y para los propietarios. Asimismo, propuso en dicho año que la acción compensatoria del Estado redistribuyera bienes y rentas, mediante un programa justo de ingresos, pero sobre todo de gastos públicos. Por ello afirmaba este docente de la Universidad Autónoma de Madrid: «Controlar jurídicamente el destino del gasto público a través de la formación de unos principios constitucionales de justicia en el gasto (...) es garantizar a los ciudadanos unas determinadas preferencias o prioridades en la producción de bienes públicos por encima de los intereses particulares de clase o de grupos de presión que dominen el Gobierno o el Parlamento.» Años después -marzo 1978- puntualizó: «... el Derecho financiero, en cuanto es ordenación jurídica de la Hacienda Pública de un Estado, es esencialmente un Derecho redistributivo cuyo eje central no está constituido tan sólo por los ingresos tributarios, por las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, sino también, y primordialmente, por los problemas del empleo de los recursos detraídos de las economías individuales, es decir, por el problema de las relaciones entre los ingresos y los gastos públicos», coronando sus afirmaciones con la que sigue y que resalto por su precisión y su trascendencia: «Pues la justicia en el gasto público no puede identificarse con la legalidad en el gasto

redimensionamiento de los criterios de justicia que rigen éste, siendo necesario abordar algo más que su mera legalidad para analizar el destino. Sin embargo, en respeto a las coordenadas básicas del presente trabajo, analizaremos únicamente la vertiente del ingreso. Incluso focalizándonos sobre éste, la doctrina ha abordado la superación de la finalidad recaudatoria mediante tasas¹³⁵⁵ y contribuciones especiales¹³⁵⁶; aunque, por nuestra parte, nos centraremos sobre el impuesto. En cualquier caso, podemos encontrar un ejemplo de tributación al servicio de fines de solidaridad en el caso de la tributación medioambiental, profiriendo incluso el legislador dicho valor en el tenor literal del art. 45.2 CE: «*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*»; interpretando algún autor que esta «*solidaridad colectiva*» sería incluso el fundamento del principio de capacidad económica¹³⁵⁷.

Por tanto, observamos que tanto a través de la función de redistribución connatural a los derechos sociales, como al asumir estas nuevas funciones con fundamento en el valor guía de la solidaridad; en definitiva, se está poniendo a prueba la resiliencia del sistema tributario, y del tributo en particular, para desempeñar funciones adicionales a la recaudatoria en puridad. En este sentido, es importante advertir que la imbricación de esta nueva finalidad en el tributo no resulta del todo pacífica; no faltan voces que señalan que el resultado en el tributo, genera fricciones de tal entidad, que dicha figura queda desnaturalizada¹³⁵⁸. Al respecto, haremos dos observaciones: en

público»”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 31: El gasto público” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

¹³⁵⁵ Entre otros, *vid.* MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación” en *Tratado de Tributación Medioambiental* Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 397 y ss. VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*; Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 34 y ss.

¹³⁵⁶ Sin ánimo de exhaustividad: CALVO VÉRGEZ, J.: “Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental* vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008. MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación”, *op. cit.*, p. 411 y ss. VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 37 y ss.

¹³⁵⁷ “La posibilidad sugerida de enmarcar las medidas tributarias en la «*solidaridad colectiva*» a que se refiere el artículo 45 de la CE parece razonable, ya que, en definitiva, como se explicó anteriormente, el fundamento del principio nuclear legitimador de los tributos, esto es, del principio de capacidad económica, no es otro que la solidaridad –eso sí, legalmente prevista y coactivamente exigida– de quienes tienen mayor riqueza, a los que se detrae una parte de la misma para destinarla a la cobertura de gastos comunes a los que debe atender la correspondiente entidad político-territorial”. MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación”, *op. cit.*, p. 393.

¹³⁵⁸ Entre otros, según ESEVERRI MARTÍNEZ que propone cauces alternativos como vías preferibles para

primer lugar, es frecuente la utilización del término extrafiscalidad en relación a esta posibilidad, expresión que integramos en nuestro discurso, pero sobre la que profundizaremos a lo largo del siguiente capítulo para precisar su significado con la finalidad de abordar el tema que nos ocupa con el rigor científico que merece. En segundo lugar, es importante advertir que cuando el tributo asume funciones adicionales a la exclusivamente recaudatoria encuentra un límite en la desnaturalización de la figura¹³⁵⁹.

Al respecto, la STC 194/2000 ha expresado: «*Es verdad que, como hemos afirmado, el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13 y 197/1992, de 19 de noviembre, F. 6); y también hemos dicho que “en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos..., con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril, F. 3, y 214/1994, de 14 de julio, F. 5)” (STC 46/2000, de 17 de febrero, F. 6); pero, en todo caso, es evidente que en dicha finalidad contributiva 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 tiene que constituir una manifestación de riqueza [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; 186/1993, de 7 de junio, F. 4 a)], de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin (por este motivo, a saber, que el medio utilizado no era adecuado con la finalidad perseguida, declaramos la inconstitucionalidad, por motivos de capacidad económica, de un precepto de la Ley 44/1978, del IRPF, en la STC 46/2000)».*

Por consiguiente, creemos que el proceso de construcción dogmática del tributo al trasluz del valor de solidaridad, presenta la peculiaridad de efectuarse en sentido

intervenir sobre el medio ambiente en "La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental* vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 241.

¹³⁵⁹ Como advierte, entre otros, MATA SIERRA, M. T.: "La tributación medioambiental: perspectivas de futuro" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 510.

negativo. Es decir, en el caso de la imposición para recaudar, se construya el instituto del tributo dotándolo de un contenido básico conexas con el sistema tributario en el que se inserta, y a su vez en el ordenamiento constitucional; en cambio, cuando el tributo se apropia de fines ajenos a éste, la figura se implementa en sentido inverso, observando los límites que debe respetar en todo caso para no desnaturalizarla. Finalmente, cuando analizamos las características singulares de la solidaridad en relación con la igualdad, mencionamos el criterio propuesto por algún autor, que subraya la presencia de una dimensión psicológica¹³⁶⁰ connatural a ésta, cuestión sobre la que profundizaremos seguidamente en su proyección sobre el impuesto fundamentado en el valor de solidaridad.

4.2 Valor de solidaridad e instrumentos extrafiscales

En relación al objeto de nuestro discurso, la finalidad extrafiscal en sede tributaria, proponemos una distinción básica entre instrumentos extrafiscales de carácter positivo y negativo; entre los primeros, se reputarían todos los beneficios tributarios en los términos que después expondremos en cuanto técnicas desgravatorias diversas; respecto a los segundos, encontramos los tributos extrafiscales y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos del art. 58.2.d) LGT. Se trata de una taxonomía básica de mecanismos tributarios que desempeñan fines promocionales o de fomento, dividiéndose estos en dos tipos básicos en función del efecto que el refuerzo produce en el ciudadano: positivos, como beneficios tributarios, a las que habría que sumar de acuerdo con las anteriores premisas las subvenciones; y negativos, como tributos extrafiscales y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos del art. 58.2.d) LGT, cuando actúen en relación a un fin ajeno al propiamente recaudatorio. Piénsese que el sentido positivo o negativo de los efectos están trazados desde la perspectiva privada; valorándolos desde una óptica pública, beneficios tributarios y subvenciones serían negativas por suponer una pérdida para el Tesoro Público, mientras que tributos extrafiscales y recargos se traducen en fuentes de ingresos.

En este sentido, con la incorporación de los valores de igualdad y solidaridad, y la correlativa articulación de instrumentos extrafiscales; se experimenta la permeabilidad del Derecho financiero a fines ajenos al exclusivamente recaudatorio, participando de la orientación axiológica que reciben estos derechos a partir de los valores vertebradores de las diferentes generaciones de derechos. Sobre esta redimensión de tributo y sistema tributario, en la palabras de algún autor: “el deber de contribuir del art. 31.1 CE como deber de solidaridad social, se conecta, lógica e

¹³⁶⁰ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Dimensiones de la igualdad*, op. cit., p. 121 y 122.

ideológicamente, con la cláusula del Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE) y con los derechos económicos y sociales que se consagran en la Constitución, particularmente en el Capítulo III del Título I (arts. 39 a 52 CE), entre cuyos preceptos [...] existe una perfecta ilación lógica y funcional de la que se desprende una configuración institucional de la Hacienda Pública como un instrumento de transformación y emancipación económica y social, en la medida en que los poderes públicos, a través de programas de ingresos y gastos públicos aparecen comprometidos, por virtud de los principios jurídicos y de los criterios rectores sancionados en la Constitución, con la consecución de un orden social más igualitario y justo [...] Y esto no puede lograrse dentro del sistema de economía de mercado que nuestra Constitución impone sin la intervención decisiva de la Hacienda Pública”¹³⁶¹.

Aunque después abordaremos los instrumentos extrafiscales, encontramos que este esquema opera en relación a los derechos de tercera generación, entre los que se encuentran el derecho a un medio ambiente sano, el derecho de los pueblos al desarrollo o el derecho al disfrute del patrimonio histórico y cultural de la humanidad¹³⁶²; en todos los casos se trata de núcleos de interés para el Derecho Tributario, que ha articulado instrumentos de diversa naturaleza al respecto¹³⁶³, generándose focos de análisis especialmente activos como en el caso de la tributación medioambiental que abordaremos en otro momento¹³⁶⁴. Por consiguiente, no es difícil encontrar diversas muestras de los instrumentos extrafiscales citados al servicio de los derechos de tercera generación. Entre las bonificaciones, podemos citar la contemplada por el art. 68.5 de la 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; que establece una deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial en los siguientes términos:

«Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por

¹³⁶¹ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: ”El deber de contribuir como deber constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 125, 2005, p. 27 y 28. *Apud* ALIAGA AGULLÓ, E.: ”El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación” en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 172.

¹³⁶² PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 33.

¹³⁶³ *Exempli gratia*, en relación al desarrollo, *vid.* AA.VV.: *Reforma fiscal en América Latina: ¿qué fiscalidad para qué desarrollo?* Fundació CIDOB, Barcelona, 2012. FERRÉ OLIVE, E. H.: *Tributos ambientales y desarrollo sostenible*; Edicon, Buenos Aires, 2012. GARCÍA LUQUE, E. I.: *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*; Lex Nova, Valladolid, 2011.

¹³⁶⁴ *Vid.* Capítulo Décimo.

ciento del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las comunidades autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España».

Como ejemplos de impuestos y recargos extrafiscales con fundamento en el valor de solidaridad podríamos citar diversos supuestos en el seno de la aludida tributación medioambiental; a título de ejemplo, en el ámbito andaluz¹³⁶⁵ podemos citar el Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera¹³⁶⁶, el Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales¹³⁶⁷, el Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos¹³⁶⁸ o el Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos¹³⁶⁹, entre otros. En relación a estos tributos, a

¹³⁶⁵ Se pueden encontrar un estudio general de la tributación medioambiental en la Comunidad Autónoma andaluza en: GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente*, *op. cit.*

¹³⁶⁶ Arts. 21 y ss. de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

¹³⁶⁷ Arts. 39 y ss. de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

¹³⁶⁸ Arts. 56 y ss. de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

¹³⁶⁹ Arts. 65 y ss. de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

modo de declaración de intenciones¹³⁷⁰, advierte el legislador andaluz en la correspondiente Exposición de Motivos que concibe estos gravámenes como «*medios complementarios para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente, las medidas en materia de fiscalidad ecológica incluyen un abanico de figuras impositivas con la finalidad de estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural. Asimismo, la recaudación que proporciona esta clase de mecanismos compensará el impacto en los recursos naturales que originan las conductas humanas, contribuyendo, de este modo, a sufragar las acciones incluidas en las políticas medioambientales concretas, ya sean proyectos, ayudas o fondos destinados a situaciones de emergencia*»¹³⁷¹.

En definitiva, siguiendo esta lógica del influjo de los valores integrantes de la “tetralogía axiológica”¹³⁷² sobre el sistema tributario, en el seno de éste se articulan diferentes gravámenes que obedecen a la lógica de la construcción iusfundamental conforme a generaciones. Sin embargo, desde otra perspectiva, no faltan críticas que encuentran en estos impuestos extrafiscales cierto carácter “paternalista”; en palabras de algún autor: “Es probable que también haya una gran dosis de simple paternalismo en estos impuestos. Los gobiernos, acertadamente o no, tienen una opinión sobre cómo les gustaría que se comportaran sus ciudadanos y ajustan el sistema impositivo para lograrlo”¹³⁷³; tintes éstos con controvertidas implicaciones jurídicas¹³⁷⁴. Un exceso de este pretendido paternalismo, en el bien entendido de exceso de intervencionismo más allá de las necesidades humanas inherentes a los derechos, puede tornar estos instrumentos extrafiscales en instrumentos puramente recaudatorios; viéndose así desvirtuada su finalidad extrafiscal y menoscabándose, a la postre, su concepción como instrumentos de intervención de los poderes públicos con fundamento en los valores de

¹³⁷⁰ Como después veremos, nuestro Tribunal Constitucional concede relevancia a los efectos que produce el tributo como tal, resultando en cualquier caso insuficiente la declaración de un gravamen como medioambiental en sede de la Exposición de motivos.

¹³⁷¹ Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

¹³⁷² FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹³⁷³ Y continúa indicando que en esta característica podemos encontrar la explicación de la aplicación de un tipo de gravamen cero a los libros en el Reino Unido. MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*; Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013, p. 37.

¹³⁷⁴ Este paternalismo fue vinculado con el despotismo por BOBBIO reflexionando sobre KANT: *Diritto e Stato nel pensiero di Emanuele Kant*; Giappichelli, Torino, 1969, p. 235 a 243. Entre otros trabajos, también se aborda esta cuestión en: CAMPS, V.: “Paternalismo y bien común”, *Doxa*; núm. 5, 1988. DIETERLEN, P.: “Paternalismo y Estado de Bienestar”, *Doxa*; núm. 5, 1988. Todos ellos citados por Vidal Gil, que cita otra bibliografía de interés en: “Sobre los derechos de solidaridad. Del Estado liberal al social y democrático de Derecho”, *op. cit.*, p. 90.

igualdad o solidaridad. En este sentido, veremos en un momento posterior de nuestro discurso los mecanismos de apoyo de la justicia impositiva para cohonestar los valores de libertad, igualdad y solidaridad insertos en la tantas veces citada tetralogía.

Capítulo Sexto
Instrumentos extrafiscales

Instrumentos extrafiscales

La finalidad extrafiscal en sede tributaria puede adoptar diversas formas, es decir, el tributo opera a través de diferentes mecanismos mediante los que sirve a fines ajenos al exclusivamente recaudatorio. Por nuestra parte, proponemos la siguiente taxonomía:

INSTRUMENTOS EXTRAFISCALES		
Instrumentos jurídicos	POSITIVOS (1) Beneficios tributarios	NEGATIVOS (2) Tributos extrafiscales (3) Recargos extrafiscales
Efectos sobre la Hacienda Pública	Gasto público	Ingreso público
Instrumentos económicos	Subvenciones pigouvianas	Impuestos pigouvianos

Seguidamente pasamos a profundizar sobre cada una de las categorías propuestas.

1 Fundamento

La clasificación expuesta está articulada a partir de la distinción básica entre instrumentos tributarios positivos y negativos atendiendo al efecto que generan sobre los intereses particulares, es decir, cómo es percibido el correspondiente refuerzo por parte del ciudadano. En el caso de los beneficios tributarios suponen una minoración de la carga tributaria; en contrapunto, tributos y recargos extrafiscales se traducen en un

incremento de ésta, diferencia elemental que también cuenta con interesantes implicaciones iusfundamentales reveladas a través de la diferente naturaleza de ambos mecanismos, sobre la que profundizaremos a lo largo del presente capítulo. En ambos casos estamos ante engranajes con causa en los modelos acuñados como de pseudointervención¹³⁷⁵, que constituyen nuevas técnicas de realización del interés general que han experimentado una puesta en valor con ocasión de la crisis de crecimiento del Estado social; a la postre, se trata de técnicas de intervención sobre la conducta de los particulares, llamadas a convivir con la intervención unilateral¹³⁷⁶.

Comenzando por los beneficios tributarios, a través de esta categoría englobamos un conjunto de técnicas de diverso tipo que comparten la nota común de minorar la carga tributaria y que, además, presentan cierto carácter suasorio por cuanto promueven determinadas pautas de comportamiento, característica ésta diferencial respecto de otras modalidades de reducción en sede tributaria¹³⁷⁷; en este sentido, veremos que este componente suasorio marca la diferencia con las exenciones, dicotomía sobre la que profundizaremos a lo largo del presente capítulo. Estos beneficios tributarios se incardinan en la actividad administrativa promocional o de fomento, que en la clásica tipología de JORNADA DE POZAS se entiende como “la acción consistente en proteger, estimular, auxiliar o fomentar las actividades particulares mediante las cuales se satisfacen necesidades o conveniencias de carácter general”¹³⁷⁸; más recientemente descrita como “un género de actividad administrativa dirigido a excitar comportamientos, fundamentalmente de ciudadanos y empresas, sobre la base de los objetivos de interés público o general que imponga el poder político a través de sus estructuras administrativas”¹³⁷⁹. Estos beneficios tributarios producen efectos positivos

¹³⁷⁵ “Cualquiera que sea el enfoque de análisis sobre la orientación de los modelos de gestión pública en los países avanzados, se puede concluir que actualmente existe una crisis de crecimiento del Estado social y una segunda crisis, no menos importante, de pérdida de legitimidad del concepto de dirección autoritaria de los poderes públicos. De hecho, el principio imperativo de actuación de los poderes públicos ha dado paso en los últimos veinte años en España a modelos de pseudointervención basados en la estimulación de conductas privadas, al abrigo de la ineficiencia de las formas directas de gestión. Con todo, es habitual que convivan ambas técnicas, la de fomento y la de intervención directa, de modo que no cabe dar por superadas, en ningún modo, las fórmulas de intervención unilateral”. GARCÉS SANAGUSTÍN, M.: “La acción de fomento ante la nueva tipología de entes públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*; núm. 60, 2010, p. 8.

¹³⁷⁶ *Idem.*

¹³⁷⁷ Productivas, técnicas y correctivas.

¹³⁷⁸ JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *Revista de Estudios Políticos*; núm. 48, 1949, p. 49.

¹³⁷⁹ GARCÉS SANAGUSTÍN, M.: “La acción de fomento ante la nueva tipología de entes públicos”, *op. cit.*, p. 8 y 9.

sobre los intereses particulares por cuanto suponen una minoración de la carga tributaria, es decir, producen un deseado efecto desgravatorio; en este sentido, seguimos la orientación del autor citado que en relación a los medios de fomento advirtió que “son *positivos* los que otorgan prestaciones, bienes o ventajas, y *negativos* los que significan obstáculos o cargas creadas para dificultar por medios indirectos aquellas actividades o establecimientos contrarios a los que el gobernante quiere fomentar”¹³⁸⁰. En el caso de los beneficios tributarios que nos ocupan, de acuerdo con la dogmática alemana¹³⁸¹, estamos ante subvenciones indirectas que, como tales, están supeditadas a determinadas condiciones como pueden ser la adopción de comportamientos singulares o la realización de determinadas actividades, sin que puedan constituir meras liberalidades¹³⁸². En cambio, para la Hacienda Pública constituyen gastos públicos¹³⁸³ por cuanto, al igual que en el caso de las subvenciones, se traducen en una no entrada de fondos al erario público a través del correspondiente beneficio tributario, apelando a la satisfacción del interés general por vía alternativa al pago de la cuota tributaria, circunstancia ésta que hay poner en conexión con la insuficiencia estatal para asumir *per se* un grado de materialización razonable de los derechos sociales y de solidaridad¹³⁸⁴. Desde una perspectiva económica, los beneficios tributarios como mecanismo de estímulo de determinadas pautas de comportamiento, encuentran causa en las ya expuestas externalidades positivas o economías externas, definidas como aquellas “situaciones en que la producción o el consumo arroja beneficios positivos a terceros, sin que estos últimos paguen algo”¹³⁸⁵; es decir, se trata de situaciones que arrojan considerables beneficios externos vinculados a su carácter no excluyente, como en el caso de los bienes públicos en sentido económico¹³⁸⁶, en los que resulta complejo

¹³⁸⁰ JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *op. cit.*, p. 51.

¹³⁸¹ Como distingue la dogmática alemana, *vid.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*; McGraw-Hill, Madrid, 1999, p. 131.

¹³⁸² CORTELL GINER, R. P.: “El concepto legal de subvención y las entidades privadas del sector público”, *Revista Española de Control Externo*; núm. 32, 2009, p. 87.

¹³⁸³ A lo largo del presente capítulo retomaremos el concepto de gasto público.

¹³⁸⁴ SANTAMARÍA PASTOR expresa que “diversas actividades que llevan a cabo los sujetos privados presentan un grado de coincidencia natural con los objetivos de interés general que persigue institucionalmente la Administración: son actividades cuya realización es deseable desde el punto de vista del Estado, pero que éste, por razones muy diversas no puede emprender por sí solo”. *Principios de derecho administrativo general*, vol. II; Iustel, Madrid, 2009, p. 350.

¹³⁸⁵ SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía: con aplicaciones a Latinoamérica*, 19.^a ed.; McGraw-Hill, México, 2010, p. 687.

¹³⁸⁶ Sobre el concepto económico de bienes públicos, *vid.* Capítulo primero del presente trabajo.

impedir que otras personas los utilicen. En consecuencia se generan fallos de mercado evidenciados en el anómalo funcionamiento de estos bienes en condiciones generales de interacción de oferta y demanda, como el conocido problema del polizón, que consiste en la pretensión de beneficiarse de un bien sin pagar nada en contrapartida¹³⁸⁷. Esta situación invita a la intervención de los poderes públicos a través de instrumentos como las conocidas subvenciones pigouvianas¹³⁸⁸, un mecanismo para fomentar estos comportamientos socialmente beneficiosos a través de la realización de determinadas transferencias monetarias, realizadas directa o indirectamente mediante el correspondiente beneficio tributario.

Exempli gratia, la creación de conocimiento a través de la investigación constituye un ámbito en el que se plantea como necesaria la intervención pública en orden a su fomento; se trata de un ámbito proclive al conocido efecto de difusión tecnológica, en alusión al beneficio externo que se experimenta a consecuencia de la dispersión del conocimiento entre individuos y empresas¹³⁸⁹. Es el caso de los locales sociales como restaurantes o bares de Silicon Valley¹³⁹⁰, zona sur del área de la Bahía de San Francisco en Estados Unidos, conocida por su alta concentración de empresas tecnológicas¹³⁹¹, en las que es evidente que este tipo de avances son objeto de especial interés; como muestra de este crucial trasvase de información en este ámbito se pueden citar el controvertido pacto de estas tecnológicas en relación a la transferencia de empleados entre ellas¹³⁹², siendo este un poderoso cauce para la materialización del

¹³⁸⁷ MANKIW, G. N.: *Principios de economía*, 2ª ed.; McGraw-Hill, Madrid, 2002, p. 228.

¹³⁸⁸ TURVEY, R.: "On Divergences between Social Cost and Private Cost", *Economica*; vol. 30, núm. 119

¹³⁸⁹ KRUGMAN, P.; WELLS, G., K. Y WELLS, R.: *Fundamentos de economía*; Reverté, Barcelona, 2013, p. 275.

¹³⁹⁰ *Ibidem*, p. 275 y 276.

¹³⁹¹ Se puede encontrar una panorámica estadística sobre Silicon Valley en el siguiente informe en su versión correspondiente a 2014 en:

<http://www.siliconvalleycf.org/sites/default/files/publications/2014-silicon-valley-index.pdf> (fecha de consulta: 15 de agosto de 2014).

¹³⁹² Entre otras muchas fuentes, recientemente se aborda esta cuestión en las siguientes noticias:

<http://www.bloomberg.com/news/2014-08-08/apple-google-antitrust-hiring-agreement-is-rejected.html> (fecha de consulta: 15 de agosto de 2014).

http://www.nytimes.com/2014/03/01/technology/engineers-allege-hiring-collusion-in-silicon-valley.html?_r=1 (fecha de consulta: 15 de agosto de 2014).

http://cincodias.com/cincodias/2014/08/12/empresas/1407827487_810104.html (fecha de consulta: 15 de

citado efecto difusión. En este sentido, es cierto que el conocido sistema de patentes puede proteger invenciones puntuales; sin embargo, el conocimiento en sentido general no estaría exento de esta modalidad de externalidades positivas¹³⁹³. Nuestro legislador prevé beneficios tributarios en relación a esta causa, como entre otros, el previsto por el art. 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que contempla una deducción en la cuota del Impuesto por la realización de actividades de Investigación y Desarrollo, definido como sigue:

«a) *Concepto de investigación y desarrollo.*

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente. Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores.».

agosto de 2014).

¹³⁹³ MANKIW, G. N.: *Principios de economía*, op. cit. 2ª ed., p. 229.

En el caso de los mecanismos extrafiscales negativos, pueden presentar dos modalidades, como tributos extrafiscales o como recargos, en el sentido de los exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos del art. 58.2.d) LGT. Existe una diferencia sustancial entre estos mecanismos extrafiscales negativos y los beneficios tributarios descritos, tributos y recargos extrafiscales producen efectos negativos sobre los intereses particulares, constituyendo en mecanismos para el nacimiento de una nueva obligación tributaria o para el incremento de la cuota tributaria. En el caso concreto de los tributos extrafiscales constituyen la vía para el establecimiento de una prestación patrimonial que puede ser minorada total o parcialmente a través de determinadas pautas de conducta o prestaciones personales igualmente satisfactorias para el interés general; ahora bien, en caso de incumplimiento, dicho gravamen extrafiscal se traduce en un ingreso para la Hacienda Pública, diferencia ésta sustancial respecto a los beneficios tributarios, que a la postre suponen un gasto público. Ahondando sobre su naturaleza administrativa, tributos y recargos extrafiscales constituyen mecanismos incardinados en la actividad administrativa de ordenación¹³⁹⁴, más en concreto entre las técnicas ablatorias definidas como aquellas “que no se limitan a condicionar el ejercicio de dicha actividad, sino que inciden directamente en su esfera jurídica, tanto en sus aspectos de libertad como patrimoniales, operando en la misma una ablación o disminución neta de su contenido”¹³⁹⁵; y por consiguiente, regidos por los principios formales de reserva de ley y especificación, así como los materiales de proporcionalidad y *favor libertatis* o *pro libertate* sobre los que después profundizaremos.

Desde una óptica económica, estos instrumentos guardan conexión con las conocidas externalidades negativas o deseconomías externas¹³⁹⁶, entendidas como “situaciones en que la producción o el consumo impone costos sobre terceros”¹³⁹⁷, es decir, al igual que en el caso de la creación de conocimiento antes citado, estamos ante fallos de mercado en cuanto situaciones en que determinados bienes no responden de forma eficiente a condiciones de oferta y demanda en el contexto del mercado; por consiguiente, se plantea como solución la intervención correctora de los poderes públicos a través de mecanismos de diversa índole, como el comercio de derechos de

¹³⁹⁴ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de derecho administrativo general*, op. cit., p. 261 y ss.

¹³⁹⁵ *Ibidem*, p. 281.

¹³⁹⁶ Para profundizar más sobre esta noción, *vid.* Capítulo primero del presente trabajo.

¹³⁹⁷ SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía*, op. cit., p. 685.

emisión o los impuestos *pigouvianos*¹³⁹⁸.

Exempli gratia, es el caso de los bienes comunes como los recursos naturales, que por su condición de no susceptibles de exclusión¹³⁹⁹, habida cuenta que no permiten excluir a determinados sujetos de su utilización, invitan a una explotación desmesurada generadora de deseconomías externas en los términos definidos. Se trata de una situación descrita que la literatura económica conceptúa como “Tragedia de los comunes”¹⁴⁰⁰ –“*Tragedy of the commons*”–, en alusión a cómo los individuos actuando racionalmente guiados por sus propios intereses, auspiciados por la libertad pueden ocasionar la destrucción de bienes comunes¹⁴⁰¹, como los recursos naturales, aun cuando dicha consecuencia contraviene sus intereses y los de la comunidad. Como el mismo autor advierte¹⁴⁰², se trata de una situación que nos remite nuevamente a las “consecuencias inintencionadas”¹⁴⁰³ inherentes a la smithiana “mano invisible”¹⁴⁰⁴, en alusión a la desvinculación entre las motivaciones individuales de los sujetos que guían sus acciones y los resultados que éstas alcanzan gracias a la sinergia de fuerzas, a pesar de que no sea un objetivo pretendido por los actores¹⁴⁰⁵. Nuestro legislador se hace eco de estos mecanismos de intervención en sede tributaria, contemplando tanto beneficios tributarios en relación a la causa ambiental, como impuestos extrafiscales, a título de ejemplo el Impuesto manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente¹⁴⁰⁶ o el Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica¹⁴⁰⁷; figuras

¹³⁹⁸ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

¹³⁹⁹ MANKIW, G. N.: *Principios de economía*, *op. cit.* 2ª ed., p. 279.

¹⁴⁰⁰ HARDIN, G.: “The Tragedy of the Commons”, *Science*; vol. 162, 1968. Esta expresión todavía se encuentra en la literatura científica actual, como en: FALK, T.; VOLLAN, B. Y KIRK, M.: “Tragedy of the Commons” en *Essential Concepts of Global Environmental Governance*; Routledge, Oxon - New York, 2014.

¹⁴⁰¹ Sobre la consideración de bienes comunes según la taxonomía utilizada en la Ciencia económica nos remitimos al capítulo precedente.

¹⁴⁰² HARDIN, G.: “The Tragedy of the Commons”, *op. cit.*, p. 1244.

¹⁴⁰³ *Vid.* COLOMER, J. M.: “Ilustración y liberalismo en Gran Bretaña: J. Locke, D. Hume, los economistas clásicos, los utilitaristas” en *Historia de la Teoría Política*, vol. 3; Alianza Editorial, Madrid, 2012, p. 96 y 97.

¹⁴⁰⁴ Libro IV, Parte II. SMITH, A.: *La riqueza de las naciones*; Alianza Editorial, Madrid, 2001, p. 554.

¹⁴⁰⁵ Sobre las implicaciones de este planteamiento, nos remitimos al primer capítulo del presente trabajo.

¹⁴⁰⁶ Art. 1 y ss. de la Ley manchega 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

todas objeto de especial interés para nuestra disciplina a través de la consabida “tributación medioambiental”.

En definitiva, la nota común de todos los instrumentos extrafiscales expuestos es que pasan por la transfuncionalización de la figura del tributo, que tras la incorporación de los valores de equidad y solidaridad al elenco iusfundamental, vertebradores de los derechos de segunda y tercera generación respectivamente, asume nuevas funciones más allá de la exclusivamente recaudatoria. Ciertamente, el tributo *per se* queda en una situación teleológicamente antinómica¹⁴⁰⁸, puesto que debe servir conjuntamente a fines contradictorios entre sí; ahora bien, esta tensión encuentra lógica en la orientación que brinda la “tetralogía axiológica”¹⁴⁰⁹, que vertebrando las diferentes generaciones de derechos, en su vertiente objetiva orienta las acciones de los poderes públicos. En este sentido, en relación a las medidas adoptadas por éstos en el marco de la actividad financiera del Estado, se ha subrayado por algún autor¹⁴¹⁰ muy interesadamente que éstos valores desempeñan una función negativa, en cuanto exclusión de valores contrapuestos y de las normas que los contradigan; que prevalece sobre su función positiva, en cuanto predeterminación del contenido de las decisiones y de la regulación que estas decisiones crean.

Hemos utilizado la denominación de “instrumentos extrafiscales” en observancia de la dicotomía entre tributos fiscales y extrafiscales, en alusión a los fines recaudatorios o no, obrante en la literatura científica. Dicha noción no resultaría intercambiable por la de “incentivos fiscales”, porque podría parecer que excluimos los mecanismos suasorios que hemos calificado como negativos; tampoco por la de “incentivos tributarios”, porque a pesar de que todos los instrumentos expuestos operan en sede tributaria, según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, incentivar es “estimular para que algo se acreciente o aumente”¹⁴¹¹, y los

¹⁴⁰⁷ Ley gallega 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica.

¹⁴⁰⁸ Esta función extrafiscal ha sido calificada así por muchos autores, entre otros: VARONA ALABERN, J. E.: “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular” en *Tratado sobre la Ley general tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*; Aranzadi, Pamplona, 2010, p. 65.

¹⁴⁰⁹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁴¹⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Ponencia sobre «Los fundamentos constitucionales de la actividad financiera del Estado» en X Jornadas de Control Interno del Sector Público” en *Eficacia y Legalidad en la Gestión Pública*; IGAE, Madrid, 1993, p. 24. Citado por PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, 2ª ed.; Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2002, p. 361 y 362.

¹⁴¹¹ Única acepción de la entrada “incentivar” en la 22.ª edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

instrumentos expuestos también se utilizan para disuadir a los ciudadanos del desempeño de ciertas conductas. Además, a través de la taxonomía expuesta presentamos instrumentos extrafiscales de intervención emparentados, como demuestra la denominación de “gastos fiscales negativos”¹⁴¹² —*negative tax expenditures*— utilizada en relación a los tributos extrafiscales.

2 Diferenciación

Entre los instrumentos extrafiscales negativos y positivos, existe una relevante nota diferencial focalizándonos sobre la naturaleza de ambas modalidades de figuras, que es la nota de coacción presente en tributos y recargos extrafiscales frente a la voluntariedad que informa a los beneficios tributarios. Focalizándonos sobre la coactividad, primigeniamente ya advertiría GIANNINI la existencia de tres notas identificativas de la categoría del tributo¹⁴¹³: su origen en un ente público al que son debidas, su finalidad de obtener recursos a través de los que hacer frente a las necesidades financieras de éstos, y su aplicación coactiva en virtud del poder de los entes públicos. Esta nota identificativa de coactividad llega hasta nuestros días siendo aceptada por la generalidad de la doctrina científica¹⁴¹⁴; en este sentido, expone algún autor que “el carácter de prestaciones exigidas por una Administración pública en régimen de Derecho público, dota al tributo de su consustancial nota de coactividad, no nos hallamos en presencia de prestaciones voluntarias pactadas y basadas en acuerdos negociales, sino que el tributo se exige a los ciudadanos en los términos que la ley prevé

¹⁴¹² Esta noción es conectada con la noción de gastos fiscales que apuntó SURREY en: “The allocative or distributional character of a given rule is a matter both of degree and, in some cases more than others, reasonably contested opinion. Tax expenditure analysis ought to be more flexible and varied in its groupings than it is in the Surrey tradition, where each rule is canonically classified as tax expenditure or not relative to a specified reference tax base that itself reflects both contestable distributional judgments and a set of administrative compromises. In addition, estimates should be made for tax penalties or negative tax expenditures, arising in cases where a tax rule is (at least arguably) harsher than a purely distributional policy might be thought to suggest”. SHAVIRO, D. N.: “Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language”, *Tax Law Review*; 57, 2003, p. 188. Podemos encontrar la misma conexión conceptual, entre otros muchos, en: BURTON, M. Y SADIQ, K.: *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*; Cambridge University Press, Cambridge, 2013, p. 22. LI SWIFT, Z.; POLACKOVA BRIKSI, H. Y VALENDUC, C.: “Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices” en *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed Transition Economies*; The International Bank for Reconstruction and Development - The World Bank, Washington, D.C., 2004, p. 64.

¹⁴¹³ GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali del Diritto tributario*; U.T.E.T., Torino, 1956, p. 58 a 60. Apud MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*; Colegio universitario de León, León, 1978, p. 40.b

¹⁴¹⁴ Sin ánimo de exhaustividad: MENÉNDEZ MORENO, A.; ALONSO MURILLO, F.; ANÍBARRO PÉREZ, S.; CORCUERA TORRES, A.; PÉREZ DE VEGA, L. Y VILLARÍN LAGOS, M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 13.^a ed; Lex Nova, Valladolid, 2012, p. 143. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario: parte general*; Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, p. 45.

y debido a la especial situación de preeminencia que acompaña a la Administración pública que los exige como consecuencia de tratarse de prestaciones exigidas en régimen de Derecho público, donde las relaciones Administración pública-administrados, ponen de manifiesto la posición de aquella como *potentior personae*, destacado así que este tipo de relaciones jurídicas no se establecen de igual a igual¹⁴¹⁵. En términos más amplios, en relación a las prestaciones patrimoniales, también la STC 185/1995, de 14 de diciembre ha advertido que: «La imposición coactiva de la prestación 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 es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público».

Frente a esta nota de coactividad presente en tributos y recargos extrafiscales – instrumentos extrafiscales negativos–, podemos advertir la nota de voluntariedad presente en los beneficios tributarios –instrumentos extrafiscales positivos–, de acuerdo con su concepción como subvenciones indirectas que apuntara la dogmática alemana¹⁴¹⁶. En el caso de las subvenciones directas –materializadas mediante transferencias monetarias– se subraya esta nota de voluntariedad, citándose¹⁴¹⁷ como exponente el dictado del art. 61.2 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, que reza: «En el caso de que la Administración, a lo largo del procedimiento de concesión, proponga la modificación de las condiciones o la forma de realización de la actividad propuesta por el solicitante, deberá recabar del beneficiario la aceptación de la subvención. Dicha aceptación se entenderá otorgada si en la propuesta de modificación quedan claramente explicitadas dichas condiciones y el beneficiario no manifiesta su oposición dentro del plazo de 15 días desde la notificación de la misma, y siempre, en todo caso, que no se dañe derecho de tercero». En términos más amplios, refiriéndose en general a las técnicas administrativas de fomento, subrayó tempranamente la STS de 27 de mayo de 1977 esta característica diferencial de voluntariedad en el marco de la descripción de éstas como: «una de las actividades de la Administración con tipicidad muy definida mediante la cual la misma extiende sus objetivos poniendo en práctica técnicas encaminadas a que éstos se cumplan, sin

¹⁴¹⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, 3ª ed.; Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 28.

¹⁴¹⁶ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, op. cit., p. 131.

¹⁴¹⁷ COLLADO BENEYTO, P. J.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones y a su Reglamento. Incidencia en la Generalitat Valenciana*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009.

necesidad de asumir directamente la gestión de los medios dirigidos a alcanzarlos, ni por tanto el montaje de servicios públicos; actividad en la que el dirigismo y el intervencionismo quedan suplantados por otras medidas tendentes a que sean los propios administrados los que libremente colaboran en el cumplimiento de finas considerados convenientes y deseables, mediante orientaciones y persuasiones efectuadas con incentivos de carácter económico».

Por consiguiente, partiendo de la premisa de que esta nota de voluntariedad resulta connatural a toda técnica administrativa de fomento, sí podemos advertir que ésta requiere contextualizarse en el marco de la relación jurídico-tributaria que acoge el correspondiente beneficio tributario. En el caso de las subvenciones directas el beneficiario se encuentra en condiciones de libertad, mientras que las subvenciones indirectas como beneficios tributarios se enmarcan en la relación jurídico-tributaria. En este sentido, la doctrina científica ha planteado la interesante diferenciación entre situaciones jurídicas subjetivas recíprocas frente a las relaciones jurídicas no recíprocas, adscribiéndose entre éstas a la relación jurídico tributaria¹⁴¹⁸. Es cierto que en el marco de esta relación no recíproca como es la relación jurídico-tributaria se enmarca el correspondiente beneficio tributario, ahora bien, es elección del obligado tributario la opción por enervar éste o asumir la parte de la carga tributaria sobre la que éste se proyecta. Por consiguiente, entendemos que los beneficios tributarios, de acuerdo con su concepción como subvenciones indirectas, no perderían esta nota de voluntariedad característica de los instrumentos de fomento. No obstante, es importante hacer dos salvedades; en primer lugar, nos estamos refiriendo a los beneficios tributarios extrafiscales o suasorios, cuya efectividad pasa por el desempeño de determinadas prestaciones personales de naturaleza diferente a las presente en las obligaciones tributarias formales contempladas por el art. 29 LGT, definidas como *«las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los*

¹⁴¹⁸ Como acertadamente reflexiona la profesora LUCHENA MOZO apoyándose en observaciones de MAFFEZZONI y RODRÍGUEZ BEREIJO: “Haciendo tuyas las palabras de MAFFEZZONI, afirma González García que *«parece más acertado identificar en el deber tributario y en el poder de imposición dos situaciones jurídicas subjetivas autónomas (aunque ambas aparezcan unidas por una relación de necesaria sucesión cronológica en cuanto a tu desarrollo) aptas para dar lugar a un conjunto de actos constitutivos de un procedimiento jurídico: el procedimiento de imposición»*. Con ello se alude a un instrumento de conexión entre relaciones jurídicas no recíprocas, siendo para MAFFEZZONI una noción alternativa a la de relación jurídica, que es el instrumento de relación entre situaciones jurídicas subjetivas recíprocas. Con ello, la función que cumple el procedimiento de imposición, según RODRÍGUEZ BEREIJO, es la de *«crear a favor del ente público un derecho subjetivo, que es el instrumento elegido por el ordenamiento para hacer que el Estado adquiera las prestaciones coactivas tributarias»*”. “La relación jurídico-tributaria: de nuevo en torno a la autonomía de las retenciones a cuenta” en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 588 y 589. Las obras citadas por esta autora son: GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Recensión a la obra de Maffezzoni sobre «Il procedimento di imposizione nell’imposta generale sull’entrata, Morano, Napoli, 1965»”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; núm. 85, 1970, p. 203. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Introducción al Estudio del Derecho Financiero” en *Estudio de Hacienda Pública* Madrid, 1976, p. 301.

obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros»; diferente es el caso de los beneficios tributarios técnicos o correctivos sobre los que volveremos después¹⁴¹⁹.

En segundo lugar, para garantizar la libertad del obligado tributario en relación a la opción por enervar el beneficio tributario o satisfacer la parte correspondiente de la cuota tributaria, es necesario que en todo caso ésta no menoscabe las libertades patrimoniales. En este sentido, para que los beneficios tributarios conserven su función de mecanismos de fomento caracterizados por la nota de voluntariedad, resulta preceptivo que no se transformen en instrumentos para hacer legítimo un gravamen que no lo es por cuanto vulnera tales derechos individuales; desde esta óptica, cobra relevancia la construcción dogmática iusfundamental de la imposición fiscal y extrafiscal que nos ocupa, en el sentido de convertir al poder tributario en una vía para delimitar y no limitar los citados derechos.

La construcción iusfundamental de la extrafiscalidad que abordamos a través del presente trabajo adquiere también interés al trasluz de otra característica diferencial entre instrumentos extrafiscales positivos y negativos: el diferente impacto sobre la Hacienda Pública generado. Como hemos indicado, los beneficios tributarios se traducen en un no ingreso público, pudiendo llegar a mitigar sustanciosamente el potencial de gravamen del correspondiente tributo¹⁴²⁰, es decir, minorando de forma notable la recaudación que podría obtenerse a través del gravamen en cuestión. En cambio, en el caso de los tributos y recargos extrafiscales se produce un ingreso adicional con destino a las arcas públicas, convirtiéndose así en una interesante alternativa para los poderes públicos, teniendo en cuenta la crítica situación económica que atraviesa el sector público en la actualidad¹⁴²¹. En este sentido, podemos encontrar

¹⁴¹⁹ *Vid.* Apartado sobre beneficios tributarios del presente capítulo.

¹⁴²⁰ Ut infra, al abordar los beneficios tributarios aportaremos algunos gráfico sobre el impacto que éstos generan sobre la recaudación.

¹⁴²¹ “Pero la crisis ha hecho también proliferar la imaginación del legislador definiendo nuevas bases imponibles como los impuestos a las transacciones financieras, a las grandes superficies, a los depósitos bancarios, a la adquisición de dispositivos electrónicos, a la economía digital, o mediante tasas municipales de aprovechamiento de dominio público que gravan bienes tan dispares como los cajeros bancarios o las redes de transporte eléctrico, impuestos presuntamente ambientales vinculados al impacto visual de determinadas infraestructuras de utilidad pública o sobre las colillas de cigarrillos, las viviendas vacías, los nuevos elementos contaminantes como el arsénico, selenio o mercurio y otros similares o la ampliación del IVA a los entes públicos para cualquier actividad o transacción que realicen más allá de su función regulatoria. La magnitud de estos nuevos impuestos es difícil de cuantificar dada su heterogeneidad y ausencia de una mínima coordinación a escala nacional. Su impacto en la erosión de la unidad de mercado en España no puede desdeñarse, al suponer en muchos casos auténticas medidas protectoras de carácter autonómico y en otros afectar significativamente a las decisiones de localización de la actividad de producción o consumo, como tampoco su efecto aislado sobre algunos sectores o

cuestionable evidencia en la denuncia de la profusión de tributos pretendidamente extrafiscales que pueblan nuestra fiscalidad autonómica apelando a la finalidad ambiental pero que, desde una perspectiva pragmática, solo en algunos casos obedecen realmente a esta finalidad¹⁴²². A la vista del relevante papel que los tributos extrafiscales desempeñan en el marco del diseño de políticas sectoriales, no creemos que la solución pase por omitir su utilización; al respecto podemos encontrar en el contexto europeo una presencia de tributos medioambientales más marcada que en el caso español¹⁴²³.

Desde nuestro punto de vista, secundamos el capital papel desempeñado por estos instrumentos extrafiscales negativos —tributos y recargos extrafiscales— y apuntamos la necesidad de abordar la construcción de una teoría iusfundamental que ilumine sobre las directrices básicas que deben observar estos mecanismos. El ámbito de los derechos en su ordenación conforme a generaciones es el marco idóneo de análisis, habida cuenta que en éste encuentran causa al trasluz de la efectividad de derechos de segunda y tercera generación; y al mismo tiempo, evidencian problemas en cuanto al posible menoscabo que pueden generar sobre los derechos patrimoniales. Por consiguiente, a través de esta óptica en su conexión con el estudio de problemas de carácter formal, como el reparto de competencias¹⁴²⁴ en relación al recurso a estos instrumentos alternativos al *command and control*, podemos encontrar interesantes cuestiones abordadas a lo largo del presente trabajo, con la modesta pretensión de siquiera arrojar algo de luz sobre estas interrogantes. Este enfoque alternativo debería resolver la excesiva presencia de estos instrumentos extrafiscales negativos con la única pretensión de obtener ingresos frente a los beneficios tributarios, que a la postre suponen un indeseado gasto para las maltrechas arcas públicas.

Por último, una vez subrayadas las diferencias entre instrumentos extrafiscales

subsectores específicos de actividad”. AA.VV.: *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*; Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2014, p. 62 y 63.

¹⁴²² *Ibidem*, p. 13.

¹⁴²³ “[...] el peso de los impuestos ambientales es uno de los más bajos de la Unión Europea, pues apenas recaudaron el 1,6% del PIB en 2011 frente al 2,6% en UE-27 en 2011. La explicación es múltiple: España no tiene un impuesto sobre las emisiones de carbono como tal; trata preferencialmente el gasóleo, más contaminante, sobre la gasolina; no existe un impuesto sobre la congestión en las carreteras ni tasas por uso excesivo de recursos naturales como el agua. Más aun, este vacío legal está siendo cubierto de forma descoordinada e idiosincrática por entidades locales y comunidades autónomas que, necesitadas de aumentar su base tributaria para reducir sus niveles de déficit y deuda, han emprendido una carrera en la definición de nuevos hechos imposables que amenaza con erosionar seriamente la unidad de mercado”. *Ibidem*, p. 56 y 57.

¹⁴²⁴ Cuestión que abordamos a lo largo del presente capítulo.

positivos y negativos, advertiremos que hemos agrupado todos ellos bajo la denominación de “instrumentos extrafiscales” en alusión a que comparten ciertas notas características que sustentan su concepción conjunta bajo esta categoría. Se trata de instrumentos, en cuanto “aquello que sirve de medio para hacer algo o conseguir un fin”¹⁴²⁵ o “aquello de que nos servimos para hacer algo”¹⁴²⁶; en sentido figurado, “conjunto de diversas piezas combinadas adecuadamente para que sirva con determinado objeto en el ejercicio de las artes y oficios”¹⁴²⁷, en cuanto todos los instrumentos extrafiscales actúan en sede tributaria pero enraízan en la dimensión objetiva de los derechos fundamentales, en la efectiva preservación de la dignidad humana más allá de los debilitados mecanismos de garantía previstos para los «Principios rectores de la Política Económica y Social» por el art. 53 CE, en definitiva, tienen causa en la intervención de los poderes públicos en aras a la realización del Estado constitucional¹⁴²⁸. Por otra parte, reciben el apelativo de extrafiscales por cuanto su finalidad debe superar la dimensión recaudatoria¹⁴²⁹, al margen de que unos

¹⁴²⁵ Quinta entrada de la palabra “instrumento” en la 22.^a edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

¹⁴²⁶ Tercera acepción de la voz “instrumento” en la 22.^a edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

¹⁴²⁷ Primera entrada de la voz “instrumento” en la 22.^a edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

¹⁴²⁸ Teniendo en cuenta el importante papel que ejercen estos instrumentos extrafiscales para la realización de derechos de segunda y tercera generación, observando que de acuerdo con PÉREZ LUÑO tras la realización de éstos se encuentra la eficacia del Estado constitucional: “A las tres generaciones de Estados de derecho corresponden, por tanto, tres generaciones de derechos fundamentales. El Estado liberal, que representa la primera generación o fase del Estado de derecho, en el marco en el que se afirman los derechos fundamentales de la primera generación, es decir, las libertades de signo individual. El Estado social, que encarna la segunda generación del Estado de derecho, será el ámbito jurídico-político en el que se postulen los derechos económicos, sociales y culturales. El Estado constitucional, en cuanto Estado de derecho de la tercera generación, delimitará el medio espacial y temporal de la paulatino reconocimiento de los derechos de tercera generación”. *La tercera generación de derechos humanos*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 75.

¹⁴²⁹ “El carácter extrafiscal se refiere a que el tributo superpone al fin fiscal o recaudatorio otro de distinta finalidad. En el caso de los tributos ambientales la finalidad recaudatoria es la que menor importancia reviste, ya que lo relevante es la finalidad extrafiscal relativa al estímulo de una conducta por parte del contribuyente valorada en atención al criterio de protección ambiental. En consecuencia, el tributo se convierte en un vehículo apto para la promoción de fines sociales, económicos o políticos, siempre que éstos cuenten con respaldo constitucional. La extrafiscalidad de los tributos convierte a éstos en instrumentos de dirección estimuladora. La finalidad de estos tributos no es recaudatoria, sino dirigir comportamientos; sin que queda hablar de que el objetivo de los tributos ambientales sea una recaudación cero o nula”. ALONSO MADRIGAL, F. J.: “La tributación medioambiental y la energía” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 668. En el mismo sentido, CHECA GONZÁLEZ, C.: “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y su admisibilidad constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 40, 1983, p. 510. MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 518.

erosionen legítimamente la recaudación y otros la engrosen a consecuencia del incumplimiento de los deberes de igualdad y solidaridad.

Avanzando un paso más, podemos decir que las características comunes de beneficios tributarios, tributos y recargos extrafiscales implican además una ruptura de la concepción vertical de la tributación para el legislador. Económicamente, la pretensión general del sistema tributario es la neutralidad, entendida como la dispensa de un trato similar a actividades similares con la finalidad de minimizar la distorsión generada sobre las decisiones de los agentes económicos en el contexto de mercado, admitiéndose puntualmente la ruptura de esta regla.¹⁴³⁰ En este sentido, aunque este objetivo obedece a una minimización de la pérdida de bienestar ocasionada por el sistema tributario, la teoría de la imposición óptima contempla la necesidad de ciertas desviaciones en relación a fines como la protección medioambiental o las actividades de I+D¹⁴³¹.

Por último, estos mecanismos extrafiscales –tanto negativos como positivos– son susceptibles de incardinarse en el sistema de garantías esbozado por algún autor¹⁴³². Conforme a éste, atendiendo al sujeto encargado de hacerlas efectivas, se plantea la dicotomía básica entre garantías de carácter social, en las que “el instrumento o mecanismo de aseguramiento del derecho se confía al titular del derecho, sea éste individual o colectivo”¹⁴³³; y garantías de carácter institucional, que “confían a una institución, especialmente de carácter público, la protección de un derecho”¹⁴³⁴. A su vez, entre las institucionales se distinguen¹⁴³⁵ aquéllas de carácter político, en manos de los poderes considerados políticos en la tradición constitución occidental, es decir, Legislativo y Ejecutivo; frente a las jurisdiccionales, que canalizan demandas o denuncias a través del Poder Judicial o cuerpos cuasi-judiciales. En el caso de los instrumentos extrafiscales –positivos y negativos– se incardinan entre estas garantías de

¹⁴³⁰ MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*; Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013, p. XXVII y XXVIII.

¹⁴³¹ *Ibidem*, p. 45 a 47.

¹⁴³² COURTIS, C.: “Los derechos sociales en perspectiva. La cara jurídica de la política social” en *Teoría del neoconstitucionalismo*; Trotta, Madrid, 2010, p. 196 y ss. En el mismo sentido, citados por este autor, entre otros: FERRAJOLI, L.: *Derechos y garantías. La ley del más débil*; Trotta, Madrid, 1999, p. 37 y ss. PISARELLO, G.: “Los derechos sociales como derechos exigibles: virtualidades y límites de una consigna” en *Estudios sobre los derechos humanos*; FESPAD, San Salvador, 2004, p. 363 y ss.

¹⁴³³ COURTIS, C.: “Los derechos sociales en perspectiva. La cara jurídica de la política social”, *op. cit.*, p. 196.

¹⁴³⁴ *Ibidem*, p. 196 y 197.

¹⁴³⁵ *Ibidem*, p. 197.

carácter político, estableciéndose a través de la correspondiente interposición legislativa en aras a la efectividad de los derechos en los que encuentran fundamento.

En definitiva, estos instrumentos extrafiscales encuentran anclaje constitucional múltiple: la basilar dignidad en cuanto fundamento del orden público y la paz social (art. 10.1 CE) así como núcleo primigenio de las diferentes generaciones de derechos; la promoción de las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas a través de la remoción de obstáculos a la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social por parte de los poderes públicos (art. 9.2 CE); directivas todas encuadradas en el Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE) con cimientos en la “tetralogía axiológica”¹⁴³⁶ tantas veces citada. En este marco esbozado se insertan los mecanismos extrafiscales que seguidamente pasamos a analizar en profundidad.

¹⁴³⁶ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

Capítulo Séptimo
Minoraciones extrafiscales

Minoraciones extrafiscales

Los beneficios tributarios, catalogados como instrumentos extrafiscales positivos en la taxonomía antes expuesta, resultan esenciales para la construcción jurídica de la intervención económica del Estado a través del *tagging* en sede tributaria. Recordemos que éstos posibilitan la acción de los poderes públicos sobre determinados ámbitos atendiendo a sus características singulares¹⁴³⁷, como la intervención sobre estructuras de gasto concretas apelando a sus características singulares. Este carácter selectivo de los beneficios tributarios fue subrayado por el propio SAINZ DE BUJANDA que definiría éstos como “técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria y que, en relación con la carga que la aplicación normal del tributo trae consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos”¹⁴³⁸.

Ahora bien, a pesar de la existencia de instrumentos alternativos orientados a la intervención sobre sectores concretos, la proliferación e intensificación de los efectos de estos beneficios tributarios constituye una realidad denunciada por nuestra doctrina incluso en la etapa preconstitucional¹⁴³⁹. *A fortiori*, no se trata de una característica

¹⁴³⁷ Para profundizar sobre el *tagging* nos remitimos al capítulo quinto del presente trabajo.

¹⁴³⁸ Citado por MENÉNDEZ MORENO. A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 190.

¹⁴³⁹ FUENTES QUINTANA planteó la existencia de dos leyes de carácter empírico: la Ley de proliferación de los beneficios fiscales y la Ley de conservación de los incentivos concedidos. Estas observaciones fueron vertidas por el autor dicho autor en el prólogo a: LAGARES CALVO, M. J.: *Incentivos fiscales a la inversión privada*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 5. *Apud* CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario” en *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*; Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 13.

endémica acaecida en nuestro sistema impositivo, antes al contrario, la literatura económica internacional evidencia su dimensión generalizada¹⁴⁴⁰.

Como hemos indicado *ut supra*, esta relevancia de los beneficios tributarios en su concepción como técnica administrativa de fomento asimilada a la subvención como veremos a los largo del presente apartado, guarda relación con el advenimiento del Estado social y la superación de la intervención pública exclusivamente a través de la actividad de prestación de servicios, situación en la que se evidenciaría la insuficiencia e inaptitud del aparato estatal¹⁴⁴¹ para dar cobertura a la totalidad de nuevas necesidades subyacentes a estos nuevos derechos de segunda generación. Relatamos así la evolución experimentada en el ámbito jurídico, acompasada en definitiva con el cambio de paradigma obrante en la nueva concepción de la Administración y el intervencionismo económico¹⁴⁴², cuya hoja de ruta trazaron primigeniamente los planteamientos keynesianos examinados¹⁴⁴³. Éstas son las coordenadas del cambio que receptiona el ámbito jurídico, y más en concreto el Derecho financiero, que debe dar cobertura a estos nuevos instrumentos cimentada sobre la base iusfundamental como contexto para la construcción dogmática, que servirá de sustento a estos –relativamente– nuevos instrumentos extrafiscales.

Habida cuenta que en la realidad los beneficios tributarios constituyen una realidad unívoca, han sido objeto de estudio desde diferentes campos científicos¹⁴⁴⁴; por nuestra parte, apostamos por un tratamiento integrador en el entendimiento de que el análisis económico o político entre otros, pueden proporcionar interesantes premisas para el desempeño del análisis jurídico, que a la postre, resultará así más conexo con la realidad. En otro orden de cosas, respetando los diferentes enfoques de las diversas disciplinas, dado que se trata de un objeto de estudio compartido; resultará lógico

¹⁴⁴⁰ “*Though the concept of tax expenditures was first identified and analysed in the United States, the concern about the issue now extends across countries. Accounting in many countries suggests that the use of tax expenditures is pervasive and growing (Polockova Brixí, Valenduc, and Swift, 2004). At any time, the possibility that a back channel for resource allocation could lead to inefficient government “spending” would be troubling. When many government budgets are threatened by population ageing and adverse cyclical developments, the concern is only greater*”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*; OCDE, Paris, 2010, p. 16. En la misma obra, se subraya nuevamente la situación expresada en las pp. 33 y siguientes.

¹⁴⁴¹ *Vid.* Apartado primero del presente trabajo.

¹⁴⁴² FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención: concepto y régimen jurídico*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, p. 578.

¹⁴⁴³ *Vid.* Apartado primero del presente trabajo.

¹⁴⁴⁴ Entre otros, se subraya este carácter interdisciplinar del tema en: CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, *op. cit.*, p. 12 y 13.

encontrar cierta coherencia entre las conclusiones alcanzadas por los diferentes campos de la literatura científica aunque, en observancia del enfoque que nos ocupa, demos obvia predilección al examen jurídico de la cuestión que nos ocupa.

1 Concepto

El punto de partida lógico para reflexionar en torno a los beneficios tributarios como instrumento de intervención es la indagación en torno a su concepto, incógnita con respuestas de diferente filiación teniendo en cuenta el tratamiento interdisciplinar referido *ut supra*. En el seno de la doctrina jurídica podemos encontrar algunas propuestas definitorias: para algún autor constituyen “un medio fiscal para conseguir el desarrollo económico de un sector determinado al que puede accederse cuando previamente se ha dictado una autorización administrativa calificando al sector a desarrollar y en el que el contribuyente puede considerarse incluido”¹⁴⁴⁵; más recientemente se han definido como “aquellos instrumentos técnicos que, de un modo no independiente al tributo sino formando parte de la configuración objetiva de su presupuesto de hecho, excluyen de su ámbito determinados supuestos o restringen la cuantía del gravamen al operar en cualquiera de los elementos del tributo (hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen o cuota), provocando un gasto fiscal con la vocación de alentar la realización de valores constitucionalmente protegidos”¹⁴⁴⁶.

Esta pluralidad de propuestas definitorias contrasta con las puntuales obrantes en sede legislativa tanto en el caso español como en el Derecho comparado, indicio éste del insuficiente tratamiento dispensado a estos instrumentos extrafiscales; conclusión que se evidenciará también al abordar otros aspectos igualmente interesantes en relación a su régimen jurídico. No obstante, podemos encontrar algunos casos en que el legislador se aventura a abordar dicha labor, como en el caso del Derecho portugués, cuyo art. 2 del *Decreto-Lei* 215/89, de 1 de julio, por el que se aprueba el *Estatuto dos Benefícios fiscais*, define éstos en los siguientes términos: «*Se consideran beneficios fiscales a las medidas de carácter excepcional instituidas para tutela de los intereses públicos extrafiscales relevantes que sean superiores a los de la propia tributación que*

¹⁴⁴⁵ GARCÍA CABRERA, J.: *Beneficios fiscales a las empresas*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 12. CASAS AGUDO aduce que este conato definitorio presenta el problema de no restringir la noción de beneficio al ámbito fiscal, resultando inexorable el matiz que imprime el adjetivo fiscal; en el mismo sentido, también expresa su disconformidad HERRERA MOLINA. CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, *op. cit.*, p. 25. HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*; Colex, Madrid, 1990, p. 51 y 52.

¹⁴⁴⁶ CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, *op. cit.*, p. 39.

impiden»¹⁴⁴⁷; y añade que «*son beneficios fiscales las exenciones, las reducciones de tasas, las deducciones sobre la base liquidable —matéria colectável— y sobre la cuota —colecta—, las amortizaciones y reintegraciones aceleradas y otras medidas fiscales*»¹⁴⁴⁸ siempre que obedezcan a la características antes enunciadas¹⁴⁴⁹. Como cabe deducir del dictado de la norma, los beneficios fiscales abarcan una pluralidad de técnicas desgravatorias con diversas finalidades, sobre las que profundizaremos después. También podemos citar el caso del Código de los Estados Unidos —*Code of Laws of the United States of America*—, cuya Sección 622 dentro del Capítulo 17^a inserto en el Título 2, establece que: «*El término “gastos fiscales” se refiere a aquellas pérdidas de ingresos atribuibles a disposiciones de las leyes tributarias federales que establecen una exclusión especial, excepción, o deducción sobre el ingreso bruto o que proveen un crédito especial, un tipo impositivo preferente, o un aplazamiento de la deuda tributaria; y el término “presupuesto de gastos fiscales” significa una enumeración de estos gastos fiscales*»; esta disposición tiene origen en el *Congressional Budget and Impoundment Control Act* de 1974¹⁴⁵⁰. Como cabe apreciar, además de definir el concepto que nos ocupa lo enlaza con el presupuesto de gastos fiscales, cuyo relevante papel examinaremos después pormenorizadamente.

Habida cuenta del tratamiento interdisciplinar del tema, resulta de obligado tratamiento examinar la óptica económica¹⁴⁵¹, que construye sus planteamientos a partir de la noción de gastos fiscales o *tax expenditures*¹⁴⁵². Bajo su concepción como gastos fiscales, han sido descritos por algún autor de referencia para la materia como “disposiciones especiales del sistema tributario federal de ingresos que representa gastos gubernamentales hechos a través de este sistema para alcanzar varios objetivos sociales

¹⁴⁴⁷ «*Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*».

¹⁴⁴⁸ Las acotaciones en portugués son nuestras.

¹⁴⁴⁹ «*São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem às características enunciadas no número anterior*».

¹⁴⁵⁰ *Public Law* 93-344, de 12 de julio de 1974, p. 299.

¹⁴⁵¹ El problema de definir esta noción fue abordado en: MCINTYRE, M. J.: “A Solution to the Problem of Defining a Tax Expenditure”, *U.C. Davis Law Review*; 14, 1980.

¹⁴⁵² Su introducción se atribuye a STANLEY S. SURREY en 1967, aunque su adopción se vincula a MAURICE LAURÉ; en relación a éste, se señala la obra “*Traité de Politique Fiscale*” que aborda las denominadas “*depenses fiscales*” a través de varios cuadros. CAMPOS FERNÁNDEZ, M. Y GRAU RUIZ, M. A.: “El presupuesto de los beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías”, *Auditoría pública*; núm. 41, 2007, p. 83. La obra citada es: LAURÉ, M.: *Traité de politique fiscale*; Presses Universitaires de France, Paris, 1956.

o económicos”¹⁴⁵³; como “disposiciones de derecho tributario, regulación o prácticas que reducen o aplazan los ingresos para una parte comparativamente estrecha de los obligados tributarios en relación con el tributo de referencia”¹⁴⁵⁴; como “disposiciones especiales del sistema tributario que se traducen en una obligación tributaria reducida para determinados subconjuntos de contribuyentes”¹⁴⁵⁵; “gastos públicos efectuados a través del sistema fiscal para conseguir objetivos económicos y sociales”¹⁴⁵⁶; “una transferencia de recursos públicos que se efectúa mediante la reducción de obligaciones tributarias en comparación con un tributo de referencia, en lugar de mediante gasto directo”¹⁴⁵⁷; como “desviaciones respecto a la norma tributaria o una referencia que se traducen en una obligación tributaria reducida para los beneficiarios, que son generalmente un particular grupo de contribuyentes o una actividad económica”¹⁴⁵⁸; se han descrito también como un menor ingreso que persigue “la finalidad propia de ciertos gastos públicos derivados de la actividad subvencional, sin que por ello constituyan gasto en sentido jurídico ni salida de fondos del Tesoro Público”¹⁴⁵⁹; o más sucintamente, como “concesiones que recaen fuera de una norma tributaria o *benchmark*”^{1460,1461}. Como veremos, desde una óptica operativa resulta especialmente interesante esta última definición, que subraya el carácter de desviación en relación a un *standard* o referencia, criterio que subraya el tratamiento actual de la cuestión que nos ocupa.

¹⁴⁵³ Traducción propia a partir de: SURREY, S. S.: “Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures”, *Harvard Law Review*; 834, 1970, p. 706.

¹⁴⁵⁴ Traducción propia a partir de la definición expuesta por BARRY ANDERSON en la presentación realizada para la Asian Senior Budget Officials meeting en 2008, y disponible en: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, *op. cit.*, p. 14.

¹⁴⁵⁵ Traducción propia a partir de: ALTSHULER, R. Y DIETZ, R. D.: “Tax expenditure estimation and reporting: a critical review”, *NBER Working Paper Series*; núm. 14263, 2008, p. 1.

¹⁴⁵⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures: a review of the issues and country practices: report*; OECD Publications and Information Center, Paris, 1984, p. 16.

¹⁴⁵⁷ KRAAN, D. J.: “Off-budget and Tax Expenditures”, *OECD Journal on Budgeting*; 41, 2004, p. 130.

¹⁴⁵⁸ Traducción propia a partir de: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation*; OECD Publications and Information Center, Paris, 2010, p. 39.

¹⁴⁵⁹ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, *op. cit.*, p. 253.

¹⁴⁶⁰ Refiriéndose a estándar.

¹⁴⁶¹ Traducción propia a partir de: LI SWIFT, Z. Y OTROS: “Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices”, *op. cit.*, p. 3.

Sobre la relación entre los conceptos de beneficio tributario y gasto fiscal, de acuerdo con algunas autoras, en realidad se está haciendo referencia a dos facetas de la misma realidad: “como ingreso, aunque de signo negativo, y como gasto, sin erogación, teniendo en cuenta los principios de eficiencia y economía”¹⁴⁶²; en este sentido, la Ciencia hacendística plantea una distinción en función del sujeto, en el entendimiento de que un gasto fiscal para la Administración se traduce en un beneficio fiscal para el contribuyente, evidenciándose así su condición equivalente¹⁴⁶³. No obstante, es importante recordar que, desde la perspectiva de otro autor¹⁴⁶⁴, aunque todo beneficio tributario constituye un gasto fiscal, no todo gasto fiscal se materializa como un beneficio tributario, constituyendo aquélla una categoría más amplia. Desde nuestro punto de vista, la íntima conexión entre el Derecho Financiero y la Economía Pública, sin poner en entredicho en caso alguno la asumida autonomía científica del primero, invita a conectar dogmáticamente las nociones de gasto fiscal y beneficio tributario; vínculo éste que, como veremos, obliga a discernir estas minoraciones fiscales respecto a otras con finalidad no extrafiscal. Partiendo del vínculo entre gastos fiscales y beneficios tributarios, creemos que afrontar una definición solvente pasa por reflexionar sobre los rasgos identificativos que presentan estas disposiciones, cuestión que pasamos a abordar seguidamente.

2 Rasgos característicos

Podemos encontrar una interesante aproximación a la necesaria delimitación de los rasgos característicos del gasto fiscal en los Países Bajos; en el año 1977 se constituyó un grupo de trabajo con un triple objetivo¹⁴⁶⁵: definir los gastos fiscales, examinar para la articulación de éstos diferentes disposiciones relevantes como exenciones o deducciones, y hacer una estimación de la dimensión presupuestaria que

¹⁴⁶² CAMPOS FERNÁNDEZ, M. Y GRAU RUIZ, M. A.: “El presupuesto de los beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías”, *op. cit.*, p. 84.

¹⁴⁶³ “Tax expenditures are “provisions of tax law, regulation or practices that reduce or postpone revenue for a comparatively narrow population of taxpayers relative to a benchmark tax” (Anderson, 2008). For government, a tax expenditure is a loss in revenue; for a taxpayer, it is a reduction in tax liability. Tax expenditures are better known in many OECD countries as tax reliefs, tax subsidies and tax aids (Schick, 2007)”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, *op. cit.*, p. 13.

¹⁴⁶⁴ VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en el Derecho Tributario*; Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 36 y 37.

¹⁴⁶⁵ ENDE, L.; HABERHAM, A. Y DEN BOOGERT, K.: “Tax Expenditures in the Netherlands” en *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed Transition Economies*; The International Bank for Reconstruction and Development - The World Bank, Washington, D.C., 2004, p. 132.

pueda suponer cada uno de ellos; generándose diez años después el Informe “*Tax Expenditures in the Dutch Wage and Income Tax*” con interesantes aportaciones al respecto.

El citado documento, tras examinar el tratamiento de la cuestión en Francia, Alemania, Reino Unido y Estados Unidos, entre otros, se plantea apriorísticamente una batería de cinco rasgos¹⁴⁶⁶, rechazando tres: búsqueda de un objetivo no fiscal, convertibilidad de la disposición en un gasto directo, y el beneficio de un grupo reducido de contribuyentes. En el caso concreto de la consecución de una finalidad no fiscal, el grupo argumenta que este elemento está incorporado a la estructura de referencia —o *standard*— en el entendimiento de que si una disposición tributaria no casa con ésta, es preceptivo que persiga un fin no fiscal¹⁴⁶⁷. Por tanto, el Informe subraya los dos rasgos restantes¹⁴⁶⁸; de una parte, reducción de los ingresos tributarios, que a juicio del grupo evidenciaría la naturaleza subvencional de estas medidas; y de otra parte, la desviación de la estructura del tributo de referencia —o *standard*—, que apuntan como la manera más neutral de discernir la existencia de estos gastos fiscales, guardando ésta conexión con la distribución uniforme de la carga tributaria con causa en los gastos públicos, de acuerdo con el principio de capacidad económica. Adicionalmente, este Informe apunta el elemento gradación apelando a la existencia de desviaciones sutiles del tributo *standard* que no adquieren la relevancia necesaria como para ser considerados gastos fiscales, habida cuenta que de prescindir de éste, muchas de las disposiciones tributarias corren el peligro de ser categorizadas como éstos, resultando por consiguiente desvirtuada la relevancia presupuestaria objeto de especial discusión en estos instrumentos¹⁴⁶⁹. Por consiguiente, tomando como referencia los rasgos señalados, el concepto de gastos fiscales inferido de las conclusiones alcanzadas por este grupo neerlandés sería: “un gasto gubernamental bajo la forma de una pérdida o diferimiento de ingresos tributarios que se debe a una disposición tributaria en la medida en que esta disposición tributaria no está de acuerdo con la estructura tributaria de referencia en el derecho tributario”¹⁴⁷⁰.

¹⁴⁶⁶ *Ibidem*, p. 134 y 135.

¹⁴⁶⁷ *Ibidem*, p. 134.

¹⁴⁶⁸ *Ibidem*, p. 134 y 135.

¹⁴⁶⁹ *Ibidem*, p. 135.

¹⁴⁷⁰ Traducción propia a partir de: ENDE, L.; HABERHAM, A. Y DEN BOOGERT, K.: “Tax Expenditures in the Netherlands” en *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed Transition Economies*; The International Bank for Reconstruction and Development - The World Bank, Washington, D.C., 2004, p. 135.

La nota característica de consideración de la desviación de la estructura del tributo de referencia –o *standard*– goza de especial aceptación en el marco del Derecho comparado¹⁴⁷¹, y de acuerdo con su subrayado carácter neutral para la delimitación objetiva de los gastos fiscales¹⁴⁷² permite la homogeneización internacional de criterios. En este sentido, éstos son entendidos en Canadá como “desviaciones respecto del sistema tributario de referencia”¹⁴⁷³, en Francia como “medidas legales o estatutarias cuya implementación ocasiona un descenso de ingresos tributarios para el Estado en comparación con la aplicación de una referencia o norma”¹⁴⁷⁴; o en el caso de Suecia se recurre a una definición informal expresándolos como “disposiciones que reducen los ingresos en relación a una norma predefinida, ya sea para alcanzar un objetivo específico político o para facilitar el funcionamiento eficiente del sistema tributario”¹⁴⁷⁵. Difiere el caso de Alemania, que no cuenta con definición legalmente establecida¹⁴⁷⁶; y resulta especialmente llamativo el caso de Japón, que contempla una categoría de “medidas tributarias especiales” que entienden como “disposiciones que constituyen excepciones a los principios tributarios japoneses fundamentales (equidad, neutralidad y simplicidad) para alcanzar otros objetivos políticos”¹⁴⁷⁷. En este último caso, incluso existe una “Ley de Medidas Tributarias Especiales” –租税特別措置法¹⁴⁷⁸– con cierta vocación codificadora de estos gastos fiscales, aunque en la actualidad también se encuentran fuera de dicho texto normativo nipón¹⁴⁷⁹. En el caso español, la OCDE ha denunciado cierta subjetividad en el discernimiento entre un gasto fiscal y otros elementos básicos del tributo, apelando a que el legislador no deja suficientemente claro si uno sirve a objetivos económicos o sociales o bien si responde a operaciones de gestión del sistema tributario, caso en el que no debería ser considerado un beneficio

¹⁴⁷¹ Esta labor ha sido abordada con especial acierto con la OCDE en: *Tax Expenditures in OECD Countries*, *op. cit.*, p. 76 y ss.

¹⁴⁷² ENDE, L. Y OTROS: “Tax Expenditures in the Netherlands”, *op. cit.*, p. 135.

¹⁴⁷³ Traducción propia a partir de: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, *op. cit.*, p. 76.

¹⁴⁷⁴ Traducción propia a partir de: *Ibidem*, p. 84.

¹⁴⁷⁵ Traducción propia a partir de: *Ibidem*, p. 120.

¹⁴⁷⁶ Traducción propia a partir de: *Ibidem*, p. 88.

¹⁴⁷⁷ Traducción propia a partir de: *Ibidem*, p. 93.

¹⁴⁷⁸ Sozei tokubetsu sochi-hō (そせいとくべつそちほう、昭和32年3月31日法律第26号).

¹⁴⁷⁹ ISHI, H.: *The Japanese Tax System*, 3rd Edition; Oxford University Press, Oxford - New York, 2001, p. 38.

tributario¹⁴⁸⁰. Se trata de una propuesta de *lege ferenda* que abordaremos después, de especial interés desde una perspectiva doctrinal en relación al esbozo del propio concepto de beneficio tributario, quizás algo desdibujado en nuestra doctrina científica, como después veremos.

Profundizando sobre el tratamiento de los gastos fiscales en su concepción como beneficios fiscales en el contexto español, para obtener una enumeración de los rasgos identificativos tenemos que acudir a la consabida “Memoria de Beneficios Fiscales”, integrada entre la documentación preceptiva que tiene que acompañar al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado a tenor del art. 37.2 de la LGP, remitida a las Cortes Generales junto a éste antes del día 1 de octubre del año anterior al que se refiera. En la última redacción de esta memoria, incorporada al proyecto correspondiente a la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014¹⁴⁸¹, se expresa que tras estudiar la doctrina existente al respecto, se asumen como condiciones para que un parámetro se considere como beneficio fiscal las siguientes:

“a) Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.

b) Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.

c) Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.

d) No presentarse compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.

¹⁴⁸⁰ “As in other OECD member countries, the borderline between tax expenditures and other basic elements of the tax system in Spain is complex. Therefore, designation of tax expenditures is to some degree subjective. A main reason is that lawmakers sometimes do not state explicitly whether a tax provision seeks to attain economic and social goals, or rather to improve the operations or the management of the tax system, which in the latter case would not be considered a tax expenditure. The designation of tax expenditures is made more complex by inclusion of many different tax concepts such as incentives, reductions, allowances, deductions, reduced tax rates, and exemptions in tax regulations and in the General Tax Law”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries, op. cit.*, p. 113.

¹⁴⁸¹ Se puede consultar el tomo correspondiente en la siguiente dirección: http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2014proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_14_A_A2.PDF (fecha de consulta: 1 de septiembre de 2014).

e) *No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.*

f) *No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales*”¹⁴⁸².

Estas notas identificativas son utilizadas para la elaboración de la *Memòria des beneficis fiscals* en el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña¹⁴⁸³. Por su parte, el Informe “Análisis de la Estructura y Composición del Gasto Fiscal” del año 2000 elaborado por el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas –*Herri-Kontuen Euskal-Epaitegia*–, reproduciendo casi miméticamente el elenco estatal¹⁴⁸⁴, apunta que esta batería de condiciones pueden ser reconducidas a cuatro atendiendo a su especial relevancia¹⁴⁸⁵: primero, desviación respecto de la estructura del impuesto, advirtiendo de las dificultades que supone concretar el significado de este concepto; segundo, pérdida de ingresos, indicando que se trata de previsiones concretas a través de técnicas de simulación¹⁴⁸⁶; tercero, consecución de objetivos económicos y sociales, respecto a los que se destaca la importancia de explicitar los objetivos concreto que persigue la medida, incluso su cuantificación, de suerte que, a la postre, la expresión conjunta en el

¹⁴⁸² Pp. 7 y 8 de la Memoria de Beneficios Fiscales adjunta al proyecto de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

¹⁴⁸³ P. 14 de la *Memòria de beneficis fiscals dels pressupostos de la Generalitat de Catalunya* para el 2014, anexa al correspondiente Proyecto de Ley.

¹⁴⁸⁴ “a) Se desvíe de forma intencionada respecto a la base estructural del impuesto.

b) Esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes, de entidades, o al desarrollo de una actividad económica concreta.

c) Exista la posibilidad administrativa de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal.

d) No se presente alguna compensación del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.

e) No se deba a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.

f) No tenga como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales”.

TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS: *Análisis de la Estructura y Composición del Gasto Fiscal*; Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Vitoria, 2000, p. 24.

¹⁴⁸⁵ *Ibidem*, p. 24 y ss.

¹⁴⁸⁶ Sobre la fiabilidad de estas previsiones volveremos *ut infra* a colación del Informe de Beneficios Fiscales del Estado de Nueva York.

correspondiente presupuesto de gastos fiscales facilite el análisis conjunto del entramado de medidas enarbolado en pro de mejorar el grado de conocimiento y transparencia sobre éstas; y cuarto, capacidad de alterar el sistema fiscal, que apela a la flexibilidad no solo para recaudar los correspondientes tributos que sirven de soporte a los gastos fiscales, sino a la plasticidad de estos gravámenes en cuanto a reajustar en la medida de lo necesario estos instrumentos extrafiscales.

Más recientemente, tras examinar las diferentes técnicas de identificación de los gastos fiscales¹⁴⁸⁷ sobre las que volveremos en otro momento de nuestro discurso, la OCDE ha identificado cuatro elementos compartidos por éstos¹⁴⁸⁸: suponen una minoración del ingreso tributario, constituyen desviaciones de la estructura tributaria básica, se dirige a un grupo determinado de contribuyentes o actividad económica, y pueden ser reemplazadas por gasto directo.

Habida cuenta de la estrategia de elaborar un elenco de rasgos característicos de los beneficios fiscales que se observa en el contexto español¹⁴⁸⁹, en la siguiente tabla se puede examinar una comparación entre las diferentes notas indicadas en el Informe “*Tax Expenditures in the Dutch Wage and Income Tax*” del citado grupo de análisis neerlandés (1987), en la Memoria de Beneficios Fiscales adjunta al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (2013¹⁴⁹⁰), y el Informe “Análisis de la Estructura y Composición del Gasto Fiscal” del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (2000); además, indicamos los rasgos compartidos por las diferentes técnicas de identificación de los gastos fiscales indicados por la OCDE en el estudio “*Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation*” (2010):

Tabla comparativa de rasgos identificativos de los beneficios fiscales

Rasgo	Informe “Tax Expenditures	Memoria de	Informe “Análisis de la Estructura y	OCDE
-------	---------------------------	------------	--------------------------------------	------

¹⁴⁸⁷ CRAIG, J. Y ALLAN, W.: “Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Process: An International Perspective”, *IMF Working Paper*; núm. 27, 2001.

¹⁴⁸⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures, op. cit.*, p. 40.

¹⁴⁸⁹ A diferencia de otros estados que optan por otras soluciones para delimitar el concepto que nos ocupa, se puede encontrar un interesante cuadro comparativo en: *Ibidem*, p. 51 a 53.

¹⁴⁹⁰ Tomamos este año porque dicha memoria se elabora durante 2013 en relación al ejercicio presupuestario para 2014, aunque podemos encontrar dichos criterios en versiones previas de dicho documento en los años precedentes.

	in the Dutch Wage and Income Tax”	beneficios fiscales	Composición del Gasto Fiscal” ¹⁴⁹¹		
			Elenco	Resumen	
Objetivo no fiscal: razones de política fiscal, económica o social	No ¹⁴⁹²	X		X	
Convertibilidad en gasto directo	No				X
Selectividad de la medida ¹⁴⁹³	No	X ¹⁴⁹⁴	X		X
Reducción de ingresos tributarios	X	XX ¹⁴⁹⁵	XX ¹⁴⁹⁶	X	X
Desviación respecto de la estructura del tributo standard	X	X	X	X	X
Posibilidad de alteración del sistema fiscal para modificar o eliminar el beneficio		X	X	X	
No compensación en otra figura del sistema fiscal		X	X		
No deberse a convenciones técnicas, contables... o ligadas a convenios internacionales		X	X		
No tener como finalidad la simplificación o facilitación del cumplimiento de oblig. Fiscales		X	X		

Fuente: Elaboración propia a partir de los documentos citados.

Como se puede observar, la desviación de la estructura tributaria y la lógica merma de ingresos constituyen la nota común en todos los casos, precisamente los rasgos que finalmente seleccionó el Informe elaborado por el grupo de investigación

¹⁴⁹¹ Como se puede observar, planteamos una distinción entre las notas características que el citado informe enumera y aquéllas que finalmente resume a modo de conclusión.

¹⁴⁹² Indicamos los rasgos que según el trabajo de dicho grupo no suponen rasgos característicos de los beneficios fiscales.

¹⁴⁹³ Nos referimos a los rasgos como “Beneficio de un grupo reducido de contribuyentes” o “aplicación a un grupo determinado de contribuyentes” que agrupamos bajo la categoría común indicada.

¹⁴⁹⁴ La memoria en realidad hace referencia a la aplicación a un grupo determinado de contribuyentes, que podemos interpretar como selectividad de la medida, en el sentido de que se beneficien un grupo reducido de contribuyentes.

¹⁴⁹⁵ Se deduce en diversos puntos de la Memoria aunque no se integre *expressis verbis* en el elenco.

¹⁴⁹⁶ Se deduce de diversos puntos del Informe, y además, se cita en el posterior resumen de características identificativas de los beneficios fiscales.

neerlandés; igualmente, vimos que la estructura tributaria es la característica de referencia utilizada en muchos casos para la identificación de los beneficios fiscales. Se trata de dos notas interrelacionadas, es obviamente necesario introducir alguna modificación en la estructura estándar del tributo para generar el efecto desgravatorio, y a su vez, éste no es sino el efecto de la modificación generada en la figura tributaria. Esta relación lógica explica que los elencos propuestos por la Memoria de Beneficios Fiscales y el Informe “Análisis de la Estructura y Composición del Gasto Fiscal” no hagan mención expresa a tales rasgos, aunque el segundo sí lo cite al resumir la batería de notas características de los rasgos fiscales.

Lo cierto es que no siempre resulta sencillo discriminar la existencia de estas minoraciones tributarias, habida cuenta que pueden valerse de mecanismos de diversa naturaleza para generar el basilar efecto desgravatorio; en este sentido, la Memoria de Beneficios Fiscales enumera “exenciones, reducciones en las bases imponibles, tipos impositivos reducidos, bonificaciones y deducciones en las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales de los diversos tributos”¹⁴⁹⁷; por su parte, el art. 2 del *Decreto-Lei* 215/89, de 1 de julio, por el que se aprueba el *Estatuto dos Benefícios fiscais*, también enumera las amortizaciones y reintegraciones aceleradas. En contrapunto, la Memoria citada excluye “los conceptos que afectan exclusivamente a los pagos a cuenta que se realizan en determinados impuestos, de los aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias, de las compensaciones de bases imponibles de signo negativo resultantes en las liquidaciones de períodos impositivos anteriores y de aquellos que se traducen en importes negativos u ocasionan un incremento recaudatorio”¹⁴⁹⁸. No obstante, secundamos la observación planteada por algún autor¹⁴⁹⁹, que frente a la aparente simplicidad que pueda suponer el examen de la estructura del tributo para detectar un beneficio fiscal, advierte que en el caso de algunas medidas tributarias no es sencillo determinar si forman parte o no de la estructura de referencia del tributo, y por tanto, son susceptibles de integrar un beneficio fiscal.

Por último, advertir que la definición del concepto que abordamos no resulta una cuestión en absoluto baladí al trasluz de su relevante papel desde la óptica de su concepción como instrumentos extrafiscales, cuya noción simétrica son los gastos fiscales, resultando fundamental su control en aras a la transparencia y, en definitiva, a

¹⁴⁹⁷ P. 11 de la Memoria de Beneficios Fiscales adjunta al proyecto de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

¹⁴⁹⁸ P. 12 de la Memoria de Beneficios Fiscales adjunta al proyecto de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

¹⁴⁹⁹ WHITEHOUSE, E.: “The Tax Treatment of Funded Pensions” en *Social Protection Discussion Paper Series*; The World Bank, Washington, D.C., 1999.

posibilitar su ortodoxa utilización por los poderes públicos en el marco el diseño de políticas de contenido diverso; por consiguiente, resulta preceptiva la articulación de un concepto jurídico de apoyo como punto de partida para enervar su correspondiente régimen jurídico. La notabilidad jurídica del concepto viene avalada por la propia Carta Magna; en primer lugar, son citadas tanto por el art. 133 CE cuando expresa que «*Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*», precepto que ha sido considerado un reforzamiento del principio de legalidad tributaria¹⁵⁰⁰, como es sabido de carácter relativo¹⁵⁰¹ por cuanto solo se proyecta sobre algunos elementos del tributo, quedando en todo caso blindadas estas minoraciones tributarias al asegurar su sometimiento a éste. Aunque la indeterminación en torno al concepto de beneficios tributarios no hace peligrar la virtualidad del principio de legalidad tributaria en su proyección sobre éstos, sí da cuenta de la capitalidad del concepto jurídico que nos ocupa, y además en su lectura conjunta con el art. 134.2 permite dar cuenta del espíritu compartido por ambos preceptos. Como se ha señalado por algún autor, el principio de legalidad tributaria tiene una doble lectura¹⁵⁰²: en primer lugar, cumple una función de garantía individual, con lógica en el principio de autoimposición o consentimiento del impuesto por parte de los propios contribuyentes a través de la representación¹⁵⁰³. Desde una óptica iusfundamental, en este caso el principio actúa a través del valor de libertad, operando como una garantía de los derechos patrimoniales, de acuerdo con una dimensión individualista o considerando el propio sujeto, lectura ésta acorde con los planteamientos del Estado liberal¹⁵⁰⁴.

Pero hay que añadir una segunda lectura, que dicho autor describe como sigue: “el principio de legalidad debe ser visto también –e incluso de manera prevalente o principal– como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto

¹⁵⁰⁰ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “El tipo cero y las exenciones tributarias”, *Hacienda Pública Española*; núm. 84, 1983, p. 65 y 66. Citado por CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, *op. cit.*, p. 14. En el mismo sentido, PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 76.

¹⁵⁰¹ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. II. Derecho Presupuestario*, 12.^a ed.; Thomson-Civitas, Madrid, 2008, p. 60. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. 49. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23.^a ed.; Tecnos, Madrid, 2012, p. 123.

¹⁵⁰² PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 75 y ss.

¹⁵⁰³ Entre otros muchos, también reconoce esta dimensión: CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, 13.^a ed.; Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 132.

¹⁵⁰⁴ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

de la carga tributaria. Lo que ha querido el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto”¹⁵⁰⁵. En este segundo caso, creemos que el principio operaría al trasluz del valor de igualdad, coadyuvando en un primer momento a la interdicción de privilegios fiscales, y con el advenimiento del Estado social, tornando en inexorable la transparencia que canaliza el art. 134.2 CE. Por consiguiente, en este caso opera como garantía del art. 14 CE y colateralmente del principio de igualdad tributaria con sede en el art. 31.2 CE; en este sentido, el constituyente se desenvolvió en el marco del establecimiento de las bases que posibilitarían la igualdad material, consciente de que los beneficios tributarios, aunque en el punto de mira desde la realidad preconstitucional¹⁵⁰⁶, podían constituir una parte necesaria del engranaje. Por tanto, esta *intentio legis* de búsqueda de transparencia es la que inspira al art. 132.2 CE, cuando en relación al procedimiento presupuestario establece que: «*Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*».

Esta capitalidad del concepto de beneficios tributarios contrasta con fijación a través de la memoria adjunta al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para su remisión a las Cortes Generales. Resulta lógico que en observancia del principio de separación de poderes, en virtud del conocido funcionamiento del *check and balances*, la elaboración del citado proyecto quede en manos del poder ejecutivo para su revisión por el legislativo, aunque no tanto que la delimitación del concepto de beneficios fiscales quede en manos del primero. Por nuestra parte, todavía no abordaremos una propuesta de concepto; hemos examinado hasta este momento del discurso algunas definiciones así como analizado los rasgos identificativos que se pretenden arrogar a estas minoraciones fiscales; no obstante, será después de examinar la taxonomía de éstas cuando esboceemos, siquiera someramente, dicho concepto, y a la postre, dibujemos con precisión sus contornos a partir de los que reflexionaremos sobre el resto de cuestiones de interés relativas a su régimen jurídico.

3 Taxonomía de minoraciones

Las minoraciones sobre la cuota tributaria pueden tener justificación diversa.

¹⁵⁰⁵ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 75 y 76.

¹⁵⁰⁶ Como ya hemos indicado, FUENTES QUINTANA planteó la existencia de dos leyes de carácter empírico: la Ley de proliferación de los beneficios fiscales y la Ley de conservación de los incentivos concedidos. Estas observaciones fueron vertidas por el autor dicho autor en el prólogo a: LAGARES CALVO, M. J.: *Incentivos fiscales a la inversión privada*, op. cit., p. 5. Apud CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, op. cit., p. 13.

Algún autor ha identificado como excepciones admisibles al principio de igualdad¹⁵⁰⁷: los límites del poder tributario en sentido territorial, las procedentes del mínimo de subsistencia, las exenciones de carácter técnico y las exenciones con fines extrafiscales. De especial interés resulta el punto de vista de otra autora, que plantea la distinción entre minoraciones con causa en razones de técnica tributaria, conceptualizadas como de “disciplina sustractiva estructural” o de “erosión tributaria”; respecto de aquéllas con fundamento extrafiscal, que reciben la denominación de “disciplinas sustractivas promocionales”¹⁵⁰⁸. Focalizándose sobre las exenciones, el mismo SAINZ DE BUJANDA advertiría que dichas normas “constituyen preceptos dotados de eficacia singular: enervar, respecto de determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo”¹⁵⁰⁹.

Por nuestra parte, habida cuenta del efecto de minoración de la carga tributaria y su operación en sede tributaria como notas comúnmente aceptadas, proponemos partir de la noción neutra de minoraciones tributarias, expresión apocopada de minoraciones de la carga tributaria, a partir de la que articular nuestro discurso. Tras exponer las variedades que éstas pueden revestir, pondremos en conexión la taxonomía expuesta con los categorías utilizadas en el marco de la doctrina jurídica, e intentaremos precisar la nuclear noción de “beneficio tributario” en relación al objeto de nuestro discurso, es decir, la caracterización de éstos en su concepción como instrumentos extrafiscales positivos.

Para abordar la tarea descrita *ut supra*, creemos que el punto de partida idóneo es el examen de la realidad en el marco comparado, resultando de excelente utilidad la clasificación expuesta por la OCDE, que distingue cuatro modalidades de disposiciones tributarias¹⁵¹⁰: aquéllas relativas a gastos motivados por la generación de ingresos, disposiciones por razones administrativas y de cumplimiento, disposiciones para ajustes en relación al principio de capacidad de pago –o capacidad económica–, y disposiciones para cambiar comportamientos –suasorias– que pueden ser por razones económicas o sociales. Por nuestra parte, apoyándonos sobre esta clasificación, profundizaremos en

¹⁵⁰⁷ MENÉNDEZ MORENO. A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, op. cit., p. 84 y 85.

¹⁵⁰⁸ VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en el Derecho Tributario*, op. cit., p. 57. Apud CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, op. cit., p. 21 y 22.

¹⁵⁰⁹ Citado por MENÉNDEZ MORENO. A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, op. cit., p. 191.

¹⁵¹⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures*, op. cit., p. 43 y ss.

cada modalidad a través de las siguientes denominaciones paralelas: minoraciones productivas, técnicas, correctivas y extrafiscales.

3.1 Minoraciones productivas

De acuerdo con la clasificación de la OCDE, consisten en disposiciones relativas a los gastos ocasionados por la generación de ingresos, definidos como “disposiciones tributarias que reducen los ingresos gravables mediante los gastos en que se haya incurrido para la generación de estos ingresos; por ejemplo, la depreciación económica del capital de inversión y desgravaciones por gastos de trabajo «razonables»”¹⁵¹¹; indicando que este tipo de reducciones no deben ser consideradas gastos fiscales. A título de ejemplo, podemos citar el régimen de amortización previsto por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que en su art. 11.1 expresa que «*serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia*».

3.2 Minoraciones técnicas

Nos referimos a las denominadas disposiciones por razones administrativas y de cumplimiento, que según la OCDE tienen causa en la eficiencia de la Administración tributaria, obedeciendo a la finalidad de facilitar tanto las tareas a desempeñar por ésta, como el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes; citándose entre otros ejemplos los regímenes de estimación simplificada¹⁵¹². A título ilustrativo, sería también el caso de la aplicación del porcentaje del 5% sobre el rendimiento neto en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación en el caso de la determinación del rendimiento de las actividades económicas en el método de estimación directa simplificada prevista por el art. 30.2.4.^a de la 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; y desarrollada por el art. 30.2.^a del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

¹⁵¹¹ *Ibidem*, p. 42.

¹⁵¹² *Ibidem*, p. 44.

3.3 Minoraciones correctivas

Constituyen disposiciones con causa en ajustes relacionados con el principio de capacidad de pago, que según la OCDE obedecen al objetivo de adaptar la capacidad económica individual en el marco de la determinación de la base imponible¹⁵¹³. En términos más generales, estas minoraciones correctivas se traducen en exenciones, que actuarían a modo de tipo cero —*zero-rate band*— y en deducciones personales, que gozarían de la consideración de elementos estructurales del sistema de tributos personales al rendimiento —*PIT system*—¹⁵¹⁴. En este sentido, se incluyen también las minoraciones en función del estado civil, ascendientes y descendientes a cargo del contribuyente, conceptos que nuestro modelo de impuesto sobre la renta personal engloba bajo la categoría de «mínimo personal y familiar» descrito por el art. 56 de la 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 como «*la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto*».

Se trata de minoraciones que encuentran lógica en el concepto de mínimo vital, referido de diversas formas como aglutina algún autor citando “«procura existencial» (García Pelayo) o «mínimo indispensable para la subsistencia» (Cazorla Prieto) o «satisfacción mínima de las necesidades públicas» (Bayona)”¹⁵¹⁵; cuya conexión con el principio de capacidad económica fue subrayada por la STS de 24 de marzo de 1995 en los siguientes términos: «*El principio de capacidad económica, presupuesto, pero también límite, para la tributación, es la salvaguardia del contribuyente frente a un pretendido poder tributario omnímodo y arbitrario (tal como se reconoce en los artículos 31 de la CE y 3 de la Ley General Tributaria -LGT-). Este principio presupone en el legislador un criterio de normalidad, pues, cuando configura una determinada situación como hecho imponible está atendiendo a un supuesto que, normalmente, es indicativo de una concreta capacidad económica (que ha de referirse no a la actual del contribuyente sino, más bien, a la que está ínsita en el presupuesto del tributo). Otro condicionante en la tarea de configurar los hechos impositivos es el de la exención del mínimo vital, es decir, la existencia de una cantidad, dentro de cada figura impositiva, que no puede ser objeto de gravamen o que no puede conformar su base imponible, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las*

¹⁵¹³ *Ibidem*, p. 42.

¹⁵¹⁴ *Idem*.

¹⁵¹⁵ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, op. cit., p. 362.

necesidades básicas del titular o constituye un mínimo cuantitativo que excede de la propia naturaleza o esencia del tributo».

Se trata de minoraciones correctivas en alusión a que se trata de técnicas desgravatorias utilizadas para corregir las posibles anomalías que pueda generar el principio de capacidad económica como criterio de reparto de los gastos públicos, respecto a algunos sectores en los que este criterio no responde verdaderamente al sacrificio asumido en relación al resto de sujetos que presentan idéntica capacidad económica. A título de ejemplo, recordemos que el art. 49 CE cuenta con el siguiente tenor literal: «*Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos*». Pues bien, en coherencia con esta finalidad protectora de determinadas situaciones de discapacidad¹⁵¹⁶, el art. 7 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, contempla una deducción de 150 euros de la cuota íntegra autonómica del IRPF por cada ascendiente o descendiente con discapacidad física, psíquica o sensorial que tenga la consideración legal de minusválido con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. Como requisitos se indican los siguientes:

a) Que el ascendiente o descendiente discapacitado conviva de forma ininterrumpida al menos durante la mitad del período impositivo con el contribuyente. Cuando dos o más contribuyentes con el mismo grado de parentesco tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de una misma persona, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. Cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco respecto del discapacitado, la aplicación de la deducción corresponderá al de grado más cercano.

b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta. Existiendo más de un contribuyente que conviva con el discapacitado, y para el caso de que sólo uno de ellos reúna el requisito de límite de renta, éste podrá aplicarse la deducción completa.

c) Que la renta general y del ahorro del ascendiente o descendiente discapacitado no sean superiores al doble del indicador público de renta de efectos múltiples

¹⁵¹⁶ Entre otras obras, se puede encontrar un análisis general sobre esta cuestión desde la perspectiva impositiva en: PÉREZ LARA, J. M. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Impuestos y discapacidad*; Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

(IPREM), incluidas las exentas, ni tenga obligación legal de presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio.

d) Que se acredite la convivencia efectiva por los Servicios Sociales de base o por cualquier otro organismo público competente.

La *intentio legis* no es fomentar el aumento de ciudadanos discapacitados, sino que actúa efectuando una corrección puntual en el gravamen, habida cuenta que por sus especiales circunstancias, este colectivo no puede contribuir en condiciones de paridad con el resto de sujetos, a pesar de que ostenten la misma capacidad económica. En este sentido, la dimensión horizontal de la igualdad parte de la premisa de que todos los sujetos con idéntica capacidad económica contribuyan en la misma medida, es decir, su nivel de sacrificio sea igual; sin embargo, como es sabido, simplemente observando los problemas de inserción laboral que los sectores discapacitados presentan, podemos llegar a la conclusión de que alcanzar idéntico nivel de renta supone mayor sacrificio. Con el ánimo de superar este desfase, cobra sentido la intervención correctiva del legislador a través de las correspondientes técnicas desgravatorias, pero no supone en caso alguno la promoción de tales situaciones, sino la equiparación de este colectivo con el resto de sujetos en cuanto al sacrificio en que se traduce la carga tributaria.

De acuerdo con esta explicación, el papel desempeñado por el precepto constitucional que actúa como base jurídica para la minoración cumple la función de legitimar el diferente trato fiscal, aunque no orienta axiológicamente a la norma tributaria de exención para la promoción de prestaciones personales más allá de las obligaciones formales con sede en el art. 29 LGT. El *modus operandi* de las minoraciones tributarias correctivas resulta especialmente claro tomando como ejemplo el caso del Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica¹⁵¹⁷, cuyo hecho imponible está constituido por «*la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría*» (art. 92.1 TRLRHL). De acuerdo con éste, el legislador prevé entre los supuestos de no sujeción que «*los vehículos que habiendo sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza*» (art. 92.3.a) TRLRHL); mientras que gozan de una exención plena, entre otros, «*los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de*

¹⁵¹⁷ Art. 92 y ss TRLRHL.

23 de diciembre. Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo» (art. 93.1.e) TRLRHL). Pues bien, en este segundo caso el legislador plantea determinadas puntualizaciones sobre la exención indicando que «se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte»; además, establece su carácter rogado a través del siguiente dictado «los interesados deberán instar su concesión indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio. Declarada la exención por la Administración municipal, se expedirá un documento que acredite su concesión»; y advierte que «el interesado deberá aportar el certificado de la minusvalía emitido por el órgano competente y justificar el destino del vehículo ante el ayuntamiento de la imposición, en los términos que éste establezca en la correspondiente ordenanza fiscal» (art. 93.2 TRLRHL). Como observamos, las obligaciones que recaen sobre el obligado tributario no superarán el elenco contemplado en el art. 29 LGT, circunstancia que también se observa en el caso de los beneficios tributarios técnicos antes expuestos.

También podemos encuadrar entre estas minoraciones correctivas a las disposiciones para evitar la doble imposición¹⁵¹⁸, que no tendrían la consideración de gastos fiscales; es el caso de las exenciones técnicas reputadas como aquéllas “que pretenden disminuir o evitar la sobreimposición que se podría producir en algunos casos, de no existir las mismas”¹⁵¹⁹. *Exempli gratia*, están contemplados en el art. 136 de la Directiva 2006/112/CE, y en el art. 20.Uno.24.º y 25.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con los siguientes dictados:

«24.º Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.

Lo dispuesto en este número no se aplicará:

¹⁵¹⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures*, op. cit., p. 43.

¹⁵¹⁹ SOLÉ ESTALELLA, J.: *El IVA inteligible*, 2.ª ed.; Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 80.

a) *A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.*

b) *Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.º, 21.º y 22.º anteriores».*

« 25.º *Las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley».*

Estamos ante exenciones establecidas para evitar la situación de sobreimposición que podría producirse en caso de que se graven las entregas de bienes en las que el sujeto pasivo no pudo deducirse el impuesto, de modo que resulta soportado e incorporado al coste¹⁵²⁰; distinguiéndose entre aquellas entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas y en las que se determinó la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente. En ambos casos, la finalidad de esta exención es corregir la situación de doble imposición que se generaría en caso de gravar estas situaciones; no es necesario invocar un derecho social o de solidaridad como base para el diferente trato fiscal, sino que encuentran lógica en el menoscabo que supone para los derechos patrimoniales la situación de doble imposición que es necesario corregir, habida cuenta que al presentar idéntica capacidad económica que el resto de sujetos, deben contribuir en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto, estas minoraciones correctivas suponen en todo caso ajustes con fundamento en el respeto del principio de capacidad económica.

3.4 Minoraciones extrafiscales

Según la OCDE se trata de disposiciones con la finalidad de cambiar comportamientos, es decir, suasorias, que pueden perseguir objetivos de corte económico¹⁵²¹ o social¹⁵²², pero que comparten la nota común de revestir una forma

¹⁵²⁰ GUERRERO MUÑOZ, M. D.: *El IVA y los ayuntamientos: cuestiones prácticas*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2010, p. 448 y 449.

¹⁵²¹ “This category includes provisions introduced with the objective of changing labour supply, investment, consumption or savings behaviour of economic agents. Reliefs in this category include: in-work tax credits, preferential tax treatment of housing and other tax-favoured saving vehicles, reliefs for education expenses, reliefs for employer contributions to pensions and other retirement plans and those for employer provided health insurance. His category potentially includes tax reliefs intended to correct externalities”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures, op. cit.*, p. 43.

¹⁵²² “This category includes tax reliefs that encourage expenditures for social reasons. Examples of such

alternativa de intervención¹⁵²³, que en la taxonomía de instrumentos extrafiscales hemos encuadrado en la actividad de fomento.

Su finalidad es persuadir ya sea en sentido disuasorio o persuasorio, del desempeño de determinadas conductas con fundamento en los valores de igualdad y solidaridad. Como primer ejemplo de minoración suasoria, el art. 46 CE establece que *«los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad. La ley penal sancionará los atentados contra este patrimonio»*; se trata de una norma con homólogos en el Derecho constitucional comparado¹⁵²⁴, que conmina a los poderes públicos a la protección de dichos bienes en atención a su interés general, con especial desarrollo legislativo a través de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y la Ley 23/1982, de 16 de junio, reguladora del Patrimonio Nacional; así como en cumplimiento de la remisión penal del precepto *in fine*, a través de los arts. 321 a 324 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Adicionalmente, el legislador contempla medidas para fomentar la conservación y el enriquecimiento del Patrimonio, para lo que establece algunas medidas de carácter fiscal; encontramos un interesante ejemplo en el art. 68.5 de la LIRPF, que contempla una deducción en la cuota del 15% del importe de las inversiones o gastos por: *«adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español»; «conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las comunidades autónomas»; así como «la rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España»*. Estamos ante una minoración con orientación extrafiscal que produce una quiebra de la igualdad formal, con refrendo

concessions within the PIT include untaxed transfers to recipients of government programmes (cash and in-kind benefits), reliefs for healthcare and education expenses or donations to charity, and the exemption/deduction of interest received on government bonds. 3 VAT exemptions for the health and education sectors are also included in this category”; y aclara que “They could be divided into two components: a more structural part addressing redistribution concerns (which could be considered as part of the benchmark), and a component encouraging a change in behaviour (the pure incentive part)”. *Ibidem*, p. 44.

¹⁵²³ *Ibidem*, p. 43.

¹⁵²⁴ Se puede encontrar un comentario general del precepto y sus implicaciones en: PÉREZ LUÑO, A. E.: “Artículo 46: Patrimonio histórico, artístico y cultural” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

axiológico en el art. 46 CE que invita a establecer medidas tuitivas en relación al Patrimonio, que además satisface el principio de proporcionalidad, a juicio del legislador, con la limitación del 15%; *sensu contrario*, pensemos en que estableciera una cuantía desbordante que pudiera incluso anular todo ánimo recaudatorio del tributo en el que se inserta el referido beneficio.

Volviendo sobre el sector de personas que presentan alguna discapacidad¹⁵²⁵, encontramos otro ejemplo en el art. 41 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; contempla una deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad¹⁵²⁶ en los siguientes términos:

«1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

2. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

3. Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el artículo 109 de esta Ley».

En este caso estamos ante un beneficio fiscal suasorio o extrafiscal, puesto que la empresa no solo tendrá que acreditar tal contratación de acuerdo con el art. 29 LGT haciendo frente a sus obligaciones tributarias formales, sino que además deberá desempeñar la prestación personal de contratar trabajadores con discapacidad. Es más, el legislador prevé incluso cierta modulación en la liberación de la carga tributaria en función del nivel de desempeño de la correspondiente prestación personal, como se observa al establecer una deducción de 9.000 euros en el caso de trabajadores con una

¹⁵²⁵ Nos limitamos a traer al discurso algunos ejemplos relacionados con el tratamiento fiscal que recibe la discapacidad, para un análisis general de la cuestión, entre otros, *vid.* PÉREZ LARA, J. M. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Impuestos y discapacidad*, *op. cit.*

¹⁵²⁶ Este precepto ha sido recientemente modificado por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

grado de discapacidad del 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, frente a 12.000 euros cuando ésta supere el 65 por ciento.

A diferencia de las anteriores minoraciones, las extrafiscales promueven determinadas prestaciones personales cuya efectiva realización en favor del interés general justifica el efecto reductivo parcial o total de la carga tributaria, aunque las obligaciones del art. 29 LGT también seguirán presentes; por tanto, se trata de una característica identificativa de esta modalidad de minoraciones. Dichas prestaciones personales adicionales a las contempladas en el art. 29 LGT confirman la naturaleza de técnica de fomento del beneficio tributario, actuando además como nota diferencial de estas minoraciones suasorias o extrafiscales respecto de las técnicas y correctivas.

A diferencia de las anteriores modalidades de beneficios tributarios que operan en relación a la finalidad fiscal del sistema tributario, éstos operan en sentido extrafiscal, en el bien entendido de que el legislador supedita la eficacia sustractiva sobre la carga tributaria, al desempeño de determinadas prestaciones de carácter personal a cambio de reducir la prestación patrimonial, revelándose así una relación antinómica entre ambas modalidades de prestación que debe estar regida no sólo por la interdicción de la arbitrariedad, sino también por la proporcionalidad. En este sentido, resultaría a todas luces desproporcionada una minoración de la cuota sustanciosa a cambio de comportamientos escuetamente gravosos para el obligado tributario. En contrapunto, en el caso de los beneficios tributarios técnicos y correctivos podemos encontrar reducciones de diferente naturaleza, pero todas comparten que las prestaciones personales que se exigen a los contribuyentes para que surtan efecto, se resumen en las obligaciones tributarias formales que el art. 29.1 LGT describe como *«las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros»*¹⁵²⁷, y por consiguiente carecen de ánimo suasorio a diferencia de las que

¹⁵²⁷ Sin ánimo de exhaustividad, el art. 29.2 LGT enumera entre éstas:

a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas

después expondremos, es decir, no constituyen “una excepción al régimen jurídico general del correspondiente tributo, sino que está al servicio de la racionalidad del sistema en que aquél se encuentra inserto”¹⁵²⁸.

Estas minoraciones suasorias actúan como mecanismos disuasorios o persuasorios respecto de determinadas pautas de comportamiento, orientadas axiológicamente por el correspondiente derecho social o de solidaridad proclamado, de modo que éste no sólo legitima el diferente trato fiscal como en el caso de las minoraciones correctivas, sino que informa el correspondiente deber de igualdad o solidaridad que el beneficio tributario acoge en su dictado. El precepto constitucional que proclama el correspondiente derecho social o de solidaridad cumple así la función de embeber cierta carga ética o de justicia, así como democrática, a la alternancia entre la prestación personal y patrimonial desde la que se ha aducido que debe justificarse la satisfacción de la equidad horizontal, superándose así la motivación exclusivamente

informáticos. [...]

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

h) La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera».

¹⁵²⁸ En palabras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, que además advierte que: “Todo sistema tributario que se precie de serlo, ha de articular los respectivos tributos evitando toda clase de duplicaciones, solapamientos o superimposiciones de una misma capacidad económica del mismo modo caracterizada. Estas anomalías pueden darse en las zonas fronterizas de los tributos “fundamentalmente en los impuestos” y, también, al vertebrar los impuestos generales con los impuestos parciales. Pues bien, para eludir tales concurrencias tributarias sobre una misma capacidad contributiva se establecen exenciones “técnicas” en uno de los tributos concurrentes”; además, añade la siguiente precisión de especial interés: “En verdad, las exenciones técnicas pueden confundirse con los supuestos de “no sujeción”, pues unas y otros impiden la concurrencia de gravámenes sobre una misma capacidad económica y por el mismo concepto, causa o fundamento de gravamen. De todos modos, el supuesto de “no sujeción” se caracteriza por encontrarse fuera del ámbito del correspondiente tributo; y, en cambio, la exención “técnica” se establece para evitar la doble o múltiple incidencia tributaria sobre la misma capacidad económica y del mismo modo enfocada esta última a efectos tributarios”. ”Artículo 133: El gasto público” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

económica¹⁵²⁹. En esta relación de alternancia entre la prestación personal y patrimonial, desempeña un papel fundamental el principio de reserva de ley, estableciendo el art. 31.3 CE que «*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*», y más específicamente el art. 133.3 CE que «*todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*». Por consiguiente, a pesar del consabido carácter relativo del principio de legalidad tributaria¹⁵³⁰, la especial observancia de éste en relación a los beneficios tributarios supone una salvaguarda de la carga democrática necesaria para contemplar en sede legislativa la posibilidad alternativa de cumplir con el interés general, parcial o totalmente, a través de una vía alternativa a la satisfacción de la correspondiente cuota tributaria.

Ciertamente, en estas minoraciones extrafiscales encontramos evidente hermanamiento con las subvenciones, relación que ha sido subrayada por la dogmática alemana, que ha identificado en estas minoraciones la condición de subvenciones indirectas¹⁵³¹; destacando algún autor respecto a las subvenciones *stricto sensu*, su carácter modal¹⁵³² presente en el condicionamiento de la transferencia al cumplimiento de un objetivo; que en palabras del legislador de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, debe tratarse del «*cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido*»¹⁵³³ en el entendimiento de que «*el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública*»¹⁵³⁴. Entre otros mecanismos, subvenciones y beneficios fiscales figuran entre los medios económicos de desarrollo de la actividad de fomento en la clásica taxonomía administrativa¹⁵³⁵; y también en relación al gasto público contempla el art. 31.2 CE la

¹⁵²⁹ MUSGRAVE, R. A.: "Horizontal Equity, once more", *National Tax Journal*; núm. 43, 1990.

¹⁵³⁰ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. II. Derecho Presupuestario*, op. cit. 12^a ed., p. 60. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, op. cit., p. 49. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 123.

¹⁵³¹ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, op. cit., p. 131.

¹⁵³² SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. II; Iustel, Madrid, 2009, p. 366.

¹⁵³³ Art. 2.1.b) de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

¹⁵³⁴ Art. 2.1.c) de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

realización de una asignación equitativa de los recursos públicos¹⁵³⁶. En definitiva, estamos por tanto ante manifestaciones de la actividad promocional que recibió un significativo impulso con ocasión del Estado social, alcanzando en la actualidad una entidad más que notable que contrasta con su tímida regulación¹⁵³⁷, mostrándose como uno de los sectores del ordenamiento a implementar¹⁵³⁸.

Es posible confundir en determinados casos estas minoraciones extrafiscales con las correctivas, cuestión a la que ya hemos hecho alusión, indicándose como criterio diferencial que las primeras pueden diseccionarse en dos componentes¹⁵³⁹: una parte estructural considerada parte del standard, y un componente incentivador que promueve un cambio de comportamiento.

4 Análisis dogmático

Una vez expuesta la anterior taxonomía, vamos a proceder a examinar el tratamiento dogmático que reciben estas minoraciones en nuestra doctrina, formulando por nuestra parte una propuesta consistente en encuadrar sus categorías bajo las figuras de exenciones y beneficios tributarios, a los que habría que añadir, aunque con efectos claramente diferentes, los supuestos de no sujeción, a los que haremos mención con la única finalidad de delimitarlos respecto a los restantes. La taxonomía de minoraciones antes expuesta constituye un interesante referente a partir del que ordenar estas reducciones en sede tributaria, cuestión que abordaremos seguidamente.

¹⁵³⁵ JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *op. cit.*, p. 52 y ss.

¹⁵³⁶ “Se estima, no obstante, que los criterios de justicia que contiene el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución pueden ser de aplicación, *mutatis mutandis*, al gasto público, y siempre que no se trate de «obligaciones consolidadas» en las que no puede entrar la opción política, de momento al menos. El retraso con que la doctrina científica se ha encarado con el gasto público comporta las insuficiencias normativas que se vienen anotando”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 31: El gasto público” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

¹⁵³⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, *op. cit.*, p. 353 y 354.

¹⁵³⁸ “Contrariamente a lo que se ha sostenido en ocasiones, el gasto público no solamente es deseable sino también jurídicamente exigible en nuestro actual Estado Social y Democrático de Derecho. Bien es cierto que no se ha avanzado tanto en este ámbito, doctrinal y jurisprudencialmente, como en lo que concierne a los principios de justicia en los ingresos públicos y singularmente en relación con la figura del tributo”. LUCAS DURÁN, M.: “La perspectiva de género en la programación del gasto público” en *Fiscalidad e igualdad de género*; Dykinson, Madrid, 2012, p. 193.

¹⁵³⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures*, *op. cit.*, p. 44.

4.1 Exenciones

Sobre la base de la taxonomía expuesta, entendemos que el concepto de beneficio fiscal debe asimilarse a estas minoraciones extrafiscales, en palabras de la OCDE “disposiciones para cambiar el comportamiento” –*provisions to change behaviour*–¹⁵⁴⁰, que constituyen a su vez los auténticos gastos fiscales; de este modo, las perspectivas económica y jurídica acercarían posturas en torno a la concepción de estos instrumentos extrafiscales bajo su consideración como técnicas administrativas de fomento. En cuanto al resto de modalidades de minoraciones –productivas, técnicas y correctivas–, deben ser englobadas bajo la categoría de exenciones, habida cuenta de la naturaleza esencialmente técnica de esta noción; en este sentido, el art. 22 de la vigente LGT define éstas indicando que «*son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal*», esto es, el pago de la cuota tributaria conforme al art. 19 LGT, persistiendo por consiguiente las obligaciones tributarias formales. En términos literales expresa esta conclusión la *Lei* nº 5.172, de 25 de octubre de 1966 por la que se aprueba el *Código Tributário Nacional* para la República Federativa del Brasil, cuyo art. 175 contempla la exención –*isenção*– entre las causas de exclusión del crédito tributario, apuntando adicionalmente que «*la exclusión del crédito tributario no dispensa del cumplimiento de las obligaciones accesorias dependientes de la obligación principal cuyo crédito sea excluido, o de las sucesivas*»¹⁵⁴¹; en este sentido, se ha interpretado la exención como una “dispensa legal del pago del tributo”¹⁵⁴². Por consiguiente, en el marco de la articulación de beneficios y exenciones tributarias, el legislador podrá valerse de las técnicas desgravatorias necesarias, tales como bonificaciones o deducciones por citar algunos ejemplos, estos medios no desvirtuarán la naturaleza de la medida en cuestión. Ambas figuras, exenciones y beneficios tributarios, podrían integrarse en la categoría común de minoraciones o reducciones tributarias, apelando a su común efecto desgravatorio a pesar de su diferente fundamento como veremos. Sobre la base de estas premisas, pasamos a poner en conexión este planteamiento con el tratamiento dispensado a estas minoraciones tributarias por nuestra doctrina científica.

Pasando a focalizarnos sobre la figura de la exención *per se*, podemos observar

¹⁵⁴⁰ *Ibidem*, p. 43.

¹⁵⁴¹ «*A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente*».

¹⁵⁴² CARRAZZA, R. A.: *Curso de direito constitucional tributário*, 28.^a ed.; Malheiros Editores, São Paulo, 2012, p. 980.

también opiniones encontradas en la literatura científica que aborda su tratamiento¹⁵⁴³. De una parte, en la teoría tradicional, cuyo mayor representante es el profesor SAINZ DE BUJANDA, ha sido acertadamente descrita con las siguientes sucintas palabras: “la exención es un fenómeno opuesto al tributo, siendo la teoría jurídica de la exención el envés de la teoría jurídica del tributo”¹⁵⁴⁴; es decir, si se nos permite el recurso didáctico, se trata de una relación antitética, entendida como la “oposición o contrariedad de dos juicios o afirmaciones”¹⁵⁴⁵. Esta especial relación entre ambas normas ha sido explicada en los siguientes términos: “hay exención cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención”¹⁵⁴⁶. En contrapunto, existe una tesis alternativa encabezada por LOZANO SERRANO, que explica que “no hay una norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia unos efectos y una norma de exención que actúa en sentido contrario, impidiendo su nacimiento respecto de determinadas personas o impidiendo la aplicación de esta norma a supuestos incluidos en su ámbito. Se trataría más bien de una única norma que determina la sujeción al tributo cuando se realiza su presupuesto de hecho. Siendo éste susceptible de llevarse a cabo con distintas modalidades [...] Dicho en otros términos, que también la exención es una modalidad de imposición, una forma de ser del tributo y no un fenómeno opuesto al mismo”¹⁵⁴⁷; planteamiento también expresado en los siguientes términos: “Con el término exención se define una modalidad de sujeción al tributo caracterizada porque no existe obligación tributaria de pago. Ello es posible porque la definición del hecho imponible no se agota con la previsión genérica del mismo y su consecuencia ordinaria de provocar el nacimiento de la relación, sino que a tal previsión se añade otra más específica en cuya virtud ciertos supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible no dan lugar a dicho nacimiento, o bien lo hacen pero por cuantía inferior a la ordinaria... Consistiendo, pues, el hecho exento en el propio hecho imponible calificado por determinadas

¹⁵⁴³ Según observa el profesor MENÉNDEZ MORENO ET AL. en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 190 y 191.

¹⁵⁴⁴ *Ibidem*, p. 190.

¹⁵⁴⁵ Primera acepción del vocablo “antítesis” en la 22.ª edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

¹⁵⁴⁶ CORTES DOMÍNGUEZ, M. Y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento tributario español*, 3.ª ed.; Civitas, Madrid, 1977, p. 321. Citado por MENÉNDEZ MORENO. A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 191.

¹⁵⁴⁷ Según LOZANO SERRANO, citado por MENÉNDEZ MORENO. A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 191.

circunstancias, la norma de exención supone una consideración más detallada, más particularizada de alguno de los supuestos integrados en aquél”¹⁵⁴⁸. Volviendo a establecer un paralelismo que ayude a ilustrar el concepto, con una única pretensión didáctica, creemos que la idea del oxímoron describiría esta relación, definido éste como la “combinación en una misma estructura sintáctica de dos palabras o expresiones de significado opuesto, que originan un nuevo sentido”¹⁵⁴⁹.

Como hemos apuntado *ut supra*, entendemos que la LGT de 2003 confirmaría esta segunda teoría sobre la construcción dogmática de las exenciones, cuando expresa en su art. 22¹⁵⁵⁰ que «son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal»; interpretándose por consiguiente la pervivencia de las obligaciones tributarias formales del art. 29 LGT. Las razones para esta renovada concepción de las exenciones han sido concretadas por algún autor en tres¹⁵⁵¹: en primer lugar, la reformulación experimentada por los principios de justicia tributaria, evidenciada por la existencia de medidas discriminatorias, que desde nuestra aproximación iusfundamental encuentran lógica en la transición de la igualdad a la equidad a través del sistema impositivo como reflejo de la “tetralogía axiológica del Estado social”¹⁵⁵² tantas veces citada a lo largo de este trabajo. Se trata de las minoraciones técnicas a través de las que el legislador realiza ajustes puntuales sobre el reparto de las cargas tributarias, atendiendo estrictamente al principio de capacidad económica, consciente de que en algunas ocasiones supone mayor sacrificio ostentar la misma capacidad económica, materializándose por consiguiente exenciones parciales o totales para nivelar estas

¹⁵⁴⁸ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. Y POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, 15.^a ed.; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 126. Citado por el profesor Cazorla Prieto, que también suscribe esta tesis, en: *Derecho financiero y tributario: parte general, op. cit.*, p. 237.

¹⁵⁴⁹ Única acepción del vocablo “oxímoron” en la 22.^a edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

¹⁵⁵⁰ Sobre este precepto y la renovada concepción de las exenciones se ha expresado: “La doctrina moderna ve en la exención un elemento esencial en la definición del hecho imponible y la obligación tributaria, en aquellos casos en los que una excesiva uniformidad del mismo pudiera conducir a tratamientos contrarios a la equidad y a la propia justicia (LOZANO SERRANO); no es algo extraño al tributo que opera desde fuera del mismo, sino que es un instituto que coadyuva a una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago en que éste se resuelve. Por eso resulta ya innegable que la norma de exención forma parte de la disciplina del hecho imponible, contribuyendo a una más justa y exacta consideración del mismo (HERRERA MOLINA)”. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. Y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo I; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, p. 396.

¹⁵⁵¹ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit.*, p. 247.

¹⁵⁵² FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *Teoría y Realidad Constitucional*; núm. 30, 2012, p. 140.

situaciones. Además, se aduce la dilución de la frontera entre los fines fiscales y no fiscales del tributo¹⁵⁵³, pudiendo citarse como muestra el recurso a instrumentos extrafiscales como beneficios tributarios, impuestos y recargos extrafiscales, que abordamos en profundidad en el presente trabajo y que, en definitiva, también encuentran fundamento en la citada tetralogía. Por consiguiente, podemos inferir que los cambios experimentados en ésta, la evolución del elenco de derechos en su ordenación conforme a generaciones para dar cabida a derechos sociales y de solidaridad, además de los civiles y políticos, guardan conexión con la nueva configuración dogmática de la exención tributaria.

En segundo lugar, se apela a la evolución del tributo hacia un instituto complejo, generándose por consiguiente una obligación jurídico-tributaria compleja¹⁵⁵⁴. Al respecto, se ha observado por la doctrina una evolución de la obligación tributaria a la relación jurídico-tributaria¹⁵⁵⁵, definida ésta por el art. 17 LGT como «*el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos*», puntualizando que ésta constituye fuente de «*obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento*». Esta pluralidad de relaciones ha sido desmembrada¹⁵⁵⁶ en obligaciones de carácter material o de contenido eminentemente pecuniario a cargo de los ciudadanos (como la obligación principal constituida por el pago de la cuota del correspondiente tributo, obligaciones accesorias a la principal del art. 25 LGT (interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo), obligaciones materiales a cargo de la Administración (como la devolución de ingresos debidos o indebidos o el reintegro del coste de garantías prestadas), obligaciones formales a cargo de los ciudadanos (que constituyen deberes de comportamiento descritos por el art. 29 LGT), vinculadas éstas al ejercicio de potestades de titularidad de los órganos de la Administración en el marco del procedimiento tributario. Esta concepción de la relación jurídico-tributaria no es sino el resultado de la propia evolución del tributo al compás del propio aparato estatal, sujeto a constantes cambios de acuerdo con las propias necesidades humanas.

A su vez, estamos ante una evolución en la construcción dogmática que sustenta el vínculo entre Administración financiera y ciudadano. Con la llegada del Estado de

¹⁵⁵³ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 247.

¹⁵⁵⁴ *Idem*.

¹⁵⁵⁵ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 145.

¹⁵⁵⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, op. cit., p. 106 y ss.

Derecho, vinculado al valor de libertad, surge una relación obligacional a medida del Derecho Privado, estableciéndose en sede legislativa la facultad de exigir por parte de la Hacienda Pública como acreedora una determinada prestación de otra, considerada deudora¹⁵⁵⁷. Este planteamiento ha sido vinculado¹⁵⁵⁸ a teóricos alemanes como HENSEL, NAWIASKY y BLUMESTEIN; y otros italianos como BERLIRI, PUGLIESE o GIANNINI, elaborando éste el concepto de relación jurídico tributaria calificada como compleja¹⁵⁵⁹. Esta construcción estática del fenómeno tributario evoluciona, experimentándose una transición de la perspectiva estática a la dinámica del fenómeno tributario, denunciándose como defectos los siguientes: “1º.- La excesiva indeterminación y vaguedad del concepto mismo de relación jurídico tributaria y de su contenido. 2º.- Al centrar el estudio de la dogmática tributaria en el debito d’imposta y obligación tributaria principal, se deja en la sombra una serie de situaciones jurídicas subjetivas activas y pasivas distintas procedente de la obligación de contenido patrimonial. Y, por consiguiente, se soslaya el estudio de las potestades de la Administración en la aplicación de tributos. 3º.- Por las razones antes apuntadas, el dogma de la relación jurídica tributaria compleja no permite construir una dogmática unitaria del fenómeno tributario, en cuanto no sirve para explicar todo el conjunto de poderes, deberes, obligaciones, situaciones de sujeción que se producen como consecuencia del ejercicio del poder de imposición. 4º.- Consecuencia de todo ello fue un cierto abandono de los problemas administrativos o “formales” de las relaciones tributarias, lo que condujo a la elaboración de una dogmática de las instituciones tributarias hecha casi exclusivamente desde aspectos sustantivos o materiales de la obligación tributaria; que llevó a la “glorificación del hecho imponible” como núcleo del derecho tributario, en frase de Jarach... 5º.- La visión intersubjetiva del fenómeno tributario lleva a la construcción del concepto de relación jurídica tributaria y de la obligación tributaria sobre la base de los esquemas del Derecho Civil, aunque configurándola como una obligación de Derecho Público”¹⁵⁶⁰.

En consecuencia, se experimenta una dinamización en la concepción del fenómeno tributario con resonancia no solo en las construcciones dogmáticas relativas

¹⁵⁵⁷ LUCHENA MOZO, G. M.: “La relación jurídico-tributaria: de nuevo en torno a la autonomía de las retenciones a cuenta”, *op. cit.*, p. 586.

¹⁵⁵⁸ *Idem.*

¹⁵⁵⁹ GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, *op. cit.*, p. 124 a 126. Citado por: LUCHENA MOZO, G. M.: “La relación jurídico-tributaria: de nuevo en torno a la autonomía de las retenciones a cuenta”, *op. cit.*, p. 586.

¹⁵⁶⁰ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Introducción al Estudio del Derecho Financiero”, *op. cit.*, p. 227 a 279. Citado por LUCHENA MOZO, G. M.: “La relación jurídico-tributaria: de nuevo en torno a la autonomía de las retenciones a cuenta”, *op. cit.*, p. 588.

al hecho imponible y la obligación tributaria, sino también en la teoría de la subjetividad tributaria¹⁵⁶¹. Por consiguiente, la concepción de la exención como “una forma de ser del tributo y no un fenómeno opuesto al mismo”¹⁵⁶² de acuerdo con la teoría alternativa encabezada por LOZANO SERRANO, supone la evolución dogmática al trasluz de la dinamización del fenómeno tributario, en el bien entendido de que las exenciones no permiten anular por completo la relación jurídico-tributaria, persistiendo las obligaciones tributarias formales incluso en los casos de exención plena.

Retomando los argumentos sobre la evolución experimentada por la categoría de la exención, en tercer lugar se aducen¹⁵⁶³ los cambios experimentados por el sistema tributario, que integra impuestos generales articulados mediante hechos imposables amplios que, por consiguiente, exigen de la consiguiente personalización del gravamen a fin de ajustar la carga tributaria a las características propias de cada sujeto. Este aspecto creemos que encaja perfectamente con la función desempeñada por las minoraciones que hemos denominado correctivas, “disposiciones para ajustes de la capacidad de pago” en expresión de la OCDE¹⁵⁶⁴, que aglutina en dicha categoría tanto las minoraciones para adaptar el tributo a las características personales, como aquéllas que solventan situaciones de doble imposición; en cualquier caso, normas encaminadas a retocar los efectos del principio de capacidad económica como criterio para el reparto de los gastos públicos. Pues bien, esta modalidad de reducciones guarda clara conexión con este argumento en torno a la concepción renovada de las exenciones: de una parte, las situaciones de doble imposición tienen origen, entre otras causas, en la articulación del sistema tributario a través de impuestos generales que se solapan con otros en su proyección sobre el objeto imponible; de otra parte, estas disposiciones de ajuste en relación al principio de capacidad de pago están conectadas con la situación personal del sujeto, tenida en cuenta para modular el poder de gravamen del tributo en cuestión.

A título de ejemplo, podemos citar el caso del «*mínimo personal y familiar*» regulado por el art. 56 de la 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; cuya composición «*será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por*

¹⁵⁶¹ LUCHENA MOZO, G. M.: “La relación jurídico-tributaria: de nuevo en torno a la autonomía de las retenciones a cuenta”, *op. cit.*, p. 588.

¹⁵⁶² Según LOZANO SERRANO, citado por MENÉNDEZ MORENO. A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, *op. cit.*, p. 191.

¹⁵⁶³ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 247.

¹⁵⁶⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures*, *op. cit.*, p. 42.

descendientes, ascendientes y discapacidad». Esta concepción de las exenciones casa con su concepción como matices del hecho imponible, por cuanto modulan los efectos impositivos que éste enerva en su repercusión sobre el objeto imponible¹⁵⁶⁵.

La conexión de este argumento con las citadas minoraciones evidenciaría, una vez más, la consideración de la categoría de exención como un conjunto de técnicas desgravatorias aglutinadoras de las minoraciones correctivas, pero también técnicas y productivas, aunque en ningún caso extrafiscales. Esta concepción de las exenciones vendría confirmada, entre otras, por la STC 10/2005: «*la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.)*». Las tres modalidades de minoraciones citadas, modalidades en definitiva de exenciones, comparten que las prestaciones personales exigibles para su virtualidad jurídica no pueden superar las obligaciones tributarias formales del art. 29 LGT, que sin perjuicio de las previstas legalmente, y advirtiendo que las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas a su cumplimiento, enumera las siguientes:

a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas,

¹⁵⁶⁵ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 247.

ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

h) La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera».

Las exenciones solo pueden suponer para el obligado tributario el cumplimiento de estas obligaciones tributarias formales, sin que su enervamiento se pueda supeditar a otras prestaciones personales como en el caso de los beneficios tributarios que después abordaremos. Esta nota caracterizadora de las exenciones, en su concepción como modalidad comprensiva de las minoraciones productivas, técnicas y correctivas, a través de las obligaciones tributarias formales del art. 29 LGT explica igualmente el desconcierto dogmático que han experimentado estas reducciones. En este sentido, recordar que la LGT de 1963 no abordaba la autoliquidación y las obligaciones tributarias formales, lagunas cubiertas por su sucesora. Colateralmente, estas obligaciones tributarias formales revisten una relevancia creciente, como se demuestra no solo por la intensificación del debate doctrinal al respecto, sino también por la consideración expresa como obligados tributarios de los sujetos a los que se imponga su cumplimiento ex art. 35.3 LGT; llegando a considerarse obligaciones independientes de contenido no monetario¹⁵⁶⁶. Por consiguiente, encontramos que la creciente importancia de estas prestaciones personales es tal que constituyen la clave de toque para distinguir

¹⁵⁶⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. Y OTROS: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, op. cit. Tomo I, p. 425.

entre exenciones, beneficios tributarios y supuestos de no sujeción; sin perjuicio, lógicamente, de las implicaciones dogmáticas que la distinción entre dichas figuras lleva consigo. En cualquier caso, la corporeidad progresiva de las obligaciones tributarias formales, y el correlativo crecimiento del debate dogmático, invitan a superar la concepción clásica de las exenciones tributarias.

En definitiva, siguiendo la renovada concepción doctrinal de la relación jurídico-tributaria, encontramos que el instituto del tributo aglutinaría dos normas con efectos encontrados en sentido impositivo –hecho imponible y exención–, que gracias a su relación antinómica permiten que el tributo supere su única función de instrumento recaudatorio para tornarse en un instrumento de política social en manos de los poderes públicos. En este sentido, el efecto “contraimpositivo” permite reajustar la finalidad redistributiva que ejerce el tributo apoyándose en el principio de capacidad económica como criterio de reparto de los gastos públicos; sin que por ello deba entenderse que estamos ante una anulación completa de la imposición en sede tributaria, persistiendo las obligaciones tributarias formales.

A diferencia de la problemática denominación de “beneficios tributarios” cuyas dificultades abordaremos después, creemos que el vocablo “exenciones” refleja de forma fidedigna su espíritu. Eximir supone “librar, desembarazar de cargas, obligaciones, cuidados, culpas, etc.”¹⁵⁶⁷, efecto que es realmente el que producen las minoraciones productivas, técnicas y correctivas. En cambio, veremos que en los beneficios tributarios no se produce dicho efecto, sino que dicho efecto de minoración de la carga tributaria está condicionado por el desempeño de determinadas prestaciones personales. Al respecto, el legislador deberá respetar una relación de proporcionalidad entre el efecto reductor sobre la carga tributaria y las prestaciones personales condicionantes en aras de la justicia. A pesar de que nos apoyamos en la anterior acepción del verbo eximir en sede del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, no podemos obviar que éste también contempla la expresión “exención fiscal” con el significado “ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo”¹⁵⁶⁸; sin embargo, pensamos que no se trata de una “ventaja” por los argumentos ya expuestos.

¹⁵⁶⁷ Única acepción del vocablo “eximir” en la 22.^a edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

¹⁵⁶⁸ Como parte de la entrada “exención” en la 22.^a edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

4.2 Supuestos de no sujeción

La permanencia de las obligaciones tributarias formales constituye el mínimo común denominador de todas las modalidades de minoraciones tributarias, debiendo formularse como salvedad que en el caso de los beneficios tributarios, entendidos como minoraciones extrafiscales, se sumarían además prestaciones personales adicionales de cuyo efectivo cumplimiento depende el enervamiento del efecto desgravatorio. Ahora bien, a su vez, dichas prestaciones personales del art. 29 LGT constituyen la nota diferencial de los supuestos de no sujeción, frente a la exenciones y beneficios tributarios.

El art. 20 LGT anuda la definición de hecho imponible con la referencia a estos supuestos de no sujeción en los siguientes términos:

«1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción».

Se trata de supuestos de delimitación negativa del hecho imponible, casos que apriorísticamente serían susceptibles de considerarse integrados en éste y por tanto enervarían la relación jurídico-tributaria, quedando excluidos del ámbito de aplicación del tributo, en el entendimiento de que, a diferencia de las exenciones, la relación jurídico tributaria no llega a nacer¹⁵⁶⁹. En relación a la finalidad de estos supuestos, se han apuntado razones “didácticas, aclaratorias, informativas y hasta sistematizadoras”¹⁵⁷⁰.

Podemos afirmar que nuestro legislador esboza el alcance impositivo del tributo sirviéndose: de una parte, del hecho imponible, nuclear en cuanto inexorable para el nacimiento de la obligación jurídico-tributaria y esencial para la fijación *prima facie* del espectro de imposición entendido como la manifestación de capacidad económica *grosso modo* sobre la que recae; y de otra parte, supuestos de exención –parciales y totales– y de no sujeción a través de los que perfila el hecho imponible. A título de ejemplo, podemos observar cómo opera este engranaje en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que grava «*la titularidad de los vehículos de esta naturaleza,*

¹⁵⁶⁹ MENÉNDEZ MORENO. A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 192.

¹⁵⁷⁰ CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general, op. cit.*, p. 239 y 240.

aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría» (art. 92.1 TRLRHL), contempla como supuesto de no sujeción «*los vehículos que habiendo sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza»* (art.92.3.a) TRLRHL); y además como exención plena comprende «*los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre»* (art. 93.1.e) TRLRHL). Como se puede observar, la conjugación de elementos genera el efecto deseado sobre el objeto imponible: la precisión técnica en la delimitación del alcance impositivo. Este impuesto constituye un ejemplo especialmente interesante puesto que, además, contempla bonificaciones como la prevista por el art. 95.6.a) TRLRHL en los siguientes términos: «*Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consume el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente»*. Supuesto éste de instrumento extrafiscal a diferencia de la exención, que carece de intención suasoria, aunque ciertamente ambos casos generan el tan deseado efecto reductor de la carga tributaria.

Desde una perspectiva pragmática, se ha apuntado como diferencia entre situaciones de exención y no sujeción que en el caso de las primeras no es necesaria solicitud en ningún caso, puesto que la obligación jurídico-tributaria no llega a nacer y, por consiguiente, carecería de sentido solicitar su exoneración habida cuenta que el obligado tributario ni siquiera habría percibido los efectos del gravamen¹⁵⁷¹. Es importante observar al respecto la regla de la carga de la prueba prevista por el art. 105 LGT: «*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»*; rige por tanto el conocido principio del beneficiario o principio dispositivo previsto por el art. 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil¹⁵⁷², que en el ámbito tributario que nos ocupa se ha interpretado en los siguientes términos: “con carácter general es a la Administración tributaria a quien incumbe la carga de la prueba de la realización del hecho imponible, de su cuantificación y atribución al sujeto pasivo, mientras que al contribuyente le corresponde la justificación de las deducciones y gastos, así como de los beneficios tributarios que pueda haber entendido que le son aplicables, tales como los supuestos de exención o no sujeción, las bonificaciones y las demás circunstancias que minoren la

¹⁵⁷¹ MENÉNDEZ MORENO. A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 192.

¹⁵⁷² AA.VV.: *Todo procedimientos tributarios 2007-2008*; Wolters Kluwer España, Valencia, 2007, p. 138.

tributación”¹⁵⁷³.

Pues bien, la interpretación de estos criterios en su aplicación a los supuestos de no sujeción podría hacer pensar que dicha norma no extingue complemente la relación jurídico-tributaria; sin embargo, debe tenerse en cuenta que para que esta contraprueba por parte del obligado tributario tenga lugar, es necesario que previamente la Administración sobreesa el supuesto de no sujeción previsto por la disposición correspondiente. Por consiguiente, cuando el juego de hecho imponible y normas de no sujeción sea correctamente aplicado, ni siquiera ha lugar a poner en tela de juicio una relación jurídico tributaria que, por imperativo legal, ni siquiera llega a existir. *Ergo* podemos afirmar que en los supuestos de no sujeción, a diferencia de las exenciones y bonificaciones tributarias, ni tan siquiera se enervan las obligaciones tributarias formales del art. 29 LGT. Por último, no queremos finalizar este apartado sin suscribir la denunciada dificultad para discernir entre supuestos de exención y no sujeción, advirtiéndose que en ocasiones el legislador utiliza de forma impropia los términos¹⁵⁷⁴.

4.3 Beneficios tributarios

Como hemos indicado *ut supra*, en el marco de la literatura económica se ha subrayado la conexión entre las nociones de gasto fiscal y beneficio tributario, hasta el punto de considerar ambos conceptos las dos caras de la misma realidad, diferenciándose ambas expresiones en función del enfoque: desde la vertiente del gasto o el ingreso público respectivamente¹⁵⁷⁵. De acuerdo con la concepción de los beneficios tributarios o gastos extrafiscales como minoraciones extrafiscales, resulta lógico conectar las ópticas económica y jurídica, habida cuenta que la función económica que estas reducciones tributarias ejercen tiene repercusiones jurídicas. Los beneficios tributarios, a diferencia de las exenciones, constituyen auténticos incentivos

¹⁵⁷³ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. Y OTROS: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, op. cit. Tomo I, p. 751.

¹⁵⁷⁴ “[...] debe significarse que en muchas ocasiones es difícil distinguir en las leyes tributarias los supuestos de exención y no sujeción; en primer lugar, porque con frecuencia esas leyes no califican correctamente ambos supuestos; y en segundo lugar, porque a veces tampoco es correcta la delimitación general de la sujeción al tributo que se trate, en cuyo caso no es posible saber si estamos ante una situación próxima pero ajena al hecho imponible (supuesto de no sujeción) o ante una situación no comprendida en el hecho imponible pero exonerada de gravamen (supuesto de exención)”. MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, op. cit., p. 192.

¹⁵⁷⁵ CAMPOS FERNÁNDEZ, M. Y GRAU RUIZ, M. A.: “El presupuesto de los beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías”, op. cit., p. 84. En el mismo sentido: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, op. cit., p. 13.

en sede tributaria para el fomento de prestaciones personales con fundamento en los valores de igualdad y solidaridad, de modo que, a la postre, constituyen mecanismos para la efectividad de los derechos sociales y de solidaridad. Ahora bien, las virtudes de estos beneficios tributarios no suponen que obviemos la preferencia general por las subvenciones por parte de la literatura científica, cuestión ésta sobre la que después volveremos, así como la necesidad de dotar a estos incentivos de una construcción dogmática cuyos cimientos deben pergeñarse desde la óptica de los derechos fundamentales, ámbito en el que encuentran su génesis. En este sentido, también profundizaremos después sobre los problemas de equidad que pueden generar así como sobre los mecanismos para su control, en relación a los que resulta necesario delimitar con precisión la noción de beneficio fiscal por constituir este concepto jurídico la piedra de toque que debe enervar el correspondiente régimen de fiscalización.

Pasando a acometer dicha labor, se ha subrayado la importancia de fijar una definición adecuada de gasto fiscal que no genere resultados indeseados en la calificación de las normas tributarias, es decir, que en la valoración caso por caso de cada una de las minoraciones permita delimitar aquéllas que obedecen a esta finalidad frente a las restantes modalidades de reducciones¹⁵⁷⁶. Además, la propia OCDE ha advertido del problemático establecimiento de una taxonomía de beneficios tributarios, resultando especialmente importante marcar las diferencias de las disposiciones para reajustar la capacidad económica o aquellas para facilitar la gestión del tributo con respecto los gastos fiscales¹⁵⁷⁷. Se ha destacado¹⁵⁷⁸ como criterio de identificación su consideración como desviación de la estructura del tributo de referencia –o *standard*–, guardando ésta conexión con la distribución uniforme de la carga tributaria con causa en los gastos públicos, de acuerdo con el principio de capacidad económica como criterio de reparto. Se ha aducido que ésta constituye la manera más neutral de discernir la existencia de estos gastos fiscales¹⁵⁷⁹.

La cuestión, por tanto, es cómo delimitar la estructura de referencia o estándar del tributo, diferenciándose tres métodos para su delimitación¹⁵⁸⁰: primero, una

¹⁵⁷⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, *op. cit.*, p. 32.

¹⁵⁷⁷ *Ibidem*, p. 31.

¹⁵⁷⁸ ENDE, L. Y OTROS: “Tax Expenditures in the Netherlands”, *op. cit.*, p. 134 y 135.

¹⁵⁷⁹ *Ibidem*, p. 135.

¹⁵⁸⁰ CRAIG, J. Y ALLAN, W.: “Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Process: An International Perspective”, *op. cit.*

aproximación conceptual, que se basa en un sistema tributario considerado como normal, basado en conceptos teóricos de las modalidades de manifestación de capacidad económica; segundo, una aproximación jurídica, definiéndose la estructura del tributo tomando como referencia el propio sistema tributario; tercero, una aproximación a través de las subvenciones, que toma en cuenta aquellos tributos considerados análogos a éstos. Cada estado utiliza una técnica¹⁵⁸¹, *exempli gratia*, la técnica conceptual en el caso de España o Portugal, la jurídica en Austria y Francia, la aproximación a través de las subvenciones en Alemania, o también se puede optar por combinaciones, como en el caso de Reino Unido que combina las aproximaciones conceptuales y subvencional. En conclusión, tras analizar las diferentes técnicas, la OCDE señala cuatro elementos identificativos de los gastos fiscales compartidos por éstas¹⁵⁸²: suponen una minoración del ingreso tributario, constituyen desviaciones de la estructura tributaria básica, se dirige a un grupo determinado de contribuyentes o actividad económica, y pueden ser reemplazadas por gasto directo.

En el caso de España, que como hemos indicado utilizada una aproximación conceptual, recordemos que la Memoria de Beneficios Fiscales, adjunta al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, enumera los siguientes elementos identificativos de los beneficios tributarios:

a) Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.

b) Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.

c) Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.

d) No presentarse compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.

e) No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.

¹⁵⁸¹ Para exposición más detallada de la técnica utilizada por cada Estado, *vid.* ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures*, *op. cit.*, p. 31 y ss.

¹⁵⁸² *Ibidem*, p. 40.

f) *No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales*”¹⁵⁸³

En relación al tratamiento español de la delimitación de los gastos fiscales, la OCDE ha denunciado cierta subjetividad en el discernimiento entre un gasto fiscal y otros elementos básicos del tributo, apelando a que el legislador no deja suficientemente claro si una minoración sirve a objetivos económicos o sociales, o bien responde a operaciones de gestión del sistema tributario, caso en el que no debe ser considerado un beneficio tributario¹⁵⁸⁴. Desde una perspectiva jurídica, creemos que dicha labor empieza por esclarecer las nociones de exención y beneficio tributario para su puesta en conexión con la taxonomía de minoraciones antes expuesta (productivas, técnicas, correctivas y extrafiscales), de modo que los beneficios tributaciones se identifiquen con las minoraciones extrafiscales. Además, habida cuenta de la imprecisa utilización de estos términos por el legislador, a pesar de tener que diferenciar de facto estos beneficios a través de la memoria y el correspondiente presupuesto, revelándose como necesaria la consiguiente labor de depuración normativa. Como resultado, la naturaleza de exenciones y bonificaciones quedaría resuelta, nociones éstas esenciales en relación al saldo contributivo, sobre el que volveremos en otro momento del discurso.

Por citar un enfoque alternativo, podemos hacer mención al tratamiento dispensado en relación a la delimitación de los gastos fiscales por Reino Unido, que como hemos indicado se apoya en las aproximaciones conceptuales y a través de subvenciones¹⁵⁸⁵. Este Estado plantea una división de los gastos fiscales a través de tres categorías¹⁵⁸⁶: gastos fiscales *–tax expenditures–*, que serían aquellas desgravaciones con efectos similares al gasto directo; desgravaciones estructurales *–structural reliefs–*, que incluyen medidas que se consideran parte del sistema tributario vinculadas a fines

¹⁵⁸³ Pp. 7 y 8 de la Memoria de Beneficios Fiscales adjunta al proyecto de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

¹⁵⁸⁴ “As in other OECD member countries, the borderline between tax expenditures and other basic elements of the tax system in Spain is complex. Therefore, designation of tax expenditures is to some degree subjective. A main reason is that lawmakers sometimes do not state explicitly whether a tax provision seeks to attain economic and social goals, or rather to improve the operations or the management of the tax system, which in the latter case would not be considered a tax expenditure. The designation of tax expenditures is made more complex by inclusion of many different tax concepts such as incentives, reductions, allowances, deductions, reduced tax rates, and exemptions in tax regulations and in the General Tax Law”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, *op. cit.*, p. 111.

¹⁵⁸⁵ Para exposición más detallada de la técnica utilizada por cada Estado, *vid.* ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures*, *op. cit.*, p. 31 y ss.

¹⁵⁸⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, *op. cit.*, p. 125 y 126.

como simplificar el funcionamiento de la Administración o la carga del contribuyente, así como las deducciones personales y desgravaciones para evitar la doble imposición de los dividendos; y desgravaciones con componentes de gastos fiscales y estructurales –*reliefs with tax expenditure and structural components*–, que constituye una categoría mixta con rasgos compartidos por las dos primeras modalidades.

4.3.1 Denominación

Con carácter preliminar, antes de continuar, hay que apuntar siquiera brevemente la distinción entre beneficios fiscales y tributarios: los primeros, están vinculados al ámbito económico y recogen una diversidad de mecanismos más allá de los tributarios en puridad, como “...la reducción de impuestos, bien en su base impositiva o en el tipo, las subvenciones, la capacidad de acceso a los créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatados de amortización, la capacidad de expropiaciones forzosas en su caso, la posibilidad de establecimiento de planes de amortización de los activos de las empresas distintos de los marcados por la regla general...”¹⁵⁸⁷; en cambio, los segundos se limitan al instituto del tributo como instrumento desgravatorio. De acuerdo con esta distinción, utilizaremos la expresión de beneficio tributario por cuanto en este momento de nuestro discurso estamos abordando la utilización de mecanismos diversos, desgravatorios en todo caso, aunque siempre en el marco del tributo.

A nuestro juicio, creemos que la denominación de “beneficios tributarios” resulta cuestionable por cuanto podría no ser coherente con la construcción dogmática que subyace a estos instrumentos extrafiscales; incluso, estar impregnado de ilusión financiera, invocando así la conocida teoría del hacendista PUVIANI para describir la falaz percepción que se puede generar en los agentes económicos respecto al sistema tributario¹⁵⁸⁸. En el caso de las minoraciones correctivas, exenciones en términos jurídicos, hemos visto que se trata de corregir ciertos efectos indeseables del sistema impositivo; y en las extrafiscales o beneficios tributarios, se realiza cierta conversión de la prestación patrimonial, que implica la transferencia monetaria como forma de cumplir con el interés general por determinadas prestaciones alternativas contempladas en todo caso por el legislador. Hemos visto que al trasluz del principio de proporcionalidad, la “conmutación” entre la prestación patrimonial y personal debe ser antinómica, habida cuenta que una debe ceder en proporción a la otra; ahora bien, no resultaría admisible

¹⁵⁸⁷ GARCÍA CARRERA, J.: *Beneficios fiscales a las empresas*; Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, p. 11. *Apud* CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, *op. cit.*, p. 25.

¹⁵⁸⁸ PUVIANI, A.: *Teoría de la ilusión financiera*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

una conversión desproporcionada que supusiera un menoscabo del derecho a la igualdad del art. 14 CE, y más específicamente del principio de igualdad con sede en el art. 31.1 CE. Por tanto, no estamos ante “ingenierías financieras”¹⁵⁸⁹ en orden a la evitación de la carga fiscal, sino ante una opción en manos del contribuyente para satisfacer, de un modo u otro, el interés general.

En el mismo sentido, sobre el tenor literal del art. 133.3 CE, se ha expresado por algún autor que: “es el más desafortunado en su redacción, en su alcance y en su colocación textual. En su redacción, porque todo beneficio que afecte a un tributo es, necesariamente, fiscal, y porque la expresión «beneficio fiscal» no es la más apropiada para referirse a las exenciones y bonificaciones de dicha naturaleza”¹⁵⁹⁰. Como argumentos para mantener la denominación de “beneficios tributarios” creemos que cabría aducir la posibilidad de elección por parte del contribuyente, que puede optar por la prestación patrimonial o la personal. Habida cuenta de esta disyuntiva en manos del obligado tributario, y valorando que el beneficio se define como el “derecho que compete por ley o cualquier otro motivo”¹⁵⁹¹, quizás encontraría defensa la expresión utilizada, habida cuenta que de acuerdo con el art. 3 del Real Decreto de 24 de julio de 1889, por el que se aprueba el Código Civil: «*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*».

4.3.2 Dimensión constitucional

Como se ha indicado, una vez establecida la taxonomía de minoraciones tributarias, distinguiendo especialmente por sus implicaciones los beneficios tributarios; es necesario emprender una labor de depuración normativa. El legislador con cierta frecuencia utiliza de forma impropia los términos, cuando se está refiriendo tanto a exenciones como a beneficios; práctica que quizás tiene causa en la inexistencia de una expresión que englobe ambas modalidades, recurriendo a soluciones como el empleo del término exenciones para referirse a todas las minoraciones¹⁵⁹². En este sentido, resulta interesante examinar el tratamiento constitucional de la cuestión, que invoca los beneficios fiscales en dos preceptos: de una parte, en el art. 133.3 para establecer una

¹⁵⁸⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, op. cit., p. 68.

¹⁵⁹⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 133: El gasto público”, op. cit.

¹⁵⁹¹ Octava acepción de la palabra “beneficio” en la 22.^a edición del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

¹⁵⁹² PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 162.

reserva de ley en torno a estas figuras; y de otra parte, en el art. 134.2 en relación a la obligación de consignación del importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Remontándonos a la gestación constitucional del precepto, debemos tomar como punto de partida el art. 123.4 del texto del anteproyecto de Constitución, cuyo tenor literal rezaba: «*Toda exención o desgravación fiscal que afecte a los tributos del Estado, deberá establecerse en virtud de ley votada por las Cortes Generales*»¹⁵⁹³; pues bien, a partir de éste, las minoraciones tributarias atraviesan a lo largo de la elaboración de la Carta Magna una inicial expansión y una posterior precisión, cambios que podemos observar en las modificaciones introducidas sobre el citado precepto.

En primer lugar, encontramos la enmienda efectuada a iniciativa del Diputado BRAVO LAGUNA BERMÚDEZ, tras la que el citado precepto pasa a contar con el siguiente dictado: «*Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*», aduciendo entre sus argumentos que “la única modificación, por tanto, consiste en la sustitución del término exención o desgravación fiscal, sustituyéndolo por el de beneficio fiscal, que nos parece más amplio, puesto que entre las exenciones y desgravaciones fiscales no se comprenden algunos beneficios tales como, por ejemplo, las deducciones o reducciones tributarias, que también creemos que debe ser materia de reserva de ley”¹⁵⁹⁴. A nuestro juicio, este retoque obedece a la pretensión expansionista de extender la reserva de ley sobre la pluralidad de minoraciones tributarias; por consiguiente, subyace la idea de que existen diversas modalidades de minoraciones y se pretende someter todas *expressis verbis* a los rigores del principio de legalidad tributaria, con la finalidad de prohibir privilegios fiscales de cualquier tipo. Por consiguiente, se pretende dar cobertura legal a ajustes como las minoraciones que hemos denominado correctivas, como garantía del principio de autoimposición; como solución, se apela a la categoría de “beneficios fiscales”, que después veremos resulta redimensionada de acuerdo con el espíritu del constituyente.

En el sentido indicado, hemos identificado un segundo momento, materializado con ocasión de una nueva enmienda exitosa operada sobre el precepto, en el marco de la Comisión de Constitución a lo largo de 17 sesiones celebradas entre los días 18 de agosto y 14 de septiembre de 1978, una vez que el Proyecto de Constitución ya había pasado al Senado; en concreto, nos referimos a la enmienda propuesta en unos términos especialmente interesantes por el Grupo Parlamentario Agrupación Independiente¹⁵⁹⁵,

¹⁵⁹³ Boletín Oficial de las Cortes, núm. 44, 5 de enero de 1978, p. 689.

¹⁵⁹⁴ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas, núm. 87, Sesión núm. 19 celebrada el 13 de junio de 1978, p. 3209.

¹⁵⁹⁵ Enmienda núm. 626. Estas enmiendas fueron publicadas de forma separada aunque resultan de gran interés para indagar sobre la evolución de la Carta Magna a lo largo de su gestación.

que como nuevo tenor literal para el precepto propone: «*Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley y habrá de consignarse anualmente en los Presupuestos Generales del Estado*». En el posterior “Dictamen de la Comisión de Constitución del Senado relativo al proyecto de Constitución” podemos observar que el precepto que nos ocupa conserva su redacción precedente, esto es, «*Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*»¹⁵⁹⁶; ahora bien, dicha enmienda encuentra sede en el art. 133.2 CE –actual art. 134.2– que pasa a rezar «*los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de todos los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*»¹⁵⁹⁷, tenor literal casi idéntico al actual que pasa a las “Modificaciones al Texto del Proyecto de Constitución remitido por el Congreso de los Diputados”¹⁵⁹⁸. Finalmente, es con ocasión del “Dictamen de la Comisión Mixta Congreso-Senado sobre el Proyecto de Constitución”¹⁵⁹⁹ cuando podemos observar ya el tenor literal que actualmente presenta el art. 134.2 de nuestra Norma fundamental.

Volviendo sobre esta segunda enmienda en relación a los beneficios fiscales, consideramos que obedece a un momento de precisión frente a las pretensiones expansivas de la primera, planteando en su motivación la conexión con el concepto de “gastos fiscales” y la recepción en el marco del derecho español de la práctica de consignación de los beneficios fiscales en los presupuestos generales del Estado; precedente con intención fiscalizadora de la posterior memoria de beneficios fiscales, práctica generalizada en los diferentes Estados, como después veremos. Ambas cuestiones se abordan en el contenido de esta enmienda que seguidamente traemos al discurso:

“Todas las Haciendas ofrecen un claro testimonio de la proliferación de incentivos fiscales. Un inventario reciente de los beneficios fiscales en la Hacienda española contabilizaba más de 700 exenciones, desgravaciones y bonificaciones diferentes. Ese crecido número, aún sin cifrar la cuantía de algunos beneficios concedidos, suponían un coste situado en torno al 45 por ciento de la total capacidad contributiva. [...] La erosión que en la capacidad recaudatoria del sistema tributario causa esa proliferación de beneficios fiscales es un mal grave que, con acierto, trata de remediar la exigencia del principio de legalidad recogido en el

¹⁵⁹⁶ Boletín Oficial de las Cortes, núm. 157, 6 de octubre de 1978, p. 3437.

¹⁵⁹⁷ Boletín Oficial de las Cortes, núm. 157, 6 de octubre de 1978, p. 3438.

¹⁵⁹⁸ Boletín Oficial de las Cortes, núm. 161, 13 de octubre de 1978, p. 3571.

¹⁵⁹⁹ Boletín Oficial de las Cortes, núm. 170, 28 de octubre de 1978, p. 3724

artículo 127, 3.

Sin embargo, la proliferación de los beneficios fiscales no es el único mal que contrasta su presencia en las distintas Haciendas. Pese a su proliferación e importancia, el desconocimiento de la cuantía, de los beneficiarios y de los efectos de los beneficios fiscales es general. Esta situación es especialmente grave para la vigencia del principio fundamental de competencia presupuestaria. En efecto, en toda sociedad existe un presupuesto de gastos públicos que se elabora, discute, se enmienda, se aprueba, se interviene y se descarga. Sin embargo, al margen del principio de competencia presupuestaria se gasta por el Estado español nada menos que un 45 por 100 de la capacidad tributaria total.

Se gasta, se afirma, en cuanto en todo beneficio fiscal existe una renuncia del Estado a un ingreso y el gasto simultáneo que el Estado efectúa en favor del sector al que el beneficio se concede; por ello, los hacendistas hablan de gastos fiscales para referirse a los beneficios fiscales”.

Pues bien, la conexión de los beneficios fiscales como gastos fiscales, presente incluso en el espíritu del constituyente, nos lleva a asimilar éstos con las minoraciones extrafiscales, de acuerdo con la taxonomía antes marcada a partir de los criterios de la OCDE. De acuerdo con esta óptica es importante advertir que las restantes minoraciones en seno del tributo no quedarían proscritas de la reserva de ley, sino que el principio de legalidad tributaria con sede en el art. 31.1 debe darles cobertura. Además, apuntamos nuevamente la necesidad de una labor de depuración normativa, para precisar el uso de diversos términos imprecisos para referirse, en definitiva, a técnicas reductoras del gravamen de carácter diverso a través de las que se materializan, en definitiva, beneficios y exenciones fiscales. Es el caso del tenor literal del art. 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal; que reza: «*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo*», que de acuerdo con la taxonomía expuesta debería hacer mención igualmente al caso de las exenciones.

4.3.3 Anatomía

Como hemos indicado hasta este momento del discurso, las obligaciones

tributarias formales del art. 29 LGT, definidas como «*las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros*», marcan la diferencia entre exenciones y beneficios tributarios, en el entendimiento de que las prestaciones personales que exigen el enervamiento de éstos superan el elenco marcado por dicho precepto legal; pero además hay una diferencia en cuanto a su naturaleza como seguidamente veremos. Como hemos visto, la OCDE subraya en diversas ocasiones la importancia de la estructura estándar del tributo, y ésta incluye las obligaciones tributarias formales en cuanto parte imprescindible para su aplicación; en cambio, en el caso de los beneficios tributarios se anexionan mecanismos reductores de la carga tributaria condicionados por prestaciones personales, resultando éstas igualmente satisfactorias respecto al interés general. Ergo, tomando como referencia cualquier tributo, podemos encontrarnos prestaciones personales de dos tipos: unas, ex art. 29 LGT, y otras, a colación del correspondiente beneficio tributario; ahora bien, unas y otras presentan diferente naturaleza. Para abordar la naturaleza de estas prestaciones en la que sustancia el correspondiente beneficio tributario, tenemos que diferenciar su dimensión material y formal.

Comenzaremos por la dimensión material, es decir la prestación material *per se* como, a título de ejemplo, la opción por un vehículo menos contaminante para beneficiarse de las bonificaciones de hasta el 75% previstas por el art. 98.6 TRLRHL, o la ocupación de un inmueble, por ejemplo promoviendo su arrendamiento, para evitar el recargo contemplado al respecto para los bienes inmuebles desocupados con carácter permanente por el art. 72.4 TRLRHL. Podemos señalar que estas prestaciones personales condicionantes del enervamiento del beneficio tributario, constituyen deberes jurídicos de acuerdo con el interesante elenco de notas identificativas propuestas por algún autor¹⁶⁰⁰, que pasamos a examinar en su aplicación al caso que nos ocupa. Primero, los beneficios tributarios recogen deberes jurídicos a diferencia de los morales, que existen con independencia de las implicaciones de este tipo, con fundamento en la referida “tetralogía axiológica del Estado social”¹⁶⁰¹, vertebradora de las generaciones de derechos, a las que subyacen necesidades humanas. Segundo, los deberes que recogen los beneficios tributarios están teleológicamente inspirados por el catálogo de derechos que proclaman éstos, y en el caso de los fundamentados en los valores de igualdad material y solidaridad instan a los poderes públicos a la adopción de mecanismos para su efectividad. Tercero, habida cuenta de su condición de deberes

¹⁶⁰⁰ PECES-BARBA, G.: “Los deberes fundamentales”, *Doxa*; núm. 4, 1987, p. 335 y 336.

¹⁶⁰¹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

positivos, esto es, que consisten en hacer, se apoyan de incentivos que en el caso de los beneficios tributarios, consisten en la minoración de la carga tributaria. Cuarto, desde la perspectiva de la Teoría del Derecho tras HOHFELD, el deber jurídico es correlativo de derecho subjetivo y opuesto a libertad; no obstante, el propio autor advierte que “hay que afirmar que existen deberes jurídicos que no tienen como correlativo un derecho subjetivo (los deberes respecto a los animales, y muchos deberes fundamentales, el deber de la educación, por ejemplo)”¹⁶⁰².

En el caso concreto de los deberes públicos como los que nos ocupan, algún autor¹⁶⁰³ advierte que no suponen el correlato de un derecho subjetivo de la Administración, sino que estaríamos ante una potestad atribuida a ésta con la finalidad de asegurar, de algún modo, el cumplimiento de estos deberes. Es el caso de derechos inspirados por los valores de igualdad material y solidaridad inspiradores de los beneficios tributarios, que exigen de nuevos mecanismos de tutela entre los que se encuentran los instrumentos extrafiscales que estamos analizando en el presente capítulo. Por consiguiente, podemos decir que estamos ante deberes públicos que contrastan con las obligaciones en algunos aspectos¹⁶⁰⁴: es cierto que el beneficio tributario presenta un contenido determinado y concreto de las prestaciones a desempeñar para su enervamiento; ahora bien, aunque puedan suponer ciertas prestaciones para determinados sujetos, se trata de conductas en interés general o de la colectividad, y además no se corresponden con un derecho subjetivo que tenga un titular concreto que reclame la realización de la prestación personal. Desde una perspectiva constitucional, estos deberes públicos cuya realización promueven los instrumentos extrafiscales, constituyen un caballo de batalla no solo en el ámbito español; en el contexto italiano se ha advertido que con la excepción del art. 54 de su Norma fundamental, presentan una escasa virtualidad jurídica¹⁶⁰⁵.

Pasando a la dimensión formal de las prestaciones personales inherentes a los beneficios tributarios, las cargas han sido definidas por algún autor como “la obligación de un acto instrumental”¹⁶⁰⁶, asociándose de forma generalizada a la dimensión

¹⁶⁰² PECES-BARBA, G.: “Los deberes fundamentales”, *op. cit.*, p. 336.

¹⁶⁰³ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. I; Iustel, Madrid, 2009, p. 288.

¹⁶⁰⁴ De acuerdo con los criterios para delimitar deberes públicos y obligaciones que expone SANTAMARÍA PASTOR en: *Ibidem*, p. 346.

¹⁶⁰⁵ BALLADORE PALLIERI, G.: *Diritto Costituzionale*, 11.^a ed.; Giuffrè, Milán, 1976, p. 381.

¹⁶⁰⁶ FERRAJOLI, L.: *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. I. Teoría del derecho*; Trotta, Madrid, 2011, p. 557.

procesal¹⁶⁰⁷. Recordemos además que las cargas fueron definidas por GIANNINI como una “situación subjetiva compuesta en la que a un poder se une una obligación instrumental que concierne al ejercicio del poder mismo: la «carga» constituye así una circunstancia limitativa de un poder¹⁶⁰⁸; de acuerdo con esta concepción, la doctrina plantea una diferencia fundamental entre carga y obligación, la primera ha sido descrita como una condición para disfrutar de un derecho subjetivo cuyo incumplimiento supone la pérdida del beneficio, mientras que las obligaciones están sujetas a ejecución forzosa y su incumplimiento es susceptible de sanción¹⁶⁰⁹. En opinión de SANTAMARÍA PASTOR, delimitando las nociones de carga y obligación, la primera “entraña normalmente una conducta positiva (de hacer), y sobre todo, en que esta compulsión jurídica a realizar la citada conducta está establecida en interés propio del sujeto sobre el que pesa, de tal modo que su incumplimiento no entraña ilicitud alguna, sino la simple pérdida de una ventaja para cuya obtención esa conducta constituye un requisito”. De acuerdo con estas consideraciones, la carga inherente a los beneficios tributarios únicamente se evidenciará en casos puntuales, como cuando el obligado tributario se vea obligado a demostrar la realización de la prestación patrimonial condicionante de la minoración tributaria, de acuerdo con el art. 105 LGT que establece que «*en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*». De acuerdo con la interpretación de este precepto, se deduce que la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario cuando entienda que hubiera debido aplicársele el correspondiente beneficio tributario. Ahora bien, normalmente el beneficio tributario bebe de las obligaciones tributarias formales en su aplicación.

Quedaría una situación adicional por mencionar, aquellos casos en que el legislador *expressis verbis* contemple determinadas normas específicas a asumir por el obligado tributario que pretende la minoración tributaria; a título de ejemplo, la bonificación prevista por el art. 103.2.a) TRLRHL en relación al ICIO en los siguientes términos: «*Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros*». Pues bien, en caso de que el sujeto pasivo obvie pedir dicha declaración, en último caso, la Administración procederá a liquidar el

¹⁶⁰⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, op. cit., p. 345 y 346.

¹⁶⁰⁸ GIANNINI, M. S.: *Lezioni di Diritto Amministrativo*; Giuffrè, Napoli, 1950, p. 279.

¹⁶⁰⁹ COLLADO BENEYTO, P. J.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones y a su Reglamento. Incidencia en la Generalitat Valenciana*, op. cit.

tributo obviando la minoración tributaria; de modo que el obligado tributario decaería en su derecho, resultado éste que evidencia la condición de carga de este tipo de requisitos instrumentales previsto por el legislador en algunos beneficios tributarios.

De acuerdo con esta dicotomía, las prestaciones personales ex art. 29 LGT constituyen, como su propio nombre indica, obligaciones; mientras que las condicionantes del beneficio tributario presentarían la naturaleza de cargas, necesarias para su pretendido enervamiento y consiguiente disfrute del efecto desgravatorio. Avanzando un paso más, podemos decir que la carga que supone la prestación personal que condiciona el disfrute del efecto desgravatorio opera como una suerte de “carga modal”; noción especialmente interesante en relación a la naturaleza de estas prestaciones personales, alternativas a la satisfacción de la parte correspondiente de la carga tributaria sobre la que se proyecte el beneficio tributario en cuestión, aplicado por algún autor en el ámbito de las subvenciones como ejemplo de realización de un acto a favor de otro¹⁶¹⁰.

En definitiva, el tributo que contiene bonificaciones tributarias, que sirve de soporte a estos instrumentos extrafiscales, constituye, si se nos permite la expresión, una situación molecular; puesto que aglutina una obligación tributaria principal, obligaciones tributarias formales, deberes públicos –con fundamento constitucional en los valores de igualdad y solidaridad–, y eventualmente, podrá contener cargas cuando el legislador establezca *expressis verbis* requisitos instrumentales para enervar la minoración tributaria en cuestión. Desde la perspectiva que nos interesa, las obligaciones tributarias formales del art. 29 LGT constituyen prestaciones personales que delimitan materialmente los límites con aquéllas a través de las que se materializan los beneficios tributarios, que tienen la naturaleza de deberes públicos; a excepción de que se apoyen en requisitos formales específicos, que constituirían cargas impuestas legalmente al obligado tributario, coherentes en todo caso con el principio dispositivo que informa al art. 105 LGT.

En otro orden de cosas, beneficios tributarios y exenciones comparten la necesidad de técnicas desgravatorias diversas¹⁶¹¹ aunque hemos visto que obedecen a fundamentos diferentes; ambas categorías, y por consiguiente, todas las modalidades de

¹⁶¹⁰ “[...] puesto que la Administración puede establecer en el acto administrativo una carga modal por la que se obliga al destinatario del acto a hacer algo en favor de otro, es claro que el acto administrativo puede tener eficacia no sólo para la parte, sino también para terceros determinados o indeterminados: es el caso, por ejemplo, de la subvención otorgada a un centro de enseñanza con la obligación de conceder cierto número de becas para escolares necesitados”. GUAITA, A.: “Eficacia del acto administrativo”, *Revista de Administración Pública*; núm. 25, 1958, p. 160.

¹⁶¹¹ Entre otros, ROSEN, H. S.: *Hacienda pública*; McGraw-Hill España, Madrid, 2008, p. 131.

minoraciones antes expuestas, presentan el mínimo común denominador de constituir mecanismos reductores sobre la carga tributaria que imponen quiebras *prima facie* de la dimensión horizontal de la igualdad que, superando los correspondientes mecanismos de legitimación, efectúan el tránsito a la equidad; por consiguiente, quedaría así justificada su integración dentro de una categoría globalizadora¹⁶¹², que encuentra en estos caracteres compartidos su seña de identidad. Dicha categoría, atendiendo a los argumentos expuestos, podría denominarse “minoraciones de la carga tributaria”, o su versión abreviada: “minoraciones tributarias”; no obstante, creemos que la denominación “beneficio fiscal”, o “beneficio tributario” en términos más ortodoxos resulta también algo controvertida, cuestión que abordaremos *ut infra*.

También creemos que es importante puntualizar que no debe arrogárseles la condición de agentes erosivos de la imposición, concepción ésta propia de la consideración del tributo como un mecanismo exclusivamente recaudatorio, confinado a su mínima expresión. Los beneficios tributarios constituyen parte inescindible de la redistribución inherente a los derechos sociales, junto a otros mecanismos como la progresividad, que permiten convertir al tributo en un instrumento de equiparación al servicio del efectivo «*Estado social y democrático de Derecho*» que propugna la fórmula de apertura constitucional. Como apuntábamos al comienzo del presente trabajo, el tributo es hijo de su tiempo, de modo que su configuración se impregna del momento histórico a través de su inserción en el ordenamiento jurídico, que a su vez está presidido por determinados valores vertebradores que se inyectan en la dimensión teleológica del instituto del tributo. De forma correlativa, acompasadamente a la evolución del sistema tributario para responder a las nuevas necesidades marcadas desde la evolución del catálogo de derechos, observamos que cambia la concepción de la relación jurídico tributaria en los términos ya expuestos¹⁶¹³. La función económica de redistribución, inherente a los derechos sociales, opera en un doble sentido: tanto a través de la redistribución generalizada como atendiendo al igualitarismo específico, exigiendo éste la intervención en relación a sectores puntuales.

En sede impositiva, el legislador opera en un doble sentido: primero, reduciendo los efectos del sistema impositivo y de la redistribución generalizada sobre determinados sectores desfavorecidos, es el caso de las minoraciones correctivas; segundo, promoviendo ciertas conductas consistentes en prestaciones personales con causa en los valores de igualdad y solidaridad, es el caso de las minoraciones

¹⁶¹² Cuya necesidad resaltan, entre otros: ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. 113. En el mismo sentido: PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 162.

¹⁶¹³ Entre otros, *vid.* LUCHENA MOZO, G. M.: “La relación jurídico-tributaria: de nuevo en torno a la autonomía de las retenciones a cuenta”, *op. cit.*, p. 585 y ss.

extrafiscales, beneficios tributarios o gastos directos, expresiones todas ellas análogas. Tanto en el caso de exenciones como de beneficios tributarios, el efecto desgravatorio resulta imprescindible para que la efectividad de los fines con diferente fundamento, perseguidos por ambas modalidades de minoraciones; por tanto, ambas resultan antinómicas respecto de la finalidad recaudatoria. Ahora bien, imposición y contraimposición requieren del inexorable marco del tributo que enerva ambas fuerzas, es decir, se apoyan de la previa expresión del poder tributario en su proyección sobre el objeto imponible, que anudaría la intervención mediante beneficios y exenciones, ambas al servicio del interés general en uno u otro sentido.

Por último, atendiendo a todas las consideraciones hasta ahora expuestas, creemos que cabría identificar los beneficios tributarios, o más exactamente las “minoraciones extrafiscales” como “Minoraciones en sede tributaria configuradas a través de una pluralidad de técnicas desgravatorias, cuyo enervamiento está condicionado por el desempeño de prestaciones personales diferentes de las contenidas en el art. 29 LGT (es decir, no formales), con fundamento en los valores de igualdad y solidaridad, y anclaje constitucional inmediato en el art. 31.3 CE”; o en términos más sencillos: “minoraciones tributarias cuya efectividad está condicionada al previo desempeño de prestaciones personales de carácter material con fundamento en los valores de igualdad y solidaridad”.

5 Técnica de fomento

Recordemos que de acuerdo con la clásica taxonomía de JORDANA DE POZAS, se distinguen tres tipos de actividad administrativa: servicio público, policía y fomento; apuntándose como diferencias que la policía previene y reprime, mientras que el fomento protege y promueve aunque sin recurrir a la coacción; además, en el servicio público es la propia Administración quien realiza directamente, valiéndose de sus propios medios, el fin perseguido, mientras que en el fomento hace uso de mecanismos suasorios para orientar el comportamiento de los ciudadanos¹⁶¹⁴, operando así sobre la “psicología colectiva”¹⁶¹⁵. De acuerdo con este planteamiento, este autor divide las técnicas de fomento en tres modalidades: medios honoríficos, jurídicos y económicos; trípode que obedecería a los tres estímulos psicológicos principales que guían la acción humana: honor, derecho y provecho. Por su parte, los medios económicos son definidos como “todos aquellos que de un modo directo determinan la percepción de una cantidad

¹⁶¹⁴ JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *op. cit.*, p. 46.

¹⁶¹⁵ *Ibidem*, p. 50.

o la dispensa de un pago obligatorio¹⁶¹⁶; y se dividen a su vez entre¹⁶¹⁷: medios reales, que pasan por poner a disposición de los beneficiados bienes de titularidad pública, demaniales o patrimoniales¹⁶¹⁸; medios crediticios, como líneas privilegiadas de crédito o medios alternativos de financiación; medios fiscales, como los beneficios tributarios que nos ocupan; y medios económicos en sentido estricto, es el caso de la subvención. Aunque esta taxonomía resulte clarificadora en relación al objeto del presente trabajo y se trate de una clasificación realmente presente todavía en nuestra literatura científica, lo cierto es que ha sido tachada de añeja aduciendo tres argumentos¹⁶¹⁹: primero, por la inclusión de modalidades de acción pública entre las técnicas de fomento que no pueden ser consideradas como tales; segundo, por la omisión de nuevos medios que gozan de relevancia en la actualidad; y tercero, porque algunos de los medios encontrarían en la actualidad obstáculos de carácter jurídico y económico. Se relatan las fricciones que pueda encontrar esta taxonomía trazada en 1949 en el ínterin temporal que discurre hasta la actualidad, habida cuenta de los sustanciosos cambios experimentados por el Estado¹⁶²⁰, que invitan a revisar la cuestión a la vista de las evidencias que ofrece la transformación acaecida, como *exempli gratia*, la nueva clasificación de entes públicos presente¹⁶²¹.

Al margen de las anteriores consideraciones, no faltan voces que cuestionan la consideración de los beneficios tributarios como técnicas de fomento, encuadre que resultaría mucho más claro en el caso de las clásicas subvenciones; en palabras de algún autor, “es evidente que, conceptualmente, su calificación como técnicas administrativas de fomento es muy discutible; antes bien, se trata de medidas generales de política económica establecidas necesariamente por vía legislativa (como impone la reserva de ley que establece el art. 133.3 CE respecto de todo tipo de beneficios tributarios) y cuya aplicación a personas o empresas determinadas es, normalmente reglado”¹⁶²². En

¹⁶¹⁶ *Ibidem*, p. 53.

¹⁶¹⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de derecho administrativo general*, op. cit., p. 361 y ss.

¹⁶¹⁸ SANTAMARÍA PASTOR encuentra cuestionable la vinculación promocional de estas técnicas. *Ibidem*, p. 361.

¹⁶¹⁹ *Ibidem*, p. 357 y 358.

¹⁶²⁰ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

¹⁶²¹ GARCÉS SANAGUSTÍN subraya la creación de servicios públicos, a colación de la nueva taxonomía de entes públicos, como uno de los factores que invita a revisar la clasificación de JORDANA DE POZAS. “La acción de fomento ante la nueva tipología de entes públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*; núm. 60, 2010, p. 9.

¹⁶²² SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de derecho administrativo general*, op. cit., p. 362.

contrapunto, siguiendo la tendencia que marcara la dogmática alemana que ha identificado en los beneficios tributarios la condición de subvenciones indirectas¹⁶²³, son generalmente asimilados a técnicas de fomento, consideración sobre la que profundizaremos en adelante.

Se han identificado tres problemas en la juridificación progresiva que ha experimentado la actividad promotora que iremos exponiendo seguidamente por su interés en su proyección sobre los beneficios tributarios, respecto a los que adquieren cierta relevancia. En primer lugar, se ha subrayado la importancia de la sujeción al principio de legalidad de todas las técnicas de fomento¹⁶²⁴, advirtiendo que si bien es cierto que *prima facie* no resultan limitativas de las conductas o libertad de los particulares, sí pueden generar tales efectos de forma colateral, como generando una situación de desventaja competitiva para el resto de empresas. En el caso de los beneficios fiscales, el art. 133.3 CE se expresa de forma bastante taxativa sobre la cuestión con el siguiente tenor literal: «*Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*», reserva ésta de ley reforzada¹⁶²⁵ por el dictado del art. 31.3 CE que reza: «*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*»; gozando como resultado el principio de legalidad tributaria de una posición privilegiada en su proyección sobre este ámbito en sede constitucional.

Además, el art. 8.d) LGT contempla que se regularán en todo caso por ley: «*El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales*». Se trata de una reserva de ley relativa, como ha precisado entre otras resoluciones el ATC 123/2009: «*como tantas veces hemos dicho, la reserva de Ley establecida en materia tributaria es relativa, o lo que es lo mismo, limitada a la creación ex novo del tributo y a la configuración de los elementos esenciales o configuradores del mismo (entre muchas, SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, F. 4, y 150/2003, de 15 de junio, F. 3). Dicha reserva de Ley admite, como correctamente apunta el órgano judicial también, la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad [entre otras, SSTC 19/1987, de 17 de febrero, F. 6 c)*

¹⁶²³ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, op. cit., p. 131.

¹⁶²⁴ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de derecho administrativo general*, op. cit., p. 355 y 356.

¹⁶²⁵ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “El tipo cero y las exenciones tributarias”, op. cit., p. 65 y 66. Apud CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, op. cit., p. 14.

y 102/2005, de 20 de abril, F. 7]». Además, advierte que el alcance de dicha colaboración reglamentaria depende de la naturaleza de la figura jurídico-tributaria en cuestión¹⁶²⁶ y del elemento concreto del tributo de que se trate¹⁶²⁷.

Ahora bien, como expresó la STC 116/1994 este carácter relativo no operaría en relación a los beneficios fiscales, estando por consiguiente sometidos a «*una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales; y de su tenor literal no puede, pues, deducirse que la modificación de los mismos esté excluida de la reserva de ley como allí se hace sin argumentar por qué la creación de exenciones y bonificaciones afecta a los elementos esenciales del tributo y no su supresión, cuando el citado ap. 3 del art. 31 se refiere a todos los elementos esenciales de la relación tributaria, como aquella misma sentencia señalaba. Porque si algún elemento determinante de la configuración sustancial del tributo se atribuyera a norma inferior a la Ley, quedarían fuera de la responsabilidad plena del legislador los principios constitucionales tributarios que como los de justicia, equidad, progresividad... (art. 31.1 CE) deben informar todos los elementos determinantes de la obligación tributaria*». No obstante, se ha advertido que la doctrina de la reserva de ley obedece a una suerte de “lógica difusa”¹⁶²⁸, arrogándosele notables dosis de discrecionalidad en su descripción como “una doctrina ciertamente susceptible de una aplicación relativamente imprecisa y que permitirá al TC grandes espacios de actuación discrecional, es decir, una doctrina relativamente imprevisible o vagarosa, pro imprecisa o indeterminada en cuanto a su aplicación concreta”¹⁶²⁹.

En el caso de los beneficios tributarios, además de la reserva de ley contemplada por el art. 133.3 CE, «*todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*»; el art. 134.2 CE advierte que «*los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*». La doctrina se ha cuestionado si cabe una interpretación literal del dictado de estas disposiciones, excluyéndose los tributos autonómicos y locales; o por el contrario, si su mandato se proyecta sobre todos los

¹⁶²⁶ Entre otras, SSTC 37/1981 y 150/2003.

¹⁶²⁷ STC 221/1992.

¹⁶²⁸ COLAO MARÍN, P. A.: *Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley*; Bosch, Barcelona, 2011, p. 152 y 163.

¹⁶²⁹ Según ESCRIBANO LÓPEZ, que cita a título de ejemplo las SSTC 63/2003 y 102/2005. “El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 136.

tributos del Estado, en opinión de la generalidad de autores¹⁶³⁰. Por consiguiente, al margen de la flexible concepción¹⁶³¹ del principio de reserva de ley tributaria, su reforzada presencia en sede constitucional, en el entendimiento de que una malograda interpretación no lo vacíe de contenido¹⁶³²; debería dar cobertura a los beneficios fiscales, especialmente en el caso de la modalidad que hemos denominado suasorios frente a las correctivas.

Continuando con los problemas que encuentra el tratamiento jurídico de la actividad promotora, también se apela a la inexorable observancia del principio de igualdad¹⁶³³. En el caso de los beneficios fiscales, este hándicap exige retomar la distinción antes formulada entre minoraciones tributarias correctivas y suasorias; como advertimos, las primeras simplemente corrigen anomalías en la imposición, de forma que no generarían trato discriminatorio alguno. A título de ejemplo, las exenciones técnicas del art. 20.Uno.24.º y 25.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; y el art. 136 de la Directiva 2006/112/CE, que pretenden evitar una sobreimposición, de forma que de no corregirse dicha situación, el obligado tributario con idéntica capacidad económica tendría que soportar mayor carga tributaria que el resto de sujetos. Diferente es el caso de las minoraciones suasorias, que actúan como mecanismo de fomento con la pretensión de orientar en un sentido u otro la conducta de los ciudadanos. Sobre las posibles fricciones de estos beneficios tributarios con el principio de igualdad, hemos de partir de la evolución paralela del principio de reserva de ley, cuya presencia resulta enfatizada en este ámbito como expusimos *ut supra*.

El principio de legalidad tributaria entronca con el principio de autoimposición o

¹⁶³⁰ Por todos, VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en el Derecho Tributario*, op. cit., p. 49. En sentido contrario, Simón Acosta expresa que “en nuestra doctrina está muy extendida la opinión de que la reserva de ley tributaria cubre las exenciones, a pesar de que el propio texto de la CE conduce a defender lo contrario. Cuando el artículo 133.3 CE establece que «todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley» está diciendo, a sensu contrario, que no están sujetas a reserva de ley las exenciones que no afecten a tributos del Estado, entre las que se encuentran las exenciones de tributos locales”. *Curso de hacienda local: recursos, presupuesto y gasto*; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, p. 45.

¹⁶³¹ RAMALLO MASSANET, J.: “El Decreto-Ley en materia tributaria”, *Derecho Privado y Constitución*; núm. 17, 2003, p. 439.

¹⁶³² SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO y MORAL SORIANO formulan una interesante interpretación de la reserva de ley, indicando que ésta no puede concebirse exclusivamente a través de un núcleo constitucional esencial, sino que es necesario dar cobertura a cuestión que superan éste. “Ordenanzas Locales, Reserva de Ley y Reservas Democráticas”, *Cuadernos de Derecho Local*; núm. 3, 2003, p. 124 y 125.124 y 125

¹⁶³³ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de derecho administrativo general*, op. cit., p. 356.

autodisposición de la comunidad sobre sí misma; como advirtiera entre otras la STC 185/1995 en los siguientes términos: «*el principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987). En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos, cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes. Por ello mismo, cuando la obligación que lleva aparejada el pago de la prestación es asumida libre y voluntariamente por el ciudadano, la intervención de sus representantes resulta innecesaria, puesto que la garantía de la autoimposición y, en definitiva, de su libertad patrimonial y personal queda plenamente satisfecha*». De acuerdo con estas consideraciones, no solo cabe inferir que el citado principio de legalidad trae causa en la garantía de autoimposición, sino que además ésta evoluciona coetáneamente a la tantas veces citada “tetralogía axiológica del Estado social”¹⁶³⁴.

Como también ha manifestado la STC 233/1999, la reserva legal tributaria encuentra su ratio fundamental en este principio de autoimposición, exigencia ésta de “*no taxation without representation*” –no imposición sin representación– o paralelismo entre representación e imposición, que es afirmada primigeniamente en el contexto de la Revolución norteamericana frente a la aprobación de la Ley de *Stamp Act* (1965), expresada antes como “*taxation without representation is tyranny*” –imposición sin representación es tiranía–, que después evolucionaría a la forma simplificada antes citada¹⁶³⁵. Este planteamiento cambia sustancialmente con la proclamación de derechos sociales, y aunque la fórmula conserva su contenido de denuncia de los efectos impositivos del déficit democrático, ya no solo protege los derechos subjetivos; ahora debe leerse al trasluz de los valores de igualdad y solidaridad incorporados después a la “tetralogía axiológica”¹⁶³⁶, que entre otras repercusiones, implica posibilitar la función

¹⁶³⁴ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁶³⁵ El lema “*no taxation without representation*” se atribuye al reverendo JONATHAN MAYHEW, que la acuñaría en el contexto de un sermón en 1750; la frase “*taxation without representation is tyranny*” se vincula al político JAMES OTIS en 1765. CASSESE, S.: *El Derecho Global. Justicia y democracia más allá del Estado*; Global Law Press, 2011, p. 276.

¹⁶³⁶ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

social de la propiedad, en el entendimiento de no menoscabar en caso alguno los derechos subjetivos, como los patrimoniales, lógicos afectados por el ejercicio del poder tributario.

Por consiguiente, se ha diferenciado¹⁶³⁷ en la actualidad una doble garantía en el principio de autoimposición: de una parte, actuaría como un mecanismo de protección frente a la intervención de los poderes públicos, en este caso guardaría relación con el principio de seguridad jurídica, el principio de interdicción de la arbitrariedad y la protección de la propiedad privada. De otra parte, se ha observado que actuaría al servicio de la tutela de los valores constitucionales de carácter público vinculados con las diferentes prestaciones públicas; por consiguiente, el Parlamento actuaría como un garante de la seguridad jurídica, así como de que el deber de contribuir no resulte desnaturalizado respecto a los principios constitucionales, entre los que subraya esta autora los de igualdad y capacidad económica. Sobre esta cuestión, también se pronuncia otro autor que diferencia dos dimensiones en este principio de autoimposición con origen en el parlamentarismo inglés: “Esta dimensión plural del principio, es decir, que tiene como sujeto o destinatario a la sociedad civil frente al poder político, adquiere con el tiempo una dimensión individual, una garantía, estrictamente individual, frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y propiedad del ciudadano (a). En la actualidad su función esencial consiste en garantizar el régimen que se estima que más democrático en la determinación del reparto de la carga tributaria, en atención, sobre todo, al plus de legitimidad democrática que posee el Parlamento frente al Gobierno (CARRASCO GONZÁLEZ). Es una norma que persigue, esencialmente, la protección de las minorías en la Cámara, es decir, asegurar la democracia en el procedimiento de imposición, lo que comporta *el carácter irrenunciable de esta competencia por el órgano al que se confiere*, ni siquiera mediante una resolución mayoritaria del mismo. En suma, la inexorable intervención de la Cámara, como garantía formal y sustantiva de la mejor composición de los intereses de la sociedad a la que el tributo va dirigido (b)”¹⁶³⁸.

Secundamos la visión de estos dos autores que expresan con especial acierto la evolución del deber de contribuir a través del tiempo y, por ende, la redimensión que ha experimentado el principio de reserva de ley tributaria. Efectivamente, podemos observar que el principio experimenta una evolución en el siguiente sentido: en un

¹⁶³⁷ ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad de la Reserva de Ley en Materia Tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 101, 1999, p. 15. Citado por COLAO MARÍN, P. A.: *Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley, op. cit.*, p. 110.

¹⁶³⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 125.

primer momento, opera a nivel individual, e inspirado por el valor de libertad actúa como mecanismo frente a la intervención de los poderes públicos a modo de protección. En un segundo momento, a nivel colectivo, superando el déficit democrático en relación al deber de contribuir, asegurando por esta vía la preeminencia de los valores, entre los que se encuentran aquéllos integrados en la “tetralogía axiológica”¹⁶³⁹. Habida cuenta que con la proclamación de los derechos sociales ésta pasa a integrar el valor de igualdad superando la hegemonía del de libertad; el principio de reserva de ley tributaria no solo actuaría como mecanismo de protección frente a la intervención de los poderes públicos, sino también al servicio de la realización de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales. Es así como el Parlamento está llamado a legislar integrando medidas de promoción como beneficios tributarios, u otras de naturaleza algo diferente como el tributo extrafiscal; en el contexto de la elaboración de políticas al servicio de la materialización de derechos de segunda y tercera generación, programáticos, pero clave de bóveda de la estabilidad del sistema¹⁶⁴⁰. A la postre, con la incorporación de nuevos valores adicionales al de libertad, cambia sustancialmente la cimentación de la construcción que soporta intereses individuales y colectivos: los intereses individuales siguen presentes no pudiendo resultar postergados, es así como se evidencia la tensión con la necesaria materialización de derechos de segunda y tercera generación, fundamentados en los valores de igualdad y solidaridad; al respecto, engranajes como el principio de interdicción de la arbitrariedad y el principio de proporcionalidad sobre los que profundizaremos en un momento posterior de nuestro discurso, ejercen una función basililar.

Por consiguiente, en la articulación jurídica de este complejo entramado que integra intereses individuales así como los de la sociedad, se acuña la noción de “garantía polidireccional” que hace referencia al sistema de garantías individuales, y el sistema de competencias como un sistema de estructuración jurídica del poder¹⁶⁴¹. Ciertamente, este sistema constituye el andamiaje necesario para canalizar la pluralidad de intereses y su bosquejo en sede constitucional; habida cuenta del privilegiado valor democrático de esta norma, posibilita la canalización de intereses individuales y colectivos, bosquejando las líneas de separación necesarias para que el poder legislativo desempeñe de forma ortodoxa sus funciones. En definitiva, éste está llamado inicialmente al diseño de políticas haciendo uso de mecanismos diversos que traen

¹⁶³⁹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁶⁴⁰ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

¹⁶⁴¹ Como observa ESCRIBANO LÓPEZ, que a su vez cita a CERRONI. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 125. CERRONI, U.: *La libertà dei moderni*; De Donato, Bari, 1968.

causa en la realización, en mayor o menor medida, de los derechos fundamentados en diferentes valores; apoyándose no solo de la clásica regulación de *command and control*, sino también de mecanismos de diferente naturaleza, como aquéllos tributarios, tales como beneficios tributarios o tributos extrafiscales.

En otro orden de cosas, en relación al posible perjuicio que puedan generar sobre terceros los beneficios tributarios en su concepción como instrumentos de fomento en el marco de la competencia estatal; resulta de obligada mención la cuestión de las ayudas de Estado. Están definidas en el artículo 107.1 TFUE en los siguientes términos: «*Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*»; extrayéndose de dicho tenor literal los siguientes requisitos: que la ayuda en cuestión suponga un beneficio económico para la empresa; que sea concedida con cargo a los fondos estatales; que implique una distorsión de la competencia en el ámbito de la Unión, afectando a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; y que cuente con unos beneficiarios determinados, bien sea en referencia a determinadas empresas o a ciertos sectores de producción, pero en cualquier caso, que no tenga alcance general¹⁶⁴². Siempre que se observen estas exigencias, y atendiendo a las excepciones que prevé el artículo 107 en sus apartados segundo¹⁶⁴³ y tercero¹⁶⁴⁴, se

¹⁶⁴² Estos requisitos son apuntados en el XXVI Informe sobre Política de Competencia en 1996, SEC (97) 628 final; y son comúnmente utilizados por la doctrina para analizar el concepto de ayudas de estado, *exempli gratia*: FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea*; Civitas, Madrid, 1993, p. 25 y ss. FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: "Competencia fiscal y Ayudas de Estado" en *Fiscalidad Empresarial en Europa y Competitividad*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE", *Noticias de la Unión Europea*; núm. 196, 2001, p. 81 y ss.

¹⁶⁴³ «Serán compatibles con el mercado interior:

a) *Las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;*

b) *las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;*

c) *las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra».*

¹⁶⁴⁴ «Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

a) *Las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea*

ha advertido que cuando se genere el efecto perfilado por dichos requisitos, se trata una ayuda de Estado que contravendría el Derecho de la Unión; al respecto, el beneficio económico puede venir dado tanto por una subvención como por un beneficio tributario¹⁶⁴⁵; no obstante, no profundizaremos más sobre esta cuestión para no dilatar en exceso nuestro discurso¹⁶⁴⁶.

Por último, se advierte¹⁶⁴⁷ de la importancia de observar en el marco de la regulación de la actividad de fomento, los criterios del art. 31.2 CE: «*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*», de especial interés en el caso de los beneficios tributarios que nos ocupan. Con la llegada del Estado social, se experimenta un sustancioso aumento del gasto público, pero además se produjo una denuncia de la inexistencia de principios de justicia material en el gasto público. Con la

anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;

b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común;

e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión».

¹⁶⁴⁵ Entre las formas que se ha identificado que pueden adoptar las ayudas de estado, se han identificado las siguientes: “abono de intereses y la remisión de deudas; asignación de contratos con el Estado; ayudas para favorecer la exportación a otros Estados miembros; cesión de edificios o de terrenos a título gratuito o a condiciones particularmente favorables; cesión de empresas públicas a un precio inferior del normal de mercado; cobertura de pérdidas del ejercicio; créditos a fondo perdido para inversores; dotaciones de capital; establecimiento de precios y tarifas; exenciones de cargas públicas, tales como los pagos de la Seguridad Social o el aplazamiento temporal de las mismas; exenciones fiscales; garantías estatales en operaciones financieras; obtención de préstamos que pueden transformarse en subvenciones; participación en el capital de una empresa; pago de incentivos para atraer a trabajadores de una industria en particular; préstamos a interés cero; préstamos a tipos reducidos de interés o a intereses favorables; publicidad y promoción de productos de una industria en particular; realización de infraestructuras que benefician a determinadas empresas; renuncia estatal a la remuneración de intereses y subvenciones”. URIOL EGIDO, C.: “Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJCE. Especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco”, *Impuestos*; núm. 15, 2003.

¹⁶⁴⁶ Entre otras obras, sobre las ayudas de estado resulta de interés consultar: ESTOA PÉREZ, A.: *El control de las Ayudas de Estado*; Iustel, Madrid, 2006.

¹⁶⁴⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de derecho administrativo general*, op. cit., p. 357.

finalidad de cubrir esta deficiencia, se generan debates en el seno de nuestra doctrina científica que dan su fruto en el citado precepto constitucional¹⁶⁴⁸. El resultado es un precepto considerado pionero¹⁶⁴⁹, que construye la justicia en los gastos públicos a través de dos ejes: la asignación equitativa de los recursos públicos, y la programación y ejecución de éstos de acuerdo con los criterios de eficiencia y economía; la conexión de éstos con los parámetros de justicia en los ingresos, conforman el basamento de la justicia financiera. En cuanto a la utilización de beneficios tributarios como instrumento de fomento, este precepto contempla las pautas de justicia a tener en cuenta para el diseño de políticas en las que éstos tengan cabida.

6 Vínculo con las subvenciones

La estrecha conexión de los beneficios tributarios con la vertiente del gasto público invita a afrontar su análisis desde esta perspectiva; partiendo de la categoría más amplia de gasto público, constituye un concepto complejo que permite su examen desde las perspectivas económica, contable y jurídica. Desde una óptica económica, se perfila el concepto de gasto público a través de dos criterios: primero, atendiendo al sujeto, identificándose como el realizado por el Estado y más precisamente por una Administración pública; segundo, en función de la naturaleza de la actividad, reputándose como público el que no está vinculado a una actividad productiva a través de la que el Estado interviene en el mercado¹⁶⁵⁰. En cuanto al tratamiento contable, la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, entre los elementos de las cuentas anuales, define los gastos como sigue:

«[...] decrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en devoluciones de aportaciones patrimoniales y en su caso distribuciones, monetarias o no, a la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales.»

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán al resultado del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad Pública o en su

¹⁶⁴⁸ LUCAS DURÁN, M.: “La perspectiva de género en la programación del gasto público”, *op. cit.*, p. 200 y 201.

¹⁶⁴⁹ CAZORLA PRIETO, L.: “El control financiero externo del gasto público en la Constitución”, *Presupuesto y Gasto Público*; núm. 2, 1979, p. 87.

¹⁶⁵⁰ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, *op. cit.*, p. 41.

normativa de desarrollo».

En cuanto al análisis jurídico, suele citarse con frecuencia la siguiente definición de gasto público de elaboración doctrinal: “entrega o el empleo de recursos monetarios realizada por un ente público, para una finalidad pública, ejecutado en su caso, en el marco de una autorización presupuestaria”¹⁶⁵¹. Este autor sintetiza, además, las características singulares de algunas de las definiciones presentes en la doctrina; de una parte, “la salida de fondos del erario, cualquiera que sea su finalidad (Bennati, Bentivenga)”¹⁶⁵², indicando, a su vez, “el destino a necesidades económicas de la nación (Giulani Fonrouge) o necesidades colectivas (Duverger)”¹⁶⁵³, “su conexión con el presupuesto (Trotabas). También habría que adscribir a esta corriente a Sainz de Bujanda”¹⁶⁵⁴, “el destino a las necesidades propias de los entes a los que sirva cualquier Hacienda Pública (Vicente Arche)”¹⁶⁵⁵, “la aplicación al cumplimiento de obligaciones públicas (Zanobini)”¹⁶⁵⁶, “Ser realizados por el Estado en ejercicio de poder de mando (Duverger, Giuliani Fonrouge)”¹⁶⁵⁷; y, de otra parte, “su conexión con los fines del Estado (Ingrosso, Carretero Pérez) o con las prestación de los servicios públicos (Fabregas del Pilar, Trotabas, Amorós Rica)”¹⁶⁵⁸.

Como hemos apuntado *ut supra*, en el marco de la dogmática alemana se plantea la distinción fundamental entre subvenciones directas, entendidas como transferencias monetarias *expressis verbis*, e indirectas, que se materializarían a través de beneficios tributarios de naturaleza diversa¹⁶⁵⁹. En nuestra doctrina, también se han planteado por algún autor¹⁶⁶⁰ dos modalidades de ayudas públicas: de una parte, las que operan vía

¹⁶⁵¹ BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: *El derecho de los gastos públicos*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 110.

¹⁶⁵² Resumen elaborado por PASCUAL GARCÍA (*Régimen jurídico del gasto público, op. cit.*, p. 43 y 44.) a partir de BAYONA DE PEROGORDO (BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: *El derecho de los gastos públicos, op. cit.*, p. 88 a 128.).

¹⁶⁵³ *Idem.*

¹⁶⁵⁴ *Idem.*

¹⁶⁵⁵ *Idem.*

¹⁶⁵⁶ *Idem.*

¹⁶⁵⁷ *Idem.*

¹⁶⁵⁸ *Idem.*

¹⁶⁵⁹ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, op. cit.*, p. 131.

¹⁶⁶⁰ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Tributación de las ayudas comunitarias*; Aranzadi, Cizur Menor, 1976, p.

tributos, como los beneficios tributarios; y de otra parte, las que operan directamente ex presupuesto, constituyendo en este caso el impuesto una mera referencia funcional, como las subvenciones. Con carácter preliminar, creemos aconsejable esbozar brevemente el concepto de subvención y su caracterización. En relación a la definición de subvención, la Ley 28/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones supuso una gran aportación al respecto; encontrándose otras definiciones legales previas, que sin embargo, han sido tachadas de fragmentarias o parciales¹⁶⁶¹. El citado texto normativo delimita la noción que nos ocupa en un doble sentido; de una parte, indica qué debe considerarse como subvención en el art. 2.1:

« Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.*
- b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.*
- c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública».*

De otra parte, expresa en sentido negativo ciertas exclusiones del concepto en el art. 2.4:

«No tienen carácter de subvenciones los siguientes supuestos:

- a) Las prestaciones contributivas y no contributivas del Sistema de la Seguridad Social.*
- b) Las pensiones asistenciales por ancianidad a favor de los españoles no*

30 a 36. *Apud* CÁRDENAS ORTIZ, R.: "Las Ayudas de Estado y el Derecho Comunitario", *Investigaciones jurídicas del Instituto de Estudios Fiscales*; núm. 3, 2003, p. 20.

¹⁶⁶¹ De acuerdo con las observaciones de GÓMEZ RIVERO, que cita como antecedentes las definiciones presentes en la Ley General Presupuestaria 11/1977, de 4 de enero; y las presentes en normas sectoriales, como el Real Decreto 2225/1993, de 17 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento de procedimiento para la concesión de las subvenciones públicas. *El fraude de subvenciones*, 2.^a ed.; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.

residentes en España, en los términos establecidos en su normativa reguladora.

c) También quedarán excluidas, en la medida en que resulten asimilables al régimen de prestaciones no contributivas del Sistema de Seguridad Social, las prestaciones asistenciales y los subsidios económicos a favor de españoles no residentes en España, así como las prestaciones a favor de los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana y de los minusválidos.

d) Las prestaciones a favor de los afectados por el síndrome tóxico y las ayudas sociales a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C reguladas en la Ley 14/2002, de 5 de junio.

e) Las prestaciones derivadas del sistema de clases pasivas del Estado, pensiones de guerra y otras pensiones y prestaciones por razón de actos de terrorismo.

f) Las prestaciones reconocidas por el Fondo de Garantía Salarial.

g) Los beneficios fiscales y beneficios en la cotización a la Seguridad Social.

h) El crédito oficial, salvo en los supuestos en que la Administración pública subvencione al prestatario la totalidad o parte de los intereses u otras contraprestaciones de la operación de crédito».

También la doctrina científica ha abordado la cuestión¹⁶⁶², reportándose con frecuencia la siguiente definición: “una atribución patrimonial a fondo perdido, normalmente una suma dineraria, sin obligación de devolver por el beneficiario, que una Administración Pública realiza a favor de otra Administración Territorial distinta o, más frecuentemente, a favor de particulares, afectada o vinculada a un fin por el que se otorga”¹⁶⁶³; además, habida cuenta del objeto del presente trabajo, resultan de especial interés las siguientes observaciones formuladas por el mismo autor: “la consideración de la subvención como una medida de fomento, como un modo gestor de servicios públicos o, simplemente, como una técnica contable-presupuestaria o una técnica al

¹⁶⁶² PASCUAL GARCÍA ha formulado su propuesta definitoria en los siguientes términos: “el otorgamiento de una cantidad de dinero por una Administración Pública a un tercero con una finalidad concreta de interés público y sin contrapartida del beneficiario”. *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*; Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1996.

Además, se puede encontrar un análisis monográfico de la cuestión en: BUENO ARMIJO, A.: *El concepto de subvención en el ordenamiento jurídico español*; Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2013.

¹⁶⁶³ FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención: concepto y régimen jurídico*, op. cit. Más sintéticamente, Pascual García define la subvención como: “el otorgamiento de una cantidad de dinero por una Administración Pública a un tercero con la finalidad concreta de interés público y sin contrapartida del beneficiario”. *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*, op. cit.

servicio de una finalidad redistributiva del gasto público y de la renta, responde a la funcionalidad que con el transcurso del tiempo se le ha ido atribuyendo, provocando no pocas dificultades para aprehender unitariamente la institución”¹⁶⁶⁴. De estas palabras podemos inferir dos interesantes premisas: la evolución de la subvención a lo largo del tiempo y su versatilidad¹⁶⁶⁵, desempeñando entre otros roles la función de medida de fomento, canalizada directamente a través de la institución subvencional *per se*, y también indirectamente a través de beneficios tributarios.

6.1 Voluntariedad y coactividad

En las subvenciones se ha observado una nota de voluntariedad, evidenciada¹⁶⁶⁶ en el art. 61.2 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, que en caso de modificación de las condiciones de concesión, exige la aceptación del beneficiario: «*En el caso de que la Administración, a lo largo del procedimiento de concesión, proponga la modificación de las condiciones o la forma de realización de la actividad propuesta por el solicitante, deberá recabar del beneficiario la aceptación de la subvención. Dicha aceptación se entenderá otorgada si en la propuesta de modificación quedan claramente explicitadas dichas condiciones y el beneficiario no manifiesta su oposición dentro del plazo de 15 días desde la notificación de la misma, y siempre, en todo caso, que no se dañe derecho de tercero*». Se trata de una característica connatural a la actividad de fomento, en el entendimiento de que debe excluirse de éstas aquellos supuestos en que “la atribución patrimonial no devolutiva cubre, compensa o indemniza ciertas cargas que por imperativo legal los particulares deben cumplir”¹⁶⁶⁷; al respecto, recordemos que su definición contempla como requisito «*que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios*» (art. 2.1.a) de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones). En este sentido, se ha apuntado que las subvenciones operan como una suerte de donaciones modales¹⁶⁶⁸, contemplándose además entre dichos requisitos «*que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un*

¹⁶⁶⁴ FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La subvención: concepto y régimen jurídico*, op. cit.

¹⁶⁶⁵ Las diversas funciones que pueden desempeñar las subvenciones también fueron subrayadas por VILLAR PALASÍ en “Las técnicas administrativas de fomento y de apoyo al precio político”, *Revista de Administración Pública*; núm. 14, 1954, p. 72.

¹⁶⁶⁶ COLLADO BENEYTO, P. J.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones y a su Reglamento. Incidencia en la Generalitat Valenciana*, op. cit.

¹⁶⁶⁷ SAMANIEGO RIAÑO, P.: “Las subvenciones electorales”, *Anuario Jurídico de La Rioja*; núm. 11, 2006, p. 73.

¹⁶⁶⁸ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de derecho administrativo general*, op. cit., p. 366.

determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido» (art. 2.1.b)).

Se trata de una característica que también se proyecta sobre los beneficios tributarios, aunque creemos que hay un cierto matiz diferencial; en el caso de éstos esta nota se diluye en cierto modo a causa de la coactividad connatural al tributo¹⁶⁶⁹, de modo que el contribuyente tiene que optar por asumir la parte correspondiente de la prestación patrimonial o bien enervar el beneficio tributario. En cambio, en el caso de la subvención, el potencial beneficiario parte de una situación de plena libertad, pudiendo optar por solicitarla con la pretensión de que le sea concedida o no, y en caso contrario, su situación será la de partida; en cambio, en el caso del beneficio fiscal, deberá asumir por imperativo legal la carga tributaria que en ningún caso se verá neutralizada, satisfaciéndose el interés general por vía recaudatoria o extrarecaudatoria. Esta asimetría también se vislumbra a través del principio de legalidad: en el caso de los beneficios tributarios, en cuanto suponen un sacrificio de ingresos públicos y una postergación eventual de la coactividad tributaria a través del planteamiento de una vía alternativa de satisfacción del interés general, están cubiertos expresamente por la reserva de ley conforme al art. 133.3 CE. En cambio, en el caso de las subvenciones, el margen de operatividad que queda para la reglamentación es sustancialmente mayor, aunque sus basamentos vengán determinados por normas de rango legal, tanto en el caso del Estado (Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones), como en las Comunidades autónomas (*exempli gratia*, Ley de Cantabria 10/2006, de 17 de julio, de Subvenciones de Cantabria, o Ley 9/2007, de 13 de junio, de subvenciones de Galicia).

Se trata de una asimetría del principio de legalidad con reflejo constitucional, puesto que el art. 31.3 CE contempla que *«sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»*, y más específicamente el art. 133.3 establece que *«todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley»*; mientras que las subvenciones, en cuanto modalidad de gasto público, se someten a los principios vertebradores de éste, proclamados por el art. 31.2 CE sobre el que volveremos ut infra: *«El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía»*. Esta diferencia de tratamiento encuentra causa en la coactividad inherente al tributo, lógica a

¹⁶⁶⁹ GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, op. cit., p. 58 a 60. Apud MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, op. cit., p. 40.b

la que obedece a su vez el principio de legalidad tributaria; pero también al dinamismo connatural a la propia actividad del gasto público, distinta concepción que en ningún caso puede entenderse como arbitrariedad. La intervención vía gasto público a través de subvenciones debe estar al servicio de la equiparación característica de los derechos sociales, ahora bien, no puede suponer un menoscabo del derecho a la igualdad con sede en el art. 14 CE, reconociéndose además la equidad entre los principios del art. 31.2 CE. En definitiva, subvenciones y beneficios tributarios son mecanismos en manos de los poderes públicos para, en expresión del art. 9.2 CE, «*promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*».

Tanto en el caso de subvenciones como en el de los beneficios tributarios, además de satisfacer el interés general presente en los objetivos condicionantes, los resultados generalmente llevan aparejado cierto beneficio, más o menos directo, para los propios ciudadanos¹⁶⁷⁰. Éste, junto al incentivo económico que supone el beneficio tributario, deben erigirse como móviles para alinear el comportamiento de los contribuyentes en torno al interés general, que de acuerdo con el art. 2.1.c) LGS supone que «*el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública*». Es necesario que esta finalidad inspire el beneficio tributario, de modo que al igual que en el caso de las subvenciones¹⁶⁷¹, no puede convertirse en una vía para el enriquecimiento del beneficiario apartándose del interés público que informa, no solo a la minoración fiscal, sino al instituto del tributo en general. No obstante, tanto en subvenciones como en beneficios tributarios, los resultados serán de titularidad del beneficiario o contribuyente; por consiguiente, lo que se persigue es la adopción de un comportamiento, la ejecución de un proyecto o la realización de una actividad¹⁶⁷²; a la postre, una prestación personal con causa en los valores de igualdad material y solidaridad.

Por último, hay otro matiz diferenciador de interés entre las subvenciones y los beneficios tributarios, habida cuenta que éstos exigen de la ejecución previa de las correspondientes prestaciones personales, elemento que nos invita a introducir en

¹⁶⁷⁰ FERNÁNDEZ FARRERES, G.: "El concepto de subvención y los ámbitos objetivo y subjetivo de aplicación de la Ley" en *Comentario a la Ley General de Subvenciones*; Civitas, Pamplona, 2005, p. 37.

¹⁶⁷¹ COLLADO BENEYTO, P. J.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones y a su Reglamento. Incidencia en la Generalitat Valenciana*, op. cit.

¹⁶⁷² *Idem*.

nuestro discurso los denominados premios. En este sentido, la diferencia entre premio y subvención se ha descrito por algún autor en los siguientes términos: “Por premio se entendía la entrega dineraria que operaba *a posteriori*, como recompensa o reconocimiento de una previa actividad, trayectoria o comportamiento desarrollados por una persona física o jurídica, realizados de manera independiente a su otorgamiento. Por el contrario, en la subvención el reconocimiento del derecho a la percepción se decía que debía ser anterior al desarrollo del comportamiento o actividad por el beneficiario, que constituía el móvil o razón fundamental por la que aquél se comprometía al desarrollo de la concreta actividad de interés general”¹⁶⁷³; aunque se advierte que esta diferencia se desdibuja en aquellos casos, frecuentes por otra parte, en que las convocatorias de subvención contemplan el derecho a percepción en todos los casos en que se reúnan los requisitos marcados con el límite del crédito presupuestario asignado. Precisamente a esta lógica sería a la que obedecerían los beneficios tributarios, por cuanto constituyen materialmente minoraciones de la carga tributaria, pérdidas de ingresos públicos que pasan por la adjudicación a un elenco nominado de sujetos puesto que se hacen depender de ciertas condiciones, evidenciándose así su condición de subvenciones indirectas compartida por la generalidad de la doctrina científica. Desde esta perspectiva, podríamos considerar que la minoración tributaria disfrutada estaría fáctica aunque no normativamente vinculada al fin de interés general, materializándose después de la ejecución dicha reducción; condición que conectaría los beneficios tributarios con las subvenciones de fomento, que presentan esta nota de afectación como característica¹⁶⁷⁴.

6.2 Beneficios tributarios versus subvenciones

La íntima conexión entre subvenciones y beneficios tributarios coloca a los poderes públicos ante el nudo gordiano de optar por unos u otros instrumentos en el marco de la elaboración de políticas, cuestión con respuestas encontradas en el marco de la literatura científica. Seguidamente pasaremos a exponer brevemente ambas posturas, advirtiendo de forma preliminar, que la tendencia general es subrayar las virtudes de las subvenciones en detrimento de los beneficios tributarios.

Entre las críticas clásicas que han recibido los beneficios tributarios¹⁶⁷⁵

¹⁶⁷³ *Idem.*

¹⁶⁷⁴ “[...] la afectación de los fondos recibidos a un fin o al desarrollo de una conducta no es un elemento típico de la figura sino sólo de un subgrupo, integrado principalmente por las subvenciones de fomento”. PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*, *op. cit.*, p. 45. Apud COLLADO BENEYTO, P. J.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones y a su Reglamento. Incidencia en la Generalitat Valenciana*, *op. cit.*

¹⁶⁷⁵ De acuerdo con el elenco enumerado en: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND

encontramos, en primer lugar, los problemas de equidad que generan, evidenciados a través de problemas como la denominada “subvención al revés” o “efecto revés” – “*upside-down effect*”¹⁶⁷⁶– consistente en que, en condiciones de progresividad, la minoración causada por el beneficio tributario sobre la base imponible produce mayores efectos sobre cuantías altas que bajas de ésta¹⁶⁷⁷. De acuerdo con éste, a los sujetos situados en franjas superiores de la base imponible les corresponde tipo impositivo mayor, recibiendo en consecuencia un mayor impacto que los sujetos en inferiores. *Exempli gratia*, supongamos un tributo que estableciera un tipo impositivo del 15% para una base imponible hasta 15.000 unidades monetarias, y otro del 20% para cuantías superiores; y que además, el legislador prevea un beneficio tributario consistente en una deducción de 1.000 unidades monetarias a practicar sobre la base imponible por cualquier causa, como fines medioambientales. En el caso del tipo impositivo del 15% supondrá una pérdida recaudatoria –*revenue forgone*– de 150 unidades monetarias¹⁶⁷⁸, mientras que en el tipo del 20% estamos ante una pérdida de 200 unidades monetarias¹⁶⁷⁹; en cambio, cuando los poderes públicos operan vía subvención, para conseguir efectos semejantes hubiera asignado una cuantía única para todos los ciudadanos, constituyendo por tanto una forma de intervención más inflexible. Este diferente resultado puede encontrar explicación en la lógica que subyace a la progresividad, determinada por el principio de igual sacrificio¹⁶⁸⁰, que exige un incremento más que proporcional del tipo conforme aumenta la base imponible o manifestación de capacidad económica. *Mutatis mutandi*, cuando aplicamos un beneficio tributario sobre el que opera la progresividad, encontramos que el efecto desgravatorio se adapta correlativamente al impacto del gravamen.

En segundo lugar, se han denunciado los problemas de eficacia y eficiencia¹⁶⁸¹

DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, *op. cit.*, p. 25 y ss.

¹⁶⁷⁶ En honor a la expresión del propio Surrey: *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*; Harvard University Press, Cambridge, 1973.

¹⁶⁷⁷ GRAVELLE, J. G.: “Tax Expenditures” en *NTA Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*; 2nd ed., Washington, D.C., 2005. SURREY, S. S. Y MCDANIEL, P. R.: “The Tax Expenditure Concept and the Legislative Process” en *The Economics of Taxation*; Brookings Institution Press, Washington, D.C., 1980.

¹⁶⁷⁸ 1000 unidades monetarias de deducción a un tipo del 15%, suponen 150 unidades monetaria menos a recaudar.

¹⁶⁷⁹ 1000 unidades monetarias de deducción a un tipo del 20%, suponen 200 unidades monetarias menos en la correspondiente cuota tributaria.

¹⁶⁸⁰ MUKHERJEE, S.: *Modern Economic Theory*, 4th ed.; New Age International, New Delhi, 2002, p. 829.

¹⁶⁸¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, *op. cit.*, p. 29.

que generan los beneficios tributarios, hándicap acrecentado a consecuencia de la distribución de competencia *ratione materiae*; que supone que los poderes públicos diseñan las políticas y perfilan los instrumentos sobre los que éstas se apoyan de forma estanca, complicándose aún más este problema si tenemos en cuenta las reglas de competencia territorial¹⁶⁸². La consecuencia es que pueden producirse incoherencias como el incentivo de comportamientos que vengan impuestos por el propio ordenamiento, la coexistencia de refuerzos con un mensaje incoherente entre sí, duplicaciones de incentivos sobre el mismo género de conductas o, en contrapunto, dimensiones ausentes de incentivos a pesar de que pudieren resultar ámbitos especialmente idóneos sobre los que intervenir a través de instrumentos de esta naturaleza. Estas patologías, en definitiva, nos conducen al tercer argumento usual en contra de estos instrumentos extrafiscales, la necesidad de simplicidad; en expresión de la OCDE: “los aspectos de los gastos fiscales pueden causar que la complejidad resultante del conjunto exceda a la suma de la complejidad de las partes, tanto en la percepción pública como en la realidad”¹⁶⁸³. Y cuarto¹⁶⁸⁴, el hándicap de la suficiencia de ingresos, advirtiéndose que a diferencia de las subvenciones, los gastos fiscales tienen impredecibles efectos sobre la recaudación tributaria.

Frente a los inconvenientes expuestos, en contrapunto, cabe cuestionarse las razones que invitan a optar por la incorporación de beneficios tributarios en el marco del diseño de políticas de intervención sobre ámbitos concretos como el medioambiental. La OCDE también apunta algunas razones a favor de su utilización¹⁶⁸⁵ que seguidamente pasamos a exponer; es el caso de las economías de escala administrativas y especial alcance de estas medidas; al respecto, se subraya el papel que desempeña el impuesto como mecanismo de transmisión de información, posibilitándose conseguir determinados resultados que por vía subvencional podrían exigir mayores costes para la Administración. También la reducción del fraude; todos conocemos las intrincadas “ingenierías jurídicas” llevadas a cabo por los obligados tributarios para obviar el gravamen hasta el punto de transgredir los límites de la legalidad; por consiguiente, estos beneficios tributarios pueden constituir una vía para canalizar estas pretensiones que, si bien desde una óptica realista no ayudaran a que tales actos no se efectúen, sí evidencian la patente pretensión de reducir la obligación tributaria a su mínima

¹⁶⁸² SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, op. cit., p. 353.

¹⁶⁸³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, op. cit., p. 31.

¹⁶⁸⁴ *Ibidem*, p. 33.

¹⁶⁸⁵ *Ibidem*, p. 24 y ss.

expresión¹⁶⁸⁶. Igualmente se apela también a la importancia de ofrecer una gama más amplia de opciones al contribuyente; en este sentido, creemos que estas opciones en sede tributaria puede relajar la carga coactiva del tributo, de modo que en el marco de la indisponibilidad de la relación jurídico-tributaria, se permite ciertas opciones al contribuyente para cumplir con la satisfacción el interés público, más allá de la transferencia monetaria que subyace a la obligación tributaria principal.

En otro orden de cosas, algún autor también ha sistematizado las virtudes que presentan los beneficios tributarios en comparación con las subvenciones:

“I.- La existencia de fallos del mercado, como los asociados a las diferencias entre las tasas de rendimiento social y privado (debido a las externalidades) y a las diferentes perspectivas temporales por parte de los agentes, según se pretenda una rentabilidad a un mayor o menor plazo de tiempo.

II.- El logro de objetivos macroeconómicos, en particular, el uso con fines anticíclicos de estos estímulos a la inversión.

III.- Tratar de reforzar el ajuste estructural de las economías. Un ejemplo sería el fomento de la inversión en instalaciones productivas basadas en el consumo de energías renovables tras la experiencia de los shocks de los precios del petróleo en la década de los años 70.

IV.- La aspiración al logro de objetivos de ámbito regional de forma que se favorezca la inversión en aquellas regiones con un mayor atraso relativo o con ventajas comparativas.

V.- Finalmente, tratar de mejorar la posición de competitividad en el contexto internacional de una economía a través del fomento de la inversión en bienes de capital en pos de una creciente productividad”¹⁶⁸⁷.

Focalizándonos sobre la valoración de estos beneficios tributarios desde una

¹⁶⁸⁶ En interesantes palabras de ROSEMBUJ: “[...] las termitas fiscales, han agujereado el sistema tributario de tal forma, que ni siquiera ingresa lo suficiente para el gasto público ordinario. La brecha entre lo que se prevé recaudar y lo que efectivamente entra en el Tesoro es cada vez más amplia, a favor de los paraísos fiscales y territorios de baja o nula fiscalidad. Las fuerzas corrosivas son el comercio electrónico, el dinero electrónico, los precios de transferencia, los centros financieros off shore, los derivados financieros y los fondos de riesgo no regulados o apenas...” y la incapacidad de los gobiernos de gravar el capital financiero y las altas rentas d de las personas calificadas.” (Vito Tanzi)”. *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*; El Fisco, Barcelona, 2009, p. 15.

¹⁶⁸⁷ En expresión de CANSINO, apoyándose sobre la clasificación de OWENS. CANSINO MUÑOZ-REPISO, J. M.: ”El papel de los incentivos fiscales en el gravamen del beneficio de las sociedades: Justificaciones teóricas y regulación jurídica”, *Cuadernos de Estudios Empresariales*; núm. 6, 1996, p. 101. OWENS J. P.: ”Incentivos tributarios a la inversión nacional y extranjera”, *Hacienda Pública Española*; núm. 126, 1993.

perspectiva exclusivamente jurídica, lo cierto es que la generalidad de la doctrina se muestra bastante escéptica sobre sus virtudes. Por todos, reportaremos a nuestro discurso las siguientes palabras de algún conocido administrativista: “Pero, además, el empleo de estas técnicas se halla hoy en franca regresión, por considerarse contrarias a la ortodoxia de la imposición tributaria: un beneficio fiscal es un pago indirecto (bajo la forma de un ahorro de gasto del sujeto pasivo) que, en términos contables correctos, debiera ser sustituido por una prestación directa (esto es, una subvención)”¹⁶⁸⁸. En términos más generales, se ha aducido¹⁶⁸⁹ que la doctrina se inclina a favor de las subvenciones por su eficacia incentivadora más directa así como su transparencia. En relación a esta segunda cuestión en su proyección sobre los beneficios tributarios volveremos *ut infra*, a colación de los principios constitucionales que informan a los beneficios tributarios, en el entendimiento de que se trata de una de las cuestiones clave en relación a estos instrumentos extrafiscales.

Lo cierto es que, frente a tantas críticas, la OCDE invita a reflexionar con más detenimiento sobre el papel que desempeñan estos beneficios tributarios en el marco del diseño de políticas¹⁶⁹⁰. En este sentido, pensamos que existe un elemento diferencial entre beneficios tributarios y gasto directo que viene dado por el elemento de coactividad connatural el tributo, que ejerce una suerte de presión en el contribuyente, conminándolo a buscar alternativas. En este sentido, recordemos que el obligado tributario es insertado en el marco de la relación jurídico-tributaria por imperativo legal, y resulta además una situación indisponible; por consiguiente, se genera un contexto impregnado de coactividad que invita a buscar formas de minorar la carga tributaria. En el caso de la subvención, el elemento publicidad cobra gran importancia en cuanto condicionante para atraer al ciudadano para el consiguiente establecimiento del vínculo obligacional; al respecto, se contempla dicho principio entre los relativos a la gestión de las subvenciones (art. 8.3.a) de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones¹⁶⁹¹), así como se regula expresamente tal elemento (art. 18 de la Ley

¹⁶⁸⁸ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, op. cit., p. 362.

¹⁶⁸⁹ CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, op. cit., p. 36.

¹⁶⁹⁰ “With respect to the criticisms expressed above, other than those that relate to the choice of the benchmark, there is no intended implication that tax policy making should be devoid of politics, and that spending policy making should be mired in it. With budgetary resources scarce, all government allocation decisions should be as efficient as possible. There is a presumption that tax expenditures with valid policy objectives should be compared with possible spending policies that would achieve the same objective”. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax Expenditures in OECD Countries*, op. cit., p. 19 y 20.

¹⁶⁹¹ «La gestión de las subvenciones a que se refiere esta ley se realizará de acuerdo con los siguientes principios:

38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones ¹⁶⁹²). En el caso del tributo, opera desde una óptica *ex post*, aunque también es posible que un obligado tributario opte por un beneficio tributario obteniendo una minoración la que no tenía derecho. Como hemos expuesto, el régimen de fiscalización de los beneficios tributarios constituye uno de los caballos de batalla de estos instrumentos extrafiscales, cuestión que abordaremos seguidamente en el marco del examen de los principios vertebradores del gasto público.

7 Principios constitucionales del gasto público

a) *Publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación.*

b) *Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados por la Administración otorgante.*

c) *Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos».*

¹⁶⁹² «1. Los órganos administrativos concedentes publicarán en el diario oficial correspondiente, y en los términos que se fijen reglamentariamente, las subvenciones concedidas con expresión de la convocatoria, el programa y crédito presupuestario al que se imputen, beneficiario, cantidad concedida y finalidad o finalidades de la subvención.

2. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, la publicidad de las subvenciones concedidas por entidades locales de menos de 50.000 habitantes podrá realizarse en el tablón de anuncios. Además, cuando se trate de entidades locales de más de 5.000 habitantes, en el diario oficial correspondiente se publicará un extracto de la resolución por la que se ordena la publicación, indicando los lugares donde se encuentra expuesto su contenido íntegro.

3. No será necesaria la publicación en el diario oficial de la Administración competente la concesión de las subvenciones en los siguientes supuestos:

a) *Cuando las subvenciones públicas tengan asignación nominativa en los presupuestos de las Administraciones, organismos y demás entidades públicas a que se hace referencia en el artículo 3 de esta ley.*

b) *Cuando su otorgamiento y cuantía, a favor de beneficiario concreto, resulten impuestos en virtud de norma de rango legal.*

c) *Cuando los importes de las subvenciones concedidas, individualmente consideradas, sean de cuantía inferior a 3.000 euros. En este supuesto, las bases reguladoras deberán prever la utilización de otros procedimientos que, de acuerdo con sus especiales características, cuantía y número, aseguren la publicidad de los beneficiarios de las mismas.*

d) *Cuando la publicación de los datos del beneficiario en razón del objeto de la subvención pueda ser contraria al respeto y salvaguarda del honor, la intimidad personal y familiar de las personas físicas en virtud de lo establecido en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, y haya sido previsto en su normativa reguladora.*

4. *Los beneficiarios deberán dar la adecuada publicidad del carácter público de la financiación de programas, actividades, inversiones o actuaciones de cualquier tipo que sean objeto de subvención, en los términos reglamentariamente establecidos».*

Los beneficios tributarios presentan una dimensión híbrida: de una parte, son instrumentos que obedecen a la lógica inherente a la vertiente del gasto público; de otra parte, su engranaje se inserta en el marco del tributo, de modo que su presencia no puede desnaturalizar el gravamen contraviniendo sus principios constitucionales. Por consiguiente, el beneficio tributario obedece a ambas modalidades de principios tras las que se encuentra, en definitiva, la justicia impositiva –*Steuergerechtigkeit*– en el entendimiento de que ésta debe abordarse, como esgrime algún autor¹⁶⁹³, desde una perspectiva esencialmente jurídica, brindando los valores integrantes de la “tetralogía axiológica”¹⁶⁹⁴ las coordenadas básicas que, consteladas junto a los principios, y en su lectura al trasluz de los derechos, bosquejan el mapa a partir del que construir el sistema tributario superando pautas exclusivamente recaudatorias. Habida cuenta que trataremos los principios constitucional-tributarios¹⁶⁹⁵ en relación a la función extrafiscal en el marco de los tributos extrafiscales *ut infra*, abordaremos seguidamente a través del instituto del beneficio tributario cómo operan los principios vertebradores del gasto público vía beneficios tributarios.

Hay que diferenciar los principios vertebradores del presupuesto de los concernientes al gasto público¹⁶⁹⁶, instituciones ambas en obvia conexión. Focalizándonos sobre el gasto público, se diferencian dos tipos de principios al igual que en la materia tributaria: formales, el principio de legalidad (art. 133.4 CE); y materiales, los denominados principios de justicia material del gasto entendida como asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución conforme a los de eficiencia y economía; además, algún autor añade los principios de control y

¹⁶⁹³ En alusión al “Estado de los impuestos”, YEBRA MARTUL-ORTEGA aduce que “Estas consideraciones nos hacen pensar si estamos ante enfoques grizzottianos de la Hacienda Pública, donde también se entremezclan cuestiones jurídicas, como podrían ser los efectos que este “Estado de los impuestos” provoca sobre la justicia impositiva (*Steuergerechtigkeit*), la situación en que ésta se ve afectada, o la necesidad de acomodar nuevos planteamientos para una justa distribución de la carga impositiva. En mi opinión, el tema de la justicia impositiva es esencialmente jurídico y precisamente es una de las cuestiones con mayores connotaciones jurídico-constitucionales de nuestro moderno Derecho financiero alemán y no es conveniente mezclar su tratamiento con consideraciones ajenas al orden jurídico, a veces puramente ideológicas, o a otras de política fiscal”. *Constitución Financiera Española*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 175.

¹⁶⁹⁴ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁶⁹⁵ En relación a estos principios, entre otras cuestiones, la doctrina ha abordado la problemática de los beneficios tributarios en relación al principio de capacidad contributiva. SOLER ROCH, M. T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*; Civitas, Madrid, 1983.

¹⁶⁹⁶ Entre otros, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; GARCÍA NOVOA, C.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.; LÓPEZ DÍAZ, A. Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Manual de Derecho Presupuestario*; Comares - Dodeca, Granada, 2001, p. 7.

descentralización del gasto¹⁶⁹⁷. Por consiguiente, sobre la consideración de los beneficios tributarios como gastos fiscales, veremos cómo se resuelven al trasluz de estos principios, las diferentes preocupaciones que ha expresado la doctrina sobre las minoraciones tributarias que nos ocupan. En este sentido, examinaremos en primer lugar el sometimiento de su creación y modificación al principio de legalidad; y en segundo lugar, la consecución de la máxima eficacia y eficiencia en su utilización a través de los principios materiales; preocupaciones ambas ya reflejadas en la anterior LGT de 1963. Además, examinaremos su reclamado control, tanto desde una perspectiva *ex ante*, a través del bosquejo de los criterios que deberían servir a la evitación de su proliferación inidónea, como *ex post*, examinando someramente los mecanismos de fiscalización, cuestión clave que en no pocas ocasiones se aduce como argumento para su taxativa evitación.

7.1 Principio de legalidad

La proyección del principio de legalidad sobre los beneficios tributarios es susceptible de analizarse desde una doble óptica, a través de las perspectivas del gasto y del presupuesto. Comenzando por el gasto, la afectación de éste por el principio de legalidad viene reconocida por el art. 133.4 CE que expresa que *«las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes»*; por consiguiente, aceptando la concepción jurídica de los beneficios tributarios como subvenciones indirectas en observación de la literatura alemana¹⁶⁹⁸, de acuerdo con la concepción económica gastos fiscales, resulta lógico que los beneficios tributarios estén cubiertos por la reserva de ley. Además, el art. 31.3 establece que *«sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»*, y más específicamente, el art. 133.3 contempla que *«todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley»*.

En cuanto a la óptica del presupuesto, los beneficios fiscales también están vinculados al principio de legalidad tributaria a través de dicha institución, de acuerdo con el art. 134.2 al establecer que *«los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado»* en alusión al conocido como “Presupuesto de Beneficios Fiscales” o “Presupuesto de Gastos Fiscales”; dicho precepto ha de leerse en conexión con el art. 66.2 CE, que indica que *«Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del*

¹⁶⁹⁷ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, op. cit., p. 357.

¹⁶⁹⁸ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, op. cit., p. 131.

Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución». Esta labor fiscalizadora ejercida por el poder legislativo también encuentra reflejo en la “Memoria de Beneficios Fiscales” o “Memoria de Gastos Fiscales” prevista por el art. 37.2.i) LGP, cuyo carácter marginal ha subrayado la doctrina¹⁶⁹⁹ y sobre el que volveremos *ut infra*.

En relación al art. 133.3 CE, destacaremos la enmienda propuesta con éxito por el Diputado BRAVO LAGUNA BERMÚDEZ¹⁷⁰⁰ a la que ya hicimos mención en otro momento del discurso, cuya argumentación decía lo siguiente: “La única modificación, por tanto, consiste en la sustitución del término exención o desgravación fiscal sustituyéndolo por el de beneficio fiscal, que nos parece más amplio, puesto que entre las exenciones y desgravaciones fiscales no se comprenden algunos beneficios tales como, por ejemplo, las deducciones o reducciones tributarias, que también creemos que deben ser materia de reserva de ley”. Como dijimos en otro momento del discurso, aunque la intención fue dar cobertura a cualesquiera minoraciones de la carga tributaria, lo cierto es que de acuerdo con la interpretación expuesta del concepto de “beneficio fiscal”, tras dicha enmienda el precepto se estaría refiriendo a las minoraciones extrafiscales¹⁷⁰¹.

Además, la doctrina se ha cuestionado en relación a dicho precepto, así como al art. 134.2 CE, si el constituyente se referiría a la totalidad de los tributos o específicamente a los estatales. Al respecto, algún autor aduce que «La respuesta doctrinal se inclina por la segunda alternativa aduciendo que: “los tributos territoriales están sometidos al principio de legalidad en su establecimiento y también deben estarlo en las excepciones. Y en su colocación, porque la potestad tributaria lleva consigo la facultad de establecer los tributos en sus alternativas: sujeción/no sujeción y dentro de los supuestos de sujeción: gravamen/exención/bonificación”¹⁷⁰². Por nuestra parte, suscribimos esta postura, y además apuntamos que la causa de la mención *ex profeso* del Estado puede encontrar explicación en la realidad preconstitucional, como se ha observado por algún autor, el Fuero de los Españoles y la Ley Constitutiva de las Cortes de 1942 configuraban el poder tributario de forma originaria para el Estado,

¹⁶⁹⁹ CARBAJO VASCO, D.: “¿Existe un presupuesto de gastos fiscales en España?” en *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*; La Ley, Madrid, 2008, p. 269.

¹⁷⁰⁰ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas, núm. 87, Sesión núm. 19 celebrada el 13 de junio de 1978, p. 3209.

¹⁷⁰¹ *Vid.* Clasificación de las minoraciones expuesta *ut supra*.

¹⁷⁰² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 133: El gasto público”, *op. cit.* En el mismo sentido, VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en el Derecho Tributario, op. cit.*, p. 49.

supeditándolo para Municipios y Provincias a la Ley estatal¹⁷⁰³. Dicha concepción inspiró la redacción del art. 134.2 durante la gestación de la Carta Magna, en unos tiempos en que el Estado autonómico estaba por materializarse sobre unas bases todavía en redacción, y el régimen jurídico local distaba bastante del actual. En respeto a las coordenadas del presente discurso, no podemos detenernos en esta cuestión con el detenimiento que merecería; pero como prueba, podemos invocar la evolución constitucional de los actuales arts. 133.1 y 133.2, preceptos que suscitaron bastante más interés que el citado art.134.2, cuyo tenor literal rezó primigeniamente en el texto del anteproyecto de Constitución publicado el 5 de enero de 1978 así:

«1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.

2. Los territorios Autónomos y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes»¹⁷⁰⁴.

Pues bien, como se puede observar el adjetivo “originaria” aparece ya en el tenor literal del precepto; sin embargo, la transición al modelo autonómico se deja translucir en algunas de las enmiendas al Anteproyecto planteadas en relación al precepto que, sin éxito, plantearon su supresión. Es el caso de la Enmienda núm. 64¹⁷⁰⁵, que planteó una fusión de los dos apartados con el siguiente resultado: «*La potestad para establecer tributos corresponde al Estado, a los territorios autónomos, a las corporaciones locales y a aquellas otras entidades que gocen de regímenes forales históricos*»; la Enmienda núm. 649¹⁷⁰⁶ que propuso un único dictado como sigue: «*La potestad para establecer y exigir tributos corresponde al Estado, a los territorios autónomos y a las Corporaciones Locales, dentro de los límites fijados por las leyes, sin perjuicio de los regímenes forales históricos*»; o la Enmienda núm. 173¹⁷⁰⁷, que propuso conservar el adjetivo “originaria” aunque extendiendo dicho *status* también a Comunidades Autónomas con el siguiente dictado: «*La potestad originaria para establecer tributos corresponde al Estado y a los territorios autónomos mediante ley*». Aunque sin éxito, dan cuenta de la explicación de que el art. 134.2 se refiera únicamente al Estado; ahora

¹⁷⁰³ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 195.

¹⁷⁰⁴ Boletín Oficial de las Cortes, núm. 44, 5 de enero de 1978, p. 689

¹⁷⁰⁵ Planteada por el Diputado LETAMENDIA BELZUNCE, estas enmiendas fueron publicadas de forma separada aunque resultan de gran interés para indagar sobre la evolución de la Carta Magna a lo largo de su gestación.

¹⁷⁰⁶ Planteada por el Grupo Parlamentario Vasco, publicada por separado.

¹⁷⁰⁷ Planteada por el Grupo Parlamentario de la Minoría Catalana, objeto de publicación por separado.

bien, compartimos con algún autor¹⁷⁰⁸ que en la actualidad, esta consideración como “originaria” puede entenderse superada puesto que, el poder financiero de las Comunidades Autónomas, Provincias y Municipios está explícitamente reconocido en diversos preceptos (arts. 2, 137, 140, 142, 143 y 156), y teniendo en cuenta el desarrollo *ex post* del aparato autonómico, dicho desarrollo normativo resulta necesario de facto.

Una interrogante similar se plantea en relación a la interpretación del art. 133.3 CE, que recordemos reza «*todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*». Se pueden aplicar argumentos similares a los expuestos en relación a la superada dicotomía entre poder financiero originario y derivado; además, al igual que en relación al art. 134.2 CE, algún autor¹⁷⁰⁹ se inclina por interpretar el precepto en el sentido de su aplicación a la generalidad de tributos. Compartimos este planteamiento, y creemos que se podría aducir un motivo adicional al trasluz de la doble lectura observada en el principio de legalidad tributaria¹⁷¹⁰: en primer lugar, como garantía individual, con lógica en el principio de autoimposición o consentimiento del impuesto por parte de los propios contribuyentes a través de la representación¹⁷¹¹; y en segundo lugar, como institución al servicio de un interés colectivo, asegurándose así la carga democrática sobre el procedimiento de imposición, es decir, en el marco del bosquejo de las vías de reparto de la carga tributaria. En este sentido, parece lógico que sea exigible el mismo rigor para el establecimiento de vías de reconocimiento de carga tributaria como para su puntual postergación, puesto que relajar las exigencias en relación a los beneficios tributarios teniendo en cuenta su poder desgravatorio supondría, en cierto modo, sobreseer dicho principio de legalidad tributaria. Además, invocando la segunda dimensión reportada y de acuerdo con la óptica iusfundamental de nuestro discurso, resulta aconsejable que en el marco del recurso a beneficios tributarios en cuanto instrumentos extrafiscales positivos, se asegure cierta carga democrática que, a la postre, vendría a asegurar la aceptación de la medida concreta al margen de su fundamentación en el catálogo iusfundamental.

7.2 Principio de asignación equitativa de fondos públicos

El art. 31.2 CE goza de la consideración de precepto vanguardista¹⁷¹²,

¹⁷⁰⁸ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 195.

¹⁷⁰⁹ VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en el Derecho Tributario*, *op. cit.*, p. 49.

¹⁷¹⁰ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 75 y ss.

¹⁷¹¹ Entre otros muchos, también reconoce esta dimensión: CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, *op. cit.*, p. 132.

¹⁷¹² CAZORLA PRIETO, L.: “El control financiero externo del gasto público en la Constitución”, *op. cit.*, p.

estableciendo primigeniamente en sede constitucional las claves para la construcción jurídica de una teoría en torno a la justicia del gasto¹⁷¹³. Este precepto completa los criterios relativos a la tributación, generándose como resultado una relación sinérgica entre ambas modalidades convergiendo en torno a la justicia; en palabras de FUENTES QUINTANA: “la Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición”¹⁷¹⁴. Entre otros aspectos de interés, subrayamos la utilización de las palabras “necesidades públicas”, viniendo éstas expresadas de la mano del catálogo de derechos, organizados a su vez en torno a generaciones, vertebradas en torno a valores como vimos¹⁷¹⁵. Desde esta perspectiva, cuando los principios de justicia operan bajo la orientación axiológica de los valores integrados en la “tetralogía axiológica”¹⁷¹⁶, que a su vez polarizan las diferentes generaciones de derechos, cuyo elenco constituye el fundamento más inmediato de los instrumentos extrafiscales; se están superando las voluntades políticas para convertirlas en intervenciones de los poderes públicos al servicio del Estado constitucional¹⁷¹⁷.

En relación a la expresión “asignación equitativa” creemos que es importante formular una puntualización; como es sabido, la igualdad es diferente de la equidad, constituyendo ésta la igualdad en sentido material, resultando a su vez más amplio el valor de justicia, en relación al que se ha interpretado este precepto como una “proscripción del gasto injusto”¹⁷¹⁸, reputándose por tal aquel que obvia los valores constitucionales¹⁷¹⁹. Por consiguiente, creemos que teniendo en cuenta que el gasto público también está al servicio de los derechos de solidaridad, por ejemplo, cuando se financia un programa de intervención ambiental; quizás resultaría más ortodoxo que el

87.

¹⁷¹³ RODRÍGUEZ BEREJIO, A.: “Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución” en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p. 353.

¹⁷¹⁴ Diario de Sesiones del Senado, núm. 45, de 29 de agosto de 1978, p. 1989.

¹⁷¹⁵ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

¹⁷¹⁶ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁷¹⁷ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *Presupuesto del Estado y la Constitución*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, p. 270 y ss.

¹⁷¹⁸ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, *op. cit.*, p. 361.

¹⁷¹⁹ *Idem.*

tenor literal del precepto constitucional utilizara la expresión “asignación justa”.

Ahondando sobre el contenido¹⁷²⁰ de este principio de asignación equitativa de los fondos públicos, resulta esencial en la determinación de su contenido su conexión con los valores integrantes de la “tetralogía axiológica”¹⁷²¹; el art. 9.2 CE establece que «*corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*», disposición ésta que evidencia la construcción de la eficacia de los derechos sociales y de solidaridad a través de principios vinculantes para los poderes públicos. Por consiguiente, su intervención para la consecución en medida variable de este objetivo tiene consecuencias financieras obvias, tanto desde la perspectiva fiscal en cuanto a la financiación de los servicios públicos, como extrafiscal, cuando se articulan beneficios tributarios orientados a tales fines. Por tanto, con independencia del signo financiero de la intervención de los poderes públicos, también en el caso de las subvenciones indirectas a través de la articulación de beneficios tributarios, tales valores orientan la relevante intervención pública, al trasluz de la marcada dimensión objetiva que presentan los derechos de segunda y tercera generación.

Partiendo de la premisa de que el principio de asignación equitativa de los gastos públicos busca el gasto justo al trasluz de la “tetralogía axiológica”¹⁷²², y que el gasto arbitrario es reputado como un gasto injusto¹⁷²³; resulta de obligado examen el papel desempeñado por el principio de interdicción de la arbitrariedad en relación a los beneficios tributarios, teniendo en cuenta su consideración como subvención indirecta. El citado principio de interdicción de la arbitrariedad, en expresión acuñada por LEIBHOLZ, ha sido objeto de evolución en su recepción por nuestro ordenamiento¹⁷²⁴; diferenciándose en su contenido la prohibición de la desigualdad al igual que en su concepción anglosajona, y además, imponiendo un límite a cualquier forma de discrecionalidad; concibiéndose como resultado por la doctrina como una especie de

¹⁷²⁰ *Idem.*

¹⁷²¹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁷²² FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁷²³ *Idem.*

¹⁷²⁴ La evolución experimentada por este principio en su recepción española ha sido relatada por DESDENTADO DAROCA en “El principio de interdicción de la arbitrariedad” en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010, p. 181 y 182.

“principio paraguas”¹⁷²⁵. No podemos dedicar a este principio de interdicción de la arbitrariedad el tiempo que nos gustaría, aunque merecería un análisis pormenorizado en relación al gasto público, aunque sí advertiremos que guarda una interesante conexión con el principio de asignación equitativa de los gastos públicos, a propósito de los beneficios tributarios, desde una doble perspectiva: en primer lugar, no resulta novedoso afirmar la reclamada prohibición de discrecionalidad en el caso de los gastos públicos, esgrimiéndose por algún autor que constituye un inexorable elemento del juicio de legitimidad de los beneficios tributarios¹⁷²⁶; en segundo lugar, porque dichas minoraciones están sometidas al control constitucional de razonabilidad en cuanto inexorable mecanismo para superar los reprobables privilegios fiscales y, a la postre, posibilitar la labor de equiparación de mano de los poderes públicos connatural a los derechos sociales.

Por último, es importante subrayar que el gasto público presenta una pluralidad de manifestaciones a la vista de la vasta realidad sobre la que opera, circunstancia ésta que dificulta el establecimiento de parámetros exhaustivo de justicia al respecto, siendo necesario un análisis pormenorizado¹⁷²⁷. No obstante, dicha labor imprescindible debe partir de la delimitación de las directrices a partir de las que abordar este análisis caso por caso; la construcción de estos basamentos sobre la base de los principios proclamados por el art. 31.2 CE es el objeto de nuestro discurso, focalizándonos sobre los beneficios tributarios de acuerdo con su consideración como instrumentos extrafiscales positivos en el marco de la taxonomía expuesta al comienzo del presente capítulo.

7.3 Principios de eficiencia y economía

Es necesario esbozar someramente el significado de la eficiencia y economía en

¹⁷²⁵ “El principio de interdicción de la arbitrariedad en nuestro ordenamiento jurídico no es, pues, únicamente un criterio de apoyo para la aplicación del principio de igualdad, sino que tiene un alcance mucho más amplio y de especial relevancia para las potestades discrecionales. Al igual que en el mundo anglosajón, la interdicción engloba la prohibición de la desigualdad, pero no se detiene ahí, sino que supone un veto a cualquier otra forma de abuso de la discrecionalidad. Acto arbitrario sería, pues, todo aquel que se opone a la ley y al Derecho, un acto «negatorio del Derecho», «que se le contraponen radicalmente». *Ibidem*, p. 182.

¹⁷²⁶ “El juicio de legitimidad de la utilización del expediente del *gasto fiscal* o beneficio tributario en la persecución de fines extrarecaudatorios se compone de dos vertientes cuya verificación exonera a estas técnicas desgravatorias de no ser calificadas de auténticos *privilegios* o discriminaciones injustificadas: por un lado, la exigencia de que dichos fines están reconocidos constitucionalmente y por otro, su conjugación con los principios de justicia material tributaria”. Entre otros, CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, *op. cit.*, p. 37.

¹⁷²⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 31: El gasto público”, *op. cit.*

cuanto objeto del presente principio, cuestión ésta no exenta de controversia. Para algún autor¹⁷²⁸ hacen referencia a la misma realidad en el bien entendido de que aluden a la minimización del coste y a la maximización de los objetivos a partir de éste. Otros se aventuran a discernir entre ambos términos¹⁷²⁹, indicando que la eficiencia implica “que los fines propuestos se consigan realmente. Como esto es algo que no se puede garantizar, el contenido del principio de eficiencia simplemente exige la utilización «correcta e idónea» de los medios, en el sentido de objetivamente más eficaz para conseguir los medios que se proponen”¹⁷³⁰, mientras que la economía significaría “que los recursos económicos que manejan los entes públicos, recursos escasos por naturaleza, se empleen de manera tal que se obtenga la más amplia rentabilidad del gasto”¹⁷³¹. Esta operación de hermeneútica jurídica gana en complejidad cuando añadimos la noción de eficacia aludida por el art. 103.1 CE en los siguientes términos: «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho»; encontrándonos como resultado ante una triada de conceptos –eficiencia, economía y eficacia– polarizados constitucionalmente en sentido material en torno al gasto público. Como veremos, se trata de parámetros que encuentran perfecta proyección sobre los beneficios tributarios, constituyendo interesantes líneas maestras para la construcción dogmática que sustente su utilización; no obstante, alguna autora apunta que las evidencias en torno a su capacidad para alcanzar los objetivos pretendidos, deben ser superiores a las mostradas por las subvenciones para que se vea legitimada su utilización atendiendo a los problemas de equidad que suscitan¹⁷³².

¹⁷²⁸ SUÁREZ SUÁREZ, A. S.: “El control de economía, eficiencia y eficacia en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas”, *Hacienda Pública Española*; núm. 80, 1983.

¹⁷²⁹ En el mismo sentido, CALVO ORTEGA expresa que: “El primero de ellos (eficiencia) supone la mejor utilización de los recursos existentes para la obtención de determinados objetivos. Esta relación medios-fines es algo concreto y por tanto susceptible de verificación, y siempre cabe la comparación con otros modelos históricos o actuales y el debate con otras alternativas. El principio de economía puede ser objeto, aún, de una medición mucho más fácil, ya que supone actuar sobre los medios elegidos con la finalidad de que su coste sea menor siempre dentro de los estándares permitidos de calidad”. *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. II. Derecho Presupuestario*, op. cit. 12^a ed., p. 572.

¹⁷³⁰ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. Y OTROS: *Manual de Derecho Presupuestario*, op. cit., p. 10.

¹⁷³¹ *Ibidem*, p. 11.

¹⁷³² “Desde el punto de vista teórico, los beneficios fiscales (o gastos fiscales) son una de las figuras más controvertidas en la doctrina hacendística en relación con la utilidad en la consecución de los objetivos para los que se crean, puesto que el fundamento último de su empleo reside en que la alteración que producen en el principio de equidad impositiva quede suficientemente justificada con el logro del objetivo económico que con ellos se persiga, pero no existen suficientes estudios empíricos que avalen o rebatan las teorías. En este sentido, el Prof. Gonzalo y González destaca la conveniencia de “comprobar con

El trio de conceptos citado lo podemos encontrar plasmado en sede legislativa en el marco de nuestro ordenamiento en diversos preceptos de la LGP como el art. 120.6 que, entre los fines de la contabilidad del sector público estatal, contempla «proporcionar información para el ejercicio de los controles de legalidad, financiero, de economía, eficiencia y eficacia»; también en el art. 7.2 de la más reciente Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera que reza: «La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público». En el contexto del Derecho comparado, a título de ejemplo, podemos citar en el caso de Argentina la Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, que entre los objetivos de dicho texto normativo contempla en su art. 4: «Garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos».

Desde nuestro punto de vista hay que poner en conexión esta triada con los tipos de auditorías contempladas por las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (“*International Standards of Supreme Audit Institutions*” o ISSAI), que albergan los Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público (ISSAI 100), Normas Profesionales de Nivel 3 relativas a la conducción de auditorías individuales que contienen principios profesionales que gozan de reconocimiento general en orden a la realización de una fiscalización eficaz e independiente de las entidades del sector público¹⁷³³. Su art. 22 (ISSAI 100/22¹⁷³⁴) contempla tres modalidades de auditoría: auditoría financiera (*Financial audit*) que “se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable.

asiduidad y rigor la auténtica eficacia de numerosos beneficios fiscales reconocidos por nuestro ordenamiento tributario, dado el elevado coste, en términos de pérdida de recaudación, que implican”. Otros sectores doctrinales han comenzado a poner de manifiesto que en el contexto de reformas tributarias el campo de acción para la instauración de nuevos tributos o de mayores tasas impositivas es cada vez más limitado, por lo que resulta muy valioso disponer de análisis de los BF a efectos de su posible consideración como nuevas fuentes de recursos (a través lógicamente de su eliminación)”. FERNÁNDEZ ESPINOSA, M. G.: “Los beneficios fiscales y su control externo”, *Auditoría pública*; núm. 35, 2005, p. 92.

¹⁷³³ ISSAI 100, p.1

¹⁷³⁴ De acuerdo con los Principios de Clasificación para Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) cada disposición recibe la denominación de artículo, de acuerdo con el principio 8.º dicho precepto debe citarse indicando “ISSAI 100/22”; no obstante, hemos colocado esta designación al lado de la utilizada habitualmente en la literatura científica para facilitar la identificación del artículo a lo largo del seguimiento del discurso.

Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude o error” (ISSAI 100/22); auditoría de desempeño (*Performance audit*¹⁷³⁵) que “se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. El desempeño se examina contra los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones de mejora” (ISSAI 100/22); y auditoría de cumplimiento (*Compliance audit*) que “se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones o autoridades que rigen a la entidad auditada. Estas autoridades pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración financiera sana del sector público y la conducta de los funcionarios públicos” (ISSAI 100/22).

Como podemos observar, la propia definición de auditoría de desempeño ya hace mención a la tríada economía, eficiencia y eficacia, concretando los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño el contenido de los principios de economía, eficiencia y eficacia; mismo elenco de conceptos que dedujimos de la lectura constitucional, y sobre cuyo significado en el ámbito de la fiscalización pasamos a abordar por su especial interés en conexión con la Carta Magna. En cuanto al principio de economía, “significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio” (ISSAI 300/11); y su objetivo es examinar “la economía de las actividades, de conformidad con principios y prácticas administrativas precisas, así como con políticas de gestión” (ISSAI 3100/9). Pasando al principio de eficiencia, “significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad” (ISSAI 300/11); y su objetivo es examinar “la eficiencia en la utilización de recursos humanos, financieros y de otro tipo, lo que incluye la evaluación de los sistemas de información, las medidas de desempeño y los arreglos de supervisión, así como los procedimientos seguidos por los entes auditados para remediar las deficiencias

¹⁷³⁵ También denominada “*value for money audit*”, expresión que utiliza, entre otros muchos: CASTELLS, A.: “El papel del Tribunal del Cuentas Europeo en la Unión Europea: balance y perspectivas”, *Auditoría pública*; núm. 12, 1997, p. 74.

identificadas” (ISSAI 3100/9). Por último, el principio de eficacia “se refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos” (ISSAI 300/11); y su objetivo es examinar “la eficacia del desempeño en relación con el logro de los objetivos del ente auditado, y la auditoría del impacto real de las actividades en comparación con el impacto previsto” (ISSAI 3100/9).

Ciertamente, dicha tríada de principios no obedece a la casualidad, sino que encuentra causa en el marco de la reforma de la gestión pública, dentro del contexto del New public management¹⁷³⁶ (NPM), ámbito en el que se acuñaron las denominadas como “las tres Es” –“*the three Es*”– durante la década de los 80 del pasado siglo¹⁷³⁷ en referencia a los factores que la componen (*economy, efficiency and effectiveness*); proponiéndose por algún autor la sustitución del término *economy* por *equity* con la finalidad de marcar las diferencias entre cliente, consumidor y ciudadano (*customer, consumer and citizen*), tríada a su vez conocida como “las tres Ces” –“*the three Cs*”–¹⁷³⁸. A su vez, atendiendo a la cadena de valor –*value chain*– encontramos que la auditoría en relación al factor economía operaría sobre los recursos –*inputs*–; la auditoría de eficiencia sobre los recursos, proceso –*process*– y productos –*outputs*–; y por último, la auditoría de efectividad sobre los resultados –*outcomes*–¹⁷³⁹. Partiendo de este esquema, cobra sentido la separación del principio de equidad que operaría en la asignación de recursos públicos, respecto de los principios de economía, eficacia y eficiencia que cobran especial sentido en sede de ejecución del presupuesto, en el marco de la realización del gasto público, erigiéndose el beneficio fiscal como una modalidad de éste para la efectiva consecución del «Estado social y democrático de Derecho».

Especialmente controvertida resulta la juridificación de estos principios a través de los que dotarles de virtualidad jurídica. En opinión de algún autor, los principios de economía y eficacia quedarían traducidos como «de buena administración» y el de eficiencia en el de «proporcionalidad»¹⁷⁴⁰; desde la perspectiva de otra autora, la

¹⁷³⁶ Término acuñado por Hood en “A Public Management for All Seasons?”, *Public Administration*; núm. 69, 1991.

¹⁷³⁷ POLLITT, C.: “Beyond the managerial model: the case for broadening performance assessment in government and the public services”, *Financial Accountability and Management*; 23, 1986, p. 155 a 170.

¹⁷³⁸ RADNOR, Z. Y MCGUIRE, M.: “Performance management in the public sector: fact or fiction?”, *International Journal of Productivity and Performance Management*; 533, 2004, p. 248 y 249.

¹⁷³⁹ POLLITT, C.; GIRRE, X.; LONSDALE, J.; MUL, R.; SUMMA, H. Y WAERNESS, M.: *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*; Oxford University Press, Oxford, 1999. Citado por GRÖNLUND, A.; SVÄRDSTEN, F. Y ÖHMAN, P.: “Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden”, *International Journal of Public Sector Management*; 242, 2011, p. 109.

¹⁷⁴⁰ “De igual modo, tampoco existe ningún obstáculo para reconocer, desde un punto de vista legal, que

conexión se evidencia entre los principios de eficiencia y buena administración¹⁷⁴¹. En respeto a las coordenadas básicas del presente trabajo, nos resulta imposible detenernos a examinar cómo recepciona nuestro ordenamiento “las tres es” –the three es– y su virtualidad en relación a los beneficios tributarios, aunque sí subrayamos esta interesante conexión con el principio de proporcionalidad, de especial interés en relación al análisis iusfundamental de los instrumentos extrafiscales que nos ocupa. Por tanto, el principio de asignación equitativa en su aplicación a los beneficios tributarios, invitaba a examinar tales instrumentos al trasluz de la interdicción de la arbitrariedad, y a su vez, el elenco de principios que acabamos de examinar apunta a la aplicación del control de proporcionalidad; tales directrices serán examinar con ocasión de la aplicación del control de proporcionalidad sobre los beneficios tributarios, cuestión sobre la que profundizaremos *ut infra*.

8 Mecanismos de control

Los principios hasta ahora expuestos suponen las coordenadas en sede constitucional para la vertebración del gasto público, erigiéndose por tanto como imperativo en su desarrollo normativo. En este sentido, recordemos que en la jurisprudencia constitucional ha expresado que «*los principios constitucionales y los derechos y libertades fundamentales vinculan a todos los poderes públicos (arts. 9.1 y 53.1 de la Constitución) y son origen inmediato de derechos y obligaciones y no meros principios programáticos*»¹⁷⁴². Por consiguiente, aunque los poderes públicos están vinculados por los expuestos principios constitucionales relativos al gasto público,

el gasto público debe programarse y emplearse de acuerdo a los principios de economía y eficiencia, según reza el art. 31.2 de nuestra Constitución dentro de la Sección segunda («De los derechos y deberes de los ciudadanos»), Capítulo II, del Título I: «De los derechos y deberes fundamentales». Paralelamente, desde el punto de vista procedimental, puede observarse que estos principios provenientes de la doctrina de Gestión pública y de contenido fundamentalmente económico en origen, aparecen hoy en día integrados en principios procedimentales, legalmente reconocidos y que los propios Tribunales tratan de aplicar. En este sentido, los principios de economía y eficacia quedarían traducidos como «de buena administración» y el de eficiencia en el de «proporcionalidad», aunque es verdad que los Tribunales encuentran a menudo dificultades a la hora de interpretar estos principios. Finalmente, la propia LOFAGE, reconoce a la economía y a la eficiencia como principios, respectivamente, de organización y funcionamiento (art. 3)». GIL IBÁÑEZ, A. J.: “Administración, Gestión pública y Derecho: el Derecho administrativo como obstáculo o como facilitador en un contexto de innovación y complejidad”, *Actualidad Administrativa*; núm. 1, 2003.

¹⁷⁴¹ “Un principio que ha evolucionado presentando unas notas que lo convierten en uno de los principales «actores» en el escenario de la actuación y control de los poderes públicos y que aparece claramente vinculado con el derecho fundamental de buena administración (del que es requisito previo), aplicable a cualquier decisión de gestión administrativa (entendida ésta en sentido amplio). Así, la vertiente económica de la decisión administrativa cobra realce jurídico, pudiendo ser parámetro de control”. GIMENO FELIU, J. M.: “El principio de eficiencia” en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010, p. 1258 y 1259.

¹⁷⁴² SSTC 15/1982, y reitera en las posteriores 254/1993, 31/1994, 169/2003.

resulta inexorable el establecimiento de mecanismos de control que garanticen su observancia, no escapando los beneficios tributarios en su concepción como modalidad de gasto, de este planteamiento.

La doctrina científica advierte de la aplicación de los criterios de justicia en relación al ingreso sobre el gasto¹⁷⁴³, concebidos como un reverso de éstos¹⁷⁴⁴, subrayándose especialmente esta conexión en el caso del principio de capacidad económica¹⁷⁴⁵. En el tema que nos ocupa, la conexión entre principios evidencia sino la híbrida situación de los beneficios tributarios, que deben observar los principios en relación al gasto, pero igualmente estrechar siquiera someramente los relativos al ingreso, que a la postre, guardan a juicio de la doctrina clara conexión, circunstancia que facilitaría la construcción de la teoría jurídica de los beneficios tributarios.

En cualquier caso, es necesario someter a control el expediente de los beneficios tributarios en relación a su utilización por los poderes públicos en el marco de la actividad administrativa de fomento; viéndose integrados con frecuente entre la pluralidad de instrumentos que integran las políticas públicas. Para desarrollar esta labor resulta imprescindible contar con dos elementos: de una parte, la elaboración de una construcción doctrinal que permita determinar si tales beneficios tributarios operan realmente al servicio de los valores integrantes de la “tetralogía axiológica”¹⁷⁴⁶, respondiendo a las necesidades subyacentes a las generaciones de derechos; de otra parte, la dotación de evidencias procedentes de la utilización de estos instrumentos extrafiscales que, fomentando la transparencia, permitan la aplicación de dicha elaboración dogmática, sometiendo a evaluación la actuación de los poderes públicos.

En relación a la elaboración de la una construcción dogmática de control del recurso a los beneficios tributarios por parte de los poderes públicos, encontramos en los principios de justicia del gasto público ciertas directrices previstas por el

¹⁷⁴³ “[...] los criterios de justicia que contiene el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución pueden ser de aplicación, mutatis mutandis, al gasto público, y siempre que no se trate de «obligaciones consolidadas» en las que no puede entrar la opción política, de momento al menos. El retraso con que la doctrina científica se ha encarado con el gasto público comporta las insuficiencias normativas que se vienen anotando”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 31: El gasto público”, *op. cit.*

¹⁷⁴⁴ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, *op. cit.*, p. 363.

¹⁷⁴⁵ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 11, 1976, p. 378 y ss. HERRERO SUAZO, S.: “El gasto público en la Constitución y en los ordenamientos jurídicos de las diversas administraciones” en *Gobierno y administración en la Constitución*, vol. I; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988. Citado por PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, *op. cit.*, p. 363.

¹⁷⁴⁶ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

constituyente dirigidas a los poderes públicos; ahora bien, tomando estas como referencia, en necesario ponerlos en conexión con los valores vertebradores de las generaciones de derechos, así como con el elenco de derechos *per se* para, como resultado, perfilar estos parámetros de control. En este sentido, hemos visto a través del análisis de tales principios que guardan evidente conexión con el control de interdicción de la arbitrariedad, así como en definitiva, con los controles constitucionales, sobre los que profundizaremos *ut infra*. En cuanto a la facilitación de evidencias para que tales controles operen, abordaremos el papel desempeñado al respecto por la “Memoria de Beneficios Fiscales” y el “Presupuesto de Beneficios Fiscales”; documentos ambos que dan testimonio, ineficiente como veremos, de la utilización de tales instrumentos extrafiscales por parte de los poderes públicos. Por nuestra parte, comenzaremos en esta segunda cuestión, para abordar al final del presente capítulo la construcción dogmática de control a través de los citados controles.

8.1 Presupuesto de beneficios fiscales

La técnica de los informes de gastos fiscales –*tax expenditure reports*– consiste básicamente en una relación de los beneficios tributarios vigentes en el ordenamiento y estimaciones del coste al que pueden ascender en términos de pérdida de ingresos fiscales –*tax revenue forgone*–¹⁷⁴⁷. Esta práctica tuvo lugar inicialmente en Alemania y los Estados Unidos a finales de la década de 1960, con la finalidad de promover la transparencia del sistema tributario y del procedimiento presupuestario¹⁷⁴⁸, aunque en la actualidad constituye una práctica adoptada por la generalidad de regímenes presupuestarios¹⁷⁴⁹.

En nuestro ordenamiento tiene sede en el art. 134.2 CE, que constituye un precepto de rango constitucional tildado de vanguardista a la luz de la inexistencia de precedentes similares. Esta obligación presupuestaria de consignar el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, encuentra explicación en la intención de reforzar las pautas de ordenación de los beneficios fiscales, que previamente marcó la LGT de 1963 habida cuenta de la escasa virtualidad jurídica de que gozaron, así como en la relevancia que tenían los beneficios fiscales en el momento de gestación de nuestra Carta Magna. Como aportación más reciente a la regulación de los beneficios tributarios, hacer mención al art. 14.2 de la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de Noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos

¹⁷⁴⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures*, *op. cit.*, p. 38.

¹⁷⁴⁸ SURREY, S. S.: *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, *op. cit.*

¹⁷⁴⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures*, *op. cit.*, p. 101.

presupuestarios de los Estados Miembros, cuyo objetivo es «*reforzar la responsabilización nacional y de disponer de unos requisitos uniformes con respecto a las normas y los procedimientos que configuran los marcos presupuestarios de los Estados miembros*»¹⁷⁵⁰, estableciendo su art. 14.2 que: «*Los Estados miembros publicarán información detallada sobre la incidencia de los beneficios fiscales en los ingresos*».

En efecto, como advertimos al comienzo de nuestro análisis, la doctrina científica advirtió tempranamente la proliferación e intensificación de beneficios tributarios; como prueba de ello, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria contenía algunas disposiciones reguladoras, abordando esos conflictivos instrumentos extrafiscales. Entre otras disposiciones, el art. 14 establecía una Memoria preceptiva con ocasión de su establecimiento, modificación o prórroga en los siguientes términos:

«Uno. Todo proyecto de Ley por el que se proponga el establecimiento, modificación o prórroga de una exención o bonificación tributaria, requerirá que, previamente, el Ministro de Hacienda haya expuesto al Gobierno en Memoria razonada:

a) La finalidad del beneficio tributario, y

b) La previsión cifrada de sus consecuencias en los ingresos públicos.

Dos. La Memoria se unirá al Proyecto de Ley para su presentación a las Cortes».

Se trataba de una medida especialmente interesante en diverso sentido: la mera presencia de dicha Memoria invitaba a reparar sobre la existencia del incentivo fiscal, obligaba a conectar el beneficio con las políticas existentes con fundamento en el elenco de derechos y, exigía una cuantificación del impacto en cuanto a pérdida de ingresos que supondrá *–revenue forgone–*. Aunque se trata de una medida de sumo interés que sería interesante rescatar en nuestro ordenamiento, creemos que requeriría de ciertos retoques; al respecto, está planteada como una intensificación del control del legislativo sobre el ejecutivo; sin embargo, habida cuenta del principio de legalidad tributaria que cubre expresamente a los beneficios tributarios¹⁷⁵¹ (art. 133.3 CE) y que las directrices básicas de las políticas materiales son fijadas por el legislativo, dicho documento debería partir del poder legislativo o un órgano especializado en dicho sentido. Al

¹⁷⁵⁰ Considerando Primero.

¹⁷⁵¹ *Vid.* Tratamiento del principio de legalidad en relación a los beneficios tributarios antes abordado.

respecto, recordemos el dictado del art. 66.2 CE: «*Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución*».

Volviendo sobre la anterior LGT, su artículo 15 establecía una previsión en relación a la vigencia de las minoraciones tributarias en los siguientes términos:

«Las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un período de cinco años, salvo que se establezcan expresamente a perpetuidad o por mayor o menor tiempo, y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia.

El Gobierno, por iniciativa del Ministerio de Hacienda, propondrá periódicamente a las Cortes la prórroga de las que deban subsistir».

En relación a esta norma es importante hacer una diferenciación sobre las diferentes modalidades de minoraciones tributarias, que recordemos, hemos reconducido a dos categorías: exenciones, de naturaleza esencialmente técnica, y beneficios tributarios, con finalidad extrafiscal o suasoria¹⁷⁵². Pues bien, las primeras, por su propia naturaleza, no deberían tener limitada su vigencia, debiendo incardinarse a nuestro juicio entre las minoraciones a perpetuidad; en contrapunto, en el caso de las segundas, habida cuenta de su consideración de medidas puntuales y sometidas a un régimen de fiscalización más intenso en relación a sus resultados, generalmente resultan más idóneas para la fijación de un plazo de vigencia determinado que, obviamente, puede ser ampliado en todo caso en función de los resultados obtenidos en pro de la realización del «*Estado social y democrático de Derecho*» propugnado por el art. 1 CE. En este sentido, en el Estado francés encontramos el art. 17 del *Projet de loi de finances pour 2014* con la significativa rúbrica de “supresión de dispensas fiscales ineficientes o inútiles” –*Suppression de dépenses fiscales inefficaces ou inutiles*–.

Por otra parte, su art. 74.2 contemplaba una interesante medida en los siguientes términos:

«Siempre que la Ley reguladora de cada tributo conceda un beneficio de exención o bonificación cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido, la administración hará figurar el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, la que se hará constar por nota marginal de afeción en los Registros públicos»

¹⁷⁵² Vid. Exposición de esta taxonomía al comienzo del presente capítulo.

En el caso de los beneficios tributarios, a diferencia de las exenciones, su carácter suasorio hace recomendable subrayar desde la óptica del ciudadano el ahorro fiscal que le ha propiciado el desempeño de determinadas pautas de conducta; esta expresión individualizada de la minoración practicada refuerza el comportamiento en un doble sentido: favorece su repetición y, en caso de cumplimiento parcial, invita a obtener una minoración aún mayor vía beneficio tributario.

Sin embargo, a pesar del acierto de muchos de los mandatos previstos por la anterior LGT, lo cierto es que se denunció su escasa virtualidad jurídica apelando a la existencia de grupos de presión e intereses económicos¹⁷⁵³, motivo que, entre otros, acució el debate constitucional en torno a los criterios de justicia en relación al gasto público. Como es sabido, el resultado se encuentra en el tenor literal del art. 134.2 que contempla el “Presupuesto de Beneficios Fiscales” en los siguientes términos: «*Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*».

Este Presupuesto de Beneficios Fiscales es definido por la última Memoria de Beneficios Fiscales existente en el momento de redacción de estas líneas como “la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá a lo largo del año, como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social”¹⁷⁵⁴. De forma especialmente descriptiva, la doctrina utiliza la expresión de “esqueleto de las ideologías del Estado”¹⁷⁵⁵ por cuanto explicita “las relaciones de poder y las diferencias ideológicas existentes entre las diferentes alternativas políticas que dan vida a la

¹⁷⁵³ “Partiendo de la negativa experiencia que supuso la inaplicación de los arts. 14 y 15 de la antigua Ley General Tributaria, Ley 230/1963, de 28 de diciembre; y de las resistencias que los grupos de presión e intereses económicos oponían a la información pública en este terreno, al ser conscientes de que muchos de tales «beneficios fiscales», cualquiera que fuese la técnica de su instrumentación (exenciones, bonificaciones, deducciones en la cuota, etc.), no respondían adecuadamente al interés general sino a la búsqueda de ventajas particulares para su actividad económica o colectivo social; nuestros reformadores democráticos llevaron a la propia Constitución Española, a nuestra Carta Magna, la exigencia de que, junto a los PGE, figurase siempre un PBF”. CARBAJO VASCO, D.: “¿Existe un presupuesto de gastos fiscales en España?”, *op. cit.*, p. 267.

¹⁷⁵⁴ P. 7 de la Memoria de Beneficios Fiscales incorporada al Proyecto de Ley correspondiente a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

¹⁷⁵⁵ “[...] los legisladores constitucionales opinaban que un buen PBF mejoraría la utilización del PGE como instrumento de las Políticas Públicas y coadyuvaría a una mayor claridad y democratización en el conocimiento y debate de los presupuestos, documento éste que, como se afirma doctrinalmente, constituye el «esqueleto de las ideologías del Estado» y donde se comprueban las relaciones de poder y las diferencias ideológicas existentes entre las diferentes alternativas políticas que dan vida a la sociedad democrática”. CARBAJO VASCO, D.: “El presupuesto de Gastos Fiscales en la Constitución Española”, *X Aniversario de la Constitución Española*; núm. 45, 1988, p. 25 y ss.

sociedad democrática”. A título de ejemplo, la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, establece en su art. 3 la siguiente previsión: «*Los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado se estiman en 38.360.150,00 miles de euros. Su ordenación sistemática se incorpora como anexo al estado de ingresos del Estado*». Además, anexo al Estado de ingresos, en el marco de los Anexos de desarrollo de ingresos y gastos¹⁷⁵⁶ se incorpora un desglose más detallado, concretando dicha previsión en relación a diferentes modalidades de capacidad económica tenidas en cuenta por el sistema tributario para establecer gravámenes.

Es importante advertir que, al margen de lo que pudiera parecer, no se trata de un mero instrumento formal, sino que le han arrojado dos funciones¹⁷⁵⁷: de una parte, informar del volumen de ingresos sacrificados por los beneficios tributarios –*revenue forgone*–; y de otra, la de constituir un punto de partida para conocer la eficacia y eficiencia de los beneficios fiscales concedidos; no obstante se ha denunciado además la inexistencia de un documento de ejecución del Presupuesto de Beneficios Fiscales¹⁷⁵⁸. Estas funciones contrastan frontalmente con el denunciado tratamiento marginal¹⁷⁵⁹ que dispensa nuestra LGP a este documento, generándose una contravención del espíritu del art. 134.2 de la Carta Magna, que da cuenta del interés del constituyente por afrontar el problema de los beneficios tributarios. Como pruebas adicionales de la escasa relevancia del presupuesto de beneficios fiscales, se ha aducido también la escasa atención que ha recibido en sede legislativa, denunciándose esta situación en términos muy expresivos como sigue: “sorprende la mención superficial que se dedica al mismo en los textos legislativos básicos de nuestro Ordenamiento Financiero: nada se dice sobre este instrumento en la LGT/2003, apenas el art. 37.2 en la Ley General

¹⁷⁵⁶ A título de ejemplo, para el ejercicio presupuestario 2014 se prevén beneficios fiscales por valor de 20.233.780,00 miles de euros en relación a la renta, 13.430,00 miles de euros sobre el capital, 18.039.170,00 miles de euros por impuestos indirectos, y 73.770,00 miles de euros por tasas, precios públicos y otros ingresos; resultando un total de 38.360.150,00 miles de euros, acorde con la cuantía declarada por el art. 3 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014.

¹⁷⁵⁷ “[...] el Presupuesto de Beneficios Fiscales [...] no es un mero instrumento formal, sino una útil herramienta que sirve para informar a los ciudadanos de la magnitud de los recursos dejados de recaudar por esta vía y de los sectores de contribuyentes a los que beneficia, así como para conocer con exactitud la eficacia y eficiencia de los beneficios fiscales concedidos, si fuera posible ex ante, pero, en todo caso, ex post, una vez adoptada la medida”. BURGOS BELASCOAÍN, J.: “El presupuesto de Beneficios Fiscales para 2005”, *Presupuesto y Gasto Público*; núm. 38, 2005, p. 82. También citado por IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*; núm. 7, 2010, p. 7.

¹⁷⁵⁸ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta”, *op. cit.*, p. 9.

¹⁷⁵⁹ CARBAJO VASCO, D.: “¿Existe un presupuesto de gastos fiscales en España?”, *op. cit.*, p. 269.

Presupuestaria; en las diferentes Leyes de Presupuestos, solamente figura un artículo (generalmente, el tercero) que manifiesta su cuantía y un Anexo estadístico; ausencia de procedimientos y normas amplias sobre su elaboración y contenidos; desconocimiento generalizado, para el mundo exterior e, incluso, para el colectivo de estudiosos del Derecho Tributario del papel del Grupo de Trabajo, encargado de su redacción, etc”¹⁷⁶⁰.

La problemática situación que venimos describiendo está agudizada por su tratamiento en relación a las Haciendas autonómicas y locales¹⁷⁶¹; en el caso de las primeras, recordemos que el art. 21.Uno LOFCA reza: «*Los presupuestos de las Comunidades Autónomas tendrán carácter anual e igual período que los del Estado, atenderán al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos de los organismos y entidades integrantes de la misma, y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a tributos atribuidos a las referidas Comunidades*»; mientras que en las segundas, salvo error, no encontramos disposición que regule esta cuestión. El citado precepto post constitucional de la LOFCA creemos que no brinda la respuesta en cuanto a la *intentio* del constituyente, puesto que al margen de que la inclusión del importe de todos los beneficios tributarios en los presupuestos generales del Estado no obsta a que, por su parte, las Comunidades autónomas efectúen idéntica práctica en relación a sus propios tributos; algún autor¹⁷⁶² entiende que el dictado del precepto constitucional se refiere a la totalidad de tributos; por nuestra parte, suscribimos la conveniencia de esta interpretación, aunque desde una óptica pragmática advertimos que estamos ante previsiones del gasto que puedan suponer estos beneficios fiscales, y además, una obligación análoga está contemplada en sede de la LOFCA, de modo que la integración de las estimaciones correspondientes a la totalidad de Comunidades podría entorpecer la fase de elaboración y aprobación de los presupuestos.

Además, es importante tener en cuenta que se trata de un dato que deben consignar cada uno de los presupuestos autonómicos al trasluz de la obligación contemplada en sede de la LOFCA, por lo que simplemente habrá que consultar cada uno para obtener el correspondiente dato. No obstante, lo cierto es que dicho mandato ganaría en seguridad de venir previsto expresamente por nuestra Norma fundamental, es decir, que se retoque el precepto constitucional. Sin embargo, creemos que no sólo debería hacer mención al presupuesto, sino que sería especialmente relevante que en

¹⁷⁶⁰ *Ibidem*, p. 269 y 270.

¹⁷⁶¹ *Ibidem*, p. 271.

¹⁷⁶² Como VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en el Derecho Tributario*, op. cit., p. 49.

sede de la Carta magna se contemple la “Memoria de Beneficios Fiscales” que después abordaremos, introduciendo un mandato en relación a la totalidad de tributos del Estado. En relación a ésta, secundamos la propuesta también expresada por algún autor consistente en la elaboración de un documento único que recopile todos los beneficios tributarios de las diferentes Administraciones¹⁷⁶³, con el siguiente contenido:

“a) Describir e informar acerca de la situación y datos que proporcionan los diferentes PBF publicados en España.

b) Analizar la metodología de cálculo de los mismos, los problemas que plantean y las lagunas de información que ofrecen.

c) Intentar su consolidación, ofreciendo, en la medida de lo posible, un auténtico «Presupuesto de Beneficios Fiscales de las Haciendas Públicas españolas», completo, cerrado, único y elaborado con metodología uniforme.

d) Relacionar los beneficios fiscales existentes con las diversas Políticas Públicas en las cuales deben enmarcarse, señalándose sus elementos de coordinación y, en su caso, de contradicción interna.

e) Exponer una metodología uniforme o, al menos, generalizada para evaluar el coste-beneficio de los beneficios fiscales existentes en España, incluyendo algún ejemplo significativo de la misma.

f) Hacerlo, en cada caso, a partir de las apropiadas experiencias internacionales y comparando la situación española con la de los Estados de nuestro entorno (OCDE)”¹⁷⁶⁴.

Por último, creemos que es importante destacar que el presupuesto de beneficios fiscales está diseñado desde una perspectiva ex ante, es decir, contiene previsiones sobre los beneficios tributarios; sin embargo, no contiene algún parámetro de fiabilidad en relación a tales previsiones, por ejemplo, tomando como referencia entre otros aspectos, el nivel de desviación experimentado en relación a las cifras apuntadas en anteriores presupuestos. Dicha práctica se lleva a cabo en otros Estados, como en el caso del Informe anual del Estado de Nueva York sobre gastos fiscales, que contempla 5 niveles de fiabilidad de las estimaciones del montante de estos gastos fiscales¹⁷⁶⁵.

¹⁷⁶³ CARBAJO VASCO, D.: “¿Existe un presupuesto de gastos fiscales en España?”, *op. cit.*, p. 274.

¹⁷⁶⁴ *Ibidem*, p. 274 y 275.

¹⁷⁶⁵ “Estimates of the cost of tax expenditures have different levels of reliability based on the accuracy of both the data and the estimation procedure. For all of the taxes, with the exception of the Sales and

8.2 Memoria de beneficios fiscales

La Disposición adicional vigésimocuarta de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 establece que, a partir de los presupuestos para 1996, el Informe económico financiero incorporará una memoria explicativa de la cuantificación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Con ocasión de la aprobación de la Ley General Presupuestaria de 2003, esta exigencia pasa a integrarse en su art. 37.2 en los siguientes términos:

«1. El proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, integrado por el articulado con sus anexos y los estados de ingresos y de gastos, con el nivel de especificación de créditos establecido en los artículos 40 y 41 de esta ley, será remitido a las Cortes Generales antes del día 1 de octubre del año anterior al que se refiera.

2. Al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado se acompañará la siguiente documentación complementaria:

[...]

i) Una memoria de los beneficios fiscales»

Como hemos expuesto, el Presupuesto de Beneficios Fiscales contemplado por el art. 134.2 CE contempla una consignación del importe de dichas minoraciones tributarias; por su parte, la memoria de beneficios fiscales anexa al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado aportaría información adicional, es decir, tiene una finalidad explicativa en expresión del legislador según la Disposición adicional que la introdujo. A diferencia del Presupuesto de Beneficios Fiscales, esta Memoria de Beneficios Fiscales está expresamente prevista por el constituyente, estando reconocida

Compensating Use Tax, the Department of Taxation and Finance assigns the highest category of reliability, Level 1, to estimates based on information from actual tax returns that were verified for accuracy. It assigns Level 2 to estimates based on data files containing unverified or incomplete information from actual tax returns. Neither of these return data sources is augmented with audit information. In Level 3 estimates, average marginal tax rates are applied to aggregate data. This sometimes includes Federal tax return data from the Internal Revenue Service's Statistics of Income. Level 4 estimates are based on national tax expenditure estimates made by the Federal Joint Committee on Taxation (JCT) or the Office of Management and Budget (OMB) or are estimates derived from non-tax data sources.

[...]

The last level of estimates, Level 5, includes those items for which no reliable data source currently exists”.

Annual Report on New York State Tax Expenditures; 2013-14.

en la actualidad en la disposición citada de la LGP. Desde nuestro punto de vista, ésta constituye un acercamiento en orden a mejorar el régimen jurídico de los beneficios tributarios, intentando a través de este documento explicativo clarificar su situación; no obstante, veremos que resulta insuficiente en diversos aspectos.

En cuanto a su contenido, no existe una delimitación de éste en sede legislativa, siendo necesario recurrir a las diferentes memorias elaboradas con ocasión de cada uno de los proyectos de Ley de Presupuestos Generales del Estado para su examen; como advierte la propia Memoria, se trata de un contenido que se ha ido definiendo con el transcurso de los años a través de su elaboración. En la última memoria, correspondiente al ejercicio presupuestario 2014, se enumeran los siguientes aspectos como integrantes de su contenido:

“- La delimitación del concepto de "beneficio fiscal".

- El examen de los cambios normativos recientes que pudieran afectar al PBF y, cuando se dispone de información suficiente, el procedimiento para evaluarlos cuantitativamente.

- La descripción de las hipótesis de trabajo, las fuentes estadísticas utilizadas y las metodologías de cuantificación del PBF.

- La clasificación de los beneficios fiscales por tributos y por políticas de gasto.

- Las innovaciones incorporadas en este PBF en comparación con el contenido del inmediatamente anterior”¹⁷⁶⁶.

Como se puede observar, aborda la concreción del concepto de beneficios fiscales, cuestión ésta especialmente relevante como vimos en otro momento del discurso; además, es importante advertir que los beneficios fiscales tienen reflejo, además de en el Presupuesto y en la Memoria de Beneficios Fiscales, en el denominado libro amarillo de presentación de los presupuestos generales a las Cortes¹⁷⁶⁷, explicando de forma muy sintética el contenido de la Memoria de Beneficios fiscales, resultando ésta significativamente más detallada.

Un aspecto especialmente interesante de la Memoria de Beneficios Fiscales, de acuerdo con la concepción del presupuesto como *«vehículo de dirección y orientación*

¹⁷⁶⁶ Pp. 5 y 6 de la Memoria de Beneficios Fiscales adjunta a la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

¹⁷⁶⁷ P. 194 y ss

*de la política económica»*¹⁷⁶⁸ en expresión de la jurisprudencia constitucional, es la conexión de los beneficios tributarios con las diferentes políticas de gasto; al respecto, dicho documento utiliza la “clasificación por políticas de gasto” para vincular los diferentes beneficios fiscales con las distintas políticas públicas. El resultado es especialmente interesante, puesto que permite a las Cortes Generales contar con una guía de referencia de los diferentes beneficios fiscales, no solo a efectos de la aprobación del presupuesto, sino también de cara al diseño de políticas en torno a ámbitos materiales. Sin embargo, hay que reconocer que su valor pragmático desmerece sobremanera al ceñirse únicamente a los beneficios establecidos por tributos estatales, obviando la existencia de estas minoraciones en el marco de la Hacienda autonómica y local; a mayor abundamiento, el legislador no prevé en la LOFCA ni en el régimen local, mandato análogo que permitiera, siquiera, contar con dicho dato aunque no sea integrado en la Memoria de Beneficios Fiscales como sería deseable.

Para establecer las conexiones entre los beneficios tributarios y las políticas de gasto público se utilizan cuatro niveles jerárquicos conforme a las pautas de clasificación funcional, con la finalidad de relacionar dichas minoraciones tributarias con la finalidad a la que sirven: Estrato 1, compuesto por un dígito, que comprende cinco grandes áreas de gasto: “Servicios públicos básicos”, “Actuaciones de protección y promoción social”, “Producción de bienes públicos de carácter preferente”, “Actuaciones de carácter económico” y “Actuaciones de carácter general”; Estrato 2, con dos dígitos, integra 26 políticas; Estrato 3, con 3 dígitos, grupos de programas; y Estrato 4, relativo a programas de gasto, con un cuarto dígito de carácter alfanumérico de acuerdo con la naturaleza del gasto: finalistas¹⁷⁶⁹, instrumentales o de gestión¹⁷⁷⁰. A modo de referencia, los Presupuestos Generales del Estado, siguiendo la estructura de los últimos ejercicios, contienen aproximadamente 200 programas, 87 grupos de programas, 26 políticas de gasto y 5 áreas de gasto. De acuerdo con esta ordenación, se utiliza la estructura por programas de gasto, estando constituido cada uno de éstos por un conjunto de créditos, y a su vez el art. 35.1 de la LGP define los créditos presupuestarios como «*cada una de las asignaciones individualizadas de gasto, que figuran en los presupuestos de los órganos y entidades a que se refiere el artículo 33.1.a) de esta ley, puestas a disposición de los centros gestores para la cobertura de*

¹⁷⁶⁸ SSTC 27/1981 y 65/1987.

¹⁷⁶⁹ “Son aquellos a los que se pueden asignar objetivos cuantificables e indicadores de ejecución mensurables como por ejemplo, el programa de *Creación de infraestructuras de carretera*”.

¹⁷⁷⁰ “Tienen como finalidad la administración de recursos para la ejecución de actividades generales de ordenación, regulación y planificación; la realización de una actividad para la que no se pueden establecer objetivos cuantificables; o bien el apoyo a un programa finalista. Como ejemplo se puede citar el programa de *Dirección y servicios generales de Asuntos Exteriores*”

las necesidades para las que hayan sido aprobado».

Una de las denuncias que formuló la doctrina científica es la omisión de los criterios de ordenación¹⁷⁷¹, situación que parece querer resolver la Memoria de Beneficios Fiscales, que en su redacción correspondiente al ejercicio 2014 explicita los siguientes:

“1. Se examina si la norma tributaria que regula el incentivo fiscal que se trata de clasificar indica, de manera expresa, una finalidad concreta (vgr.: creación de empleo, acceso a la vivienda, preservación del medio ambiente, impulso de la investigación y el desarrollo, etc.), tiene como destino a determinado grupo o sector económico (agrícola, industrial, PYME, etc.) o está dirigido a un específico estrato social (vgr.: pensionistas, desempleados, discapacitados, etc.). En caso de que dichos objetivos tengan su reflejo en algún programa de gasto presupuestario, el beneficio fiscal se asigna al mismo y su importe figura incluido en la política de gasto a la cual pertenezca el programa.

2. Si no se verifica esa primera premisa, a partir de la definición del incentivo cuyo beneficio fiscal se pretende clasificar, se elige aquel programa de gasto al cual se puede ajustar mejor o en el que se recoja alguna dotación presupuestaria de gastos reales que procedan de conceptos análogos a los que ocasionan los beneficios fiscales. Tal circunstancia se presenta, por ejemplo, en algunas de las exenciones del IRPF que se aplican a determinadas pensiones y prestaciones económicas de carácter público.

3. En caso de que un incentivo fiscal abarque una pluralidad de fines y a partir del contenido de la norma y de las fuentes tributarias no se pudiera determinar cuál tiene un carácter prioritario, se procede a escoger el programa de gasto en el que exista algún concepto vinculado al beneficio fiscal o atendiendo al que se considera su efecto numérico preponderante o de mayor trascendencia social o económica (vgr.: la asignación de la deducción por maternidad del IRPF a uno de los programas que incluye gastos relativos a la familia, dentro de la política denominada “servicios sociales y promoción social”).

4. Para los incentivos que generan beneficios fiscales en los impuestos de naturaleza indirecta, se conviene en adoptar un enfoque de la oferta de los productos en lugar del sujeto que los adquiere o consume, ya que se entiende que favorecen unos menores precios y un incremento de la demanda, lo que potencia la producción y los resultados de las empresas. Cada concepto se adscribe al

¹⁷⁷¹ “[...] nuestro PBF se limita a asignar, sin criterios objetivos, ni práctica motivación, los beneficios fiscales de cada año en las 26 categorías de gasto público que, con mejor o peor sistemática, recoge el PGE”. CARBAJO VASCO, D.: “¿Existe un presupuesto de gastos fiscales en España?”, *op. cit.*, p. 272.

programa que incluye gastos presupuestarios del sector económico afectado por la medida tributaria. En caso de que los operadores económicos que intervengan en la fabricación o comercialización de los productos pertenezcan a dos o más sectores diferentes para los que existan programas de gasto, se escoge aquel cuyo peso cuantitativo es mayor o percibe en mayor medida el beneficio fiscal.

5. Como elemento de cierre, en caso de que, de acuerdo con las anteriores reglas, no sea factible ubicar el beneficio fiscal en un programa de gasto concreto, se procede a asignarlo a la política denominada “otras actuaciones de carácter económico”. También se actúa de igual manera cuando los importes de los beneficios fiscales corresponden a varios conceptos que pueden ser adscritos a múltiples programas o políticas distintas, pero respecto a los cuales no cabe su desglose ni se conoce el peso de sus componentes”¹⁷⁷².

Se puede examinar la asignación de todos los beneficios fiscales a las diferentes políticas de gasto en la Memoria para el ejercicio presupuestario 2014¹⁷⁷³. Tomando como ejemplo algún gasto fiscal contemplado por los Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, el art. 68.7 de la 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 prevé una deducción por alquiler de la vivienda habitual¹⁷⁷⁴ que se incardina en la política de gasto “Acceso a la vivienda y fomento de la edificación” (Grupo 261) asciendo a un total de 168.380,00 € (miles de euros). Por último, para adquirir consciencia del montante de las pérdidas de ingresos a través de beneficios tributarios en relación a las diferentes políticas de gasto, aportamos el siguiente cuadro:

**Clasificación de los beneficios fiscales según políticas de gasto
Ejercicio presupuestario 2014**

Ordenación según importe

¹⁷⁷² Pp. 263 y 264 de la Memoria de Beneficios Fiscales adjunta a la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

¹⁷⁷³ Pp. 269 y ss. de la Memoria de Beneficios Fiscales adjunta a la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

¹⁷⁷⁴ «Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. La base máxima de esta deducción será de:

a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales,

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales».

Política de gasto	Importe (millones de euros)	Estructura
Fomento del empleo	7.608,95	19,8%
Otras actuaciones de carácter económico	6.087,86	15,9%
Comercio, turismo y PYME	4.947,61	12,9%
Agricultura, pesca y alimentación	3.811,73	9,9%
Acceso a la vivienda y fomento de la edificación	3.475,41	9,1%
Servicios sociales y promoción social	3.436,92	9,0%
Sanidad	2.471,13	6,4%
Pensiones	1.657,43	4,3%
Deuda pública	1.410,56	3,7%
Subvenciones al transporte	924,67	2,4%
Educación	918,57	2,4%
Cultura	647,22	1,7%
Servicios de carácter general	312,93	0,8%
Infraestructuras	259,70	0,7%
Investigación, desarrollo e innovación	244,35	0,6%
Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias	73,77	0,2%
Industria y energía	35,58	0,1%
Política exterior	23,80	0,1%
Desempleo	11,96	0,0%

Fuente: Elaboración propia a partir del cuadro 17 de “Clasificación de los beneficios fiscales 2014, según políticas de gasto” incluido en la Memoria de Beneficios Fiscales adjunta a la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, p. 275.

8.3 Valoración prospectiva

En el control financiero se ha diferenciado una triple perspectiva¹⁷⁷⁵ en función de su proyección sobre la cuantía, el concepto y la eficacia, aplicable a los beneficios tributarios para su análisis desde su concepto como gastos indirectos; en el caso de éstos, la doctrina ha formulado críticas diversas que nos permiten apuntar someramente algunos aspectos puntuales que se erigen como posibles líneas futuras de reforma. Entre estas críticas, se advierte que el Presupuesto y la Memoria de Beneficios Fiscales

¹⁷⁷⁵ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta”, *op. cit.*, p. 7.

contienen previsiones en relación a los diferentes beneficios tributarios, datos que de acuerdo a la dicotomía que apuntamos al comienzo del presente trabajo vemos que también se extienden a algunas exenciones; sin embargo, no se aportan datos sobre la eficacia¹⁷⁷⁶. En este sentido, recordemos que los beneficios tributarios no constituyen meras pérdidas de ingresos, sino que constituyen auténticas técnicas de fomento llamados a incardinarse en políticas materiales, junto a instrumentos de otra naturaleza; desde esta perspectiva, cobra interés el sometimiento a evaluación de los resultados. No solo en el marco del Derecho administrativo cobra cada vez más importancia esta evaluación de las políticas, también en el contexto de la literatura científica iusfundamental se ha advertido de la importancia de desarrollar técnicas de monitoreo que relacionen medios y resultados, o la fijación de objetivos o *benchmarks* que actúen a modo de indicadores¹⁷⁷⁷. Aunque el origen de la evaluación científica de programas públicos se señala a principios del Siglo XX¹⁷⁷⁸, en el caso concreto del gasto público se intensificó el control y optimización al respecto en el marco del *Planning Programming Budgeting System* (PPBS), entre cuyos fines encontramos¹⁷⁷⁹: un análisis del producto generado en relación a los objetivos marcados, la elección de programas alternativos atendiendo a la estimación en costes o la interesante integración de la presupuestación en el proceso de elección de políticas públicas.

En los últimos años, la evaluación de las políticas públicas ha ganado relevancia sustancialmente; en el caso español, encontramos la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios que entró en funcionamiento el 1 de enero de 2007, con un relevante papel no solo desde la óptica del desempeño material de las políticas, sino también desde la perspectiva del gasto público, en cuanto al análisis de la eficacia (art. 103.1 CE), así como eficiencia y economía (art. 31.2 CE), principios materiales vertebradores de aquél como hemos expuesto. Conforme al art. 12.11 del Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, se determina la adscripción de esta agencia al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a través de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas. Sobre sus funciones en relación a los recursos públicos, la Disposición adicional sexta del citado texto

¹⁷⁷⁶ *Idem*.

¹⁷⁷⁷ COURTIS, C.: “Los derechos sociales en perspectiva. La cara jurídica de la política social”, *op. cit.*, p. 202 y 203.

¹⁷⁷⁸ AGENCIA ESTATAL DE EVALUACIÓN DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS Y LA CALIDAD DE LOS SERVICIOS: *Fundamentos de evaluación de políticas públicas*; Ministerio de Política Territorial y Administración Pública, Madrid, 2010, p. 31.

¹⁷⁷⁹ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, *op. cit.*, p. 165.

normativo establece que: «*La Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios, de acuerdo con las previsiones del Real Decreto 1418/2006, de 1 de diciembre, por el que se aprueba su Estatuto, adaptará su plan de acción para incluir en el mismo las evaluaciones sobre el uso racional de los recursos públicos y eficiencia en la gestión de las Administraciones Públicas en su conjunto, mediante la celebración, en su caso, de convenios de colaboración con las comunidades autónomas, las entidades locales y las entidades que se determinen*».

Desde nuestro punto de vista, es posible que estemos ante los cimientos para el desarrollo del Derecho de los gastos públicos, en cuanto al desarrollo doctrinal de los principios constitucionales previstos en su conexión con su materialización, en pro de la actividad prestacional de la Administración; entendemos que este campo de análisis debería extenderse al caso de los gastos públicos de modo que, a la postre, se facilite información para la perfección técnica en el marco del diseño de políticas. En cualquier caso, es pronto para adelantar conclusiones sobre una cuestión auténticamente en vías de desarrollo. En este sentido, la Guía “Fundamentos de evaluación de políticas públicas” elaborada en el seno de la citada Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios advierte que “El ejercicio de la transparencia de las acciones públicas las acerca a los ciudadanos que las financian y les otorga legitimidad. Los ciudadanos necesitan saber, no sólo en qué se gasta su dinero, sino qué resultados y qué impactos producen con ese gasto”; en definitiva, una invitación a profundizar al trasluz de los principios constitucionales vertebradores del gasto público con sede en el art. 31.2 CE sobre dicha actividad a través de la que se torna en efectivo el «Estado social y democrático de Derecho» propugnado desde el primer precepto de la Carta Magna. En este mismo sentido, creemos que esta crucial actividad de evaluación debe alcanzar los beneficios tributarios como instrumentos incardinados en políticas públicas, cambio que pasa por: *ex ante*, reformar su procedimiento de adopción integrando estudios que permitan al poder legislativo una decisión fundamentada sobre su establecimiento; y *ex post*, profundizando en la línea que inició la Memoria de Beneficios Tributarios pero que se ha revelado como insuficiente¹⁷⁸⁰.

Sería recomendable que dicha Memoria ampliara su contenido. En primer lugar, ofrece una visión segmentada del sistema de beneficios tributarios, obviando los obrantes en el marco autonómico y local. En el caso de los segundos, el legislador puede encontrar el elenco de posibles minoraciones en el TRLRHL, aunque del *quantum* que suponen o el nivel de implantación. Dicha información, tanto autonómica

¹⁷⁸⁰ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta”, *op. cit.*, p. 9.

como local, puede ser interesante a efectos de diseñar el marco extrafiscal general, es decir, el conjunto de mensajes de contenido suasorio que recibe el ciudadano y contribuyente, en aras a evitar mensajes contradictorios o estímulos ineficientes entre otras anomalías que éste puede presentar. Esta situación revela, además, la necesidad de articular mecanismos de comunicación entre los diferentes titulares del poder tributario a efectos de dar coherencia al citado marco extrafiscal general. En segundo lugar, para completar este análisis también habría que tener en cuenta las subvenciones establecidas en el marco del diseño de políticas materiales a favorecer, que la Memoria cuente con información completa sobre las diferentes modalidades de intervención a través del gasto público, sea directo o indirecto; dicha recopilación supondría un interesante documento de partida para las Cortes Generales, a fortiori teniendo en cuenta la pluralidad de autonomías y la complejidad del mapa de competencias delimitado constitucionalmente. En tercer lugar, desde una óptica más amplia, este documento no debería obviar las aportaciones de los tributos extrafiscales, que completan el marco extrafiscal junto a recargos también extrafiscales y los citados beneficios.

Esta conjunción de instrumentos operando en sede tributaria da cuenta de los diversos estímulos que canaliza el sistema tributario, y que igualmente es importante valorar en el marco del diseño de políticas de acuerdo con los principios constitucionales del gasto público. Por tanto, es necesario avanzar en la línea comenzada por la Memoria de Beneficios Fiscales, o bien articular un documento adicional, que brinde al legislador toda esta información a fin de facilitar su crucial labor. En otro orden de cosas, igualmente sería recomendable dar cabida a información sobre la liquidación de los beneficios tributarios en aras a la transparencia. En definitiva, la doctrina científica denuncia la inexistencia de un “Presupuesto de Beneficios Fiscales de las Haciendas Públicas españolas”¹⁷⁸¹; reiterándose a pesar del tímido avance operado a través de la Memoria de Beneficios Fiscales, la insuficiencia del régimen vigente sobre los beneficios tributarios.

¹⁷⁸¹ CARBAJO VASCO, D.: “¿Existe un presupuesto de gastos fiscales en España?”, *op. cit.*, p. 274.

Capítulo Octavo

Tributos y recargos extrafiscales

Tributos y recargos extrafiscales

Siguiendo la taxonomía de instrumentos extrafiscales expuesta al comienzo de presente capítulo, tras abordar los positivos a través de la exposición de los beneficios tributarios, pasamos a focalizarnos sobre los negativos, caracterización que les arrogamos atendiendo a los efectos que generan sobre los intereses individuales de los ciudadanos. En este sentido, tributos y recargos extrafiscales se traducen en un incremento de la carga tributaria que los obligados tributarios tienen que asumir, o en su caso, neutralizar en la medida de lo posible a través de determinadas pautas de conducta que, como vimos, no constituyen sino manifestaciones de deberes públicos.

Como señalamos al exponer dicha taxonomía, esta categoría de instrumentos extrafiscales negativos, al igual que los positivos, están vertebrados en torno a la “tetralogía axiológica”¹⁷⁸², operan al servicio del elenco de derechos; encontrando fundamento en los valores de igualdad material y solidaridad, en definitiva, en la dignidad humana como núcleo primigenio del catálogo iusfundamental y la efectividad del Estado constitucional. Ahora bien, estos instrumentos extrafiscales negativos obedecen a una construcción dogmática sustancialmente diferente a la subyacente a los instrumentos positivos, por cuanto tienen obvia repercusión sobre los derechos patrimoniales a través del incremento de la carga tributaria que tiene que asumir el obligado tributario.

Sobre esta construcción dogmática de soporte de los instrumentos extrafiscales negativos (tributos y recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos, ambos con finalidad extrafiscal) profundizaremos a lo largo del presente capítulo; seguidamente pasamos a abordar los tributos

¹⁷⁸² FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

extrafiscales.

1 Denominación

El instituto del tributo, tanto en el contexto de la Ciencia Económica como en términos más amplios en la generalidad del debate científico¹⁷⁸³, se concibe como un instrumento que supera su finalidad puramente contributiva, entendida como su exclusiva utilización en aras a la obtención de ingresos, para servir a objetivos adicionales con importantes implicaciones desde la óptica de los derechos de segunda y tercera generación. Al margen de la finalidad que guíe al gravamen, hemos de recordar que tributos fiscales y extrafiscales comparten la nota común de presentar cierto carácter coactivo. Como el propio GIANNINI apuntó¹⁷⁸⁴, éste forma parte de la naturaleza jurídica del tributo, constituyendo un instrumento que opera a través del ordenamiento jurídico, que canaliza dicha nota característica en el contexto del Estado de Derecho¹⁷⁸⁵. Esta posición del tributo en el marco del ordenamiento como contexto obliga a conectarlo con el resto del ordenamiento jurídico en doble sentido: formalmente, supone su articulación y expresión a partir de las fuentes del derecho sobre las que éste se apoya para su expresión positiva, haciendo uso de la ley como garantía del principio de autoimposición, inyectándole al gravamen cierta carga democrática; materialmente,

¹⁷⁸³ Para valorar las múltiples expresiones del tributo, debe tenerse en cuenta la diversidad de denominaciones que éste puede recibir. A título de ejemplo, es frecuente el uso de la denominación “canon” cuando en realidad la doctrina científica se cuestiona si, en puridad, estamos ante tributos, cuestión sobre la que volveremos *ut infra*. Entre otros, han denunciado el confusionismo existente en la denominación de estos tributos: BANACLOCHE PALAO, C.: “La llamada ecotasa” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 11.

¹⁷⁸⁴ GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali del Diritto tributario*; U.T.E.T., Torino, 1956, p. 58. MATEO RODRÍGUEZ las resume del siguiente modo: “a) son debidas a un ente público; b) su finalidad es allegar a los entes públicos los medios materiales precisos para cubrir las necesidades financieras; y c) se aplican coactivamente en virtud del poder de los entes públicos”. *La tributación parafiscal*; Colegio universitario de León, León, 1978, p. 39 y 40.

¹⁷⁸⁵ Este carácter coactivo connatural al tributo es destacado por la doctrina; por todos, ESEVERRI define la misma en los siguientes términos: “El carácter de prestaciones exigidas por una Administración pública en régimen de Derecho público, dota al tributo de su consustancial nota de coactividad, no nos hallamos en presencia de prestaciones voluntarias pactadas y basadas en acuerdos negociales, sino que el tributo se exige a los ciudadanos en los términos que la ley prevé y debido a la especial situación de preeminencia que acompaña a la Administración pública que los exige como consecuencia de tratarse de prestaciones exigidas en régimen de Derecho público, donde las relaciones Administración pública-administrados, ponen de manifiesto la posición de aquella como *potentior personae* destacado así, que este tipo de relaciones jurídicas no se establecen de igual a igual”. *Derecho tributario. Parte General*, 3ª ed.; Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 28. También la jurisprudencia destaca este rasgo de los tributos, entre otras, la STC 185/1995, de 14 de diciembre: «La imposición coactiva de la prestación 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 es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público». *Ut infra* volveremos sobre esta característica del tributo y su conexión con la finalidad extrafiscal.

implica cohonestarlo con el resto del ordenamiento con el que debe guardar coherencia, incluyendo especialmente el sistema de derechos en sus diferentes generaciones.

Como punto de partida lógico abordaremos seguidamente la noción de tributo extrafiscal, para profundizar después sobre diferentes aspectos de interés, como la proyección de la extrafiscalidad a través de las diferentes categorías tributarias o las singularidades que presentan estos particulares gravámenes en su estructura. Se trata de figuras tributarias que sirven a fines antinómicos al recaudatorio en expresión utilizada por la literatura científica, que algún autor describe explicando que “conforme menor sea su recaudación, mayor será el éxito de la finalidad extrafiscal; y a la inversa, cuanto más se recaude por él, menor será el cumplimiento de aquellos objetivos extrafiscales”¹⁷⁸⁶; esta nota supone una singularidad suficientemente relevante como para convertir a estos gravámenes en objeto de estudio autónomo. No obstante, hay que puntualizar que no se trata de fines antitéticos, habida cuenta que según algún autor, ambas finalidades siempre estarían presentes en mayor o menor medida en el tributo¹⁷⁸⁷, apelando a la existencia de mecanismos reductores de la carga tributaria diversos, así como a su agravamiento en relación a ciertas conductas.

Tras esta afirmación, desde el punto de vista iusfundamental del presente trabajo, creemos que se esconde la proyección de los valores de equidad y solidaridad sobre la hegemónica presencia del valor de libertad que preside el Estado liberal; es decir, con ocasión de la proclamación del Estado social, el sistema tributario experimenta ciertos cambios, se impregna de los valores vertebradores de los derechos de segunda y tercera generación a tal punto que, en el marco del actual Estado constitucional, resulta harto imposible aislar la función recaudatoria en una figura tributaria concebida al trasluz del principio de capacidad económica. Como prueba de ellos, la generalidad de los tributos que integran nuestro sistema cuentan con beneficios tributarios, con fundamento en los citados valores de equidad y solidaridad como expusimos; y exenciones, que no constituyen sino mecanismos de corrección del papel desempeñado por el principio de capacidad económica como criterio de reparto de los gastos públicos. Por consiguiente, podemos advertir que se experimenta una transmutación del instituto del tributo de tal entidad que, como vimos al comienzo del presente trabajo¹⁷⁸⁸, su resonancia alcanza ámbitos ajenos al jurídico en pureza, como el económico o el político por citar algunos ejemplos.

¹⁷⁸⁶ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*; Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 32.

¹⁷⁸⁷ AMATUCCI, A.: *L'ordinamento giuridico della Finanza Pubblica*; Jovene editore, Padova, 2007, p. 92. Citado por VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 44.

¹⁷⁸⁸ Vid. Capítulo Primero del presente trabajo.

Estos tributos presentan características diferenciales suficientes para conformar dicha categoría, siendo objeto de diferentes expresiones para denominarlos, entre las que se observa cierta confusión por causas de diferente naturaleza. Primera, considerando el carácter interdisciplinar de la extrafiscalidad, es frecuente la alusión genérica al término “impuesto” desde ámbitos ajenos al jurídico en puridad, cuando en realidad las conclusiones se podrían extrapolar a la categoría más amplia del tributo, independientemente de que después éstas se proyecten con diferente intensidad en cada una de las modalidades tributarias¹⁷⁸⁹. Segunda, habida cuenta de la universalidad del debate en torno a la extrafiscalidad, en ocasiones la labor de traducción se desarrolla centrada más en el significante que en el significado, obviando una labor de acomodo del vocablo utilizado por el autor del texto en cuestión, atendiendo al contexto jurídico de destino y sus categorías tributarias obrantes¹⁷⁹⁰. Tercero, puntualmente el problema también reside en la incierta naturaleza de la figura en cuestión, de modo que el temor a encajarla en alguna de las categorías tributarias existentes, o la pretensión de eludir la aplicación del correspondiente régimen jurídico, lleva a la incierta solución de eludir cualquiera de la consabida taxonomía que utiliza del artículo 2.2 LGT para delimitar las modalidades de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales¹⁷⁹¹. Esta pretensión alcanza su manifestación máxima cuando se trata, no ya de evitar alguna de las categorías, sino incluso de manifestar la posible naturaleza tributaria de la prestación patrimonial en cuestión, para evitar los rigores connaturales a las exacciones de esta naturaleza. A título de ejemplo, uno de los casos más conocidos es la “compensación equitativa por copia privada” o “canon digital” previsto en el artículo 25 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual; y actualmente suprimido por la Disposición Adicional Décima de la Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público; cuya filiación ha sido discutida por la doctrina¹⁷⁹². Podemos encontrar otro ejemplo en el

¹⁷⁸⁹ Hemos de advertir que, a pesar de que dicha confusión se produce, no se trata de una práctica generalizada en el marco de la literatura científico-económica; a título de ejemplo, BUSTOS GISBERT desarrolla su discurso discerniendo entre las diferentes modalidades: *Curso básico de Hacienda Pública*; Colex, Madrid, 2011, p. 143 y ss.

¹⁷⁹⁰ ROZAS VALDÉS denuncia una de estas situaciones en el ámbito de la tributación medioambiental: “en la recepción del Derecho comunitario se empleó, acriticamente, la palabra “tasa” para traducir el término francés *taxe*, aplicado a las prestaciones patrimoniales de corresponsabilidad cuya finalidad era regular determinados mercados agrícolas, como el de la leche y, en su momento, el del cereal o al proyectado impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono, alias ecotasa”. *La protección fiscal del medio ambiente*; Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 227.

¹⁷⁹¹ Ut infra en el presente Capítulo abordamos la virtualidad de la clasificación tripartida del art. 2.2 LGT en relación a la extrafiscalidad.

extendido caso de los cánones vinculados al saneamiento de aguas, vistos como auténticos tributos, como el aragonés¹⁷⁹³, el gallego¹⁷⁹⁴ o el valenciano¹⁷⁹⁵, entre otros.

El análisis científico de estos gravámenes suasorios también se complica si tenemos en cuenta que los tributos extrafiscales han recibido diversas denominaciones. Han sido llamados tributos financieros frente a los no financieros¹⁷⁹⁶ o de ordenamiento¹⁷⁹⁷; aunque de forma más específica también han sido invocados como tributos de ordenamiento moral, apelando al carácter indeseable de ciertas conductas desde la perspectiva social o moral que el tributo debería desincentivar¹⁷⁹⁸; o de ordenamiento económico¹⁷⁹⁹, subrayando el incremento de gasto público que puede

¹⁷⁹² Aunque no es éste el lugar para abordar, con la profundidad que requeriría, la cuestión de la naturaleza jurídica de la prestación patrimonial citada, a título de ejemplo haremos mención a algunas de las soluciones que se han apuntado. FALCÓN Y TELLA expresa al respecto: “[...] el canon (análogo y digital) difícilmente puede configurarse como un tributo en sentido estricto, dado que no lo percibe un ente público, sino que se trata de una compensación entre particulares, que como tal debe reconducirse al ámbito de las exacciones parafiscales. Como es sabido, aunque el término «parafiscal» tiene muy diversas acepciones, en general designa todas las prestaciones que están formalmente fuera del tributo (es decir, no se les aplica el régimen general de los tributos) y reúnen estas tres características: coactividad, extrapresupuestariedad y afectación, como es el caso de las cotizaciones a la seguridad social, arancel de registradores y notarios (e históricamente también de la oficina judicial), cuotas abonadas a Colegios profesionales, cuotas a las Cámaras de Comercio (e históricamente a las Cámaras de la Propiedad, a las Cámaras agrarias...), etc”. “El llamado «canon por derechos de autor» (Copyright Levy) compensación equitativa por copia privada: (I): antecedentes y configuración en la Ley 23/2006, de 7 de julio”, *Quincena fiscal*; núm. 15/16, 2006. “El llamado «canon por derechos de autor» (Copyright Levy) compensación equitativa por copia privada: (II): naturaleza jurídica, reserva de ley y otros problemas de constitucionalidad”, *Quincena fiscal*; núm. 15/16, 2006. Por su parte, MARTÍN QUERALT, lamentando la indefinición existente al respecto, entiende que dichas prestaciones están a caballo entre la parafiscalidad y los precios públicos privados que fijan o autorizan los poderes públicos. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª ed.; Tecnos, Madrid, 2010, p. 94.

¹⁷⁹³ Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón.

¹⁷⁹⁴ Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia.

¹⁷⁹⁵ Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana.

¹⁷⁹⁶ La distinción entre impuestos financieros y no financieros ha sido atribuida por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA a VON PRITTWITZ en *Theorie der Steuer und Zölle: Mit besonderer Beziehung auf Preussen und den deutschen Zollverein*; Cotta'sche Buchhandlung, Stuttgart y Tübingen, 1842, p. 304 y ss.; aunque después es seguida por GERLOFF, W.: “Doctrina de la economía tributaria” en *Tratado de Finanzas*, Tomo II; El Ateneo, Buenos Aires, 1961, p. 212 y ss. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “El régimen jurídico económico de la Iglesia en España”, *Salmaticensis*; núm. 25, 1978, p. 248.

¹⁷⁹⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Hacienda Pública Española*; núm. 71, 1981.

¹⁷⁹⁸ MATEO RODRÍGUEZ, L.: “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 39, 1983, p. 346.

¹⁷⁹⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Los impuestos de ordenamiento económico”, *op. cit.* También encontramos esta expresión en las SSTs de 16 de junio de 1992, y de 17 de marzo de 1993.

desencadenar el consumo de ciertos bienes o su puesta al servicio de fines de naturaleza económica por vías diferente a la recaudatoria, circunstancia que justificaría una cierta sobreimposición¹⁸⁰⁰. En función del clásico criterio utilizado para cuantificar la obligación tributaria, se diferencia entre tributos contributivos, articulados conforme al criterio de capacidad económica como en el caso de los impuestos; y retributivos, que toman como referencia el beneficio recibido como ocurre con las tasas, o el aumento en el valor de los bienes, en el caso de las contribuciones especiales¹⁸⁰¹; distinción que también se ha utilizado en el contexto del debate de la extrafiscalidad, apelando al discutido problema de la cuestionable compatibilidad de estos gravámenes con el principio de capacidad económica¹⁸⁰². Además, existen otras denominaciones utilizadas para referirse a estas figuras, como tributos con fines no fiscales¹⁸⁰³, tributos intervencionistas¹⁸⁰⁴ o tributos finalistas¹⁸⁰⁵. En el marco de la literatura económica esencialmente, también es frecuente referirse a estos gravámenes como tributos pigouvianos –*pigouvian taxes*– apelando a su finalidad de internalizar externalidades que expusimos al comienzo del presente trabajo.

En el marco de esta pluralidad de denominaciones, encontramos especialmente interesante la propuesta generada en el marco de la expresión medioambiental de la

¹⁸⁰⁰ NAVAS VÁZQUEZ, R.: "Los Impuestos Especiales" en *Manual del Sistema Tributario Español*; Civitas, Madrid, 1993, p. 495.

¹⁸⁰¹ CASADO OLLERO, G.: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)", *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 34, 1982, pp. 228-229. Entre otros muchos, podemos encontrar esta expresión en: Denominación que podemos encontrar en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "Sistema tributario y Constitución", *Cuadernos de derecho público*; núm. 25, 2005, p. 151. Distinción que también alude la STS de 20 febrero 1998.

¹⁸⁰² Entre otros muchos, se hace mención en: PATÓN GARCÍA, G. Y LUCHENA MOZO, G. M.: "Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental", *Quincena fiscal*; núm. 18, 2005.

¹⁸⁰³ CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*; núm. 41213, 1991, p. 455. Utilizaba dicha expresión el derogado artículo 197 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobaba el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, refiriéndose a los recursos que constituían la hacienda de los municipios. También la encontramos en diversos pronunciamientos, como en las SSTC 186/1993 y 173/1996.

¹⁸⁰⁴ MARTÍN DELGADO, J. M.: "Algunas consideraciones sobre el fraude fiscal" en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*; Atelier, Barcelona, 2012, p. 26.

¹⁸⁰⁵ PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Artículo 4" en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo I; Edersa, Madrid, 1982. GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: "La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental", *Impuestos*; núm. 2, año núm. 16, 2000. Encontramos también la expresión en pronunciamientos como la STC 168/2004 y la STS de 18 de septiembre de 1998.

extrafiscalidad, proponiéndose la denominación de tributos ultrafiscales¹⁸⁰⁶. Este planteamiento tacha de incorrecta la utilización del término “extrafiscal” porque la utilización del prefijo “extra”, cuyo significado es “fuera de”¹⁸⁰⁷, implicaría admitir la exclusión de estas figuras del ámbito fiscal. Siguiendo este razonamiento, la expresión “tributo extrafiscal” constituiría un oxímoron¹⁸⁰⁸ por cuanto si quedan confinados fuera del ámbito fiscal, no encontrarían acomodo dentro del instituto del tributo, con profundas implicaciones como es obvio para nuestra disciplina, cuestión sobre la que profundizaremos *ut infra*. A mayor abundamiento, la denominación “tributo extrafiscal” invita a encajarlos como exacciones parafiscales, asimilación incorrecta habida cuenta que no presentan las características con las que éstas son entendidas, como veremos *ut infra*. Descritas las premisas del problema terminológico, se plantea¹⁸⁰⁹ como alternativa la utilización del prefijo “ultra”, que significa “más allá de”¹⁸¹⁰, de modo que la expresión resultante sería “tributos ultrafiscales”, aludiendo a la superación de la finalidad exclusivamente recaudatoria en aras a dar cabida a fines ajenos a éste. Por nuestra parte, secundamos la postura de este autor en torno a la incorrección que supone la utilización de la expresión “tributos extrafiscales”, habida cuenta del peligro advertido que supone la utilización de tal denominación inidónea, por cuanto pudiera popularizarse mediante su uso¹⁸¹¹; así como reconocemos los posibles efectos

¹⁸⁰⁶ “Abogamos, pues, después de todos estos argumentos, por dar un paso adelante y pasar a denominar a estos tributos, al menos los de naturaleza y finalidad ambiental, tributos «ultrafiscales». «Ultra-» es un prefijo cuyo significado hace referencia a lo que se supera, lo que va más allá, lo que se añade”. RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M.: *La alternativa fiscal verde*; Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 440 y 441. Dicho autor vuelve a utilizar esta denominación en: “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*; núm. 3, 2004, p. 24.

Entre otros, encuentran plausible esta denominación alternativa: MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 508. SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, *Quincena fiscal*; núm. 7, 2010.

¹⁸⁰⁷ Como indica la primera acepción que ofrece la versión 22.^a del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. Esta precisión también es advertida por VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*; Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 80.

¹⁸⁰⁸ Que el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, en su versión 22.^a, define como “Combinación en una misma estructura sintáctica de dos palabras o expresiones de significado opuesto, que originan un nuevo sentido”.

¹⁸⁰⁹ RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M.: “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*; núm. 3, 2004, p. 23 y ss.

¹⁸¹⁰ Así como “al lado de” conforme a la definición que nos ofrece la versión 22.^a del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

¹⁸¹¹ “Entendemos que los conceptos se empiezan a usar, y se otorgan términos para dirigirse a ellos en un momento dado. Entendemos además que esos términos cristalizan, se petrifican, en cierto modo, aun cuando el concepto en sí se evoluciona, muta o hasta pierde su carácter original o primigenio”. RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M.: *La alternativa fiscal verde*, *op. cit.*

perjudiciales que pueda producir esta situación al afianzar en la doctrina y jurisprudencia una denominación que invita a la incorrecta interpretación¹⁸¹². Sin embargo, siguiendo la postura de algún autor¹⁸¹³, durante el desarrollo de nuestro aparato argumental pivotaremos sobre la dicotomía de tributos fiscales *versus* tributos extrafiscales, entendiendo que los primeros estarían guiados por el objetivo primordial de obtención de ingresos aunque puedan acoger beneficios tributarios puntualmente; mientras que los segundos, estarían al servicio de fines ajenos al recaudatorio, como la protección del medio ambiente a título de ejemplo. Pretendemos así entroncar nuestro trabajo con la terminología utilizada por la mayoría de la doctrina en el desarrollo de nuestro discurso, aunque al igual que los demás autores, secundamos la idoneidad de recurrir al término ultrafiscalidad para hacer referencia a estos tributos.

Aunque suscribimos la propuesta antes citada, creemos que cabría salvar la expresión “tributo extrafiscal” aduciendo que el adjetivo se refiere a la finalidad del gravamen, en el entendimiento de que esta modalidad o forma de ser de los tributos se refiere a aquéllos axiológicamente orientados en su estructura por fines no fiscales, aunque evidentemente, supongan cierta recaudación. Profundizando sobre el prefijo desde una perspectiva filológica, se ha subrayado su valor separativo¹⁸¹⁴; pero también su significativo superlativo en el sentido de inyectar cierto valor de aumento, como en el caso de “extraplano”, aunque propio del lenguaje publicitario y comercial¹⁸¹⁵. Descartando este segundo matiz por su lejanía en relación a las coordenadas básicas de nuestro discurso; avanzando más sobre su lectura como separación, se ha apuntado además que el prefijo “extra” se aplica a campos léxicos diferentes aunque cercanos¹⁸¹⁶.

¹⁸¹² El peligro del lenguaje en el ámbito jurídico y el poder de atracción de ciertas palabras han sido puestos de manifiesto por CAZORLA PRIETO como sigue: “Con pavor, hay que presenciar la frecuente presencia de las repeticiones léxicas en el lenguaje jurídico. La repetición pone a temblar la precisión y el matiz tan necesarios para la expresión jurídica. [...] Hay momentos, y el que vivimos es uno de ellos, en que una palabra centra la atención, atrae sin resistencia factible, se transforma en la reina del vocabulario y abduce hasta su desaparición todos los sinónimos que surcan los océanos de la expresión como muestras de la variada riqueza de nuestra lengua. Son palabras que nos atrevemos a llamar abductoras. Por desgracia la lista es numerosa. No hay más que prestar una brizna de atención”.

El lenguaje jurídico actual; Aranzadi, Pamplona, 2007, p. 94.

¹⁸¹³ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*; Marcial Pons, Madrid, 2009. “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular” en *Tratado sobre la Ley general tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*; Aranzadi, Pamplona, 2010.

¹⁸¹⁴ MONTERO CURIEL, M. L.: “Los prefijos ex- y extra- en español”, *Anuario de Estudios Filológicos*; vol. 21, 1998, p. 251.

¹⁸¹⁵ *Ibidem*, p. 251 y 252.

¹⁸¹⁶ *Ibidem*, p. 254.

En definitiva, la palabra “extrafiscalidad” encontraría lógica en la lectura del prefijo “extra” como separación en alusión a la finalidad primordial que orienta estos tributos, aunque la creciente utilización de éste en sentido superlativo podría inducir a una confusión creciente conforme este uso se generalice; en este sentido, es cierto que en estos tributos existe la posibilidad de una diversificación de las formas de colaborar a la realización del interés general, aunque no por vía recaudatoria exclusivamente. Como hemos indicado, suscribimos la propuesta de algún autor de utilizar el término “ultrafiscal”, aunque señalamos que la lógica de la expresión “tributo extrafiscal” reside etimológicamente en su separación respecto de los tributos fiscales.

Volviendo sobre las múltiples denominaciones que reciben los tributos extrafiscales, como es lógico, entre todas las acepciones pueden existir divergencias o matices de interpretación, aunque todos los significantes comparten el reconocimiento de la posibilidad de poner el tributo al servicio de fines ajenos al primigeniamente recaudatorio, tornándolo en una técnica enmarcada en el ejercicio de las actividad administrativa de ordenación¹⁸¹⁷. En relación a la mutación del tributo al compás de la concepción de la Hacienda Pública, haciéndose eco del modelo de Estado presente, subrayamos la ordenación propuesta por MARTÍN DELGADO, que diferencia tres generaciones de tributos en los siguientes términos: “Porque está en revisión el concepto mismo de tributo: hasta ahora habíamos aludido a tributos neutrales o de «primera generación» y a tributos intervencionistas o de «segunda generación». Ahora estamos ante tributos de ordenamiento o de «tercera generación»”¹⁸¹⁸. Creemos que el significado de los adjetivos utilizados por este autor busca subrayar la lógica evolución del tributo coetánea a la metamorfosis experimentada por la Hacienda a la que sirve. Como hemos expresado en un momento anterior del discurso, los valores integrantes de la “tetralogía axiológica”¹⁸¹⁹ no solo encuentran reflejo en el elenco iusfundamental, sino también en la acompasada adaptación del sistema tributario en general, y el tributo en especial; por consiguiente, dicho instituto ya no opera solo como un mecanismo para allegar ingresos al Estado, sino que conservando su naturaleza instrumental, actúa al servicio de fines materiales *per se*, acaeciendo un cambio de paradigma que repercute en la esencia misma de este instituto nuclear para nuestra disciplina¹⁸²⁰. Como veremos,

¹⁸¹⁷ Tomando la famosa clasificación de JORDANA DE POZAS conforme la completa SANTAMARÍA PASTOR. JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *Revista de Estudios Políticos*; núm. 48, 1949. SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. I; Iustel, Madrid, 2009, p. 252 y ss.

¹⁸¹⁸ MARTÍN DELGADO, J. M.: “Algunas consideraciones sobre el fraude fiscal”, *op. cit.*, p. 26.

¹⁸¹⁹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁸²⁰ Nos remitimos al desarrollo de esta cuestión *ut supra*.

esta conexión del tributo con los valores de la “tetralogía axiológica”¹⁸²¹ constituye un importante elemento en la construcción dogmática del tributo desde una óptica iusfundamental, a través de la que sentar las bases sobre la que sostener la función extrafiscal del tributo.

Por último, retomar la cuestión antes citada del uso de la denominación “canon” en el contexto de la extrafiscalidad, fenómeno con especial virtualidad¹⁸²² que se ha explicado aduciendo¹⁸²³ la necesidad de restar agresividad a la correspondiente exacción, de evitar el encaje en alguna de las especialidades tributarias con sede en el art. 2.2 LGT, advirtiéndose que a menudo esconden tasas o impuestos¹⁸²⁴ cuya existencia es necesario escudriñar en la auténtica naturaleza del gravamen en cuestión. En otro orden de cosas, y como expondremos *ut infra*, en ocasiones la categoría más amplia de prestaciones patrimoniales de carácter público, más desdibujada doctrinalmente, sirve de anclaje, evidenciándose así la necesidad de profundizar en su caracterización en aras a una mayor seguridad jurídica.

2 Naturaleza

Sería impreciso vincular la utilización de tributos extrafiscales al advenimiento del Estado social, puesto que se han identificado manifestaciones de su uso desde momentos mucho más remotos a lo largo de la historia. Dentro de la Edad Antigua, aunque en el contexto de la civilización griega se identifican algunos precedentes¹⁸²⁵, fue con la civilización romana cuando la extrafiscalidad alcanzó un grado de desarrollo bastante más profundo. Durante la República, se han señalado los *ultra tributa*, atribuidos a Catón el Censor e ideados para luchar contra ciertos excesos, para lo que modulan los criterios de valoración en función de la naturaleza de los bienes¹⁸²⁶. No se

¹⁸²¹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁸²² La utilización de este vocablo ha sido objeto de especial análisis por la doctrina científica; entre otros: GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*; Marcial Pons, Buenos Aires - Madrid - Barcelona, 2012, p. 285 y ss.

¹⁸²³ CALVO ORTEGA, R.: “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 104.

¹⁸²⁴ BOKOBO MOICHE, M. S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*; Civitas, Madrid, 2000, p. 90 y ss.

¹⁸²⁵ SÁNCHEZ, I.: “La aduana: pasado, presente y futuro” en *Estudios aduaneros: concepto y naturaleza de las instituciones aduaneras*, Madrid; Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 27.

¹⁸²⁶ Relata AIZEGA ZUBILLAGA: “GERLOFF resalta ciertos impuestos con fines de ordenamiento o extrafiscales existentes en el República Romana. [...] Los vestidos, joyas y carros de valor superior a 15.000 ases, eran evaluados por CATON en la imposición patrimonial en diez veces más su valor. Los esclavos menores de veinte años comprados en el lustro anterior por más de 10.000 ases eran tasados en

trata de la única muestra de extrafiscalidad durante el Imperio Romano, junto a la medida descrita encontramos otras como: la *lex Julia y Papia Poppea* para promover la institución matrimonial, así como la repoblación, en detrimento del celibato proliferante¹⁸²⁷; la *capitatio*, utilizada para fomentar el trabajo de la tierra por colonos¹⁸²⁸; la *vicesima manumissionum* o *vicesima libertatis*¹⁸²⁹, encaminada a desincentivar la manumisión de esclavos para controlar el número de ciudadanos romanos¹⁸³⁰; y el *portorium*, para la puesta en práctica de políticas proteccionistas en perjuicio de los productos procedentes del exterior¹⁸³¹.

En términos generales, la noción de tributo resulta doctrinalmente problemática, identificándose dos obstáculos para convenir una definición: de una parte, la necesidad de un cierto grado de abstracción; y de otra, el condicionante previo de cohonestar todas las propuestas formuladas hasta el momento para poder acordar una solución compartida¹⁸³²; factores a los que entendemos habría que añadir las funciones extrafiscales que asume, con una relevancia creciente, que a la postre, agravarían dicha

diez veces más que el precio de adquisición. Además para tales patrimonios de lujo aumentaba la cuota impositiva del *tributum* tres veces”. AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*; Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p. 20. GERLOFF, W.: “Doctrina de la economía tributaria”, *op. cit.*, p. 199.

¹⁸²⁷ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 20. APARICIO PÉREZ, A.: *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano: reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino*; Universidad de Oviedo, Oviedo, 2006, p. 39.

¹⁸²⁸ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 21. Sobre este tributo, *vid.* CHASTAGNOL, A.: “Problemes fiscaux du Bas Empire” en *Points de vue sur la fiscalité antique*, Paris, 1979, p. 127 y ss. CHURRUCA, J.: *Introducción histórica al Derecho Romano*, 9.^a ed.; Universidad de Deusto, Bilbao, 2007, p. 193. DUNSTAN, W. E.: *Ancient Rome*; Rowman & Littlefield Publishers, Lanham, 2010, p. 430.

¹⁸²⁹ Sobre la diferencia entre una y otra denominación: CLERICI, L.: “I Manlii e la vicesima manumissionum”, *Klio*; núm. 17, 1942, p. 189 y ss.

¹⁸³⁰ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 21. En relación al tributo, *vid.* RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L.: “Breves precisiones en torno a los impuestos indirectos de la época augustea” en *Liber amicorum: Colección de Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Dr. D. José Pérez Montero*; Universidad de Oviedo, Oviedo, 1988, p. 1218. BRADLEY, K. R.: “The vicesima libertatis: its history and significance”, *Klio*; núm. 66, 1984. Algún autor encuentra cierta similitud entre este gravamen y uno de características similares de la civilización griega: CALDERINI, A.: *La manomissione e la condizione dei liberti in Grecia*; Hoepli, Roma, 1908, p. 141.

¹⁸³¹ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 21. Sobre estas medidas fiscales, especialmente interesante consultar: SIGFRIED, F. DE L.: *Portorium*; De Tempel, Brujas, 1949.

¹⁸³² GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Los tributos extrafiscales en el Derecho español” en *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*; La Ley, Madrid, 2008, p. 603.

labor. Para afrontar la evolución del basilar instituto del tributo para nuestra disciplina, resulta fundamental incorporar brevemente al discurso la evolución de esta noción en el contexto italiano. Bajo la vigencia del Estatuto Albertino¹⁸³³ –*Statuto Albertino*–, se produce una interesante polémica doctrinal en torno al principio rector del reparto de las cargas públicas; de una parte, autores como SAREDO defendían el principio del beneficio económico que, como es sabido, suponía que los ciudadanos pagaran tributos en función de los beneficios que el Estado les dispensaba¹⁸³⁴. De acuerdo con su enfoque contractualista, que supone la aceptación por ambas partes de la contrapartida de los servicios recibidos; encontramos significativos preceptos en dicho texto normativo, como el art. 10 que establece que «*la proposición de las leyes estará a cargo del Rey y de cada una de las dos Cámaras. Pero toda ley de imposición de tributos, o de aprobación de los presupuestos y de las cuentas del Estado, será presentada primero a la Cámara de los Diputados*», y el art. 30 que reza «*ningún tributo puede ser impuesto o exigido si no ha sido consentido por las Cámaras o sancionado por el Rey*». Sin embargo, este planteamiento no tardaría en superarse al compás de la evolución del instituto del tributo, que algún autor de forma resumida sintetiza como sigue: “en el intento de definir el instituto central de una disciplina jurídico-pública, primero se fijó en la naturaleza del ente titular de la prestación, tratando de encontrar un fundamento racional a la imposición (teoría de la causa); más tarde, objetivó ese conocimiento prestando mayor atención a la estructura de la relación (A.D. GIANNINI) o al carácter de la prestación (M.S. GIANNINI), para centrarse en el estadio actual de su desarrollo en una consideración finalista sobre los objetivos a los que el tributo sirve (cobertura de gastos) y en la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa, que proporciona el principio del gravamen según la capacidad económica de quien ha de soportarlo”¹⁸³⁵.

Este esquema resulta plenamente comprensible desde la óptica de la evolución del Estado; en un primer momento es necesario limitar el papel del monarca y, en el marco del Estado de Derecho, la clave de toque viene dada por el principio de legalidad tributaria bajo el que reside, como es sabido, el principio de autoimposición o consentimiento del impuesto por parte de los propios contribuyentes a través de la representación¹⁸³⁶. Sin embargo, el posterior advenimiento del Estado social obliga a

¹⁸³³ Estatuto fundamental de la Monarquía de Saboya, de 4 de marzo de 1848.

¹⁸³⁴ VANONI, E.: *Opere Giuridiche*; Giuffrè, Milano, 1962.

¹⁸³⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “La tasa como especie del género tributo”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; núm. 21, 1991, p. 78.

¹⁸³⁶ CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, 13.^a ed.; Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 132.

superar el principio del beneficio tildado como antisocial¹⁸³⁷ en favor del principio de capacidad económica, a través del que se pretende superar las limitaciones del primero para allegar fondos con los que subvenir el nuevo aparato estatal necesario para la realización de los derechos sociales. Esta traslación del foco de interés se observa en la teoría de la causa, observándose cómo algún autor como GRIZIOTTI encuentra ésta en las ventajas que el Estado reporta al contribuyente, para después identificarla con la capacidad económica¹⁸³⁸. La evolución del principio de capacidad económica llega hasta nuestros días con la más reciente crisis que éste ha experimentado en los Estados de nuestro entorno jurídico, *iter* evolutivo del criterio de reparto de los gastos públicos que sintetiza con gran acierto el título de la interesante obra de PALAO TABOADA: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”¹⁸³⁹. De manera subsiguiente, según algún autor se podría observar la rehabilitación del nuclear criterio de reparto de los gastos públicos a través de la literatura científica en países como Alemania, Italia o España a través de su comprensión como “medida de la igualdad y como elemento de un derecho fundamental cuyas restricciones exigen un control de proporcionalidad”¹⁸⁴⁰; de hecho, constituiría la clave de toque para resolver cuestiones tan importantes como las nuevas manifestaciones de la extrafiscalidad en relación a su expresión medioambiental¹⁸⁴¹, que recordemos constituye el objeto de los derechos de tercera generación o fundamentados en el valor de solidaridad¹⁸⁴².

Acabamos de esbozar muy someramente la evolución del nuclear instituto del tributo para nuestra disciplina; empero, resulta inexorable profundizar sobre las premisas que sustentan su naturaleza, a partir de las que abordar el caso de los tributos extrafiscales. Se trata de una cuestión que ha supuesto un auténtico nudo gordiano para

¹⁸³⁷ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*; Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 12.

¹⁸³⁸ En observación de HERRERA MOLINA en “Metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*; núm. 26, 2003, p. 13. Las obras citadas por este profesor como evidencia de la evolución de GRIZIOTTI son: *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*; CEDAM, Padova, 1929. *Le tradizioni secolari e il progresso attuale degli studi di Scienza delle Finanze e di Diritto finanziario in Italia*; IRCE, Roma, 1941. “Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*; núm. 1, 1949.

¹⁸³⁹ PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva” en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II; Tecnos, Madrid, 1976.

¹⁸⁴⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 59.

¹⁸⁴¹ *Ibidem*, p. 58.

¹⁸⁴² PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

la disciplina, que polarizándose sobre las nociones de prestación patrimonial y tributo, permite diferenciar dos posturas básicas en nuestra literatura científica¹⁸⁴³. Para una parte de la doctrina, estaríamos ante una relación género-especie, de suerte que el segundo sería una especialidad del primero, y por consiguiente, no se trata de nociones sinónimas. Esta postura, defendida por autores entre los que se destaca AGUALLO AVILÉS¹⁸⁴⁴, encontraría apoyo en las SSTC 185/1995, 182/1997, 62/2003, 102/2005 y 121/2005. Para otro sector minoritario, las nociones de prestaciones patrimoniales y tributos resultarían sinónimas; entre otros autores, este planteamiento es defendido por RAMALLO, que se apoya en las SSTC 233/1999 y 106/2000.

Desde una perspectiva económica, resulta especialmente útil recurrir a la conocida clasificación de los ingresos públicos que trazara NEUMARK¹⁸⁴⁵. Esta taxonomía parte de la siguiente dicotomía básica¹⁸⁴⁶: de una parte, ingresos procedentes de la economía pública, que incluyen aquellos ingresos procedentes de la propia economía pública (de empresas propias a través de las que canalizar la actividad de suministro, o de otras corporaciones con causa en el mantenimiento del equilibrio financiero) y los procedentes de una economía pública extranjera (con origen en prestaciones unilaterales o sin contraprestación como subsidios a aliados a consecuencia de una guerra, o bien prestaciones bilaterales como los intereses pagados a consecuencia de un empréstito). De otra parte, encontramos los ingresos procedentes de la economía privada, que incluyen: primero, aquellos regidos por el principio de contraprestación, que proceden de la participación inmediata de los entes en la economía privada, a través de operaciones como, entre otras, las operaciones de crédito o las enajenaciones de bienes del patrimonio público. Segundo, ingresos informados por el principio de soberanía fiscal, que suponen una participación inmediata de los entes públicos en la economía privada haciendo uso de la coacción. Como se puede apreciar, se trata de una taxonomía de filiación económica que subraya conceptos con importantes implicaciones jurídicas como el elemento coacción, a partir del que esbozaremos la ordenación para el desarrollo de nuestro discurso.

La naturaleza de los tributos puede abordarse a través de un modelo de capas superpuestas ordenadas en torno al factor coacción, cuyas implicaciones veremos que

¹⁸⁴³ Como observa MARTÍN QUERALT ET AL. que expone con especial claridad las dos posturas existentes sobre la cuestión. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23.^a ed.; Tecnos, Madrid, 2012, p. 47 y ss.

¹⁸⁴⁴ AGUALLO AVILÉS, A.: *Tasas y precios públicos*; Lex Nova, Madrid, 1992, p. 216 y ss.

¹⁸⁴⁵ NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

¹⁸⁴⁶ De acuerdo con el esquema que, a partir de la clasificación elaborada por NEUMARK, encontramos en: DÍAZ, A. Y CORONA, J. F.: *Introducción a la hacienda pública*; Ariel, Argentina, 2004, p. 131 y ss.

resultan basilares, evidenciándose correlativamente repercusiones al trasluz de la exigencia de legalidad, que recibe diferente tratamiento en cada una de las capas. En su núcleo encontramos el instituto del tributo¹⁸⁴⁷, noción que ha operado de forma basililar hasta el momento durante la construcción dogmática del Derecho Financiero en su vertiente relativa a los ingresos¹⁸⁴⁸. A partir de la clasificación expuesta *ut supra*, podemos identificar tres capas correspondientes a ingresos públicos, prestaciones patrimoniales de carácter público y tributos, en el entendimiento de que: de una parte, prestaciones patrimoniales y tributos cuentan con la condición de ingresos públicos, y los tributos son a su vez una modalidad de prestación patrimonial. Además, por todos es sabido que los tributos se organizan en torno a los principios de beneficio y capacidad económica, adoptando las modalidades de impuestos, tasas y contribuciones especiales; clasificación tripartita en desafío ante nuevas figuras que, a juicio de alguna autora, resultan de cuestionable encaje suponiendo, a la postre, una invitación a la superación de ésta¹⁸⁴⁹. Como veremos, las líneas delimitadoras entre dichas categorías concéntricas vienen brindadas por el concepto jurídico de coacción que actúa acompasado con el principio de legalidad que, lejos de su concepción meramente formalista, cuenta con implicaciones de entidad suficiente y flexibilidad suficiente para marcar tal delimitación.

Para comprender esta ordenación, resulta inexorable escudriñar en el principio de legalidad tributaria, que hunde sus raíces en la exigencia de legalidad genérica que será abordada a colación de la categoría de ingresos *ut infra*. Por consiguiente, hay que superar la hegemónica concepción de dicho imperativo al trasluz del principio de autoimposición; dicha lectura encuentra su lógica, en palabras de algún autor, en el “modelo liberal de garantía entendida como aquella que, referida a determinadas posiciones o intereses de los individuos, los preserva de la afectación mediante la asignación normativa de derechos subjetivos. Es a partir de este dato como se construye

¹⁸⁴⁷ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 57. MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional” en *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*; Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2005, p. 342.

¹⁸⁴⁸ Entre otros, en palabras de RODRÍGUEZ BEREJO: “los dos polos de atracción en torno a los cuales han ido decantándose a lo largo del tiempo los perfiles dogmáticos de nuestra disciplina son las instituciones del tributo y el Presupuesto”. “Introducción al Estudio del Derecho Financiero” en *Estudio de Hacienda Pública* Madrid, 1976, p. 158.

¹⁸⁴⁹ En palabras de VILLAR EZCURRA: “Las construcciones jurídicas clásicas de nuestro Derecho público deben ir haciendo hueco a las nuevas figuras que se recogen en normas comunitarias y que encajan mal en el encorsetamiento normativo al que nos invita la Ley General Tributaria y otras normas de carácter general”. “Exigencias del derecho comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Crónica Tributaria*; núm. 100, 2001. La misma autora también expresa estas conclusiones en: “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo claro en la Ley de Envases y Residuos de Envases”, *Quincena fiscal*; nº 18, 1997.

todo el sistema de garantías características del Estado liberal”¹⁸⁵⁰. Es decir, esta interpretación se fragua en el marco del Estado liberal, entendido como “primera generación o fase del Estado de derecho”¹⁸⁵¹, conectado al valor de libertad; pero la evolución hacia la tantas veces citada “tetralogía axiológica”¹⁸⁵², con traducción en las posteriores formas de “Estado social” y “Estado constitucional”, ha enriquecido las implicaciones del principio de legalidad que, como resultado, adquiere matices suficientes para adaptarse a la nueva situación de contexto, evidenciándose a la postre la delimitación entre las diferentes categorías o estratos que conforman la ordenación expuesta, en concreto: ingresos públicos, prestaciones patrimoniales de carácter público y tributos¹⁸⁵³. modos de reacción que marcan las fronteras entre las diferentes categorías integrantes del modelo de círculos concéntricos que venimos exponiendo.

Los cimientos de este planteamiento, aunque pudieran parecer alejados de la *praxis*, encuentran plasmación en la relevante STC 185/1995, que también subraya la pluralidad funcional que subyace al principio de legalidad: «*Como hemos declarado en múltiples resoluciones, el principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987). En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes. Por ello mismo, cuando la obligación que lleva aparejada el pago de la prestación es asumida libre y voluntariamente por el ciudadano, la intervención de sus representantes resulta innecesaria, puesto que la garantía de la autoimposición y, en definitiva, de su libertad patrimonial y personal queda plenamente satisfecha*»; *exempli gratia*, entre las funciones ex principio de

¹⁸⁵⁰ PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*; Trotta, Madrid, 1997, p. 130.

¹⁸⁵¹ Según ha observado PÉREZ LUÑO, el Estado liberal estaría vinculado a los derechos de primera generación, con fundamento en el valor de libertad; el Estado social a los de segunda generación, vinculados al valor de igualdad; y por último, el Estado constitucional a los de tercera generación, vertebrados en torno al de solidaridad. *La tercera generación de derechos humanos, op. cit.*, p. 75.

¹⁸⁵² FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁸⁵³ Sin perjuicio de las exacciones parafiscales, que también serán abordadas.

legalidad tributaria, la STC 19/1987 ya advirtió que «*el art. 31.1 y 3 CE abre un panorama de problemas que necesita de alguna matización. [...] Consecuencia del art. 31.1 y también del art. 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles*». En el marco de la literatura científica, también podemos encontrar reflejo de esta necesidad de profundizar en los matices del principio de legalidad habida cuenta de los diferentes perfiles que muestra¹⁸⁵⁴. Seguidamente pasamos a abordar las diferentes categorías propuestas.

2.1 Ingresos públicos

Comenzando por el concepto de ingresos públicos, que han sido definidos por nuestra doctrina científica como “*entradas de dinero de un ente público con el fin de allegar recursos para la cobertura de sus gastos*”¹⁸⁵⁵, “*sumas de dinero que los entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines*”¹⁸⁵⁶ o “*toda cantidad de dinero percibida por el Estado y los demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es financiar los gastos públicos*”¹⁸⁵⁷; además, se trata de una noción que también ha sido objeto de análisis por la Economía pública¹⁸⁵⁸. Recordemos además que la misma LGT dota de virtualidad jurídica a esta noción, definiendo los tributos en su art. 2 como «*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*».

Los ingresos tributarios constituyen una modalidad de la categoría más amplia de ingresos públicos, sobre los que nuestra doctrina ha apuntado tres caracteres¹⁸⁵⁹:

¹⁸⁵⁴ Entre otros: CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, op. cit., p. 132 y 133. GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 197.

¹⁸⁵⁵ En expresión de PALAO TABOADA, citado por MENÉNDEZ MORENO, A.; ALONSO MURILLO, F.; ANÍBARRO PÉREZ, S.; CORCUERA TORRES, A.; PÉREZ DE VEGA, L. Y VILLARÍN LAGOS, M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 13.^a ed; Lex Nova, Valladolid, 2012, p. 143.

¹⁸⁵⁶ En palabras de FERREIRO LAPATZA citado por *Ibidem*, p. 42.

¹⁸⁵⁷ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 40.

¹⁸⁵⁸ Entre otros muchos: BUSTOS GISBERT, A.: *Curso básico de Hacienda Pública*, op. cit., p. 145 y ss. SOTO RANGEL, A.; DÍAZ FLORES, M. Y SAAVEDRA GONZÁLEZ, J. J.: *Acercamiento a las finanzas públicas*; Universidad Autónoma de Aguascalientes, México, 2009, p. 99 y ss.

¹⁸⁵⁹ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 40.

constituyen una suma de dinero, son percibidos por un ente público y tienen como objetivo esencial la financiación del gasto público, al servicio del interés general. Profundizando sobre la primera nota, advertiremos que su consideración como una suma de dinero invita a trazar una línea entre la prestación personal y patrimonial que anuda el tributo extrafiscal; por consiguiente, cuando nos referimos a éstos al trasluz de los ingresos públicos, estamos focalizándonos sobre la carga tributaria a asumir por los obligados tributarios y no en sí a las conductas condicionantes de la minoración o neutralización del gravamen. Por tanto, aunque en estos tributos con fin no fiscal la carga tributaria se pone al servicio de la ordenación de determinadas actividades actuando como estímulo para el cumplimiento de los deberes públicos, se afirma que su objetivo esencial es la financiación de los gastos públicos, advirtiéndose coherentemente la atemperación de esta nota al trasluz de la extrafiscalidad¹⁸⁶⁰.

Como es sabido, estos ingresos públicos conforman el contenido del Derecho tributario, definidos como “la parte del ordenamiento jurídico, particularmente del jurídico-público, que tiene por contenido, por un lado, las normas jurídicas reguladoras de los ingresos tributarios, crediticios, patrimoniales y de otros de variada naturaleza de los entes públicos, y, por otro, las normas jurídicas reguladoras del gasto de los entes públicos y particularmente de su Presupuesto”¹⁸⁶¹. Correlativamente, el principio de legalidad viene contemplado por diversos preceptos de la Carta magna en relación a tales materias, encontrando reflejo en algunos preceptos como los siguientes: «Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio, y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general» (art. 128.2), «La ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación» (art. 132.1), «El Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito» (art. 135.3).

Estamos ante una exigencia de legalidad genérica que opera al servicio de la democratización de la actividad financiera de los entes públicos¹⁸⁶² asegurando que estas decisiones financieras por su especial relevancia se adopten por órganos capaces de transferir suficiente valor democrático¹⁸⁶³. Ésta exigencia opera desde una

¹⁸⁶⁰ *Ibidem*, p. 40 y 41.

¹⁸⁶¹ CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, op. cit., p. 69.

¹⁸⁶² GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 175.

¹⁸⁶³ GALÁN GALÁN, A.: *La potestad normativa autónoma local*; Atelier, Barcelona, 2001, p. 248.

perspectiva objetiva, con la finalidad de que «*la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes*»¹⁸⁶⁴; se evidencia así la superación de la exclusiva concepción del principio como tutela del derecho de propiedad y, en términos más generales de los derechos patrimoniales, resultando pacíficamente aceptado por la doctrina que puede servir a otros valores diferentes al de libertad¹⁸⁶⁵. En este caso podemos observar que esta exigencia de legalidad genérica se proyecta sobre el régimen jurídico de los ingresos públicos en sentido general, de modo que, al margen del principio de legalidad tributaria, se contemplan diversas reservas al respecto en sede constitucional. En este sentido, esta proyección de la reserva de ley tiene muchas implicaciones, como la promoción de la discusión o la fijación de límites a las posibilidades normativas gubernamentales; y además, se ha advertido en ésta un ámbito indisponible para los poderes públicos a favor de la democracia constitucional¹⁸⁶⁶.

Avanzando sobre estos razonamientos, se ha diferenciado¹⁸⁶⁷ en el sentido democrático que acoge la Constitución, una función garantizadora que operaría en sentido formal y material, dualidad que encuentra una interesante proyección en la evolución del poder financiero. En sentido formal, ya advertimos al comienzo del presente trabajo que el Estado de Derecho supuso la hegemonía de la ley que actúa como cauce para imponer la igualdad formal, viéndose arrebatadas las prerrogativas soberanas en favor de la expresión de la soberanía popular que aquélla canaliza; nos estamos refiriendo al proceso que algún autor denominara de democratización¹⁸⁶⁸. En cuanto al sentido material, supone la vinculación del legislador respecto al contenido de carácter material que comprenden los derechos sociales y de solidaridad¹⁸⁶⁹. En el caso de los ingresos y gastos públicos, el subsiguiente proceso de socialización¹⁸⁷⁰ supuso, entre otras muchas implicaciones, el reconocimiento de principios vertebradores del ingreso y del gasto, advirtiéndose durante la gestación constitucional la importancia de

¹⁸⁶⁴ STC 19/1987.

¹⁸⁶⁵ COLAO MARÍN, P. A.: *Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley*; Bosch, Barcelona, 2011, p. 110.

¹⁸⁶⁶ BALAGUER CALLEJÓN, F.: "Tratados internacionales y fuentes legales" en *Derecho Constitucional*, vol. I, 6.ª ed.; Tecnos, Madrid, 2011, p. 144 y 145.

¹⁸⁶⁷ *Ibidem*, p. 144.

¹⁸⁶⁸ GONZÁLEZ POSADA, A.: *La crisis del Estado y Derecho político*; Cátedra de Valdecilla, Madrid, 1934.

¹⁸⁶⁹ BALAGUER CALLEJÓN, F.: "Tratados internacionales y fuentes legales", *op. cit.*, p. 144.

¹⁸⁷⁰ GONZÁLEZ POSADA, A.: *La crisis del Estado y Derecho político*, *op. cit.*

observar las dos vertientes de ingreso y gasto; como manifestación colateral podemos también citar el caso de la parafiscalidad que después abordaremos. Ahora bien, este proceso culmina con la denominada normativización¹⁸⁷¹, que cristaliza en la Constitución, acaeciendo una transición del constitucionalismo oligárquico a la regulación del conflicto social; esta Norma fundamental delimita la reserva de ley que se proyecta sobre la generalidad de la actividad financiera, inyectando la condición democrática¹⁸⁷² al proceso de aprobación de leyes en tal ámbito. Éste sería el sentido de la reserva de ley obrante en la generalidad de vertientes que conforman el Derecho Financiero; no solo estamos ante la superación del preeminente papel del monarca en relación a la actividad financiera¹⁸⁷³, sino que la nueva construcción formal encuentra su razón de ser en el mismo Estado constitucional. Habría que añadir a esta composición la dimensión material, el influjo axiológica de la citada tetralogía con reflejo en el elenco iusfundamental y los principios vinculantes para los poderes públicos, no resultando una excepción el ámbito financiero.

2.2 Prestaciones patrimoniales de carácter público

La Constitución Italiana contempla en su art. 23 que «*no se podrá imponer prestación personal o patrimonial alguna sino en virtud de lo dispuesto en la ley*»¹⁸⁷⁴; en el caso español, el art. 31.3 de nuestra Carta magna establece que «*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*», también el art. 133.1 reza que «*la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*», así como refiriéndose en especial a los beneficios tributarios, recordemos que el art. 133. CE establece que «*todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*». Desde una óptica de Derecho Constitucional comparado se ha advertido¹⁸⁷⁵ en relación al primer precepto español citado el mimetismo practicado por el constituyente español, que a diferencia del precepto italiano, utiliza el verbo “establecer” en lugar de “imponer”, motivo por el que hubo que añadir el inciso “de carácter público”.

¹⁸⁷¹ *Idem.*

¹⁸⁷² “Tratados internacionales y fuentes legales”, *op. cit.*, p. 145. Del mismo autor, también en: BALAGUER CALLEJÓN, F.: “Derecho y justicia en el ordenamiento constitucional europeo”, *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 16, 2011.

¹⁸⁷³ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 177.

¹⁸⁷⁴ «*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*».

¹⁸⁷⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 31: El gasto público” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

La noción de “prestaciones patrimoniales” es utilizada por la propia jurisprudencia constitucional para definir el instituto del tributo en los siguientes términos: «*el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18), y grava un presupuesto de hecho o «hecho imponible» (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)*»¹⁸⁷⁶. Esta definición resulta de interés en relación al objeto del presente trabajo habida cuenta que se ha propuesto la consideración de los tributos extrafiscales como prestaciones patrimoniales de carácter público, cuestión sobre la que volveremos *ut infra*. Además, el tributo constituye una especie dentro de la categoría genérica de prestaciones patrimoniales, siendo el principio de capacidad económica, que el fragmento extractado alude *in fine*, la nota diferenciadora de los tributos, al que también hace referencia el art. 31.1 CE junto al resto de los principios constitucional-tributarios: «*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*». Por su parte, las prestaciones obedecen al interés público que entendemos debe regir los ingresos públicos en general, siendo la nota diferencial la concurrencia de coactividad sobre la que pasamos a reflexionar, entendida como el «*establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla*»¹⁸⁷⁷ que marca la delimitación entre éstos y las prestaciones patrimoniales de carácter público, entre las que se encuentra la hegemónica categoría del tributo.

2.2.1 Coactividad

Observando la doctrina constitucional, el concepto de coactividad ha sido resumido por algún autor de forma especialmente plausible con la triada “obligatoriedad, esencialidad, exclusividad”¹⁸⁷⁸; no obstante, con cierta frecuencia se puede encontrar aludido únicamente el primer elemento como sinónimo de coacción. Pasamos a profundizar sobre tales nociones a través su desarrollo pretoriano invocando la siempre interesante STC 185/1995, que comenzando por el elemento obligatoriedad,

¹⁸⁷⁶ STC 193/2004, también en la STC 276/2000.

¹⁸⁷⁷ STC 185/1995.

¹⁸⁷⁸ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, *op. cit.*, p. 343.

ha definido como sigue:

«Lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente impuesta radica en averiguar si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge dicha obligación.»

Estaremos en presencia de prestaciones coactivamente impuestas cuando la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público –por ejemplo cuando surge de la prestación de servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria– y también cuando, siendo libre la realización del supuesto de hecho, éste no consiste en la demanda de un bien, un servicio o una actuación de los entes públicos, sino que la obligación de pagar la prestación nace sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público, encaminada por ello mismo, siquiera sea mediatamente, a producir el nacimiento de la obligación.

En estas circunstancias, el hecho de que los entes públicos tengan una posición determinante en la configuración del contenido o las condiciones de la obligación e incluso el hecho de que esos entes se reserven determinadas potestades exorbitantes en caso de incumplimiento de la obligación –como son ciertas facultades derivadas de la ejecutoriedad y la autotutela–, tiene un relieve secundario en orden a determinar el grado de coactividad de las prestaciones pecuniarias, dado que ha sido el particular el que ha decidido libremente obligarse, sabiendo de antemano que los entes públicos de quienes ha requerido la actividad, los bienes o los servicios gozaban de esas prerrogativas. El sometimiento de la relación obligacional a un régimen jurídico de Derecho público no es suficiente por sí solo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación de carácter público en el sentido del art. 31.3 C.E.»¹⁸⁷⁹.

Como expresa este pronunciamiento, la obligatoriedad viene determinada primordialmente por el supuesto de hecho, relegándose a un plano secundario aspectos como la fijación del contenido de la obligación por parte de los poderes públicos o sus relevantes potestades a efectos de valorar la existencia de coactividad. Por consiguiente, dicho aspecto debería ser examinado al trazar la delimitación entre los ingresos públicos en sentido general y las prestaciones patrimoniales de carácter público en especial. Pasando al factor de esencialidad:

¹⁸⁷⁹ STC 185/1995.

«Con todo, debe precisarse que la libertad o la espontaneidad exigida en la realización del hecho imponible y en la decisión de obligarse debe ser real y efectiva. Esto significa que deberán considerarse coactivamente impuestas no solo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también aquellas en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social»¹⁸⁸⁰.

Por último, respecto a la exclusividad:

«También deben considerarse coactivamente impuestas las prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho. Aunque el nivel de coactividad que deriva del monopolio público sea ciertamente menor que el que resulta del carácter imprescindible de los bienes, servicios y actividades que generan la prestación, no por ello puede considerarse irrelevante, ni subsumirse en este requisito, pues, aunque los servicios o las actividades no sean obligatorias, ni imprescindibles, lo cierto es que si solo son los Entes públicos quienes los prestan, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación. La libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es a estos efectos una libertad real y efectiva»¹⁸⁸¹.

Estamos ante factores complejos en cuanto a su valoración, se trata de un construcción doctrinal flexible que exige de su aplicación caso por caso proporcionando una respuesta adaptada a las circunstancias de cada momento histórico, siendo necesario huir de la valoración discrecional. Quizás la respuesta pueda venir brindada a través del influjo teleológico que brinda el elenco de derechos así como, en definitiva, el art. 10.1 CE cuando expresa que *«la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social»*. En este sentido, esta tríada “obligatoriedad, esencialidad, exclusividad”¹⁸⁸² adquiere especial significado en

¹⁸⁸⁰ STC 185/1995.

¹⁸⁸¹ STC 185/1995.

¹⁸⁸² MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, *op. cit.*, p. 343.

su lectura desde la óptica de la existencia de una contraprestación, es decir, aparejados a un bien, actividad o servicios que los poderes públicos proveen, y precisamente en relación a la naturaleza de éstos se valora la existencia de coactividad. Al respecto, recordemos que ALEXY definió los “derechos a prestaciones en sentido estricto” como “derechos del individuo frente al Estado a algo que —si el individuo poseyera medios financieros suficientes y si encontrase en el mercado una oferta suficiente— podría obtenerlo también de particulares”¹⁸⁸³, de modo que el Estado interviene para resolver estas situaciones de insuficiencia financiera o de oferta; como se ha subrayado, este autor se refiere no solo a derechos sociales, sino también a cualquier derecho que requiera una acción de corte positivo por parte del Estado¹⁸⁸⁴.

Para interpretar estos criterios es necesario ahondar someramente en el fundamento de la carga tributaria, que en los albores de nuestra doctrina científica se explica¹⁸⁸⁵ a través de las conocidas teorías causalistas y anticausalistas, a partir de las que se construye la tripartita clasificación con sede en el art. 2.2 LGT. Para las primeras, que encuentran su mayor exponente en GRIZZIOTI, la delimitación entre las especies tributarias admitirían el examen de elementos ajenos al estrictamente tributario; mientras que las segundas, encabezadas por GIANNINI, rechazan el recurso a elementos diferentes a los estrictamente jurídicos, de suerte que excluirían la delimitación de filiación económica basada en los principios de capacidad contributiva, contraprestación y beneficio. Pues bien, optando por una interpretación híbrida entre ambos planteamientos, podemos entender que la clasificación tripartita vigente encuentra lógica en los planteamientos económicos pero, a su vez, ha desarrollado una robusta construcción jurídica no exenta de importantes implicaciones. *Mutatis mutandi*, la caracterización dogmática de las prestaciones patrimoniales de carácter público es cierto que no cuenta con un elenco específico de principios en sede constitucional como los previstos por el art. 31.1 CE; sin embargo, lo cierto es que se trata de una categoría enraizada en los derechos. Por consiguiente, aunque obviando la existencia de principios específicos para la categoría de prestaciones patrimoniales como en el caso de los tributos; la garantía de tales intereses y su protección bajo la cobertura de esta

¹⁸⁸³ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, p. 447.

¹⁸⁸⁴ En observación de PEÑA FREIRE en relación al criterio seguido por ALEXY: “[...] la clasificación es puramente estructural, de modo que el concepto de derechos de prestación va mucho más allá del campo al que se refiere comúnmente la expresión *derechos sociales* en la medida en que abarca todo derechos que, de algún modo, presuponga la necesidad de realizar una acción positiva por parte del Estado”. *La garantía en el Estado constitucional de derecho*, op. cit., p. 155.

¹⁸⁸⁵ Como sintetiza VILLANUEVA GUTIÉRREZ en “El principio informador en la tasa: El beneficio, el costo y la capacidad contributiva”, *Cuadernos Tributarios*; núm. 22, 1998, p. 72.

reserva de ley vinculada a la existencia de coacción, marcan la delimitación de esta categoría.

Es importante advertir que no estamos exponiendo que la tríada “obligatoriedad, esencialidad, exclusividad”¹⁸⁸⁶ se conciba por la STC 185/1995 exclusivamente desde la óptica de los principios de equivalencia y beneficio; antes al contrario, también se observa el principio de capacidad económica en puridad, con expresión por antonomasia en la figura del impuesto entendido como «*tributos exigidos sin contraprestación*»¹⁸⁸⁷; es decir, como advirtió MAFFEZZONI y se ha observado más recientemente por algún autor, quiere decir que “en el presupuesto de hecho del impuesto, cuya realización genera la obligación de contribuir, no aparece específicamente contemplada actividad administrativa alguna”¹⁸⁸⁸; en este sentido se recurre a a fórmulas referentes al mínimo vital en sus diferentes expresiones, como “«mínimo indispensable para la subsistencia» (Cazorla Prieto) o «satisfacción mínima de las necesidades públicas» (Bayona)”¹⁸⁸⁹. Por consiguiente, tales actos de coacción exigen de correcciones puntuales operadas a través de exenciones, categoría ésta sobre la que hemos reflexionado en un momento anterior de nuestro discurso.

Habida cuenta que la imposición resulta especialmente coactiva por cuando no encuentra límites en los principios de equivalencia o beneficio, aparece vertebrada por el principio de capacidad económica reconocido constitucionalmente por el art. 31.1 CE; cuya presencia junto al resto de principios constitucional tributarios determina el paso a la categoría de tributos. No obstante, es importante hacer dos apuntes: en primer lugar, tales principios encuentran cierto reflejo en el esquema de derechos como se observa, *exempli gratia*, en la construcción alemana¹⁸⁹⁰; por consiguiente, los tributos no podrían en caso alguno menoscabar éstos, no sería concebible un impuesto que pusiera en entredicho el derecho a la propiedad privada. En segundo lugar, aunque las prestaciones patrimoniales *per se* no puedan participar de los principios constitucional-tributarios, deben concebirse conexos y acordes al esquema de derechos; en otras palabras, operan al servicios de éstos en el contexto del «Estado social y democrático de

¹⁸⁸⁶ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, *op. cit.*, p. 343.

¹⁸⁸⁷ En expresión del art. 2.2.c) LGT.

¹⁸⁸⁸ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 74.

¹⁸⁸⁹ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, 2ª ed.; Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2002, p. 362.

¹⁸⁹⁰ Esta planteamiento ha sido analizado en profundidad en: HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*

Derecho» propugnado por el art. 1 de nuestra Norma fundamental. En este sentido, resulta de interés traer a nuestro discurso las siguientes observaciones formuladas por algún autor en relación al pronunciamiento que nos ocupa: “la STC 185/1995, de 14 de diciembre, al referir la exigencia de ley a las prestaciones patrimoniales de carácter público, identificadas como «prestaciones coactivas», está promoviendo en la práctica una ampliación de la reserva de ley, que afectará no sólo a los tributos en sentido estricto sino a otras figuras como podrían ser las tarifas de determinados servicios públicos [...]. Cabe señalar, sin embargo, y como al respecto destaca RAMALLO MASSANET, que la Sentencia 185/1995 distingue por un lado los tributos del art. 133 de la CE, de las prestaciones patrimoniales públicas del art. 31.3, diciendo que éstas son más genéricas que aquellos, al tiempo que aplica a las prestaciones no tributarias la estructura y condiciones de legalidad del art. 133. La conclusión a que ello puede llevar, como señala el propio RAMALLO MASSANET, es que si bien las prestaciones patrimoniales públicas del art. 31.3 están sujetas al principio de reserva de ley, puede que lo estén de manera distinta a lo que se desprende del reparto competencial del art. 133 CE”¹⁸⁹¹. Sobre esta cuestión pasamos a reflexionar seguidamente.

2.2.2 Reserva de ley

Se ha apuntado¹⁸⁹² que en realidad la condición de prestación patrimonial de carácter público depende de que el origen de la prestación sea contractual o coercitivo; salvando las diferencias, esta interesante dicotomía nos recuerda a la dualidad que planteó NEUMARK¹⁸⁹³ en relación a los ingresos públicos procedentes de la economía privada atendiendo al principio de contraprestación o de soberanía fiscal, vinculados éstos a la coerción. Por su parte, nuestro Alto tribunal¹⁸⁹⁴ también ha puesto de manifiesto que el foco para determinar la naturaleza de la prestación debe situarse sobre la situación fáctica o la prestación de servicios o realización de actividades desempeñada, prescindiendo del *nomen iuris* otorgado por el legislador o el régimen jurídico aplicable. En este sentido, se ha apuntado que el sometimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público a un régimen de Derecho privado, bajo la consideración de precios privados, supondría un fraude constitucional burlándose la

¹⁸⁹¹ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 177 y 178. La obra citada por este autor para formular dichas reflexiones es: RAMALLO MASSANET, J.: “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 90, 1996.

¹⁸⁹² PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la Reserva de Ley en Materia Tributaria”, *Hacienda Pública Española*; núm. 14, 1972, p. 222.

¹⁸⁹³ NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*, op. cit.

¹⁸⁹⁴ STC 185/1995 y 233/1999.

reserva de ley connatural a esta categoría¹⁸⁹⁵. En definitiva, la coactividad inherente a las prestaciones patrimoniales de carácter público exige de su cobertura por reserva de ley, evidenciándose una íntima conexión que pasamos a examinar; en palabras de la relevante STC 185/1995: «*el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público*».

Como expusimos, el principio de legalidad presenta diversas facetas, es susceptible de una interpretación rica en matices tanto desde la perspectiva de su fundamento como de su extensión, de suerte que en el ámbito que nos ocupa ambos aspectos deben venir acompañados por el grado de coactividad; por consiguiente, esta reserva de ley actúa de diferente modo en el contexto de cada una de las categorías expuestas. Si bien antes el principio estaba presente a través de la exigencia de legalidad general, en este caso encuentra anclaje constitucional expreso en el art. 31.3 CE; tomando como referencia la expresión de “principio de legalidad tributaria”¹⁸⁹⁶, *mutatis mutandi*, podríamos denominarlo “principio de legalidad de las prestaciones patrimoniales públicas”. Partiendo de la premisa de que prestaciones patrimoniales y tributos obedecen a una relación género-especie, el principio de legalidad en su proyección sobre las prestaciones patrimoniales y los tributos participa de dicho planteamiento, observándose en este segundo caso un *plus* que expondremos *ut infra*; por consiguiente, estaríamos ante reservas de ley con diferente contenido.

Todas las modalidades de prestaciones patrimoniales de carácter público comparten la nota de coactividad y por consiguiente están sometidas a reserva de ley, aunque frente a la faceta objetiva de ésta antes expuesta, ahora operan en sentido subjetivo con causa en el conocido principio de autoimposición –*no taxation without representation*– con la pretensión de salvar la carga coactiva inherente a estas prestaciones impuestas unilateralmente mediante el consentimiento expresado a través del mecanismo de legalidad¹⁸⁹⁷. Se trata de proteger derechos e intereses sometiendo

¹⁸⁹⁵ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, *op. cit.*, p. 350 y 351.

¹⁸⁹⁶ Como lo denominan, entre otros muchos, GONZÁLEZ ESCUDERO, M. T.: “El principio de legalidad tributaria en la doctrina del Tribunal Constitucional: reflexiones sobre la STC 185/1995, de 14 de diciembre”, *Revista de Hacienda Local*; núm. 78, 1996. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la constitución española de 1978” en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*; Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980.

¹⁸⁹⁷ “[...] la razón de ser de la reserva de ley contenida en el art. 31.3 de la Constitución. Esa no es otra que el tradicional principio de autoimposición, garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano, de forma que quienes vienen obligados a satisfacer prestaciones patrimoniales, las consientan

determinadas situaciones, delimitadas a través de la tríada de “obligatoriedad, esencialidad, exclusividad”¹⁸⁹⁸, bajo el denominador común de la coactividad, mediante su sometimiento a reserva de ley y consiguiente sustracción en medida variable del radio de acción de la potestad reglamentaria, a favor de los representantes que canalizan la soberanía popular¹⁸⁹⁹.

Por tanto, en la interpretación del art. 31.3 CE referente a prestaciones de carácter público patrimoniales y personales: en el caso de las primeras, recordemos que esta nota de coactividad es común a todas las prestaciones patrimoniales de carácter público, no siendo exclusiva de los tributos, aunque éstos participan de ella; en cuanto a las segundas, también integran una pluralidad de situaciones más allá del clásico ejemplo de la prestación del servicio militar¹⁹⁰⁰. No obstante, recordemos que en el contexto italiano¹⁹⁰¹, origen del precepto, se ha denunciado¹⁹⁰² la escasa virtualidad que presentan los deberes públicos con la excepción del previsto en el art. 54 de su Carta magna:

«Todos los ciudadanos tendrán el deber de ser fieles a la República y de observar la Constitución y las leyes.

Los ciudadanos a quienes estén confiadas funciones públicas tendrán el deber de cumplirlas con disciplina y honor, prestando juramento en los casos que la ley

previamente mediante el mecanismo de la legalidad. La voluntaria aceptación de los representantes de los ciudadanos sólo tiene sentido, empero, cuando la prestación económica que se exige se ha impuesto coactivamente, puesto que cuando la misma «es asumida libre y voluntariamente por los ciudadanos, la intervención de sus representantes resulta innecesaria». GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 173.

¹⁸⁹⁸ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, op. cit., p. 343.

¹⁸⁹⁹ STC 19/1987; también en la doctrina se ha expuesto este planteamiento, entre otros: GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 176. MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, op. cit., p. 349.

¹⁹⁰⁰ En palabras de ALBIÑANA QUINTANA: “[...] no se piense que no hay más prestaciones patrimoniales de carácter público que las tributarias. Ni tampoco se puede entender que no hay otras prestaciones personales de carácter público que el servicio militar, que, por otra parte, se encuentra establecido en el artículo 30 de la Constitución”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Artículo 31: El gasto público”, op. cit. En el mismo sentido: TORNOS MAS, J.: “Prestaciones patrimoniales públicas y tarifas privadas en la prestación de servicios públicos locales”, *Cuadernos de Derecho Local*; núm. 15, 2007, p. 15.

¹⁹⁰¹ Para una introducción general al sistema constitucional italiano resulta de interés consultar: SCHILLACI, A.: “El sistema constitucional de Italia”, *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 14, 2010.

¹⁹⁰² BALLADORE PALLIERI, G.: *Diritto Costituzionale*, 11.ª ed.; Giuffrè, Milán, 1976, p. 381.

*establezca»*¹⁹⁰³.

Amén de los tributos fiscales o extrafiscales *per se* que abordaremos después, esta categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público contemplada *expressis verbis* por el art. 31.3 CE ha servido para agrupar una diversidad de figuras bajo del denominador común del elemento coactividad: tarifas portuarias¹⁹⁰⁴, multas y sanciones¹⁹⁰⁵, o la prestación por incapacidad transitoria¹⁹⁰⁶, por citar algunos ejemplos encuadrados por la doctrina jurisprudencial y científica. No obstante, lo cierto es que las líneas delimitadoras entre estas prestaciones patrimoniales de carácter público y las categorías tributarias resultan difusas, como demuestra el controvertido encaje dogmático de las cotizaciones a la seguridad social, que sobre la base de su consideración como prestaciones patrimoniales de carácter público¹⁹⁰⁷, avanzando un

¹⁹⁰³ «Tutti i cittadini hanno il dovere di essere fedeli alla Repubblica e di osservarne la Costituzione e le leggi.

I cittadini cui sono affidate funzioni pubbliche hanno il dovere di adempierle con disciplina ed onore, prestando giuramento nei casi stabiliti dalla legge».

¹⁹⁰⁴ Inicialmente concebidas como precios privados por el art. 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de puertos del Estado y de la marina mercante; la relevante STC 185/1995 les otorga la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público, en el mismo sentido, las posteriores SSTC 233/1999 y 102/2005.

¹⁹⁰⁵ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, *op. cit.*, p. 345 y 346.

¹⁹⁰⁶ STC 182/1997: «[...] el art. 6.1 del Real Decreto-Ley establece una prestación impuesta por los poderes públicos a los empresarios sin el concurso de la voluntad de éstos, es un dato sobre el que no cabe discusión alguna; como dijimos en la STC 37/1994 que declaró la constitucionalidad de la prestación por incapacidad laboral transitoria del art. 129.1 de la L.G.S.S. en la nueva redacción dada por el citado Real Decreto-Ley, la norma impugnada «impone al empresario la obligación de asumir el pago de una parte de la prestación prevista en nuestro sistema de Seguridad Social en los casos de incapacidad laboral transitoria derivada de riesgos comunes» (fundamento jurídico 1.). Y tampoco es posible dudar de la finalidad pública de la prestación: La protección de los ciudadanos ante situaciones de necesidad --expresábamos en la misma Sentencia-- se concibe en el art. 41 C.E. como «una función de Estado», de modo que, «no es irrazonable ni infundada la atribución del carácter de prestación de Seguridad Social (ya sea por su naturaleza o por su función) a la cantidad a abonar por el empresario» en virtud de lo dispuesto en el art. 6.1 del Real Decreto-Ley 5/1992. En definitiva, dicha norma -concluíamos- establece una medida dirigida a mantener el mismo nivel de protección económica por incapacidad laboral transitoria, previendo, ante el crecimiento del déficit público, y precisamente para poder cumplir el mandato del art. 41 C.E., «un desplazamiento de la carga económica correspondiente, de los fondos propios de la Seguridad Social a los empresarios». En consecuencia, como advierten los recurrentes, mediante el art. 6.1 del Real Decreto-Ley 5/1992 el poder público impone a los empresarios una prestación pecuniaria que tiene una evidente finalidad pública, o, lo que es igual, establece una «prestación patrimonial de carácter público». A idéntica conclusión, respecto de un subsidio de las mismas características establecido por el ordenamiento italiano, llegó muy tempranamente la Corte Costituzionale de Italia (Sentencia 44, de 26 de mayo de 1965)».

¹⁹⁰⁷ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, *op. cit.*, p. 347.

paso más, han sido objeto de diversas hipótesis en torno a su naturaleza apuntándose su condición de tasas, contribuciones especiales, impuestos e incluso exacciones parafiscales entre otras; todas ellas han sido abordadas en un estudio comparativo por la profesora FERNÁNDEZ PAVÉS¹⁹⁰⁸. Esta autora plantea, al igual que la jurisprudencia constitucional¹⁹⁰⁹, la superación del *nomen iuris* para escudriñar en el contenido de la institución para dilucidar su naturaleza: “[...] esta cuestión se relaciona en bastante medida con seguir un criterio más o menos formalista a la hora de clasificar, y aún más calificar a estas instituciones: exclusivamente según la normativa que se le aplica teóricamente; o por el contrario, según el contenido de la institución, en relación por supuesto también con la normativa que se aplica, pero de manera menos determinante”¹⁹¹⁰.

El principio de legalidad presenta carácter relativo y flexible¹⁹¹¹, contemplando el constituyente expresamente su virtualidad en relación al establecimiento de prestaciones patrimoniales (art. 31.3 CE). No obstante, la jurisprudencia constitucional ha advertido que el alcance de la colaboración reglamentaria depende de la naturaleza de la figura y de sus elementos¹⁹¹²; y respecto a los tributos, ha puntualizado que «*la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo*» debe llevarse a cabo mediante una ley¹⁹¹³, cuestión sobre la que volveremos después. En el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público que nos ocupan, resulta de interés recurrir a la STC 233/1999 que apoyándose sobre algunos pronunciamientos precedentes, se expresa en el siguiente sentido:

«[...] la mayor flexibilidad de la reserva de ley tributaria respecto de las tasas –y, en general, respecto de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el art. 31.1 C.E. no opera de la misma manera en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo. Así lo dijimos en la STC 221/1992 al expresar que «la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible». «Pero la concreción requerida a la

¹⁹⁰⁸ FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la Seguridad Social: análisis jurídico tributario*; Marcial Pons, Madrid, 1996.

¹⁹⁰⁹ STC 185/1995 y 233/1999.

¹⁹¹⁰ FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, op. cit., p. 38.

¹⁹¹¹ COLAO MARÍN, P. A.: *Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley*, op. cit., p. 123 y ss.

¹⁹¹² SSTC 37/1981 y 19/1987.

¹⁹¹³ SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987.

ley es menor cuando se trata de regular otros elementos», como el tipo de gravamen y la base imponible (fundamento jurídico 7.). Y, en la misma línea, hemos dicho en la tantas veces citada STC 185/1995 que en el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público que se satisfacen por la prestación de un servicio o actividad administrativa, la colaboración del reglamento «puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos —servicios y actividades— y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos tipos de servicios y actividades. En cambio, esta especial intensidad no puede predicarse de la creación ex novo de dichas prestaciones ya que en este ámbito la posibilidad de intervención reglamentaria resulta sumamente reducida, puesto que solo el legislador posee la facultad de determinar libremente cuáles son los hechos imponibles y qué figuras jurídico—tributarias prefiere aplicar en cada caso» (fundamento jurídico 5.).

Concretamente, en relación con la figura de los precios públicos constitutivos de prestaciones patrimoniales de carácter público creada por la Ley 8/1989, de 13 Abr., de Tasas y Precios Públicos (L.T.P.P.), señalábamos en dicha Sentencia que «para considerar cumplido el principio de legalidad tributaria no basta con que una ley prevea la figura abstracta de los precios públicos y defina, también en abstracto, sus elementos esenciales, puesto que, como hemos reiterado, este principio exige que sea también la ley la que contenga la creación concreta o establecimiento de los diversos precios públicos que, en aplicación de esa figura abstracta, los entes públicos competentes estimen convenientes. Entre la previsión abstracta de la categoría de los precios públicos y el establecimiento y aplicación a los casos concretos de los diversos tipos de precios debe existir una interpositio legislatoris, creando los tipos concretos de precios públicos» [fundamento jurídico 6. a)]. Y concluíamos: «salvo en lo que se refiere a los precios públicos que puedan establecerse por la prestación de los servicios públicos de justicia, educación, sanidad, protección civil y asistencia social, la Ley permite la creación de esos recursos de Derecho público sin necesidad de intervención del legislador», conclusión que «lleva derechamente a declarar inconstitucionales los incisos del art. 24 L.T.P.P... que al referirse a verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público deberían haber respetado el principio de reserva de ley» [fundamento jurídico 6. b)]».

Dicho tratamiento contrasta sustancialmente con el dispensado a los precios públicos, que no suponen prestaciones patrimoniales de carácter público, definiéndose por el art. 24 LTPP como «*las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados*»; y cuyo establecimiento a tenor del art. 26 del mismo texto normativo se efectúa por «*Orden del Departamento ministerial del que dependa el órgano que ha de percibirlos y a*

propuesta de éste» o «Directamente por los organismos públicos, previa autorización del Departamento ministerial del que dependan». En relación a éstos, algún autor ha apuntado que no solo debe observarse el tipo de prestación patrimonial, sino que la flexibilidad de la reserva de ley depende también del tipo de relación entre el órgano legislativo y ejecutivo, así como del momento de vida de la prestación y los elementos cualitativos y cuantitativos afectados¹⁹¹⁴.

Volviendo a focalizarnos sobre las prestaciones patrimoniales públicas, la extensión de la reserva de ley constituye una nota diferencial respecto de la categoría de los tributos, señalándose por la basilar STC 185/1995 que las primeras admiten una colaboración reglamentaria especialmente intensa en cuanto a la fijación y modificación de las cuantías. En otro orden de cosas, a diferencia de la categoría de prestaciones patrimoniales públicas, la categoría de tributos en todas sus modalidades se ha vinculado por la generalidad de la doctrina al principio de capacidad económica¹⁹¹⁵, de forma directa en el caso de los impuestos, y con cierta postergación en tasas y contribuciones especiales; por consiguiente, con intensidad variable, éste parece erigirse como la clave de toque en la delimitación entre tributos y prestaciones patrimoniales públicas. Ahora bien, la relajación en la extensión de la reserva de ley o el soterramiento de dicho principio de capacidad económica, parecen ser rasgos propios de las prestaciones patrimoniales.

2.2.3 Extradificalidad

Para algunos autores, la solución al controvertido encaje dogmático de los tributos extradificales pasaría por adscribir estas figuras a la categoría genérica de prestaciones patrimoniales de carácter público, prescindiendo de arrogarles la condición de tributo y, por consiguiente, de todos los rasgos característicos de esta institución, en cuanto conjunto normativo polarizado en torno a una misma idea organizativa¹⁹¹⁶, con unos rasgos característicos que lo dotan de identidad. Las siguientes palabras de algún autor formuladas en el contexto de la tributación medioambiental ilustran especialmente bien esta teoría: “Si los gravámenes ecológicos responden al principio quien contamina, paga, y por ello, pueden alejarse en su

¹⁹¹⁴ RAMALLO MASSANET, J.: “El Decreto-Ley en materia tributaria”, *Derecho Privado y Constitución*; núm. 17, 2003, p. 439.

¹⁹¹⁵ Se puede encontrar una extensa recopilación de los defensores de esta postura, adscrita a la mayoría del doctrina científica, en: BÁEZ MORENO, A.: “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos: una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva”, *Revista española de derecho financiero*; 144, 2009, p. 956.

¹⁹¹⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 58.

configuración de las tradicionales manifestaciones de riqueza entendidas como índices de capacidad económica; si se trata de un sistema de prestaciones coactivas que no se dirigen a la generalidad de los ciudadanos sino a quienes con sus actividades perturban el entorno natural; si su exigibilidad debe procurar en razón de proporcionalidad de suerte que más acción contaminante despliega que se vea incidido por la carga económica de esos gravámenes de manera más insistente; y, en fin, si con el producto de su recaudación no tiene por qué atenderse a la financiación de gastos generales del Estado, sino de políticas sectoriales relacionadas con el medio ambiente, la conclusión a la que se debe llegar es que el llamado sistema de tributos ecológicos no responde a la idea constitucional de lo que significan nuestras figuras tributarias en cuanto se apartan de los principios que las inspiran, por lo que, si ello es como lo estoy describiendo, sería más aconsejable hablar de un sistema de prestaciones patrimoniales coactivas con finalidad ecológica, y no de un sistema o de un conjunto de tributos ecológicos, porque si se analizan desde la perspectiva constitucional de los principios rectores de los tributos, los llamados tributos ecológicos no tienen naturaleza tributaria”¹⁹¹⁷. Frente a este planteamiento, existen otras posturas de diferente signo a colación de la clasificación tripartita del art. 2 LGT: para algunos, las prestaciones patrimoniales de carácter público se podrían adscribir sin problemas a diferentes modalidades de figuras tributarias, quedando reforzada esta teoría por la flexible presencia del principio de capacidad económica¹⁹¹⁸; para otros, ya aludidos *ut supra*, asistimos a una superación de la tríada clásica¹⁹¹⁹, evidenciándose el cambio en los nuevos tributos con base negocial o la terminación convencional del procedimiento tributario¹⁹²⁰.

Aunque volveremos sobre esta cuestión en un momento posterior del discurso, para terminar este apartado, apuntar que en algunas ocasiones se recurre a esta categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público, con menor grado de definición dogmática que los arraigados tributos, buscando huir de los rigores propios de esta institución. En este sentido es importante recordar que, si bien estas prestaciones patrimoniales no participan de los principios constitucional-tributarios del art. 31.1 CE, sí lleva aparejadas ciertas exigencias expresas y tácitas que no podemos obviar. En cuanto a las primeras, fueron expuestas por la STC 233/1999 como sigue: «Además de

¹⁹¹⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: ”La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 216 y 217.

¹⁹¹⁸ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 50.

¹⁹¹⁹ VILLAR EZCURRA, M.: “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo claro en la Ley de Envases y Residuos de Envases”, *op. cit.*

¹⁹²⁰ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, *op. cit.*, p. 311 y ss.

respetar el límite fijado en el art. 31.3 C.E., el establecimiento de las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público debe al mismo tiempo responder a una finalidad constitucionalmente tutelada y obedecer al resto de los principios y exigencias que se contemplan en la Norma fundamental». Observando este dictado, cabe deducir la existencia de las segundas, entre las que podemos destacar el elenco de derechos proclamados por la Carta Magna. Recordemos que la dogmática alemana introdujo en la literatura científica el siempre interesante doble carácter de los derechos fundamentales¹⁹²¹; en este sentido, el art. 31.1 CE prevé una serie de principios que, como vimos, encuentran su reflejo en los derechos fundamentales subjetivos, más en concreto, los derechos subjetivos patrimoniales que en caso alguno, sea *ex* tributos o prestaciones patrimoniales de carácter público, podrá menoscabar el legislador so pena de incurrir en inconstitucionalidad manifiesta.

2.3 Tributos extrafiscales

Como hemos expuesto, la coactividad constituye la nota característica de la categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público, y entre éstas encontramos los tributos, que a su vez, engloban las tres categorías tributarias clásicas: impuestos, tasas y contribuciones especiales. El tributo constituye un armazón, una estructura concebida para la obtención de ingresos con los que sostener los gastos públicos; susceptible de transmutarse al servicio de fines extrafiscales como el fomento de la investigación científica o la protección del medio ambiente, entre otros. Siguiendo las palabras de algún autor, podemos decir que la extrafiscalidad “es un término vago que nada significa en sí mismo, pero con el que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja del fin financiero o recaudatorio propio de la imposición”¹⁹²². Por tanto, vemos que esta modalidad tributaria implica superar la finalidad exclusivamente recaudatoria, revelando un instrumento anfibológico¹⁹²³ en cuanto incorpora nuevos fines de naturaleza diversa.

¹⁹²¹ Vid. Capítulo tercero del presente trabajo.

¹⁹²² CASADO OLLERO, G.: “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE”, *Hacienda Pública Española*; núm. 96, 1985, p. 334.

¹⁹²³ La 22.^a edición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española atribuye dos significados al término “anfibiaología”: el primero, “Doble sentido, vicio de la palabra, cláusula o manera de hablar a que puede darse más de una interpretación”; y el segundo, “Figura que consiste en emplear adrede voces o cláusulas de doble sentido”. Dicho diccionario indica que procede del latín *amphibología*, y a su vez del griego *ἀμφίβηλος*. Dicho término del griego clásico incluye entre sus acepciones: “dudoso ἵνα ... μὴ ἀμφίβηλον ἢ ὀρίσατέ X.Mem.1.2.35” o “del lenguaje ambiguo, equívoco ὄνομα Pl.Cra.437a, λόγοι Isoc.12.240, cf. Plb.15.25.31, λέξεις Chrysipp.Stoic.2.107.30, S.E.M.2.38, cf. BGU 935.6 (III/IV a.C.), λῆμμα S.E.M.9.136, ὅταν ... λέγωσιν ἀμφίβηλα Arist.Rh.1407a37, δηλώσεις Epicur.Ep.[2] 76”. Diccionario Griego-Español realizado por el Instituto de Lenguas y Culturas del Mediterráneo y Oriente Próximo del CSIC, disponible en la siguiente dirección: <http://dge.cchs.csic.es>

A diferencia de las prestaciones patrimoniales de carácter público, los tributos son objeto de definición expresa por el art. 2.1 de la LGT actual en los siguientes términos: «*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*», y añade que «*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*». Se trata de un precepto que supone un importante avance respecto a la regulación básica en materia tributaria predecesora, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria; no solo porque la actual regulación esclarece el concepto de tributo¹⁹²⁴; sino porque además afirma como posible la instrumentalización de estas prestaciones patrimoniales con una finalidad diferente a la obtención de ingresos, cuestión sobre la que volveremos *ut infra*. No obstante, es importante advertir que la definición proferida por el legislador no está exenta de críticas desde la doctrina científica, aduciéndose entre otras críticas¹⁹²⁵, lo impropio del término “ingresos” en lugar de “recursos”¹⁹²⁶ en su tenor literal.

El Derecho tributario, en general, cuenta con la consideración de un ordenamiento de injerencia, descrito como “un ordenamiento orientado a imponer conductas (*Wollen-können*)”¹⁹²⁷ por oposición al “modelo deóntico de un deber ser meramente permitido (el *Wollen-dürfen* a que se refería JELLINEK)”¹⁹²⁸. Por su parte, la

¹⁹²⁴ El artículo 26 delimitaba las tres categorías de tributos, que a su vez definía como tributos, pero no entraba a aclarar qué se debía considerar como tales.

¹⁹²⁵ Como la incorrecta delimitación del objeto que sería una obligación, que a su vez sería una prestación pecuniaria; o la incorrección de la expresión “deber de contribuir”, en lugar de hacer alusión al nacimiento de la obligación tributaria como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho. CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, 8ª ed.; Aranzadi, Pamplona, 2007, p. 308.

¹⁹²⁶ “Se trata de una definición correcta si de lo que se trata es de resaltar el carácter contributivo de este tipo de prestaciones económicas y su condición de prestaciones impuestas de forma coactiva [...] pero, desde luego, incorrecta en su formulación, siquiera sea porque, parece una obviedad decir que los tributos son ingresos cuyo fin primordial es la obtención de ingresos, afirmación que se convierte en tautológica por repetición inútil y viciosa. Hubiera sido más correcto, desde luego, confirmar que los tributos son recursos que consisten en prestaciones pecuniarias..., con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos como, por otro lado, quedan descritos en el párrafo segundo de este mismo artículo 2º.1 LGT”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. 27. También plantea esta sugerencia: CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, *op. cit.*, p. 308.

¹⁹²⁷ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, *op. cit.*, p. 184.

¹⁹²⁸ *Idem*.

injerencia supone la acción jurídica de los poderes públicos¹⁹²⁹ al servicio de “la motivación propia de la norma respecto a comportamientos humanos voluntarios”¹⁹³⁰. De acuerdo con este planteamiento, el art. 31.1 de nuestra Norma fundamental proclama las nervaduras de la cúpula conformada por nuestro sistema tributario, consagrando una serie de principios en los siguientes términos: «*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*». Sin lugar a dudas, es mucha la tinta vertida en relación a éstos subrayando sus virtudes: han sido considerados principios de aplicación necesaria puesto que “el incumplimiento de su mandato debe ser determinante de la inconstitucionalidad de la ley o norma legal en materia tributaria que contraría dichos principios y por lo mismo, son principios que pueden ser invocados por los ciudadanos ante los Tribunales ordinarios de Justicia para oponerse al acto de aplicación del tributo cuando su ley reguladora sea contraria a algunos de tales principios, naturalmente, promoviendo a los órganos jurisdiccionales para que planteen, si así lo estiman, una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional”¹⁹³¹; han sido descritos como “los criterios generales, plasmados en la Constitución, que debe informar la actuación de los poderes públicos en el ámbito jurídico-financiero, aspecto al que se refiere el art. 53.3 de la CE”¹⁹³²; o, desde una perspectiva más amplia, refiriéndose a los principios constitucionales del Derecho Financiero como “elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros —tributo, ingresos crediticios, patrimoniales, Presupuesto—”¹⁹³³.

También nuestra jurisprudencia ha subrayado el relevante papel de los principios; entre otras, en expresión de la STC 96/2002: «*la función de legislar no equivale a una simple ejecución de los preceptos constitucionales, pues, sin perjuicio de la obligación de cumplir los mandatos que la Constitución impone, el legislador goza de una amplia libertad de configuración normativa para traducir en reglas de Derecho las plurales opciones políticas que el cuerpo electoral libremente expresa a través del*

¹⁹²⁹ *Idem*.

¹⁹³⁰ NAVARRO COELHO, S. C.: *Curso de Direito Tributario Brasileiro*; Forense, Río de Janeiro, 2000, p. 9. Citado por GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo, op. cit.*, p. 184.

¹⁹³¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General, op. cit.*, p. 32. En el mismo sentido, entre otros, MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit.*, p. 100.

¹⁹³² MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 73.

¹⁹³³ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit.*, p. 97.

sistema de representación parlamentaria. Consiguientemente, si el Poder legislativo opta por una configuración legal de una determinada materia o sector del ordenamiento no ha de confundirse lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia, creadores de desigualdad o de distorsión en los efectos legales, ya en lo técnico legislativo, ya en situaciones personales que se crean o estimen permanentes (SSTC 27/1981, de 20 Jul., FJ 10; 66/1985, de 23 May., FJ 1 y 99/1987, de 11 Jun., FJ 4). Ahora bien, estando el poder legislativo sujeto a la Constitución, es misión de este Tribunal velar para que se mantenga esa sujeción, que no es más que una específica forma de sumisión a la voluntad popular, expresada esta vez como poder constituyente. Ese control de la constitucionalidad de las leyes debe ejercerse, sin embargo, de forma que no imponga constricciones indebidas al poder legislativo y respete sus opciones políticas».

2.3.1 Reserva de ley

En la extensión de la reserva de ley encontramos otra asimetría entre tributos y prestaciones patrimoniales de carácter público¹⁹³⁴; fijándonos sobre la obrante para las segundas con anclaje en el art. 31.3 CE, encontramos que ésta se construye por la STC 185/1995 a partir del principio de legalidad tributaria¹⁹³⁵, señalando que:

«Establecido que dentro de la categoría de precios públicos definida en el art. 24 L.T.P.P. existen verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público cuya constitucionalidad depende del respeto al principio de legalidad, debemos analizar si la regulación contenida en la referida Ley resulta acorde con las exigencias derivadas de este principio.

Este Tribunal ha dicho ya que la reserva de ley en materia tributaria exige que «la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo» debe llevarse a cabo mediante una ley (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987). También hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que «sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley» y siempre que la colaboración se produzca «en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad» (entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987, 99/1987). El alcance de la colaboración estará en función de la

¹⁹³⁴ Entre otros, GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 328.

¹⁹³⁵ Como subraya TORNOS MÁS, en “Prestaciones patrimoniales públicas y tarifas privadas en la prestación de servicios públicos locales”, op. cit., p. 16.

diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (SSTC 37/1981 y 19/1987).

En el supuesto de las contraprestaciones fruto de la utilización de un bien de dominio público o de la prestación de un servicio o actividad administrativa, esta colaboración puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías –estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades– y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos tipos de servicios y actividades. En cambio, esta especial intensidad no puede predicarse de la creación ex novo de dichas prestaciones ya que en este ámbito la posibilidad de intervención reglamentaria resulta sumamente reducida, puesto que solo el legislador posee la facultad de determinar libremente cuáles son los hechos imponibles y qué figuras jurídico-tributarias prefiere aplicar en cada caso».

Y después, focalizándose sobre la cuantificación, puntualiza:

«Para determinar la medida en que la ley debe regular directamente los elementos configuradores de la cuantía o, por el contrario, puede atribuir su regulación a normas infralegales, es preciso atender, como hemos apuntado anteriormente, a la naturaleza de la prestación patrimonial de que se trate. En el caso de los precios públicos, la multiplicidad de figuras que pueden incluirse en este concepto, así como la necesidad de tomar en consideración factores técnicos, pueden justificar que la ley encomiende a normas reglamentarias la regulación o fijación de su cuantía, conforme a los criterios o límites señalados en la propia ley que sean idóneos para impedir que la actuación discrecional de la Administración en la apreciación de los factores técnicos se transforme en actuación libre o no sometida a límite. El contenido y la amplitud de la regulación puede variar, pero en todo caso es necesario que la ley incorpore un mínimo de regulación material que oriente la actuación del reglamento y le sirva de programa o marco. Planteada así la cuestión, el debate se traslada a la forma en la que la Ley de Tasas y Precios Públicos, en su art. 25, establece los referidos criterios materiales y límites. Sin embargo, ni los recurrentes impugnan, desde esta perspectiva del principio de legalidad tributaria, ese art. 25 ni aportan argumento alguno acerca de esta cuestión».

Este planteamiento, aunque desarrollado a partir de los basamentos del principio de legalidad tributaria, contrasta con el tratamiento dispensado a los tributos, estableciendo el art. 8 LGT entre los elementos regulados necesariamente por ley:

«a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.*
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.*
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.*
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.*
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.*
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.*
- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.*
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.*
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.*
- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.*
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente».*

En definitiva, las asimetrías expuestas evidencian la desdibujada situación de las prestaciones patrimoniales de carácter público que, desprendidas de la categoría del tributo, integran una pluralidad de ingresos públicos de origen diverso. Ante esta situación, no resulta extraño que sean objeto de controversia doctrinal¹⁹³⁶, *a fortiori* si observamos la puesta en tela de juicio de la basilar clasificación tripartita del art. 2.2 LGT. Para algunos autores, la categoría de la prestación patrimonial de carácter público

¹⁹³⁶ Como expresan, entre otros: SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. Y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo I; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, p. 94.

goza de sustantividad propia¹⁹³⁷; para otros, cabría embeber algunas de éstas entre las modalidades de tributos, especialmente a través de una interpretación flexible¹⁹³⁸ del principio de capacidad económica¹⁹³⁹, auténtico caballo de batalla del encaje dogmático de los tributos extrafiscales; proponiéndose incluso por algún autor la posibilidad de efectuar una labor de depuración tributaria al trasluz de dicho principio constitucional si fuera necesario, aún a costa de reconocer la inconstitucionalidad de algunos gravámenes¹⁹⁴⁰.

Una muestra de la difusa delimitación de estas prestaciones patrimoniales de carácter público se puede encontrar en la STC 102/2005, posterior a la STC 185/1995, resultando al respecto interesantes las conclusiones de algún autor que expresa su descontento sobre esta resolución, argumentando que no encuentra en las tarifas percibidas por entidades privadas la condición de tributo en el entendimiento de que “todas ellas estarán sujetas a las exigencias del principio de reserva de ley, por evidentes razones de seguridad jurídica. Y si, además, tienen una estructura contributiva, les serán exigibles los requisitos constitucionales de capacidad económica”¹⁹⁴¹; por consiguiente,

¹⁹³⁷ “[...] la condición de prestación patrimonial de carácter público no equivale, sin más, a tributo, como tampoco la reserva de ley es igual a reserva de ley tributaria. Como recuerda la misma jurisprudencia, el elemento distintivo es ‘la inequívoca finalidad de interés público de la prestación impuesta’ (STC 276/2000, FJ 4). Así, si es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, llevará hacia el tributo (artículo 31.1 de la CE); pero si la obligación patrimonial se impone para castigar una conducta infractora, aparecerán las sanciones (artículo 25 de la CE); si se trata de asegurar la garantía de suministro energético, surgirán las reservas mínimas obligatorias para los operadores energéticos (artículo 31.3 de la CE); si el deber trae causa del derecho de la sociedad de participar en las plusvalías urbanísticas, surgirán cesiones obligatorias y los deberes de urbanización (artículo 47 de la CE), de igual modo que cuando la contraprestación se relaciona con la viabilidad de un servicio público encontraremos las tarifas o precio de servicio público (artículo 31.3 de la CE)”. VILLAR ROJAS, F.: “Dictamen sobre el concepto de tasas en la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario del agua potable”, *Quincena Fiscal*; núm. 10, 2005. Citado por TORNOS MAS, J.: “Prestaciones patrimoniales públicas y tarifas privadas en la prestación de servicios públicos locales”, *op. cit.*, p. 14 y 15.

¹⁹³⁸ Su distinta virtualidad en función de la figura tributaria en cuestión ha sido reconocida en las SSTC 185/1995 y 150/2003.

¹⁹³⁹ “Existe una idea compartida por gran parte de la doctrina según la cual el principio de capacidad económica no tiene por qué hacerse presente misma fuerza en todos los tributos. Es evidente que en el IRPF, por poner un ejemplo, el respeto al principio exige que se establezca un mínimo exento y unas tarifas progresivas (y aun esto se pone en duda hoy en duda por muchos). Pero el principio puede respetarse en otros tributos, por ejemplo en el caso de las tasas, simplemente a través de la exención para ciertos ciudadanos (como por otra parte ya se hace). Si esto es así, es decir si pueden existir tributos que no graviten exclusivamente sobre el principio de capacidad económica, la utilidad de la figura de la prestación patrimonial de carácter público se diluye en buena medida”. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 50.

¹⁹⁴⁰ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, *op. cit.*, p. 342 y 343.

¹⁹⁴¹ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, *op. cit.*, p. 326.

aduce que tales exacciones encontrarían acomodo en la categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público.

Esta cuestión ofrece perfiles claros si la analizamos en clave negativa: de una parte, no es de recibo que la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público se convierta en un ejercicio de procrastinación tributaria en relación a la definición precisa de los perfiles dogmáticos de éstas. Como venimos exponiendo, el instituto del tributo está sujeto a evolución, de modo que cabría aducir que la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público opera como una especie de banco de pruebas aglutinando exacciones que, *a posteriori*, tras la debida labor de desarrollo dogmático, son susceptibles de integrarse en la clasificación tripartida de las modalidades tributarias. Empero, si bien es cierto que el sistema tributario está sujeto a lógica evolución, no resulta aceptable la existencia de una categoría con un fundamento tan ambiguo, máxime al trasluz del principio de seguridad jurídica. En otro orden de cosas, se dispensa a las prestaciones patrimoniales de carácter público un régimen de escaso desarrollo doctrinal y jurisprudencial, de suerte que, relegados a las directrices generales fijadas por la Carta Magna, están confinadas a encontrar respuesta en el impacto que tales figuras puedan generar en el elenco de derechos fundamentales.

Así las cosas, habida cuenta del asimétrico tratamiento que reciben prestaciones patrimoniales de carácter público y tributos, se plantea la necesidad de articular una solución de compromiso que permita solventar la cuestión que nos ocupa. En este sentido, secundamos la solución propuesta por algún autor, la integración de principios de nuevo cuño que, proyectados sobre la acción de los poderes públicos, pongan orden en relación a la cuestión que nos ocupa, como el principio de practicabilidad¹⁹⁴² —*Praktikabilitätsprinzip*—, así como el control de proporcionalidad¹⁹⁴³ —*Verhältnismäßigkeitsprüfung*—; esenciales en observancia de las coordinadas iusfundamentales del presente trabajo.

2.3.2 Principios

Ahora bien, si en un momento anterior de nuestro discurso proferimos que los principios conforman las nervaduras de la cúpula del sistema tributario, ahora puntualizamos que dicho domo resulta de nervaduras entrelazadas, conformadas no solo por tales principios, sino también por un engranaje de derechos sobre los que se apoya nuestro sistema tributario, como los basilares derechos patrimoniales en relación al

¹⁹⁴² *Ibidem*, p. 88.

¹⁹⁴³ *Ibidem*, p. 90.

ámbito que nos ocupa. Este interesante enfoque ha sido abordado con especial intensidad en el contexto alemán, cuyo modelo de Estado pergeñado por la Ley Fundamental para la República Federal de Alemania –*Grundgesetz*– es, conforme declara en su art. 20, el de un «Estado federal democrático y social» –«*demokratischer und sozialer Bundesstaat*»– (art. 20)¹⁹⁴⁴, en el que las injerencias de los poderes públicos sobre las libertades van inexorablemente unidas a una autorización en sede legislativa¹⁹⁴⁵. En este sentido, el art. 1 de la Ley Fundamental de Bonn expresa que «*la dignidad humana es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público*»¹⁹⁴⁶, y añade que «*los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial como derecho directamente aplicable*»¹⁹⁴⁷; además, el art. 19 contempla que «*cuando de acuerdo con la presente Ley Fundamental un derecho fundamental pueda ser restringido por ley o en virtud de una ley, ésta debe tener carácter general y no estar limitada al caso individual. Además, la ley debe mencionar el derecho fundamental indicando el artículo correspondiente*»¹⁹⁴⁸, añadiendo que «*en ningún caso un derecho fundamental podrá ser afectado en su contenido esencial*»¹⁹⁴⁹. En el planteamiento alemán, habida cuenta que el principio de capacidad económica no se contempla *expressis verbis* en la *Grundgesetz*, el Tribunal Constitucional Federal Alemán –*Bundesverfassungsgericht*– ha elaborado una interesante construcción para su virtualidad con anclaje¹⁹⁵⁰ en el art. 3 de la Norma fundamental, que contempla el derecho a la igualdad¹⁹⁵¹. En relación al tratamiento

¹⁹⁴⁴ También en el art. 28.1 de la Norma fundamental alemana, considerado complementario del art. 20. Vid. VILLAR BORDA, L.: "Estado de derecho y Estado social de derecho", *Revista Derecho del Estado*; núm. 20, 2007, p. 73.

¹⁹⁴⁵ TIPKE, K. Y LANG, J.: *Steuerrecht, 14*; Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1994, p. 7.

¹⁹⁴⁶ «*Die Würde des Menschen ist unantastbar. Sie zu achten und zu schützen ist Verpflichtung aller staatlichen Gewalt*».

¹⁹⁴⁷ «*Die nachfolgenden Grundrechte binden Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht*».

¹⁹⁴⁸ «*Soweit nach diesem Grundgesetz ein Grundrecht durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes eingeschränkt werden kann, muß das Gesetz allgemein und nicht nur für den Einzelfall gelten. Außerdem muß das Gesetz das Grundrecht unter Angabe des Artikels nennen*».

¹⁹⁴⁹ «*In keinem Falle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden*».

¹⁹⁵⁰ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 15.

¹⁹⁵¹ Art. 3 de la *Grundgesetz*:

«1. *Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich.*

dogmático de tal principio, se ha comentado por algún autor que: “La doctrina alemana tiende a ver en el principio de capacidad económica un valor autónomo de la mera interdicción de la arbitrariedad, bien por considerarlo un auténtico criterio de reparto de las cargas públicas o por entender que su anclaje no sólo se encuentra en el derecho a la igualdad (art. 3.1 GG), sino también en las cláusulas del Estado de Derecho y el Estado Social (arts. 20.1 y 28.1 GG), en el derecho de propiedad (art. 14 GG) y en la enumeración de categorías impositivas que realiza la Constitución (arts. 106 GG)”¹⁹⁵².

Aunque este silencio del constituyente alemán respecto a los principios impositivos no resultó exento de críticas por autores como WACKE¹⁹⁵³, se ha encomiado la superación de la crisis del principio de capacidad económica¹⁹⁵⁴ observada en el caso alemán, a diferencia de los casos español e italiano, en el que el principio, gozando de un papel preeminente, generó una nueva línea jurisprudencial evidenciada en los siguientes campos: “gastos familiares (principio de los rendimientos netos subjetivos), valoración de los elementos patrimoniales, pagos a cuenta, procedimientos tributarios, e imposición sobre el consumo”¹⁹⁵⁵. En el marco de esta labor pretoriana, sobre la base de este planteamiento alemán, se desarrolla la construcción doctrinal del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica, descrita atendiendo a su conexión con la igualdad en los siguientes términos: “la carga contributiva individual es la materia en

2. *Männer und Frauen sind gleichberechtigt. Der Staat fördert die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern und wirkt auf die Beseitigung bestehender Nachteile hin.*

3. *Niemand darf wegen seines Geschlechtes, seiner Abstammung, seiner Rasse, seiner Sprache, seiner Heimat und Herkunft, seines Glaubens, seiner religiösen oder politischen Anschauungen benachteiligt oder bevorzugt werden. Niemand darf wegen seiner Behinderung benachteiligt werden.*

¹⁹⁵² HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 15 y 16.

¹⁹⁵³ “WACKE, después de referirse a las brillantes páginas de Mayer sobre el Derecho financiero a finales de siglo, junto a grandes juristas de la época, como LABAND o GNEIST, sitúa la aparición de la conciencia constitucional de la Ciencia autónoma del Derecho impositivo a partir de la Primera Guerra Mundial. Concretamente, se refiere a una Sesión de teoría del Derecho impositivo en 1926 como lugar donde se puso de manifiesto la influencia del Derecho impositivo sobre la creación conceptual del Derecho público –intervenciones de HENSEL y BUHLER–. Al tiempo se queja de que los más conocidos comentarios de la Constitución de Weimar de ANSCHÜTZ, GIESE, POETZSCH-HEFFTER, apenas barruntaron la importancia de la Constitución financiera para el Estado o la significación fundamental que los principios de la imposición tenían para la sociedad”. Según observa YEBRA MARTUL-ORTEGA en *Constitución Financiera Española*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 176. Este autor se apoya en la siguiente obra de WACKE: “Verfassungsrecht und Steuerrecht”, *Steuerberater Jahrbuch*; núm. 67, 1966, p. 81 y 82.

¹⁹⁵⁴ Sin ánimo de exclusividad, abordada de forma especialmente interesante en: PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, op. cit.

¹⁹⁵⁵ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 39.

la que el derecho a la igualdad se aplica en función de la respectiva capacidad económica. Puesto que la capacidad económica es la medida de la igualdad, existe un derecho subjetivo a tributar con arreglo a dicha medida. Dicho derecho es una concreción del derecho fundamental a la igualdad¹⁹⁵⁶; planteamiento éste que ya abordamos en otro momento del discurso¹⁹⁵⁷. También en el ámbito internacional, este acercamiento a nuestro objeto de estudio a través de los derechos fundamentales ha suscitado interés en nuestra literatura científica, planteándose la influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos al ámbito del Derecho tributario¹⁹⁵⁸.

Retomando nuestra metáfora arquitectónica, estas nervaduras con naturaleza dual encuentran soldadura en los valores, delimitándose la distinción entre éstos y los principios como sigue: “La diferencia entre principios y valores se reduce así a un punto. Lo que en el modelo de los valores es *prima facie* lo mejor es, en el modelo de los principios, *prima facie* debido; y lo que en el modelo de los valores es definitivamente lo mejor es, en el modelo de los principios, definitivamente debido. Así pues, los principios y los valores se diferencian sólo en virtud de su carácter deontológico y axiológico respectivamente”¹⁹⁵⁹. Por consiguiente, podemos decir que la cúpula esbozada a través de nervios duales, que a la postre conforman el ordenamiento, descansa sobre la tantas veces citada “tetralogía axiológica”¹⁹⁶⁰ que conecta los procelosos ámbitos axiológico y deontológico, valga la redundancia. La distancia entre ambos supone la cuadratura del círculo en alusión al famoso problema matemático, que a modo de la cuadratura de la lúnula¹⁹⁶¹, es resuelta a través de las necesidades humanas que permiten perfilar una suerte de pechinas sobre las que posar el domo; en otras palabras, basamentos axiológicos que sirven de apoyo a las nervaduras a partir de las que se conforma el ordenamiento. Este planteamiento se complica, aunque también gana en interés, si tenemos en cuenta los cambios observados en el sistema jurídico desde una óptica constitucional, expresados por algún autor en el marco de la literatura *iusfundamental*, y apoyándose sobre la conocida pirámide de KELSEN¹⁹⁶², como sigue:

¹⁹⁵⁶ *Ibidem*, p. 66.

¹⁹⁵⁷ *Vid.* Capítulo Cuarto del presente trabajo.

¹⁹⁵⁸ GARCÍA CARACUEL, M.: “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 133, 2007.

¹⁹⁵⁹ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 147.

¹⁹⁶⁰ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁹⁶¹ Solución excepcional propuesta por Hipócrates en relación a un problema considerado irresoluble, y después puesta en tela de juicio por CHEBOTARIOV y DORODNOV.

¹⁹⁶² KELSEN, H.: *Teoría pura del derecho*; Eudeba, Buenos Aires, 2010.

“Podemos conservar la vieja representación de la pirámide normativa siempre y cuando también tengamos presente el cambio que se ha producido de la arquitectura de la pirámide. La imagen tradicional de la pirámide normativa se adapta al Estado nación del siglo XIX. Responde al ideal de la vieja pirámide egipcia a modo de edificio macizo construido con piedras. Pero si se quiere preservar la imagen de la pirámide normativa en el siglo XXI, deberemos imaginar la pirámide de cristal de Ieoh Ming Pei del Louvre de París, que sirve de entrada y que deja pasar la luz en ambas direcciones”¹⁹⁶³.

Sobre la base del anterior planteamiento, podemos decir que la asimetría existente entre las categorías de tributos y prestaciones patrimoniales de carácter público bien pueden ser abordadas a través de los principios en sede del art. 31.1 CE: «*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*». Estos principios, reiterados por el art. 3 LGT¹⁹⁶⁴, evidencian que el instituto del tributo se esboza no sólo a través de derechos, sino de forma más significativa apoyándose en estos principios, ambas modalidades de nevaduras conformarían la categoría del tributo a modo de una sección de la cúpula aludida como recurso pedagógico. En otras palabras, el instituto del tributo no puede obviar los derechos fundamentales so pena de incurrir en evidente inconstitucionalidad ante su menoscabo; pero a mayor abundamiento, a través de estos principios que informan la normativa inexorablemente el constituyente esboza las nevaduras sobre las que se construye el sistema tributario. Hay que añadir que el tributo constituye una institución nuclear para la comprensión del Derecho Financiero¹⁹⁶⁵, que hunde sus raíces en la misma génesis de nuestra disciplina, perfilada en nuestro ordenamiento a través de derechos y principios consagrados constitucionalmente. A su vez, la institución del tributo bebe de la “tetralogía axiológica”¹⁹⁶⁶; indirectamente, a través de principios y derechos, y directamente a través del influjo que dichos valores ejercen sobre la totalidad del ordenamiento.

¹⁹⁶³ LOTHAR, M.: “¿El contenido esencial como común denominador de los derechos fundamentales en Europa?”, *Revista de Derecho Constitucional Europeo*; núm. 11, 2009.

¹⁹⁶⁴ «1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

¹⁹⁶⁵ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 57 y ss.

¹⁹⁶⁶ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, op. cit., p. 140.

Aunque estos principios tienen reflejo iusfundamental, presentan una idiosincrasia propia, erigiéndose como no poco relevante nota diferencial entre las categorías de prestación patrimonial de carácter público y tributo, en el bien entendido de que ambas nociones responden a una relación género-especie respectivamente. Entre tales principios constitucional-tributarios, se subraya el importante papel desempeñado por el principio de capacidad económica, hasta el punto de ser la auténtica piedra de toque para dilucidar la naturaleza de la prestación en cuestión, llegando a ser referido como “la verdadera estrella polar del tributarista”¹⁹⁶⁷, habida cuenta que “no puede ser entendido en la actualidad como el criterio material y único de justicia en la esfera tributaria, idea mantenida por un selecto grupo de autores”¹⁹⁶⁸, citándose la STC 27/1981 como prueba, que expresa que: «A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude, expresamente, al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina– el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra». Como expusimos, la contravención de dicho principio de capacidad económica es esgrimida por algún autor para proponer que se proscriban los tributos extrafiscales del elenco de figuras tributarias¹⁹⁶⁹.

En contrapunto al prolijo desarrollo efectuado por la doctrina científica y jurisprudencial en torno al tributo, encontramos una situación diametralmente diferente en el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Podemos afirmar que su ordenación se produce con ocasión de la relativamente reciente STC 185/1995, pronunciamiento a través del que se dota de sentido¹⁹⁷⁰, con mayor o menor acierto, a la categoría de prestación patrimonial de carácter público citada por el art. 31.3 CE,

¹⁹⁶⁷ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*; núm. 65, 1965, p. 989.

¹⁹⁶⁸ CHECA GONZÁLEZ, C.: “Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*; núms. 14 y 15, 1996, p. 54.

¹⁹⁶⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 216 y 217.

¹⁹⁷⁰ “En definitiva, y de forma muy resumida, puede concluirse que en la STC 185/1995, a partir de la impugnación del nuevo concepto de precio público que incorporó el Derecho tributario, se construye la categoría de prestación patrimonial de carácter público del artículo 31.3 de la CE. Esta categoría incluye toda obligación de pago impuesta por el poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamada a satisfacerla, sin que sea determinante que se establezca por un régimen de Derecho público o privado, y sin que tampoco sea un elemento necesario el que la prestación se ingrese en un presupuesto público”. TORNOS MAS, J.: “Prestaciones patrimoniales públicas y tarifas privadas en la prestación de servicios públicos locales”, *op. cit.*, p. 14 y 16.

deslindándola de la categoría de tributo, habida cuenta del factor de coactividad que constituye mínimo común denominador. Así, frente al desarrollado elenco de principios con sede en el art. 31.1 CE, encontramos que las líneas básicas del régimen jurídico aplicable a las prestaciones patrimoniales de carácter público fueron expuestas por la STC 233/1999 como sigue: «Además de respetar el límite fijado en el art. 31.3 C.E., el establecimiento de las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público debe al mismo tiempo responder a una finalidad constitucionalmente tutelada y obedecer al resto de los principios y exigencias que se contemplan en la Norma fundamental»; por consiguiente, éstas obedecen a principios constitucionales ajenos a los constitucional-tributarios, así como encuentran su lógica en el engranaje de derechos que igualmente deben observar los tributos.

2.4 Exacciones parafiscales

Habitualmente se utiliza la expresión parafiscalidad¹⁹⁷¹ en relación a un conjunto de exacciones que, aunque comparten ciertas similitudes con el tributo, también presentan ciertos rasgos diferenciales que impiden su consideración como tales; en palabras de algún autor: “son prestaciones patrimoniales públicas que, pese a tener materialmente los rasgos del tributo, se sujetan a un régimen jurídico distinto del que es propio de los tributos”¹⁹⁷². Aunque denominadas parafiscales¹⁹⁷³ para enfatizar su separación de los tributos ortodoxos, lo cierto es que el legislador intenta acortar distancias asignándoles supletoriamente el mismo régimen jurídico que a los tributos como parte del procedimiento de normalización sobre el que después volveremos; estableciendo la Disposición Adicional 1.ª de la LGT: “Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica”.

La génesis de la parafiscalidad guarda relación con la aparición del Estado social. La expresión “parafiscalidad” aparece por primera vez de forma oficial en 1946, en el “Inventario sobre la actuación financiera de Francia en el período 1913-1946” presentado por el Ministro francés de Hacienda ROBERT SCHUMAN¹⁹⁷⁴, relativo a los

¹⁹⁷¹ Se pueden encontrar interesantes estudios sobre la parafiscalidad en general, tiene carácter fundamental: MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, op. cit. Igualmente es interesante consultar: NAVARRO GÓMEZ, R.: *El arancel de los funcionarios públicos: análisis jurídico tributario*; Marcial Pons, Madrid, 2007.

¹⁹⁷² MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 91.

¹⁹⁷³ El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, en su versión 22.ª, atribuye al prefijo “para” la siguiente acepción: “Significa 'junto a', 'al margen de', 'contra'.”.

¹⁹⁷⁴ Aceptado en términos generales por toda la doctrina, por todos: BARBOSA NOGUEIRA, R.: *Curso de Direito Tributário*; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Sao Paulo, 1976, p. 151. BUSCEMA, S.:

nuevos fines de carácter económico-social que el nuevo Estado intervencionista tenía que financiar; aunque previamente ya había apuntado dicha noción el profesor italiano EMANUELE MORSELLI¹⁹⁷⁵. Al igual que hemos subrayado los lazos entre la concepción del tributo y el modelo de Estado, así como de Hacienda pública sobre el que éste se apoya; la parafiscalidad también constituye un fenómeno vinculado a la quiebra del Estado liberal en favor del social¹⁹⁷⁶. Como hemos expuesto, esta transición supuso la adopción de un rol marcadamente más intervencionista por parte del Estado, sin embargo, este cambio no se efectuó a la misma velocidad en todas las dimensiones; la sociedad demandaba cambios inminentes, pero las estructuras del Estado, rígidas en su funcionamiento, no estaban preparadas para asumir éstos y responder de modo solvente a las exigencias planteadas; evidenciándose así la existencia de fracturas a nivel operativo entre la concepción liberal, que todavía inspiraba el sistema establecido, y la concepción social, que se erigía así como objetivo a alcanzar por el Estado¹⁹⁷⁷. Este cambio, efectuado desde el campo político, generó consecuencias administrativas, ocasionando una descentralización funcional; y financieras, habida cuenta de la insuficiencia de los recursos preexistentes para hacer frente a las nuevas funciones asumidas por el Estado¹⁹⁷⁸. A nivel administrativo, el reconocimiento del Estado social supuso la aparición de nuevas demandas a las que era imperativo responder, como especialización en el ejercicio y mayor libertad de acción en la Administración; exigencias que no encontraban respuesta solvente mediante la estructura heredada del orden liberal. En consecuencia, la vía de solución para salvar estos obstáculos fue la creación y reconocimiento de entes formalmente autónomos para el cumplimiento de

”Considerazioni sulla «parafiscalità» e sul suo controllo”, *Rivista Politica Economica*; , 1956, p. 313. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pp. 91-92. TORRES LÓPEZ, V.: ”Los tributos parafiscales”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; vol. XVI, núm. 67, 1967, p. 2121.

¹⁹⁷⁵ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pp. 91-92.

¹⁹⁷⁶ Nos remitimos al análisis de esta transición que hemos desarrollado en la primera parte del presente trabajo.

¹⁹⁷⁷ “La parafiscalidad es la compañera y la traducción en el plano financiero de un intervencionismo creciente, hecho de empirismo, de oportunismo y de ajustes parciales. Revela la duda de los Poderes públicos en promover la elaboración de un sistema fiscal coherente y acorde con las nuevas tareas que le incumben desde ahora. Manifiesta al mismo tiempo la inadecuación técnica y política entre sus ambiciones y las cargas presentes, de un Estado que pretende conservar la estructura válida para un régimen económico que ha repudiado: el capitalismo liberal. Acusa la inadaptación fundamental entre lo que es y lo que quiere ser el Estado intervencionista; porque, por recordar la expresión sugestiva del profesor Jean Lhomme, «quiere demasiado para lo que es»”. MERIGOT, J. G.: ”Eléments d’une théorie de la parafiscalité”, *Revue de Science et de Législation Financières*; vol. XLI, 1949, p. 322 y 323.

¹⁹⁷⁸ MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, op. cit., p. 85 y ss.

objetivos públicos, especialmente de carácter social y económico¹⁹⁷⁹, buscando la aplicación de un régimen jurídico concreto¹⁹⁸⁰.

La reconfiguración del Estado a través de su marcada creciente intervención tuvo también repercusiones en el ámbito financiero. Como observó el profesor italiano MORSELLI¹⁹⁸¹, se evidencia una dicotomía en el modelo de Hacienda pública con ocasión de la asunción de las nuevas funciones de carácter social y administrativo; se diferencia entre una hacienda pública tradicional, que se sirve de los recursos ordinarios utilizados hasta el momento para el cumplimiento de los fines que el Estado tradicionalmente había asumido, y una Hacienda pública institucional, en referencia a los entes públicos institucionales sobre los que se apoyada, adscrita a los nuevos fines de carácter social y económico que había asumido a consecuencia del nuevo modelo de Estado intervencionista, financiada esencialmente mediante estas exacciones parafiscales de nueva aparición¹⁹⁸². En este sentido, en el contexto de la crítica situación de posguerra, cuna del nacimiento del Estado social como respuesta a las demandas sociales, el impuesto se planteaba como un mecanismo inidóneo para hacer frente a estos nuevos gastos¹⁹⁸³ ante la reticencia generalizada a soportar una mayor presión fiscal, de modo que se recurre con frecuencia a tasas para cubrir los gastos de estos nuevos organismos autónomos, dada su cuantificación más apegada al principio de equivalencia que al de capacidad económica¹⁹⁸⁴.

¹⁹⁷⁹ En observaciones de MATEO RODRÍGUEZ, Materializándose una primera “descentralización por servicios”, y una subsiguiente después, una “descentralización funcional”; transición que se ha descrito como: “En efecto, el grado de flexibilidad que los nuevos campos de actuación del Estado Exige, no resulta posible alcanzarlo con un sometimiento estricto a los principios propios del Estado de Derecho, pero tampoco resulta posible atentar contra la vigencia de éstos; se hacía preciso respetarlos formalmente y eludirlos de hecho, es decir, era necesario compatibilizar la necesaria libertad de acción de la Administración con el respeto a la estructura propia del Estado de Derecho de corte liberal; la solución estribó en la utilización del expediente de personalidad jurídica”. *Ibidem*, p. 91 y 94.

¹⁹⁸⁰ SANTAMARÍA PASTOR entiende que la diferenciación entre personas jurídicas públicas y privadas carece de sentido, opina que realmente hay que plantearse el régimen jurídico que se les aplica, que sería la cuestión más importante. *Principios de Derecho Administrativo General, op. cit.*, p. 287.

¹⁹⁸¹ Gran estudioso de la parafiscalidad, *vid.*: MORSELLI, E.: *Le finanze degli enti pubblici non territoriali*; CEDAM, Padova, 1943. *La parafiscalità*, Lisboa, 1952. *Prime linee di introduzione alla teoria della parafiscalità*, Padova, 1957.

¹⁹⁸² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A.: *Lecciones de derecho tributario*; Cengage Learning Editores, Madrid, 2004, p. 108. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit.*, p. 91 y 92.

¹⁹⁸³ La doctrina científica en general apela a esta circunstancia económica como causa del nacimiento de la parafiscalidad, por todos: FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública. Teoría de los Ingresos Públicos*; Imprenta García Blanco, Madrid, 1971, p. 41.

¹⁹⁸⁴ Las aparentes ventajas de las exacciones parafiscales han sido descritas por MATEO RODRÍGUEZ como sigue: “Su carácter especial permite aplicarla en las zonas de menor resistencia política ante la

A pesar del fortalecimiento del Estado, el fenómeno de la parafiscalidad ha llegado hasta nuestros días¹⁹⁸⁵ identificándose como manifestaciones actuales¹⁹⁸⁶: las cuotas pagadas a los Colegios Profesionales por los colegiados o los aranceles de los funcionarios públicos, entre otras. Especialmente reciente ha sido el suprimido¹⁹⁸⁷ canon digital, objeto de especial interés por parte de nuestra doctrina científica¹⁹⁸⁸, y evidencia de que la cuestión de la parafiscalidad sigue viva a todas luces.

Tomando como premisa de partida la identificación de las exacciones parafiscales, algún autor de referencia en la materia describiría éstas como “toda percepción que, reuniendo los caracteres propios del instituto jurídico “tributo”, escape, en todo o en parte, al régimen jurídico aplicable al sistema tributario y, en consecuencia, a los principios jurídicos que presiden dicho ordenamiento”¹⁹⁸⁹; señalándose entre sus rasgos característicos “su aplicación a un fin específico predeterminado y, por tanto, su no sujeción al principio de no afectación; su no inscripción en los Presupuestos Generales del Estado; su gestión por órganos diferentes de los propios de la Administración financiera y, en consecuencia, su fuga al debido control financiero, etc.”¹⁹⁹⁰; atributos éstos que llegan hasta nuestra literatura científica actual¹⁹⁹¹. Por su

tributación. Su naturaleza, por regla general de tributo indirecto, la hacen repercusable en los precios y económicamente insensible para el contribuyente inicialmente gravado. La sensación de contraprestación que en ocasiones lleva aparejada la hace psicológicamente soportable. A ella podría aplicarse el calificativo de ‘anestésico’ con que apellida LAURE a ciertos tributos. [...] Su naturaleza, por regla general de tributo indirecto, la hacen repercusable en los precios y económicamente insensible para el contribuyente inicialmente gravado. La sensación de contraprestación que en ocasiones lleva aparejada la hace psicológicamente soportable. A ella podría aplicarse el calificativo de ‘anestésico’ con que apellida LAURE a ciertos tributos. Prueba de ello en la práctica es su penetración y desarrollo en sector tan profundamente hostil a la tributación como es del agrícola”. MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, op. cit., p. 97.

¹⁹⁸⁵ Vid. PASCUAL GARCÍA, J.: “La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público”, *Presupuesto y Gasto Público*; núm. 60, 2010.

¹⁹⁸⁶ RIVAS NIETO, E.: *Los tributos atípicos*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2006, p. 47 y ss. Apud CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, op. cit., p. 197.

¹⁹⁸⁷ Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre.

¹⁹⁸⁸ Abordado, entre otros autores, por: CALVO VÉRGEZ, J.: “Perspectivas de futuro del canon digital en España”, *Revista Aranzadi Doctrinal*; núm. 2, 2012. GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “Consecuencias de la sentencia del TJUE sobre el canon digital en España”, *Revista Española de Derecho Europeo*; núm. 38, 2011. IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “Canon digital. El dilema de la Comisión Europea”, *Quincena Fiscal*; núm. 7, 2011.

¹⁹⁸⁹ MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, op. cit., p. 77.

¹⁹⁹⁰ Estas tres notas son identificadas, a modo de resumen, en: MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, op. cit., p. 78.

¹⁹⁹¹ Dichas características identificativas de la parafiscalidad son citadas todavía hoy, entre otros, por:

parte, más recientemente otro autor¹⁹⁹² ha identificado como características de estas exacciones que su creación debe producirse por ley, que los titulares de activos de estas exacciones deben desarrollar una función pública o bien una actividad con finalidad pública, y que la determinación de su cuantía se produzca a través de un acto general y abstracto que puede revestir naturaleza diversa (ley, reglamento...), puntualizándose que en todo caso éste debe estar sujeto al control de constitucionalidad así como al de la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁹⁹³.

En observancia de las coordenadas básicas de nuestro discurso resulta especialmente interesante detenernos sobre el proceso para la normalización de la parafiscalidad, respecto al que se han identificado dos fases¹⁹⁹⁴: primera, su sometimiento a legalidad; y segunda, su reordenación a través de los principios constitucional-tributarios. Como se puede observar, se trata de dos niveles que coinciden con la delimitación de los ingresos públicos a través de las categorías: de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuya nota característica acuñada por la STC 185/1995 fue precisamente su sometimiento a reserva de ley dada su carga de coactividad; y de tributos, que encuentran su basamento en los principios constitucional tributarios con sede en el art. 31.3 CE, evidenciándose así una “relativización de los principios que guían el establecimiento y exigencia de los tributos (principios que se configuran como garantías del particular)”¹⁹⁹⁵ con especial inobservancia del principio de capacidad económica¹⁹⁹⁶ que, al igual que en el caso de los tributos extrafiscales, constituye la piedra de toque de la cuestión. Por consiguiente, podemos observar que la homologación de estas exacciones supone su observancia de estos imperativos en dos pasos que pasamos a abordar.

CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, op. cit., p. 196. A su vez, este autor cita a: PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*; Civitas, Madrid, 2002, p. 118.

¹⁹⁹² CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, 16.ª ed.; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2012, p. 122.

¹⁹⁹³ *Idem*.

¹⁹⁹⁴ “[...] esa esencia patológica de la parafiscalidad es lo que justifica que en el Derecho comparado la mayoría de los estudios y las aportaciones legales y jurisprudenciales tengan como objetivo limitar su extensión y su proliferación, a través de distintas medidas. Especialmente a través del expediente consistente, en primer lugar, en sujetarlas a reserva de ley y, en segundo lugar, en identificarlas de alguna manera con prestaciones tributarias para sí *normalizarlas o reconducirlas a la normalidad del sistema*”. GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 323.

¹⁹⁹⁵ *Ibidem*, p. 322.

¹⁹⁹⁶ *Ibidem*, p. 321.

2.4.1 Reserva de ley

Volviendo sobre los tres rasgos clásicos del tributo que delimitó GIANNINI¹⁹⁹⁷, a los que ya hemos hecho referencia, encontramos que tanto las exacciones parafiscales como los tributos comparten la nota de coactividad, entendida como la ausencia de consentimiento por parte de los obligados, porque se trata de una consecuencia derivada de la realización de un supuesto de hecho que contempla la norma¹⁹⁹⁸. Como vimos, esta coacción fue descrita por la STC 185/1995 en los siguientes términos: «*cuando la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público [...] y también cuando, siendo libre la realización del supuesto de hecho, éste no consiste en la demanda de un bien, un servicio o una actuación de los entes públicos, sino que la obligación de pagar la prestación nace sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público, encaminada por ello mismo, siquiera sea mediatamente, a producir el nacimiento de la obligación*»; doctrina que posteriormente aplica en el Auto 306/2004, para concluir que las cotizaciones a la Seguridad Social¹⁹⁹⁹ presentan dicho carácter coactivo aduciendo que «*son prestaciones patrimoniales coactivamente impuestas por un ente público (art. 31.3 CE), asimilables a los tributos, pues consisten en la entrega de una suma de dinero a un ente público para el sostenimiento de los gastos del Estado (en concreto, del Sistema de Seguridad Social) como consecuencia de la realización de un hecho revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE)*». Sin embargo, encontramos diferencias en la materialización de dicha coactividad; al respecto, es necesario volver sobre la STC 185/1995 para recordar el vínculo entre ésta y la preceptiva reserva de ley como contragarantía: «*La imposición coactiva de la prestación 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 es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de*

¹⁹⁹⁷ Recordemos: “[...] tienen tres características: son debidas a un ente público, encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado y tienen por finalidad allegar los medios necesarios para las necesidades financieras del mismo”. GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, op. cit., p. 58.

¹⁹⁹⁸ Recogiendo las posturas de la doctrina sobre la noción de coactividad: “No se trata de prestaciones satisfechas como consecuencia de la adhesión libre a un organismo o de la petición de una contraprestación. Son detracciones coactivas, unilateralmente establecidas, sin que en su aplicación exista consentimiento de los obligados”. BARRERA DE IRIMO, A.: “Revisión de una teoría de la parafiscalidad”, *VII Semana de Estudios de Derecho Financiero*; , 1959, p. 126.

¹⁹⁹⁹ Caso que ha sido objeto de discusión en relación a su posible carácter parafiscal por la doctrina, por todos, vid. FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la seguridad social: análisis jurídico tributario*; Marcial Pons, Madrid, 1996.

prestación patrimonial de carácter público».

Esta primera fase de normalización de la parafiscalidad debería haberse superado atendiendo a la consagración constitucional de dicha exigencia *ex artículo 31.3 CE*: «*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*». Sin embargo, a pesar de los esfuerzos previos y posteriores al texto constitucional en aras a alinear en torno a dicho principio a las exacciones parafiscales; lo cierto, es que todavía hoy la doctrina denuncia la persistencia de exacciones que no han sido convalidadas mediante Ley²⁰⁰⁰. En relación a la extrafiscalidad, eje vertebrador del presente trabajo, el establecimiento de tributos con finalidad diferente a la recaudatoria no ofrece dudas en este sentido, pero es evidente que deben respetar los rigores propios del principio de reserva de ley constitucionalmente reconocido.

2.4.2 Principios

La segunda fase en la normalización de la parafiscalidad pasa por inyectar en estas exacciones los principios constitucional-tributarios que vertebran este instituto²⁰⁰¹. En este sentido, se ha subrayado²⁰⁰² que la parafiscalidad obvia exigencias materiales y formales inherentes al establecimiento de tributos, así como las relativas al régimen presupuestario; es decir, se separa de los principios tributarios y presupuestarios. Abordaremos la afectación en profundidad al analizar los principios constitucionales de justicia tributaria al trasluz de la extrafiscalidad. Sin negar los problemas que la no afectación pueda ocasionar, como el decremento de ingresos públicos consignados a fines de carácter general; lo cierto es que ésta es una característica observable en algunos tributos con finalidad extrafiscal, como en el caso de los tributos ambientales. En este sentido, el artículo 12.3 del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de tributos propios de Extremadura, prevé la afectación de la recaudación del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental²⁰⁰³. En

²⁰⁰⁰ “La existencia de muchos tributos parafiscales –fundamentalmente tasas– que no han sido convalidados por Ley, pero que siguen recaudándose, ha sido crudamente puesta de manifiesto por la STC 185/1995, de 14 de diciembre. Tasas que, creadas por un simple Decreto, han venido exigiéndose, se han transformado en precios públicos o, incluso, han pasado a engrosar la categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuya relevancia adquiere cotas inusitadas a raíz de la doctrina establecida por el TC en su STC 182/1997, de 28 de octubre”. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 93.

²⁰⁰¹ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, *op. cit.*, p. 323.

²⁰⁰² MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 95.

²⁰⁰³ En concreto:

este sentido, dicho tributo²⁰⁰⁴ fue objeto de cuestión de constitucionalidad resuelta por STC 179/2006, que a efecto de dilucidar la naturaleza fiscal o extrafiscal del tributo, aunque figura tributaria en todo caso, reconoce que la afectación es un criterio a tener en cuenta. Podemos deducir por tanto que la afectación como criterio *per se* para expulsar del terreno de la fiscalidad a un gravamen ha perdido toda virtualidad; por tanto, tampoco parece que la afectación de los ingresos sea un criterio que nos permita concluir el carácter extrafiscal de una prestación patrimonial en tela de juicio. En cuanto a su condición extrapresupuestaria²⁰⁰⁵, que colisionaría con el artículo 134.2 CE al establecer la incorporación de la totalidad de los ingresos y gastos del sector público estatal al presupuesto; escapa al alcance de este trabajo analizar el tratamiento presupuestario que reciben las exacciones consideradas parafiscales, centrándonos sobre el tratamiento presupuestario que reciben los tributos con finalidad extrafiscal, observamos que encuentran reflejo presupuestario, recibiendo un tratamiento idéntico al del resto de tributos. A título de ejemplo, el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente está reflejado en la Ley 1/2012, de 24 de enero, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de dicha Comunidad autónoma para el año 2012; el estado de ingresos prevé en su partida 170 la cantidad de 42.674.874 euros, cuantía que conforme al criterio de afectación que contempla el artículo 12.3 del Decreto Legislativo 2/2006 debería destinarse a los instrumentos que contempla éste.

Por tanto, la parafiscalidad constituye una noción construida a partir de ciertas anomalías respecto a la categoría del tributo, vinculadas a los cambios introducidos con ocasión de adaptar la estructura preexistente al Estado social. Como resultado, la parafiscalidad genera efectos negativos a combatir, como la elusión del control legislativo o el entorpecimiento de la elaboración y puesta en práctica de una política fiscal general, ante el factor distorsionante de una presión fiscal paralela; consecuencias que amenazan incluso la constitucionalidad de tales prácticas al trasluz de preceptos

“-Programas de Fomento de las Energías Renovables, Tecnologías Limpias y Ahorradoras de Energía.

-Descontaminación y mejoras medioambientales en el sector energético.

-Programas de utilización racional de la energía que fomenten el ahorro de las mismas.

-Programas que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos.

-Programas de apoyo al Transporte Público».

²⁰⁰⁴ Concretamente su análogo, aprobado en la actualmente derogada Ley 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el Medio Ambiente.

²⁰⁰⁵ MATEO RODRÍGUEZ señala que se trata de una característica comúnmente compartida por la doctrina en *La tributación parafiscal*, *op. cit.*, p. 42.

como los artículos 31.3 y 134.2 de la Constitución. Los efectos perniciosos derivados de la parafiscalidad son identificables a través de la conocida “teoría de la ilusión financiera” de PUVIANI²⁰⁰⁶; entre las diversas modalidades de ésta que se han observado en relación a la parafiscalidad²⁰⁰⁷, encontramos especialmente interesante la relativa al efecto de disminución psicológica que experimentan las mentes de los sujetos pasivos cuando pagan el tributo vinculado a la satisfacción de sus necesidades privadas, al traer causa en la utilización de servicios públicos especiales. Encontramos en este caso otra de las diferencias esenciales con los tributos extrafiscales, en cuanto a que éstos están vinculados a la financiación de intereses generales, incluso en los casos de afectación de los ingresos. A título de ejemplo, volviendo sobre el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, a pesar de que contempla la afectación de su recaudación, conserva su condición de extrafiscal, por cuanto tales fines apelan al interés general, y desde nuestra óptica, guardan conexión con la realización efectiva de los derechos sociales y económicos que contempla la Constitución auspiciados por el Estado social. En el caso de las exacciones parafiscales, son gestionadas por órganos administrativos distintos de la Administración tributaria, así como se apegan más al interés individual del sujeto llamado a satisfacerlas. Esta nota se hace patente tanto respecto al ingreso, puesto que generan ingresos que quiebran el principio de unidad de caja al no engrosar el Tesoro público; como respecto al gasto, por cuanto presentan carácter extrapresupuestario y, a la postre, resquebrajan también el principio de no afectación, al vincularse la recaudación por estas exacciones a fines concretos, separados de la financiación de los gastos públicos en términos generales.

No es el objetivo del presente trabajo aclarar una noción tan accidentada como la parafiscalidad, construida en base a notas casuísticas más que abordando una exposición sistemática del fenómeno. No es fácil concretar los rasgos diferenciadores de las exacciones parafiscales; por nuestra parte, nos conformamos con haber confrontado las nociones de parafiscalidad y extrafiscalidad. Como resultado de esta visión contrastada, podemos concluir, en primer lugar, que la tributación extrafiscal se conforma de modo ajeno a la parafiscalidad, dado que la primera se ordena dentro de los confines del régimen del tributo, con la pretensión, más o menos lograda, de respetar sus exigencias; en cambio, la parafiscalidad se articula extramuros de la categoría de tributo, bordeando unas fronteras que finalmente la expulsan de la categoría a pesar de los repetidos esfuerzos por su reordenación. Como segundo resultado, hemos podido resaltar los límites de la categoría del tributo en sentido negativo, es decir, apuntar los parámetros

²⁰⁰⁶ PUVIANI, A.: *Teoría de la ilusión financiera*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

²⁰⁰⁷ MATEO RODRÍGUEZ proyecta la “Teoría de la ilusión financiera” sobre la parafiscalidad. *La tributación parafiscal*, *op. cit.*, p. 98.

en torno a los que dicha institución pierde su esencia, se desnaturaliza hasta tal punto, que se torna en un trasunto bajo la forma de una exacción parafiscal.

3 Finalidad extrafiscal

Como indicamos en un momento anterior del discurso, el tributo es susceptible de ser concebido como una especie de armazón o estructura al servicio de la finalidad primordial de obtención de ingresos al servicio del sostenimiento de los gastos públicos; sin embargo, este engranaje puede articularse en aras a fines diferentes de carácter extrafiscal, tales como la redistribución de riqueza o fines de carácter material, *exempli gratia*, el fomento de la investigación científica o la protección del medio ambiente. Por consiguiente, podemos afirmar que la extrafiscalidad se define en sentido negativo, por cuanto “es un término vago que nada significa en sí mismo, pero con el que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja del fin financiero o recaudatorio propio de la imposición”²⁰⁰⁸. Por tanto, vemos que esta modalidad tributaria implica superar la finalidad exclusivamente recaudatoria, revelando un instrumento anfibológico en cuanto incorpora nuevos fines de naturaleza diversa.

Por consiguiente, el “tributo extrafiscal” se construye sobre la propia noción de tributo, que comparte núcleo con el “tributo fiscal”; la concepción primigenia del tributo construye éste como un instrumento para la obtención de ingresos con los que sufragar el gasto público, asumiendo en un momento subsiguiente fines ajenos al financiero en pureza; como resultado, la resiliencia del instituto se pone a prueba habida cuenta que esta transformación teleológica supone un cambio con profundas implicaciones dogmáticas. Este cambio está conectado con la transformación en sentido general que está experimentando el tributo, y que algún autor ha resumido con las siguientes plausibles observaciones en síntesis de los retos a los que se enfrenta esta basilar categoría: “La definición del tributo, por tanto, se basará en el respeto a las categorías tradicionales del impuesto, tasa y contribución especial. En la exigencia de integración del tributo en un *sistema tributario* dotado de la necesaria lógica interna. En la concurrencia de la capacidad económica como rasgo que identifica su función contributiva o de destino a la satisfacción de los gastos públicos. También en la posibilidad de que el tributo sea percibido por un ente privado, siempre que exista una orientación pública en el servicio que financia y estemos ante una verdadera obligación legal y no contractual. En la necesidad de que constituya una adquisición definitiva de riqueza (no exclusivamente monetaria aunque sí patrimonial) a través de un título que permita su plena disponibilidad para la aplicación al gasto público. Y en la eventualidad de que recaiga sobre un hecho ilícito si el mismo es indicativo de capacidad económica

²⁰⁰⁸ CASADO OLLERO, G.: “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE”, *op. cit.*, p. 334.

y las consecuencias que el ordenamiento liga a esa ilicitud (por ejemplo, comiso) no eliminan la expresión de riqueza gravable. Sin menoscabo de admitir la posibilidad, ratificada por el TC, de que el tributo aparezca dotado de una instrumentalidad de primer grado, y se oriente a finalidades extrafiscales”²⁰⁰⁹.

La definición clásica de tributo que planteó GIANNINI²⁰¹⁰ contempla tres características definatorias de la institución: “son debidas a un ente público, encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado y tienen por finalidad allegar los medios necesarios para las necesidades financieras del mismo”²⁰¹¹; a la vista de esta, observamos que la incorporación de la finalidad extrafiscal supone una mutación en el componente teleológico o funcional del tributo²⁰¹². Se reconfigura así una de las notas esenciales del nuclear concepto para nuestra disciplina, generándose un cambio de gran entidad, con importantes repercusiones en aspectos tan importantes como su anatomía²⁰¹³ o la observancia de los principios de justicia tributaria, resultando especialmente crítica la repercusión en relación al principio de capacidad económica²⁰¹⁴, auténtico caballo de batalla de la extrafiscalidad. Expondremos esta transfuncionalización en dos partes: primero, abordaremos la incorporación al tributo de fines ajenos al recaudatorio en puridad; y de otra parte, la concreción de los objetivos a los que debe servir.

3.1 Incorporación de fines extrafiscales

La concepción pura del tributo al exclusivo servicio de la obtención de ingresos para sufragar los gastos públicos, y desprendido de cualquier otro tipo de efecto colateral, queda confinado a un planteamiento teórico²⁰¹⁵. Las consecuencias

²⁰⁰⁹ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, *op. cit.*, p. 330 y 331.

²⁰¹⁰ Obsérvese que tanto para definir el tributo, como para estudiar su proyección extrafiscal, hemos tomado como punto de referencia la definición clásica que elaboró GIANNINI, como solución instrumental a la indefinición que acusa un instrumento tan nuclear para la disciplina. Situación denunciada, entre otros, en: GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Los tributos extrafiscales en el Derecho español”, *op. cit.*, p. 603.

²⁰¹¹ GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, *op. cit.*, p. 58.

²⁰¹² VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 132.

²⁰¹³ Después analizaremos las formas de incorporar la finalidad extrafiscal al tributo y los cambios que éstos suponen en su estructura.

²⁰¹⁴ En el ámbito de la tributación medioambiental, se puede encontrar un interesante análisis del tratamiento que recibe este principio de capacidad económica en: SOLER ROCH, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación ambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

²⁰¹⁵ Como destacan, entre otros: LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de

extrafiscales del tributo son inevitables incluso en la expresión mínima de éste, es decir, en condiciones de renuncia a cualquier finalidad de redistribución de renta u objetivos de otra naturaleza limitándose a la financiación de las funciones mínimas²⁰¹⁶; por ello, precisamos que hemos utilizado en el siguiente epígrafe la palabra “incorporación” aunque hubiera sido más preciso utilizar “intensificación”, habida cuenta que en el tributo fiscal tales efectos se producen, aunque no son deliberadamente pretendidos como en el tributo considerado extrafiscal.

Este efecto colateral de la tributación se puede analizar a través de la diferenciación importada desde la Ciencia económica²⁰¹⁷ entre tributos directos, en relación a los que gravan manifestaciones directas de la capacidad económica como la obtención de renta²⁰¹⁸ o el patrimonio²⁰¹⁹; y tributos indirectos²⁰²⁰, vinculados a las manifestaciones indirectas de dicha capacidad, como el consumo de bienes y servicios²⁰²¹ o la circulación o tráfico de bienes. Respecto a los segundos, es evidente la

igualdad tributaria” en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*; Edersa, Madrid, 1980, p. 171. MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, *op. cit.*, p. 509. VARONA ALABERN, J. E.: “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *op. cit.*, p. 58.

²⁰¹⁶ Las consecuencias extrafiscales son consideradas “algo inevitable o inescindible del establecimiento de cualquier tributo. Estas consecuencias pueden ser voluntariamente buscadas o pueden producirse sin haberlas previsto el legislador. Pueden ser resultado directo del establecimiento del tributo, o ser consecuencia indirecta de dicho establecimiento”. AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 47.

²⁰¹⁷ JUEZ MARTEL, P. Y MARTÍN MOLINA, P. B.: *Manual de contabilidad para juristas: análisis y valoración de empresas, detección de prácticas perniciosas y aplicación a las distintas áreas del derecho*; La Ley, Madrid, 2007, p. 792. Dicha observación también es efectuada en: MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 74. Según estos autores, esa distinción se aceptó con cierta reticencia en el terreno jurídico argumento su ausencia de eficacia en este campo.

²⁰¹⁸ Que ha sido definida como “el conjunto de bienes y derechos de contenido económico que se incorporan al patrimonio de una persona en un período de tiempo determinado”, observándose que sería la manifestación más evidente del principio de capacidad económica”. MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, *op. cit.*, p. 152.

²⁰¹⁹ Definido como “los bienes y derechos de contenido económico de que es titular una persona en un momento determinado. [...] Debe destacarse por otra parte la estrecha relación entre la renta y el patrimonio, ya que puede decirse que entre estas dos manifestaciones de riqueza hay una sucesión cronológica, en el sentido de que los bienes y derechos que se adquieren y constituyen la renta van conformando a su vez el patrimonio de los adquirentes, ya que el patrimonio lo constituye la renta no gastada”. *Ibidem*, p. 152 y 153.

²⁰²⁰ Se pueden encontrar unos didácticos gráficos sobre los efectos económicos de los impuestos indirectos en: KRUGMAN, P.; WELLS, G., K. Y WELLS, R.: *Fundamentos de economía*; Reverté, Barcelona, 2013, p. 153 y ss.

²⁰²¹ Que ha descrito como “aquellos que gravan las adquisiciones de bienes, derechos o servicios, a cambio de lo cual naturalmente los adquirentes han de entregar o gastar una parte de su renta o patrimonio”. MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*.

influencia del régimen fiscal sobre el grado de consumo de los productos o servicios sobre los que recaen. Uno de los ejemplos más claros son los impuestos especiales sobre bienes como bebidas alcohólicas o tabaco, que son objeto de un gravamen adicional al IVA, justificados por la necesaria financiación del coste social que pueden generar, articulándose estos impuestos como un mecanismo para trasladar éste sobre sus consumidores²⁰²². Es lógico el efecto desincentivador sobre el consumo de tales bienes que producen; encontramos también ejemplos especialmente llamativos acudiendo al Derecho comparado, es el caso de las popularizadas *soft drink taxes* o tributos sobre refrescos en Estados Unidos, que gravan dichos productos con la finalidad de reducir las consecuencias de su impacto sobre la salud pública a consecuencia de los males pandémicos aparejados a su consumo como el aumento el índice de masa corporal (BMI), internalizar los costes que provocan para el sistema sanitario nacional correspondiente o simplemente aumentar los ingresos²⁰²³. Esta modalidad de tributos y sus efectos han sido objeto de análisis en el ámbito económico, que estudia sus efectos desde la óptica de la elasticidad en el precio de la demanda de tales bienes, como clave de interpretación para averiguar si el aumento del precio que experimentan, a consecuencia de la repercusión del impuesto sobre los consumidores vía precios, tiene alguna repercusión en su consumo²⁰²⁴.

En el caso de los tributos directos, aparentemente, puede costar más ver sus efectos colaterales porque es obvio que el sujeto no va a evitar el incremento en sus rentas, mediante cualquiera de sus modalidades, o su patrimonio, para no tributar. Sin embargo, son por todos conocidas las prácticas de evasión fiscal para evitar el régimen fiscal aplicable en estos casos, materializándose mediante prácticas como maniobras de ingeniería tributaria o la búsqueda de paraísos fiscales. En otro orden de cosas, todos los tributos directos cuentan con beneficios tributarios a través de los que se encauza la

Lecciones de Cátedra, op. cit., p. 153.

²⁰²² Como reconoce la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que regula los Impuestos especiales en su Exposición de motivos: «Esta modificación afecta a los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que 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, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etcétera».

²⁰²³ Vid. FLETCHER, J. M.; FRISVOLD, D. Y TEFFT, D.: "Can Soft Drink Taxes Reduce Population Weight?", *Contemporary Economic Policy*; 281, 2010.

²⁰²⁴ Estudiado entre otros, en: ZHENG, Y. Y KAISER, H. M.: "Advertising and U.S. Nonalcoholic Beverage Demand", *Agricultural and Resource Economics Review*; núm. 37, 2008.

función extrafiscal del tributo, que transmiten el mensaje de alinear al contribuyente en torno a ciertas conductas encaminadas a la protección efectiva de determinadas causas²⁰²⁵. Por tanto, es realmente difícil imaginar un tributo que solo tenga efectos recaudatorios, anulándose cualquier otro efecto colateral. Además de la anterior distinción, es más aceptada en la discusión jurídica la diferenciación entre métodos impositivos directos e indirectos²⁰²⁶, distinguiéndose los primeros porque la obligación de pago se dirigiría a una persona concreta, sin contemplarse derecho de resarcimiento por la norma sobre una persona que no forme parte del círculo de obligados tributarios; por tanto, la obligación recaería irremisiblemente sobre la persona que es voluntad del legislador que satisfaga el gravamen; mientras que en los segundos, no se produce esta concreción, pudiendo trasladarse la obligación sobre personas diferentes a las incluidas en el elenco de obligados. Al margen de que volveremos con más profundidad sobre esta distinción en un momento posterior del discurso para analizar sus efectos sobre la extrafiscalidad, indicar que se ha confrontado la virtualidad jurídica de estas técnicas con su efectividad, a través de la repercusión tributaria *extra legem* y *secundum legem*²⁰²⁷.

Partiendo de la premisa de la incorporación de la finalidad extrafiscal al tributo, pasamos a plantearnos cómo coexiste ésta con el objetivo fiscal. Encontramos especialmente ilustrativa la visión de algún autor²⁰²⁸ que explica el fenómeno como la oscilación entre dos polos de fiscalidad pura y extrafiscalidad pura, de modo que es el posicionamiento más o menos cercano a uno u otro el que nos lleva a determinar si

²⁰²⁵ A título de ejemplo, en el caso de las personas físicas, el artículo 68.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; contempla un beneficio fiscal consistente en una deducción en la cuota íntegra estatal y autonómica del 15 por ciento del importe de las inversiones o gastos que realicen por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, en las condiciones recogidas en el precepto. También a modo de ejemplo, encontramos situaciones similares referidas a las personas jurídicas, es el caso de artículo 38 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, contempla deducción de porcentaje variable por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores.

²⁰²⁶ SAINZ DE BUJANDA, F.: "Impuestos directos e impuestos indirectos. Análisis de una vieja distinción" en *Hacienda y Derecho, II*; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 448 y ss. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.^a ed.; Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, p. 1. Esta diferenciación encuentra reflejo en varios autores, entre otros, en: CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*; Tecnos, Madrid, 1985, p. 194.

²⁰²⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*; Civitas, Madrid, 1983, p. 80 y 81.

²⁰²⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*; Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 21.

estamos ante un tributo con finalidad fiscal o extrafiscal en el entendimiento de que no existirían tributos con fin fiscal o extrafiscal, en puridad, valga la redundancia. No obstante, se ha advertido que el carácter fiscal siempre deberá estar mínimamente presente, puesto que admitir lo contrario supondría desnaturalizar la figura tributaria desfigurándose el deber constitucional de contribuir con sede en el art. 31.1 CE²⁰²⁹. Además, la relación entre las finalidades fiscal y extrafiscal no es de alternancia, sino que coexisten de forma más o menos pacífica²⁰³⁰ y con una intensidad variable en el tributo.

Por tanto, podemos afirmar que la finalidad extrafiscal admite gradación porque su presencia puede ser variable²⁰³¹, cediendo intensidad a la finalidad recaudatoria; al respecto se ha distinguido la extrafiscalidad en sus grados mínimo, medio y máximo: “*el carácter extrafiscal del tributo puede aparecer en diversos grados: el mínimo, según el cual, todos los tributos, directa o indirectamente llevan consigo algún efecto no fiscal; el medio, en el que el tributo sin renunciar a su finalidad recaudatoria, persigue igualmente fines extrafiscales o de ordenamiento; y por último, el máximo, el que en teoría pueden existir tributos extrafiscales puros, que serían aquellos en los que el tributo en cuestión se aparta totalmente de su fin propio, como es el recaudatorio, para perseguir otro tipo de objetivos*”²⁰³². En otro orden de cosas, se ha expresado que la relación fiscalidad y extrafiscalidad es antinómica, porque en términos generales,

²⁰²⁹ CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos” en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 118 y 119. Citado por VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria, op. cit.*, p. 78 y 79.

²⁰³⁰ Sobre la coexistencia de ambas finalidades, entre otros, *vid.* CASADO OLLERO, G.: *El Sistema Impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*; Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, p. 83. “Los fines no fiscales de los tributos”, *op. cit.*, p. 456. HINOJOSA TORRALVO, J. J.: “Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas”, *Impuestos*; núm. 15/16, 1989, p. 134 y 135.

²⁰³¹ Esta relación ha sido subrayada por la doctrina española, entre otros: BORRERO MORO, C.: “Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una doctrina jurisprudencial reiterada. Comentario a la STC 186/1993, de 7 de junio”, *Revista de Hacienda Local*; núm. 75, 1995, p. 563. CASADO OLLERO, G.: *El Sistema Impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, *op. cit.*, p. 7. GARCÍA-MONCÓ, A. M.: “La tributación medioambiental en el ámbito municipal” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 365. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*; núm. 81, 1990, p. 149. También ha sido objeto de especial análisis en la doctrina alemana: BIRK, D.: *Steuerrecht I. Allgemeines Steurrecht*, 2; Auflage, Juristische Kurz-Lehrbücher, Verlag C. H. Beck, Manchen, 1994, p. 44. *Ibidem*, p. 11.

²⁰³² CHICO DE CÁMARA recogiendo las posturas de FERNÁNDEZ ORTE y PÉREZ ARRÁIZ: CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La regla de no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 166. FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La Tributación medioambiental: teoría y práctica*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 46. PÉREZ ARRÁIZ, J.: “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, *Revista de Hacienda Local*; núm. 78, 1996, p. 682.

cuando el tributo se acerca al fin fiscal se aleja del extrafiscal y viceversa²⁰³³. Esta relación inversa creemos que se plasma de forma especialmente clara en la aplicación del tributo en cuestión, de modo que una recaudación cuantiosa supone que la conducta del sujeto se ha alejado de la conducta buscada, y en sentido inverso, cuando la cuantía sea mínima o nula, se habrá alcanzado el objetivo de alinear el sujeto en torno al comportamiento pretendido o evitado. Podemos decir que esta relación de coexistencia también se deduce del tenor literal del artículo 2.1 LGT, que establece que «*los tributos son los 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*» y añade seguidamente «*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*». Analizando el dictado, vemos que el legislador entiende como «primordial» la obtención de ingresos para sufragar los gastos públicos, expresión que ya nos permite intuir la admisión de otros fines ajenos al puramente fiscal, concretando éstos seguidamente, cuando contempla el tributo como un instrumento de política económica²⁰³⁴.

Paralelamente a la variable presencia del fin fiscal, también se ha señalado que el tributo con finalidad extrafiscal puede resultar más o menos coherente con el nuclear principio de capacidad económica²⁰³⁵. En este sentido, se ha expresado que el fin recaudatorio tiene que estar mínimamente presente, porque su omisión absoluta supondría anular la esencia fiscal de la figura, contraviniendo la ortodoxia tributaria. Por consiguiente, se vería también eclipsado el principio de capacidad económica, y a la

²⁰³³ Como han observado diversos autores. Por todos, VARONA ALABERN expresa con especial acierto esta característica como sigue: “Conviene señalar que las finalidades fiscal y extrafiscal son antinómicas: si aumenta una, disminuye la otra, y viceversa. En efecto, cuanto más se recaude por el impuesto, menos se estará cumpliendo la finalidad extrafiscal; y al revés, cuanto más se logre ésta, será señal cierta de que los contribuyentes están ajustando sus conductas a la consecución de aquel fin, por lo que deberán pagar menos impuestos, reduciéndose así su recaudación. [...] siempre que la finalidad extrafiscal esté constitucionalmente protegida, se respeten las competencias correspondientes y la lesión del principio de capacidad económica resulte proporcionada al bien logrado por aquella finalidad”. VARONA ALABERN, J. E.: “Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria”, *Quincena fiscal*; núm. 1, 2010.

²⁰³⁴ Después abordaremos la concreción de los fines para los que se puede instrumentalizar el tributo.

²⁰³⁵ CAZORLA PRIETO, L.: “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 59. Se puede encontrar un análisis más particularizado sobre la presencia del principio de capacidad económica en el ámbito de la tributación medioambiental en: SOLER ROCH, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación ambiental”, *op. cit.*

postre, la figura resultaría desnaturalizada²⁰³⁶; por lo que se mantiene como un imperativo constitucional una mínima presencia de dicho principio tributario²⁰³⁷, *a fortiori* teniendo en cuenta que la generalidad de la doctrina vincula éste con la categoría tributaria²⁰³⁸, de forma directa en el caso de los impuestos, y con cierta postergación en tasas y contribuciones especiales. En este sentido, en algunos ámbitos como la tributación ambiental, el reto viene de la mano de su compatibilización con otros principios, como el conocido “quien contamina paga”²⁰³⁹.

En definitiva, se ha apuntado la conveniencia de relativizar la caracterización del tributo como instrumento al servicio exclusivo de la actividad financiera, aduciendo²⁰⁴⁰ la dificultad para encontrar en la práctica un tributo que no cuente con repercusiones añadidas, en otras palabras, finalidad fiscal y extrafiscal estarían unidas en la *praxis*. Desvinculando de fines de cualquier signo la instrumentalidad, escudriñando en su significado encontramos que ésta se define como la “cualidad de instrumental”²⁰⁴¹, entendida como “que sirve de instrumento”²⁰⁴²; partiendo de esta premisa, *a priori* el tributo era entendido como medio para obtener ingresos utilizados por la actividad administrativa en el marco del desempeño de sus competencias. En el caso de los

²⁰³⁶ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, 10.^a ed.; Thomson-Civitas, Madrid, 2006, p. 476. VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 56. “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *op. cit.*, p. 78.

²⁰³⁷ STC 276/2000: «[...] puede establecer tributos con una función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, F. 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva 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 tiene que constituir una manifestación de riqueza».

²⁰³⁸ Para una extensa recopilación de los defensores de esta postura, adscrita a la mayoría del doctrina científica, *vid.* BÁEZ MORENO, A.: “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos”, *op. cit.*, p. 956.

²⁰³⁹ Se puede encontrar un interesante estudio del tratamiento jurídico de este principio en: HERRERA MOLINA, P. M.: “El principio «quien contamina paga»” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

²⁰⁴⁰ “[...] este rasgo no debe entenderse en sentido absoluto, como si la actividad financiera fuese exclusivamente medial y la actividad administrativa exclusivamente finalista. Por muy finalista que sea esta última actividad, es difícil que a su vez no resulte ser un medio para lograr un fin más general; de ahí que la referida instrumentalidad sea un concepto impregnado de un relativismo que permite descubrir en él cierta gradación”. VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 156. En el mismo sentido, este autor cita a: SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*; Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1995, p. 111.

²⁰⁴¹ Según la versión 23.^a del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua recientemente publicada en octubre de 2014.

²⁰⁴² *Ibidem*.

tributos considerados extrafiscales podemos afirmar que se intensifica deliberadamente una finalidad diferente a la exclusivamente recaudatoria, que se traduce en la modulación de la cuantía a satisfacer por el tributo en función de que su conducta se acerca más o menos a los objetivos pretendidos; por consiguiente, persiste el componente instrumental del tributo, aunque los efectos colaterales que en el tributo fiscal pasaban desapercibidos ganan virtualidad, a tal punto que traspasan el tributo orientando su estructura al completo al trasluz de la finalidad extrafiscal. Por tanto, podemos decir que persiste el carácter instrumental del tributo, aunque desaparece parcialmente el aspecto monetario que media entre el tributo y los fines a los que sirve; no obstante, tenemos que reconocer el enorme impacto que supone en una institución de la raigambre del tributo un cambio de esta entidad, por consiguiente, resulta lógica la aparición de fricciones sobre la estructura preexistente²⁰⁴³.

3.2 Concreción de fines extrafiscales

La clave de interpretación para precisar los fines extrafiscales al servicio de los que se puede colocar el tributo viene dada por el artículo 2.1 de la LGT *in fine*: «*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*»; tenor literal que, como hemos dicho, hay que conectar con el principio del precepto, cuando afirma «*el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*». Queda claro que se supera la concepción del tributo como un mecanismo estrictamente recaudatorio, para otorgarle nuevas funciones como instrumento de política económica general al trasluz de los principios y fines que reconoce la Constitución, texto al que irremisiblemente tenemos que acudir para interpretar esta renovada óptica del tributo.

Asumiendo que el precepto enraíza en la Carta Magna, desde nuestro punto de vista, son dos las dimensiones constitucionales del precepto: de una parte, está llamado a concretar los fines extrafiscales a los que puede servir el tributo; y de otra parte, en tales objetivos, reforzados por el plus de legitimidad democrática que encuentra dicho texto, se encuentra la piedra de toque del canon de constitucionalidad del precepto. En

²⁰⁴³ La extrafiscalidad como característica sobrevenida es descrita por Aizega Zubillaga como sigue: “*El tributo se utiliza con fines extrafiscales. Es el tributo como instituto jurídico-constitucional el que es utilizado por el legislador. Por tanto, estamos ante una institución jurídica conceptualmente definida en la tradición clásica como un instrumento utilizado para recaudar los fondos públicos necesarios, y al que le legislador dota de otras finalidades diversas de la recaudatoria. El tributo, ya lo hemos mencionado, asume nuevas finalidades, lo cual implica una reinterpretación y readaptación del concepto de tributo a las nuevas necesidades*”. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 70.

este sentido, nos estamos refiriendo a la legitimidad democrática como expresión del “pacto mismo de pacífica convivencia entre subjetividades políticas, culturales y sociales diversas y virtualmente en conflicto, instituido con ella; pacto que, gracias a la universalidad de los derechos fundamentales que estipula, sirve para garantizar a todas una tutela, respeto y valor equivalentes”²⁰⁴⁴, óptica que superaría su concepción como “unidad política de un pueblo”²⁰⁴⁵. Por consiguiente, de este modo se cifrarían los objetivos que permiten la transfuncionalización del tributo, con el límite de no incurrir en la desnaturalización del armazón tributario cuyo centro de gravedad descansa inexorablemente en el principio de capacidad económica, que afloraría disciplinando la faceta recaudatoria del tributo²⁰⁴⁶. La raigambre constitucional del artículo 2 de la LGT *in fine* transfiere a la concepción de la extrafiscalidad un doble efecto: materialmente, concreta los objetivos a cuyo servicio cabe instrumentalizar al tributo; y formalmente, blindando la mutación funcional a la que sometamos al tributo, habida cuenta de la complejidad de los mecanismos de reforma constitucional, que hereda la dimensión extrafiscal del tributo al erigir este precepto como piedra de toque para la superación de la función puramente recaudatoria por una remisión a la Carta magna.

Analizando el precepto, encontramos que el legislador define esta redimensión del tributo como «*instrumentos de la política económica general*» y los vincula a la «*realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*». La utilización del tributo como instrumento de política económica debe articularse en atención a los principios y fines contenidos en la Constitución; por tanto, para delimitar el significado de la expresión nos vemos obligados a recurrir a la teoría constitucional. Pensamos que la *intentio legis* que alumbró la redacción del precepto fue anudar principios con fines bajo el techo constitucional; generando a la postre una conexión de conceptos, a la que podríamos encontrar cierto sentido desde la óptica del análisis constitucional.

Resulta interesante encajar la fórmula utilizada por el legislador en la LGT con

²⁰⁴⁴ FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*; Trotta, Madrid, 2011, p. 545. En la misma obra el autor expone detalladamente las implicaciones constitucionales de la “legitimidad democrática”.

²⁰⁴⁵ Según precisa también FERRAJOLI tomando como referencia esta expresión de CARL SCHMITT. FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*; Trotta, Madrid, 2011, p. 545.

²⁰⁴⁶ “La finalidad fiscal del tributo no tiene por qué ser exclusiva ni excluyente. No existe inconveniente en que esta función recaudatoria se combine con un propósito extrafiscal, que persiga otros fines de interés común apartados por la Constitución, tales como proteger la naturaleza (fiscalidad ecológica), redistribuir la renta, evitar la especulación de la vivienda, etc. Son compatibles en el tributo las finalidades fiscal y extrafiscal, siempre que la segunda no anule a la primera hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura perturbadora”. VARONA ALABERN, J. E.: “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *op. cit.*, p. 18.

la tríada compuesta por “valores superiores del ordenamiento”, principios constitucionales y normas programáticas sobre los que se sustenta la arquitectura de normas presentes en la Carta magna. Como indicábamos al comienzo de nuestro discurso, el articulado de la Constitución comienza afirmando la condición de «*Estado social y democrático de derecho*», y proclamando como valores superiores del ordenamiento: la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político²⁰⁴⁷. La virtualidad jurídica de estos valores superiores es una cuestión discutida por la doctrina constitucional, en la que encontramos planteamientos mayoritarios como el reconocimiento de su valor normativo, apoyado sobre su inclusión en el articulado constitucional²⁰⁴⁸, llegando a afirmarse su condición basilar del ordenamiento mismo²⁰⁴⁹; a otros que les otorgan el valor de ideales a los que el ordenamiento debe aspirar²⁰⁵⁰. En términos generales, se acepta que estos valores superiores y los principios responden a un grado diferente de abstracción, de suerte que los segundos gozan de mayor concreción que los primeros²⁰⁵¹.

No obstante, se ha destacado la relación de complementariedad entre ambos, excluyendo una consideración aislada de los valores²⁰⁵². Los principios, más numerosos

²⁰⁴⁷ Muchas obras se han encargado de analizar este precepto, entre otras: LUCAS VERDÚ, P.: “Artículo 1: Estado social y democrático de Derecho” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996. SÁNCHEZ GOYANES, E.: *Constitución Española comentada*, 23.^a ed.; Paraninfo, Madrid, 2005.

²⁰⁴⁸ Tesis que se apoyaría sobre la aplicación de los preceptos atendiendo a pronunciamientos como las SSTC 16/1982 y 80/1982.

²⁰⁴⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA Y MARTÍNEZ-CARANDE, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*; Civitas, Madrid, 1981, p. 98.

²⁰⁵⁰ “[...] algo que trasciende el cuadro político-institucional y el mismo orden formal del derecho: quiere indicar aspiraciones ideales a las que el ordenamiento jurídico debe tender”. BASILE, S.: “Los «valores superiores», los principios fundamentales y libertades públicas” en *La Constitución española de 1978*; Civitas, Madrid, 1980, p. 262. En la misma línea: HERNÁNDEZ GIL, A.: *El cambio político español y la Constitución*; Planeta, Barcelona, 1982, p. 408.

²⁰⁵¹ ARAGÓN REYES, M.: “Principios constitucionales” en *Temas Básicos de Derecho Constitucional*, Tomo I; Civitas, Madrid, 2001, p. 41.

²⁰⁵² “Pese a que el régimen de valores y principios debe entenderse (y así se hace generalmente en nuestra doctrina) similar, lo cierto es que ambas figuras no pueden identificarse plenamente. En primer lugar, porque en los principios se puede reconocer una mayor grado de concreción que en los valores, pese a que la abstracción y la generalidad de estos últimos no es, ciertamente, homogénea (L. Parejo). Pero, sobre todo, porque principios y valores se relacionan entre sí como términos diferentes y a la vez complementarios: los principios constitucionales pueden considerarse como los instrumentos normativos fundamentales para la realización de los valores superiores del ordenamiento (J. Leguina). Valores que no deben ser considerados aisladamente, sino como partes integrantes de un sistema, que desarrolla tal función ordinamental en nuestro derecho”. BALAGUER CALLEJÓN, F.: “La Constitución” en *Derecho Constitucional*; Tecnos, Madrid, 1999, p. 105.

que los valores, están diseminados a lo largo del texto constitucional²⁰⁵³; aunque en nuestro caso, nos interesan aquellos principios constitucionales²⁰⁵⁴ con implicaciones financieras en observancia del objeto de estudio que vertebra nuestro discurso. En una aproximación apriorística, encontramos entre éstos los principios *ex* artículo 33 de la Constitución, precepto basilar en la construcción de nuestro sistema tributario, que contempla principios tan esenciales²⁰⁵⁵ como el de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, legalidad, asignación equitativa de los fondos públicos, y eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público. Éstos se unen a otros que también guardan conexión con el objeto de nuestra disciplina²⁰⁵⁶, entre los que habría que mencionar los denominados como Principios rectores de la Política Social y Económica presentes en el Capítulo III del Título Primero de la Carta Magna, cuya naturaleza resulta discutida por cuanto acogen, en definitiva, los conocidos como derechos sociales, cuestión que ya hemos abordado en un momento anterior del presente trabajo y que retomaremos al final del presente epígrafe.

Ante esta pluralidad de principios jalonando el texto constitucional, se ha efectuado una labor de análisis y clasificación que invita a un tratamiento diferenciado²⁰⁵⁷; se ha observado “una heterogeneidad de estructura, tratamiento y

²⁰⁵³ Varios autores hacen el esfuerzo de listar los principios, entre otros: GARCÍA CANALES, M.: “Principios generales y principios constitucionales” en *Homenaje al profesor Juan Roca Juan*; Secretariado de publicaciones, Murcia, 1989, p. 282. ALBERTI, E.: “El derecho por principios: algunas precauciones necesarias (Debate sobre El Derecho dúctil, de Gustavo Zagrebeky)”, *Anuario de Filosofía del Derecho*; XIII, 1996, p. 40 y 41.

²⁰⁵⁴ Diferentes de los principios generales de Derecho, a los que hace referencia el artículo 1 del Código Civil incluyéndolos entre las fuentes del ordenamiento jurídico español, y añadiendo que: «*se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico*». Sobre la diferenciación entre ambas modalidades, entre otros, *vid.* GARCÍA CANALES, M.: “Principios generales y principios constitucionales”, *op. cit.*; también el voto particular formulado por el magistrado Díez-PICAZO en la STC 57/1984.

²⁰⁵⁵ Estudiados por numerosos autores, entre otros: CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. 47 y ss. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. 32 y ss. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 95 y ss. MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, *op. cit.*, p. 73 y ss. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario: parte general*; Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, p. 65 y ss.

²⁰⁵⁶ MENÉNDEZ MORENO Y OTROS hablan de “principios de carácter general”, que tendrían carácter informador respecto del Derecho Financiero, incluyendo entre otros: principios de legalidad y jerarquía normativa, irretroactividad, seguridad jurídica, igualdad conforme al artículo 14 CE, etcétera. MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, *op. cit.*, p. 73 y ss.

²⁰⁵⁷ Según GARCÍA CANALES, apoyando al necesidad de jerarquización de los principio, observa que podría verificarse una tendencia a la armonización y tratamiento homogéneo de los principios que traería causa en resoluciones como las SSTC 11/1981 y 48/1982. GARCÍA CANALES, M.: “Principios generales y

consecuencias: hay principios que son reglas directas, y que como tales, pueden fundamentar una decisión, sin más justificación que la que prestan ellos mismos; hay principios que, al establecer un mandato finalista, limitan y habilitan la acción pública en un cierto (aunque vaporoso) sentido; hay principios, en fin, que contienen valores y que pueden indicar la posición o la actitud general que deben adoptar el intérprete y el operador jurídico para realizar su labor, aunque los contornos de tal posición resulten sumamente difuminados²⁰⁵⁸. Esta diferente naturaleza de los principios repercute directamente en los vinculados al Derecho Financiero, que en función de su ontología jugaran un papel diferente; conforme a este planteamiento, los incluidos en el artículo 33 son de aplicación directa²⁰⁵⁹, de modo que alumbran la totalidad del sistema impositivo, debiendo ser observados en el ejercicio de la potestad normativa por cualquiera de los entes públicos territoriales. Por tanto, actúan como auténticos cánones de constitucionalidad en el entendimiento de que son invocables por los ciudadanos de acuerdo con el sistema de garantías con sede en el art. 53 de nuestra Norma fundamental; concretando, de acuerdo con el apartado primero de dicho precepto, cualquier violación de tales principios que podría ser objeto de un recurso o una cuestión de inconstitucionalidad contra aquellas leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley en observancia de los arts. 161.1.a)²⁰⁶⁰ y 163²⁰⁶¹ de dicho texto

principios constitucionales”, *op. cit.*, p. 156.

²⁰⁵⁸ ALBERTI, E.: “El derecho por principios: algunas precauciones necesarias (Debate sobre El Derecho dúctil, de Gustavo Zagrebeky)”, *op. cit.*, p. 41. Esta necesidad de jerarquización es comúnmente aceptada, además del autor señalado, es apoyada entre otros muchos, por: GARCÍA CANALES, M.: “Principios generales y principios constitucionales”, *op. cit.*, p. 154 y ss.

²⁰⁵⁹ En palabras de ESEVERRI MARTÍNEZ: “[...] no deben ser considerados como meros principios programáticos a modo, por ejemplo, del que define nuestro modelo de Estado como social y democrático de Derecho que proclama como valores superiores del ordenamiento jurídico, la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político; o el que declara a la Nación española como patria común e indivisible de todos los españoles; sino que se trata de principios de aplicación necesaria, [...] el incumplimiento de su mandato debe ser determinante de la inconstitucionalidad de la ley o norma legal en materia tributaria que contraría dichos principios y por lo mismo, son principios que pueden ser invocados por los ciudadanos antes los Tribunales ordinarios de Justicia para oponerse al acto de aplicación de un tributo cuando su ley reguladora sea contraria a alguno de tales principios, naturalmente, promoviendo a los órganos jurisdiccionales a que planteen, si así lo estiman, una cuestión de inconstitucionalidad [...] o en su defecto, planteando recurso de inconstitucionalidad contra la ley que conculca los principios rectores del orden tributario”. *Derecho tributario. Parte General, op. cit.*, p. 32. En el mismo sentido, entre otros: MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit.*, p. 95 y 96.

²⁰⁶⁰ Dicho precepto manifiesta que el Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer «*Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada*».

²⁰⁶¹ «*Cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que*

normativo²⁰⁶².

Sin embargo, no todos los principios reciben el mismo tratamiento; en el caso de los Principios rectores de la Política Social y Económica presentes del Capítulo III del Título Primero de la Carta Magna, son considerados normas programáticas por antonomasia y evidencian la difusa diferencia entre éstos y los principios constitucionales²⁰⁶³. En este sentido, se han vinculado los principios al comienzo de la acción normativa; mientras que las normas programáticas se referirían a los fines político-sociales que contempla el ordenamiento²⁰⁶⁴; diferencia ésta a la que aludiría el legislador tributario cuando hace referencia a «*la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*» en relación a la utilización de los tributos como instrumentos de la política económica general. Entendemos por tanto, que con esta expresión, el legislador tributario estaría anudando los principios constitucionales que afectan al ámbito financiero, especialmente los derivados del artículo 31 de la Constitución, con los fines derivados del Capítulo III del Título Primero²⁰⁶⁵, habida cuenta de su naturaleza de normas programáticas; en otras palabras, los tributos superan su concepción como «*recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*», para convertirse adicionalmente en «*instrumentos de la política económica general*», aunque sin poner en entredicho su naturaleza tributaria bajo la observancia de los principios constitucionales financieros que, como hechos afirmado, operan como canon de constitucionalidad en este ámbito. Por lo tanto, el tenor literal del inciso segundo del artículo 2 de la LGT constituye una expresión cargada de sentido que, además de cerrar la clave de bóveda del uso extrafiscal del tributo, explicita los fines a alcanzar en esta superación de la concepción puramente recaudatoria del tributo. Desde nuestro punto de vista, ésta sería la raigambre constitucional del tenor literal de este precepto, que manifestaría la conexión entre el uso extrafiscal del tributo y el Estado social.

en ningún caso serán suspensivos».

²⁰⁶² Entre otros, MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 100.

²⁰⁶³ “La distinción entre principios constitucionales y normas programáticas no admite una línea divisoria clara. Las normas programáticas suelen ser, al mismo tiempo, principios generales, y los principios generales tienen (incluso cuando despliegan una eficacia directa) valor programático en relación con la disciplina legislativa del ámbito al que se refieren. La adopción de un principio general significa siempre la asunción de una determinada línea de desarrollo el ordenamiento jurídico (Cristafulli)”. BALAGUER CALLEJÓN, F.: “La Constitución”, op. cit., p. 104.

²⁰⁶⁴ *Idem.*

²⁰⁶⁵ En el siguiente punto analizaremos el vínculo entre estos fines y la dimensión extrafiscal del tributo.

Cuando los principios constitucional-tributarios operan orientados teleológicamente por los derechos sociales se evidencia cierta tensión; de una parte, el instituto del tributo se fragua desde la óptica del “modelo liberal de garantía entendida como aquella que, referida a determinadas posiciones o intereses de los individuos, los preserva de la afectación mediante asignación normativa de derechos subjetivos”²⁰⁶⁶ en el entendimiento de que “estos modelos de derecho y de Estado presuponen, pues, un ámbito individual de exclusión que capacita a su titular a impedir las intromisiones ilegítimas externas: tanto las que provengan de otros individuos como del propio Estado”²⁰⁶⁷. En otro orden de cosas, los principios tributarios con sede en el art. 31.1 CE no solo constituyen la seña de identidad del instituto del tributo, sino que, además, conforman el basamento del deber constitucional de tributación, desgajado a través de los siguientes factores: “el comportamiento de pagar los tributos por parte de los ciudadanos considerado necesario y exigible, por un lado; una razón, móvil o fundamento en virtud del cual se establece la necesidad y se determina cómo llevar a cabo dicho comportamiento, por otro; y finalmente, la existencia de una norma jurídica que lo contemple para aplicarlo a la realidad social con eficacia jurídica”²⁰⁶⁸.

Derechos patrimoniales consecuentemente garantizados *ex art. 53* y deber de tributación encuentran conexión en este precepto constitucional que, entre otros principios, acoge el de capacidad económica, auténtica clave de bóveda de las categorías tributarias. Sin embargo, de otra parte, el nudo gordiano se evidencia con la proclamación del Estado social y sus correlativos derechos sociales, cuya controvertida garantía queda en entredicho; en relación a dicha situación resultan especialmente descriptivas las siguientes palabras de algún autor: “[...] entendemos que es un error pretender la garantía de los derechos sociales por el solo mecanismo de asignación de derechos subjetivos a los titulares de los primeros. Dos son las objeciones a esta afirmación crítica: una debida al riesgo de ocultamiento de las motivaciones políticas del problema y otra la que entiende que en el Estado constitucional de existen mecanismos de garantía de los derechos que van más allá de la simple asignación de derechos subjetivos y que, por lo tanto, entender que los derechos sociales sólo se garantizan a través de derechos subjetivos es una forma de colaborar a su endémica ineffectividad”²⁰⁶⁹. Secundamos estas observaciones; la efectividad de estos derechos

²⁰⁶⁶ PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*, *op. cit.*, p. 130.

²⁰⁶⁷ *Idem.*

²⁰⁶⁸ GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*; Dykinson, Madrid, 2004, p. 34.

²⁰⁶⁹ PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*, *op. cit.*, p. 160 y 161.

sociales pasa por un campo de acción, intervenciones en aras a su realización, controvertido desde la perspectiva de sus repercusiones financieras²⁰⁷⁰; en este sentido, cobran relevancia mecanismos alternativos como los suasorios, objeto de exposición en el presente trabajo.

No obstante, creemos que en la lectura del artículo 2 de la LGT hay que diferenciar el fundamento constitucional de la dimensión práctica del precepto. Cabe entender que a pesar de que los fines que encierra el Capítulo III del Título Primero de la Constitución constituyan el núcleo de la dimensión extrafiscal del tributo, en cuanto ámbito en el que opera con plena legitimidad; no cabe negar la apertura del tributo a cualquier fin, señalándose por algún autor la aceptación de cualquiera de los objetivos que la Carta magna contemple²⁰⁷¹. En este sentido, es innegable que la extrafiscalidad en su expresión a través de beneficios tributarios, encuentra pocos límites habida cuenta que cualquier conducta es susceptible de incentivo o desincentivo, cuestión distinta será su legitimidad jurídica. Tomando como referente la “tetralogía axiológica”²⁰⁷², podemos afirmar que no solo son objeto de incentivo conductas con fundamento en los valores de igualdad o solidaridad, *exempli gratia*, fuera de la prolífica tributación medioambiental podemos citar la reciente aparición de tributos en orden al control de la circulación de capitales con precedente en América Latina²⁰⁷³ o en el ámbito europeo, la controvertida propuesta de la incorrectamente denominada *tasa Tobin* sobre Transacciones Financieras²⁰⁷⁴. En el contexto español, citar el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito que introdujo la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se

²⁰⁷⁰ “[...] el argumento central en contra de derechos originarios a la igualdad de hecho [...] afirma que la idea de la igualdad de hecho es una base demasiado insegura para un reconocimiento judicial de derechos concretos a la igualdad de hecho. El Tribunal debería incursionar en cuestiones no justiciables y llevar a cabo una política social. Si así lo hiciera, necesariamente rebasaría sus competencias. La intervención en las competencias del legislador sería tanto más grave cuanto que una jurisprudencia judicial que apunte a la igualdad de hecho interviene no sólo en el campo de acción jurídico del legislador sino directamente y en considerable medida en su campo de acción financiero”. ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 410 y 411.

²⁰⁷¹ En palabras de VARONA ALABERN, refiriéndose al art. 2.1 LGT: “Obsérvese que este artículo no sólo incluye dentro de los fines extrafiscales a los relativos a la política económica en general, sino también a todos los demás fines contenidos en la Constitución, estén o no vinculados a la política económica, por lo que la extrafiscalidad positivizada en aquel precepto engloba asimismo objetivos sociales, medioambientales y cualquier otro protegido por nuestra Carta Magna”. VARONA ALABERN, J. E.: “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *op. cit.*, p. 57.

²⁰⁷² FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

²⁰⁷³ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, *op. cit.*, p. 307 y ss.

²⁰⁷⁴ Vid. TOBIN, J.: “A Proposal for International Monetary Reform”, *Eastern Economic Journal*; núm. 4, 1978. Más reciente, del mismo autor, “On the Efficiency of the Financial System”, *Lloyd’s Bank Review*; núm. 153, 1984.

adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica; con un tipo de gravamen inicial del 0 por ciento, actualmente del 0,03 por ciento²⁰⁷⁵, creado para garantizar la tributación armonizada de los depósitos constituidos en las entidades de crédito en todo el territorio español²⁰⁷⁶.

3.3 Modalidades tributarias

Si hasta este momento del discurso hemos analizados cómo se comporta el instituto del tributo ante la inserción de la finalidad extrafiscal, pasamos a analizar ahora de forma particularizada el caso de cada modalidad. Como es sabido, el art. 2.2 LGT contempla una clasificación tripartita que comprende las conocidas categorías de tasas, contribuciones especiales e impuestos; diferenciadas conforme a su hecho imponible²⁰⁷⁷, que por consiguiente, será el punto de partida para examinar las posibilidades extrafiscales de estas especialidades tributarias. Con carácter preliminar a afrontar dicha labor, no podemos obviar las críticas que el trinomio con denominador común en el instituto del tributo ha suscitado, habida cuenta que se trata de una cuestión de gran calado, de modo que por motivos de economía expositiva nos limitaremos a aportar algunos apuntes. Al respecto, se ha observado que dicha clasificación tripartita ha tenido hasta el momento la consideración de “exigencia apodíctica”²⁰⁷⁸ o se ha subrayado²⁰⁷⁹ la contradicción que supone su relevancia doctrinal que contrasta con su omisión constitucional generalizada a excepción del caso brasileño²⁰⁸⁰; se ha subrayado

²⁰⁷⁵ Tras la modificación operada inicialmente por el Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia; después, Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

²⁰⁷⁶ Según la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia; después, Ley 18/2014, de 15 de octubre; después, Ley 18/2014, de 15 de octubre.

²⁰⁷⁷ Entre otros: CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, op. cit., p. 190 y 191. SAINZ DE BUJANDA, F.: “Estructura jurídica del sistema tributario”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*; núm. 41, 1961, p. 34 y ss. Más recientemente: MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 72.

²⁰⁷⁸ En palabras de SAINZ DE BUJANDA en el “Estudio preliminar” incorporado a GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho Tributario*; Revista de Derecho Privado, Madrid, 1957, p. XXXI. Citado por MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 382.

²⁰⁷⁹ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 231 y 232.

²⁰⁸⁰ El art. 145.1 de la Constitución de la República Federativa del Brasil de 1988 establece que:

que la relevancia actual de la categoría genérica de tributos no se observa en el pasado en sede de la doctrina científica ni es una situación compartida por la doctrina alemana, francesa o italiana²⁰⁸¹; o incluso se ha afirmado en nuestra literatura científica la existencia de categorías tributarias clásicas²⁰⁸², apuntando la existencia de nuevas figuras que desde la perspectiva de alguna autora supondrían invitaciones a su superación²⁰⁸³.

Dejando al margen la cuestión de la superación de la clasificación tripartita del art. 2.2 LGT, y partiendo de la premisa de la especial relevancia del principio de capacidad económica como vertebrador de éstas, con marcada presencia²⁰⁸⁴ en el caso de impuestos, y más discutida en tasas y contribuciones especiales²⁰⁸⁵, lo cierto es que se evidencian estrategias para intentar eludir los rigores de dicho trinomio. Se ha advertido que la finalidad extrafiscal puede perfilar los elementos caracterizadores del tributo pero que no resultaría en caso alguno admisible su desnaturalización²⁰⁸⁶; precisamente para evitar esta anomalía se opta por la estrategia del recurso a denominaciones alternativas como la de “cánones”, remitiéndonos al respecto *ut supra* habida cuenta que ya han sido objeto de exposición las diferentes denominaciones utilizadas en relación a los tributos extrafiscales.

«La Unión, los estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos:

1. *impuestos;*

2. *tasas, como consecuencias del ejercicio del poder de policía por la utilización, efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles, prestados o puestos a disposición del contribuyente;*

3. *contribuciones especiales, como consecuencia de obras públicas».*

²⁰⁸¹ MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación”, *op. cit.*, p. 382.

²⁰⁸² Entre otros, FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, *op. cit.*, p. 38.

²⁰⁸³ VILLAR EZCURRA, M.: “La necesidad de revisar las categorías tributaria ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envases”, *Quincena Fiscal*; núm. 18, 1997, p. 10 y 26. *Apud* GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, *op. cit.*, p. 234.

²⁰⁸⁴ CAZORLA PRIETO, L.: “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 59. Se puede encontrar un análisis más particularizado sobre la presencia del principio de capacidad económica en el ámbito de la tributación medioambiental en: SOLER ROCH, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación ambiental”, *op. cit.*

²⁰⁸⁵ GOROSPE OVIEDO, J. I. Y HERRERA MOLINA, P. M.: “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español” en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*; Dykinson, Madrid, 2008, p. 49.

²⁰⁸⁶ CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, *op. cit.*, p. 118 y ss.

Pasando a abordar la inyección de la finalidad extrafiscal sobre cada una de las modalidades tributarias comenzaremos por las tasas, cuyo hecho imponible está constituido por «*la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado*»²⁰⁸⁷. En el caso de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se ha identificado²⁰⁸⁸ como finalidad reducir la intensidad de utilización del dominio público, modulándose la cuantía del gravamen siempre bajo la observancia del art. 19.1 LTPP que establece que: «*El importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla*»; aunque observando en todo caso el límite establecido por el art. 19.2: «*En general y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida*». Por tanto, se apela al perjuicio causado a la Administración con ocasión de la realización del hecho imponible expuesto²⁰⁸⁹, de modo que resultaría fácil proyectar fines extrafiscales sobre esta modalidad de tasas, aunque siempre bajo el respeto a los criterios de equilibrio y proporcionalidad²⁰⁹⁰. *Exempli gratia*, han resultado objeto de análisis por la doctrina científica diversas tasas arrojándoles la condición de medioambientales: las tasas de protección paisajística, las tasas desincentivadoras del uso del vehículo o la tasa de telefonía móvil²⁰⁹¹.

Más controvertidas resultan las posibilidades extrafiscales de las tasas en el caso de la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario,

²⁰⁸⁷ Art. 2.2.a) LGT; también en el art. 6 LTPP, el art. 7.Uno LOFCA y el art. 20 TRLRHL.

²⁰⁸⁸ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 34.

²⁰⁸⁹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "¿Un impuesto municipal industrial anticontaminante?" en *Organización territorial del Estado*, vol. II; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 1264 y ss.

²⁰⁹⁰ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 34.

²⁰⁹¹ RUIZ GARIJO, M.: "Nuevas tasas por uso del dominio público. En especial, tasas sobre telefonía móvil y tasas medioambientales" en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*; Bosch, Barcelona, 2012, p. 469 y ss. De forma monográfica: RUIZ GARIJO, M. Y SALAS RIZO PATRÓN, A.: "Nuevas perspectivas de la fiscalidad medioambiental: la tasa por la utilización de bienes de dominio público local", *Crónica Tributaria*; núm. 99, 2001.

cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Al respecto, se ha advertido que estamos ante tributos concebidos en relación a una prestación recibida, de forma que el fin fiscal adquirirá clara preponderancia en el caso de esta modalidad de tasas; en tal sentido se denuncia el siguiente peligro: “cuando se añade un calificativo a la tasa, dotándole de cierto perfume extrafiscal, como por ejemplo cuando se habla de tasas ecológicas, para referirse a las que se pagan por servicios públicos encaminados a mantener limpia la naturaleza, o de tasas educativas, abocadas a costear la enseñanza, sólo se está asociando este tributo al específico servicio público que financia, sin que de tales expresiones pueda inferirse propiamente su naturaleza extrafiscal”²⁰⁹², para concluir que, en realidad, la finalidad administrativa está en el servicio que recibe y no tanto en la tasa *per se*. En sentido contrario, otros autores arguyen la siguiente estrategia para imbricar la finalidad ambiental en estas tasas: “la tarifa puede contemplar el grado de contaminación posible que genera cada grupo de usuarios, estableciendo la cuota máxima para aquellos más contaminantes, pero nunca podrán exigirse cuota que superen el coste del servicio imputable a cada cual. Es decir, esta cuota podrá situarse en el tope máximo del coste del servicio proporcional que les sea imputable, pero no excederlo, pues entonces convertiríamos la tasa en un impuesto o en una multa”²⁰⁹³. En cualquier caso, ambas posturas convergen en el recurso a los beneficios tributarios como mecanismo para imbricar criterios de extrafiscalidad en las tasas.

Pasando a las contribuciones especiales, su hecho imponible está constituido por «la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos»²⁰⁹⁴; resulta de interés la observación de algún autor²⁰⁹⁵, por su concepción en torno a gastos de inversión, mientras que la tasa se relaciona con gastos corrientes o de funcionamiento; por consiguiente, *mutatis mutandi*, comparten salvando las distancias, un planteamiento semejante al expuesto en relación a las tasas respecto a su proyección extrafiscal. En este mismo sentido, se ha lamentado por un sector doctrinal su escasa plasticidad²⁰⁹⁶; mención especial merecen las

²⁰⁹² VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 36.

²⁰⁹³ RUIBAL PEREIRA, L. Y SERRANO ANTÓN, F.: “Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las haciendas locales” en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, p. 555 y 556.

²⁰⁹⁴ Art. 2.2.b) LGT; también en el art. 8.Uno LOFCA y el art. 28 TRLRHL.

²⁰⁹⁵ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 38.

²⁰⁹⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P.: “El uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras públicas medioambientales”, *Noticias de la Unión Europea*; núm. 162, 1998, p. 72. MUÑOZ VILLAREAL,

denominadas “contribuciones especiales negativas”, surgidas con ocasión del daño ocasionado con ocasión de la realización o supresión de obras y servicios²⁰⁹⁷; noción ésta que algún autor²⁰⁹⁸ amplía para dar cabida también a supuestos en que la Administración admitiría ciertas situaciones perjudiciales padecidas por un colectivo. En definitiva, se trata de un concepto que ha sido tildado como confuso²⁰⁹⁹, revelándose no una figura inidónea, sino con contornos relativamente imprecisos en sentido dogmático, que nos imposibilitan pronunciarnos en un sentido u otro en observancia de las coordenadas básicas del presente discurso.

Por último, pasamos a la modalidad tributaria del impuesto, definidos como «tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente»²¹⁰⁰. Éste se ha revelado como el adalid de los problemas dogmáticos en el caso de la extrafiscalidad en sentido general²¹⁰¹; focalizándonos sobre la tributación medioambiental, se ha subrayado la idoneidad de las contribuciones especiales y las tasas²¹⁰², aunque también se ha apuntado la idoneidad de los impuestos en relación a idéntico fin²¹⁰³, evidenciándose que no se trata de una cuestión del todo pacífica; en

A.: “Principios rectores de los tributos medioambientales” en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, p. 113. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*; Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 209. VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 39.

²⁰⁹⁷ VEGA HERRERO, M.: “Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: análisis crítico” en *Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana*; Lex Nova, Valladolid, 1982, p. 431. Citada por CALVO VÉRGEZ, J.: “Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 431.

²⁰⁹⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales” en *La protección fiscal del medio ambiente*; Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid-Barcelona, 2002, p. 243 a 245. Citado por FERRÉ OLIVE, E. H.: *Tributos ambientales y desarrollo sostenible*; Edicon, Buenos Aires, 2012, p. 108.

²⁰⁹⁹ CALVO VÉRGEZ, J.: “Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental”, op. cit., p. 431.

²¹⁰⁰ Art. 2.2.c) LGT.

²¹⁰¹ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 32.

²¹⁰² En opinión de los profesores RUIBAL PEREIRA y SERRANO ANTÓN, que tras confirmar en diversas ocasiones la idoneidad de las tasas en relación a la finalidad ambiental, concluyen que: “En todo caso, y aun a riesgo de ser reiterativos, las tasas constituyen el mejor ejemplo de un tributo a partir del cual se pudiera desarrollar la finalidad ambiental”. “Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las haciendas locales”, op. cit., p. 562. En este mismo sentido: GARCÍA-MONCÓ, A. M.: “La tributación medioambiental en el ámbito municipal”, op. cit., p. 376 y 377.

²¹⁰³ MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación”, op. cit., p. 396 y 397.

cualquier caso, se ha advertido que la selección de la modalidad tributaria no resulta una cuestión baladí, debiendo prestarse especial atención al problema que se pretende acometer y las singularidades de cada figura²¹⁰⁴. Los impuestos han sido definidos clásicamente apelando a la ausencia de contraprestación que subrayara algún autor en el seno de la doctrina italiana²¹⁰⁵, rasgo identificativo éste con expresión en la definición legal de esta especialidad tributaria así subrayado por la generalidad de autores en el contexto de nuestra doctrina científica²¹⁰⁶; es decir, que no se conciben en relación a una actividad administrativa o beneficio recibido por el sujeto; en este sentido, han sido tildados por algún autor ítalo como “*tributo acausale*”²¹⁰⁷ o tributo sin causa, siendo una expresión de la soberanía fiscal; como consecuencia, se ha interpretado con acierto por algún otro autor ahora que “la palabra contraprestación sólo intenta reflejar el hecho de que en los impuestos la cantidad a pagar por el sujeto pasivo no guarda, ni se quiere que guarde, relación alguna con el beneficio derivado para el sujeto pasivo de la actividad estatal”²¹⁰⁸. Por consiguiente, los impuestos encuentran causa en una manifestación de capacidad económica y soporte en el correlativo principio con sede en el art. 31.1 CE; y su cuantificación opera, sin más ambages, tomando ésta como aparente única referencia, de suerte que el legislador se encuentra ante un margen de maniobra que, a la postre, se evidencia como un auténtico nudo gordiano desde varias perspectivas. En otras palabras: “es la capacidad económica individual el criterio que fundamenta la distribución del deber de contribuir cuando se trate del establecimiento de impuestos”²¹⁰⁹.

Focalizándonos sobre la expresión extrafiscal del impuesto, uno de los peligros que se ha denunciado es que esta libertad puede llevar a postergar plenamente la finalidad fiscal, de forma que dicha modalidad tributaria se vea desnaturalizada²¹¹⁰. En

²¹⁰⁴ CRUZ AMORÓS, M.: “El papel de las tasas en la financiación de los servicios públicos. La Ley de Tasas y Precios Públicos: ¿una oportunidad perdida?”, *Crónica Tributaria*; núm. 72, 1994, p. 13.

²¹⁰⁵ MAFFEZZONI, F.: “Imposta” en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XX; Giuffrè, Milano, 1970, p. 444.

²¹⁰⁶ Entre otros autores, CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, op. cit., p. 193. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, op. cit., p. 253. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 74. MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, op. cit., p. 150.

²¹⁰⁷ BORJA, P.: “El sistema tributario” en *Diritto Tributario*, IV ed.; UTET Giuridica, Torino, 2012, p. 42.

²¹⁰⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 100, 1998, p. 553.

²¹⁰⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General*, op. cit., p. 252.

²¹¹⁰ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 32.

respuesta a este problema, en el caso de la imposición medioambiental, se ha invocado la «*indispensable solidaridad colectiva*» que proclamada en sede del art. 45.2 de la Carta magna para considerar constitucionalmente convalidadas las posibles anomalías que pueda sufrir el hegemónico principio de capacidad económica²¹¹¹; en otro orden de cosas, se ha invocado²¹¹² la proporcionalidad, en cuanto componente de la justicia tributaria, como criterio en la elección de la categoría tributaria adecuada en relación al fin que se persigue, de modo que el impuesto como especialidad tributaria no escaparía a éste. En la misma línea que este autor, subrayamos la importancia de cohonestar los instrumentos extrafiscales y sus interesantes posibilidades, en aras a la efectividad de los derechos sociales y de solidaridad, con el impacto que los diferentes gravámenes pueden generar sobre los derechos fundamentales; en este sentido, cobra especial relevancia el control de interdicción de la arbitrariedad y de proporcionalidad. En otro orden de cosas, se ha denunciado la cuestionable nitidez de la distinción entre impuestos directos e indirectos en función de la modalidad de capacidad económica sometida a juicio²¹¹³, lo cierto es que el objeto imponible en su conexión con los derechos patrimoniales, y al trasluz del derecho a la igualdad, serán la liza iusfundamental para los controles antes citados.

Por consiguiente, por nuestra parte nos vamos a focalizar especialmente sobre el impuesto en su expresión extrafiscal por su especial impacto sobre los derechos fundamentales, auténtico eje vertebrador del presente trabajo en relación a la concepción del tributo como garante de los derechos sociales y de solidaridad.

4 Estructura del tributo extrafiscal

En función del mecanismo de inyección del componente suasorio en el tributo, la doctrina científica ha planteado la diferenciación entre tributos con finalidad extrafiscal y tributos con medidas extrafiscales²¹¹⁴; en este mismo sentido, se ha apuntado la distinción entre tributos con fines extrafiscales y tributos con efectos extrafiscales²¹¹⁵, así como entre tributos extrafiscales propios e impropios²¹¹⁶;

²¹¹¹ MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación”, *op. cit.*, p. 397.

²¹¹² CALVO ORTEGA, R.: “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, *op. cit.*, p. 116.

²¹¹³ *Ibidem*, p. 74.

²¹¹⁴ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 47.

²¹¹⁵ “[...] si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio cabe la posibilidad de que sea un tributo extrafiscal. Si, por el contrario, únicamente produce efectos extrafiscales [...] ese tributo no será realmente un tributo extrafiscal”. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Los impuestos*

secundando esta tendencia compartida²¹¹⁷, y observando la propuesta de algún autor²¹¹⁸ formulada a colación del Modelo de Código Tributario del CIAT²¹¹⁹ en relación a la delimitación de grados en relación a la extrafiscalidad, proponemos la distinción entre tributos extrafiscales de primer y segundo grado, que como veremos *in fine*, entronca con la delimitación entre instrumentos extrafiscales positivos y negativos que expusimos a comienzo del presente capítulo.

Antes de exponer esta delimitación de la extrafiscalidad conforme a grados, secundaremos una importante premisa de partida aceptada por diversos autores²¹²⁰. Podemos afirmar que el elemento extrafiscal está presente siquiera mínimamente en la generalidad de tributos; por tanto, coexisten en sede de éste dos fines –fiscal y extrafiscal– relacionados de forma antinómica de suerte que, incluso cuando no sea un efecto buscado deliberadamente, podemos afirmar que estas consecuencias extra recaudatorias van a estar presentes; *ergo*, en palabras de la reciente STC 53/2014, «*de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)], 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 (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad, por mor del propio art. 31.1, en relación con el apartado 3, CE*». Subrayamos del extracto reportado la expresión de «*impuestos extrafiscales químicamente puros*», especialmente ilustrativa y acertada a nuestro juicio, por cuanto refleja una evidencia en relación a la orientación teleológica del impuesto; salvo error, este mismo pronunciamiento introduce también en

autonómicos de carácter extrafiscal, op. cit., p. 18.

²¹¹⁶ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria, op. cit.*, p. 24 y 25.

²¹¹⁷ No obstante, encontramos algunos autores que se desmarcan de esta diferenciación como expondremos al final del presente punto.

²¹¹⁸ “Con relación a los fines extrafiscales, se debe ser más preciso en señalar que la función del tributo puede ser fiscal y extrafiscal. Superando la utilización extrafiscal como un instrumento de segundo grado y considerando su utilización de primer grado, como en el caso de los tributos ambientales, para evitar la inconstitucionalidad y la limitación en el diseño”. YACOLCA ESTARES, D. I.: *Reforma Fiscal Verde para Sudamérica*; Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) e Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2013, p. 180.

²¹¹⁹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

²¹²⁰ Como subraya VARONA ALABERN, J. E.: “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *op. cit.*, p. 65. A su vez, este estudioso de la extrafiscalidad cita a: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: “Los impuestos de ordenamiento económico”, *op. cit.*, p. 17 y 18.

nuestra jurisprudencia constitucional la significativa calificación de «pigouviano» respecto de un impuesto²¹²¹. A pesar de tratarse de un pronunciamiento sumamente reciente, habida cuenta que la resolución data del 10 de abril de 2014; esta terminología ha encontrado eco en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, siendo objeto de cita por la STS de 3 de julio de 2014: «no existe finalidad exclusivamente recaudadora (como reconoce el Tribunal Constitucional en la Sentencia 53/2014, difícilmente existirán impuestos extrafiscales químicamente puros y los impuestos recaudatorios pueden cumplir también una finalidad extrafiscal), sino que lo que se pretende es la internalización de los costes medioambientales que suponen el ejercicio de la actividad gravada, dando lugar a un impuesto pigouviano».

Esta construcción de la extrafiscalidad a través de grados es coherente con la concepción del tributo como instrumento anfibológico que ya citamos en un momento anterior del discurso, por cuanto casi inexorablemente tiene implicaciones más allá de las exclusivamente fiscales o extrafiscales. Por consiguiente, en función de cómo se reflejan ambos fines, es decir, de la lógica teleológica que subyazca al tributo en cuestión, planteamos una delimitación de la extrafiscalidad en cuatro grados que pasamos a exponer.

Podemos definir los tributos extrafiscales de primer grado como aquellos para los que el fin extrafiscal constituye su prioridad; en palabras de algún autor, “*aquellos que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr una finalidad de carácter no fiscal, es decir, son los que se configuran internamente pensando en este propósito, y en aras a su logro conforman sus elementos esenciales. [...] el factor extrafiscal no adviene al tributo como un añadido, como si de un aditamento se tratara, sino que se imbrica en la misma estructura interna del tributo*”²¹²²; en otras palabras, la finalidad extrafiscal se proyecta sobre la práctica totalidad de los elementos del tributo²¹²³ adquiriendo entidad estructural. A título de ejemplo, es el esquema que adoptan en nuestro sistema fiscal algunos tributos autonómicos en relación a la emisión

²¹²¹ En palabras de la STC 53/2014: «El impuesto debe estar modelado de tal forma que premie o estimule el esfuerzo en corregir la externalidad negativa, porque así lo viene a recoger la STC 289/2000, de 30 de noviembre, que, con ocasión de examinar la constitucionalidad de otro impuesto, también pigouviano, sentó la doctrina, según la cual «no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente» (FJ 5), doctrina que después fue reiterada por la STC 179/2006, FFJJ 7 y ss».

²¹²² VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 23 y 24.

²¹²³ CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La regla de no confiscatoriedad como límite a la tributación mediomambiental”, op. cit., p. 166.

de gases a la atmósfera, establecidos en Andalucía²¹²⁴ o Aragón²¹²⁵ entre otras.

En cuanto a los tributos extrafiscales de segundo grado, se corresponden con aquellos en que la finalidad principal es fiscal, sin perjuicio de que se contemplen determinados beneficios tributarios con intensidad variable a través de los que se materializa la carga extrafiscal, quedando en cualquier caso relegada a un segundo plano en favor del objetivo recaudatorio que informa al gravamen. A título de ejemplo, el art. 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades prevé una deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales del 20 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción, y del 18 por ciento sobre el exceso de dicho importe, advirtiendo que el importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros. Especialmente interesante resulta el caso de la bonificación prevista por art. 74.5 TRLRHL de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del IBI, a favor de inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. Este beneficio tributario pondría en tela de juicio la finalidad del tributo, habida cuenta que puede llegar a suponer una cuantiosa minoración, interrogante que ha sido salvada²¹²⁶ aduciendo que la *intentio legis* debe valorarse desde la óptica de la aplicación general del impuesto, y no focalizándose sobre las situaciones particulares contempladas por el incentivo fiscal.

Como cabe observar, esta distinción entre extrafiscalidad de primer y segundo grado se corresponde con la dicotomía entre instrumentos extrafiscales negativos y positivos, respectivamente, que planteamos en un momento anterior de nuestro discurso; en ambos casos estamos ante instrumentos creados deliberadamente por el legislador con pretensión suasoria que constituyen el objeto de nuestro discurso. Ahora bien, queremos advertir de la existencia de efectos extrafiscales fuera de las modalidades citadas que, aunque también son generados intencionadamente a través de la manipulación de la política fiscal²¹²⁷, no se traducen en la alteración de la estructura del tributo como los expuestos.

²¹²⁴ Impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera; establecido por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

²¹²⁵ Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera; establecido por Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

²¹²⁶ VARONA ALABERN, J. E.: “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *op. cit.*, p. 58 y 59.

²¹²⁷ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

Frente al enfoque hasta ahora expuesto que subraya la estructura del tributo, encontramos una interesante perspectiva alternativa que, relativizando esta distinción, subraya la importancia de analizar la cuestión desde la óptica del deber de contribuir de modo que, en conclusión, debe examinarse que el correspondiente gravamen esté informado por los principios constitucional-tributarios²¹²⁸. En este sentido, expusimos *ut supra* que éstos marcan la delimitación entre tributos y prestaciones patrimoniales de carácter público, destacándose entre ellos el principio de capacidad económica²¹²⁹ a riesgo de la desnaturalización²¹³⁰ de la figura tributaria en cuestión. Ahora bien, esta cuestión merece ser examinada desde la siempre interesante óptica del doble carácter de los Derechos Fundamentales que afirmara la doctrina alemana²¹³¹; aunque esta cuestión ya ha sido abordada en el presente trabajo, a los meros efectos de sustentar nuestro discurso, recordemos que en expresión del *Bundesverfassungsgericht*: «Según la jurisprudencia constante del Tribunal Constitucional, las normas que garantizan derechos fundamentales contienen no sólo derechos subjetivos del individuo de defensa frente al Estado, sino que al mismo tiempo, dan cuerpo a un orden de valores objetivo que, como decisión constitucional fundamental, tiene validez para todos los ámbitos del derecho e impone directivas e impulsos para la legislación, la administración y la judicatura»²¹³².

En relación a esta lectura a través de los derechos, recordemos que la STC 66/1985 manifestó que «la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo sólo puede dar lugar a un enjuiciamiento por este Tribunal cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo e innecesario de derechos que la Constitución garantiza»; apuntando algún autor en el contexto de la tributación medioambiental, auténtica punta de iceberg de la extrafiscalidad, que “debe conjugarse el objeto ambiental del tributo con el respeto al contenido mínimo y máximo del sustrato de la imposición”²¹³³. Y precisamente la determinación de este contenido,

²¹²⁸ BORRERO MORO, C.: *La tributación medioambiental en España*; Tecnos, Madrid, 1999, p. 55.

²¹²⁹ CAZORLA PRIETO, L.: “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 59. Se puede encontrar un análisis más particularizado sobre la presencia del principio de capacidad económica en el ámbito de la tributación medioambiental en: SOLER ROCH, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación ambiental”, *op. cit.*

²¹³⁰ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. 476. VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 56. “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *op. cit.*, p. 78.

²¹³¹ *Vid.* Capítulo Segundo del presente trabajo.

²¹³² Entre otras, BVerfGE 39, 1, 41; en el mismo sentido, en BVerfGE 35, 79, 114 y ss.

²¹³³ CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La regla de no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 166.

encuentra fundamento en los valores que tantas veces hemos aludido apelando a la “tetralogía axiológica del Estado social”²¹³⁴, en relación a los que se ha observado, en el marco de la doctrina científica constitucional, que constituyen “auténticas convicciones político-sociales jurídicamente positivizadas y garantizadas, a cuyo tenor el ordenamiento no constituye solo un mero aparato técnico como pudiera entenderse desde un formalismo deontologista de raíz kantiana y que rechazara contundentemente *Max Scheler*, sino que es también pauta concreta y substancial de conducta; a saber, el plexo de valores democráticos «traducción normativa» de la Dignidad de la persona y realmente vividos por el conjunto de los individuos en un Estado de derecho”²¹³⁵. Éste es el contexto en el que se desenvuelve la imposición, describiéndose el Derecho tributario como “un ordenamiento orientado a imponer conductas (*Wollen-können*)”²¹³⁶ que, sean con finalidad fiscal o extrafiscal, impactan sobre los derechos subjetivos y más en concreto sobre los patrimoniales.

Partiendo de estas premisas, creemos que el análisis de la finalidad de ciertos tributos, fiscal o extrafiscal, controvertida en el caso de gravámenes aparentemente recaudatorios pero que contemplan cuantiosos beneficios tributarios, como el caso ante citado en relación en el contexto del IBI y otros que cabría citar²¹³⁷; pueden ser vistas desde una óptica adicional a la “glorificación del hecho imponible”²¹³⁸ para centrarnos sobre los efectos generados sobre el objeto imponible, en otras palabras, superando esta percepción en la construcción dogmática de la extrafiscalidad. Como advertimos, los derechos patrimoniales constituyen el sustrato común de tributos y prestaciones patrimoniales de carácter público; igualmente, beneficios tributarios o tributos

²¹³⁴ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *Teoría y Realidad Constitucional*; núm. 30, 2012, p. 140.

²¹³⁵ VILLACORTA MANCEBO, L. Q. Y VILLACORTA CAÑO-VEGA, A.: *Nuevas dimensiones de protección asumidas por los derechos fundamentales*; Dykinson, Madrid, 2013, p. 69.

²¹³⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 184.

²¹³⁷ A título de ejemplo, aún mayor es la reducción prevista por el art. 103.b) TRLRHL en relación al ICIO a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, pudiendo alcanzar hasta el 95 por ciento. Éste incentivo será objeto de tratamiento extenso en el siguiente capítulo habida cuenta su importancia en observancia de las coordenadas básicas de nuestro discurso; no obstante, apuntamos que no lo hemos citado como hemos porque su potencia de minoración resultaría aparente, defendiéndose que debería aplicarse únicamente sobre las partidas relacionadas con dicho fin ambiental. Entre otros autores, tales argumentos son expresados por CALVO SALES en *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, 6ª ed.; El Consultor de los Ayuntamientos y de los juzgados, Madrid, 2007, p. 576 y ss.

²¹³⁸ JARACH, D.: *El Hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 71.

extrafiscales, imponen en todo caso pautas de comportamiento a riesgo de soportar la correspondiente carga fiscal; en todos los casos, estamos ante repercusiones sobre los derechos patrimoniales, cuya afectación pasa por el análisis de la cuestión a través del objeto imponible. Con independencia del mecanismo suasorio elegido, recordemos que los beneficios tributarios suponen una suerte de traducción de la carga impositiva, una forma alternativa de cumplimiento, pero en ningún caso una condonación; *mutatis mutandi*, el tributo extrafiscal implica un incremento de la carga fiscal; en ambos casos, encontramos evidentes repercusiones sobre el objeto imponible en su lectura iusfundamental a través de los derechos patrimoniales, y más especialmente en el derecho de propiedad como después veremos. Por tanto, tras examinar cómo opera el engranaje suasorio de los tributos extrafiscales, comenzaremos por estudiar el objeto imponible a partir de que desarrollaremos un somero análisis de la estructura del tributo extrafiscal, habida cuenta que ésta debe adaptarse a criterios de proporcionalidad en cuanto vía para incrementar la carga fiscal asumida. No obstante, creemos que más allá de este análisis, convenimos la importancia de relativizar, aunque no obviar, el examen de la estructura del tributo extrafiscal, aunque siempre procediendo a su análisis a través de las pautas descritas.

4.1 Engranaje suasorio del impuesto extrafiscal

Se ha advertido en relación a los valores guía integrados en la “tetralogía axiológica del Estado social”²¹³⁹ que “mientras que la igualdad [...] invita a clarificar y prolongar su sentido en el ámbito de la lógica; la dignidad remite, de inmediato, a instancias éticas; la libertad a postulados inequívocamente políticos; y la solidaridad, [...] posee una insoslayable dimensión psicológica”²¹⁴⁰. Proyectando sobre el impuesto dicho factor diferencial, observaremos que el impuesto al trasluz del valor solidaridad se torna en un auténtico instrumento para orientar la conducta de los individuos imponiéndose, a la postre, las necesidades de la colectividad.

Una buena manera de observar cómo opera el tributo en el sentido descrito es analizar a través de un impuesto concreto el funcionamiento del esquema conductual. Para desarrollar esta labor, resulta idóneo retomar por su simplicidad el antes aludido Impuesto andaluz sobre las Bolsas de Plástico de un solo uso creado por la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. Recordemos que el hecho imponible está constituido por «el

²¹³⁹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

²¹⁴⁰ PÉREZ LUÑO, A. E.: *Dimensiones de la igualdad*, 2.ª ed.; Dykinson, Madrid, 2008, p. 121 y 122.

suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial»²¹⁴¹, considerando como «*bolsas de plástico de un solo uso las fabricadas con este material, entregadas a los consumidores en los puntos de venta y destinadas a facilitar el transporte de los productos adquiridos*»²¹⁴². El tipo impositivo previsto es de 5 céntimos de euro por cada bolsa suministrada para el ejercicio 2014, cantidad que se eleva a 10 céntimos para posteriores ejercicios²¹⁴³. El obligado tributario es el titular del establecimiento suministrador de las bolsas de plástico de un solo uso²¹⁴⁴, aunque se contempla explícitamente²¹⁴⁵ la repercusión de la cuota sobre el consumidor. Es importante advertir que, en expresión del legislador, el objeto del impuesto es «*disminuir la utilización de las mismas, con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente*»²¹⁴⁶.

Pues bien, es interesante analizar los efectos del impuesto en el consumidor; advirtiéndole, antes que nada, la importancia de que el obligado tributario sea plenamente consciente de que está abonando el impuesto, circunstancia prevista por la normativa del mismo, que contempla que su importe «*deberá constar en la factura, recibo o justificante correspondientes, apareciendo como concepto independiente e indicando el número de bolsas entregadas*»²¹⁴⁷. Pues bien, el impuesto supone la necesidad de consultar al consumidor si desea bolsas, que éste visualice su cobro, que se constriña de utilizar bolsas innecesarias, que interiorice las consecuencias de la adquisición de éstas;

²¹⁴¹ Art. 7.Tres.1 de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²¹⁴² Art. 7.Tres.2 de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²¹⁴³ Art. 7.Nueve de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. Tras la modificación operada por la Disposición final séptima de la Ley 7/2013, de 23 diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014.

²¹⁴⁴ Art. 7.Cinco de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²¹⁴⁵ Art. 7.Doce de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²¹⁴⁶ Art. 7.Dos de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²¹⁴⁷ Art. 7.Doce.2 de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. Sobre la especificación del impuesto en la correspondiente factura, recibo o justificante, la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía incluye entre las preguntas más frecuentes modelos para plasmar el importe del impuesto: http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracion publica/tributos/impuestos/propios/faq_bolsas.htm (fecha de consulta: 1 de febrero de 2014).

o que se plantee la adquisición de bolsas no desechables, práctica habitual en algunos comercios, que ofertan algunas elaboradas en materiales como rafia, algodón, papel reciclado o materiales biodegradables, que aunque tienen un coste superior a la cuota abonada por el impuesto andaluz, están pensadas para su reutilización, son más resistentes y suelen tener mayor capacidad de carga. Teóricamente, el impuesto debería generar un progresivo descenso en su recaudación si está produciendo el efecto pedagógico pretendido en condiciones de tipo impositivo constante; no obstante, es importante tener en cuenta otros factores, como que el consumo de bolsas de plástico de estas características está directamente vinculado al acto de consumo, de modo que un descenso en éste se traduce inmediatamente en la reducción en la recaudación por el impuesto. Hecha esta salvedad, el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico entró en vigor el 1 de enero de 2011²¹⁴⁸; de modo que ha completado los ejercicios correspondientes a los años 2011 a 2013; y a un tipo constante de 5 céntimos por bolsa de plástico ya que, aunque el legislador contemplaba inicialmente un posterior incremento a 10 céntimos, este aumento ha quedado de momento postergado al ejercicio 2014 tras el retoque efectuado por la Disposición final séptima de la Ley 7/2013, de 23 diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014.

Desde una perspectiva macroscópica, según datos de la Unión Europea, que a finales del año 2013 propuso modificar la Directiva vigente para abordar el problema²¹⁴⁹, cada ciudadano de la Unión Europea utilizó una media de 175 bolsas de un solo uso durante el año 2010²¹⁵⁰; lo que supone aplicando el impuesto en una aproximación estimativa, que cada ciudadano abonaría 8,75 euros anuales, y cuando el tipo se eleve a 0,10 euros, 17,5 euros por el tributo. Sin embargo, nos interesa más analizar el impuesto andaluz desde la perspectiva del consumidor. Tomando como referencia un ciudadano completamente desinformado del establecimiento del impuesto, tendrá su primera toma de contacto con éste a partir del inicio de su vigencia; y desde entonces, operará bajo la seguridad jurídica de que debe abonar dicho gravamen por cada bolsa de plástico de un solo uso. Por tanto, el consumidor queda en la disyuntiva de: adquirir la bolsa de plástico y abonar la cuota del tributo, o bien prescindir de ella, recurriendo a sistemas alternativos para el transporte de los productos adquiridos.

²¹⁴⁸ Conforme a la Disposición final segunda del Decreto-Ley andaluz 4/2010, de 6 de julio, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²¹⁴⁹ Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 94/62/CE, relativa a los envases y residuos de envases, para reducir el consumo de bolsas de plástico (COM/2013/0761 final).

²¹⁵⁰ http://ec.europa.eu/environment/waste/packaging/pdf/study_options.pdf (fecha de consulta: 1 de febrero de 2014).

Analizando dicho engranaje psicológico podemos afirmar que el impuesto se convierte en un auténtico mecanismo de condicionamiento operante, que se caracteriza por la generación de cambios en la probabilidad de que una conducta se lleve a cabo a partir de sus consecuencias²¹⁵¹. Este engranaje consiste en la conexión entre la respuesta materializada en la realización de determinadas conductas²¹⁵²; y el estímulo recibido, que cambia en función de la acción desempeñada por el sujeto, influyendo por tanto en su respuesta. Además, en relación al condicionamiento operante, se distingue entre el aumento de la probabilidad de que se presente una conducta, o reforzamiento; y la disminución de la probabilidad de que ésta se materialice, como la ocasionada apoyándose sobre estímulos negativos o castigos²¹⁵³. Por tanto, el individuo desempeñaría ciertas conductas, operaría deberes de solidaridad, con la finalidad de desencadenar ciertas consecuencias; *mutatis mutandi*, el obligado tributario operaría conductas de protección sobre el medio ambiente en cuanto materialización de tales deberes de solidaridad, con la finalidad de neutralizar al máximo la carga tributaria observada como castigo inherente impuesto con fundamento en el deber de solidaridad. A título de ejemplo, en el caso del Impuesto andaluz sobre las Bolsas de Plástico de un solo uso, se introducen refuerzos encaminados a que los obligados tributarios prescindan de éstas, de modo que: cuando el sujeto opta por una alternativa con la finalidad de evitar enervar el hecho imponible, está desempeñando un deber de solidaridad indirectamente; y cuando adquiere bolsas, está recibiendo el estímulo que debería modificar su conducta *a posteriori*.

Es decir, estamos ante técnicas con un marcado componente psicológico, como ha advertido la STC 122/2012, que expresa que «*no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación*». Sin embargo, este elemento motivacional no debe resultar del todo extraño al ámbito jurídico; en el marco del Derecho Penal se alude al efecto disuasorio de las penas²¹⁵⁴; también en el Derecho

²¹⁵¹ SKINNER, B. F.: *Science and human behavior*; MacMillan, USA, 1953, p. 62 y ss. También en *The Behavior of Organisms: An Experimental Analysis*; Appleton-Century-Crofts, New York, 1938.

²¹⁵² DAVIDOFF, L. L.: *Introducción a la psicología*; McGraw-Hill Interamericana, México, 2011, p. 111 y 112. GONZÁLEZ VADILLO, J. L.: *Comportamiento humano: el recurso básico de las organizaciones empresariales*; Publicaciones de la Universidad de Deusto, Deusto, 1993, p. 278.

²¹⁵³ GONZÁLEZ VADILLO, J. L.: *Comportamiento humano: el recurso básico de las organizaciones empresariales*, op. cit., p. 279.

²¹⁵⁴ FERRAJOLI, L.: *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*, op. cit., p. 365.

Administrativo se ha subrayado este componente en cuanto a la actividad de fomento, apelando a la necesaria colaboración de los sujetos privados para la realización de actividades que se acercan a los objetivos de interés general, y por tanto, merecen ser incentivadas²¹⁵⁵. En este sentido, habida cuenta que los beneficios tributarios han sido considerados como gastos indirectos de acuerdo con la dogmática alemana²¹⁵⁶, constituyendo las subvenciones gastos directos, podemos afirmar que en ambos casos constituyen refuerzos, por cuanto operan a través de consecuencias buscadas por el obligado tributario. Al respecto, observando el instituto de la subvención, por ejemplo a través de su regulación en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, encontramos que de acuerdo con su art. 2, implican disposiciones dinerarias realizadas por las Administraciones Públicas, a favor de personas públicas o privadas, supeditadas a los siguientes requisitos: realizarse sin contraprestación directa de los beneficiarios, estar sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo y tener por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública. Por tanto, está también presente la conducta a modelar y el estímulo, materializado en el refuerzo que implica el montante de la subvención. *Mutatis mutandi*, el tributo fundamentado en el valor de solidaridad opera bajo la misma lógica, conducta y estímulo, pero modelados a través de la evitación del gravamen total o parcialmente. Pensemos en los casos en que el obligado tributario se vea obligado a contribuir parcialmente, por ejemplo, en función de la aproximación de su conducta a los objetivos medioambientales, en cuyo caso estaríamos ante una medida que debe ser conectada con las pretensiones generales del tributo en clave de solidaridad, con su condición de mecanismo para la realización de los derechos de tercera generación, sin que deban obviarse los presupuestos lógicos más elementales del tributo en cuanto límites, como la existencia de riqueza.

Además, desde un punto de vista pragmático, es importante tener en cuenta que estos estímulos no operan aisladamente; sino que a menudo subvenciones, beneficios tributarios, o en sentido más amplio, tributos, interaccionan como muestras de esta actividad de fomento, reforzando o castigando determinadas conductas mediante del

²¹⁵⁵ “Desde los tiempos en que el Estado comienza a considerar como un objetivo primordial el bienestar de los súbditos y el incremento de su riqueza, se pone de manifiesto que diversas actividades que llevan a cabo los sujetos privados presentan un grado de coincidencia natural con los objetivos de interés general que persigue institucionalmente la Administración: son actividades cuya realización es deseable desde el punto de vista del Estado, pero que éste, por razones muy diversas, no puede emprender por sí solo. Por ello, frente a dichas actividades no cabe otra actitud posible que estimular a dichos sujetos a desarrollarlas y, en su caso, orientarlas de manera que se optimice el beneficio colectivo que generan y se eviten eventuales desviaciones de su ejecución”. SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, vol. II; Iustel, Madrid, 2009, p. 350.

²¹⁵⁶ De acuerdo con la distinción presente en la dogmática alemana. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*; McGraw-Hill, Madrid, 1999, p. 131.

diseño de políticas orientadas a sus destinatarios. Al respecto, con cierta frecuencia se alude a la importancia de revisar la estrategia de refuerzo o secuencia de moldeamiento, que implicaría la progresiva adaptación de los refuerzos en función de las sucesivas aproximaciones de los sujetos a las pautas de conducta pretendidas; a modo de ejemplo, la necesidad de adaptación progresiva que a menudo se predica de los tributos medioambientales, apelando a que su éxito está cifrado en la recaudación nula o su definitiva desaparición.

Sin embargo, entendemos que esta búsqueda de la extinción del tributo obedece a la búsqueda de disuadir toda pretensión recaudatoria en éstos, se apela a una depuración del tributo fundamentado en el valor solidaridad para asegurar que, realmente, obedece a tales objetivos y no a intereses puramente económicos. Sobre esta cuestión, aunque en términos generales se advierte que el objeto del Derecho financiero no se ocupa de comportamientos ni de las motivaciones de la norma²¹⁵⁷; lo cierto es que estas técnicas de fomento, entre las que se incluyen beneficios tributarios o tributos en clave de solidaridad, apelan directamente al componente conductual, buscando incidir en las conductas de los sujetos, en cuanto éstas constituyen un vehículo inexorable de materialización de los derechos de tercera generación. Al respecto, ahondando en el análisis realizado por las ciencias del comportamiento humano como la psicología o la pedagogía, se alude²¹⁵⁸ a la conocida curva de aprendizaje²¹⁵⁹ en relación al tiempo que tardan los sujetos en aprehender determinadas conductas; noción que también ha sido abordada en el ámbito económico²¹⁶⁰, y que podría tener cierta relevancia jurídica por su conexión con el tiempo de pervivencia del tributo a través de la persistencia de la referida curva. No obstante, no deja de tratarse de una problemática cuestión, habida

²¹⁵⁷ “En la norma, en la ley escrita, empieza y acaba el material empírico sobre el que el jurista trabaja. Los intereses o motivos que movieron a su redacción, la acción social colectiva en virtud de cuyo consenso fue aprobada y promulgada, pertenecen al campo de lo extra-jurídico. La ciencia del Derecho Tributario, llevada a su extremo más formalista, no se ocuparía de *comportamientos sociales*, sino de *documentos* (normativos). Y esta afirmación no se desvirtuaría por el hecho de que se extendiera su estudio a las relaciones sociales surgidas en virtud de estas normas, es decir, a las relaciones jurídicas tributarias”. PÉREZ DE AYALA en el Estudio preliminar a GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Introducción al derecho presupuestario: concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. XV.

²¹⁵⁸ GONZÁLEZ VADILLO, J. L.: *Comportamiento humano: el recurso básico de las organizaciones empresariales*, op. cit., p. 279.

²¹⁵⁹ El origen del concepto “curva de aprendizaje” se vincula a EBBINGHAUS en su obra “*Über das Gedächtnis*” de 1885. Entre otros, vid. AA.VV.: *Encyclopedia of the Sciences of Learning*; Springer, 2011, p. 1069 y ss.

²¹⁶⁰ La aplicación económica de la “curva de aprendizaje” se atribuye a WRIGHT en 1936; entre otros, vid. JACKSON, D.: “Learning curve” en *The Social Science Encyclopedia*; Taylor & Francis, 1996, p. 463. En general, sobre las aplicaciones del concepto, vid. AA.VV.: *Learning Curves: Theory, Models, and Applications*; CRC Press, 2011.

cuenta que se ha advertido como factor diferencial entre el Derecho financiero y la Economía que ésta se preocupa de los comportamientos humanos²¹⁶¹.

En términos similares cobra relevancia la conocida elasticidad, término utilizado desde una perspectiva económica para definir la sensibilidad mostrada por una variable en relación a los cambios introducidos en otra²¹⁶²; por tanto, la elasticidad de la oferta o de la demanda al precio hace referencia a, cómo responden ambas, frente a cambios en el precio motivados en relación al objeto de nuestro discurso por el impuesto. Como advertimos²¹⁶³ en un momento anterior del discurso, el precio constituye el mecanismo de transmisión de información entre la oferta y de la demanda, de modo que la intersección de ambas genera el equilibrio de mercado. Cuando introducimos un tributo fundamentado en el valor de solidaridad, a través del precio se transmite además la promoción de determinadas conductas en cuanto deberes de solidaridad, en el entendimiento de que el objetivo sería la materialización de éstas, de la que pende a su vez la efectiva realización de derechos de tercera generación. Sin embargo, este planteamiento no resulta tan sencillo; se ha advertido que cuando el tributo opera en el sentido expuesto supone un sacrificio de eficiencia en sentido económico en favor de criterios de justicia; aunque debe observarse que la verdadera eficacia de la medida depende, en última instancia, de la elasticidad que presenten tales conductas a la medida de naturaleza tributaria²¹⁶⁴. Por tanto, resulta clave la elasticidad en el sentido expuesto, de modo que la articulación de impuestos en clave de solidaridad sobre conductas inelásticas, no solo no alineará el comportamiento de los obligados tributarios en torno a la protección de bienes jurídicos como el ambiental, en el marco de derechos de tercera generación; sino que, además, se revelará como una auténtica fuente de ingresos. Ahondando sobre esta cuestión en su aplicación a ámbitos concretos, encontramos interesantes investigaciones en relación a la elasticidad sobre las que no procede profundizar; *exempli gratia*, relativas a la demanda de electricidad en los sectores

²¹⁶¹ “[...] la ciencia formalista del Derecho fiscal mantenía su objeto de conocimiento totalmente inmune al, y separado del, objeto de las ciencias económicas. Desde sus comienzos, la economía viene apareciendo como disciplina que estudia los comportamientos reales de los hombres (bajo un aspecto, si se quiere), pero tal y como se presentan en la realidad social. El objeto empírico de las ciencias económicas no son documentos que en sí mismos lo agotan y acotan, sino las conductas humanas de los sujetos económicos y, de manera especialísima, de los sujetos actuando en el mercado como oferentes y demandantes”. PÉREZ DE AYALA en el Estudio preliminar a GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Introducción al derecho presupuestario: concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*, op. cit., p. XVI y XVII.

²¹⁶² SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía: con aplicaciones a Latinoamérica*, 19.^a ed.; McGraw-Hill, México, 2010, p. 687.

²¹⁶³ Nos remitimos al capítulo precedente, en el que ya hemos abordado esta cuestión.

²¹⁶⁴ KRUGMAN, P. Y OTROS: *Fundamentos de economía*, op. cit., p. 158 y ss.

residencial e industrial²¹⁶⁵, o la demanda de combustibles para el transporte de pasajeros y sus implicaciones en la articulación de políticas públicas²¹⁶⁶.

Es evidente que venimos apuntando elementos apriorísticamente foráneos al análisis estrictamente jurídico. La aceptación lógica de esta *actio finium regundorum* entre los diversos campos científicos²¹⁶⁷, no puede constituir un óbice al recurso a instrumentos de intervención sobre una realidad cada vez más compleja, que exige del legislador soluciones con un grado de complejidad técnica creciente. Aspectos tan importantes como la eficiencia de su intervención cobran cada vez más sentido ante la limitación de medios o la globalización creciente²¹⁶⁸, demandan nuevas respuestas con un componente más marcado de flexibilidad, y además enfrentan al legislador a los confines de la materia jurídica *stricto sensu*. Por tanto, resulta esencial el establecimiento de cauces de comunicación interdisciplinares, que articulados con las debidas garantías jurídicas, permitan fundamentar decisiones de política fiscal que, a su vez, sean además respetuosas con criterios de justicia fiscal. Aunque en respeto a las coordenadas básicas del presente trabajo no podemos dedicar a esta cuestión la atención que merece, apuntaremos que nos referimos a instrumentos ya presentes en nuestro ordenamiento como el informe técnico-económico o memoria económico-financiera²¹⁶⁹ contemplada para el caso de tasas y precios públicos por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Para el caso concreto de la tasas, establece el art. 20.1 que «*Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta*», advirtiendo *in fine* que «*la falta de este requisito determinará la nulidad de*

²¹⁶⁵ LABANDEIRA, X.; LABEAGA, J. M. Y LÓPEZ-OTERO, X.: "Estimation of elasticity price of electricity with incomplete information", *Energy Economics*; vol. 34, 2012.

²¹⁶⁶ ROMERO-JORDÁN, D.; DEL RÍO, P.; JORGE-GARCÍA, M. Y BURGUILLO, M.: "Price and income elasticities of demand for passenger transport fuels in Spain. Implications for public policies", *Energy Policy*; vol. 38, 2010.

²¹⁶⁷ PÉREZ DE AYALA en GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Introducción al derecho presupuestario: concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*, *op. cit.*, p. XV y ss. Sobre la delimitación del Derecho Financiero con otras disciplinas, también interesante consultar la visión general expuesta en: MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 34 y ss.

²¹⁶⁸ CAZORLA PRIETO, L. M.: *El gobierno de la globalización financiera: una aproximación jurídica*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

²¹⁶⁹ Sobre la identidad entre el informe técnico-económico y la memoria económico-financiera, entre otros aspectos conexos, *vid.* FUNES EXTREMERA, J.: "El informe técnico-económico para el establecimiento de las tasas en las Entidades Locales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*; núm. 23, 2010.

pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas». En términos semejantes, el art. 25 del TRLRHL cuenta con el siguiente tenor literal: «*Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo*»²¹⁷⁰. Un instrumentos de esta naturaleza, aunque con diferente contenido y planteamiento en general, resultan claves en la resolución de cuestiones interdisciplinarias que superan el ámbito estrictamente jurídico, pero que al trasluz de problemas de complejidad creciente que tiene que afrontar el legislador, podrían ser el nudo gordiano para la construcción de instrumentos fiscales más eficientes y políticas perfeccionadas.

No obstante, dicha solución plantearía nuevos retos, como la superación de cualquier influencia política para dotar a dicho instrumento de una naturaleza esencialmente técnica, lo que exigiría asegurar su autonomía funcional e independencia en aras a sustraer de criterios de oportunidad política, cuestiones capitales para la materialización de derechos sociales y de solidaridad. En relación a esta labor de despolitización, podemos citar propuestas de modificación de la arquitectura institucional ya materializadas, como la reciente creación²¹⁷¹ de una Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal por la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre; en la actualidad concebida para la custodia «*del principio de estabilidad presupuestaria previsto en el artículo 135 de la Constitución Española, mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento público, y el análisis de las previsiones económicas*»²¹⁷². Órganos de esta naturaleza asumirían funciones

²¹⁷⁰ Además, añade: «*No resultará preciso acompañar el informe técnico-económico a que se refiere el párrafo anterior cuando se trate de la adopción de acuerdos motivados por revalorizaciones o actualizaciones de carácter general ni en los supuestos de disminución del importe de las tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio correspondiente.*

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que la reducción es sustancial cuando se prevea que la disminución del coste del servicio vaya a ser superior al 15 por ciento del coste del servicio previsto en el estudio técnico-económico previo al acuerdo de establecimiento o de modificación sustancial inmediato anterior. Para justificar la falta del informe técnico-económico, el órgano gestor del gasto deberá dejar constancia en el expediente para la adopción del acuerdo de modificación de una declaración expresiva del carácter no sustancial de la reducción».

²¹⁷¹ Vid. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "La buena gobernanza económica y el papel de la Autoridad Fiscal Independiente en la Unión Europea", *Quincena Fiscal*; núm. 1, 2014.

²¹⁷² Art. 2 de la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.

como la emisión de recomendaciones, con fuerza vinculante variable, que eviten medidas fiscales adoptadas apelando a la protección de bienes como el ambiental, pero en realidad taxativamente recaudatorias. En este sentido, observando las instituciones fiscales independientes presentes en el contexto de la Unión Europea, se ha contabilizado que quince²¹⁷³ de ellas asumen funciones como la emisión de declaraciones de carácter normativo o recomendaciones, aunque bajo un régimen diferente entre sí²¹⁷⁴.

4.2 Objeto del tributo

Como es sabido, cabe diferenciar²¹⁷⁵ entre objeto del tributo y hecho imponible. El objeto del tributo no ha sido objeto de definición por nuestra LGT, aunque ha sido descrito como “la manifestación concreta de capacidad económica que soporta el tributo”²¹⁷⁶; es decir, estamos ante una manifestación de capacidad económica que puede revestir tres modalidades²¹⁷⁷: renta, patrimonio o el gasto (“o, en su caso, el bien, la actividad, operación o rendimiento concreto”²¹⁷⁸). De hecho, en la precedente LGT de 1963 nuestro legislador hacía alusión a las tres en el art. 26.1c) *in fine*, cuando alude a la figura tributaria en los siguientes términos: «*Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta*». En cuanto al hecho imponible, es definido por el art. 20.1 de la actual LGT como «*el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*». Esta distinción entre objeto del tributo y hecho imponible también es aludida a través de la oposición entre los términos de objeto imponible y hecho imponible, expresiones éstas frecuentes en la literatura científica económica²¹⁷⁹; objeto-

²¹⁷³ EUROPEAN COMMISSION: “National independent institutions”, *European Economy*; núm. 3, 2006, p. 173 y ss.

²¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 189 y ss.

²¹⁷⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “El objeto del tributo”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 10, 1976, p. 229 y ss. Del mismo autor, “Contribución Territorial Urbana: el objeto del tributo”, *Hacienda Pública Española*; núm. 22, 1973, p. 24 y ss.

²¹⁷⁶ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 240.

²¹⁷⁷ MUSGRAVE, R. Y MUSGRAVE, P.: *Public finance in theory and practice*; McGraw-Hill, New York, 1973.

²¹⁷⁸ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 240.

²¹⁷⁹ CALERO GARCÍA, M. L.: “La base imponible en el Derecho Tributario General”, *Cuadernos de*

fin frente a objeto material²¹⁸⁰; y materia o riqueza imponible frente al hecho imponible²¹⁸¹.

Partiendo de esta diferenciación, se ha denunciado en nuestra doctrina²¹⁸² cierta hegemonía del hecho imponible referida a través de la expresión antes citada de “glorificación del hecho imponible”²¹⁸³. De forma acorde, el objeto del tributo o materia imponible ha sido tildado como metajurídico, aunque reconociéndole el papel de “criterio de interpretación de los tributos, en concreto como criterio teleológico, y tenerlo en cuenta para conocer a finalidad de las normas jurídicas tributarias que deben ser interpretadas”²¹⁸⁴. En este mismo sentido, con cierta frecuencia el objeto del tributo no es explicitado por el legislador, mientras que por motivos obvios manifiesta en todo caso el hecho imponible dado su carácter basilar para el nacimiento de la relación jurídico-tributaria. No se trata de una discusión nueva, como referimos en un momento anterior del discurso, el mismo establecimiento de la consabida clasificación tripartita de las figuras tributarias a través de las categorías de impuesto, tasa y contribución especial atendiendo a su presupuesto de hecho fue objeto de controversia entre causalistas y anticausalistas.

Estudios Empresariales; núm. 6, 1996. LAHUERTA, M. A. B.: “El comportamiento del impuesto sobre sucesiones y donaciones ante los principios básicos de la imposición”, *RAE: Revista Asturiana de Economía*; 32, 2005.

²¹⁸⁰ En palabras de MENÉNDEZ MORENO ET AL., citando a FERREIRO LAPATZA, el objeto-fin constituye “la riqueza que se pretende gravar en cada figura tributaria”, mientras que el objeto material se refiere a “la riqueza efectivamente gravada en cada figura tributaria”. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 175 y 176. Se trata de un binomio de expresiones utilizadas por cierta frecuencia por la literatura científica, *exempli gratia*: CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO, op. cit.* 6ª ed., p. 41.

²¹⁸¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.; PÉREZ LARA, J. M. Y DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, p. 267. Por su parte, el profesor ESEVERRI MARTÍNEZ ha puntualizado en relación a esta distinción que “En tanto que por «materia imponible u objeto del tributo» –términos que se identifican como sinónimos en las sentencias del TC motivo de este comentario– debe entenderse toda fuente de riqueza, renta, o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, por lo que se trata de una realidad perteneciente al campo de lo fáctico, no de lo jurídico. De este modo, al hecho imponible, que es una creación netamente jurídica, le preexiste como realidad fáctica la materia imponible y objeto del tributo, manifestación de riqueza efectivamente gravada que queda posteriormente perfilada a través de la descripción jurídica que hace de la misma el hecho imponible”. “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 220 y 221.

²¹⁸² ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y OTROS: *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general, op. cit.*, p. 264.

²¹⁸³ JARACH, D.: *El Hecho imponible, op. cit.*, p. 71.

²¹⁸⁴ MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 175 y 176.

Ciertamente, secundamos que el hecho imponible constituye el elemento fundamental de la estructura tributaria en cuanto dota de identidad al tributo y desencadena el nacimiento de la obligación jurídico tributaria; ahora bien, entendemos que este relevante papel del hecho imponible resulta plenamente compatible con un análisis adicional a través del objeto imponible desarrollado en clave iusfundamental por los motivos que pasamos a exponer. Como premisa de partida, recordemos que la Ciencia económica diferencia tres modalidades de capacidad económica²¹⁸⁵: renta, patrimonio y consumo; siguiendo con el criterio económico²¹⁸⁶, éstas a su vez conforman la diferenciación²¹⁸⁷ entre impuestos directos, que gravan manifestaciones directas de capacidad económica –renta y patrimonio–, e indirectos, en relación a las indirectas –consumo–, valga la redundancia. Pues bien, tomando como referencia estas tres modalidades de manifestación de capacidad económica en la conformación del hecho imponible por el legislador, podemos identificar a través de cada una de ellas diferente conexión con el derecho a la propiedad privada. En este sentido, recordemos que la imposición impacta sobre la materia imponible, que además puede ser objeto de gravamen por más de un tributo evidenciándose situaciones de doble imposición o plurimposición, y a su vez, esta concreta manifestación de capacidad económica es objeto de protección a través del derecho a la propiedad privada.

El estudio del derecho de propiedad en relación con la imposición no es una cuestión nueva, habida cuenta que ha sido objeto de estudio por nuestra doctrina científica en repetidas ocasiones²¹⁸⁸. En el caso de la renta, recordemos que la renta personal ha sido definida como “la parte de la renta nacional que, efectivamente, es obtenida por las personas. Se halla restando de la renta nacional los beneficios no distribuidos por las empresas, los impuestos sobre los beneficios y las cotizaciones personales a la Seguridad Social, y sumándole las transferencias que las personas reciben del Estado”²¹⁸⁹; y a su vez, la renta personal disponible constituye “la parte de la renta personal efectivamente disponible para el gasto o el ahorro. Se obtiene restando de la renta personal los impuestos directos pagados por las personas”²¹⁹⁰. Por consiguiente,

²¹⁸⁵ MUSGRAVE, R. Y MUSGRAVE, P.: *Public finance in theory and practice*, op. cit.

²¹⁸⁶ La distinción expuesta obedece a criterios económicos; además, SAINZ DE BUJANDA planteó esta diferenciación en sentido jurídico atendiendo a la persona a cargo de la que se establezca la obligación de pago. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 77.

²¹⁸⁷ CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, op. cit., p. 194 y 195.

²¹⁸⁸ Entre otros, LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación el derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *Crónica Tributaria*; núm. 145, 2012.

²¹⁸⁹ MOCHÓN MORCILLO, F.: *Principios de macroeconomía*; McGraw-Hill España, Madrid, 2006, p. 17.

²¹⁹⁰ *Ibidem*, p. 18.

una situación de sobreimposición sobre la renta podría: indirectamente, poner en entredicho la materialización del ahorro o el gasto, como veremos *ut infra*; y directamente, afectar a la existencia misma del individuo, lógica a la que obedecen conceptos como el mínimo exento en sus diferentes expresiones²¹⁹¹, asentados en nuestra doctrina científica y que, a la postre, evidencian las implicaciones jurídicas de una cuestión que supera su concepción exclusivamente económica.

Pasando al patrimonio como modalidad de capacidad económica, éste guarda evidente conexión con el derecho de propiedad; en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, el art. 1 in fine de la Ley 19/1991, de 6 de junio, establece que «*constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder*», esta titularidad ha llevado a subrayar la importancia del “nexo jurídico”²¹⁹² entre éste y su elemento subjetivo. Pues bien, estos bienes y derechos de contenido económico entendidos integrantes del patrimonio en cuanto modalidad de materia imponible, han sido objeto no solo de imposición fiscal, sino también extrafiscal; en este sentido expusimos en un momento anterior de nuestro discurso algunos tributos como el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas²¹⁹³, el Impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento²¹⁹⁴, o el posterior Impuesto extremeño sobre las Tierras Calificadas como Regadíos Infrutilizados²¹⁹⁵.

En cuanto al gasto, su conexión con el derecho de propiedad ha sido reconocida por algún autor que plausiblemente entiende que la imposición tiene efectos directos sobre el acceso a la propiedad²¹⁹⁶ habida cuenta que supone un incremento del precio después de impuestos²¹⁹⁷. *A fortiori*, creemos que la noción económica de renta personal

²¹⁹¹ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico del gasto público*, *op. cit.*, p. 362.

²¹⁹² ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “El Impuesto sobre el Patrimonio” en *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 8.ª ed.; Tecnos, Madrid, 2014, p. 588.

²¹⁹³ Ley andaluza 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria.

²¹⁹⁴ Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, reguladora de las Dehesas.

²¹⁹⁵ Ley de la Asamblea de Extremadura 3/1987, de 8 de abril.

²¹⁹⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*

²¹⁹⁷ “Cuando nos encontramos con situaciones de imposición desorbitada en las que la carga fiscal sobre un bien o producto supera el precio de éste antes de impuestos, nos vemos en la necesidad de encontrar el anclaje constitucional de la norma que pueda impedir dicho exceso. Esto nos lleva a fijarnos en que en relación al respeto en materia tributaria del derecho a la propiedad privada, en ocasiones se cuestiona la

disponible antes reportada evidenciaría como, *mutatis mutandi*, se produciría un fenómeno similar en el caso de la imposición sobre la renta, reconociéndose por la literatura científica el consabido efecto de la imposición sobre el consumo. Volviendo sobre el consumo, resulta especialmente interesante la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, cuya Exposición de Motivos reconoce explícitamente la situación de doble gravamen en relación a una misma manifestación de capacidad económica: «Este doble gravamen se justifica en razón a que 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, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etcétera».

Pues bien, esta situación nos permite subrayar el objeto del tributo como auténtico centro de imputación de gravámenes, es decir, sobre una misma manifestación de capacidad económica pueden recaer diferentes gravámenes. Por consiguiente, podemos afirmar que la imposición opera como una suerte de estratos que cabría organizar al trasluz de la “tetralogía axiológica”²¹⁹⁸ tantas veces citada: en primer lugar encontramos la tributación fiscal, que con fines recaudatorios somete a gravamen una manifestación de capacidad económica; y en segundo lugar opera la tributación extrafiscal, que enraizada en los valores de igualdad o solidaridad, imbrica un sobregravamen susceptible de minoración, o incluso anulación, a través del desempeño de determinadas pautas de conducta fuera de las contempladas como obligaciones tributarias formales del art. 29 LGT. Como veremos, estas conductas exigidas constituyen deberes públicos, cuyo negativo es reflejado en el hecho imponible. AL respecto, cobra especial sentido el control de proporcionalidad habida cuenta que la carga fiscal total, integrada con el gravamen fiscal y el extrafiscal, en caso alguno podrá menoscabar los derechos patrimoniales y más en concreto el derecho de propiedad privada, cuestión ésta que abordaremos en un momento posterior de nuestro discurso.

De acuerdo con la distinción planteada por algún autor, es importante puntualizar que nos estamos refiriendo a situaciones de “doble o plurimposición” definidas como “la situación que se produce cuando sobre una misma manifestación de

carga fiscal máxima sobre la titularidad de ésta, descuidando el análisis de los límites de la carga fiscal sobre los actos de acceso a la misma, es decir, de la carga fiscal que se soporta al adquirir un bien o producto”. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *Crónica Tributaria*; núm. 145, 2012, p. 150.

²¹⁹⁸ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

riqueza (misma renta, mismo patrimonio o mismo consumo) inciden diversos tributos en un mismo período impositivo”²¹⁹⁹; mientras que la “acumulación de gravámenes tributarios” se refiere a “la situación que se produce como consecuencia de que sobre la riqueza total de una persona inciden los diversos tributos del sistema en un mismo periodo impositivo”²²⁰⁰. Partiendo de esta distinción, se ha advertido²²⁰¹ que las situaciones de doble o pluimposición podrían poner en entredicho la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE, imperativo éste que se proyecta sobre las figuras de naturaleza tributaria frente a las prestaciones patrimoniales de carácter público contempladas por el art. 31.3 CE. Desde esta perspectiva, habida cuenta que la controvertida naturaleza de los tributos extrafiscales a los que se ha arrogado la condición de prestaciones patrimoniales públicas cuestionando su observancia de los principios constitucional-tributarios, especialmente el de capacidad económica²²⁰²; cobra valor añadido este análisis en clave iusfundamental. Este estudio de la cuestión se focaliza sobre el impacto general de las exacciones sobre los derechos fundamentales, más en concreto patrimoniales; operando sobre el sustrato común de éstos como punto de conexión de tributos y prestaciones patrimoniales de carácter público, aportando una solución operativa, siquiera parcial, al controvertido problema de la naturaleza de los tributos extrafiscales.

En otro orden de cosas, resulta especialmente interesante en observancia de las coordenadas básicas de nuestro discurso, cómo este control de proporcionalidad es invocado como clave para valorar el impacto de la diversidad de gravámenes sobre el mismo hecho imponible; en este sentido, aunque la temprana STC 37/1987 menciona los controles de arbitrariedad y proporcionalidad en el marco de las alegaciones que sustancia el recurso de inconstitucionalidad en cuestión²²⁰³; la reciente STC 96/2013

²¹⁹⁹ GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, op. cit., p. 235 y 236.

²²⁰⁰ *Ibidem*, p. 236.

²²⁰¹ Entre otros, RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 100, 1998, p. 622. Apud GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, op. cit., p. 236.

²²⁰² *Vid.* comienzo del presente Capítulo.

²²⁰³ «También el Abogado del Estado entiende que la figura tributaria en cuestión es un auténtico impuesto, en el sentido del art. 26 de la Ley General Tributaria, siendo evidente que la propiedad de terrenos infrutilizados implica capacidad contributiva, como posesión de un patrimonio, sin que a ello sea obstáculo la persecución de fines no recaudatorios, ya que tales fines están previstos y permitidos por el art. 4 de la citada Ley General Tributaria. En segundo lugar, considera el representante del Estado que el art. 67.2 de la LOFCA no prohíbe la imposición autonómica sobre la misma fuente de riqueza o materia impositiva ya gravada por el Estado, sino sólo la duplicidad del mismo hecho imponible, que en el presente caso no concurre, ya que lo que el nuevo impuesto grava es la renta virtual

apela al control de proporcionalidad a efectos de la valoración del impacto de la extrafiscalidad sobre la libertad de empresa: *«De acuerdo a la doctrina constitucional últimamente reseñada, que es la establecida en supuestos análogos al que es objeto de este proceso constitucional, la ley que ha sido impugnada por crear un régimen diverso del o de los existentes en el resto del territorio nacional en materia de tributación de las empresas de distribución comercial mediante grandes superficies respetará el contenido esencial de la libertad de empresa siempre que (a) se dicte dentro del ámbito competencial respectivo, (b) persiga un fin legítimo y (c) resulte proporcionada al objeto que se orienta».*

Por último, esta concepción de la extrafiscalidad como una posible superposición de gravámenes en relación a un mismo objeto imponible asegura la existencia de una manifestación de capacidad económica que, recordemos constituye el caballo de batalla de los tributos con fines no fiscales. Partiendo de este planteamiento, las cuestiones en liza serían, además de las descritas en relación al impacto de los gravámenes sobre el derecho a la propiedad privada, la correlación directa entre muestras de capacidad económica y carga fiscal en lo que se ha dado en llamar sentido relativo del principio de capacidad económica, cuya dilución abordamos en un momento anterior del discurso²²⁰⁴ en relación a la que veremos que desempeña un papel fundamental el control de proporcionalidad. A través de esta conexión con el deber público en sede del hecho imponible con una manifestación de capacidad económica se evidenciaría la existencia de ésta²²⁰⁵, ahora bien, este vínculo en ocasiones puede adquirir especial complejidad; en este sentido, resulta necesario diferenciar cómo opera el tributo extrafiscal en relación al patrimonio y al consumo, cuestión que pasamos a abordar brevemente.

De una parte, encontramos tributos extrafiscales articulados sobre la modalidad de capacidad económica del patrimonio, es el caso del conocido Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas²²⁰⁶ o el Impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento²²⁰⁷. Estos tributos encuentran apoyo en la función social de

de la propiedad, con los efectos de apropiación de plusvalías especulativas y costes sociales que comporta, hecho imponible cuya diferenciación es conforme a los principios de proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad».

²²⁰⁴ Vid. Capítulo Tercero del presente trabajo.

²²⁰⁵ BORRERO MORO, C. J.: *La tributación ambiental en España*; Tecnos, Madrid, 1999, p. 108.

²²⁰⁶ Ley andaluza 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria.

²²⁰⁷ Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, reguladora de las Dehesas.

la propiedad como parte del contenido esencial de dicho derecho, en palabras de la tantas veces citada STC 37/1987: *«la referencia a la «función social» como elemento estructural de la definición misma del derecho a la propiedad privada o como factor determinante de la delimitación legal de su contenido pone de manifiesto que la Constitución no ha recogido una concepción abstracta de este derecho como pero ámbito subjetivo de libre disposición o señorío sobre el bien objeto del dominio reservado a su titular, sometido únicamente en su ejercicio a las limitaciones generales que las Leyes impongan para salvaguardar los legítimos derechos o intereses de terceros o del interés general. Por el contrario, la Constitución reconoce un derecho a la propiedad privada que se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir. Por ello, la fijación del «contenido esencial» de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo. Utilidad individual y función social definen, por tanto, inescindiblemente el contenido del derecho de propiedad sobre cada categoría o tipo de bienes».*

De otra parte, encontramos tributos extrafiscales contruidos en relación a manifestación de capacidad económica del gasto, en los que desempeñan una función primordial las técnicas de repercusión que abordaremos *ut infra*. A título de ejemplo, es el caso de los Impuestos Especiales²²⁰⁸ sobre el tabaco o el alcohol, el Impuesto andaluz sobre las Bolsas de Plástico de un solo uso²²⁰⁹, o incluso, el Impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera²²¹⁰. Respecto a la consideración de este último como tributo sobre el consumo, similares conclusiones se han formulado en relación al homólogo Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica²²¹¹, señalándose por algún autor que la capacidad económica que se somete a tributación “es la que manifiesta el titular de la actividad industrial, desde el momento en que las emisiones

²²⁰⁸ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

²²⁰⁹ Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²²¹⁰ Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

²²¹¹ Ley gallega 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica.

dan razón de la adquisición y transformación de unos combustibles en un proceso productivo que, sin duda, son expresión de una cierta capacidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos²²¹². Especialmente interesante resulta en este sentido el Impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera²²¹³, declarando el legislador que «*la concreta capacidad económica que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que emiten grandes cantidades de sustancias contaminantes a la atmósfera, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón*»²²¹⁴; y como finalidad común a la batería de impuestos medioambientales aragoneses «*gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta, como riqueza real o potencial susceptible de imposición, en el daño causado en el medio ambiente por determinados elementos, conductas y actividades contaminantes, que se realizan o desarrollan mediante la explotación selectiva, la degradación o la lesión de los recursos naturales y que provocan un grave deterioro en el medio natural, territorial y paisajístico de la Comunidad Autónoma de Aragón*»²²¹⁵, afirmación ésta que ha sido valorada por algún autor en los siguientes términos: “como si se pretendiera salir al paso de un eventual recurso de inconstitucionalidad se hace una afirmación de constitucionalidad preventiva”²²¹⁶. Ciertamente en este tipo de tributos extrafiscales medioambientales el nudo gordiano resulta ser la capacidad económica gravada, cifrándose en la entrega de bienes producidos de forma contaminante, o bien, en el acto de consumo que el fabricante lleva a cabo para desempeñar el proceso de fabricación y consiguiente emisión de contaminación como hemos reportado *ut supra*²²¹⁷.

En el marco de la tributación medioambiental se ha advertido de la importancia de que el tributo transmita la finalidad ecológica pretendida, efecto al que sin duda

²²¹² ROZAS VALDÉS, J. A.; VÁZQUEZ COBOS, C.; APARICIO PÉREZ, A. Y ÁLVAREZ, S.: “Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos” en *Tributos locales y autonómicos*; Aranzadi, Pamplona, 2006, p. 549.

²²¹³ Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

²²¹⁴ Art. 7 del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

²²¹⁵ Art. 2 del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

²²¹⁶ ROZAS VALDÉS, J. A. Y OTROS: “Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos”, *op. cit.*, p. 567.

²²¹⁷ *Ibidem*, p. 549.

ayudan estos mecanismos informativos, que es importante estén previstos en sede normativa para evitar que se desdibujen en la práctica comercial; además, se ha subrayado la importancia de que exista una relación directa entre el sujeto que resulte obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal y las obligaciones formales inherentes a ésta y la realización del hecho imponible. Según el planteamiento que venimos exponiendo, el tributo debe recaer sobre un sujeto con facultades decisorias para optar entre la realización de la conducta a través de la que se materializa el deber público sobre sujetos o la satisfacción alternativa de la carga tributaria, en el entendimiento de que progresivamente optaría por la primera alternativa viéndose cada vez más realizados los derechos sociales o de solidaridad inherentes.

Este resultado vemos que se observa en algunos tributos como el derogado Impuesto cántabro sobre las bolsas de plástico de un solo uso²²¹⁸ o su homólogo andaluz citado *ut supra*; ahora bien, resulta más discutible en otros gravámenes como el Impuesto catalán sobre las estancias en establecimientos turísticos²²¹⁹, que abordaremos en un momento posterior del discurso como exponente de tributo pseudoextrafiscal. En cualquier caso, sea a través de tributos fiscales, extrafiscales o los denominaremos como pseudo-extrafiscales, todos impactan sobre los derechos patrimoniales, es decir, tienen cierta repercusión iusfundamental en el entendimiento de que en caso alguno será admisible su menoscabo a riesgo de incurrir en inconstitucionalidad manifiesta.

4.3 Hecho imponible

El hecho imponible es definido por el art. 20.1 LGT como «*el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*»; en palabras de Sainz de Bujanda: «*el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta*»²²²⁰.

Como hemos argumentado al abordar el engranaje suasorio del tributo extrafiscal consiste en la expresión de un deber público en sentido negativo, en otras palabras, delimita el reverso de éste. *Exempli gratia*, en el caso del Impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera «*constituye el hecho imponible la emisión a la*

²²¹⁸ Creado por Ley 11/2010, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y de contenido financiero; actualmente derogado.

²²¹⁹ Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

²²²⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. IV; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, p. 325.

atmósfera de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NO_x) u óxidos de azufre (SO_x), que se realice desde las instalaciones a las que se refiere el artículo 22 de la presente Ley»; este dictado expresa el reverso de un deber público cuyo anverso podríamos expresar como “la no emisión a la atmósfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno u óxidos de azufre, que se realice desde las instalaciones referidas por la citada Ley”, en el entendimiento de que esta conducta resultaría acorde con el valor de solidaridad que fundamenta el derecho a un medio ambiente sano con sede en el art. 45.1 CE, que expresa que *«todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo»*. De este modo, el tributo extrafiscal se torna un garante de estos derechos de solidaridad dándose así cumplimiento al dictado del art. 45.2 CE: *«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»*; ahora bien, la carga tributaria total delimitada por los tributos fiscales, más el citado extrafiscal en relación al desempeño de la correspondiente actividad, encontrarán el límite del contenido esencial del derecho a la propiedad o, más concretamente en este caso, la libertad de empresa; por tanto, el legislador deberá observar en todo caso del principio de proporcionalidad.

En el caso de los beneficios tributarios, vimos que pueden adquirir diversas formas²²²¹, constituyendo también una expresión del correspondiente deber público de forma expresa o implícita. Podemos encontrar un interesante ejemplo en el caso de los beneficios tributarios cuyo enervamiento está condicionado por el correspondiente desempeño del deber expresado en sentido anverso. Es el caso de las bonificación potestativas previstas por el art. 95.6.a) y b) TRLRHL en relación al IVTM en los siguientes términos: *«Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente»* y *«Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente»*; ambos casos constituyen exponentes de deberes públicos con fundamento en el valor de solidaridad, de suerte que a través de ellas se harían efectivos dichos derechos de tercera generación.

Volviendo a los tributos extrafiscales, en el ámbito concreto de la tributación medioambiental se ha advertido²²²² por la doctrina científica la importancia de que

²²²¹ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 96 y ss.

²²²² PEÑA ALONSO, J. L.: “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, p. 495.

hecho y objeto imponible tomen como referente el daño medioambiental en detrimento de las actividades económicas *per se*. Compartimos esta observación y creemos que cabe su inferencia a la extrafiscalidad en general, puesto que en el caso del hecho imponible hemos visto que constituye la expresión reversa de un deber público –con fundamento en los valores de igualdad o solidaridad–, y en el caso del objeto imponible expusimos que la conexión está mediatizada por la modalidad de capacidad económica que se pretende gravar: en el caso del patrimonio, se propugna la función social de la propiedad como parte inescindible de dicho derecho patrimonial; en el caso del gasto, opera sobre el acceso a la propiedad a través del incremento del precio²²²³, de modo que éste actuaría como un mecanismo de transmisión de la información, siendo necesario que la cuantificación del tributo aumente proporcionalmente a la materialización de los consiguientes actos de consumo; en otras palabras, el precio final como contraprestación del acto de consumo actuaría sobre las decisiones adoptadas por los consumidores y obligados tributarios, cuestión sobre la que volveremos después.

De nuevo ciñéndonos al caso de la tributación medioambiental y de forma coherente con el planteamiento expuesto, algunos autores propusieron la introducción de dos artículos anexos en la anterior LGT. En relación al hecho imponible, uno de los preceptos debía indicar que *«el hecho imponible de los tributos medioambientales deberá tipificar los actos o hechos que indiquen negativamente sobre el medioambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental. No podrán gravarse conductas dañosas para el medio ambiente que se encuentren radicalmente prohibidas, sin perjuicio del deber del infractor de indemnizar los daños causados con arreglo a lo que establezca la correspondiente normativa. La legislación de cada figura tributaria preverá como supuestos de no sujeción los casos en que los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental se produzcan de manera fortuita o en caso de fuerza mayor»*²²²⁴; y respecto al objeto imponible, a colación de la definición de tributo medioambiental, otro dictado exponiendo que *«tributos medioambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo objeto imponible esté constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o provocan una actuación pública de tutela medioambiental. Tendrán la consideración de tributos medioambientales aquellas prestaciones pecuniarias coactivas de carácter público que presenten rasgos*

²²²³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*

²²²⁴ AAVV: “Modelo de código tributario para América Latina”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*; núm. 18, 2003, p. 9.

comunes a varias de las categorías tributarias [...]»²²²⁵.

Por último, apuntar que en el marco del diseño del tributo extrafiscal resulta admisible que se contemplen supuestos de no sujeción con la finalidad de precisar también en sentido negativo el hecho imponible de acuerdo con lo previsto por el art. 20.2 LGT²²²⁶, función ésta reconocida además por nuestra doctrina científica²²²⁷.

4.4 Obligados tributarios

Pasando a examinar el componente subjetivo del hecho imponible, encontramos que puede presentar configuración diversa en cada tributo extrafiscal; *a priori*, cabe apreciar un diferente tratamiento en los tributos extrafiscales que impactan sobre la modalidad de capacidad económica del patrimonio y el consumo. En el caso del patrimonio, cuando los tributos extrafiscales se articulan sobre éste como objeto imponible impactan sobre sus titulares en virtud del nexo jurídico obrante en la delimitación del hecho imponible; como es sabido, éstos deben ejercer de forma limitada sus derechos de acuerdo con la nueva concepción social de la propiedad que expusimos, quedando superada una concepción absoluta de ésta²²²⁸; en definitiva, constituyen los sujetos con facultades decisorias en relación al patrimonio sobre el que opera en sentido suasorio el gravamen. No obstante, en ciertas ocasiones puede ser necesario introducir precisiones en la delimitación de los obligados tributarios, a fin de focalizar el gravamen sobre el sujeto concreto que ostenta tales facultades. *Exempli gratia*, el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas contemplaba como sujeto pasivo a «*las personas físicas o jurídicas titulares del dominio o de un derecho real de disfrute sobre las fincas rústicas, cuando las exploten directamente*», pero también a «*las personas físicas o jurídicas que las exploten en régimen de arrendamiento o cualquier otro análogo*»²²²⁹.

En cuanto al consumo como modalidad de objeto imponible sobre los que se articula un tributo extrafiscal encontramos que puede adquirir diversas formas; en ocasiones, se trata de un acto de consumo de bienes producidos de forma contaminante,

²²²⁵ *Idem*.

²²²⁶ «*La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción*».

²²²⁷ Entre otros, MENÉNDEZ MORENO. A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, op. cit.*, p. 190 y ss.

²²²⁸ *Vid.* Capítulo Tercero del presente trabajo.

²²²⁹ Art. 33 de la Ley andaluza 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria.

como en el caso del Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso en Andalucía, estableciendo el legislador que *«los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe total del impuesto a los consumidores, quedando estos obligados a soportarlo»*²²³⁰; estamos por tanto ante una repercusión *secundum legem* o prevista por el legislador, que se apoya en los titulares de establecimientos que suministren bolsas de plástico a los consumidores como sujetos pasivos²²³¹. No obstante, en otras ocasiones estos impuestos podrían ocasionar actos de repercusión *extra legem*, es decir, no previstas legalmente, como en el Impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera, articulado por el legislador pensando en el ámbito productivo, como cabe deducir de la lectura de su hecho imponible que reza *«constituye el hecho imponible la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NO_x) u óxidos de azufre (SO_x), que se realice desde las instalaciones a las que se refiere el artículo 22 de la presente Ley»*²²³². Se establece la delimitación de los sujetos pasivos a través del siguiente dictado:

«1. Son sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya, que exploten las instalaciones en las que se desarrollen las actividades que determinan las emisiones a la atmósfera gravadas por este impuesto.

*2. La concurrencia de dos o más personas o entidades en la explotación de una misma instalación a que se refiere el apartado anterior determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda de la Comunidad Autónoma, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya, pudiendo dirigirse la acción administrativa de cobro contra cualquiera de ellos por la totalidad de la cuota»*²²³³.

Además, se prevé un supuesto de responsabilidad solidaria en los siguientes términos: *«Será responsable solidario del pago del impuesto el propietario de la instalación desde la que se realice la emisión en caso de que no coincida con la*

²²³⁰ Art. Séptimo.Doce.1 de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²²³¹ Art. Séptimo.Cinco de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²²³² Art. 23 de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

²²³³ Art. 25 de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

*persona que explote aquella»*²²³⁴.

Tomando como referencia este tributo, podemos formular ciertas conclusiones trasladables a otros tributos medioambientales similares; en este sentido, encontramos que no se contempla *expressis verbis* la repercusión, aunque cabe esperar que ésta se produzca vía precio, situación en la que cabe diferenciar dos posibilidades en función del sujeto al que se entregue el bien cuya producción ha generado la emisión de gases: que la entrega se realice a otro empresario o profesional, o bien al consumidor final. En el primer caso, habida cuenta que la repercusión se produce *extra legem* y no se prevé mecanismo de deducción en aras a evitar un efecto cascada o piramidación denunciado en estos impuestos a la producción o al consumo²²³⁵, el gravamen se integra como un coste con la consiguiente pérdida de neutralidad; aunque este efecto solo se produzca en la fase de entrega del bien producido de forma contaminante, puesto que en las subsiguientes fases de la cadena de producción y distribución no se devenga el impuesto, aunque éste quedaría incorporado a la base imponible en las subsiguientes entregas. En consecuencia, el productor menos contaminante reduciría su cuantía quedando *a priori* en una situación competitiva más favorable en la traslación de su producción al siguiente empresario o profesional de la cadena de producción puesto que reduciría su cuantía, no obstante, siempre en el entendimiento de que resulte más rentable actualizar sus métodos de producción para reducir el impuesto en lugar de asumir éste. En el segundo caso, el efecto se trasladará directamente sobre el consumidor final, que encontrará un precio final más alto; desde una óptica simplificada, al hilo del Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica²²³⁶, se ha apuntado que, en realidad, la capacidad económica gravada sería la manifestada con ocasión de la adquisición y transformación de combustibles en el marco del proceso productivo²²³⁷.

En otro orden de cosas, en el marco de esta toma de contacto del impuesto con el consumidor final, resulta de especial interés el establecimiento de mecanismos específicos de información que den cuenta de la incorporación del impuesto al precio, quedando enfatizado su efecto suasorio, como el previsto en el caso del Impuesto

²²³⁴ Art. 26 de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

²²³⁵ Entre otros, LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "Armonización europea del Impuesto sobre el Valor Añadido", *Impuestos*; núm. 5, 2003. MARTÍN PASCUAL, C.: "Los entes locales y el IVA: problemas y posibles vías de solución en el marco de la Unión Europea", *Quincena Fiscal*; núm. 6, 2012.

²²³⁶ Ley gallega 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica.

²²³⁷ ROZAS VALDÉS, J. A. Y OTROS: "Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos", *op. cit.*, p. 549.

andaluz sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso: «El importe [...] deberá constar en la factura, recibo o justificante correspondientes, apareciendo como concepto independiente e indicando el número de bolsas entregadas»²²³⁸. Cuando valoramos desde una perspectiva iusfundamental los obligados tributarios implicados, tenemos que diferenciar la perspectiva del empresario o profesional respecto de la del consumidor. En el caso del primero, el impuesto afecta, aunque no debe menoscabar su libertad de empresa; mientras que en el caso del segundo, se trata del acceso al derecho de propiedad para su consiguiente consumo²²³⁹, que resultaría afectado por el impuesto extrafiscal cuyo objeto imponible es el gasto como modalidad de capacidad económica. Además, este efecto puede verse incrementado por la imbricación de gravámenes, más en concreto “doble imposición o plurimposición” como precisamos en un momento anterior del discurso, en torno a un mismo objeto imponible, sin que este efecto implique una vulneración de la prohibición de doble imposición.

4.5 Cuantificación

Como es sabido, los tributos pueden ser fijos o variables, en éstos el hecho imponible sería susceptible de realización con distinto grado o intensidad²²⁴⁰, articulándose las nociones de base imponible y tipo de gravamen a partir de los que se determina la cuota tributaria, expresión ésta de la obligación tributaria principal que tiene por objeto su pago. En resumen y expresión del art. 49 LGT: «La obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta se determinarán a partir de las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos en este capítulo, según disponga la ley de cada tributo».

En relación a los elementos de cuantificación se ha observado su especial vinculación con el principio de capacidad económica, así como en general, con los principios constitucional-tributarios con sede en el art. 31.1 CE; por consiguiente, la manifestación de capacidad económica que subyace al hecho imponible, de forma más o menos explícita, la base imponible y el tipo de gravamen deben estar informados por ésta atendiendo a las circunstancias concretas de cada caso²²⁴¹. También se ha

²²³⁸ Art. Doce.2 de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²²³⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*

²²⁴⁰ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*; Thomson Civitas, Madrid, 2010, p. 185.

²²⁴¹ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 245.

subrayado que tanto base imponible como tipo deben reflejar la finalidad extrafiscal, en el entendimiento de que el exclusivo reflejo de ésta sobre el hecho imponible resultaría insuficiente²²⁴². Por nuestra parte, nos focalizaremos sobre los tributos de cuota variable que pasamos a analizar desde la perspectiva extrafiscal.

4.5.1 Base imponible

Está definida por el art. 50.1 LGT como «*la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*»; por tanto, varía en función de la modalidad de objeto imponible al que se refiere: en el caso de la renta, se refiere al importe de la renta obtenido; en el patrimonio, el valor de dicho patrimonio; y en el consumo, el que aflora con ocasión de la realización del consiguiente gasto. Si se trata de medir o valorar el grado de intensidad de este hecho imponible, conviene recordar que éste es definido a su vez como «*el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*» por el art. 20.1 LGT, al que debe subyacer una fuente de capacidad económica.

Al trasluz de las coordenadas básicas del presente trabajo expusimos que el hecho imponible expresaba el reverso de un deber público con causa en los derechos sociales o de solidaridad, aunque concebido en relación a un sujeto que presenta un nexo jurídico con una de las modalidades de capacidad económica; por consiguiente, en estos tributos extrafiscales se trataría de medir el grado de cumplimiento de dicho deber en relación a la fuente de capacidad económica de que se trate, produciéndose el consiguiente efecto de minoración o anulación del gravamen. En los casos de “doble o plurimposición” en relación a una misma manifestación de capacidad económica, podemos advertir que el tributo fiscal grava el objeto imponible *per se*, mientras que el tributo extrafiscal operaría en relación a las conductas desempeñadas, promoviendo actitudes en un sentido u otro. En otras palabras, el tributo fiscal operaría al trasluz del valor de libertad, teleológicamente orientado por la financiación del Estado, mientras que el tributo extrafiscal se concibe a través de los restantes valores de la “tetralogía axiológica”²²⁴³, de modo que su finalidad sería promover la efectividad de los derechos sociales y de solidaridad. No obstante, es importante advertir que esta estratificación de la carga tributaria atendiendo a valores ha sido expuesta a afectos meramente pedagógicos, puesto que en la praxis del “Estado social y democrático de Derecho” resulta prácticamente imposible separar apelando a qué valor interviene el Estado. En

²²⁴² VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, op. cit., p. 33.

²²⁴³ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, op. cit., p. 140.

cualquier caso, esta superposición de gravámenes encontraría su límite en los derechos fundamentales que, en caso alguno, podrían verse menoscabados a consecuencia de la doble o plurimposición citada.

Examinando cómo opera el impuesto en relación al patrimonio, podemos citar el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas, cuya base imponible está constituida «por la diferencia entre el rendimiento medio actualizado obtenido por el sujeto pasivo en el año natural, o el rendimiento medio actualizado obtenido por el sujeto pasivo en los cinco años anteriores, si esta última cantidad resultare mayor»²²⁴⁴; por tanto, los rendimientos obtenidos se utilizan como medida del grado de infrutilización de las correspondientes fincas rústicas, que constituye el hecho imponible del tributo. Por tanto, existe una imposición fiscal cuyo objeto es la titularidad de la finca *per se* como muestra de capacidad económica, así como la extrafiscal dependiente del uso de las facultades dominicales que se realice, sobre la que en definitiva, se pretende intervenir apelando a la función social de la propiedad²²⁴⁵. Esta medición del grado de intensidad del hecho imponible a través del rendimiento en cuanto índice objetivo, puede llevar a pensar que se trata de un tributo fiscal sobre la renta en lugar de encuadrar su naturaleza como extrafiscal.

En cuanto al consumo como modalidad de capacidad económica, encontramos también tributos extrafiscales que, para la determinación de la base imponible, computan la intensidad del apartamiento de los deberes públicos de acuerdo con las conductas desempeñadas en el marco de tales actos de consumo, es decir, en qué medida éstas se alejan de la efectividad de los derechos sociales o de solidaridad que se verían postergados, siempre con el límite de que tales repercusiones impositivas derivadas del recurso a mecanismos suasorios no menoscaben los derechos patrimoniales. A título de ejemplo, podemos citar el caso del Impuesto andaluz sobre las Bolsas de Plástico de un solo uso que, como expusimos, desincentiva el uso de este sistema para transportar los bienes adquiridos²²⁴⁶, los consabidos Impuestos Especiales²²⁴⁷, o también el Impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera²²⁴⁸ que, como vimos, encuentra objeto

²²⁴⁴ Art. 37.1 de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria.

²²⁴⁵ STC 37/1987.

²²⁴⁶ Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

²²⁴⁷ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

²²⁴⁸ Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de

imponible en la riqueza generada a consecuencia de las entregas de los bienes producidos de forma contaminante, o en el caso de consumo de ciertos materiales para la materialización del proceso de fabricación.

Se trata de tributos extrafiscales ambientales cuya base imponible está delimitada en unidades contaminantes, particularidad que ha sido interpretada como una forma de enfatizar la finalidad extrafiscal, poniendo en conexión hecho imponible y cuantificación²²⁴⁹; en otras palabras, la base imponible traduce así la intensidad del incumplimiento del deber público, en el entendimiento de que la pretensión de ahorro fiscal debe modelar la conducta conforme a éste, lógicamente siempre que el tributo extrafiscal se revele como un instrumento idóneo en relación al fin pretendido, a la postre, que resulte acorde al control de proporcionalidad. Coherentemente con la importancia de esta conexión entre las sustancias contaminantes y el impacto ambiental, a efectos estadísticos se han definido los impuestos medioambientales como “aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un probado impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente”²²⁵⁰; por su parte, la OCDE ha subrayado el impacto de estos gravámenes sobre los precios relativos, resaltando la importancia de la elasticidad-precio²²⁵¹; este concepto pone el foco en la utilidad del instrumento extrafiscal para influir en la conducta de los agentes contaminantes. Como ejemplo de base imponible en estos tributos extrafiscales medioambientales podemos citar la prevista en el caso del Impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera, consistente en la «*cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas que se realicen desde una misma instalación industrial durante el período impositivo*»²²⁵² determinada como sigue:

«La cuantía de la carga contaminante mencionada en el apartado anterior viene determinada por la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación industrial.

Las unidades contaminantes se obtienen como resultado de dividir la cantidad

Aragón.

²²⁴⁹ PEÑA ALONSO, J. L.: “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales”, *op. cit.*, p. 497.

²²⁵⁰ EUROPEAN COMMUNITIES: *Environmental taxes - A statistical guide*; Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburg, 2001, p. 9.

²²⁵¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Environmentally Related Taxation in OECD Countries: Issues and Strategies*; OECD Publications Service, France, 2001, p. 22.

²²⁵² Art. 27.1 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

total de cada sustancia emitida en el período impositivo, expresada en toneladas/año, entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia.

Los valores de referencia de cada una de las sustancias son los siguientes:

a) CO₂ 200.000 toneladas al año.

b) NO_x 100 toneladas al año.

c) SO_x 150 toneladas al año.

El número total de unidades contaminantes resultante se expresará, en su caso, con sus tres primeros decimales»²²⁵³.

4.5.2 Tipo de gravamen

El tipo de gravamen es definido por el art. 55 LGT como «*la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra*», interpretado como “la presión fiscal que debe soportar el contribuyente tras la concreción de su nivel de capacidad económica determinada a través de la base imponible”²²⁵⁴, o la “porción de esa capacidad económica medida por la base que se reserva el ente público, o, en otros términos, la participación que corresponde a la Hacienda Pública en la riqueza o capacidad económica manifestada en cada tributo”²²⁵⁵. Aunque se ha advertido²²⁵⁶ que el tipo de gravamen en los tributos extrafiscales comparte los problemas apreciados en relación a los tributos fiscales, también se han apuntado ciertas pautas a tener en cuenta. Concretamente en el ámbito de la tributación medioambiental, se ha apuntado la conveniencia de graduar el tipo de gravamen en función de las unidades contaminantes observadas, de forma se observe así con mayor intensidad el principio de capacidad económica viéndose, a la postre, enfatizada la finalidad extrafiscal²²⁵⁷.

²²⁵³ Art. 27.2 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

²²⁵⁴ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario. Parte General, op. cit.*, p. 192.

²²⁵⁵ MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit.*, p. 250.

²²⁵⁶ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria, op. cit.*, p. 90.

²²⁵⁷ PEÑA ALONSO, J. L.: “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales”, *op. cit.*, p. 497.

El tipo de gravamen constituye una medida utilizada incluso por la jurisprudencia constitucional, como en la controvertida STC 150/1990: «*la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda Imposición so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 31.1 de la Constitución; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta*». Este pronunciamiento ha sido objeto de diversas críticas por parte de la doctrina científica, *exempli gratia*, se ha tachado de “simplista” este límite del 100 por 100 en la tributación de las renta mientras que se considerado aceptable en el caso del consumo²²⁵⁸; *a fortiori*, se expresa además que “no se puede poner a un mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual. Quizás en relación a los primeros la mayoría de la sociedad o, por lo menos, «un buen padre o una buena madre de familia» no tendría tanto inconveniente en aceptar como legítima, en un plano de lógica constitucional de justicia, una tributación por encima del 100 por 100”²²⁵⁹.

Ciertamente creemos que se trata de una cuestión más controvertida de lo que pudiera parecer; ciñéndonos al caso de la imposición sobre el consumo, modalidad de objeto imponible al que recurren con cierta frecuencia los tributos extrafiscales, se ha advertido²²⁶⁰ que deberá valorarse el resultado de la doble o plurimposición sobre una misma manifestación de capacidad económica. Partiendo de esta premisa acorde con la construcción de la imposición como una especie de estratos superpuestos en torno a los valores de la citada “tetralogía axiológica”²²⁶¹, es necesario fijar criterios a partir de los

²²⁵⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*, p. 165.

²²⁵⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*, p. 166.

²²⁶⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*, p. 165.

²²⁶¹ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

que valorar la procedencia del tipo impositivo resultante, a consecuencia de la adición de tipos impositivos acordes con el principio de interdicción de la arbitrariedad. Desde este punto de vista, puede resultar útil recurrir al impacto iusfundamental que genera el gravamen desde la perspectiva del acceso a la propiedad de determinados bienes²²⁶²; secundamos que no es igual gravar productos indispensables para la supervivencia que otros bienes como alcohol o tabaco. En este sentido, el catálogo de derechos y los intereses que subyacen a éstos pueden ofrecer una guía en la valoración del impacto iusfundamental, focalizado sobre los derechos patrimoniales o desde la perspectiva del acceso a la propiedad²²⁶³, que genera el correspondiente gravamen o imbricación de tributos en cuestión polarizados en torno a una misma fuente de capacidad económica.

En definitiva, tras la conjunción del impacto iusfundamental generado por la imposición con la modulación de los tipos, se encuentra la basilar dignidad humana, afirmándose incluso que el orden axiológico enraíza en “la personalidad humana actuando libremente en el seno de la sociedad así como en la dignidad de la persona”²²⁶⁴, coordinadas básicas éstas que el Derecho tributario bajo su consideración de “un ordenamiento orientado a imponer conductas (*Wollen-können*)”²²⁶⁵ no puede eludir. Todo ello, obviamente, en el entendimiento de que los tributos extrafiscales imbricados, cuando proceda, sobre la imposición fiscal, superen el control de proporcionalidad inexorable en aras a demostrar la idoneidad en relación al fin pretendido; a título de ejemplo, pretender intervenir sobre actos de consumo con una demanda inelástica a variaciones en el precio, podría tornar al tributo desde una óptica práctica en recaudatorio. En definitiva, el impacto iusfundamental o la valoración del tipo impositivo desde una perspectiva jurídica, se aleja sensiblemente del concepto económico de presión fiscal, por lo que es necesaria una construcción dogmática que permita trazar la *actio finum regundorum* de la imposición justa.

4.5.3 Cuota tributaria y minoraciones

Por último, tras aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible o liquidable llegamos a la cuota tributaria en relación a la que, además, hay que tener en cuenta la

²²⁶² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*

²²⁶³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*

²²⁶⁴ HESSE, K.: “Significado de los derechos fundamentales” en *Manual de Derecho Constitucional*; Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 92.

²²⁶⁵ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, *op. cit.*, p. 184.

existencia de minoraciones de diversa índole que pasamos a exponer. En relación a éstas, de acuerdo con la taxonomía de minoraciones tributarias que expusimos en un momento anterior del discurso, encontramos cabida a todas las modalidades expuestas, aunque por motivos de economía expositiva nos focalizaremos sobre correctivas y las extrafiscales.

Focalizándonos sobre las minoraciones correctivas, recordemos que constituyen disposiciones con causa en ajustes relacionados con el principio de capacidad económica como criterio para el reparto de los gastos públicos. En este sentido, resulta lógico que en el marco del diseño del tributo extrafiscal sea necesario delimitar casos que, cuando el tributo opere sobre el objeto imponible, integren supuestos de exención corrigiendo los efectos del principio de capacidad económica en su proyección sobre el objeto imponible. A título de ejemplo, en el caso del Impuesto extremeño sobre la eliminación de residuos en vertedero, cuya finalidad declarada es *«fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero»*²²⁶⁶, identificándose como hecho imponible *«la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos de la Comunidad Autónoma Extremadura, tanto públicos como privados»*²²⁶⁷; entre sus supuestos de exención encontramos *«el depósito de residuos ordenado por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor, extrema necesidad o catástrofe»*²²⁶⁸ o *«el depósito de residuos realizado directamente por las empresas durante el primer año del ejercicio de su actividad»*²²⁶⁹, situaciones ambas en que no estamos ante manifestación de capacidad económica alguna, en el primer caso en atención a las circunstancias en que se produce el depósito de residuos, en el segundo porque estamos ante el inicio de una actividad económica. En este segundo caso, tomando como referente un tributo con fin fiscal, se trata de una exención homóloga, salvando las distancias, a la prevista en el marco del IAE para *«los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella»*²²⁷⁰.

²²⁶⁶ Art. 21.1 de la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

²²⁶⁷ Art. 22.1 de la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

²²⁶⁸ Art. 24.a) de la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

²²⁶⁹ Art. 24.c) de la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

²²⁷⁰ Art. 82.1.b) TRLRHL.

En cuanto a las extrafiscales, que tenían finalidad suasoria, también tienen cabida en el marco de estos tributos de forma que el fin extrafiscal resultaría enfatizado²²⁷¹. *Exempli gratia*, en el Impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera, cuyo hecho imponible está determinado por la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NO_x) u óxidos de azufre (SO_x) que se realicen desde determinadas modalidades de instalaciones previstas por la normativa del tributo²²⁷², se prevé la siguiente deducción:

«Los sujetos pasivos tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por las inversiones realizadas en el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica.

Se considerarán incluidas entre las inversiones orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica aquellas que ocasionen la reducción del consumo de combustibles o el uso de combustibles más limpios que disminuyan las unidades contaminantes por volumen de producto obtenido, así como aquellas que reduzcan las emisiones fugitivas.

A tal efecto, la inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento, debiendo mantenerse los mismos niveles de idoneidad medioambiental, al menos, durante los tres años siguientes»²²⁷³.

En este caso la finalidad del tributo consistente en *«incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad»²²⁷⁴* resulta potenciada en orden a favorecer el recurso a infraestructuras como vía para minorar la cuantía del gravamen. No obstante, es importante advertir que la conjunción de incentivos en torno a determinadas conductas debe respetar criterios de proporcionalidad de modo que estas minoraciones favorezcan los efectos extrafiscales aunque bajo de observancia de tales pautas.

²²⁷¹ PEÑA ALONSO, J. L.: “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales”, *op. cit.*, p. 495.

²²⁷² Art. 23 de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

²²⁷³ Art. 33.1 de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

²²⁷⁴ Art. 22 de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

4.6 Recaudación y afectación

Una característica frecuente de los tributos extrafiscales es la afectación de la recaudación, rasgo que se ha vinculado también a las exacciones parafiscales considerándose distintivo aunque no determinante para arrojar tal condición y que, además, no afectaría a la naturaleza de la exacción *per se*²²⁷⁵. También la jurisprudencia constitucional ha subrayado la presencia de esta afectación en el caso de algunos tributos extrafiscales, advirtiendo que dicho rasgo no asegura que el gravamen esté al servicio de tales fines; en palabras de la STC 179/2006: «*la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal*».

Secundamos que la afectación de los ingresos no tiene repercusión en la delimitación de la naturaleza del tributo en cuestión, habida cuenta que los rasgos de identidad del nuclear instituto para nuestra disciplina, vienen marcados por la observancia del principio de reserva de ley connatural a la coactividad implícita a la exacción, así como de los principios constitucional tributarios con sede en el art. 31.1 CE²²⁷⁶; binomio éste integrante, a su vez, del proceso de normalización de la parafiscalidad²²⁷⁷. Ciertamente, en el engranaje suasorio que subyace al tributo extrafiscal en pos de persuadir para la realización de deberes públicos, no desempeña un papel relevante la afectación de la recaudación; la clave de bóveda está en la búsqueda de un ahorro fiscal que lleva a desempeñar las conductas necesarias para evitar, o siquiera mitigar en su intensidad, el enervamiento del hecho imponible y su correspondiente reflejo en la base imponible, y a la postre, las repercusiones sobre los derechos patrimoniales. Ahora bien, encontramos ciertos tributos que presentan afectación de su recaudación y que, además, creemos que no operan como un engranaje suasorio para promover determinadas conductas estrictamente que seguidamente expondremos.

²²⁷⁵ “El hecho de que las exacciones parafiscales nazcan con una afectación determinada ha sido considerado como un segundo criterio distintivo del fenómeno parafiscal. Sabido es que la afectación de un determinado ingreso tributario a la financiación de un gasto concreto constituye una decisión del legislador, motivada por múltiples razones de política fiscal, pero que en nada afecta a la naturaleza de la relación jurídica que se establece entre la Administración y el particular por la existencia del tributo”. MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, op. cit., p. 43.

²²⁷⁶ Vid. Comienzo del presente capítulo.

²²⁷⁷ GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 323.

Como es sabido, los principios de equivalencia de costes y de beneficio recibido junto al de capacidad económica, vertebran el establecimiento de prestaciones tributarias con preeminencia del tercero²²⁷⁸, con proyección común sobre la clasificación tripartita *ex art. 2.2 LGT*. En este sentido, se ha observado²²⁷⁹ la proyección del principio de capacidad económica sobre tasas y contribuciones especiales por diferentes vías: primero, opción preferente por la imposición como vía de financiación de los gastos públicos; segunda, sometimiento al principio de capacidad económica de las desviaciones del coste del servicio; y tercero, imposición de desviaciones por el principio de capacidad económica al principio de equivalencia, con objeto de garantizar el mínimo exento personal y familiar o la prohibición de confiscatoriedad. Este preeminente principio de capacidad económica forma parte del concepto de tributo acuñado por la doctrina clásica, que en palabras de algún autor más reciente supone “un ingreso de Derecho público, consistente en una prestación pecuniaria coactiva y contributiva, que se formaliza en una obligación jurídica entre el ente público acreedor y el sujeto obligado al pago y que se exige porque este último ha manifestado cierta capacidad económica”²²⁸⁰.

En relación a este hegemónico principio de capacidad económica, es necesario recordar que en la tesis original de GRIZIOTTI se establecía una correlación entre impuestos y ventajas obtenidas del Estado²²⁸¹; relación ésta de difícil concreción que, incluso siendo posible su determinación, se ha tildado como antisocial en el sentido de no generar un reparto justo de las cargas impositivas²²⁸². Además, se ha observado que entender la justicia tributaria exclusivamente a través del principio de capacidad económica no explicaría los fines extrafiscales que, a la postre, cuentan con legitimación constitucional²²⁸³. Por consiguiente, el principio de capacidad económica

²²⁷⁸ CAZORLA PRIETO, L.: “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, *op. cit.*, p. 59. Se puede encontrar un análisis más particularizado sobre la presencia del principio de capacidad económica en el ámbito de la tributación medioambiental en: SOLER ROCH, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación ambiental”, *op. cit.*

²²⁷⁹ GOROSPE OVIEDO, J. I. Y HERRERA MOLINA, P. M.: “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, *op. cit.*, p. 49.

²²⁸⁰ Según GARCÍA NOVOA, citando a su vez a BERLIRI y SAINZ DE BUJANDA: GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, *op. cit.*, p. 145.

²²⁸¹ GRIZIOTTI, B.: “Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni”, *op. cit.*, p. 50. *Apud* HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 12.

²²⁸² PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *op. cit.*, p. 378 y 408. *Apud* HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 12.

²²⁸³ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español*

supera su concepción individual en pos de la justicia impositiva que debe enmarcarse en el contexto del «*Estado social y democrático de Derecho*» que propugna desde su precepto primero nuestra Carta Magna. Esta redimensionada concepción del principio de capacidad económica, el principio de no afectación, así como desde otra perspectiva, el principio contable de unidad de caja²²⁸⁴, han coadyuvado sinérgicamente a la materialización del Estado social; como resultado, el protagonismo de este principio de capacidad económica ha postergado a los otros, de equivalencia y de beneficio recibido.

Resulta de especial interés analizar este planteamiento desde la óptica de su ordenación conforme a intereses, que además arroja luz sobre el nudo gordiano que supone la naturaleza de las exacciones parafiscales. Desde esta óptica, la construcción del sistema tributario se produce al trasluz de la oposición entre los intereses privados o individuales frente a los públicos; a partir de esta dicotomía, el interés privado ha sido definido como “aquel que afecta al individuo aislado sin comprender, por tanto, situaciones colectivas o grupales en las que el sujeto pueda verse inserto”²²⁸⁵, y el público como “una forma de interés uniforme del conjunto de los individuos que se identifica con el máximo bien general de la colectividad entendida monolíticamente, es decir, como un todo homogéneo sin contradicciones internas, escisiones o divisiones”²²⁸⁶. Ahora bien, esta taxativa dicotomía característica del Estado liberal resulta superada, surgiendo nuevas formas de interés como los difusos y colectivos con causa en los conflictos sociales en el contexto de la sociedad industrial, problemas que veremos no resultan ajenos al Derecho Financiero, evidenciándose repercusiones en la construcción dogmática del instituto del tributo, que ve puesta en tela de juicio su resiliencia ante tales cambios como hemos expuesto *ut supra*.

Estas categorías integrantes del género de derechos transindividuales han sido definidas con especial acierto en el contexto brasileño, definiendo el Código de Defensa del Consumidor brasileño –así como en la primera versión del Proyecto Iberoamericano– aprobado por Lei 8.078/1990, de 11 de setembro de 1990 en su art. 81, como intereses o derechos difusos los “transindividuales, de naturaleza indivisible, de

a la luz del Derecho alemán, op. cit., p. 12.

²²⁸⁴ Descrito como que “todos los ingresos se cobran en una cuenta, a la que también se cargan todos los desembolsos, con lo que se trata de conseguir que la totalidad de los ingresos financie el importe global de los gastos sin que se atribuyan determinadas fuentes de financiación a gastos concretos”. BUSTOS GISBERT, A.: *Curso básico de Hacienda Pública, op. cit., p. 81.*

²²⁸⁵ PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho, op. cit., p. 167 y 168.* Este autor cita a su vez a BOLZAN DE MORAIS, J. L.: *Do direito social aos interesses transindividuais*; Libreria do Abogado, Porto Alegre, 1996, p. 113.

²²⁸⁶ PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho, op. cit., p. 168.*

que sean titulares determinadas personas indeterminadas y ligadas por circunstancias de hecho”²²⁸⁷, y como intereses o derechos colectivos los “transindividuales, de naturaleza indivisible de los que sea titular un grupo, una categoría o clase de personas ligadas entre sí o con la parte contraria por una relación jurídica de base”²²⁸⁸. En el caso de los primeros se ha advertido la imposibilidad de su titularidad, de suerte que el interés se imputa a sujetos que no están unidos por un vínculo jurídico²²⁸⁹, como los afectados por la contaminación²²⁹⁰; en cambio, en el caso de los segundos, han sido concebidos en referencia a una colectividad de personas unidas por un vínculo de algún tipo²²⁹¹, como pueda ser a título de ejemplo la pertenencia a un sindicato²²⁹². En ambos casos estamos ante intereses transindividuales por cuanto superan la óptica individual en favor de la dimensión colectiva.

Pues bien, en el marco de la construcción del sistema tributario, que hemos expuesto como una suerte de estratos a partir de las nociones de coactividad y los principios constitucional-tributarios²²⁹³, resulta relevante examinar cómo opera el legislador en relación a estos intereses colectivos y difusos, a su vez, en relación al interés público²²⁹⁴, a través de la financiación. En este sentido, recordemos que el

²²⁸⁷ «interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato».

²²⁸⁸ «interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base».

²²⁸⁹ PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*, op. cit., p. 177.

²²⁹⁰ GIANNINI, L. J.: *La tutela colectiva de derechos individuales homogéneos*; Librería Editora Platense, Argentina, 2010, p. 59.

²²⁹¹ PELLEGRINI, A.: “A problemática dos interesses difusos” en *A tutela dos interesses difusos*; Max Limonad, Sao Paulo, 1984, p. 30 y 31.

²²⁹² GIANNINI, L. J.: *La tutela colectiva de derechos individuales homogéneos*, op. cit., p. 59.

²²⁹³ *Vid.* Comienzo del presente Capítulo.

²²⁹⁴ Utilizamos en el desarrollo de nuestro discurso la expresión de “interés público” en detrimento de la de interés “general” siguiendo a PEÑA FREIRE, que argumenta al respecto que: “[...] el interés general es entendido más bien como un valor respecto de los concretos programas normativos que intentan su plasmación. El interés general será, por tanto, una ficción jurídica o conceptual elaborada por abstracción a partir de la optimización del disfrute de todos los bienes concebidos como socialmente valiosos. [...] Frente a esta imprecisión del interés general, el interés público sí admite cierta caracterización formal aunque sea parcial e indirecta. La diferencia estriba fundamentalmente en la existencia de referentes normativos específicos así como en la mayor vinculación del interés público al propio Estado, de modo que el interés público se convierte en el interés general tal y como es percibido por el Estado o por los poderes públicos encargados de su definición”. PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*, op. cit., p. 168 y 169.

principio de capacidad económica constitucionalmente consagrado posibilita la superación de la utilidad individual en favor de un reparto justo de las cargas vía tributos, de modo que el interés público se ve posibilitado, entre otras vías, a través de la obtención de la financiación necesaria para sufragar los gastos públicos; en otras palabras, en orden a subvenir las necesidades colectivas. Sin embargo, en algunas ocasiones el legislador posterga en mayor o menor medida dicho criterio de capacidad económica por motivos de índole diversa, como aligerar la carga fiscal que resultaría de subvenir todas las necesidades a través del principio de capacidad económica; en este sentido, es importante recordar la repercusión iusfundamental que podría tener una carga fiscal excesiva, a riesgo de menoscabar incluso los derechos patrimoniales.

La figura tributaria de las tasas constituye una muestra; su hecho imponible está constituido por *«la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado»*²²⁹⁵; sus cuantías, en observancia del principio de equivalencia, *«tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible»*²²⁹⁶, advirtiéndose que *«se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas»*²²⁹⁷. Por tanto, se trata de una modalidad tributaria que da cabida a ciertos intereses individuales y cuyos ingresos resultan afectados.

Igualmente resulta interesante el caso de las contribuciones especiales, cuyo hecho imponible consiste en *«la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos»*²²⁹⁸, señalándose en el caso del ámbito local respecto de su cuantía que *«La base imponible de las contribuciones especiales está constituida, 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»*²²⁹⁹, apuntándose que *«se entenderá por coste soportado*

²²⁹⁵ Art. 2.2.a) LGT.

²²⁹⁶ Art. 7 LTPP.

²²⁹⁷ Art. 8 LTPP.

²²⁹⁸ Art. 2.2.b) LGT.

²²⁹⁹ Art. 31.1 TRLRHL.

por la entidad la cuantía resultante de restar a la cifra del coste total el importe de las subvenciones o auxilios que la entidad local obtenga del Estado o de cualquier otra persona, o entidad pública o privada»²³⁰⁰. En el caso de esta especialidad tributaria, sí cabe identificar un colectivo de personas especialmente beneficiadas que tendrán la consideración de sujetos pasivos, estableciendo el legislador los criterios para su delimitación²³⁰¹.

Pues bien, en el marco de la financiación de los gastos públicos inherentes a los gastos vinculados a ciertos colectivos en ocasiones el legislador recurre a impuestos, vertebrados por tanto según el principio de capacidad económica, en relación a grupos de sujetos identificados a través de una relación jurídica que sirve para su delimitación de forma acorde a los intereses colectivos que subyacen. Se trata de tributos aparentemente extrafiscales pero a los que, en realidad, no subyace engranaje suasorio alguno; estos gravámenes actúan detrayendo ingresos procedentes de ciertos colectivos conforme a criterios de capacidad económica que resultan afectados en relación a fines que resultan directa o indirectamente beneficiosos para dicho colectivo.

Es el caso del Impuesto catalán sobre las estancias en establecimientos turísticos²³⁰², cuyo hecho imponible está constituido por la estancia que realiza el contribuyente en determinados establecimientos y equipamientos de carácter turístico²³⁰³, tales como establecimientos hoteleros, apartamentos turísticos, campings o embarcaciones de crucero turístico entre otros²³⁰⁴; su cuota tributaria es el resultado de multiplicar el número de estancias por el tipo de gravamen correspondiente, que depende del tipo de establecimiento o equipamiento turístico²³⁰⁵; además, se prevé la afectación de los ingresos obtenidos a la dotación del Fondo para el fomento del turismo²³⁰⁶, cuya finalidad es financiar políticas turísticas para la mejora de la

²³⁰⁰ Art. 31.5 TRLRHL.

²³⁰¹ Art. 30 TRLRHL.

²³⁰² Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

²³⁰³ Habida cuenta del enfoque local del presente trabajo, sobre financiación municipal y turismo, *vid.* ADAME MARTÍNEZ, F.: "Turismo y financiación municipal: estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo", *Tributos locales*; núm. 112, 2013.

²³⁰⁴ Art. 103 de la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

²³⁰⁵ Art. 107 de la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

²³⁰⁶ Art. 101 de la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas

competitividad de Cataluña como destino turístico, concretamente proyectos o actuaciones que tengan por objeto:

- «a) *La promoción turística de Cataluña.*
- b) *El impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos.*
- c) *El fomento, creación y mejora de los productos turísticos.*
- d) *El desarrollo de infraestructuras relacionadas con el turismo»²³⁰⁷.*

Pues bien, creemos que en el caso de este gravamen se desdibuja la finalidad extrafiscal pudiendo aducirse diversos argumentos, entre ellos: su escasa cuantía sobre la que después volveremos; que el objetivo no es disminuir el turismo, antes al contrario, potenciarlo de forma sostenible; que la cuantía del gravamen no se modula en función del impacto medioambiental de la actividad turística desempeñada, así como la imposibilidad de que el titular del establecimiento turístico minore la cuota a través de su forma de proceder, etcétera. No obstante, tampoco se trata de un impuesto que violente los principios constitucional-tributarios habida cuenta que, como expresa el legislador «*grava la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el artículo 103.3*»²³⁰⁸, generándose como efecto una situación de doble imposición en relación al acto de consumo que supone una estancia turística pero que, habida cuenta de la escasa cuantía del tributo, en caso alguno obstaculizaría el acceso a tal servicio²³⁰⁹.

A fortiori teniendo en cuenta su afectación, sí creemos que este gravamen podría entenderse como una especie de exacción parafiscal normalizada; en este sentido, hay que tener en cuenta que se articula un mecanismo para dotar de financiación dicho “Fondo para el fomento del turismo”, resultando evidentemente imposible individualizar las prestaciones que cada uno de los empresario hoteleros recibirá, de

y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

²³⁰⁷ Art. 116.1 de la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

²³⁰⁸ Art. 110.2 de la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

²³⁰⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*

modo que el principio de equivalencia resultaría inidóneo para vertebrar el reparto de gastos, al igual que el principio del beneficio recibido tampoco resultaría operativo; por consiguiente, el principio de capacidad económica resulta la alternativa válida, aunque concebido como un recargo a los servicios prestados por los empresarios hoteleros que, a la postre, presumiblemente serían los beneficiados por las actuaciones llevadas a cabo por dicho Fondo. Por consiguiente, podemos decir que en este caso el principio de capacidad económica opera aunque con un espectro diferente al de toda la ciudadanía, es necesario recurrir a este criterio de reparto de los gastos públicos aunque concebido en relación a un sector de ciudadanos. Se evidencia así la existencia de unos gravámenes legítimos, con una presencia matizada del principio de generalidad, acordes al principio de capacidad económica, extrafiscales únicamente en apariencia, que bien se podrían denominar “afectados”. En cualquier caso, el resultado es una pluralidad de gravámenes que, en caso alguno, podrán menoscabar la libertad de empresa apelando a su valor iusfundamental que expusimos en un momento anterior de nuestro discurso²³¹⁰.

Esta misma filosofía informaría a los diversos impuestos sobre grandes superficies, como el Impuesto aragonés sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta²³¹¹ o el Impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales²³¹². *Exempli gratia*, en el caso del primero se establece como objeto «gravar la concreta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón»²³¹³, estableciéndose al igual que en el caso anterior la afectación de la recaudación a «la financiación de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente explotado, degradado o lesionado por el efecto negativo derivado de determinadas actividades contaminantes de los recursos naturales y territoriales en la Comunidad Autónoma de Aragón»²³¹⁴. Al igual que en el caso anterior, es evidente que

²³¹⁰ Vid. Capítulo Tercero del presente trabajo.

²³¹¹ Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

²³¹² Ley catalana 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

²³¹³ Art. 15 del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

²³¹⁴ Art. 5.1 del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

este impuesto no generará efectos suasorios como la minoración de la superficie de venta o un descenso de las cuantiosas ventas de estos establecimientos comerciales; ahora bien, apelando a su especial capacidad económica, estamos ante una nueva muestra de esta modalidad de tributos extrafiscales, a través de los que se financian actuaciones concretas que guardan cierta relación causal con los sujetos obligados a contribuir.

Este planteamiento que venimos exponiendo resultaría acorde con la apuntada naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social; siempre que éstas observen el principio de legalidad y estén informadas por los principios constitucional-tributarios, actuarían como una suerte de tributos concebidos en relación a un colectivo identificado en base a un vínculo jurídico, que posibilitaría que el principio de capacidad económica opere en relación a dicho espectro de sujetos, dando cobertura a sus particulares necesidades a través del correspondiente catálogo de prestaciones²³¹⁵, resultando así a la postre materializado el Estado social. En este sentido, resulta de interés mencionar el estudio desarrollado por la profesora FERNÁNDEZ PAVÉS, que analizando la naturaleza de estas cotizaciones a la Seguridad Social examina la observancia por éstas del principio de legalidad²³¹⁶ o el de capacidad económica²³¹⁷, auténtico núcleo de las categorías tributarias, entre otros. En plausibles palabras de esta autora: “esta cuestión se relaciona en bastante medida con seguir un criterio más o menos formalista a la hora de clasificar, y aún más calificar a estas instituciones: exclusivamente según la normativa que se le aplica teóricamente; o por el contrario, según el contenido de la institución, en relación por supuesto también con la normativa que se aplica, pero de manera menos determinante. En el primer caso, no podría ser la cuota de la Seguridad Social ninguna categoría estrictamente tributaria, ni aun exacción parafiscal; según la segunda idea, podría ser una modalidad de esta última, y por qué no, incluso de alguna categoría tributaria de las clásicas, concretamente un impuesto, como vamos a intentar demostrar”²³¹⁸.

Tras examinar cómo opera el sistema tributario en relación a los intereses colectivos, procede desarrollar idéntica tarea en cuanto a los difusos; entre estos intereses se encuentran los inherentes a derechos como el medio ambiente, que han sido

²³¹⁵ Se puede encontrar un resumen de dichas prestaciones en: FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, op. cit., p. 48 y 49.

²³¹⁶ *Ibidem*, p. 39 y ss.

²³¹⁷ *Ibidem*, p. 42 y ss.

²³¹⁸ *Ibidem*, p. 38. También a favor de la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad social: GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo*, op. cit., p. 318.

objeto de especial desarrollo extrafiscal. En relación a estos intereses difusos, se ha advertido de la importancia de enarbolar mecanismos en aras a la coherencia constitucional del sistema jurídico²³¹⁹; precisamente esta función es la que creemos que desempeñarían estos tributos extrafiscales de modo que, en el caso de los medioambientales, posibilitarían la acción suasoria sobre la generalidad de sujetos para que sus conductas se alineen en torno a la realización de dichos derechos de tercera generación. Ahora bien, es importante advertir que solo los tributos extrafiscales constituirían auténticos instrumentos al servicio de estos fines, no así los aparentemente extrafiscales que hemos denominado “afectados”; este género de tributo se constituye con la finalidad de financiar actuaciones concretas en relación a intereses colectivos, pero su finalidad es fiscal, de suerte que el engranaje suasorio que caracteriza a los impuestos extrafiscales en los términos que expusimos resulta desdibujado, de modo que todo rastro de la extrafiscalidad quedaría confinado a la afectación de la recaudación²³²⁰, evidencia insuficiente para calificar la figura tributaria como extrafiscal.

En relación a la existencia de estos tributos “afectados” que, insistimos, deben separarse de los extrafiscales, efectivamente creemos que podrían adolecer de ciertos males como generar un gasto separado²³²¹ que, enmascarando un incremento del gasto público global generaría, a la postre, un efecto de “ilusión financiera”²³²² indeseable, denunciado también respecto de algunos tributos pretendidamente extrafiscales pero sin carga suasoria evidente²³²³. Por ello, creemos que no es suficiente contar con un grupo

²³¹⁹ “Entendemos que la aparición de mecanismos para la traducción jurídica de las demandas difusas es un dato jurídico-constitucional además de un dato político-social, es decir, que la existencia de expectativas como las analizadas que se proyectan sobre el ordenamiento también es una exigencia de coherencia constitucional del sistema jurídico, que, según su propio sentido constitutivo, no puede permanecer en ningún caso clausurado sobre sí mismo o cerrado cognitivamente al entorno”. PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*, op. cit., p. 176.

²³²⁰ FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional” en *Derecho del Medio Ambiente y Administración local*; Diputació de Barcelona-Civitas, Barcelona, 1996, p. 679.

²³²¹ “La afectación de la recaudación de los impuestos ecológicos debería, no obstante, considerarse con mucha precaución. Existe un riesgo claro de que tales políticas contribuyan a una asignación ineficiente de recursos; puede también hacer que las prioridades del Gobierno en materia de gasto queden “aprimionadas”, limitando así sus opciones futuras de cambios políticos. La afectación de la recaudación podría contribuir a un gasto subóptimo de las prioridades medioambientales, en detrimento de otras áreas políticas importantes; y a un aumento del gasto público global”. OWENS J. P.: “Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional”, *Hacienda Pública Española*; núm. 143, 1997, p. 97.

²³²² En alusión a los conocidos planteamientos de PUVIANI en *Teoría de la ilusión financiera*, op. cit.

²³²³ “¿Para que sirve un impuesto sobre el carbón que no modifique abruptamente las decisiones de inversión y de cambio tecnológico?. El análisis catastrófico encuentra en la catástrofe planetaria su mejor

delimitado sobre el que imputar intereses colectivos en juego; además, estos tributos van a generar sobre los sujetos afectados un incremento de la carga fiscal que, en todo caso, deberá superar criterios de proporcionalidad que, como es lógico, tendrán también en cuenta la reducción de la presión fiscal sobre la generalidad de sujetos, es decir, su menor afectación de derechos patrimoniales. En otras palabras, de canalizar la totalidad del gasto público a través del criterio de capacidad económica como criterio para el reparto de los gastos públicos, podría generarse una presión fiscal sustanciosa e, incluso, que menoscabara los derechos fundamentales descritos.

Por último, abordando también la cuestión de la afectación y su impacto sobre los derechos de libertad ha sido abordada, con diversas referencias a pronunciamientos precedentes en la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 25 de junio de 2014²³²⁴ (BvR 2104/10), afirmando que relación a unas exacciones para la

excusa y legitimidad. Sirva al respecto, la figura del impuesto español, que no pasa de ser una ficción, una ilusión financiera, sin efecto alguno en la realidad”. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El impuesto ambiental*; El Fisco, Barcelona, 2009, p. 175.

²³²⁴ «Freiheitsrechte der Beschwerdeführerinnen werden durch die gesetzliche Auferlegung wiederkehrender Straßenausbaubeiträge nicht verletzt.

1. Als Auferlegung einer Geldleistungspflicht stellt die Erhebung wiederkehrender Beiträge einen Eingriff in die persönliche Freiheitsentfaltung im vermögensrechtlichen Bereich dar (vgl. BVerfGE 87, 153 <169>; 93, 121 <137> ; BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 15. Januar 2014 - 1 BvR 1656/09 -, juris, Rn. 44).

2. Der wiederkehrende Beitrag beruht auf einer gesetzlichen Grundlage, welche die Kompetenzordnung des Grundgesetzes wahrt. Er ist als nichtsteuerliche Abgabe mit Gegenleistungscharakter gerechtfertigt, die den Anforderungen genügt, welche die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung an solche Abgaben stellt, (a) und für die das Land mangels Bundeskompetenz zur Gesetzgebung befugt war (b).

a) Wiederkehrende Beiträge nach § 10a KAG RP sind keine Steuern, sondern nichtsteuerliche Abgaben.

aa) (1) Maßgeblich für die Qualifizierung einer Abgabe als Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe ist die Ausgestaltung des betreffenden Gesetzes (vgl. BVerfGE 7, 244 <256>; 49, 343 <352>; 92, 91 <114>; 123, 1 <17>). Die Einordnung der Abgabe richtet sich nicht nach ihrer gesetzlichen Bezeichnung, sondern nach ihrem tatbestandlich bestimmten, materiellen Gehalt (BVerfGE 108, 1 <13>; 108, 186 <212>; 110, 370 <384>; 113, 128 <145 f.>; 122, 316 <333>; 124, 348 <364>).

Steuern sind öffentliche Abgaben, die als Gemeinlast (vgl. BVerfGE 110, 274 <294>; 123, 132 <140>) ohne individuelle Gegenleistung („voraussetzungslos“) zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens erhoben werden (vgl. BVerfGE 49, 343 <353>; 110, 274 <294>; 124, 235 <243>; 124, 348 <364>).

(2) Erweist sich eine Abgabe wegen ihres Gegenleistungscharakters als nichtsteuerliche Abgabe, stehen die finanzverfassungsrechtlichen Vorschriften des Grundgesetzes ihrer Erhebung nicht entgegen (vgl. BVerfGE 124, 235 <244>; 132, 334 <349, Rn. 47>; BVerfG, Urteil des Zweiten Senats vom 28. Januar 2014 - 2 BvR 1561/12 u.a. -, NVwZ 2014, S. 646 <650 f., Rn. 121 ff.>; stRspr). Das Grundgesetz enthält keinen abschließenden Kanon zulässiger Abgabentypen (BVerfGE 113, 128 <146 f.>; 122, 316 <333>; 123, 132 <141>). Abgaben, die einen Sondervorteil ausgleichen sollen, sind als Vorzugslasten zulässig.

construcción de unas carreteras, afirma que en cualquier caso no se trata de un impuesto, sino de un gravamen no fiscal —*nichtsteuerliche Abgabe*—.

5 Competencia

Hasta este momento del discurso hemos examinado la extrafiscalidad atendiendo a su naturaleza híbrida, en cuanto se apoya en un armazón tributario que se hace patente, entre otros aspectos, a través de su recaudación que evidencia su finalidad

Darunter fallen Gebühren und Beiträge (vgl. BVerfGE 110, 370 <388> m.w.N.).

Es gibt zwar keinen eigenständigen vollständigen verfassungsrechtlichen Beitrags- oder Gebührenbegriff (vgl. BVerfGE 50, 217 <225 f.>); diese Vorzugslasten weisen jedoch Merkmale auf, die sie verfassungsrechtlich notwendig von der Steuer unterscheiden. Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die aus Anlass individuell zurechenbarer Leistungen dem Gebührenschuldner durch eine öffentlich-rechtliche Norm oder sonstige hoheitliche Maßnahme auferlegt werden und dazu bestimmt sind, in Anknüpfung an diese Leistung deren Kosten ganz oder teilweise zu decken (vgl. BVerfGE 50, 217 <226>; 92, 91 <115>; 110, 370 <388>; 132, 334 <349, Rn. 49> m.w.N.; stRspr). Das gilt entsprechend für Beiträge, die im Unterschied zu Gebühren schon für die potentielle Inanspruchnahme einer öffentlichen Einrichtung oder Leistung erhoben werden (vgl. BVerfGE 9, 291 <297 f.>; 92, 91 <115>; 110, 370 <388>; 113, 128 <148> m.w.N.). Durch Beiträge sollen die Interessenten an den Kosten einer öffentlichen Einrichtung beteiligt werden, von der sie potentiell einen Nutzen haben (vgl. BVerfGE 38, 281 <311> m.w.N.). Der Gedanke der Gegenleistung, also des Ausgleichs von Vorteilen und Lasten, ist der den Beitrag im abgabenrechtlichen Sinn legitimierende Gesichtspunkt (BVerfGE 9, 291 <298>). Während bei den Zwecksteuern die Ausgaben- und die Einnahmenseite voneinander abgekoppelt sind, werden bei den nichtsteuerlichen Abgaben in Form von Beiträgen die Rechtfertigung und die Höhe der Abgabe gerade durch den öffentlichen Aufwand vorgegeben (vgl. BVerfGE 108, 186 <212>; 110, 370 <384>; 124, 348 <364> ; Birk/Eckhoff, in: Sacksofsky/Wieland, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 54 <57>; P. Kirchhof, Nichtsteuerliche Abgaben, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 64).

bb) Der Straßenausbaubeitrag gemäß § 10a KAG RP ist danach keine Steuer, sondern eine nichtsteuerliche Abgabe (vgl. VG Koblenz, Beschluss vom 1. August 2011 - 4 K 1392/10.KO -, juris, Rn. 147; Halter, Der wiederkehrende Straßenausbaubeitrag, 2006, S. 116 ff.; Beuscher, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rn. 2307 ff. <Stand September 2013>; a.A. Kraft-Zörcher, ThürVbl 1999, S. 55 <58 f.>; vgl. auch Driehaus, KStZ 2011, S. 21 <22>; Brenner, Gesetzmäßigkeitsprinzip und Reformfrage im Straßenausbaubeitragsrecht, 2010, S. 83). Die Abgabe für Verkehrsanlagen wird nicht zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben erhoben, sondern speziell zur Finanzierung des Straßenausbaus, also für einen besonderen Finanzbedarf (vgl. BVerfGE 110, 370 <384>). Dieser Zusammenhang ist in der gesetzlichen Regelung des Abgabentatbestandes hinreichend verankert. § 10a Abs. 1 Satz 2 KAG RP ermächtigt ausdrücklich zur Erhebung vorteilsbezogener Beiträge und gestaltet die Abgabenerhebung gegenleistungsbezogen aus, indem die jeweils auferlegte Abgabe vom Gesetzgeber dem Grunde und der Höhe nach mit dem Anfall der Kosten konkreter Investitionsaufwendungen für Verkehrsanlagen für die Erledigung der Aufgabe des Straßenausbaus tatbestandlich verknüpft ist.

b) Für öffentlich-rechtliche Abgaben, die keine Steuern sind (nichtsteuerliche Abgaben), richtet sich die Gesetzgebungskompetenz nach den allgemeinen Regeln über die Sachgesetzgebungskompetenzen (Art. 70 ff. GG; vgl. BVerfGE 4, 7 <13>; 110, 370 <384> ; BVerfG, Urteil des Zweiten Senats vom 28. Januar 2014 - 2 BvR 1561/12 u.a. -, NVwZ 2014, S. 646 <650, Rn. 121>; stRspr). Für das Straßenausbaubeitragsrecht steht den Ländern nach den allgemeinen Regeln die erforderliche Sachgesetzgebungskompetenz zu (Art. 30, 70 ff. GG; vgl. BVerfGE 4, 7 <13>; 110, 370 <384> ; stRspr). Nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 22 GG ist der Bund auf den Erlass von Vorschriften für den Bau und die Unterhaltung der Landstraßen des Fernverkehrs beschränkt. Im Übrigen liegt die Gesetzgebungsbefugnis für die Materie „Straßenbau“ bei den Ländern (BVerfGE 26, 338 <370, 384>; 34, 139 <152>)».

fiscal; dicha estructura se transforma en la inyección del fin extrafiscal, lo que implica la renuncia de ingresos en favor de otras conductas que, como vimos, suponen muestras de deberes públicos con fundamento en los valores de equidad y solidaridad, valores sobre los que se fundamentan los derechos de segunda y tercera generación. Ahora vamos a examinar cómo opera la competencia, en sus facetas jerárquica, territorial y material²³²⁵, en relación al instrumento anfibológico que supone el tributo extrafiscal.

5.1 Competencia jerárquica

El análisis de la competencia jerárquica requiere tener en cuenta la desvitalización sufrida por el principio de jerarquía en favor del principio de competencia; no obstante, se ha apuntado cierta preeminencia del de jerarquía, en un sentido u otro, que se evidencia en el papel desempeñado por ciertas normas sobre las demás del ordenamiento²³²⁶. En este sentido, encontramos de interés la basilar Declaración núm. 1/2004 del Tribunal Constitucional, cuyo dictado expone: «*Primacía y supremacía son categorías que se desenvuelven en órdenes diferenciados. Aquélla, en el de la aplicación de normas válidas; ésta, en el de los procedimientos de normación. La supremacía se sustenta en el carácter jerárquico superior de una norma y, por ello, es fuente de validez de las que le están infraordenadas, con la consecuencia, pues, de la invalidez de éstas si contravienen lo dispuesto imperativamente en aquélla. La primacía, en cambio, no se sustenta necesariamente en la jerarquía, sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones*». Pues bien, supremacía y primacía son las claves a partir de las que analizaremos el tratamiento que recibe la extrafiscalidad.

Comenzando por la primacía, se trata de un principio que rige las relaciones

²³²⁵ Siguiendo a SANTAMARÍA PASTOR, que además define la competencia como “*la titularidad de una serie de potestades públicas ejercitables dentro de unas materias, servicios o fines públicos determinados*”. *Principios de Derecho Administrativo General*, op. cit., p. 352.

²³²⁶ “Aunque se considera que el principio de jerarquía normativa sufre actualmente una suerte de crisis, más bien parece que podríamos hablar de su conversión de principio absolutamente dominante a la hora de ordenar las relaciones entre las fuentes a principio que comparte dicha función con el de competencia. Aunque algún autor los coloca en situación de paridad y atribuye a ambos la condición de principios estructuradores del ordenamiento, la doctrina mayoritaria se inclina por reconocer al de jerarquía normativa una cierta preeminencia. Comparto la segunda opinión aunque solo sea porque el principio de jerarquía es completamente imprescindible una vez que se asume el pleno carácter normativo de la Constitución y su supremacía sobre las demás fuentes que integran el ordenamiento que ella misma encabeza”. BARCELONA LLOP, F. J.: “Principio de jerarquía” en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010, p. 562 y 563. Como recomienda el autor citado, sobre el principio de jerarquía es de especial interés consultar: REQUENA LÓPEZ, T.: *El principio de jerarquía normativa*; Thomson Civitas, Madrid, 2004.

entre el Derecho de la Unión Europea y el Derecho de los Estados miembros; consistente en la prevalencia del primero sobre el segundo, de modo que en caso de conflicto, la norma nacional se vería desplazada en favor de la correspondiente a la Unión²³²⁷. Este principio, encaminado a garantizar la efectividad del Derecho de la Unión, nos obliga a examinar las limitaciones que desde el Derecho de la Unión Europea pueda encontrar la articulación extrafiscal del tributo en el marco del Derecho nacional. Otro principio es el de aplicabilidad directa²³²⁸ que, ante la omisión de fórmulas de introducción del Derecho de la Unión en el ordenamiento de los Estados miembros, se considera automáticamente integrado; de modo que en virtud del principio de efecto directo²³²⁹, se convierte en derecho invocable en plano nacional. Pues bien, la vigencia de estos principios, obliga a examinar la posible repercusión del Derecho de la Unión en la articulación de la extrafiscalidad en el seno del Derecho español, una circunstancia que, como veremos a continuación, tiene especial incidencia. De hecho, este juego de principios en aras a la efectividad del Derecho de la Unión Europea ha sido ensalzado en el ámbito de la tributación medioambiental, aduciendo que posibilita a ésta desempeñar un “papel de inspiración y orientación”²³³⁰ en el ámbito de la extrafiscalidad medioambiental, haciendo converger las líneas de actuación de Estados miembros y, en el caso español, Comunidades Autónomas.

El primer límite que encontramos es la consideración de ciertos beneficios tributarios, con evidente orientación extrafiscal, como ayudas de Estado²³³¹. Se trata de un concepto definido por el artículo 107.1 TFUE que establece: “*Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que*

²³²⁷ GALÁN GALÁN, A. Y SÁNCHEZ, V. M.: “Relaciones entre el Derecho de la Unión y los ordenamientos jurídicos” en *Derecho de la Unión Europea*; Huygens Editorial, Barcelona, 2010, p. 181 y ss. KACZOROWSKA, A.: *European Union law*; Routledge, Abingdon, 2011, p. 341 y ss. LINDE PANIAGUA, E.: “Derecho comunitario y derecho nacional” en *Derecho Comunitario y Derecho Nacional*; Colex, Madrid, 2009, p. 341 y ss.

²³²⁸ GALÁN GALÁN, A. Y SÁNCHEZ, V. M.: “Relaciones entre el Derecho de la Unión y los ordenamientos jurídicos”, *op. cit.*, p. 177 y ss. KACZOROWSKA, A.: *European Union law*, *op. cit.*, p. 296 y ss. LINDE PANIAGUA, E.: “Derecho comunitario y derecho nacional”, *op. cit.*, p. 344 y ss.

²³²⁹ GALÁN GALÁN, A. Y SÁNCHEZ, V. M.: “Relaciones entre el Derecho de la Unión y los ordenamientos jurídicos”, *op. cit.*, p. 178 y ss. KACZOROWSKA, A.: *European Union law*, *op. cit.*, p. 305 y ss. LINDE PANIAGUA, E.: “Derecho comunitario y derecho nacional”, *op. cit.*, p. 347 y ss.

²³³⁰ PATÓN GARCÍA, G.: “Hacia un modelo de impuesto ambiental: las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos”, *Nueva Fiscalidad*; núm. 7, 2006, p. 37.

²³³¹ Entre otros, PATÓN GARCÍA, G. Y LUCHENA MOZO, G. M.: “Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental”, *op. cit.*. RUIZ GARIJO, M.: “La jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales distintos al Tribunal Constitucional en materia medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 245 y ss.

afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”; extrayéndose de dicho tenor literal los siguientes requisitos²³³²: que la ayuda en cuestión suponga un beneficio económico para la empresa; que sea concedida con cargo a los fondos estatales; que implique una distorsión de la competencia en el ámbito de la Unión, afectando a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; y que cuente con unos beneficiarios determinados, bien sea en referencia a determinadas empresas o a ciertos sectores de producción, pero que en cualquier caso, no presente alcance general. Siempre que se observen estas exigencias, y atendiendo a las excepciones que prevé el artículo 107 en sus apartados segundo²³³³ y tercero²³³⁴, se

²³³² Estos requisitos son apuntados en el XXVI Informe sobre Política de Competencia en 1996, SEC (97) 628 final; y son comúnmente utilizados por la doctrina para analizar el concepto de ayudas de estado, *exempli gratia*: FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea*; Civitas, Madrid, 1993, p. 25 y ss. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: ”El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*; núm. 196, 2001, p. 81 y ss.

²³³³ «Serán compatibles con el mercado interior:

- a) *Las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;*
- b) *las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;*
- c) *las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra».*

²³³⁴ «Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

- a) *Las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;*
- b) *las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;*
- c) *las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;*
- d) *las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común;*
- e) *las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión».*

ha advertido que cuando se genere el efecto perfilado por dichos requisitos, estaríamos ante una ayuda de Estado que contravendría el Derecho de la Unión; al respecto, el beneficio económico puede venir dado tanto por una subvención como por un beneficio tributario, bajo múltiples formas²³³⁵, conceptos ambos que han sido objeto de exposición en un momento anterior del presente discurso.

En cuanto a la exigencia de concesión por el Estado o mediante fondos estatales, se ha aclarado que este requisito debe entenderse en sentido laxo, de modo que la prohibición se extiende a otras entidades regionales o locales, así como si la ayuda se produce directamente por estos entes, o mediante entidades de Derecho público dependientes o vinculadas a éstos²³³⁶. Respecto a la apreciación de distorsión de la competencia, se ha advertido que es suficiente con que ésta sea potencial, no siendo necesario que se produzca de forma real, en tanto afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros²³³⁷. Por último, pasando a la condición de selectividad de la medida en cuanto a que cuente con beneficiarios determinados, bien determinadas empresas o ciertos sectores de producción; tiene que tratarse de una medida con carácter no general, e incluso en estos casos, se ha determinado la contrariedad con el Derecho de la Unión cuando se producían efectos distorsionantes de facto²³³⁸. Respecto a esta delimitación, hay que hacer mención a las “ayudas indirectas”, definidas como aquéllas

²³³⁵ Entre las formas que se ha identificado que pueden adoptar las ayudas de estado, se han identificado las siguientes: “abono de intereses y la remisión de deudas; asignación de contratos con el Estado; ayudas para favorecer la exportación a otros Estados miembros; cesión de edificios o de terrenos a título gratuito o a condiciones particularmente favorables; cesión de empresas públicas a un precio inferior del normal de mercado; cobertura de pérdidas del ejercicio; créditos a fondo perdido para inversores; dotaciones de capital; establecimiento de precios y tarifas; exenciones de cargas públicas, tales como los pagos de la Seguridad Social o el aplazamiento temporal de las mismas; exenciones fiscales; garantías estatales en operaciones financieras; obtención de préstamos que pueden transformarse en subvenciones; participación en el capital de una empresa; pago de incentivos para atraer a trabajadores de una industria en particular; préstamos a interés cero; préstamos a tipos reducidos de interés o a intereses favorables; publicidad y promoción de productos de una industria en particular; realización de infraestructuras que benefician a determinadas empresas; renuncia estatal a la remuneración de intereses y subvenciones”. URIOL EGIDO, C.: “Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJCE. Especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco”, *Impuestos*; núm. 15, 2003.

²³³⁶ Como señala el XXVI Informe sobre Política de Competencia en 1996, SEC (97) 628 final; así como tempranamente el *asunto Steinke & Weilig*, 22 de marzo de 1977 (78/76).

²³³⁷ *Vid.* STJCE de 14 de septiembre de 1994, España contra Comisión, asuntos C-278/92, 279/92 y 280/92; apartado 32.

²³³⁸ Como ejemplo del restrictivo criterio de interpretación aplicado para determinar al carácter general de una medida, *vid.* STJUE de 26 de septiembre de 1996, Francia contra Comisión, asunto C-241/94; apartados 23 y 24. La doctrina ha señalado que lo relevante es que la medida se configure de modo que resulte aplicable a todas las empresas del Estado miembro; entre otros, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”, *op. cit.*, p. 100 y 101.

en que destinatario y beneficiario se desvinculan²³³⁹, de modo que a pesar de que el primero sea un particular, deberá tenerse en cuenta el régimen de ayudas de estado siempre que el beneficiario cumpla las condiciones exigidas.

Pues bien, los Estados miembros deben tener en cuenta la posible consideración como ayuda de estado de los beneficios tributarios que articulen con finalidad extrafiscales; en este sentido, debe tenerse en cuenta además el régimen de control que articula el Reglamento 659/1999 CE, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del TFUE, que contempla el examen por parte de la Comisión. No obstante, en relación a la articulación extrafiscal del tributo, advertir de las excepciones contempladas por el artículo 107 TFUE, apartados segundo y tercero, que además no son las únicas; también el artículo 108 prevé la articulación de excepciones adicionales²³⁴⁰, en las que cedería la protección de la libre competencia en favor de otras causas, como las de carácter social. Por consiguiente, será necesario examinar el derecho derivado, en cada ámbito concreto, para determinar si ciertas medidas de naturaleza fiscal contravienen el Derecho de la Unión. A título de ejemplo, en materia ambiental encontramos las Directivas comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente (2008/C 82/01), que establecen la legitimidad de potenciales ayudas en relación a actuaciones diversas relacionadas con dicha finalidad²³⁴¹, abordando expresamente reducciones o exenciones de impuestos ambientales. Dentro de dicho ámbito material, encontramos pronunciamientos como la STJUE de 8 de noviembre de 2001, asunto *Adria-Wien Pipeline GmbH*, C-149/99, en relación al Impuesto austriaco sobre devolución de los impuestos sobre la energía; y la STJUE de 29 de abril de 2004, Asunto ,C-159/01, relativa a la Tasa sobre los minerales del Reino de los Países Bajos que plantea si los beneficios fiscales a empresas intensivas en el uso de energía en un impuesto pueden considerarse ayudas de Estado.

²³³⁹ URIOL EGIDO, C.: “Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJCE. Especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco”, *op. cit.*

²³⁴⁰ «*El Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 107 y 108 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 108 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento*».

²³⁴¹ Incluye ayudas a las empresas que superen las normas comunitarias o que incrementen el nivel de protección ambiental en ausencia de normas comunitarias, para la adquisición de nuevos vehículos de transporte que sobrepasen las normas comunitarias o que incrementen el nivel de protección ambiental en ausencia de normas comunitarias, adaptación anticipada a futuras normas comunitarias, estudios ambientales, ahorro de energía, fuentes de energía renovables, cogeneración y calefacción urbana, gestión de residuos, recuperación de solares contaminados, relocalización de empresas y regímenes de permisos negociables.

Al margen de las ayudas de Estado en cuanto distorsionantes de la libre competencia, también deben observarse las propias libertades de la Unión como fuente de limitaciones. Es el caso de la libre circulación de mercancías, encontramos la prohibición de restricciones cuantitativas²³⁴², así como medidas de efecto equivalente, establecida por los artículos 34²³⁴³ y 35²³⁴⁴ TFUE; éstas han sido definidas como «*toda reglamentación comercial de los Estados miembros susceptible de obstaculizar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intracomunitario*»²³⁴⁵. Sobre las excepciones a esta prohibición, el artículo 36 TFUE prevé éstas por «*razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial*»; advirtiendo que «*tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros*». Se observan objetivos que son frecuente objeto de medidas de naturaleza extrafiscal, como la materia ambiental, respecto a la que específicamente se ha advertido que «*cuando se juzgue necesaria para alcanzar un objetivo ambiental y si se considera que los efectos en el mercado interior son proporcionales a los beneficios que se obtengan para el medio ambiente. Hay que destacar que lo que se valora con arreglo al artículo 30 son los medios de protección del medio ambiente y no el objetivo ambiental como tal*»²³⁴⁶; en este mismo ámbito encontramos aplicadas excepciones, como la paradigmática STJUE de 13 de marzo de 2001, *PreussenElektra*, asunto 379/98: enjuiciándose el Impuesto Alemán sobre la Electricidad, se acepta la causa ambiental como excepción a la prohibición del artículo 34 TFUE²³⁴⁷. El respeto a la

²³⁴² Señaladas como límites, entre otros, por: RUIZ GARIJO, M.: “La jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales distintos al Tribunal Constitucional en materia medioambiental”, *op. cit.*, p. 247.

²³⁴³ «*Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente*».

²³⁴⁴ «*Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la exportación, así como todas las medidas de efecto equivalente*».

²³⁴⁵ En el Asunto *Dasonville* de 11 de julio de 1974. No obstante, se trata de un concepto complejo que la jurisprudencia ha ido precisando paulatinamente, al respecto, entre otros, *vid.* PÉREZ DE LAS HERAS, B.: *El mercado Interior Europeo. Las libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*; Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2007, p. 42 y ss.

²³⁴⁶ Comunicación de la Comisión sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único. DOC C 224, de 23 de julio de 1997, ap. 37. HERRERA MOLINA apunta además que deberán ser aplicadas por igual a productores nacionales y a los de los demás Estados miembros. *Derecho Tributario Ambiental*; Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 150.

²³⁴⁷ Se puede encontrar un análisis del caso en: BLASCO DELGADO, C.: “La tributación medioambiental y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 1063 y ss.

libre circulación de servicios también puede constituir una fuente de límites, como ha demostrado la STJCE de 29 de noviembre de 2001, asunto C-17/00²³⁴⁸, en la que nuevamente encontramos entran en conflicto la causa ambiental y las libertades comunitarias, decidiendo el Tribunal a favor de las segundas.

También se contempla la prohibición de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente por el artículo 28 TFUE que establece que «*la Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países*»; así como el artículo 30 TFUE: «*Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal*». Estas exacciones de efecto equivalente, definidas como «*toda carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, cualquiera que sea su denominación y técnica, que grave las mercancías nacionales o extranjeras debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho*»²³⁴⁹, han sido aplicadas en relación a la causa ambiental en la STJUE de 21 de junio de 2007, asunto C-173/05 que, enjuiciando un Impuesto de protección del medio ambiente sobre los gaseoductos instalados en la región de Sicilia²³⁵⁰, en la que aludiendo al principio de cautela recuerda la prohibición general de las exacciones de efecto equivalente, con independencia de cualquier consideración relativa a la finalidad para la que establezcan o el destino que reciban la recaudación²³⁵¹.

La posibilidad de incurrir en tributos internos discriminatorios es otro límite a

²³⁴⁸ Vid. GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: "Comentarios al caso Frank de Coster" en *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

²³⁴⁹ STJCE de 7 de diciembre de 1995, asunto 45/94; rec. 1995, p. 4385. Aportamos este concepto a título orientativo, se trata de una noción compleja que ha experimentado una evolución jurisprudencial sobre la que no nos podemos detener; sobre éste, así como su delimitación con tributos discriminatorios y ayudas de estado, ver el interesante análisis disponible en: MARTOS GARCÍA, J. J.: "Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la Unión Europea. Análisis jurisprudencial", *Crónica Tributaria*; núm. 144, 2012, p. 56 y ss.

²³⁵⁰ Analizada en: BLASCO DELGADO, C.: "La tributación medioambiental y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", *op. cit.*, p. 1059 y ss.

²³⁵¹ Criterio previamente manifestado en la SSTJCE de 9 de septiembre de 2004, Carbonati Apuani, asunto C-72/03, ap. 31; 1 de julio de 1969, asunto 24/68, ap. 7; 14 de septiembre de 1995, Simitzi, asuntos acumulados C-485/93 y C-486/93, ap. 14.

tener en cuenta²³⁵², estableciéndose una prohibición general por el artículo 18 TFUE²³⁵³, y específicamente en relación a la tributación por el artículo 110: «*Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones*». Al igual que en el caso anterior, la finalidad ambiental constituye uno de los objetivos que se han invocado para justificar posibles excepciones a esta prohibición de no discriminación; en este sentido, se han señalado tres principios extraídos de la jurisprudencia a tener en cuenta²³⁵⁴: se reconoce la libertad de los Estados miembros para elegir el sistema impositivo que consideren más adecuado; el punto de referencia para valorar la existencia de prácticas discriminatorias sobre los productos de otros Estados miembros es el tratamiento recibido por los nacionales, y, cuando los productos de otro Estado miembro paguen impuestos superiores que los nacionales, se considerará una práctica discriminatoria. En cualquier caso, no es fácil que el Tribunal de Justicia contemple excepciones al principio de no discriminación, como demuestran sus Sentencias de 19 de mayo de 1992, asunto C-195/90, y 2 de abril de 1998, asunto C-213/96²³⁵⁵.

También debe observarse el régimen de armonización fiscal de la Unión²³⁵⁶, que especialmente en el caso de impuestos especiales, puede afectar a la articulación de tributos con finalidad extrafiscal en el ámbito interno; a título de ejemplo, la STJUE de 10 de junio de 1999, asunto C-346/97, relativa al Impuesto sueco sobre el Medio Ambiente de aplicación al tráfico aéreo comercial interior, calculado en función de las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de hidrógeno, se consideró contrario al

²³⁵² PATÓN GARCÍA, G. Y LUCHENA MOZO, G. M.: “Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental”, *op. cit.*

²³⁵³ «*En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad.*

El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, podrán establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones.

²³⁵⁴ Comunicación de la Comisión sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único. DOC C 224, de 23 de julio de 1997, ap. 17.

²³⁵⁵ Objeto de comentario en: BLASCO DELGADO, C.: “La tributación medioambiental y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *op. cit.*, p. 1060 y ss.

²³⁵⁶ RUIZ GARIJO, M.: “La jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales distintos al Tribunal Constitucional en materia medioambiental”, *op. cit.*, p. 249.

régimen de armonización²³⁵⁷.

Hasta ahora hemos examinado los límites a tener en cuenta a la luz del principio de primacía que destaca el Tribunal Constitucional como rector de las relaciones entre el Derecho de la Unión y el español. Apelando a la condición de supremacía predicable de nuestra Norma fundamental, dado su carácter jerárquico superior de norma y fuente de validez sobre las que le están infraordenadas, cobra relevancia inexorable en la determinación de los lineamientos que esbozan la constitucionalidad de la expresión extrafiscal del tributo.

5.2 Competencia territorial

La dimensión extrafiscal del tributo revela una especialidad tributaria de carácter complejo, cuyo carácter anfibológico también se evidencia en su establecimiento, modificación y derogación a través de la conocida regla de la doble competencia²³⁵⁸ que, como veremos, exige la concurrencia de las competencias tributaria y material en los tributos de esta naturaleza. *Exempli gratia*, podemos encontrar aplicación de esta regla en la reciente STC 96/2013, en el marco del enjuiciamiento de la constitucionalidad del Impuesto aragonés sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta; en este pronunciamiento se examina en primer lugar la competencia financiera, remitiéndose al siguiente extracto tomado de la precedente STC 60/2013:

«[...] las Comunidades Autónomas en virtud de su autonomía financiera constitucionalmente garantizada (art. 156.1 CE), son titulares de determinadas competencias financieras (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 7), entre las que se encuentra la potestad de establecer tributos, bien como una fuente de ingresos, esto es, como una manera de allegarles medios económicos para satisfacer sus necesidades financieras: fin fiscal; bien como instrumento al servicio de políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria: fin extrafiscal (SSTC 37/1987,

²³⁵⁷ Comentada en: BLASCO DELGADO, C.: “La tributación medioambiental y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *op. cit.*, p. 1070.

²³⁵⁸ Se trata de una regla que ha sido objeto de amplia referencia en el desarrollo del debate doctrinal, por todos, *vid.* ADAME MARTÍNEZ, F.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*; Comares, Granada, 1986, p. 78 y 79. ALONSO MADRIGAL, F. J.: “La tributación medioambiental y la energía” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 671. FALCÓN Y TELLA, R.: “Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional” en *Derecho del Medio Ambiente y Administración local*; Civitas, Madrid, 1996, p. 683. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “La fiscalidad autonómica en materia ambiental: su aplicación a Galicia”, *Crónica Tributaria*; núm. 80, 1996, p. 16. GARCÍA NOVOA, C.: “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, *Noticias de la Unión Europea*; núm. 2742007, p. 62 y 63. HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, *op. cit.*, p. 198 y 199.

de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 179/2006, de 13 de junio, FJ 3; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 4). Competencias financieras que no sólo deben ser ejercidas dentro del marco y límites establecidos por el Estado en el ejercicio de su potestad originaria ex arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE [SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 7; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7], sino también "dentro del marco de competencias asumidas" (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3)».

Después pasa a evaluar la competencia material en los siguientes términos:

«De otro lado, también la Comunidad Autónoma de Aragón tiene asumidas en su norma estatutaria competencias sobre los ámbitos materiales sobre los que incide el impuesto. Por solo referirnos al Estatuto de Autonomía de Aragón aprobado por Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, que es el que debemos tomar en consideración para resolver este proceso como acabamos de indicar, éste atribuye a la Comunidad Autónoma de Aragón competencias en materia de "ordenación del territorio" (art. 71.8), "urbanismo" (art. 71.9), "vivienda" (art. 71.10), "normas adicionales de la legislación básica sobre protección del medio ambiente y del paisaje, que incluye la planificación de la prevención y eliminación de las distintas fuentes de contaminación, así como el desarrollo de políticas que contribuyan a mitigar el cambio climático" (art. 71.22), "promoción de la competencia" (art. 71.24) y "comercio, que comprende la regulación de la actividad comercial, incluidos los horarios y equipamientos comerciales, respetando la unidad de mercado, así como la regulación administrativa de las diferentes modalidades de venta, con especial atención a la promoción, desarrollo y modernización del sector" (art. 71.25)».

Tomando como punto de partida esta basilar regla de doble competencia, pasamos a exponer en primer lugar el reparto competencial obrante en sede constitucional en relación a los ámbitos tributario y material; seguidamente reflexionaremos sobre el concepto de autonomía, y finalmente abordaremos cómo opera al trasluz de dicha pauta la extrafiscalidad en el ámbito autonómico, de acuerdo con la actual regulación en sede de la LOFCA.

5.2.1 Reparto competencial

La aplicación de la citada regla de doble competencia conecta el reparto de competencias tributarias y materiales, ambas articuladas a través del bosquejo²³⁵⁹ de la

²³⁵⁹ Este precepto ha sido tachado de impreciso por no ser descriptivo de la organización territorial del

organización territorial del Estado *ex* 137 CE: «*El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses*»; dicho precepto enlaza el modelo organizativo con el reconocimiento de autonomía²³⁶⁰, constituyendo ésta clave de toque de la articulación de las relaciones entre los entes públicos territoriales. La autonomía política, en cuanto gestión propia de sus respectivos intereses, supone el reconocimiento de un haz de potestades en favor de Comunidades autónomas y Entes locales, entre las que se contempla la potestad normativa –legislativa o reglamentaria–, así como ciertas potestades específicas inherentes a su manifestación financiera, a través de las que se hacen efectivas las competencias asignadas²³⁶¹. Se trata de un concepto complejo en torno al que se han observado diferencias entre Comunidades autónomas y Entidades locales²³⁶²: en primer lugar, se vincula el contenido del art. 2 CE de nuestra Norma fundamental con las Comunidades autónomas, lo que se ha interpretado como un mayor alcance de la autonomía de éstas²³⁶³. En segundo lugar, se subraya que el acceso a la autonomía por las Comunidades autónoma se realiza a través de sus respectivos Estatutos, mientras que en el caso de las Entidades locales es necesario recurrir a la legislación estatal y autonómica como marco configurador. Y por último, la autonomía de las Comunidades autónomas se apoya en la potestad legislativa con que éstas cuentan, mientras que los

Estado. A título de ejemplo, menciona solo a los municipios, cuando el artículo 3.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local comprende entre las modalidades de entidades locales alude además a provincias e islas en los casos del archipiélago balear y canario. Sobre esta precisión en relación a las Entidades locales, así como en general un análisis de la organización territorial del Estado, *vid.* BARCELONA LLOP, F. J.: "La entidades locales como organización territorial del Estado" en *Tratado de derecho local*; Aranzadi, Pamplona, 2010.

²³⁶⁰ Autonomía que también viene reconocida en otros preceptos, como en el artículo 143 para el caso de las Comunidades autónomas, y en el artículo 140 respecto a los municipios.

²³⁶¹ SANTAMARÍA PASTOR denuncia la indeterminación del concepto de la autonomía local ante la inexistencia de una definición en la CE y criterios interpretativos claros. El autor analiza la autonomía territorial diferenciando, de una parte la vertiente positiva del concepto, que incluye potestades públicas superiores, potestades que operan sobre un ámbito material indeterminado y potestades públicas diversificadas. En cuanto a la vertiente negativa, implica un status constitucionalmente protegido y que los poderes en que se traduce la autonomía se ejerzan sin controles por parte de las entidades superiores. *Principios de Derecho Administrativo General, op. cit.*, p. 91 y ss.

²³⁶² Siguiendo la reformulación elaborada por FONDEVILA ANTOLÍN, que utiliza para su elaboración la obra PAREJO ALFONSO y la jurisprudencia constitucional. FONDEVILA ANTOLÍN, J.: "Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 103/2013: Más de lo mismo y algunas decepciones", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*; núm. 11, 2013. PAREJO ALFONSO, L. J.: *Garantía institucional y autonomías locales*; Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981, p. 128 y ss.

²³⁶³ Artículo 2 CE: «*La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas*».

Entes locales cuentan con potestad reglamentaria; por consiguiente, sólo la propia de las primeras cuenta con una dimensión política, mientras que la correspondiente a los segundos sería de carácter administrativo²³⁶⁴; no obstante, sobre esta misma cuestión hay que tener en cuenta la posterior y sustancial matización introducida por la STC 233/1999. Estas diferencias en la concepción de la autonomía autonómica y local encuentran plasmación en el ejercicio de las competencias materiales por parte de dichos entes públicos territoriales, así como específicamente sobre la vertiente financiera.

En cuanto a la competencia material, en el caso de las Comunidades autónomas²³⁶⁵ está mediatizado por la materialización del principio autonómico²³⁶⁶ el acceso al elenco de sus competencias a través de la aprobación del correspondiente Estatuto, que se enmarca dentro del modelo abierto de Estado sustentado sobre el

²³⁶⁴ Circunstancia respecto a la que FONDEVILA se remite a la significativa STC 32/1981: «[...] la Constitución prefigura, como antes decíamos, una distribución vertical del poder público entre entidades de distinto nivel que son fundamentalmente el Estado, titular de la soberanía, las Comunidades autónomas, caracterizadas por su autonomía política, y las provincias y municipios, dotadas de autonomía administrativa de distinto ámbito. Prescindiendo ahora de otras consideraciones, es lo cierto que si el poder público ha de distribuirse entre más entes que los anteriormente existentes, cada uno de éstos ha de ver restringida lógicamente parte de la esfera de dicho poder que tenía atribuida. En definitiva, hay que efectuar una redistribución de competencias en función del respectivo interés entre las diversas entidades, para que el modelo de Estado configurado por la Constitución tenga efectividad práctica». “Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 103/2013: Más de lo mismo y algunas decepciones”, *op. cit.*

²³⁶⁵ Nos limitamos a mencionar los aspectos necesarios para apoyar el desarrollo de nuestro discurso; no obstante, existen muchos textos que abordan la posición de las Comunidades autónomas en relación a la distribución competencial; por todos, *vid.* GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J. Y NÚÑEZ RIVERO, J. M.: *El estado autonómico: principios, organización y competencias*; Universitas, Madrid, 1998. MARTÍN MATEO, R.: *Manual de Derecho autonómico*, 2.^a ed.; El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, Madrid, 1986. SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J.: *Las bases constitucionales del estado autonómico*; McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid, 1998. Específicamente en relación al caso andaluz: CÁMARA VILLAR, G.; BALAGUER CALLEJÓN, F.; MONTILLA MARTOS, J. A.; PORRAS RAMÍREZ, J. M. Y RUIZ ROBLEDÓ, A.: *Manual de derecho autonómico de Andalucía*; Tecnos, Madrid, 2011.

²³⁶⁶ Sobre la combinación de los principios dispositivo y autonómico: “Es ésta una opción constitucional clave, consistente en hacer de la autonomía una facultad, una disponibilidad del sistema, no una imposición. De este modo, el «principio dispositivo» pasa a ser definitorio de las distintas modalidades de acceso a un determinado régimen de autogobierno territorializado, pero también de la correlativa arquitectura institucional (la organización de cada Comunidad Autónoma) y del correspondiente listado competencial asumido (el «techo» de cada CA)”. Y añade: “la opción constitucional clave va a residir en la proclamación genérica de un *principio autonómico* (norma de habilitación para acceder al autogobierno) por el que la autonomía de configura, entre otras cosas, como un horizonte tendencial, un referente final para el que caben concreciones a determinar por medio de normas infraconstitucionales (concreción legislativa). Se habla así de la existencia de un *principio dispositivo* para aludir al diseño jurídico de la actuación del principio autonómico: viene a afirmarse con esto que el acceso a la autonomía no es obligatorio ni vinculante; dependerá, por el contrario, de la activación, a voluntad (dispositivamente), de esa posibilidad por parte de los actores constitucionalmente legitimados para ello “. LÓPEZ AGUILAR, J. F.: “La organización territorial del Estado y las competencias de las Comunidades Autónomas” en *Derecho Constitucional*, vol. I; Tecnos, Madrid, 1999, p. 259 y 266.

principio dispositivo. Dicho texto tiene el carácter de “norma institucional básica”²³⁶⁷, y conforme al artículo 147.2 CE cuenta entre su contenido necesario, con la delimitación de las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución, y las bases para el traspaso de los servicios correspondientes a las mismas²³⁶⁸; posibilidad respecto a la que hay que tener en cuenta los artículos 148 y 149 del mismo texto, que esbozan la delimitación competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas²³⁶⁹. En este sentido, el artículo 149 CE²³⁷⁰ constituye el límite a la autonomía autonómica, determinando las competencias que en todo caso pertenecen al Estado. En cambio, en el caso de las Entidades locales²³⁷¹ hay que estar a los artículos 25 y 26 de la LRBRL, que contemplan las competencias que necesariamente tendrán que ejercer los municipios, delimitadas en torno a ciertas materias (artículo 25.2 LRBRL), en relación a la imperativa prestación de ciertos servicios (artículo 26.1.a LRBRL), o bien específicamente atendiendo a los habitantes (artículo 26.1.b, c y d LRBRL); no obstante, advierte que el municipio «*para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal*» (art. 25.1 LRBRL). Por tanto, focalizándonos sobre la competencia material encontramos diferente planteamiento en el caso de Comunidades Autónomas y Entidades locales; en el caso de las primeras, el régimen aplicable se sustenta sobre el carácter dispositivo, no solo en cuanto al acceso a ésta, sino también respecto a las competencias asumidas, determinándose por el correspondiente Estatuto atendiendo al listado de competencias reservadas al Estado; situación ésta sustancialmente diferente al régimen aplicable a las segundas como hemos visto.

²³⁶⁷ Expresión que utiliza el mismo artículo 147.1 CE: «*Dentro de los términos de la presente Constitución, los Estatutos serán la norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma y el Estado los reconocerá y amparará como parte integrante de su ordenamiento jurídico*».

²³⁶⁸ Así como: «*La denominación de la Comunidad que mejor corresponda a su identidad histórica*», «*La delimitación de su territorio*», y «*La denominación, organización y sede de las instituciones autónomas propias*».

²³⁶⁹ Sobre el caso andaluz, *vid.* JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Definición de un «espacio fiscal propio» para Andalucía: localización de nuevos recursos tributarios propios”, *Revista de estudios regionales*; 78, 2007.

²³⁷⁰ Se trata de un extenso listado de treinta y dos competencias para cuya consulta nos remitimos al propio texto constitucional. Eludimos la mención al artículo 148 dado el carácter temporal del listado cerrado de competencias que comprende, *vid.* SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General*, *op. cit.*, p. 486.

²³⁷¹ ORTEGA ALVAREZ, L. I.: *El régimen constitucional de las competencias locales*; Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1988. “Las competencias propias de las corporaciones locales”; Civitas, Madrid, 2003. SOSA WAGNER, F. Y DE MIGUEL GARCÍA, P.: *Las competencias de las corporaciones locales*; Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985.

Pasando a la competencia tributaria, el artículo 133.1 CE atribuye la potestad originaria para el establecimiento de tributos al Estado mediante Ley, aludiendo a la consabida reserva legal también presente en el artículo 31.3 del mismo texto²³⁷². Seguidamente, advierte en el artículo 133.2 que Comunidades Autónomas y Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, dentro de las condiciones que el propio texto constitucional y las leyes determinen. Esta atribución de potestades tributarias guarda relación con la atribución al Estado de competencia exclusiva en materia de «*Hacienda general y Deuda del Estado*» ex artículo 149.1.14.^a de la Carta magna, ya que el poder tributario que ejerzan tanto Comunidades Autónomas como Entidades locales encuentra límites en el marco legislativo perfilado por éste²³⁷³. La conexión entre dicha competencia exclusiva a favor del Estado y las potestades tributarias del artículo 133 CE, al trasluz del reparto de competencias tanto en relación al ingreso como al gasto, ha sido recientemente subrayada por la STC 130/2013:

«En lo relativo al art. 149.1.14 CE, basta ahora con señalar que este título sobre la hacienda general permite el Estado regular íntegramente su propia hacienda, así como establecer las instituciones comunes a las distintas haciendas y las medidas para su coordinación y para subvenir a su suficiencia (STC 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 4). En efecto, como hemos tenido ya ocasión de señalar, el art. 149.1.14 CE «no es obstáculo para que deba admitirse que la Hacienda privativa de las Comunidades Autónomas "es materia propia de dichas Comunidades"» (SSTC 14/1986, de 31 de enero, FJ 2 y 192/2000, de 13 de julio, FJ 6), pues la organización de la propia hacienda «es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica» (STC 14/1986, FJ 2). Ahora bien, por otra parte, ello no ha sido obstáculo tampoco para que del art. 149.1.14 CE, en relación con los

²³⁷² Artículo 31.3 CE: «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

²³⁷³ Con cierta frecuencia se cuestiona el concepto de “poder tributario originario del Estado”, una noción que se valora como superada en la actualidad: “La distinción surge en un marco histórico muy distinto: aquel en el que comienza a constituirse el concepto de soberanía política, concretada en la titularidad de los poderes para acuñar moneda, declarar la guerra y establecer tributos. En este marco –siglos XV y XVI– encuentra su más cabal significado la distinción entre poder originario y poder derivado. El primero se manifiesta plenamente coincidente con la acepción sociológica del término, como una categoría jurídica que rememora un poder autónomo, carente de ulteriores limitaciones externas al mismo, como un poder, en suma, que encuentra en su misma existencia la razón última y única de su actuación. [...] En consecuencia, tan originario es el poder financiero del Estado como el de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, ya que todos ellos encuentran reconocimiento explícito en el texto constitucional. Ahora bien, la no admisión de tal distinción no puede conducir a equiparar, pura y llanamente, el poder financiero de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales con el que es propio del Estado”. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 189 y 190. Cfr. LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Poder tributario. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma” en *Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 66 y ss.

arts. 133 y 157.3 CE, hayamos deducido que el Estado no es sólo competente para regular sus propios tributos, «sino también el marco general de todo el sistema tributario» (STC 192/2000, FJ 6) y los principios generales comunes del mismo (STC 116/1994, de 18 de abril), pues ello se considera plenamente compatible con las competencias tributarias y con la autonomía financiera y presupuestaria de las Comunidades Autónomas (STC 19/1987, de 17 de febrero). Pues bien, a la misma conclusión ha de llegarse respecto a la otra vertiente de la hacienda pública, la vertiente de los gastos públicos, de tal forma que corresponde al Estado no sólo el régimen jurídico de la ordenación de los gastos de la Administración del Estado, sino también el establecimiento de las normas y principios comunes de la actividad financiera de las distintas haciendas que tiendan a asegurar los principios constitucionales que, conforme a nuestra Constitución, han de regir el gasto público: legalidad (art. 133.4 CE); eficiencia y economía (art. 31.2 CE), asignación equitativa de los recursos públicos (art. 31.2 CE); subordinación de la riqueza nacional al interés general (art. 128.1), estabilidad presupuestaria (art. 135 CE; STC 134/2011, de 20 de julio) y control (art. 136 CE). Ello en modo alguno resulta contrario a la autonomía consagrada a favor de las Comunidades Autónomas pues éstas «gozarán de autonomía financiera (de gasto) en la medida en que puedan elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos», es decir, en que puedan decidir a qué objetivos destinan sus recursos sin condicionamientos indebidos (por todas, STC 192/2000, FJ 6 y las allí citadas)».

En el caso de las Comunidades Autónomas, se reconoce su autonomía financiera²³⁷⁴ en el artículo 156 CE; además de delimitar los recursos financieros de éstas, y advertir que «no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios» en el artículo 157 CE. En cuanto a las Entidades locales, el artículo 142 se refiere a éstas en términos de suficiencia financiera con el siguiente tenor literal: «Las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones

²³⁷⁴ La STC 37/1987 relacionó la expresión extrafiscal del tributo concepto de autonomía en el ámbito autonómico: «(...) ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria -y, en concreto, su poder de imposición- en relación con la consecución de objetivos no fiscales. Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal -como parte integrante de su autonomía financiera- en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma. En consecuencia, las comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía»».

respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas»; esta comprensión de la autonomía financiera local a través de esta suficiencia financiera ha sido precisada en la STC 134/2011:

«En cuanto a la autonomía financiera de los entes locales, hemos afirmado que es «el principio de suficiencia de ingresos y no el de autonomía financiera el que garantiza la Constitución española en relación con las haciendas locales, suficiencia de medios que, como hemos señalado también en reiteradas ocasiones, constituye el presupuesto indispensable para posibilitar la consecución efectiva de la autonomía constitucionalmente garantizada (STC 96/1990, de 24 de mayo, F. 7). En efecto, el principio de autonomía que preside la organización territorial del Estado (arts. 2 y 137) –hemos afirmado–, ofrece una vertiente económica importantísima, ya que, aun cuando tenga un carácter instrumental, la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines (STC 237/1992, de 15 de diciembre, F. 6). La autonomía de los entes locales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas» (STC 48/2004, de 25 de marzo, F. 10). En consecuencia la autonomía financiera de los entes locales se manifiesta en «la plena disponibilidad de sus ingresos sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión para poder ejercer sus competencias propias», lo que conlleva que la «libertad para establecer el plan de ingresos y gastos, en definitiva el presupuesto, no se establece constitucionalmente con carácter absoluto», de manera que los criterios constitucionales limitativos de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas «son transportables al ámbito de la Administración local» (STC 237/1992, F. 6)».

El Tribunal Constitucional declara así que considera aplicables a la “suficiencia financiera” que rige en el ámbito local los límites vinculados a la autonomía financiera; aunque también advierte la diferente dimensión de una y otra, como igualmente se asume en el debate doctrinal, no cabe equiparación entre ambos planteamientos, que encuentran su fundamento en la diferente noción de autonomía sobre la que se diseña la arquitectura de Comunidades Autónomas y Entidades locales. En este sentido, resulta clave destacar las diferentes capacidades normativas dichos entes, circunstancia que repercute en la autonomía financiera que pueden detentar, habida cuenta entre otras circunstancias, de la clara repercusión del principio de reserva de ley.

Hasta esta momento, hemos examinado el diferente mecanismo de atribución de competencias materiales utilizado para Comunidades Autónomas y Entidades locales, siendo la atribución material expresa de las primeras significativamente mayor que el de las segundas, para cuya concreción tenemos que acudir a la legislación, lo que conviene

subrayar que se traduce en una indefinición que podría dar lugar a una ampliación de éstas. En este sentido, en el caso de las primeras se trata de una atribución por exclusión, es decir, pueden asumir las competencias que el Estado no reserva para sí; mientras en el caso de las segundas, se realizan por inclusión, teniendo que ceñirse al listado de competencias que enumera el legislador, sin perjuicio de la advertencia de que el municipio «*puede promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal*» del artículo 25.1 LRBRL. Coherentemente con este diseño, la Constitución articula la financiación de tales competencias apoyándose sobre las nociones no equivalentes de autonomía financiera y “suficiencia financiera”, referidas a Comunidades Autónomas y Entidades locales, respectivamente. Estos sistemas de atribución de competencias, y de correlativa financiación, se construyen a la luz de la diferente potestad normativa de dichos entes territoriales, de modo que la ausencia de potestad legislativa de los Entes locales implica la dependencia del legislador tanto para la concreción de las competencias materiales, a través de la LRBRL; como para el diseño de los mecanismos de financiación, mediante el TRLRHL, en observancia del principio de reserva de ley tributaria. En este sentido, la flexibilización de dicho principio ha constituido la solución para compatibilizar sus exigencias con la autonomía financiera local en su comprensión como “suficiencia financiera”²³⁷⁵.

Por último, hacer mención por su especial interés al tratamiento competencial que reciben las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter público diferentes de los tributos, cuya naturaleza ha sido ya abordada en un momento anterior del discurso, que a juicio de algún autor escaparían a los criterios con sede en el art. 133 CE aduciendo lo que sigue: “El consentimiento para establecer prestaciones patrimoniales públicas coactivas distintas a los tributos no se tiene, constitucionalmente, que regir por el reparto competencial del art. 133 CE, sino que debe regirse por cualquier fórmula que permita hacer realidad el fundamento que según el TC, históricamente da origen al principio de legalidad tributaria y que no es otro que el de que «las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos previamente consentidas por sus representantes (FJ 3º, párrafo 3º, Sentencia 185/1995)”²³⁷⁶. Aunque no abordaremos las

²³⁷⁵ Como señaló CALVO ORTEGA, afirmando que prevalecía el principio de reserva de ley sobre la autonomía local: “En definitiva, se trata de dos principios, normalmente recogidos en los textos constitucionales (en cuanto ambos suponen atribución de poder), que se presentan con unos efectos antitéticos: la reserva de ley significa un contenido mínimo para determinadas normas emanadas del poder legislativo y la autonomía municipal hace referencia a grupos de materias o zonas de actividad social cuya regulación y gestión corresponden a los municipios. el carácter relativo o limitado de la reserva de ley reduce este aparente antagonismo a aquellos elementos del tributo cubiertos por este instituto constitucional”. “La Reforma de las Haciendas Locales” en *Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal*, tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 74.

²³⁷⁶ RAMALLO MASSANET, J.: “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *op. cit.*, p. 262. Citado por GARCÍA NOVOA, C.: *El concepto de tributo, op. cit.*,

implicaciones de este interesante planteamiento, sí advertimos que las premisas que esboza aumentan el interés de la distinción entre las categorías de prestaciones patrimoniales de carácter público y los tributos que expusimos en un momento anterior del presente discurso²³⁷⁷. Seguidamente pasamos a analizar cómo condiciona el planteamiento expuesto el tratamiento que recibe la extrafiscalidad por parte de las diferentes modalidades de entes públicos territoriales

5.2.2 Comunidades autónomas

El artículo 157.1 CE enumera los mecanismos de financiación en el haber de las Comunidades Autónomas, contemplando tributos propios en cualquiera de sus modalidades, impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. En cuanto a los primeros, la potestad legislativa con que cuentan las Comunidades Autónomas posibilita la creación *ex novo* de tributos extrafiscales, siempre respetando las limitaciones derivadas de la prohibición de doble imposición que solventa el artículo 6 de la LOFCA, sobre el que después volveremos en profundidad, así como las contenidas en el artículo 9 del mismo texto legal²³⁷⁸; de hecho, el espacio fiscal autonómico está poblado de numerosos tributos de carácter extrafiscal –o pretendidamente extrafiscal como expusimos *ut supra*–. A título de ejemplo, son frecuentes los impuestos que apelan a la causa ambiental²³⁷⁹; como el Impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales²³⁸⁰ o el derogado Impuesto cántabro sobre las bolsas de plástico de un solo uso²³⁸¹. No obstante, recordemos que la extrafiscalidad no solo se manifiesta mediante la creación de tributos *ex novo*, sino que también puede adquirir formas muy diversas, como materializarse en forma de recargos o beneficios tributarios como venimos exponiendo

p. 178.

²³⁷⁷ *Vid.* Comienzo del presente Capítulo.

²³⁷⁸ Nos remitimos al tratamiento de los límites que encuentra la extrafiscalidad en un momento posterior del discurso.

²³⁷⁹ Tomando como referencia la protección ambiental, cuna de múltiples tributos de carácter extrafiscal, a título de ejemplo, se puede obtener una visión de conjunto de las actuaciones al respecto por la Comunidad autónoma andaluza en: GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente: especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*; Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.

²³⁸⁰ Creado por Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

²³⁸¹ Creado por Ley cántabra 11/2010, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y de contenido financiero; actualmente derogado.

a lo largo del presente trabajo²³⁸². En cuanto a los recargos, habida cuenta de su condición de mecanismo extrafiscal de acuerdo con la clasificación expuesta en un momento anterior del discurso, nos remitimos a su tratamiento al final del presente capítulo.

En el caso de los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, es necesario examinar si ésta implica competencias normativas, y las condiciones de éstas, conforme el artículo 10.Tres de la LOFCA. Al respecto, los artículos 45 a 53 de dicho texto legal regulan las condiciones para el ejercicio de las competencias normativas en relación a estos tributos cedidos; por tanto, observando tales condiciones, cabría la introducción de objetivos extrafiscales por parte de las Comunidades Autónomas. En este sentido, el artículo 46.1.c prevé el establecimiento de deducciones en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas atendiendo a circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta; con la condición de que que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de una o varias de las categorías de renta. En aplicación de esta previsión, *exempli gratia*²³⁸³, la Ley 10//2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón prevé deducciones²³⁸⁴ por causas tan heterogéneas como nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos, adopción internacional, cuidado de personas dependientes, donaciones con finalidad ecológica, adquisición de vivienda habitual por víctimas del terrorismo, adquisición de vivienda en núcleos rurales, inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil (MAB), inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación, adquisición de libros de texto, arrendamiento de vivienda habitual y arrendamiento de vivienda social.

Dicha regla de doble competencia ha sido objeto de especial atención en este ámbito, apuntándose la importancia de evolucionar hacia una concepción más laxa de la misma²³⁸⁵, hasta el punto de afirmarse que la ausencia de competencia material no sería

²³⁸² Nos remitimos al examen de la estructura del tributo extrafiscal que realizamos posteriormente, en el que analizamos las diferentes manifestaciones que presentar la finalidad ajena a la puramente recaudatoria.

²³⁸³ Se puede obtener una visión esquemática y actualizada del resto de las Comunidades autónomas en: AA.VV.: *Memento práctico Fiscal*; Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013. AA.VV.: *Todo Fiscal*; CISS, Madrid, 2013.

²³⁸⁴ Artículos 110-2 a 110-13 de la Ley.

²³⁸⁵ ALONSO MADRIGAL, F. J.: “La tributación medioambiental y la energía”, *op. cit.*, p. 672 y 673. WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*; Jus Publicum, Tübingen, 2005, p. 184 y ss.

causa para recurrir un tributo extrafiscal, desvinculándose las competencias fiscales de las materiales que residen en los artículos 148 y 149 CE²³⁸⁶. Desde nuestro de vista, si bien es cierto que la regla de doble competencia puede generar lo que algún autor ha denominado asimetrías competenciales²³⁸⁷; como contrapunto, desligar taxativamente ambas perspectivas creemos que podría generar también situaciones particularmente graves que resquebrajarían el principio democrático²³⁸⁸; *grosso modo*, podrían generarse mandatos contradictorios o actuaciones redundantes en torno a un mismo fin, entre otras incoherencias cuya concreción requeriría analizar cada ámbito en particular. La clave está en la utilización de técnicas de coordinación que rijan las medidas vinculadas a la distribución material de competencias con la proyección extrafiscal del tributo en cada ámbito²³⁸⁹, con la finalidad de orquestar la totalidad de instrumentos existentes en cada uno de los ámbitos competenciales. Es imprescindible por tanto, un estudio transversal de las medidas adoptadas en cada ámbito, como vía para superar las ineficiencias que muestra una regla tan genérica como la de doble competencia que requiere ser perfilada; en este sentido, ha de subrayarse la accidentada realidad que está llamada a resolver, abarcando situaciones tan heterogéneas como, *exempli gratia*, los problemas ambientales o la igualdad de género²³⁹⁰. Hasta la determinación de tales reglas, las competencias materiales actúan como soporte *ratione materiae* de la intervención extrafiscal, aunque no resuelven plenamente el problema, habida cuenta que la interacción entre medidas de diferente signo puede generar la concurrencia de mensajes con carga extrafiscal contradictorios.

En otro orden de cosas, el art. 6 de la LOFCA antes citado ha sido objeto de

²³⁸⁶ DE LA HUCHA CELADOR, F.: "El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 287.

²³⁸⁷ *Ibidem*, p. 288.

²³⁸⁸ En palabras de ALONSO MADRIGAL: "Téngase en cuenta, por un lado, que los tributos medioambientales son un instrumento «blando», no coactivo o cuanto menos con un grado reducido de coacción, mientras que el legislador material pueden crear prohibiciones y mandatos rígidos; y, por otra parte, estas diferencias en cuanto a los fines o a los valores contenidos en las respectivas leyes son la consecuencia de la coexistencia de distintas instancias de poder democráticamente legitimadas; por lo que si se excluyeran ciertos fines o criterios de valoración, se resentiría de forma más que objetable el principio democrático". "La tributación medioambiental y la energía", *op. cit.*, p. 673.

²³⁸⁹ "[...] Sería aconsejable el establecimiento de un marco de la política fiscal medioambiental, bien sea a nivel estatal o autonómico, en el que se incluyan la totalidad de acciones ambientales de carácter fiscal". PORTILLO NAVARRO, M. J.: "Los impuestos ambientales propios de las Comunidades Autónomas", *Impuestos*; núm. 14, 2006, p. 154 y ss.

²³⁹⁰ Como ejemplo de uno de los campos que han sido objeto de introducción de medidas de carácter fiscal. Entre otros muchos, *vid.* ORENA DOMÍNGUEZ, A.: "La política fiscal desde una perspectiva de género" en *Fiscalidad e igualdad de género*; Dykinson, Madrid, 2012.

modificaciones a través de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre; en cuanto al reparto del espacio imponible entre Estado y Comunidades Autónomas, como es lógico de forma acorde a las previsiones constitucionales, establece en su apartado segundo que:

«Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas».

De otro lado, en cuanto a las relaciones entre Comunidades autónomas y Entidades locales se advierte en el apartado tercero que:

«Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

La disposición antes citada incorpora modificaciones en aras a «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 autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales»²³⁹¹. Por tanto, se introduce esta prohibición de concurrencia de tributos en relación al mismo hecho imponible como pauta para regular la interacción entre Comunidades Autónomas y Entidades locales en el contexto del espacio fiscal respecto de la intervención de las primeras; en relación a la aplicación de esta regla resulta de interés traer a nuestro discurso el siguiente fragmento de la STC 96/2013, que remitiéndose a diversos apuntes de la STC 122/2012, extracta que:

«Para determinar si se ha producido una duplicidad de hechos imposables, al ser

²³⁹¹ Apartado V del Preámbulo a la 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.

este último un concepto estrictamente jurídico, es necesario partir de la redacción que los legisladores autonómico y estatal hayan dado a este elemento del tributo (STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3), si bien «el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponible, de manera que "no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponible de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponible de ambos impuestos " (STC 122/2012, FJ 4). Por tanto, el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también "los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada... o los supuestos de no sujeción y exención", extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible (STC 122/2012, FJ 7). Entre los elementos a comparar se encuentra lógicamente la posible concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o, en alguno de sus elementos, (STC 122/2012, FJ 4), si bien teniendo en cuenta, como también hemos reiterado, que para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5). En definitiva, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imponible, que es lo prohibido en el art. 6 LOFCA, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo». (STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4)».

Por consiguiente, el TC da cuenta de que en realidad se trata de un análisis que trasciende del análisis de la literalidad del hecho imponible para ahondar en la estructura del gravamen en cuestión; y precisamente a colación de esta cuestión, enlaza con un pronunciamiento previo a la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA. En este sentido, confrontando los pronunciamientos posteriores a este retoque legislativo (SSTC 122/2012, 196/2012, 197/2012, 208/2012, 210/2012, entre otros) con los anteriores (sin ánimo de exhaustividad, tales como las SSTC 289/2000, 168/2004 o 179/2006), encontramos que en ambos casos el análisis estructural del tributo cobra especial relevancia. No obstante, en relación a estos pronunciamientos precedentes ya se advirtió que este análisis en sede constitucional de los tributos extrafiscales ha suscitado críticas, aduciendo que sería suficiente con la modificación de algunos elementos o aspectos estructurales del hecho imponible en el tributo autonómico para no infringir esta prohibición de coincidencia de

hechos imponibles, alegando que cualquier otra interpretación de los límites de la LOFCA supondría frustrar a las Comunidades autónomas en relación a una posibilidad reconocida constitucionalmente²³⁹². A título de ejemplo de estos exámenes estructurales, en la STC 179/2006, dictada a colación del Impuesto extremeño sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, y previa a la citada modificación de la LOFCA, se desarrolla en los siguientes términos:

«[...] es un tributo directo de carácter real que “grava los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan en el medio ambiente” (art. 1.1), señalando la Ley cuestionada que el objeto del tributo son “los bienes muebles e inmuebles» que «estén afectos o vinculados a procesos productivos, prestaciones de servicios, ejecuciones de obras o realización de actividades” (art. 1.2), destinadas a la “producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas” (art. 1.3). El hecho imponible lo constituye, entonces, “la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo” (art. 2.1). Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas “titulares de los elementos patrimoniales” sometidos a tributación (art. 5.1), siendo titular del elemento patrimonial “quien realice las actividades que integran el objeto del tributo sirviéndose de las instalaciones y estructuras” (art. 6.1). La base imponible es “el valor productivo de los elementos patrimoniales” (art. 7.1), que estimará en función “de la participación de los elementos patrimoniales sujetos en la composición de los precios de fabricación o costes de producción” (art. 6.2). Para los procesos de producción de energía eléctrica, la base imponible será “el mayor de los resultados” siguientes (párrafo 1 del art. 8, en la redacción que le dio la disposición adicional segunda de la Ley 5/2000, de 21 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2001): de un lado, el resultado de capitalizar al 40 por 100 el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad Autónoma durante los tres últimos ejercicios anteriores al devengo el impuesto (art. 8.1); de otro lado, la producción bruta media de los tres últimos ejercicios expresada en kilowatios por hora (Kw/h) multiplicada por el coeficiente 7 en el caso de la energía termonuclear o por el coeficiente 5 en el caso de tener otro origen (art. 8.2). Y para el transporte de energía, telefonía y telemática la base imponible la constituye la extensión de las estructuras fijas expresada en kilómetros y en número de postes o antenas no

²³⁹² MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, *op. cit.*, p. 506. La autora remite a las SSTC 186/1993 y 289/2000.

conectadas entre sí por cable (art. 8.3). El tipo de gravamen aplicable a la base imponible calculada para los procesos de producción de energía es del 3 por 100, mientras que el tipo de gravamen o tarifa para el transporte de energía, telefonía y telemática es de 100.000 pesetas por kilómetro, poste o antena (art. 9, en la redacción que le dio la disposición adicional segunda de la Ley 3/1999, de 22 de diciembre, de los presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2000). El devengo del tributo se produce al día 30 de junio, salvo en los supuestos de cese en las actividades, en cuyo caso, el devengo se produce el mismo día del cese (art. 10, en la redacción que le dio la disposición adicional vigésima segunda de la Ley de la Asamblea de Extremadura 11/1997, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma para 1998). Finalmente conviene señalar que, conforme a su disposición adicional primera, la recaudación obtenida con el tributo autonómico se afectará a financiar “medidas y programas de carácter medioambiental”».

Volviendo sobre la STC 96/2013 como exponente de la forma de proceder en sede jurisprudencial en la aplicación del art. 6.Tres de la LOFCA, encontramos que el punto de partida es el hecho imponible del tributo; en este sentido, recordemos que éste constituye el presupuesto fijado por la ley cuya realización desencadena el nacimiento de la obligación tributaria principal, y que en el caso del tributo extrafiscal constituía una suerte de reverso del deber público cuya realización se pretende conminar a través de la inyección de una carga suasoria en el gravamen en cuestión. Por consiguiente, la plena observancia del deber público en cuestión a través del que encuentran realización los derechos sociales y de solidaridad, debería suponer la plena neutralización de la carga fiscal; ahora bien, cuando dicha observancia sea parcial, los elementos de cuantificación y, a la postre, la estructura del tributo extrafiscal en general, debe ejercer una función moduladora. De forma acorde con este planteamiento aunque se toma como punto de partida el hecho imponible, después se examina la estructura del tributo en general, desarrollando además una especie de examen de idoneidad en relación al fin pretendido para examinar la medida resulta proporcional en relación al objetivo extrafiscal pretendido.

De acuerdo con su nueva redacción, el art. 6.Tres de la LOFCA prohíbe la concurrencia de hechos imposables entre los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas y los gravámenes locales; aunque admite que los tributos autonómicos recaigan sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. Por consiguiente, de acuerdo con el planteamiento que venimos exponiendo a lo largo de nuestro discurso, es posible que acaezcan situaciones de doble o plurimposición en relación a un mismo objeto imponible; no obstante, habida cuenta que la carga fiscal resultante de la concurrencia de gravámenes podría menoscabar los derechos individuales. En este sentido, se han aducido en ocasiones como motivo de inconstitucionalidad la vulneración de éstos; *exempli gratia*, en la primigenia STC

37/1987 relativa al Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas respecto del derecho de propiedad privada; o en la más reciente STC 96/2013 a colación del citado Impuesto aragonés sobre las grandes áreas de venta en relación a la libertad de empresa. En este segundo caso, con el objeto de verificar si existe menoscabo sobre tal libertad, se recurre a la construcción del contenido esencial que ha sido objeto de exposición en un momento anterior del discurso, examinando en relación a la medida que: «(a) se dicte dentro del ámbito competencial respectivo, (b) persiga un fin legítimo y (c) resulte proporcionada al objeto que se orienta».

5.2.3 Entidades locales

Pasando a las Entidades locales, entre los mecanismos de financiación previstos en el artículo 2 del TRLRHL observamos que la finalidad extrafiscal está presente en los tributos propios, aunque de forma diferente al caso de las Comunidades Autónomas. La ausencia de potestad legislativa y la ineludible observancia del principio legalidad tributaria sobre el que ya hemos reflexionado, ocasionan que sea el legislador estatal quien determine las posibilidades tributarias de las Entidades locales, apoyándose en el reglamento *«siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad»*²³⁹³. Dicha concepción alude al carácter relativo de la reserva de ley, sobre el que se ha precisado que *«no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 CE; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos. Así, y con relación al tipo de gravamen, este Tribunal ha considerado que se trata de un elemento esencial en la definición del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la ley; sin embargo, cuando se está ante tributos de carácter local puede el legislador hacer una parcial regulación de los tipos, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por la Corporación local a la que corresponderá la fijación del tipo que haya de ser aplicado (SSTC 179/1985 y 19/1987)»*²³⁹⁴; puntualizando seguidamente que *«en cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede*

²³⁹³ Según la STC 233/1999, que cita a su vez las sentencias 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987 y 99/1987.

²³⁹⁴ STC 221/1992.

desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata»²³⁹⁵. Se plantea así el carácter relativo de la reserva de ley tributaria que se pusiera de manifiesto al expresar que «la reserva de ley se limita a la creación de tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo»²³⁹⁶.

Es un hecho que actualmente los beneficios tributarios en el ámbito local son establecidos por ley, pero admiten colaboración reglamentaria para la precisión de algunos de sus elementos; pero atendiendo al objeto de nuestro trabajo, nos interesa especialmente la postura doctrinal que apela a la tutela de los derechos individuales para esgrimir la vigencia de la reserva de ley tributaria en relación a las exenciones²³⁹⁷. Según esta teoría, la reserva de ley que afecta obviamente al hecho imponible, tendría una función tuitiva respecto de los intereses generales, que conectaría con el establecimiento de un sistema tributario justo; sin embargo, este planteamiento defiende que este interés general tendría un carácter difuso en el caso de las exenciones, que conminaría a aplicar una preferencia de ley más que la reserva, que garantizaría suficientemente la protección de estos intereses generales. Ahondamos con más detalle en esta cuestión al abordar el principio de legalidad en un momento posterior del discurso; no obstante, adelantamos que la solución actual consistente en la delimitación

²³⁹⁵ *Idem.*

²³⁹⁶ STC 6/1983.

²³⁹⁷ “Si admitimos que el fundamento de la reserva es la tutela de los intereses generales, no es difícil entender que hay un interés general en regular por ley la exenciones como lo hay en regular los hechos imposables. Sin embargo, ese «interés general» es un interés difuso, que prácticamente no tiene contenido. Si lo identificamos con el interés general en disponer de un sistema tributario justo, en el que no existan privilegios, seguramente bastará con que al reserva de ley cubra el hecho imponible pues, de este modo, la exención quedará cubierta por una preferencia de ley que es, a mi juicio, garantía suficiente de ese interés general: el legislador decidirá, en cada caso, si conviene o no deslegalizar una exención. De otro modo se limitan innecesariamente las posibilidades del poder legislativo”. SIMÓN ACOSTA, E. Y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: *Curso de hacienda local: recursos, presupuesto y gasto*; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, p. 45.

parcial de los beneficios tributarios por parte del legislador, para su concreción posterior en sede reglamentaria; nos parece la solución que mejor coherencia las exigencias del principio de reserva de ley tributaria, con los principios de subsidiariedad y autonomía municipal en su expresión fiscal.

En este sentido, admitimos que formalmente se delimita por ley el hecho imponible del tributo, de modo que cualquier derogación de éste, total o parcial, mediante cualquiera de las técnicas normativas –bonificaciones, exenciones, o beneficios tributarios, en definitiva– *a priori* debería producirse mediante norma del mismo rango. Creemos que es interesante ahondar en la razón de ser de esta reserva de ley en su proyección sobre el hecho imponible, en la que encontramos un carácter bifronte: de una parte, modularía el componente coactivo connatural al tributo; de otra parte, transferiría legitimidad democrática al tributo, en cuanto la fuente de la ley sería expresiva de la soberanía popular, que deposita en este instrumento su confianza, tanto para detraer recursos para financiar los gastos públicos como, desde otra perspectiva, para poner éste al servicio de los intereses generales. Desde este punto de vista, parece que cualquier derogación del hecho imponible en favor de otras formas de satisfacer estos intereses generales debería producirse recurriendo también al vehículo de la ley. Sin embargo, defendemos que esta desvitalización del hecho imponible en el caso de las Entidades locales debe valorarse desde una perspectiva formal y material; desde la primera, debe tenerse en cuenta que dichos beneficios tributarios se configuran colaborativamente entre ley y reglamento, de modo que en sede legislativa se determinan los parámetros necesarios para evitar cualquier desviación en cuanto a los objetivos a alcanzar. En este sentido, esta perspectiva conecta con la dimensión material del problema, la intervención de la ley transferiría la legitimidad democrática relacionada con los intereses generales del Estado; sin embargo, se trata de una perspectiva incompleta, ya que éstos deben encontrarse con los propios obligados tributarios del municipio, en virtud de los que es lógico que, al menos, se puedan modular los beneficios tributarios a aplicar. A título de ejemplo, el artículo 96.3.a) del TRLRHL prevé una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consume el vehículo, atendiendo a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente; a partir de dicha horquilla, es cuestión del Ayuntamiento establecer en la correspondiente Ordenanza hasta qué punto la protección del medio ambiente debe tenerse en cuenta.

Desde una óptica comparativa, encontramos que este diferente planteamiento de la extrafiscalidad autonómica y local guarda conexión con la diferente noción de autonomía sobre la que una y otra se fundamenta. En el caso autonómico, se trata de

autonomía financiera como declara el artículo 156.1 CE²³⁹⁸, que se traduce en la posibilidad de crear impuestos así como en la articulación de los correspondientes beneficios tributarios. La regla de doble competencia debería precisar en este caso los objetivos a alcanzar en el marco de las competencias asignadas, y respetando dicha delimitación, cabrá la derogación del hecho imponible no en perjuicio de los intereses generales, sino para satisfacerlos mediante una conducta diferente a la recaudatoria. De hecho, el tenor literal del precepto constitucional citado anuda la autonomía autonómica a la coordinación con la Hacienda estatal, pero también a la solidaridad entre todos los españoles, que supondría la materialización de los derechos sociales y económicos del Capítulo III del Título I de la Constitución²³⁹⁹.

En cambio, en el caso local, la autonomía financiera se define mediante la noción de suficiencia financiera²⁴⁰⁰ que cobija el artículo 142 CE²⁴⁰¹, que como se ha observado presenta una dimensión menor, hecho diferencial que no supone que se cercene la realización de los derechos de tercera generación que expresaría el principio de solidaridad. Sin embargo, en este caso, se proyecta dicho principio de forma menos particularizada, atendiendo a su reconocimiento por el artículo 138.1 de la Constitución, cuyo tenor literal reza «*el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular*», que conecta el fenómeno extrafiscal con los principios de coordinación y subsidiariedad²⁴⁰². Esta ausencia del reconocimiento particular del principio de solidaridad para el ámbito local, podría avalar que el legislador estatal sea el que enumere los objetivos a alcanzar, e incluso cifre horquillas para los beneficios tributarios de los impuestos; sin embargo, atendiendo al principio de subsidiariedad, es

²³⁹⁸ «*Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*».

²³⁹⁹ Nos remitimos al siguiente punto del presente trabajo, en el que ahondamos más en dicha cuestión.

²⁴⁰⁰ Sobre el contenido de esta noción, es interesante consultar: FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: "La Reforma de las Haciendas locales" en *Modificaciones y Panorama Actual del Régimen Local Español*; Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional, Granada, 2000, p. 477 y ss.

²⁴⁰¹ «*Las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas*».

²⁴⁰² En el ámbito de la fiscalidad medioambiental, se ha subrayado el papel de los principios de suficiencia (art. 142 CE), subsidiariedad (art. 5 TCE) y coordinación. GARCÍA-MONCÓ, A. M.: "La tributación medioambiental en el ámbito municipal", *op. cit.*, p. 370.

necesario modular dichos parámetros atendiendo a las necesidades locales. Desde una perspectiva más pragmática, sería imposible atender los requerimientos de los numerosos Entes locales, habida cuenta de la diferente naturaleza que éstos pueden llegar a presentar entre sí.

5.3 Competencia material

La extrafiscalidad es susceptible de análisis conforme a un criterio *ratione materiae*, observándose cierta proximidad con los ámbitos propios del derecho penal y administrativo que pasamos a examinar someramente. Comenzando el análisis a partir de la conexión entre el Derecho tributario y el Derecho penal, recordemos que BERLIRI²⁴⁰³ advirtió que los tributos no pueden constituir sanción a un ilícito, estando al servicio de la financiación de los gastos públicos. Sin embargo, el problema se ha focalizado²⁴⁰⁴ en relación a la expresión extrafiscal del tributo, puesto que alberga un componente suasorio habida cuenta que su finalidad es operar cierta modificación de conductas, y además tiene repercusiones económicas, rasgos ambos compartidos con la sanción. Adicionalmente, se ha advertido que la desnaturalización del tributo extrafiscal podría tornar a éste en una sanción²⁴⁰⁵.

Antes de apuntar ciertos rasgos diferenciales entre tributo y sanción conviene apuntar las notas características sobre las que se apoya ésta²⁴⁰⁶: 1) “La sanción se caracteriza inicialmente, frente a los restantes actos de contenido desfavorable, por su carácter reaccional respecto de una conducta ilícita”²⁴⁰⁷, 2) “Sanción, en sentido técnico, existe solamente cuando a la conducta ilícita se anuda la imposición de una privación de derechos con una finalidad represiva (de castigo) de la infracción, y preventiva o disuasoria de conductas similares, sin que dicha privación deba guardar una relación cuantitativa exacta con el volumen del daño causado”²⁴⁰⁸; y 3) Tanto el establecimiento como la imposición de la sanción están sujetos a un procedimiento especialmente riguroso. Pues bien, estas notas nos permiten analizar los rasgos diferenciales entre las

²⁴⁰³ BERLIRI, A.: *Principi di diritto tributario*, vol. I; Giuffrè, Milano, 1952, p. 219 y ss.

²⁴⁰⁴ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 64.

²⁴⁰⁵ MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, *op. cit.*, p. 510.

²⁴⁰⁶ Siguiendo a SANTAMARÍA PASTOR en *Principios de Derecho Administrativo General*, *op. cit.*, p. 387 y ss.

²⁴⁰⁷ *Ibidem*, p. 388.

²⁴⁰⁸ *Idem*.

sanciones y los tributos extrafiscales, al hilo de las que expondremos algunas de las observaciones vertidas por la literatura científica en torno a la cuestión.

En primer lugar, la sanción se articula a través del concepto nuclear de conducta ilícita que, al trasluz del principio de tipicidad²⁴⁰⁹, implica la existencia de un catálogo de conductas generadoras de una respuesta reaccional ante la observancia de cierta carga de antijuridicidad, definida ésta a su vez como “un juicio negativo de valor que recae sobre un comportamiento humano y que indica que ese comportamiento es contrario a las exigencias del Ordenamiento jurídico”²⁴¹⁰. En cambio, recordemos que el hecho imponible del tributo extrafiscal contiene un deber público con fundamento en los derechos sociales o de solidaridad; en relación a estos deberes públicos, advertimos en un momento anterior del discurso que contrastan con las obligaciones en algunos aspectos²⁴¹¹: es cierto que el beneficio tributario presenta un contenido determinado y concreto de las prestaciones a desempeñar para su enervamiento; ahora bien, aunque puedan suponer ciertas prestaciones para determinados sujetos, se trata de conductas en interés general o de la colectividad, y además no se corresponden con un derecho subjetivo con un titular concreto que reclame la realización de la prestación personal. Por consiguiente, la conducta ilícita que define el tipo de la sanción y el hecho imponible del tributo extrafiscal obedecen a fundamentos sustancialmente diferentes.

En segundo lugar, el tributo extrafiscal en caso alguno podrá suponer una privación de los derechos patrimoniales a riesgo de incurrir en inconstitucionalidad manifiesta, en este sentido, nos remitimos a un momento anterior del discurso en el que expusimos la construcción del contenido esencial y los márgenes tributarios de actuación²⁴¹², apuntando que el tributo extrafiscal encontraría fundamento en la función social de los derechos individuales. Además, para que el tributo incida sobre el correspondiente derecho patrimonial resulta inexorable su previa existencia; es decir, para que se produzca cierta repercusión sobre el derecho de propiedad privada o el acceso a ésta, resulta inexorable que este derecho se materialice; en otras palabras, el tributo extrafiscal exige de la ineludible existencia de un objeto imponible, una manifestación de capacidad económica bajo cualquiera de sus modalidades sobre la que recaiga la carga tributaria, imperativo que la doctrina tributaria canaliza a través del

²⁴⁰⁹ *Ibidem*, p. 396 y ss.

²⁴¹⁰ MUÑOZ CONDE, F. Y GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho penal. Parte general*, 8.^a ed.; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, p. 252.

²⁴¹¹ De acuerdo con los criterios para delimitar deberes públicos y obligaciones que expone SANTAMARÍA PASTOR en *Principios de Derecho Administrativo General*, *op. cit.*, p. 346.

²⁴¹² *Vid.* Capítulo Tercero del presente trabajo.

principio de capacidad económica. Pues bien, precisamente en este punto ha encontrado la jurisprudencia otras de las notas diferenciales entre tributos extrafiscales y sanciones; en palabras de la STC 276/2000:

«[...] como hemos afirmado en ocasiones, el legislador puede establecer tributos con una función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, F. 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva 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 tiene que constituir una manifestación de riqueza [STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; STC 186/1993, de 7 de junio, F. 4 a)]. Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito”.

Este criterio de la imperativa existencia del principio de capacidad económica como criterio de delimitación ha sido secundado por la doctrina²⁴¹³, que subraya que la ausencia de éste cede paso en el ámbito sancionar a otros elementos configuradores como la tipicidad de los hechos, el examen de culpabilidad de los sujetos, el análisis de las circunstancias concurrentes o la propia conducta desempeñada por el infractor²⁴¹⁴. En otro orden de cosas, aceptar la presencia el principio de capacidad económica como nota diferencial entre tributo extrafiscal y sanción, remite al nudo gordiano de la extrafiscalidad: la cuestionada presencia de dicho principio²⁴¹⁵. En este sentido, recordemos que algún autor acuña la categoría de “extrafiscalidad irregular” en referencia a estos tributos que eluden el principio de capacidad económica, de modo que según sus planteamiento, cabría diferenciar la extrafiscalidad irregular respecto de las

²⁴¹³ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 64. A su vez, este autor cita a ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, op. cit., p. 48.

²⁴¹⁴ CALVO ORTEGA, R.: “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, op. cit., p. 105.

²⁴¹⁵ Es mucha la literatura científica que se ha vertido en torno a esta cuestión, de hecho, en el presente trabajo fue objeto de tratamiento en un momento anterior de nuestro discurso. A meros efectos operativos, nos remitimos además al siguiente trabajo focalizado sobre el ámbito de la tributación medioambiental: SOLER ROCH, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación ambiental”, op. cit.

sanciones: “[...] atendiendo a los criterios elaborados por el Tribunal Constitucional al enjuiciar diversas figuras tributarias que presentaban algunos rasgos propios de las sanciones, no cabría atribuir naturaleza sancionadora a la extrafiscalidad irregular. La analogía funcional entre esta clase de extrafiscalidad y las sanciones no permite confundir ambos fenómenos, ni subsumir el primero en el segundo”²⁴¹⁶; no obstante, reconoce la existencia de una analogía manifiesta entre sanciones y extrafiscalidad irregular²⁴¹⁷. Además, este autor aporta interesantes observaciones aduciendo que la extrafiscalidad irregular, a pesar de eludir el principio de capacidad económica y obviar la finalidad recaudatoria, podría resultar preferible a las sanciones por generar un impacto menor sobre los derechos fundamentales habida cuenta que, además, se trata de una intervención sobre conductas que resultan toleradas y no exigen por consiguiente una intervención tan taxativa como la efectuada a través de sanciones²⁴¹⁸.

En otro orden de cosas, también se ha apuntado que la inobservancia de mecanismos de minoración o inaplicación de la carga tributaria atendiendo a la conducta del sujeto, o bien, cuando el gravamen extrafiscal incida en la continuación de la actividad, revestiría una finalidad sancionatoria para los sujetos pasivos sobre los que recaiga²⁴¹⁹. Encontramos especial sentido a este planteamiento desde la perspectiva del impacto iusfundamental que el gravamen extrafiscal, o la imbricación de gravámenes en su caso, puedan generar. Ciertamente, cuando se inobserve cualquier mensaje suasoria y, por consiguiente, no se enerve el efecto desgravatorio o se intente reducir la carga fiscal del tributo; se generará como resultado una carga fiscal que puede poner en entredicho los derechos fundamentales en cuestión. No obstante, como veremos, a efectos de valorar el impacto total que el legislador tributario genera en el sujeto pasivo, creemos que es necesario partir precisamente de dicha situación, es decir, de la elusión de todas las posibilidades extrafiscales que brinde el tributo, en otras palabras, de la elusión del cumplimiento de cualquier deber público de equidad o solidaridad, cuestión ésta sobre la que volveremos en el capítulo siguiente.

En tercer lugar, también se apuntaba como rasgo identificativo de la sanción, que su establecimiento e imposición tienen que estar sujetos a un procedimiento especialmente riguroso. En este sentido, la doctrina jurisprudencial ha expresado que los

²⁴¹⁶ VARONA ALABERN, J. E.: “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *op. cit.*, p. 71.

²⁴¹⁷ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 114. VARONA ALABERN, J. E.: “Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular”, *op. cit.*, p. 71.

²⁴¹⁸ VARONA ALABERN, J.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 71.

²⁴¹⁹ MATA SIERRA, M. T.: “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, *op. cit.*, p. 510.

tributos atienden a los principios en sede de los arts. 31 y 133 CE, mientras que las sanciones deben observar especialmente las garantías contenidas en los arts. 25.1 y 24.2 CE²⁴²⁰. Precisamente atendiendo al mayor rigor que caracteriza al procedimiento sancionador, se ha apuntado que la pretensión de eludir éste podría ser un motivo para establecer sanciones bajo la forma de tributos extrafiscales²⁴²¹. Además, se ha planteado una interesante cuestión en relación a la posibilidad de que se establezca un tributo extrafiscal en relación a una conducta antijurídica; apuntando como respuesta que, en caso de producirse este hipotético planteamiento, habida cuenta que la naturaleza del impuesto no es sancionatoria, no se produciría una vulneración del conocido principio *non bis in ídem*²⁴²².

En otro orden de cosas, la doctrina²⁴²³ también se ha planteado la diferenciación entre la extrafiscalidad y los medios de ejecución forzosa previstos en el art. 96.1 LRJPAC: apremio sobre el patrimonio, ejecución subsidiaria, multa coercitiva y compulsión sobre las personas. Al respecto, en el caso del apremio sobre el patrimonio²⁴²⁴ se ha advertido que parte de la premisa de la existencia de una deuda pecuniaria, motivo por el que resultaría un mecanismo inidóneo para alcanzar los objetos que se suelen canalizar a través de tributos extrafiscales. En cuanto a la ejecución subsidiaria, encontramos un planteamiento similar, habida cuenta que el legislador prevé que *«habrá lugar a la ejecución subsidiaria cuando se trate de actos que por no ser personalísimos puedan ser realizados por sujeto distinto del obligado»*²⁴²⁵. También la multa coercitiva se ha descartado en relación a la consecución de los fines canalizados a través de tributos extrafiscales porque, aunque es independiente respecto de las sanciones²⁴²⁶, se ha apuntado²⁴²⁷ que exige de un acto administrativo previo que contemple el mandato en cuestión. En cuanto a la compulsión sobre las personas, recordemos que el art. 100.1 LRJPAC establece que

²⁴²⁰ STC 85/2006, de 27 de marzo.

²⁴²¹ CALVO ORTEGA, R.: “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, *op. cit.*, p. 105.

²⁴²² DE LA HUCHA CELADOR, F.: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental”, *op. cit.*, p. 286.

²⁴²³ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 122 y ss.

²⁴²⁴ Art. 97 LRJPAC.

²⁴²⁵ Art. 98.1 LRJPAC.

²⁴²⁶ Art. 99.2 LRJPAC: *«La multa coercitiva es independiente de las sanciones que puedan imponerse con tal carácter y compatible con ellas»*.

²⁴²⁷ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, *op. cit.*, p. 125 y 126.

«los actos administrativos que impongan una obligación personalísima de no hacer o soportar podrán ser ejecutados por compulsión directa sobre las personas en los casos en que la Ley expresamente lo autorice, y dentro siempre del respeto debido a su dignidad y a los derechos reconocidos en la Constitución», resultando por consiguiente también inidónea en relación a los fines que se pretenden. En definitiva, el análisis de este elenco de posibilidades resulta de interés a efectos de valorar en clave de proporcionalidad el medio más idóneo en relación a los fines pretendidos; búsqueda de alternativas que en todo caso debe descartar medidas desproporcionadas per se, como aquellas que supongan un menoscabo de los derechos fundamentales, auténtico eje conductor del presente trabajo.

6 Recargos extrafiscales

El art. 58.2 LGT contempla tres modalidades de recargos, además del interés de demora, como componentes adicionales a la cuota tributaria e integrantes de la deuda tributaria:

«Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

- a) El interés de demora.*
- b) Los recargos por declaración extemporánea.*
- c) Los recargos del período ejecutivo.*
- d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos».*

Los intereses de demora son definidos por el art. 26.1 LGT como «una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria»; los recargos por declaración extemporánea se definen por el art. 27.1 LGT como «prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria», y los recargos del período ejecutivo se devengan con ocasión del inicio de este período. Estos tres elementos son agrupados por la doctrina bajo la categoría de “obligaciones tributarias accesorias”²⁴²⁸

²⁴²⁸ Entre otros, CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*

con el denominador común de encontrar causa en determinados comportamientos llevados a cabo por los obligados tributarios²⁴²⁹, concretamente el incumplimiento de abonar la deuda tributaria²⁴³⁰; en cambio, en el caso de los recargos exigibles sobre las bases o cuotas, al igual que la obligación tributaria principal, enraízan en la realización del hecho imponible²⁴³¹, siendo considerados como una muestra de potestad tributaria indirecta²⁴³². A su vez, la deuda tributaria englobaría la totalidad de componentes citados, resultando aplicable el régimen jurídico y garantías propios de ésta²⁴³³.

Focalizándonos sobre los recargos, el art. 58.2 contempla tres modalidades que compartan la técnica de cuantificación pero difieren en su inspiración teleológica²⁴³⁴. En el caso de los «*recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos*» operan como recargo sobre un tributo base²⁴³⁵, de modo que integra una obligación tributaria que se superpone sobre la preexistente, es decir, soportada sobre la estructura de dicho tributo base²⁴³⁶, de suerte que cuando se realice el hecho imponible no solo se enerva ésta, sino también el correspondiente recargo. En este sentido, se ha apuntado por algunos autores que atendiendo a esta articulación sobre una obligación tributaria preexistente, cabría definirlos como “prestaciones accesorias de naturaleza tributaria”²⁴³⁷. En cuanto a su finalidad,

y *Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, op. cit., p. 167 y ss. CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, op. cit., p. 295.

²⁴²⁹ De acuerdo con RAMALLO MASSANET en cita de MORENO ET AL. en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, op. cit., p. 213.

²⁴³⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y OTROS: *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*, op. cit., p. 303.

²⁴³¹ MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, op. cit., p. 213.

²⁴³² Frente a la directa correspondiente a tasas, contribuciones especiales e impuestos. DE LA HUCHA CELADOR, F.: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental”, op. cit., p. 289.

²⁴³³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y OTROS: *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*, op. cit., p. 304.

²⁴³⁴ *Ibidem*, p. 310.

²⁴³⁵ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 91.

²⁴³⁶ MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, op. cit., p. 213.

²⁴³⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y OTROS: *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*, op. cit., p. 310.

excluyendo en todo caso su causa en el incumplimiento de la obligación tributaria, cabría diferenciar entre puesta al servicio de fines fiscales o extrafiscales. Además, el propio tenor literal del art. 58.2 LGT contempla que estos recargos pueden establecerse a favor del mismo ente público acreedor del tributo base o a favor de uno distinto.

En el caso de que se establezcan a favor del mismo ente acreedor del tributo base, resulta lógico pensar que tal aumento en la recaudación podría alcanzarse mediante un incremento del tipo; al respecto, algún autor apunta que se podría justificar el recurso a este mecanismo porque subrayaría el carácter temporal de la medida o su afectación²⁴³⁸. Entendemos que igualmente cuando el correspondiente recargo presente finalidad extrafiscal, quedaría enfatizado dicho fin mediante su materialización a través de un recargo; no obstante, resultaría fundamental que se incorporen mecanismos informativos necesarios que transmitan que una parte del incremento de la cuota encuentra lógica en tales fines no recaudatorios, siendo susceptible de minoración o supresión mediante el desempeño de determinadas conductas. Por otra parte, cabe también el caso de que el recargo se establezca a favor de un ente público diferente del acreedor del tributo base, circunstancia que se ha vinculado a entes territoriales pequeños²⁴³⁹, aunque se ha advertido de su actual desuso²⁴⁴⁰. En este caso la aplicación extrafiscal debe ser examinada al trasluz de la regla de doble competencia, desde el punto de vista tributario puede que resulte factible porque el legislador prevea dicha posibilidad; sin embargo, desde un punto de vista material, será necesario que también concorra ésta, justificándose la articulación de la correspondiente medida en términos de eficiencia económica o suasoria, el recaer en definitiva el gravamen adicional sobre el mismo objeto imponible previsto por el tributo base.

La pacífica existencia de la figura de los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos del art. 58.2.d) LGT con fines recaudatorios –al margen de la finalidad extrafiscal– evidencia la relativización de la prohibición de doble imposición. Vistos por la doctrina como tributos autónomos²⁴⁴¹,

²⁴³⁸ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, op. cit., p. 168.

²⁴³⁹ *Idem*.

²⁴⁴⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y OTROS: *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*, op. cit., p. 310.

²⁴⁴¹ Refiriéndose a los recargos que comentamos: “son, en realidad, verdaderos tributos autónomos, que aprovechan la estructura tributaria de otro tributo, sobre el que se establecen como recargo (es decir, que reproducen su estructura tributaria) siendo, en realidad, dicho recargo el importe de su tipo de gravamen”. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. Y OTROS: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, op. cit., Tomo I, p. 555.

con independencia de que se exija previsión legal para el establecimiento de éstos²⁴⁴², suponen un incremento de la carga tributaria que recae sobre una misma manifestación de capacidad económica. En el caso de los tributos extrafiscales, podemos encontrar diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional a propósito de recursos de inconstitucionalidad alegando, entre otros motivos, violación de la prohibición de doble imposición conforme al art. 6.3²⁴⁴³ de la LOFCA; *exempli gratia*, es el caso de la STC 179/2006, que dilucida la aplicación de dicho límite en relación al Impuesto extremeño sobre Instalaciones que indican sobre el Medio Ambiente y el Impuesto municipal sobre los Bienes Inmuebles. Encontrándose otros casos de similares características en la jurisprudencia constitucional, y habida cuenta de cómo operan los recargos exigibles legalmente antes aludidos; parece obvio que, en ocasiones, el legislador articula más de un gravamen sobre una misma manifestación de capacidad económica. En el marco de esta situación de doble o plurimposición descrita, es posible que encontremos algunos gravámenes vinculados a una finalidad extrafiscal, generándose como resultado una carga tributaria de composición plural que repercute sobre la misma manifestación de capacidad económica; en definitiva, constituyen una intervención sobre los derechos patrimoniales que, de acuerdo con la óptica iusfundamental, podrá delimitar éstos aunque nunca limitarlos, so pena de incurrir en inconstitucionalidad.

Examinando cómo operan los recargos en el ámbito autonómico, encontramos que el artículo 12 de la LOFCA prevé que las Comunidades podrán establecer éstos *«sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Hidrocarburos. En el resto de Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen»*, aunque advierte que éstos *«no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado*

²⁴⁴² Art. 12 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas:

«Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Hidrocarburos. En el resto de Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen.

Dos. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos».

²⁴⁴³ *«Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».*

por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos». Se extraen de esta última parte del dictado dos límites a los recargos extrafiscales; sobre el primero, implica que la articulación de éstos no puede suponer una minoración en cuanto a los ingresos percibidos por el Estado, lo que ha sido interpretado que no cabrá articular deducción o compensación en la cuota del Tesoro público²⁴⁴⁴; posibilidad sobre la que se ha puntualizado por algún autor que competencialmente es al titular del tributo al que le correspondería articular dicho tipo de deducción, y no al titular del recargo²⁴⁴⁵. Atendiendo al objeto de nuestro discurso, más interesante resulta la segunda limitación, que exige que no se desvirtúe como consecuencia de la articulación de dichos recargos la naturaleza o estructura de los tributos en los que se inserten. Por tanto, es necesario precisar en qué ocasiones queda desvirtuada la naturaleza o estructura del tributo, tornándose en ilegítimo dicho recargo; y para responder a esta incógnita, tenemos que analizar el armazón del tributo en el que se inserta el recargo, que es el que experimentará tal desnaturalización²⁴⁴⁶.

En este sentido, se ha manifestado la general conexión entre hecho imponible, en cuanto presupuesto de hecho generador del nacimiento de la relación jurídico tributaria; y la base imponible, que cuantifica la capacidad económica experimentada que reflejaría además dicho hecho imponible²⁴⁴⁷; sin embargo, se ha observado que puede suceder que la riqueza gravada quede fuera del hecho imponible, e incluso resultar foránea a la estructura del tributo²⁴⁴⁸. En otras palabras, retomando la distinción entre materia y

²⁴⁴⁴ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: "La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana", *Revista de Derecho Político*; núm. 5, 1979, p. 53. CORS MEYA, F. X.: "Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas", *Revista española de derecho financiero*; núm. 59, 1988, p. 392. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*; EAP, Barcelona, 1985, p. 162.

²⁴⁴⁵ GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*; Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, p. 168.

²⁴⁴⁶ Aunque ahondaremos en otro momento del discurso en la estructura del tributo extrafiscal, ahora nos limitamos a exponer los límites que pueden encontrar las Comunidades autónomas a la luz del artículo 12 de la LOFCA.

²⁴⁴⁷ Entre otros: RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 20, 1978, p. 622 y 623.

²⁴⁴⁸ "Normalmente el objeto del tributo aparece recogido o descrito por el elemento objetivo del hecho imponible, pero no siempre el paralelismo es tan evidente, pudiendo dicho objeto quedar fuera de la definición normativa del presupuesto de hecho del tributo e incluso completamente ajeno a toda estructura de éste. Así ocurre, por ejemplo, cuando, para gravarse el consumo, como índice que es de capacidad económica, la ley configura como hecho imponible la fabricación o la venta productos cuyo consumo pretende hacer tributar". MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 224.

hecho imponible, que encuentra raigambre doctrinal²⁴⁴⁹, además de legislativa²⁴⁵⁰ y jurisprudencial²⁴⁵¹; encontramos que en la mayoría de los casos se produce un reflejo de la materia imponible en el hecho imponible, que a su vez se transustancia en la base imponible; sin embargo, en ocasiones, el papel mediato del hecho imponible queda relativizado, y la materia imponible encuentra reflejo en la base imponible, en detrimento del hecho imponible, que se instrumentaliza en aras al nacimiento de la obligación jurídico-tributaria; por otra parte, indispensable para enervar el régimen del tributo. En cualquier caso, en relación a la inserción de recargos tributarios²⁴⁵², se ha señalado a la base imponible como piedra de toque o “punto estructural”²⁴⁵³ a partir del que verificar si se ha desvirtuado la naturaleza o estructura del tributo que alude el artículo 12 *in fine* de la LOFCA, en cuanto ésta resulta expresiva de la capacidad económica gravada o materia imponible, que recibiría un reflejo más o menos directo del hecho imponible.

También en el ámbito local encontramos presencia de los recargos, es el caso del recargo introducido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la LRHL, en sede del art. 72.4 TRLRHL, que reza: «*Tratándose de inmuebles de uso residencial que*

²⁴⁴⁹ SAINZ DE BUJANDA manifestó dicha distinción, aludiendo al “hecho imponible” como el presupuesto que origina el nacimiento de la obligación jurídico tributaria; y “objeto de la imposición” en referencia a la materia o riqueza que se pretende gravar. SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*; Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad de Valencia, Valencia, 1987, p. 10 y ss.

²⁴⁵⁰ Sobre dicha diferenciación pivotan las reglas de reparto de la competencia tributaria del artículo 6 de la LOFCA.

²⁴⁵¹ STC 37/1987: «*Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes*». También presente, entre otras, en las sentencias del Tribunal Constitucional 168/2004 y 179/2006.

²⁴⁵² Término para referirnos a este tipo de recargos «*exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos*», por oposición a los recargos por declaración extemporánea, los del período ejecutivo, que también menciona el artículo 58.2 LGT.

²⁴⁵³ En palabras de FERNÁNDEZ AMOR: “es una exigencia de principio que exista una ligazón entre la base y el hecho imponible de forma que aquella sirva para cuantificar la contribución del sujeto pasivo a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica que refleja el hecho imponible que realiza. Pues bien, esta base imponible, —debido a no tener ninguna limitación al respecto y estando avalado por el art. 58.2.a) de la LGT—, puede ser el punto estructural del impuesto base sobre el que se aplique el recargo autonómico de forma que ambos tributos participen de ella y se identifiquen en este punto, salvo, por las razones ya apuntadas, con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Análisis jurídico del recargo autonómico. Relaciones con los tributos cedidos*; Cedecs, Madrid, 1999, p. 142.

se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare»; cuya finalidad en expresión del legislador es «facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada»²⁴⁵⁴. Aunque no es el momento para analizar en profundidad las condiciones de aplicación de este recargo de acuerdo con su desarrollo reglamentario, por ser una cuestión que escapa al hilo conductor de nuestro discurso, únicamente apuntaremos que se han denunciado los problemas para concretar qué debe entenderse como vivienda desocupada o vacía; en este sentido, aunque algunos autores creen que dicha labor correspondería al Estado, lo cierto es que diversas Comunidades Autónomas han afrontado la tarea trasladándose el concepto a algunas ordenanzas reguladoras del Impuesto²⁴⁵⁵.

Por último, haremos alusión a una interesante dicotomía planteada por alguna autora²⁴⁵⁶, que diferencia entre los recargos establecidos sobre un tributo extrafiscal, que a su juicio reforzarían tal finalidad; o bien, cuando es el propio recargo el que contempla la finalidad extrafiscal. En este segundo caso, que es el que ha sido objeto de exposición, han sido denominados con especial acierto como “antítesis de los beneficios tributarios”²⁴⁵⁷, constituyen mecanismos suasorios negativos junto a los tributos extrafiscales, ejerciendo ambos un efecto contrario al desempeñado por los beneficios tributarios. Estos recargos extrafiscales, por cuanto su finalidad primordial es suasoria, suponen como hemos expuesto una superposición sobre el tributo base, de suerte que comparten sus elementos estructurales entre los que se encuentra el objeto imponible sobre el que impactan con su consiguiente repercusión iusfundamental. *Exempli gratia*, cuando la materia imponible resulte ser un acto de gasto, incidirán sobre el acceso a la

²⁴⁵⁴ Exposición de motivos de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

²⁴⁵⁵ ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España”, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*; núm. 12, 2008, p. 14.

²⁴⁵⁶ GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, op. cit., p. 69. Citado por AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 92.

²⁴⁵⁷ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 91.

propiedad²⁴⁵⁸; en cambio, cuanto estemos ante patrimonio, redundan sobre el derecho de propiedad privada *per se*, todo ello en el entendimiento de que, como expusimos en un momento anterior de nuestro discurso²⁴⁵⁹, la carga tributaria puede delimitar los derechos patrimoniales pero nunca limitarlos, a riesgo de incurrir en inconstitucionalidad con ocasión de tal menoscabo.

²⁴⁵⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva”, *op. cit.*

²⁴⁵⁹ *Vid.* Capítulo Tercero del presente trabajo.

Capítulo Noveno

**Razonabilidad,
proporcionalidad
y extrafiscalidad**

Razonabilidad, proporcionalidad y extrafiscalidad

1 Neoconstitucionalismo y extrafiscalidad

A través del desarrollo de nuestro discurso hemos tenido ocasión de apuntar en reiteradas ocasiones la conexión entre tributación y derechos constitucionales; inicialmente, examinamos los cambios experimentados por el sistema fiscal al trasluz de la “tetralogía axiológica”²⁴⁶⁰; y después, hemos abordado monográficamente los diferentes instrumentos extrafiscales en un doble sentido: positivo, a través de su contenido, y negativo, separándolos conceptualmente de figuras conexas que no ofrecen carga suasoria alguna. Pues bien, tales instrumentos constituyen un componente inexorable desde la óptica de la efectividad de los derechos sociales y de solidaridad; pero no resulta menos importante el impacto iusfundamental de tales mecanismos, ineludible cuestión que invita a abordar una construcción dogmática iusfundamental que siquiera suponga un conato para esbozar los lineamientos básicos de tan intrincada cuestión. Tal elaboración debe integrar las diferentes modalidades de minoraciones²⁴⁶¹ —productivas, técnicas, correctivas y extrafiscales—, así como tributos y recargos extrafiscales²⁴⁶², además de resolver las posibles implicaciones de los tributos que hemos calificado como “afectados”; este elenco, al trasluz de los derechos fundamentales, conforma el nudo gordiano que orienta en el presente momento nuestro

²⁴⁶⁰ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

²⁴⁶¹ *Vid.* Capítulo Séptimo del presente trabajo.

²⁴⁶² *Vid.* Capítulo Séptimo del presente trabajo.

discurso, en estos términos queda apuntada una discusión que, como pasamos a analizar, en absoluto resulta nueva para la doctrina científica constitucional.

En el marco de la dogmática alemana encontramos diversos autores que han analizado el conocido doble carácter²⁴⁶³ —*Doppelcharakter*— de los derechos fundamentales; entre ellos, encontramos a SMEND como origen de la óptica de la Constitución como un orden de valores culturales²⁴⁶⁴; ALEXY realizó ineludibles aportaciones sobre la cuestión a través de su construcción en torno a principios y la formulación de la conocida ley de ponderación²⁴⁶⁵, y por su parte, HÄBERLE desarrolló con especial profundidad esta concepción. Desde la óptica de este jurista, podemos diferenciar un doble carácter en los derechos —*Doppelcharakter der Grundrechte*²⁴⁶⁶— de suerte que pueden ser vistos como derechos subjetivos o desde una óptica individual, pero también presentan una dimensión institucional alusiva a ciertos ámbitos vitales merecedores de garantía, conformando así elementos de un ordenamiento objetivo; en expresión del eminente autor: “[l]a libertad individual necesita de un orden objetivo en el cual pueda demostrar su eficacia y pueda desenvolverse. Este orden la sostiene y graba. Así se justifica también, el lado institucional de los derechos fundamentales como consolidación y no como amenaza del lado jurídico individual”²⁴⁶⁷. En consecuencia, la Norma fundamental pasa a interpretarse como un orden de valores y correlativamente los derechos fundamentales como principios objetivos, generándose como resultado un sistema cuya lectura se produce al trasluz del texto constitucional²⁴⁶⁸. Como examinamos en un momento anterior del discurso²⁴⁶⁹, nuestra doctrina constitucional acoge esta distinción, sin ánimo de exclusividad, en expresión de la STC 129/1989: «En

²⁴⁶³ Se puede encontrar una profusa recopilación bibliográfica sobre la cuestión en: GAVARA DE CARA, J. C.: *La proyección interna de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales: el art. 10.1 CE*; J.M. Bosch, Barcelona, 2011, p. 60 y 61.

²⁴⁶⁴ *Ibidem*, p. 59.

²⁴⁶⁵ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

²⁴⁶⁶ HESSE, K.: *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*; C.F. Müller, Heidelberg, 1999, p. 127.

²⁴⁶⁷ En palabras de la traducción de: CASTILLO CÓRDOVA, L.: “Principales consecuencias de la aplicación del principio de doble dimensión de los derechos fundamentales”, *Anuario da Facultade de Dereito*; núm. 7, 2003, p. 184. El autor traducido es: HÄBERLE, P.: *Die Wesengehaltsgarantie des Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz*, 3.^a ed.; CF Müller, Heidelberg, 1983, p. 98.

²⁴⁶⁸ GAVARA DE CARA, J. C.: *La proyección interna de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales: el art. 10.1 CE*, *op. cit.*, p. 64.

²⁴⁶⁹ *Vid.* Capítulo Tercero del presente trabajo.

*su dimensión objetiva, los derechos fundamentales, que informan todo el ordenamiento jurídico, se erigen en componentes estructurales básicos del mismo en razón de que son la expresión jurídica de un sistema de valores que, por decisión del constituyente, ha de informar el conjunto de la organización jurídica y política (STC 53/1985, de 11 de abril, fundamento jurídico 4.º). La significación que estos derechos adquieren dentro del orden constitucional impone a los poderes públicos el deber de garantizar su efectiva vigencia y, especialmente, obliga al legislador a proteger los valores positivados y formalizados en el ordenamiento a través de los derechos fundamentales, reconociendo, en su caso, las titularidades y obligaciones subjetivas que repute a tal fin necesarias». En definitiva, esta distinción constituye una de las claves de bóveda de la teoría dogmática iusfundamental, con una marcada fuerza expansiva; *exempli gratia*, en conclusivas palabras de la reciente Tesis Aislada núm. 1.ª XXI/2013 (10.ª Época) de la Suprema Corte de Justicia de México²⁴⁷⁰: «Los derechos fundamentales gozan de una doble cualidad dentro del ordenamiento jurídico mexicano, ya que comparten una función subjetiva y una objetiva. Por una parte, la función subjetiva implica la conformación de los derechos fundamentales como derechos públicos subjetivos, constituyéndose como inmunidades oponibles en relaciones de desigualdad formal, esto es, en relaciones con el Estado. Por otro lado, en virtud de su configuración normativa más abstracta y general, los derechos fundamentales tienen una función objetiva, en virtud de la cual unifican, identifican e integran, en un sistema jurídico determinado, a las restantes normas que cumplen funciones más específicas. Debido a la concepción de los derechos fundamentales como normas objetivas, los mismos permean en el resto de componentes del sistema jurídico, orientando e inspirando normas e instituciones pertenecientes al mismo».*

Con el advenimiento del Estado social y el correlativo reconocimiento de los derechos económicos, sociales y culturales se erige el objetivo de la igualdad de facto, cobrando interés la consabida diferenciación que algún autor resume como sigue: “Cabe distinguir en consecuencia, entre un derecho a la igualdad en la ley, como derecho frente al legislador, o más generalmente, frente al poder del que emana la norma, y un derecho a la igualdad ante la ley o en la aplicación (administrativa o judicial) de ésta. La Constitución emplea sólo la expresión de igualdad *ante* la ley, que es la expresión clásica; el Tribunal Constitucional, por su parte, aunque utiliza con frecuencia la distinción entre la igualdad en la ley y ante la ley, no lo hace de manera rigurosa y a veces habla de igualdad ante ley también para referirse al derecho de igualdad como derecho frente al legislador”²⁴⁷¹. La aludida transformación hacia el Estado de Derecho

²⁴⁷⁰ Libro XVI, enero de 2013, Tomo 1, p. 627.

²⁴⁷¹ RUBIO LLORENTE, F.: “La igualdad en la aplicación de la ley”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*; núm. 1, 1997, p. 146. En palabras de NOGUEIRA ALCALÁ, “La

material, por oposición al formal, pasa por la inexorable redimensión del principio de igualdad en pos del sustento de la nueva construcción de soporte de los derechos de segunda generación²⁴⁷² con resonancia en nuestra jurisprudencia constitucional desde sus primeras resoluciones²⁴⁷³; pero además, esta reinterpretación del citado principio debe efectuarse observando el principio democrático y en conexión con los valores rectores²⁴⁷⁴, igualmente objeto de cambio, que posteriormente pasarán a constituir la tantas veces citada “tetralogía axiológica del Estado social”²⁴⁷⁵ integrada por los valores de libertad, igualdad, solidaridad y justicia. Esta transformación que relatamos someramente supone una mutación del papel desempeñado por el legislador resultando necesario un diferente grado de intervención, objeto de análisis por la dogmática alemana tanto en relación a su exceso —*Übermaßverbot*— como a su defecto —*Untermaßverbot*—, planteándose la cuestión del control de la labor legislativa y la objetivación de éste en su ejecución a través de ciertos principios constitucionales en su sinergia con los valores²⁴⁷⁶.

Miméticamente, partiendo de la premisa de que la labor del legislador en marco del ejercicio del poder financiero comparte el planteamiento expuesto, así como

igualdad en la ley se refiere a la igualdad como derecho fundamental, a su eficacia vinculante frente al derecho, frente al legislador”, mientras que “La igualdad ante la ley se refiere a la eficacia de los mandatos de la igualdad en la aplicación en el ámbito administrativo, en el ámbito jurisdiccional y en la relación entre particulares”. “El derecho a la igualdad ante la ley, la no discriminación y acciones positivas”, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*; núm. 10, 2006, p. 802. Sin ánimo de exhaustividad, también encontramos esta distinción en la STC 144/1988.

²⁴⁷² En referencia a los derechos sociales, económicos y culturales siguiendo la taxonomía de PÉREZ LUÑO, entre otras obras, en: *La tercera generación de derechos humanos*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 75.

²⁴⁷³ En cita de RUBIO LLORENTE, entre otras, en las SSTC 22/1981, 49/1982 ó 144/1988. “La igualdad en la aplicación de la ley”, *op. cit.*, p. 146.

²⁴⁷⁴ LEIBHOLZ, G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz. Eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, 2.^a ed.; München, Berlin, 1925, p. 168. Citado por VILLACORTA MANCIBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *Revista de Estudios Políticos*; núm. 130, 2005, p. 47.

²⁴⁷⁵ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *Teoría y Realidad Constitucional*; núm. 30, 2012, p. 140.

²⁴⁷⁶ En observación de GARCÍA DE ENTERRÍA: “[...] como expliqué desde el comienzo de mi reflexión sobre el concepto, la arbitrariedad no puede ser nunca un simple juicio subjetivo del juez (que obraría entonces sin fundamento objetivo y, por tanto, arbitrariamente él mismo) y que la vía normal de objetivarlo es el recurso resuelto a los principios generales del Derecho. Esto puede hacer entrar en juego otros principios constitucionales, desde luego, aunque no necesariamente [...], pero el juego combinado de varios principios y valores constitucionales no es ninguna novedad de este caso, sino algo perfectamente común”. “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota”, *Revista de Administración Pública*; núm. 124, 1991, p. 226.

expusimos que los instrumentos extrafiscales forman parte del engranaje de instrumentos al servicio de la “tetralogía axiológica”²⁴⁷⁷; la cuestión del control de constitucionalidad de tales mecanismos exige de su resolución, no dibujándose como una cuestión en absoluto baladí habida cuenta del considerable impacto que éstos efectúan sobre los derechos fundamentales. También en el contexto de la dogmática alemana se ha subrayado la importante función desempeñada por los principios tributarios²⁴⁷⁸, que enraizando en el sistema de valores consagrado constitucionalmente, constituyen las líneas maestras para pergeñar la teoría de la justificación impositiva; en este sentido, desempeñarían también un papel esencial los derechos fundamentales, tales como la libertad de profesión o el derecho a la propiedad de los arts. 12²⁴⁷⁹ y 14²⁴⁸⁰ de la *Grundgesetz* respectivamente, en observancia de la distribución de la carga impositiva sobre los ciudadanos atendiendo a criterios de justicia por el legislador, sea en el marco de la expresión fiscal o extrafiscal de las correspondientes exacciones o la delimitación de otros instrumentos extrafiscales.

Las cuestiones que nos planteamos se enmarcan en el neoconstitucionalismo o constitucionalismo contemporáneo, evidenciado con ocasión de las constituciones elaboradas a partir de la Segunda Guerra Mundial en el contexto de la Europa continental, entre las que se incardinan la Norma fundamental española de 1978, la italiana de 1947 o la alemana de 1949²⁴⁸¹; todas comparten su posible lectura como un orden de valores, es decir, contenido material más allá de la estructura del Estado entre otros aspectos de índole similar, llamado a orientar teleológicamente la acción de los

²⁴⁷⁷ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

²⁴⁷⁸ De acuerdo con TIPKE, subrayando LANG el relevante papel desempeñado por los citados principios. LANG, J.: “Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke” en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*; Dr. Otto Schimdt, Köln, 1995, p. 3 y ss. Citado por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “La justicia impositiva en la LGT” en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010, p. 146 y 147.

²⁴⁷⁹ Art. 12.1: «*Todos los alemanes tienen el derecho a elegir libremente su profesión, su lugar de trabajo y de formación profesional. El ejercicio de la profesión puede ser regulado por ley o en virtud de una ley*».

²⁴⁸⁰ «*1. La propiedad y el derecho a la herencia están garantizados. Su contenido y sus límites serán determinados por las leyes.*

2. La propiedad obliga. Su uso debe servir al mismo tiempo al bien común.

[...]»

²⁴⁸¹ Para una exposición del origen y evolución del neoconstitucionalismo, entre otros, *vid.* ZAGREBELSKY, G.: *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*; Trotta, Madrid, 1995.

poderes públicos²⁴⁸². En relación a dicha rúbrica se han identificado tres acepciones²⁴⁸³: primera, como modalidad de Estado de Derecho aparejado a un modelo institucional; segunda, referente a la construcción dogmática que subyace a dicha forma estatal, y tercera, alusiva a la ideología subyacente a dicho modelo. Además, sin otro afán que describir las formulaciones basilares de este movimiento a partir de las que desarrollar nuestro discurso, recordaremos que se han señalado: primero, la contemplación de normas y principios en el entendimiento de que ambos integran el ordenamiento jurídico²⁴⁸⁴; segundo, correlativamente, las técnicas interpretativas ganan en riqueza de suerte que, además del método común de subsunción propio de las normas, es necesario recurrir a la ponderación de principios inherente a los principios²⁴⁸⁵; tercero, la independencia del legislador encuentra límites en la Constitución, que se erige como canon de validez de normas subconstitucionales viéndose superada su función de distribución de poderes²⁴⁸⁶; y cuarta, la oposición entre jueces y libertad del legislador, actuando los primeros como racionalizadores a través del canon que la respectiva Norma fundamental manifiesta²⁴⁸⁷.

Aunque todas las formulaciones enumeradas resultan de interés en relación al objeto de nuestro discurso, nos focalizaremos sobre el binomio legislador *versus* juez, de especial interés en la redimensión del tributo más allá de su función exclusivamente fiscal; en este sentido, expusimos en un momento anterior de nuestro discurso que existen referentes históricos en la Grecia y Roma clásicas del recurso a la extrafiscalidad²⁴⁸⁸, sin embargo, con ocasión del Estado social habida cuenta de sus profundas implicaciones, es cuando la extrafiscalidad adquiere corporeidad iusfundamental, impregnándose de las formulaciones características del neoconstitucionalismo citadas *ut supra*, es decir, se evidencia la denominada

²⁴⁸² DE DOMINGO PÉREZ, T.: "Neoconstitucionalismo, justicia y principio de proporcionalidad", *Persona y derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*; 56, 2007, p. 245 y 246.

²⁴⁸³ PRIETO SANCHÍS, L.: "Neoconstitucionalismo y ponderación judicial", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*; núm. 5, 2001, p. 201.

²⁴⁸⁴ POZZOLO, S.: "Neoconstitucionalismo y especificidad de la interpretación constitucional", *Doxa*; núm. 339, 1998, p. 340.

²⁴⁸⁵ *Idem*.

²⁴⁸⁶ *Ibidem*, p. 341.

²⁴⁸⁷ *Ibidem*, p. 341 y 342.

²⁴⁸⁸ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*; Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p. 19 y ss.

“extrafiscalidad iusfundamental”²⁴⁸⁹. En este sentido, principios nucleares para la institución del tributo como el de capacidad económica, junto a la concepción de los derechos como principios, quedan integrados en una suerte de ponderación que está llamado a resolver en primera instancia el legislador, pero que en absoluto escapa a los dictados de la racionalidad *ex control* de constitucionalidad de mano de la correspondiente jurisdicción. Por consiguiente, los instrumentos extrafiscales en liza están detentados *prima facie* por el legislador, pero resulta inexorable el papel desempeñado por la norma constitucional²⁴⁹⁰, auténtico basamento del canon de constitucionalidad, también cimiento para el desempeño de la correspondiente fiscalización²⁴⁹¹, sede también de las construcciones pretorianas en pos de dicho fin, sin obviar, igualmente, las aportaciones procedentes de la doctrina científica.

A esta filosofía obedecen controles como el de proporcionalidad que abordaremos *ut infra*, entendido como un “procedimiento argumentativo disciplinado por reglas formales”²⁴⁹² y llamado a arrojar luz sobre los instrumentos extrafiscales que nos ocupan, necesarios para el legislador en pos del diseño de políticas que sirvan de forma óptima a los objetivos inherentes a los derechos económicos, sociales y culturales, así como de solidaridad; en otras palabras, a la efectividad del «*Estado social y democrático de Derecho*» propugnado por el art. 1 de nuestra Carta magna; aunque en otro orden de cosas, sin obviar la observancia de imperativos constitucionales a través de controles de tipo diverso, a través de los que superar la concepción de los citados mecanismos como una diatriba contra los derechos individuales para tornarse en ardid en pos del aludido «*Estado social y democrático de Derecho*». En la adecuada resolución de ambos cabos del nudo gordiano que describimos están los lineamientos de la justicia tributaria; en el esbozo de ésta resulta inexorable la observancia de la dignidad²⁴⁹³, pero también los derechos fundamentales sobre los que pende la materialización de aquélla, proyectados sobre el conjunto de bienes considerados necesarios para el libre desarrollo de la personalidad²⁴⁹⁴. En este sentido, el desempeño del poder tributario por parte del legislador no puede obviar la conocida teoría de la

²⁴⁸⁹ Esta noción ha sido objeto de exposición en un momento anterior del presente trabajo.

²⁴⁹⁰ STERN, K.: *Jurisdicción constitucional y legislador*; Dykinson, Madrid, 2009, p. 42.

²⁴⁹¹ *Ibidem*, p. 48.

²⁴⁹² DE DOMINGO PÉREZ, T.: “Neoconstitucionalismo, justicia y principio de proporcionalidad”, *op. cit.*, p. 265.

²⁴⁹³ *Ibidem*, p. 249.

²⁴⁹⁴ *Idem*.

“procura existencial”²⁴⁹⁵ y su posterior evolución, cuestiones a las que hicimos referencia en un momento anterior de nuestro discurso²⁴⁹⁶.

Los instrumentos extrafiscales, cuya constitucionalidad nos ocupa, constituyen garantías de la efectividad de los derechos de segunda y tercera generación, con fundamentos en los valores de equidad y solidaridad respectivamente; pero, en otro orden de cosas, no se puede obviar su repercusión sobre los derechos individuales que para la teoría constitucional no son creados por ley sino reconocidos, es decir, preexistirían a la Constitución²⁴⁹⁷, y sobre los que impacta tanto la expresión fiscal como extrafiscal del tributo. Esta cuestión ha sido abordada bajo la expresión de “Estado de los impuestos”, que recurriendo al contexto alemán, algún autor describe como sigue: “Un Estado merece tal calificación con una red de aproximadamente 50 impuestos distintos tapiza la totalidad del ordenamiento económico y social [...] Sus efectos pueden afectar al desarrollo de la libertad de los ciudadanos en sus aspectos social y económico. Es aquí precisamente en que el ejercicio de esas libertades queden garantizadas, donde se introduce correctamente el tema del “Estado de los Impuestos”, puesto que el Estado de la LFB es un Estado de Derecho social y democrático donde toda intromisión limitadora de la libertad –por ejemplo, por impuestos– exige una autorización acompañada de un proceso legal”²⁴⁹⁸. Por consiguiente, destaca²⁴⁹⁹ la importancia de los derechos fundamentales en la construcción dogmática de la justicia impositiva —*Steuergerechtigkeit*—, subrayando el significativo impacto que generan estas intervenciones en sede legislativa, en observancia del principio de legalidad tributaria, sobre la esfera individual. En definitiva, la justicia tributaria hunde sus raíces también en la “tetralogía axiológica”²⁵⁰⁰ que aporta el contenido material del Estado de Derecho, proyectándose sobre el legislador que desempeña informado por ésta el poder tributario; en este sentido, algún autor en el marco de la dogmática alemana ha subrayado la realización de la justicia como rasgo característico del Derecho

²⁴⁹⁵ También referida con el término original “Daseinsvorsorge” acuñado por FORSTHOFF en 1938. Sobre el análisis de dicha teoría y sus implicaciones, *vid.* MAGALDI, N.: *Procura existencial, Estado de Derecho y Estado Social: Ernst Forsthoff y la crisis de Weimar*; Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2007.

²⁴⁹⁶ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

²⁴⁹⁷ ZAGREBELSKY, G.: *Il diritto mite*; Einaudi, Torino, 1992, p. 58.

²⁴⁹⁸ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Constitución Financiera Española*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 175.

²⁴⁹⁹ *Ibidem*, p. 177.

²⁵⁰⁰ FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

Impositivo²⁵⁰¹.

Los instrumentos extrafiscales no pueden escapar a este planteamiento, de modo que la justicia impositiva resulta de ineludible observancia en el análisis de la extrafiscalidad, cuya realización pasa por la imposición de controles a los márgenes con que cuenta el legislador a efecto del ejercicio del poder tributario, relevante papel éste desempeñado por la jurisdicción constitucional²⁵⁰². Esta imposición de límites no resulta nueva para nuestra doctrina; el principio de legalidad tributaria constituye un límite formal aunque insuficiente desde la óptica del Estado constitucional²⁵⁰³, que plantea la necesidad de recurrir a límites sustanciales a través de los que proyectar los dictados de la justicia impositiva en las relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda pública²⁵⁰⁴. Recordemos que las tres generaciones de Estados de derecho —liberal, social, constitucional— han sido relacionadas con las tres generaciones de derechos; en conclusivas palabras de PÉREZ LUÑO: “A las tres generaciones de Estados de derecho corresponden, por tanto, tres generaciones de derechos fundamentales. El Estado liberal, que representa la primera generación o fase del Estado de derecho, es el marco en el que se afirman los derechos de primera generación, es decir, las libertades de signo individual. El Estado social, que encarna la segunda generación del Estado de derecho, será el ámbito jurídico-político en el que se postulen los derechos económicos, sociales y culturales. El Estado constitucional, en cuanto Estado de derecho de la tercera generación, delimitará el medio espacial y temporal de paulatino reconocimiento de los derechos de tercera generación”²⁵⁰⁵.

Mutatis mutandi, también se ha identificado por alguna autora una evolución de la institución del tributo, diferenciándose entre: tributo de primera generación, descrito como “un mal necesario, limitador de la libertad de los ciudadanos, acentuándose su carácter instrumental, por el que la recaudación no debía rebasar lo estrictamente indispensable para la cobertura de las necesidades financieras públicas”²⁵⁰⁶; tributo de

²⁵⁰¹ Según TIPKE en *Steuerrecht*, Auflage 18.^a; Schmidt, Köln, 2005. Citado por YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Constitución Financiera Española*, op. cit., p. 177.

²⁵⁰² VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, op. cit., p. 67.

²⁵⁰³ ZAGREBELSKY, G.: *Il diritto mite*, op. cit., p. 24 y ss.

²⁵⁰⁴ MOSCHETTI, F.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *Revista española de Derecho Financiero*; núm. 140, 2008.

²⁵⁰⁵ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, op. cit., p. 75.

²⁵⁰⁶ GARCÍA LUQUE, E. I.: “La actividad financiera del estado social globalizado”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 131, 2006.

segunda generación, entendido como “un medio directo en la consecución de los fines y objetivos constitucionales [...] cuyo objetivo principal no es recaudar sino conseguir directamente fines públicos”²⁵⁰⁷; y un tributo de tercera generación, cuya existencia se habría verificado con ocasión de la responsabilidad social corporativa y la tributación ambiental, operando en este segundo sentido como medio para la prevención de gastos públicos ambientales²⁵⁰⁸. Por consiguiente, la resiliencia del tributo está sometida a prueba, verificándose una necesaria evolución²⁵⁰⁹ acompañada a los cambios experimentados por los derechos constitucionales, como vía para superar una posible crisis cuya lógica se ha señalado en la construcción del sistema tributario conforme a los “criterios económicos neoliberales de eficiencia”²⁵¹⁰.

Esta transmutación del tributo, o en términos más amplios de las exacciones que integran el sistema financiero, es susceptible de una lectura en clave de los principios constitucional-tributarios, pero también a través del elenco iusfundamental, auténtico núcleo de protección para nuestra Carta magna de acuerdo con el sistema de garantías contemplado por el art. 53 CE, enarbolándose estos derechos individuales, en definitiva, como límite de la redimensión del tributo. Sin embargo, habida cuenta que el tributo se pone al servicio de fines ajenos al exclusivamente recaudatorio, es importante subrayar que los intereses subyacentes a derechos de segunda y tercera generación constituyen al mismo tiempo el origen de la cuestión que nos ocupa. En fin, se trata de una cuestión contextualizada en el neoconstitucionalismo, cuyas formulaciones constituyen las premisas de partida para resolver la interrogante que nos ocupa en el ámbito tributario. Tempranamente, advertiría ALEXY de los problemas derivados del juego generado por el binomio legislador versus juez, advirtiendo que los derechos individuales podrían imponerse sobre las razones de política financieras mientras que el legislador actúa con una competencia presupuestaria limitada²⁵¹¹. Por consiguiente, en observancia de las

²⁵⁰⁷ *Idem.*

²⁵⁰⁸ *Idem.*

²⁵⁰⁹ Resultan especialmente expresivas las siguientes palabras: “Si bien ahora con los impuestos ya no se pretende exclusivamente sustentar los ejércitos como antaño, sí que es cierto que es la voluntariedad de garantizar los derechos fundamentales, esas tres generaciones de derechos que tan acertadamente acuñó Vasak, la razón última de un derecho fiscal que ha de sustentar las necesidades de los ciudadanos del siglo XXI”. GARCÍA FERNÁNDEZ, A. Y PACHO BLANCO, X. M.: “Las novedades tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2013”, *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*; núm. 8, 2013, p. 3.

²⁵¹⁰ En palabras de LOZANO SERRANO en LOZANO SERRANO, C.: “La capacidad económica en las tasas”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 153, 2012. A su vez, este autor cita a: MARTÍN DELGADO, J. M.: *Derecho financiero y derechos fundamentales*; Servicio de Publicaciones de la Universidad de Málaga, Málaga, 2010, p. 86 y ss.

²⁵¹¹ “También los derechos fundamentales sociales mínimos tienen considerables efectos financieros

evidentes implicaciones iusfundamentales que presenta el ámbito financiero sobre el que se focaliza el presente trabajo; en otro orden de cosas, también esta disciplina se convierte en partícipe de problemas como la superación de resultados anómalos derivados de la aplicación del “derecho fundamental del principio general de igualdad”²⁵¹².

Al respecto, cobran relevancia los diferentes controles de constitucionalidad operativos en sede pretoriana que vamos a examinar a través del presente capítulo en su aplicación a los instrumentos extrafiscales. Aunque profundizaremos sobre esta cuestión a lo largo del presente capítulo, resultan especialmente significativas por expresivas las siguientes palabras de la STC 96/2013 cuando, a colación del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra determinados preceptos reguladores del Impuesto aragonés sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, aduciéndose vulneración de la libertad de empresa y de la libre circulación de personas y bienes dentro del territorio nacional, se expresa que: «*De acuerdo a la doctrina constitucional últimamente reseñada, que es la establecida en supuestos análogos al que es objeto de este proceso constitucional, la ley que ha sido impugnada por crear un régimen diverso del o de los existentes en el resto del territorio nacional en materia de tributación de las empresas de distribución comercial mediante grandes superficies respetará el contenido esencial de la libertad de empresa siempre que (a) se dicte dentro del ámbito competencial respectivo, (b) persiga un fin legítimo y (c) resulte proporcionada al objeto que se orienta*». A título de curiosidad, apuntar que a pesar de que este pronunciamiento que data de 23 de abril de 2013, podemos encontrar diversos pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que invocan este canon de constitucionalidad: 136/2014, 261/2014, 304/2014, 457/2014 y 571/2014.

2 Canon de control

Hemos de partir de un recordatorio de los instrumentos extrafiscales que expusimos *ut supra*²⁵¹³. La taxonomía que desarrollamos partía de la distinción básica

cuando son muchos quienes los hacen valer. Sin embargo, esto solo no justifica inferir la no existencia de estos derechos. La fuerza del principio de la competencia presupuestaria del legislador no es ilimitada. No es un principio absoluto. Derechos individuales pueden tener más peso que las razones de política financiera. [...] Todos los derechos fundamentales limitan la competencia del legislador; a menudo lo hacen de una forma incómoda para éste y, a veces, afectan también su competencia presupuestaria cuando se trata de derechos financieramente más gravosos”. ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 495.

²⁵¹² VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 35 y 36.

²⁵¹³ *Vid.* Capítulo Sexto del presente trabajo.

entre instrumentos extrafiscales positivos y negativos, atendiendo al efecto que producen sobre la esfera individual. Entre los primeros, partiendo de la base de alguna clasificación previa²⁵¹⁴, distinguíamos: minoraciones productivas, definidas como “disposiciones tributarias que reducen los ingresos gravables mediante los gastos en que se haya incurrido para la generación de estos ingresos; por ejemplo, la depreciación económica del capital de inversión y desgravaciones por gastos de trabajo «razonables»”²⁵¹⁵; minoraciones técnicas, con causa en la eficiencia de la administración tributaria, obedeciendo a la finalidad de facilitar tanto las tareas a desempeñar por ésta, como el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes; citándose entre otros ejemplos los regímenes de estimación simplificada²⁵¹⁶; minoraciones correctivas, a consecuencia de ajustes relacionados con el principio de capacidad de pago, que según la OCDE obedecen al objetivo de adaptar la capacidad económica individual en el marco de la determinación de la base imponible²⁵¹⁷; y minoraciones extrafiscales, consistentes en disposiciones con la finalidad de cambiar comportamientos —suasorias— que pueden perseguir objetivos de corte económico o social, pero que comparten la nota común de revestir una forma alternativa de intervención²⁵¹⁸. Pasando a los instrumentos extrafiscales negativos, expusimos los tributos y recargos extrafiscales que, como comentamos, constituyen técnicas bastante similares habida cuenta que los segundos operan como una suerte de gravamen adicionado con soporte en la estructura del tributo base; en ambos casos, se produce un incremento de la carga tributaria con importantes implicaciones iusfundamentales a efectos de la delimitación del canon de constitucionalidad a aplicar, cuestión ésta que nos ocupa en el presente momento del discurso.

También con carácter preliminar, antes de exponer la conexión entre esta clasificación y los controles de razonabilidad y proporcionalidad, es necesario formular ciertas premisas. En primer lugar, de acuerdo con la “nueva fórmula” surgida *a priori* a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 7 de octubre de 1980 (BVerfGE 55, 72)²⁵¹⁹, se produce una superación del control de razonabilidad

²⁵¹⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation*; OECD Publications and Information Center, Paris, 2010, p. 43 y ss.

²⁵¹⁵ *Ibidem*, p. 42.

²⁵¹⁶ *Ibidem*, p. 44.

²⁵¹⁷ *Ibidem*, p. 42.

²⁵¹⁸ *Ibidem*, p. 43.

²⁵¹⁹ VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 56.

conforme a su formulación original por LEIBHOLZ²⁵²⁰, que pasaba por la automática aceptación del trato desigual ante la alegación de una justificación. Esta nueva formulación supuso un desplazamiento de poderes del legislador al juez²⁵²¹ al añadirse, a la exigencia de una justificación razonable con lógica en la naturaleza de las cosas —*Natur der Sache*—, criterios de justicia. En segundo lugar, el elemento proporcionalidad integrado en la renovada expresión del canon de razonabilidad no resulta equivalente al obrante en el control de proporcionalidad en sentido amplio denominado proporcionalidad stricto sensu —*Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*—; antes al contrario, este componente de proporcionalidad muestra complejidad, de suerte que es necesario su análisis pormenorizado, *a fortiori*, el juicio de proporcionalidad admite diferentes intensidades²⁵²².

Pues bien, la clave de toque vira sobre la distinción entre fines fiscales o extrafiscales. Cuando se persigue un fin fiscal exclusivamente, sin que la presión fiscal se vea incrementada por fin redistributivo alguno, no estamos ante una colisión de bienes jurídicos, no resulta por consiguiente necesaria una labor de ponderación; las diferenciaciones con reflejo en el diferente tratamiento tributario dispensado encuentran lógica en las igualdades o desigualdades que presentan las personas comparadas al trasluz de la capacidad económica como criterio de reparto de los gastos públicos y, en último término, “son un fin en sí mismo en el sentido de que no persiguen otro objetivo que el inmanente de justicia”²⁵²³. En cambio, cuando estamos ante un instrumentos extrafiscales se evidencia una colisión de bienes jurídicos con ocasión de la inyección del fin no recaudatorio en el instituto del tributo, de suerte que es necesario desempeñar una labor de ponderación; se inserta en el tributo o recargo una finalidad extrafiscal que sustancia una relación medios-fines auténtica²⁵²⁴ —en referencia a la finalidad extrafiscal— que dota de sentido a la aplicación del control de proporcionalidad en sentido amplio²⁵²⁵.

²⁵²⁰ LEIBHOLZ, G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz. Eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, op. cit.

²⁵²¹ Entre otros muchos, DESDENTADO DAROCA, E.: “El principio de interdicción de la arbitrariedad” en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010, p. 178 y ss.

²⁵²² VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, op. cit., p. 74.

²⁵²³ *Ibidem*, p. 73.

²⁵²⁴ *Idem*.

²⁵²⁵ *Idem*.

Por tanto, es necesario precisar las ocasiones en que se inyectan los citados fines externos en el tributo, distinción ésta que nos remite a la citada noción de instrumentos extrafiscales, para distinguir los casos en que es necesario recurrir inexorablemente al control de proporcionalidad como única vía para validar constitucionalmente el recurso a estos mecanismos viéndose postergado el control de razonabilidad. Pues bien, como veremos a lo largo del presente Capítulo, tales ocasiones son: las minoraciones extrafiscales, los tributos extrafiscales y los recargos extrafiscales; los tres mecanismos constituyen vías de inyección de fines ajenos al exclusivamente recaudatorio sobre el instituto del tributo, cauces para la inserción de prestaciones personales de carácter público en el sentido del art. 31.3 CE que reza que *«sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»*, instrumentos con naturaleza tributaria (o pretendidamente tributaria habida cuenta de las discusiones doctrinales sobre la cuestión) al servicio de deberes públicos, que encuentran fundamento en los valores de igualdad en sentido material o solidaridad, es decir, engranajes del «Estado social y democrático de Derecho» para la efectividad de derechos económicos, sociales, culturales y de solidaridad.

A partir de las anteriores premisas, creemos que en el ámbito que nos ocupa la piedra de toque que delimita el canon de constitucionalidad a aplicar está determinado por el art. 29 LGT que, recordemos, recoge las obligaciones tributarias formales definidas como *«las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros»*. Aunque pudiera parecer un criterio *a priori* sorprendente, éste nos permite delimitar si estamos ante prestaciones personales de carácter público embebidas por la finalidad fiscal o, en cambio, éstas tienen la consideración de deberes públicos que se imponen, actuando la estructura tributaria como soporte. En este segundo caso, sea a través de instrumentos extrafiscales positivos —exclusivamente minoraciones extrafiscales— o negativos —tributos y recargos extrafiscales— se genera cierta repercusión iusfundamental a colación del fin externo que se incorpora al tributo que exige de una labor de ponderación en diferente sentido, en función el instrumento extrafiscal ante el que nos encontremos.

Recordemos²⁵²⁶, los instrumentos extrafiscales constituyen una categoría que integraría minoraciones extrafiscales, tributos extrafiscales y recargos extrafiscales; quedando excluidas: minoraciones productivas, técnicas y correctivas. Focalizándonos sobre las minoraciones, expusimos en su momento la conveniencia de separar todas las reducciones que operan en sede tributaria, independientemente del mecanismo utilizado

²⁵²⁶ Vid. Capítulo Sexto del presente trabajo.

por el legislador y atendiendo por tanto a su finalidad e implicaciones iusfundamentales, es decir haciendo prevalecer un criterio teleológico, a través de las categorías de exenciones y beneficios tributarios. La primera, debería englobar minoraciones productivas, técnicas y correctivas; y la segunda, minoraciones extrafiscales. Esta división encuentra justificación constitucional desde la perspectiva de que las exenciones encuentran legitimidad a través del control de razonabilidad, mientras que los beneficios tributarios, por cuanto acogen al igual que los tributos y recargos extrafiscales una finalidad ajena a la recaudatoria de forma notable, exigen de cierta ponderación en el sentido que expondremos. Partiendo de esta delimitación, nos remitimos al desarrollo de los diferentes controles que desarrollamos a través del presente capítulo para analizar cómo operan.

En otro orden de cosas, las situaciones integradas bajo la categoría de instrumentos extrafiscales expuestas a través del presente trabajo²⁵²⁷ suponen una acción positiva del legislador orientada por ciertos fines que se inyectan en la estructura del tributo, evidenciándose a la postre la necesidad de un contenido material²⁵²⁸ cuya ausencia se ha denunciado en relación al control de razonabilidad; al respecto, es importante advertir que este control no ha estado exento de críticas de naturaleza diversa en el marco de la dogmática alemana como las formuladas por BIRK, FRIAUF o ARNIM²⁵²⁹. Es importante recordar que, como expusimos, estos instrumentos encuentran lógica desde la óptica de su visión como mecanismos de tutela de los derechos de segunda y tercera generación, es decir, derechos culturales, sociales, económicos, o de solidaridad; por consiguiente, en el tributo se dan conexión los derechos individuales con las prestaciones personales de carácter público tras las que subyacen intereses constitucionales más allá de la esfera individual del sujeto. Desde esta perspectiva, los instrumentos extrafiscales impactan sobre los derechos fundamentales de forma diversa generándose una colisión que exige de la labor de ponderación como veremos.

3 Control de razonabilidad

Seguidamente pasamos a examinar la delimitación entre los conceptos de razonabilidad y arbitrariedad, para después abordar el control de razonabilidad, y finalmente examinar su virtualidad en el ámbito de la extrafiscalidad.

²⁵²⁷ Vid. Capítulo Sexto del presente trabajo.

²⁵²⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*; Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 13.

²⁵²⁹ Todos ellos citados por HERRERA MOLINA en *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*; Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 13 y 74.

3.1 Principio de interdicción de la arbitrariedad

De forma preliminar reflexionaremos brevemente sobre la distinción entre arbitrariedad y discrecionalidad, resultando en observación de la reciente STS de 21 de marzo de 2013 —apoyándose sobre varios pronunciamientos precedentes— conceptos incluso “antagónicos”: «*La discrecionalidad no es arbitrariedad. Tales conceptos son más bien antagónicos, "pues lo discrecional se halla o debe hallarse cubierto por motivaciones suficientes, discutibles o no, pero considerables en todo caso y no meramente de una calidad que lo haga inatacable, mientras lo arbitrario o no tiene motivación respetable, sino "pura y simplemente" la conocida «sit pro rationevoluntas» o la que ofrece lo es tal que escudriñando su entraña, denota, a poco esfuerzo de contrastación, su carácter realmente indefinible y su inautenticidad" (SSTS 13-7-1984, 21-11-1985, 1-12-1986, 19-5-1987...)*». Se trata de una distinción obrante hace más de 400 años en el Derecho inglés²⁵³⁰, que figura en el *Rooke's Case* (1598²⁵³¹) de mano del juez Cook, apareciendo dicho razonamiento reiterado en sus pronunciamientos posteriores²⁵³², como en el *Keighley's Case* (1609²⁵³³), aunque encuentra expresión sintética en *Leader v. Moxon* (1773²⁵³⁴) en los siguientes términos: «*Their discretion is not arbitrary, but must be limited by reason and law*»²⁵³⁵.

Nuestra Carta magna otorga reconocimiento expreso al principio de interdicción de la arbitrariedad en el art. 9.2, enmarcado en el siguiente tenor literal: «*La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*». Nuestra Norma fundamental contempla este principio junto a otros, señalándose que todos se polarizarían en torno a los de legalidad y seguridad jurídica²⁵³⁶; en palabras de la STC 27/1981: «*Los principios constitucionales invocados por los recurrentes: irretroactividad, seguridad,*

²⁵³⁰ WADE, W. Y FORSYTH, C.: *Administrative Law*; Oxford University Press, 2014, p. 293.

²⁵³¹ 5 Co Rep 99b.

²⁵³² WADE, W. Y FORSYTH, C.: *Administrative Law*, *op. cit.*, p. 293.

²⁵³³ 10 Co Rep 139a.

²⁵³⁴ 2 W BI 924.

²⁵³⁵ «Su discrecionalidad no es arbitrariedad, pero debe ser limitada por la razón y la ley».

²⁵³⁶ VILLAR PALASÍ, J. L. Y SUÑÉ LLINAS, E.: "Artículo 9: El Estado de Derecho y la Constitución" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

interdicción de la arbitrariedad, como los otros que integran el art. 9.3 de la Constitución -legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad- no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho». Se trata de un principio con cierta complejidad que requiere de una interpretación matizada atendiendo a su diferente proyección sobre los poderes públicos; al legislador —también en el ejercicio del poder tributario— se le atribuyen márgenes sustancialmente más amplios, habida cuenta especial de la discrecionalidad política que encuentra como límite la Constitución, frente a los arrogados a los jueces o a la Administración²⁵³⁷.

Especialmente controvertido resulta el significado del principio de interdicción de la arbitrariedad, cuestión con origen²⁵³⁸ en los planteamientos de LEIBHOLZ sobre los que profundizaremos *ut infra*. Tomando como referencia dicha construcción formulada en el seno de la dogmática alemana, a juicio de RUBIO LLORENTE, la recepción de dicho principio en nuestro ordenamiento se produjo en condiciones de paridad con el principio de igualdad, de suerte que el primero carecería de sustantividad propia²⁵³⁹; a juicio de este autor, el problema residiría en la deformación experimentada con ocasión de su incorporación, identificándose con el principio de razonabilidad²⁵⁴⁰, tildado de abstracto e indeterminado²⁵⁴¹. Frente a esta interpretación, formuló GARCÍA DE ENTERRÍA, considerado artífice la incorporación constitucional del principio que nos ocupa²⁵⁴², las siguientes observaciones de inexorable incorporación a nuestro discurso: “Pero si se ha seguido la historia hasta aquí, nada más evidente que el principio de interdicción de la arbitrariedad en los poderes públicos no está, en modo alguno, comprendido en el de igualdad ante la Ley. La ruptura de la igualdad puede ser un caso de arbitrariedad pero nunca el único. Arbitrariedad es sinónimo, tanto en el lenguaje vulgar como en el

²⁵³⁷ Además del argumento indicado en el texto, DESDENTADO DAROCA señala como hechos diferencial que la legitimidad de las decisiones legislativas procede de la posición constitucional del órgano, y no de las razones que justifican la concreta decisión, como ocurre en el caso de decisiones administrativas y judiciales. “El principio de interdicción de la arbitrariedad”, *op. cit.*, p. 178 y 179.

²⁵³⁸ *Ibidem*, p. 181 y ss.

²⁵³⁹ RUBIO LLORENTE, F.: “Juez y Ley desde el punto de vista del principio de igualdad” en *El Poder Judicial en el Bicentenario de la Revolución Francesa*; Centro de Publicaciones, Madrid, 1990, p. 108.

²⁵⁴⁰ *Ibidem*, p. 109.

²⁵⁴¹ Como relata DESDENTADO DAROCA, E.: “El principio de interdicción de la arbitrariedad”, *op. cit.*, p. 181.

²⁵⁴² Como reconocen, entre otros, VILLAR PALASÍ y SUÑÉ LLINAS en: “Artículo 9: El Estado de Derecho y la Constitución”, *op. cit.*

jurídico, de injusticia ostensible, y no se comprende por qué ha de limitarse la injusticia a la desigualdad. «Acto o proceder contrario a la justicia, a la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o el capricho», dice con precisión y concisión el Diccionario de la Real Academia Española. Lo que la prohibición de la arbitrariedad condena es, justamente, la falta de un fundamento objetivo; la Constitución no admite que el poder público, en cualquiera de sus expresiones, se ejerza por la sola voluntad del agente o por su capricho, simplemente. Exige que en cualquier decisión del poder público se hagan presentes los valores superiores del ordenamiento jurídico que formula su artículo 1.º, como los menores, presentes cada uno en las distintas ramas del Derecho y en todas y cada una de sus instituciones. Si nuestro Estado es un Estado de Derecho, el Derecho y no el capricho del gobernante (el cual opera en cuanto tal como agente del Derecho) debe dominar la totalidad de sus decisiones”²⁵⁴³. Además, el reconocido administrativista subraya el diferente anclaje constitucional arguyendo que: “Parece evidente que no se aprecia la aporía por ninguna parte. RUBIO pretende que el principio está incluido en el de igualdad ante la Ley del artículo 14 y que ello puede crear perplejidad para la aplicación de este artículo o la del artículo 9.3. Aunque no lo especifique, bastaría con observar que el artículo 14 es susceptible de recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, en tanto que no lo son los principios enumerados en el artículo 9.3, lo cual es ya una diferencia de bulto en la eficacia de uno y otro precepto”²⁵⁴⁴.

Suscribiendo esta diferenciación con reflejo en nuestra Norma fundamental, a pesar del margen de discrecionalidad reconocido al legislador²⁵⁴⁵, no puede obviar límites obrantes en sede constitucional, como la citada prohibición de interdicción de la arbitrariedad o los derivados de los derechos fundamentales con anclaje en el art. 53 CE, desempeñando un papel basilar al respecto el control de razonabilidad sobre el que volveremos *ut infra*. El basilar papel de la interdicción de la arbitrariedad viene enfatizado por su conexión con la seguridad jurídica, definida por la jurisprudencia

²⁵⁴³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota”, *op. cit.*, p. 225.

²⁵⁴⁴ *Ibidem*, p. 224.

²⁵⁴⁵ En expresión de la STC 34/1981: «La apreciación de en qué medida la Ley ha de contemplar situaciones distintas que sea procedente diferenciar y tratar desigualmente o, desde otra perspectiva, que no deben ser tratadas igualmente, queda con carácter general confiada al legislador. Pero tal valoración tiene unos límites, ya que no puede dar lugar a un resultado que vaya contra derechos y libertades reconocidos en la Constitución (art. 53.2) ni en general contra cualquier precepto o principio de la misma (art. 9.1 y 3, relativos a la sujeción a la Constitución de todos los poderes públicos y a la interdicción de la arbitrariedad); ni, como resulta obvio, contra la esencia del propio principio de igualdad que rechaza toda desigualdad que por su alcance sea irrazonable y, por ello, haya de calificarse de discriminatoria».

constitucional²⁵⁴⁶ como “la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”. Coherentemente con este papel desempeñado cuenta con evidente virtualidad en el ámbito tributario; sin ánimo de exhaustividad, ha sido invocado a colación del estudio económico financiero preceptivo para justificar el valor de mercado derivado de la utilización privativa o aprovechamiento especial²⁵⁴⁷. Especialmente interesante resuelta la invocación del principio, junto a los límites derivados de la capacidad contributiva, como mecanismo para suplir la escasa virtualidad de la prohibición de alcance confiscatorio en el caso de los impuestos indirectos²⁵⁴⁸.

3.2 Control de razonabilidad

Los planteamientos de LEIBHOLZ constituyen el punto de partida, su primera publicación se produce en 1925²⁵⁴⁹, aunque se identifica alguna obra coetánea en el mismo sentido, así como precedentes de su tesis en la jurisprudencia americana y especialmente en la suiza²⁵⁵⁰. Podemos encontrar diversos pronunciamientos a través de los que se introducen los criterios de igualdad en la jurisprudencia alemana²⁵⁵¹: la decisión de 23 de octubre de 1951 da cuenta de la vinculación del legislador a la igualdad jurídica; la posterior sentencia de 17 de diciembre de 1953, otorga aceptación al tratamiento jurídico desigual de aquellas situaciones iguales aunque el legislador debe observar límites a fin de no vulnerar la interdicción de la arbitrariedad apelándose al art. 3.1 de la Ley Fundamental como canon; y la decisión de 16 de marzo de 1955, que

²⁵⁴⁶ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 4; 126/1987, de 16 de julio, FJ 7; 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 10; 65/1990, de 5 de abril, FJ 6; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 225/1998, de 25 de noviembre, FJ 2; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10.

²⁵⁴⁷ ZORNOZA PÉREZ, J. J. Y ORTIZ CALLE, E.: “Acuerdo de establecimiento de tasas: el informe técnico-económico” en *Estudios y Comentarios Legislativos*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

²⁵⁴⁸ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: “Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los Impuestos especiales de fabricación”, *Quincena Fiscal*; núm. 20, 2013.

²⁵⁴⁹ LEIBHOLZ, G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz. Eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, op. cit.

²⁵⁵⁰ VILLACORTA MANCEBO señala “Die Gleichheit vor dem Gesetz in der Reichsverfassung. Eine öffentliche Abhandlung auf rechtsvergleichender Grundlage” de ALDAG, también fechada en 1925. “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, op. cit., p. 51.

²⁵⁵¹ Citados por VILLACORTA MANCEBO en “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, op. cit., p. 53.

definitivamente consolida la obligación del legislador de “no tratar aquello que es esencialmente igual de manera arbitrariamente desigual, ni aquello que es esencialmente desigual de manera arbitrariamente igual”²⁵⁵² apelando nuevamente como anclaje al citado art. 3.1 de la *Grundgesetz* que reza: «*Todas las personas son iguales ante la ley*».

Frente a esta construcción incipiente constituye un punto de inflexión la Sentencia de 7 de octubre de 1980 (BVerfGE 55, 72), a partir de la que surge la denominada como “nueva fórmula”²⁵⁵³; atendiendo a esta versión renovada, el canon de legitimidad del trato desigual dispensado por el legislador se focaliza sobre una justificación razonable con lógica en la naturaleza de las cosas —*Natur der Sache*— añadiéndose criterios de justicia. Por consiguiente, este avance en el contenido del citado canon de legitimidad supone cierta postergación del legislador a favor del Tribunal Constitucional²⁵⁵⁴, de suerte que a pesar de que es necesario intensificar la *interpositio legislatoris* en aras a la efectividad de la igualdad material, en el desempeño de dicha labor éste no podrá sobreeser el citado canon de constitucionalidad; *mutatis mutandi*, el ejercicio del poder tributario y la redimensión del tributo como instrumento con finalidad fiscal, pero también extrafiscal, debe observar inexorablemente estos dictados, que conformarán el canon de constitucionalidad de los instrumentos extrafiscales.

En suma, este control opera como un principio de prohibición de tratamientos desiguales arbitrarios, es decir, se verificará una ausencia de razón objetiva para dispensar un trato desigual evidenciándose, a la postre, una actuación arbitraria por parte del legislador; como resultado, resultaría vulnerado el principio de igualdad²⁵⁵⁵. En este sentido, focalizándonos sobre nuestra jurisprudencia, se ha identificado²⁵⁵⁶ la

²⁵⁵² *Idem*.

²⁵⁵³ VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 56.

²⁵⁵⁴ Entre otros muchos, DESDENTADO DAROCA, E.: “El principio de interdicción de la arbitrariedad”, *op. cit.*, p. 178 y ss.

²⁵⁵⁵ “El principio de igualdad sólo se vulnera cuando «no sea posible encontrar una razón objetiva para una regulación jurídica, por lo que en consecuencia hay que considerarla como arbitraria»; la falta de objetividad de la diferenciación debe ser evidente”. VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 67 y 68.

²⁵⁵⁶ ROCA TRÍAS, E. Y AHUMADA RUIZ, M. A.: “Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española” en *Reunión de tribunales constitucionales de Italia, Portugal y España*; Página web del Tribunal Constitucional, Madrid, 2013, p. 18. Este interesante informe comparativo que citaremos en diversas ocasiones a lo largo del discurso está disponible en:

<http://www.tribunalconstitucional.es/es/actividades/Documents/XV%20Trilateral/PONENCIA.pdf> (fecha

aplicación del control de razonabilidad ante posibles vulneraciones del principio de igualdad (art. 14 CE) o de vulneración de la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE); señalándose²⁵⁵⁷ como vía de entrada de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, y a su vez por esta vía, de la doctrina del Tribunal Supremo de Estados Unidos de “*equal protection*”, control éste profundamente matizado en la actualidad, admitiendo diferentes niveles de intensidad en función de la naturaleza de la situación a abordar²⁵⁵⁸. Atestigua esta recepción la STC 22/1981 como sigue: «*La pretendida inconstitucionalidad descansa, pues, en el supuesto de que toda discriminación vulnera el principio de igualdad. Ahora bien, aunque es cierto que la igualdad jurídica reconocida en el art. 14 de la Constitución vincula y tiene como destinatario no sólo a la Administración y al Poder Judicial, sino también al Legislativo, como se deduce de los arts. 9 y 53 de la misma, ello no quiere decir que el principio de igualdad contenido en dicho artículo implique en todos los casos un tratamiento legal igual con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado, en relación con el art. 14 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que toda desigualdad no constituye necesariamente una discriminación. El art. 14 del Convenio Europeo -declara el mencionado Tribunal en varias de sus Sentencias- no prohíbe toda diferencia de trato en el ejercicio de los derechos y libertades: la igualdad es sólo violada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de dicha justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida*»²⁵⁵⁹.

En el mismo sentido apuntado, la posterior STC 75/1983 expresa que «*resulta indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, cuya exigencia deba aplicarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo estar presente, por ello, una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, y dejando en definitiva al legislador, con carácter general, la apreciación y tratar desigualmente*». También la STC 107/1986 arguye: «*Este Tribunal ha declarado en muy repetidas ocasiones que el principio de igualdad contenido en el*

de consulta: 1 de diciembre de 2014).

²⁵⁵⁷ *Ibidem*, p. 5 y 6.

²⁵⁵⁸ Vid. KELSO, C. D. Y KELSO, R. R.: *The Path of Constitutional Law*; Vandephas Publishing, USA, 2001.

²⁵⁵⁹ En el mismo sentido, sin ánimo de exhaustividad, en las SSTC 34/1981, 93/1984, 76/1990, 61/1990 y 158/1993.

art. 14 de la Constitución impide que el legislador establezca entre situaciones semejantes o similares diferencias de trato que no se funden en la consecución de un fin constitucionalmente lícito, y que no tengan una justificación razonable a la luz del fin que se persigue. Ahora bien, si se dan estas dos condiciones —legitimidad del fin, y adecuación razonable de los medios— no cabe apreciar que se produzca una vulneración del principio de igualdad, y en tal caso, tampoco corresponde al Tribunal Constitucional entrar a juzgar sobre la oportunidad de la norma respecto a los efectos o fines que persigue, cuestión ésta que queda dentro de las competencias del legislador». La posterior STC 209/1988 concluye que «las diversificaciones normativas son conformes a la igualdad, en suma, cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad, con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin, o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad»; como se observa, hace referencia expresa al examen de proporcionalidad en seno del examen de legitimidad respecto del art. 14 CE.

En fin, también se invoca *expressis verbis* el criterio de proporcionalidad en el posterior resumen del control expresado por el ATC 289/1999²⁵⁶⁰ como sigue:

«a. No toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 C.E. , sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.

b. El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

c. El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con juicios de valor generalmente aceptados.

d. Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo

²⁵⁶⁰ A excepción del punto e, este control figura en la previa STC 76/1990, así como en la posterior STC 214/1994 y el ATC 246/2000.

sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, SSTC 76/1990, fundamento jurídico 9.ºA, y 214/1994, fundamento jurídico 8.ºB).

e. Es también doctrina reiterada de este Tribunal que la igualdad ante o en la Ley impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación (SSTC 3/1983, fundamento jurídico 3.º; 75/1983, fundamento jurídico 2.º; 6/1984, fundamento jurídico 2.º; 209/1988, fundamento jurídico 6.º; 76/1990, fundamento jurídico 9.º; 214/1994, fundamento jurídico 8.º; 9/1995, fundamento jurídico 2.º; 164/1995, fundamento jurídico 7.º; 134/1996, fundamento jurídico 5.º; 117/1998, fundamento jurídico 8.º, y 46/1999, fundamento jurídico 2.º, por todas)».

Sobre este extracto volveremos en un momento posterior del discurso a colación de su aplicación a determinados supuestos de extrafiscalidad como solución a ciertas anomalías que se denuncian.

En otro orden de cosas, antes de proseguir con nuestro discurso, apuntar que resulta especialmente interesante el posible desigual tratamiento, también en relación a fines fiscales o extrafiscales, recurriendo a alguno de los criterios contemplados en sede del art. 14 CE: «*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*». Al respecto, se han identificado dos posturas en la literatura científica²⁵⁶¹, la prohibición absoluta o relativa, apoyándose en el segundo caso de algún test reforzado en cuanto a exigencias que limite sustancialmente el recurso a tales criterios. Aunque se trata de una cuestión que por

²⁵⁶¹ “La diferenciación normativa es discriminatoria, como se vio, no sólo cuando es arbitraria o irrazonable, sino también cuando se funda en uno de los criterios expresamente prohibidos: nacimiento, raza, sexo, religión, opinión. Se trata de criterios que, por razones históricas y morales, el constitucionalismo contemporáneo considera particularmente odiosos. [...] en los Estados Unidos –donde el principio de igualdad ante la ley ha sido objeto de una rica elaboración jurisprudencial, como consecuencia de la esclavitud primero y de la segregación racial después– las llamadas «clasificaciones sospechosas» o criterios expresamente prohibidos sólo pueden utilizarse cuando existe un interés público inaplazable (*compelling interest*); es decir, debe tratarse de casos verdaderamente extremos. Para las demás diferenciaciones normativas, en cambio, suele bastar la presencia de un interés público legítimo (*legitimate interest*), test que equivale al juicio de razonabilidad arriba examinado”. DÍEZ-PICAZO, L. M.: *Sistema de derechos fundamentales*; Thomson Civitas, Madrid, 2008.

motivos de economía expositiva no podemos abordar, únicamente apuntaremos que se trata de una cuestión abordada por nuestro legislador²⁵⁶² que alcanza también al Derecho Financiero²⁵⁶³, analizándose por nuestra literatura científica la respuesta que nuestra disciplina aporta ante objetivos de promoción de la igualdad de género.

Aunque volveremos después sobre la diferenciación entre los controles de razonabilidad y proporcionalidad, hemos apuntado que la construcción que el Tribunal Constitucional acoge del sentido de proporcionalidad resulta difusa, constituyendo incluso vía de entrada para alguno de los tres elementos del control de proporcionalidad en sentido amplio²⁵⁶⁴ —idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto— sobre los que volveremos *ut infra*. Como expresamos líneas arriba, se subraya²⁵⁶⁵ la aplicación del control de razonabilidad a colación del principio de igualdad (art. 14 CE) o de vulneración de la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), que se ha utilizado como respuesta ante denuncias de arbitrariedad o exceso de discrecionalidad²⁵⁶⁶; aunque frente al control de proporcionalidad que examinaremos después, resulta menos incisivo sobre la esfera de discrecionalidad del legislador. La construcción del juicio de razonabilidad debe alinearse junto a otras elaboraciones como el principio de *ragionevolezza*, basilar como criterio para valorar las posibles violaciones del principio de *aguaglianza*²⁵⁶⁷; aquél, junto a criterios de proporcionalidad, es objeto de invocación expresa por la *Corte Costituzionale* en la delimitación de un control de constitucionalidad al que, obviamente, no escapa el ámbito tributario que nos ocupa; en

²⁵⁶² *Exempli gratia*, en la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres.

²⁵⁶³ El objetivo de la igualdad de género ha sido abordado por nuestra disciplina, entre otros, *vid.* GARCÍA CALVENTE, Y.: "El Derecho Financiero y Tributario ante la exclusión social por razón de género" en *Fiscalidad e igualdad de género*; Dykinson, Madrid, 2012. ORENA DOMÍNGUEZ, A.: "La política fiscal desde una perspectiva de género" en *Fiscalidad e igualdad de género*; Dykinson, Madrid, 2012.

²⁵⁶⁴ "Junto a la razonabilidad, el Tribunal exige que la diferencia sea proporcionada, en su sentido estricto, es decir, que la medida enjuiciada sea resultado de una adecuada ponderación de los derechos afectados y de las circunstancias concurrentes que justifican en trato desigual. Se utiliza el concepto de proporcionalidad en un sentido impreciso, equiparándolo en ocasiones a alguno de los tres elementos que conforman el principio". FERNÁNDEZ NIETO, J.: *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo*; Dykinson, Madrid, 2009, p. 303.

²⁵⁶⁵ ROCA TRÍAS, E. Y AHUMADA RUIZ, M. A.: "Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española", *op. cit.*, p. 18.

²⁵⁶⁶ *Ibidem*, p. 12.

²⁵⁶⁷ BARILE, P.: "Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale" en *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale: riferimenti comparatistici*; Giuffrè, Milano, 1994, p. 30. *Apud* VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: "Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)", *op. cit.*, p. 55.

palabras de la *Sentenza* núm. 223, de 11 de octubre de 2012, estamos «*en un escenario de participación de todos los contribuyentes de acuerdo con los principios de igualdad de capacidad de pago y progresividad*», *respetando los principios de proporcionalidad, razonabilidad y la igualdad y no a través de la intervención irracional, desproporcionada y discriminatoria*». No obstante, es importante advertir que aunque este juicio de *ragionevolezza* nace vinculado a dicho principio de igualdad, también se ha advertido por algún autor que en la actualidad su ámbito de aplicación resulta sustancialmente más extenso²⁵⁶⁸.

Focalizándonos sobre esta delimitación entre diferentes controles en términos generales, con lógica repercusión en el ámbito tributario que constituye el eje principal del presente trabajo, se ha denunciado que el problema reside en la vaguedad del concepto de razonabilidad, que supone lo contrapuesto a “lo caprichoso, lo arbitrario, lo insensato, lo falto de realismo”²⁵⁶⁹, pero concede un inexorable margen de discrecionalidad al juez. No obstante, el control de proporcionalidad tampoco está exento de críticas; en este sentido, el magistrado CRUZ VILLALÓN expresó en el voto particular formulado a la STC 49/1999: «*Tengo alguna reserva derivada de la centralidad que el principio de proporcionalidad comienza a asumir en nuestra concepción de los derechos fundamentales, y de la que estos fundamentos jurídicos son buenos exponentes: no me parece que sea imprescindible partir del mismo a fin de hacer efectivas las exigencias constitucionales que en el art. 8.2 CEDH figuran de modo explícito*».

En suma, la redimensión axiológica connatural a la evolución del Estado de Derecho²⁵⁷⁰ pasa por la observancia de la prohibición de diferenciación de forma “no objetiva, no razonable, no proporcionada”²⁵⁷¹ que el legislador no puede obviar al trasluz de la “tetralogía axiológica”²⁵⁷². Desde una óptica operativa, los instrumentos

²⁵⁶⁸ ZAGREBELSKY, G.: “Su tre aspetti della ragionevolezza” en *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale: riferimenti comparatistici*; Giuffrè, Milano, 1994, p. 181. *Apud* VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 55.

²⁵⁶⁹ DÍEZ-PICAZO, L. M.: *Sistema de derechos fundamentales*, *op. cit.*

²⁵⁷⁰ PÉREZ LUÑO, A. E.: *La tercera generación de derechos humanos*, *op. cit.*, p. 75.

²⁵⁷¹ “[...] la igualdad constitucional no prohíbe que el legislador diferencie. Si lo hiciera, el legislador no podría hacer nada. No se aprobaría ni una sola ley. Lo que prohíbe es que diferencie de una manera *no objetiva, no razonable, no proporcionada*. Es decir, que tome partido ante el ejercicio del derecho a la diferencia. De ahí que el contenido de la igualdad no sea otro que la *prohibición de discriminación*”. PÉREZ ROYO, J. Y CARRASCO DURÁN, M.: *Curso de Derecho Constitucional*, 13.^a ed.; Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 225.

²⁵⁷² FERNÁNDEZ SESGADO, F.: “La solidaridad como principio constitucional”, *op. cit.*, p. 140.

extrafiscales constituyen mecanismos que se han revelado como útiles para la efectividad del «Estado social y democrático de Derecho» propugnado desde el “artículo de apertura constitucional”²⁵⁷³. Por consiguiente, la solución no parece pasar por proscribir estos recursos de la órbita de acción del legislador o vetarlos apelando a las fricciones doctrinales evidenciadas desde la óptica del anclaje en la construcción tradicional del instituto del tributo; en este sentido se alinea un sector doctrinal que invita a superar la clasificación tripartita —tasas, contribuciones especiales e impuestos— con sede en el art. 2.2 en favor de nuevas figuras²⁵⁷⁴; desde otra perspectiva, también se ha argüido²⁵⁷⁵ que estas nuevas exacciones tendrían cabida en la categoría de “prestaciones patrimoniales de carácter público” con reconocimiento expreso en el art. 31.3 CE.

Sin obviar este debate de consabida importancia para nuestra doctrina, creemos que aporta una perspectiva interesante su análisis extrafiscal. Al respecto, creemos que un interesante punto de partida traer a nuestro discurso, un vez más, el doble carácter de los derechos fundamentales —*Doppelcharakter*— que apuntara la dogmática alemana, además, con reflejo en su jurisprudencia como expusimos. La cuestión del uso extrafiscal de los tributos a través de mecanismos de naturaleza diversa ha sido abordada con cierta frecuencia al trasluz de los principios y reglas con sede en el art. 31.1 CE, cuyo destinatario inmediato es el legislador como modalidad de poder público: «*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*». Ahora bien, como se ha advertido por nuestra doctrina científica, tales principios enraízan en la óptica liberal concebidos sobre la noción del derecho subjetivo y su garantía. En este sentido, creemos que resulta de especial interés traer a nuestro discurso las siguientes palabras de algún autor que, refiriéndose al derecho subjetivo como objeto de garantía, expresa que “[...] podemos afirmar que estas características corresponden al modelo liberal de garantía entendida como aquella que, referida a determinadas posiciones o intereses de los individuos los preserva de la afectación mediante la asignación normativa de derechos subjetivos. Es a partir de este dato como se construye todo el

²⁵⁷³ Según denominación de LUCAS VERDÚ en “Artículo 1: Estado social y democrático de Derecho” en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

²⁵⁷⁴ VILLAR EZCURRA, M.: “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo claro en la Ley de Envases y Residuos de Envases”, *Quincena fiscal*; n.º 18, 1997, p. 10 y ss.

²⁵⁷⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 216 y 217.

sistema de garantías características del Estado liberal: al ser éste concebido como una organización jurídico-política limitada por prohibiciones en garantía de los derechos de individuo, las garantías liberales o negativas consistirán, por lo general, en derechos públicos negativos de no hacer que tienen por contenido prestaciones negativas o no prestaciones²⁵⁷⁶; y añade que “estos modelos de derecho y de Estado presuponen, pues, un ámbito individual de exclusión que capacita a su titular a impedir las intromisiones ilegítimas externas: tanto las que provengan de otros individuos en contra de la voluntad del titular del derecho como las que provengan del propio Estado”²⁵⁷⁷.

Partiendo de las anteriores consideraciones, recordemos que la protección de nuevos intereses evidenciada con ocasión de la proclamación del Estado social supuso una intensificación de la intervención de los poderes públicos y, como vimos, en el marco de éstas se incardinan el incremento de la presión fiscal o el recurso a instrumentos extrafiscales, con impacto diverso sobre los derechos subjetivos. Por consiguiente, aunque los principios constitucional-tributarios observan la transmutación axiológica experimentada; se genera una situación crítica desde la perspectiva de la construcción dogmática tradicional del instituto del tributo, de suerte que es necesaria una elaboración iusfundamental que otorgue legitimidad a la expresión extrafiscal del legislador. De acuerdo con este planteamiento, pasamos a examinar el papel desempeñado por el control de razonabilidad y, en un momento posterior del discurso, desempeñaremos idéntica tarea respecto a la proporcionalidad; ambos se constituyen como integrantes del canon de constitucionalidad de los instrumentos extrafiscales, necesarios por otra parte para la efectividad del «*Estado social y democrático de Derecho*» con reconocimiento expreso en el art. 1 de nuestra Carta magna.

Antes de abordar el rol desempeñado por el control de razonabilidad en relación con la extrafiscalidad, resulta necesario analizar de forma preliminar la posición del valor igualdad en relación con el diseño del sistema tributario. En este sentido, en la proyección del valor de igualdad que reconoce expresamente el art. 1 de nuestra Norma fundamental sobre el sistema tributario en general, y los tributos en especial, creemos que cabría diferenciar: primero, el papel desempeñado por el valor igualdad en el reparto de los gastos públicos; y segundo, las quiebras a este criterio de reparto de naturaleza diversa y su inexorable sometimiento al control de razonabilidad como vía de legitimación constitucional. Por consiguiente, podemos advertir que el valor igualdad opera en la construcción del sistema tributario sobre una dinámica de juridicidad y

²⁵⁷⁶ En palabras de PEÑA FREIRE en *La garantía en el Estado constitucional de derecho*; Trotta, Madrid, 1997, p. 130. A su vez, este autor cita a: FERRAJOLI, L.: *Derecho y razón*; Trotta, Madrid, 1989, p. 860 y ss.

²⁵⁷⁷ PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*, op. cit., p. 130.

antijuridicidad, es decir, sobre la formulación de un criterio de reparto de los gastos público cuya clave de bóveda es el valor igualdad —juridicidad—; y sobre las quiebras a dicha regla, que pudieran parecer contrarias a los dictados de la igualdad —antijuridicidad—, no lo son puesto que esta validación se evidenciaría a través del control de razonabilidad. En otras palabras, coexisten dos sentidos que guardan plena correspondencia con los que observara PALAO TABOADA²⁵⁷⁸ al trasluz de la igualdad: formal, referente al mismo trato de situaciones iguales; y material, relativo a la prohibición de discriminaciones arbitrarias de acuerdo con criterios como la naturaleza de la cosa. De acuerdo con este planteamiento, veremos la posición en que queda el control de proporcionalidad y su inexorabilidad respecto de ciertas situaciones contempladas por el ordenamiento, que como veremos resultan ser los instrumentos extrafiscales en sentido expuesto durante nuestro discurso²⁵⁷⁹. Sobre la base de este planteamiento pasamos a abordar seguidamente el papel que desempeña el valor de igualdad en el criterio de reparto de los gastos públicos.

3.2.1 Objetividad, razonabilidad y proporcionalidad

So pena del tiempo transcurrido, un excelente punto de partida para reflexionar sobre el papel de la igualdad son las siguientes palabras que formuló el profesor PALAO TABOADA a modo de interpretación alternativa de la capacidad económica, proponiendo su lectura como “una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada y sujeta, en cuanto a su modo de operar, a los límites que se derivan con carácter general del principio superior; es decir, en el sentido de que no serían inadmisibles las discriminaciones que se establezcan prescindiendo de la capacidad contributiva, siempre que estuviesen objetivamente justificadas y no pudiesen ser consideradas como infundadas o arbitrarias. Así entendido, el principio de capacidad contributiva se impone con la fuerza de la evidencia intuitiva: en efecto, no puede negarse que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que esta sea”²⁵⁸⁰. Estas palabras se han interpretado como una aceptación por parte del citado autor de la construcción de la "interdicción de la arbitrariedad" —*Willkürverbot*— que acuñara

²⁵⁷⁸ PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva” en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II; Tecnos, Madrid, 1976, p. 415. PALAO TABOADA, C.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 88, 1995, p. 630. Citados por HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 13.

²⁵⁷⁹ *Vid.* Capítulo Sexto del presente trabajo.

²⁵⁸⁰ PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *op. cit.*, p. 400.

LEIBHOLZ²⁵⁸¹ en relación al principio de igualdad a la que hicimos referencia *ut supra*, de suerte que el criterio de capacidad económica podría verse postergado cuando se invoquen razones con lógica en la naturaleza de las cosas²⁵⁸².

Esta lectura del principio de capacidad económica a través del principio de igualdad y en conexión con la construcción leibholziana de “interdicción de la arbitrariedad” ha sido saludada²⁵⁸³ por permitir casar el margen de discrecionalidad inexorable al legislador con los límites que encuentra la imposición en sede constitucional, de forma que éste no resulte postergado en su papel por el juez constitucional; cuestión ésta como vimos que aborda la corriente del neoconstitucionalismo²⁵⁸⁴, con proyección en el ámbito tributario²⁵⁸⁵. No obstante, en otro orden de cosas, también HERRERA MOLINA advirtió que tras un período de tiempo suficientemente significativo desde que PALAO TABOADA formulara su teoría es posible identificar dos cuestiones: en primer lugar, el profesor HERRERA MOLINA señala que el principio de interdicción de la arbitrariedad ha experimentado una lectura reduccionista, revelándose como un instrumento insuficiente a la vista de las evidencias ofrecidas por la jurisprudencia constitucional alemana —concretamente de los años sesenta y setenta—, así como actual —recordemos que el trabajo en el que este autor vierte estas observaciones data de 1998²⁵⁸⁶— de España e Italia²⁵⁸⁷. Y en segundo lugar, invocando la jurisprudencia constitucional alemana de los años ochenta y noventa, el citado autor advierte que la doctrina esgrimía la rehabilitación del criterio de capacidad económica, relatando que en dicho contexto conviven este principio con una presencia notable de la interdicción de la arbitrariedad, para concluir en expresivas palabras que “la capacidad económica queda -por así decirlo- apresada en la construcción dogmática de la interdicción de la arbitrariedad, lo que dificulta su desarrollo coherente y su control

²⁵⁸¹ LEIBHOLZ, G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz. Eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, *op. cit.*

²⁵⁸² HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 9.

²⁵⁸³ *Ibidem*, p. 10.

²⁵⁸⁴ POZZOLO, S.: “Neoconstitucionalismo y especificidad de la interpretación constitucional”, *op. cit.*, p. 341 y 342.

²⁵⁸⁵ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 495.

²⁵⁸⁶ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*

²⁵⁸⁷ *Ibidem*, p. 10.

constitucional²⁵⁸⁸.

Encontramos especialmente plausibles estas observaciones que, en otro orden de cosas, constituyen auténticas premisas a partir de las que profundizar para la construcción doctrinal que soporta la expresión fiscal y extrafiscal del tributo, en la que desempeñan una función inexorable, como venimos apuntando, los derechos fundamentales. Desde una óptica prospectiva, es necesario ahondar en la respuesta que suple la postergación del control de razonabilidad y que, a la postre, permita otorgar legitimidad constitucional y, más específicamente iusfundamental, al principio de capacidad económica, *a fortiori*, habida cuenta que éste supone el auténtico caballo de batalla de la extrafiscalidad. En este sentido, podemos decir que la dimensión fiscal y extrafiscal del tributo muestran anomalías que enraízan en la misma patología y que, siquiera como solución de continuidad, requieren de una construcción dogmática que otorgue legitimidad constitucional al principio de capacidad económica, como criterio para el reparto de los gastos públicos y línea maestra del deber constitucional de contribuir.

En el sentido que apuntamos *ut supra*, es posible la formulación de un análisis desde la óptica de la ecuación de “objetividad, razonabilidad y proporcionalidad”, identificada como la exigencia a cualquier trato diferencial en aras a su consideración como justo, y por tanto, coherente con la exigencia de igualdad²⁵⁸⁹; dicha triada encuentra también expresión en la jurisprudencia constitucional, sin ánimo de exhaustividad, en la STC 78/2012, o aplicada en la STC 59/2008 en los siguientes términos: «*El principio general de igualdad del art. 14 CE exige, según la doctrina jurisprudencial citada, que el tratamiento diferenciado de supuestos de hecho iguales tenga una justificación objetiva y razonable y no depare unas consecuencias desproporcionadas en las situaciones diferenciadas en atención a la finalidad perseguida por tal diferenciación. Descartada en este caso la falta de objetividad de la norma, pues indudable resulta su carácter general y abstracto, proceden ahora los análisis de razonabilidad de la diferenciación y de falta de desproporción de sus consecuencias (FJ 10), distinguiendo lógicamente en el primero entre la legitimidad del fin de la norma (FJ 8) y la adecuación a dicho fin de la diferenciación denunciada (FJ 9), tal como se apuntaba anteriormente con cita de la STC 222/1992, de 11 de diciembre*».

La jurisprudencia alemana, que recordemos constituye el contexto en que surge

²⁵⁸⁸ *Idem*.

²⁵⁸⁹ RUBIO CASTRO, A.: “Los efectos jurídicos del soft law en materia de igualdad efectiva. La experiencia española”, *Anuario de Filosofía del Derecho*; núm. XXX, 2014, p. 44.

la construcción de LEIBHOLZ²⁵⁹⁰, ha sido resumida a través de la siguiente afirmación: “la igualdad es violada cuando para la diferenciación legal o para el tratamiento legal igual no es posible encontrar una razón razonable, que surja de la naturaleza de la cosa o que, de alguna forma, sea concretamente comprensible, es decir, cuando la decisión tiene que ser calificada de arbitraria”²⁵⁹¹. Por consiguiente, el principio de igualdad opera tomando como resultado *prima facie* un reparto de la participación en los gastos públicos; ahora bien, sobre este resultado provisional se realizan después ciertos ajustes que deben obedecer a la citada naturaleza de la cosa —*Natur der Sache*—; el resultado definitivo, debe ser un reparto del gasto público que desde una perspectiva subjetiva observe el derecho a la igualdad. Por consiguiente, el resultado final en el reparto de los gastos públicos se construiría de forma bifásica: primero, repartiendo gastos públicos *grosso modo*; segundo, realizando ciertos reajustes con fundamento en la naturaleza de la cosa —*Natur der Sache*— cuya legitimidad constitucional pasa por el control de razonabilidad. Como veremos después, quedaría por adicionar el papel que desempeña el principio de proporcionalidad en este engranaje y sus implicaciones iusfundamentales, que como veremos resulta basilar para dar cabida a la finalidad extrafiscal.

3.2.2 Aplicación fiscal

En este apartado abordaremos cómo opera el control de razonabilidad en el marco de la finalidad fiscal del tributo, focalizándonos sobre las expuestas minoraciones productivas, técnicas y correctivas. Como adelantamos *ut supra*, se trata de reducciones en sede tributaria que se desmarcan del reparto *prima facie* de la carga tributaria resultante de la aplicación del principio de igualdad en base a la capacidad económica y que, por tanto, exigen de un motivo razonable —*Willkürverbot*— que otorgue legitimidad constitucional a la quiebra en cuestión.

Con carácter preliminar, advertir que cuando analizamos la aplicación del control de razonabilidad a minoraciones productivas, técnicas y correctivas nos estamos refiriendo en todo caso a su “nueva fórmula”²⁵⁹², es decir, aquella que supera su expresión original por LEIBHOLZ²⁵⁹³, de modo que no resulte suficiente con la alegación

²⁵⁹⁰ LEIBHOLZ, G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz. Eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, *op. cit.*

²⁵⁹¹ VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 53.

²⁵⁹² Como denomina esta renovada expresión del control de razonabilidad VILLACORTA MANCEBO en *Ibidem*, p. 56.

²⁵⁹³ LEIBHOLZ, G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz. Eine Studie auf rechtsvergleichender und*

de un motivo razonable —*Willkürverbot*— para que la intervención del legislador a través de la consiguiente reducción extrafiscal resulte conforme con el derecho a la igualdad, en expresivas palabras de algún autor alemán, que éste desaparezca “por arte de magia”²⁵⁹⁴. Como resultado, el control de razonabilidad, ha mutado hacia una fórmula flexible que admite expresiones diversas; a título de ejemplo de la mutabilidad de cánones podemos observar la “*Equal Protection Review*” estadounidense, diferenciándose entre “*Rational Basis*”, “*Intermediate Scrutiny*”, and “*Strict Scrutiny Review*”, como modalidades de aplicación a situaciones de naturaleza diversa de acuerdo con una consolidada construcción dogmática²⁵⁹⁵. Como resultado de la reformulación del control de razonabilidad pasaría a integrar criterios de proporcionalidad pero no equivalente al control de proporcionalidad en sentido estricto —*Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*— componente a su vez del juicio de proporcionalidad en sentido amplio; este examen de la proporcionalidad en sede del control de razonabilidad debe observarse al trasluz de la igualdad que informaría una estricta lógica medios-fines que algún autor ha descrito en los siguientes términos: “Sólo de acuerdo con este proceder lógico puede encontrar justificación una diferencia o una igualdad de tratamiento jurídico. Esta justificación implica por así decirlo dos cuestiones: de una parte, la finalidad perseguida por el legislador debe hacer comprensible la delimitación de las categorías; de otro lado, los tratamientos jurídicos, que constituyen en definitiva los medios para la realización de los objetivos perseguidos, vienen obligados a respetar una determinada proporcionalidad entre categorías. Sin embargo, como han escrito diversos autores, cual el caso de ROBBERS, el principio de proporcionalidad expresa ciertamente una relación medios-fin, pero el principio de igualdad no se expresa a través de una relación medios-fin, es un fin en sí mismo”²⁵⁹⁶. Por consiguiente, en el marco de la finalidad fiscal que estamos abordando quedaría descartado un fin ajeno al fiscal, de suerte que la consecución de la igualdad material en el reparto de los gastos públicos frente a la igualdad formal debe alumbrar los criterios de proporcionalidad de acuerdo con las correcciones que realice el legislador en sede tributaria. En definitiva, esta lógica es la que subyace a las minoraciones que hemos calificado como técnicas, productivas y correctivas, que

rechtsphilosophischer Grundlage, op. cit.

²⁵⁹⁴ En expresión de ARNIM citado por HERRERA MOLINA en *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, op. cit.*, p. 74. La obra citada es: VON ARNIM, H. H.: *Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland*; Verlag Franz Vahlen, München, 1984, p. 158.

²⁵⁹⁵ KELSO, C. D. Y KELSO, R. R.: *The Path of Constitutional Law, op. cit.*

²⁵⁹⁶ VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 74.

seguidamente pasamos a abordar.

Antes, únicamente apuntar que una cuestión especialmente interesante es la existencia de un derecho a recibir un trato diferente, en otras palabras, la “discriminación por indiferenciación” que ha sido objeto de interrogantes para la doctrina científica²⁵⁹⁷ y jurisprudencial. Nuestro Tribunal Constitucional expresó en la STC 16/1994 que *«el derecho a la igualdad consagrado en el art. 14 C.E. impide tratar desigualmente a los iguales, pero no excluye la posibilidad de que se trate igualmente a los desiguales. Este precepto constitucional no consagra, sin más, un derecho a la desigualdad de trato. Las medidas normativas de acción directa o ventajosas para colectivos tradicionalmente discriminados pueden resultar exigidas por el art. 9.2 C.E. e incluso encontrar justificación en el art. 14 (SSTC 128/1987 y 19/1989), pero no puede derivarse de este último precepto ningún derecho subjetivo genérico al trato normativo desigual»*; en el mismo sentido, en la STC 117/2006, invocando diversas resoluciones precedentes, expresó que *«Resulta ajena [...] al núcleo de protección del art. 14 CE la denominada “discriminación por indiferenciación”. Hemos señalado, en efecto, que el principio de igualdad “no consagra un derecho a la desigualdad de trato (STC 114/1995, de 6 de julio, FJ 4), ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, por lo que no existe ‘ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual’ (STC 16/1994, de 20 de enero, FJ 5)” (SSTC 181/2000, de 29 de junio, FJ 11; 88/2001, de 2 de abril, FJ 2; 257/2005, de 24 de octubre, FJ 4; por todas)»*; también invocada en el ámbito tributario como atestigua el ATC 71/2008 como sigue: *«la Sala no fundamenta la presunta infracción del principio de igualdad del art. 31.1 CE “en el diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza” (STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3), sino en la circunstancia de que la norma cuestionada grava con la misma cuota fija a máquinas recreativas que obtienen diferentes rendimientos, esto es, porque trata de forma igual supuestos diversos. De este modo, es evidente que el órgano judicial no plantea otra cosa que la existencia de lo que hemos venido denominando como “discriminación por indiferenciación”; y, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el principio constitucional de igualdad no consagra “un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, por lo que no existe ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual” [STC 69/2007, de 16 de abril, FJ 4, en relación con el principio de igualdad del art. 14 CE ; en el mismo sentido, SSTC 117/2006, de 24 de abril, FJ 2 c); 257/2005, de 24 de octubre, FJ 4; 231/2005, de 26 de septiembre, FJ 5; 104/2005, de 9 de mayo, FJ 3; 156/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; 88/2001, de 2 de abril, FJ 3; 21/2001, de 29 de enero, FJ 2;*

²⁵⁹⁷ Entre otros, GIMÉNEZ GLÜCK, D.: *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*; Bosch, Barcelona, 2004, p. 331 y ss.

181/2000, de 29 de junio, FJ 11; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 4; 211/1996, de 17 de diciembre, FJ 4, y 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5]. Doctrina esta que, formulada en la mayoría de nuestros pronunciamientos en relación con la igualdad del art. 14 CE, hemos extendido también implícitamente a la igualdad del art. 31.1 CE». Aunque la postura jurisprudencial parece taxativa en sus términos, se ha invocado²⁵⁹⁸ como evidencia de sus líneas difusas la inconstitucionalidad de la imperativa “declaración conjunta” en el marco del IRPF para el caso de parejas casadas resuelta por la STC 45/1989.

Podemos encontrar aplicaciones del reformulado control de razonabilidad en el ámbito tributario; al respecto, la STC 19/2012 a colación de ciertas reducciones en el marco del IRPF expone que: «Sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho existe una muy amplia doctrina de este Tribunal que puede sintetizarse ahora recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido. En este sentido, este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables, además del fin lícito, la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; y 96/2002, de 25 de abril, FJ 7)».

Sobre la base de esta distinción pasa a aplicar el juicio de razonabilidad como

²⁵⁹⁸ ROCA TRÍAS, E. Y AHUMADA RUIZ, M. A.: “Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española”, *op. cit.*, p. 21.

sigue: «Para alcanzar una conclusión sobre la razonabilidad del criterio asumido por el legislador es preciso recordar antes de nada que el art. 39.3 CE impone a los padres el deber de "prestar asistencia de todo orden a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio, durante su minoría de edad". Ese precepto constitucional, que "refleja una conexión directa con el art. 14 CE" (STC 154/2006, de 22 de mayo, FJ 8), impone a los padres, por igual, el deber de prestar asistencia a los hijos, "-asistencia que, naturalmente, incluye la contribución a los alimentos- con independencia de que éstos hayan sido concebidos dentro o fuera del matrimonio (art. 39.3 CE) , de que se haya producido la nulidad matrimonial, la separación legal o la disolución del matrimonio por divorcio (art. 92 del Código civil), o incluso, en fin, de que el progenitor quede excluido de la patria potestad y demás funciones tuitivas (arts. 110 y 111, in fine, CC)" (STC 33/2006, de 13 de febrero, FJ 4). Tales alimentos, conforme al art. 142 del Código civil (CC), incluyen el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación de los hijos, y deben satisfacerse en medida proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe (art. 146 CC) (SSTC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3; y 33/2006, de 13 de febrero, FJ 4). De la misma manera que el texto constitucional no hace depender exclusivamente el concepto constitucional de familia a la que tiene su origen en el matrimonio (SSTC 222/1992, de 11 de diciembre, FJ 5; 47/1993, de 8 de febrero, FJ 2; y 116/1999, de 17 de junio, FJ 13), ni tampoco la limita a las relaciones con descendencia (STC 116/1999, de 17 de junio, FJ 13), es evidente que la familia a la que manda proteger el art. 39.1 CE nada tiene que ver con el hecho físico de la convivencia entre los miembros que la integran, de modo que no es posible admitir que el progenitor que no vive con sus descendientes pero que mantiene, por imposición legal o judicial, la obligación de prestarles asistencia de todo orden, quede excluido por esa circunstancia del ámbito de protección que exige aquel precepto constitucional».

También la doctrina científica ha dado aplicación a este control de razonabilidad en sede tributaria en el marco de la extrafiscalidad como sigue: “Aplicando a la extrafiscalidad aquel *iter* lógico seguido por el Tribunal Constitucional, dos situaciones que pudieran poner de manifiesto una capacidad económica igual o similar (primer escalón), podrían generar deudas tributarias distintas (segundo escalón) por virtud de la finalidad extrafiscal —con cobertura constitucional— perseguida por el impuesto (tercer escalón), siempre que tal diferencia de cargas tributarias guardase debida proporción con aquella finalidad (cuarto escalón)”²⁵⁹⁹. Por nuestra parte, seguidamente pasamos a abordar cómo opera el control de razonabilidad en relación a cada una de las categorías expuestas.

²⁵⁹⁹ VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*; Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 75.

3.2.2.1 Minoraciones técnicas y productivas

Recordemos que las minoraciones técnicas tienen causa en la eficiencia de la administración tributaria, obedeciendo a la finalidad de facilitar tanto las tareas a desempeñar por ésta, como el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes; *exempli gratia*, los regímenes de estimación simplificada²⁶⁰⁰. Por otra parte, las minoraciones productivas hemos expuesto que están constituidas por “disposiciones tributarias que reducen los ingresos gravables mediante los gastos en que se haya incurrido para la generación de estos ingresos; por ejemplo, la depreciación económica del capital de inversión y desgravaciones por gastos de trabajo «razonables»”²⁶⁰¹.

En relación a estos supuestos, la jurisprudencia alemana ha expresado que ante diferencias de trato legislativo con causa en las circunstancias, no apelando a determinadas categorías de personas, se impone un examen más laxo; es el caso de las regulaciones técnicas que, articuladas sobre la lógica de circunstancias, obvian características propias de personas²⁶⁰². Por consiguiente, estas minoraciones tributarias, que insistimos no integran componente extrafiscal alguno, obedecen a la propia lógica de las necesidades operativas inherentes a la utilización del principio de igualdad en su lectura a través de la capacidad económica como criterio de reparto de los gastos públicos, siendo necesario realizar estos ajustes por meras necesidades técnicas; éste es su legítimo fin, pero el correspondiente ajuste que realice el legislador deberá resultar razonable desde la óptica de dicho fin. De otro modo, frente a la generalidad de sujetos pasivos, aquéllos que enervan la minoración verían reducida su obligación tributaria material de forma más que proporcional, viéndose menoscabado el derecho a la igualdad. Por consiguiente, es estos casos de impone el canon de razonabilidad, habida cuenta, que se trata de encontrar la cuantía concreta que solventa la situación sin menoscabar el derecho a la igualdad; no se incorpora un fin ajeno al tributo, y no es necesaria labor de ponderación alguna, no se inyecta finalidad extrafiscal en el tributo. En otras palabras, estamos ante una aplicación laxa del canon de constitucionalidad pero no a tal punto que se propicie una situación de discrecionalidad, de menoscabo del derecho a la igualdad, ilegítima en sentido iusfundamental, en fin, inconstitucional.

²⁶⁰⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures*, *op. cit.*, p. 44.

²⁶⁰¹ *Ibidem*, p. 42.

²⁶⁰² Entre otras, BVerfGE 88, 87, 96 o BVerfGE 93, 99, 111. Citada por VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 63.

3.2.2.2 Minoraciones correctivas

Pasando a las minoraciones correctivas, indicamos que tienen causa en ajustes relacionados con el principio de capacidad de pago, que según la OCDE obedecen al objetivo de adaptar la capacidad económica individual en el marco de la determinación de la base imponible²⁶⁰³; podemos encontrar diversos ejemplos en la regulación del IRPF español así como en tributos homólogos de otros Estados²⁶⁰⁴. Se trata de una reducción con especial presencia en el marco de la imposición directa, que desde la óptica de la obtención de ingresos por determinados colectivos delimitados en atención a sus características propias, como la condición de discapacidad, opera ciertos ajustes respecto de la consideración de capacidad económica con lógica en la igualdad material frente a la formal. Como advertimos en un momento anterior de nuestro discurso²⁶⁰⁵, es cierto que en determinados supuestos es posible encontrar idénticas muestras de capacidad económica, ahora bien, no necesariamente de igual sacrificio en la concurrencia al sostenimiento de los gastos públicos. Se trata de colectivos que desde una óptica de igualdad formal pueden presentar idénticas condiciones a la generalidad de sujetos en la delimitación de categorías por el legislador; ahora bien, sus circunstancias pueden generar el desempeño de un mayor esfuerzo en pos de integrar determinada capacidad económica frente a la generalidad. En definitiva, estamos ante quiebras de la paridad entre capacidad económica y sacrificio fiscal, de suerte que, es necesario que el legislador introduzca un diferente tratamiento que corrija esta fractura para hacer coincidir la capacidad económica con el sacrificio desempeñado para concurrir con una determinada cuantía al sostenimiento de los gastos públicos; en otras palabras, nos referimos a situaciones en que el reparto de la carga conforme al criterio de capacidad económica observa la igualdad formal, pero no es equitativo, ni a la postre, justo. Desde una óptica económica, este criterio genera como resultado que contribuyan en la misma medida al sostenimiento de los gastos públicos, sujetos que paradójicamente soportan mayores pérdidas de bienestar.

En este sentido, la jurisprudencia alemana ha expresado la necesidad de operar un análisis especialmente estricto²⁶⁰⁶ de los tratamientos desiguales que afecten a grupos

²⁶⁰³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Tax expenditures, op. cit.*, p. 42.

²⁶⁰⁴ *Vid.* Capítulo Cuarto del presente trabajo.

²⁶⁰⁵ *Vid.* Capítulo Sexto del presente trabajo.

²⁶⁰⁶ El *Bundesverfassungsgericht* adopta una modulación del canon de constitucionalidad que se ha relacionado por la literatura científica con el planteamiento de la Corte Suprema estadounidense; entre otros: RABE, J.: *Equality, affirmative action, and Justice*; Books on Demand GmbH, Hamburg, 2000, p. 185.

de personas, apelando a características de éstas cuando le resulte imposible, o especialmente difícil, superar los hechos o las circunstancias diferenciales para quedar en igualdad real de condiciones respecto a la generalidad de sujetos²⁶⁰⁷; mientras que cabría un análisis más laxo cuando sea posible contrarrestar los efectos negativos de la medida en cuestión a través de determinados comportamientos²⁶⁰⁸. El grado de afectación de los derechos fundamentales de la persona se conecta con el grado de intensidad del canon de constitucionalidad²⁶⁰⁹, de suerte que sería necesario en estos supuestos introducir una diferenciación en el tratamiento tributario que ciertos sujetos reciben a efectos de asegurar condiciones de igual sacrificio respecto de la generalidad de sujetos, es decir, similar impacto iusfundamental de la exacción en cuestión sobre la esfera individual de los sujetos afectados, máxime cuando resulte prácticamente imposible superar la nota diferencial de determinados grupos de sujetos pasivos sobre los que se proyecta el gravamen.

En las situaciones indicadas resulta preceptiva la intervención del legislador para corregir las incorrecciones devenidas de la utilización *grosso modo* del principio de igualdad, observando el criterio de capacidad económica para el reparto de los gastos públicos. Se trata de situaciones en que resulta evidente la legitimidad del fin o la finalidad que persigue el legislador cuando introduce la diferenciación en sede normativa, de modo que deberá operar a través de una reducción tributaria que no tiene como fin fomentar estas situaciones; no se inyecta en el tributo un fin ajeno al fiscal como en el caso de las minoraciones extrafiscales o los tributos y recargos extrafiscales. Por consiguiente, queda en entredicho el derecho a la igualdad, de modo que será necesario aplicar igualmente el control de razonabilidad para ver si resulta constitucional el diferente trato otorgado por el legislador.

3.2.3 Aplicación extrafiscal

En el marco de la doctrina científica alemana se ha apuntado la necesidad de diferenciar entre el principio de proporcionalidad en el sentido del triple test cuyas implicaciones abordaremos después, y los casos en que se efectúen actos de ponderación fuera de éste, de modo que en este segundo caso estamos ante “proporcionalidad-razonabilidad”²⁶¹⁰. Seguidamente veremos cómo esta diferenciación

²⁶⁰⁷ Entre otras, BVerfGE 88, 87, 96. En cita de VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 63 y 64.

²⁶⁰⁸ *Idem.*

²⁶⁰⁹ BVerfGE 88,87, 96 y BVerfGE 91, 389, 401.

²⁶¹⁰ Según OSSENBÜHL citando a BOCKENFÖRDE, como relata FERNÁNDEZ NIETO en: *Principio de*

cobra especial sentido en el caso de las minoraciones extrafiscales o suasorias.

Cabe identificar un examen medios-fines desde la óptica del derecho a la igualdad del art. 14 CE, que en el marco del análisis de la minoración extrafiscal examinada supone: primero, lógica en la delimitación de los supuestos afectados por la reducción tributaria frente a los no afectados, y segundo, una razonabilidad entre la reducción materialmente prevista por el legislador y la prestación personal de carácter público en el sentido del art. 31.3 CE impuesta; éstos serían los lineamientos del correspondiente canon de constitucionalidad. *Exempli gratia*, el art. 95.6.a) TRLHRL prevé una minoración del hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consume el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente; pues bien, es necesario que la delimitación de los vehículos que se benefician finalmente sean los que realmente utilizan un combustible más respetuoso con el medio ambiente, pero además, debe verificarse que la reducción tributaria guarde coherencia con la conducta impuesta de exigir la utilización de un vehículo de esta naturaleza y su consiguiente combustible. La conjunción de ambos factores conformaría el juicio de razonabilidad sobre estas minoraciones extrafiscales a través del que el diferente trato normativo resultaría respetuoso con el derecho a la igualdad del art. 14 CE; ahora bien, este análisis es diferente del realizado desde la óptica de la utilidad de la minoración en relación al fin pretendido. De acuerdo con este planteamiento, se realizaría en el segundo paso sobre estas minoraciones el referido control de “proporcionalidad-razonabilidad”²⁶¹¹, de suerte ser verificaría si la reducción operada en sede tributaria conculca el derecho a la igualdad del art.14 CE. No obstante, después retomaremos estas minoraciones en relación control de proporcionalidad en sentido amplio.

Mutatis mutandi, en los tributos y recargos extrafiscales es necesario realizar en términos similares este juicio de razonabilidad desde la óptica del art. 14 CE; al igual que en el caso anterior, es necesario examinar tanto la delimitación de supuestos afectados por la mayor carga tributaria, como la adecuación entre la cuantía que ésta puede suponer y la correspondiente prestación patrimonial de carácter público en el sentido del art. 31.3 CE que subyace. En suma, estamos ante la cuestión de “si el tratamiento desigual es adecuado y necesario para lograr estos fines y si los mismos tienen tal naturaleza y entidad como para justificar un tratamiento desigual en sentido

proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo, op. cit., p. 433.

²⁶¹¹ Según OSSENBÜHL citando a BOCKENFÖRDE, como relata FERNÁNDEZ NIETO en: *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo*, op. cit., p. 433.

normativo²⁶¹².

Cuando verificamos la proporcionalidad en relación a estos instrumentos extrafiscales, estamos valorando lo que se ha dado en llamar “relación medios-fines auténtica”²⁶¹³, es decir, un examen desde la óptica de la colisión de bienes jurídicos canaliza a través de la consiguiente labor de ponderación, necesario habida cuenta que tales instrumentos extrafiscales inyectan en el tributo fines ajenos al recaudatorio propiamente, que además deben ser valorados en sentido material. Sobre esta cuestión, resulta de interés traer a nuestro discurso las siguientes observaciones en torno al control de proporcionalidad formuladas por VILLACORTA MANCEBO: “el análisis de la proporcionalidad como mandato derivado del principio general de igualdad se distingue en un importante punto del análisis de la proporcionalidad llevado a cabo respecto a los derechos fundamentales de libertad, de cuya dogmática parece haberse hecho una asimilación un tanto irreflexiva. Porque debe asumirse que queda descartada la simple transferencia de la construcción dogmática del principio de proporcionalidad referida a los derechos de libertad al derecho a la igualdad. Sin embargo, se estima que ello no descarta la aplicación del test de proporcionalidad al principio de igualdad, sino que el control de la proporcionalidad, más bien, debe adaptarse a la estructura de este principio. La cuestión, pues, no es determinar la proporcionalidad de la intromisión en el derecho fundamental, sino la proporcionalidad del tratamiento desigual; no se trata de la proporcionalidad de la «carga» sufrida por el titular del derecho, sino de la relacionada con la desigualdad de trato”²⁶¹⁴. Según este autor cabría redimensionar el examen de proporcionalidad que después abordaremos para darle cabida al juicio de constitucionalidad de los instrumentos extrafiscales desde la óptica del derecho a la igualdad del art. 14 CE, resultando un examen diferente del conocido a colación de los derechos fundamentales de libertad; en cualquier caso, recordemos que ambas categorías están implicadas en la construcción del canon de legitimidad constitucional que estamos abordando a través del presente capítulo.

Ciertamente, los instrumentos extrafiscales generan repercusiones sobre el derecho a la igualdad del art. 14 CE; en este sentido, es importante observar que no es infrecuente que no exista una correspondencia entre la reducción tributaria obtenida y la prestación personal de carácter público impuesta sino que la segunda se plantea como

²⁶¹² VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: *Principio de igualdad y Estado social: apuntes para una relación sistemática*; Ed. Universidad de Cantabria, Santander, 2006, p. 232.

²⁶¹³ VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 73.

²⁶¹⁴ *Ibidem*, p. 72.

menos gravosa, evidenciándose una disparidad de trato que exige un control de constitucionalidad. Desde una perspectiva más amplia, recordemos que a las minoraciones tributarias en general se les han arrogado tachas de diversa índole que solo resultan superadas apelando al interés público²⁶¹⁵; por consiguiente, en los términos que expusimos en un momento anterior del presente trabajo, es necesario perfilar un canon de constitucionalidad. Al respecto, el control de razonabilidad es útil aunque debe integrar aspectos como valorar la idoneidad de la medida desde la óptica de una relación medios-fines auténtica, entre otros, que a la postre justifican la disparidad de trato por parte del legislador. Coherentemente con estas observaciones, secundamos la opinión de algún autor, que señala que estas minoraciones tributarias no deben resultar excluidas en todos los casos a efectos de la determinación del saldo contributivo, sino que es necesario valorar la contraprestación que exigen del beneficiario²⁶¹⁶.

4 Control de proporcionalidad

El control de proporcionalidad constituye un elemento inexorable para la construcción de la extrafiscalidad y la determinación de su constitucionalidad, conexión ésta que enraíza en el esencial papel que dicho canon desempeña para el neoconstitucionalismo. En este sentido, habida cuenta que la garantía de los derechos fundamentales era una nota característica del nuevo orden constitucional, se planteó la necesidad de recurrir al juicio de proporcionalidad a través del que contener la acción del Estado, es decir, asegurar que no se producen más restricciones que las necesarias sobre la libertad individual²⁶¹⁷. Como expusimos en un momento anterior del discurso, con el Estado social cambia la óptica de los derechos que, frente a su concepción como un límite a la acción del Estado, se tornan en un estímulo al desarrollo de la actividad legislativa²⁶¹⁸, llamada a operar más allá de la dimensión subjetiva en pos de bienes constitucionales subyacente a los nuevos derechos reconocidos. Este punto de inflexión evidenciado en la conexión de intereses, encuentra especial reflejo en la conocida regla

²⁶¹⁵ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 191.

²⁶¹⁶ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 92.

²⁶¹⁷ Según STONE SWEET y MATHEWS, que a su vez citan a KRAUSS así como también subrayan las aportaciones de LERCHE en los albores del principio de proporcionalidad. "Proportionality Balancing and Global Constitutionalism", *Yale Law School Legal Scholarship Repository*; , 2008, p. 23. Entre otras obras que abordan el origen y desarrollo inmediato del principio de proporcionalidad en nuestra literatura científica, vid. BARNÉS VÁZQUEZ, J.: "Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario", *Revista de Administración Pública*; núm. 135, 1994.

²⁶¹⁸ FERNÁNDEZ NIETO, J.: *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo*, op. cit., p. 41.

de ponderación que formuló ALEXY observando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal en los siguientes términos: “Cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”²⁶¹⁹. Estamos ante la formulación de una solución que el propio ALEXY²⁶²⁰ vincula con la conocida noción económica de la óptimo de Pareto²⁶²¹ y cuya inspiración algún autor encuentra en la jurisprudencia norteamericana²⁶²².

En síntesis, se han identificado²⁶²³ dos “ideas-fuerza”²⁶²⁴ en el principio de proporcionalidad: según la primera, “los actos del Estado en general no pueden ser sin límites (*unbegrenzt*), ni tampoco infundados (*unbegründet*), sino que necesitan de adscribirse a un fin determinado, y deben también ser medidos en su amplitud (*Umfang*) y medida (*Ausmaß*) en relación con dicho fin”²⁶²⁵; y conforme a la segunda, el poder estatal debe ser medido observando los hechos concretos y la persona²⁶²⁶, de suerte que “es precepto fundamental del Estado de derecho en general la exigencia de que los actos del Estado en principio deban ser limitados, de manera tal que el ciudadano no sea un simple objeto de la decisión estatal, o mejor dicho, de la arbitrariedad estatal”²⁶²⁷. Como veremos, estas ideas resultan esenciales en la determinación del canon de constitucionalidad de la extrafiscalidad y, desde una perspectiva más amplia, en la construcción dogmática de la justicia fiscal.

Uno de los aspectos subrayados por la literatura científica es el marcado carácter expansivo²⁶²⁸ del principio que nos ocupa, hasta el punto de expresarse que “el principio

²⁶¹⁹ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, *op. cit.*, p. 161.

²⁶²⁰ *Ibidem*, p. 164.

²⁶²¹ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

²⁶²² Según HESSE, citado por VILLACORTA MANCEBO en “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 69.

²⁶²³ MOSCHETTI, F.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *op. cit.*

²⁶²⁴ Expresión que utiliza el propio MOSCHETTI en *Idem*.

²⁶²⁵ HERZOG, R.: “Art. 20 und die Frage der Rechtsstaatlichkeit-Die Meßbarkeit und Verlässlichkeit staatlichen handels”, *Grundgesetz, Kommentar*; II, VII, n. 71, 1980. Citado por MOSCHETTI, F.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *op. cit.*

²⁶²⁶ MOSCHETTI, F.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *op. cit.*

²⁶²⁷ HERZOG, R.: “Art. 20 und die Frage der Rechtsstaatlichkeit-Die Meßbarkeit und Verlässlichkeit staatlichen handels”, *op. cit.* Citado por MOSCHETTI, F.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *op. cit.*

²⁶²⁸ Entre otros, CARLÓN RUIZ, M.: “El principio de proporcionalidad” en *Los principios jurídicos del*

de proporcionalidad reclama su utilización proporcionada²⁶²⁹, denunciándose además su poca rigurosa aplicación por nuestra jurisprudencia constitucional²⁶³⁰, cuestión sobre la que volveremos después focalizándonos sobre el caso de la extrafiscalidad. En consonancia con esta marcada presencia del principio, *exempli gratia* se ha observado²⁶³¹ su reflejo en los Pactos Internacionales de Derechos Civiles y Políticos y de Derechos Económicos, Sociales y Culturales o en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales²⁶³², así como en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que lo ha invocado en orden al control de las intervenciones de los Estados miembros en aras a la protección de los derechos y libertades fundamentales²⁶³³. Además, encuentra reconocimiento expreso en el art. 52.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que reza: «*Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás*», habida cuenta que el art. 6.1 TUE reconoce a ésta el mismo valor que a los Tratados²⁶³⁴.

Derecho Administrativo; La Ley, Madrid, 2010, p. 205.

²⁶²⁹ En expresión de MEDINA GUERRERO en *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*; McGraw-Hill, Madrid, 1996, p. 137.

²⁶³⁰ “Con todo, aun reconociendo que la jurisprudencia anterior a esos años adolecía de una utilización imprecisa del principio de proporcionalidad y que, de otro lado, en buena medida se concentraba en el test elaborado a propósito del art. 14 CE y en la esfera del derecho a la tutela judicial efectiva, no es por ello imposible inferir de la misma una directriz o tendencia que, siquiera de forma velada e, incluso, tal vez inadvertida en esos momentos, afloraría abiertamente en la ya citada STC 55/1996 con la ineludible consecuencia de refrenarla y encauzarla, a saber: la actitud cautelosa en extremo, cuando no abiertamente contraria, en punto a la aceptación de la virtualidad del principio de proporcionalidad como técnica de control del legislador”. MEDINA GUERRERO, M.: “El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”, *Cuadernos de Derecho Público*; núm. 5, 1998, p. 121 y 122.

²⁶³¹ FERNÁNDEZ NIETO, J.: *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo*, op. cit., p. 290.

²⁶³² Sobre la aplicación de este convenio al ámbito tributario, vid. GARCÍA CARACUEL, M.: “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*; núm. 133, 2007.

²⁶³³ Casos *Dudgeon, Silver* y otros, *Barthold*. Citados por FERNÁNDEZ NIETO, J.: *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo*, op. cit., p. 286 y 287.

²⁶³⁴ «La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de

En el contexto alemán, el juicio de proporcionalidad no viene expresamente exigido por la *Grundgesetz* aunque cuenta con marcado reconocimiento en la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht*, apelando entre otros argumentos²⁶³⁵ a la esencia de los derechos fundamentales²⁶³⁶, o ésta desde la óptica del Estado de Derecho²⁶³⁷. En el caso español, con un planteamiento similar²⁶³⁸ aunque el principio de desenvuelve en sede jurisprudencial, a título de ejemplo, la STC 55/1996 expresa: «*El ámbito en el que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable el principio de proporcionalidad es el de los derechos fundamentales. Así ha venido reconociéndolo este Tribunal en numerosas Sentencias en las que se ha declarado que la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo puede dar lugar a un enjuiciamiento desde la perspectiva constitucional cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo e innecesario de los derechos que la Constitución garantiza (SSTC 62/1982, fundamento jurídico 5.; 66/1985, fundamento jurídico 1.; 19/1988, fundamento jurídico 8.; 85/1992, fundamento jurídico 5.; 50/1995, fundamento jurídico 7.). Incluso en las Sentencias en las que hemos hecho referencia al principio de proporcionalidad como principio derivado del valor justicia (SSTC 160/1987, fundamento jurídico 6.; 50/1995, fundamento jurídico 7.; 173/1995, fundamento jurídico 2.), del principio del Estado de Derecho (STC 160/1987, fundamento jurídico 6.), del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1988, fundamento jurídico 3.; 50/1995, fundamento jurídico 7.) o de la dignidad de la persona (STC 160/1987, fundamento jurídico 6), se ha aludido a este principio en el contexto de la incidencia de la actuación de los poderes públicos en el ámbito de concretos y determinados derechos constitucionales de los ciudadanos*»²⁶³⁹. Ahora bien, sobre la virtualidad autónoma del principio, aclara la STC 136/1999 que «*el*

diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados».

²⁶³⁵ CLÉRICO enumera los siguiente argumentos utilizados por el Tribunal Constitucional Federal alemán para invocar la proporcionalidad: “la justificación a través de la máxima de la igualdad en general (Art. 3 I GG), el argumento del Estado de derecho, “de la esencia de los derechos fundamentales”, el argumento combinado del Estado de derecho y de la esencia de los derechos fundamentales”, de la garantía esencial, del derecho constitucional, de la justicia, entre otros”. CLÉRICO, L.: *El examen de proporcionalidad en el Derecho constitucional*; Eudeba, Buenos Aires, 2011, p. 26 y 27.

²⁶³⁶ Entre otras, BVerfGE 19, 342, 348; 76, 1, 50; 90, 145, 173; 92, 277.

²⁶³⁷ Sin ánimo de exhaustividad, BVerfGE 19, 342, 348; 76, 1, 50; 90, 145, 173.

²⁶³⁸ Entre otros autores, denuncia la ausencia de reconocimiento expreso del principio: CARLÓN RUIZ, M.: “El principio de proporcionalidad”, *op. cit.*, p. 205 y 216. FERNÁNDEZ NIETO, J.: *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo*, *op. cit.*, p. 306.

²⁶³⁹ Entre otras, también en las SSTC 96/2012, 60/2010, 49/1999, 136/1999, 161/1997.

principio de proporcionalidad no puede invocarse ante este Tribunal de forma autónoma y aislada, para analizar en abstracto si una actuación de un poder público resulta desproporcionada o no. La desproporción aducida ha de afectar a derechos fundamentales y, eventualmente, a otros preceptos constitucionales».

Por consiguiente, el control de proporcionalidad no constituye el *súmmum* producto de la depuración dogmática, en torno a este canon se han denunciado problemas como su ambigüedad o su capacidad para posibilitar una excesiva postergación del legislador en favor del juez²⁶⁴⁰, su excesivo protagonismo²⁶⁴¹, sus escasas posibilidades como procedimiento de argumentación jurídica²⁶⁴² o su frecuente aunque incorrecta aplicación²⁶⁴³. Entre estos apuntes doctrinales que evidenciarían las grietas de este examen como canon de proporcionalidad, resulta especialmente interesante en observancia de las coordenadas de nuestro discurso, se ha denunciado su automática aplicación sin reparar en que el planteamiento del caso sea susceptible de sometimiento a dicho juicio a consecuencia de que resulte afectado un derecho fundamental protegido, debiendo observarse además el alcance de esta protección dispensada: “ante cualquier caso aparente de derechos fundamentales, el operador jurídico puede tender a aplicar inmediatamente el principio de proporcionalidad, sin parar mientes en comprobar previamente, como sería lo pertinente, si la concreta posición afectada se halla protegida por algún derecho fundamental y cuál es el alcance de la protección que éste le brinda. De este modo, se invierten los términos del procedimiento metodológicamente correcto: no se parte de un análisis dogmático del ámbito de cobertura del derecho pretendidamente concernido, para, en su caso, proceder a continuación a la utilización de este «límite de los límites»²⁶⁴⁴, para concluir que “si se quiere proceder a una correcta articulación del juicio de proporcionalidad, la tarea inicial que debe emprenderse con carácter previo es la de determinar si la concreta facultad o posibilidad de actuación objeto de la restricción se halla bajo el ámbito de cobertura de algún derecho fundamental y, si es así, cuan intensa es la protección que,

²⁶⁴⁰ FERNÁNDEZ NIETO, J.: *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo*, op. cit., p. 297 y ss.

²⁶⁴¹ Voto particular formulado por el magistrado Pedro Cruz Villalón a la STC 49/1999.

²⁶⁴² HABERMAS, J.: *Factibilidad y validez*, 2.^a ed.; Trotta, Madrid, 2000, p. 326 y ss.

²⁶⁴³ MEDINA GUERRERO, M.: “El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”, op. cit., p. 136.

²⁶⁴⁴ *Idem*.

ab initio, el mismo le dispensa”²⁶⁴⁵.

Focalizándonos sobre el objeto de nuestro discurso, que seguidamente pasamos a desarrollar, tributos y recargos extrafiscales generan un impacto iusfundamental susceptible de sometimiento al juicio de proporcionalidad, como canon de validación constitucional en los términos que seguidamente pasamos a exponer.

4.1 Aplicación extrafiscal

En los primeros pronunciamientos del Tribunal Constitucional se evidencia cierta confusión o relación de complementariedad²⁶⁴⁶ entre proporcionalidad y razonabilidad; al respecto, podemos encontrar mención a una “proporcionalidad razonable” en las SSTC 178/1985, 16/1987, 196/1987 ó 120/1990; esta situación no resulta extraña si tenemos en cuenta que se señala²⁶⁴⁷ la STC 55/1996 como el primer análisis pormenorizado, en sede jurisprudencial, del principio de proporcionalidad en su percepción como “límite de límites” al legislador. La jurisprudencia constitucional tributaria no resulta una excepción, denunciándose el fracaso en la integración de una fórmula de ponderación de bienes jurídicos²⁶⁴⁸.

Antes de abordar cómo opera el control de proporcionalidad en el ámbito de la extrafiscalidad, debemos recordar las diferencias dicho juicio y el de razonabilidad. Se ha apuntado que la proporcionalidad pretende una minimización de la intervención mientras que la razonabilidad, invocada en la aplicación del art. 14 CE, busca lógica en el sentido común de los actos de los poderes públicos²⁶⁴⁹. En este mismo sentido, la

²⁶⁴⁵ *Ibidem*, p. 137.

²⁶⁴⁶ ROCA TRÍAS, E. Y AHUMADA RUIZ, M. A.: “Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española”, *op. cit.*, p. 6.

²⁶⁴⁷ MEDINA GUERRERO, M.: “El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”, *op. cit.*, p. 130. Se puede encontrar un análisis de la resolución citada en: MEDINA GUERRERO, M. Y HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.: “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en procesos de control de constitucionalidad de normas con valor de ley (septiembre de 1995-julio de 1996)” en *La Sentencia sobre la constitucionalidad de la Ley. Actas de las II Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, p. 318 y ss.

²⁶⁴⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 74.

²⁶⁴⁹ “Es importante recordar, en este punto, que juicio de razonabilidad no es enteramente sinónimo de principio de proporcionalidad: éste último no se limita a exigir que los actos de los poderes públicos se ajusten al sentido común sino que requiere, además, que sean gravosos para los particulares en el menor grado posible. Así, mientras que la proporcionalidad impone la minimización de la intervención, a la razonabilidad le basta que no sea absurda. Pues bien, aunque en alguna ocasión el Tribunal Constitucional habla de diferenciación normativa discriminatoria como diferenciación normativa desproporcionada (STC 158/1993), normalmente el test empleado para aplicar el art. 14 CE es el juicio de razonabilidad, no el

reciente STC 19/2012, dictada en el marco de un recurso de inconstitucionalidad contra diversos preceptos reguladores del IRPF, opone ambos controles en los siguientes términos: «*este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables, además del fin lícito, la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; y 96/2002, de 25 de abril, FJ 7)*». Además, la STC 50/1995 distingue el principio de proporcionalidad ,diferenciándolo del de interdicción de los poderes públicos como sigue: «*Aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible. Este principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el art. 9 de nuestra Constitución*».

Frente a esta concepción separada de controles, se ha observado²⁶⁵⁰ que en la jurisprudencia alemana el juicio de proporcionalidad ha evolucionado a través de una lógica de absorción de otros controles previos que el Tribunal ya practicaba, cuestión sobre la que volveremos *ut infra*. En consonancia con este planteamiento, se observa en la doctrina alemana un sector que encuentra en la igualdad cierta expresión de proporcionalidad, hasta el punto de indicar que ésta constituye el soporte del principio

principio de proporcionalidad”. DÍEZ-PICAZO, L. M.: *Sistema de derechos fundamentales*, op. cit.

²⁶⁵⁰ ROCA TRÍAS, E. Y AHUMADA RUIZ, M. A.: “Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española”, op. cit., p. 9 y 10.

de proporcionalidad, tendencia ésta que se ha identificado por algún autor como la seguido por la doctrina española²⁶⁵¹.

De acuerdo con la anterior diferenciación, el control de proporcionalidad, en el entendimiento de su ortodoxa aplicación, se muestra como un instrumento útil en pos de asegurar la legitimidad de los instrumentos extrafiscales; en este sentido, es necesario profundizar sobre las implicaciones iusfundamentales del principio de capacidad económica²⁶⁵² para solventar las posibles fricciones que puedan generarse con ocasión de la expresión extrafiscal del tributo, lo que exige un control que va más allá de la mera observancia de un fin legítimo. En este sentido, cuando la resiliencia del basilar principio de capacidad económica y auténtico caballo de batalla de la extrafiscalidad es puesta a prueba, en otras palabras, se reinterpreta el principio de capacidad económica que debe observar el legislador se generan consecuencias iusfundamentales que es necesario someter a juicio. En este sentido, los controles de razonabilidad y proporcionalidad ofrecen pautas que el legislador *prima facie* debe observar en el marco del diseño de instrumentos extrafiscales; ahora bien, en última instancia, el juez constitucional como garante, está llamado a examinar la posible afectación de los derechos fundamentales. En este sentido, atendiendo a los derechos en juego y los bienes constitucionales implicados, el control de proporcionalidad está llamado a desempeñar una labor de ponderación básica que, como resultado, genera diversas soluciones legítimas constitucionalmente; en otras palabras, el resultado de la concurrencia entre la prohibición de desproporción por exceso —*Übermaßverbot*— o por defecto —*Untermaßverbot*— no se produce un punto concreto²⁶⁵³.

Como hemos visto, los instrumentos extrafiscales presentan implicaciones tanto desde la óptica del derecho a la igualdad del art. 14 CE, cuya resolución fue canalizada a través del control de razonabilidad; ahora bien, los tributos y recargos extrafiscales pueden además afectar a derechos patrimoniales, como el derecho a la propiedad o la libertad de empresa, entre otros; de modo que para éstos es necesario recurrir al control de proporcionalidad en sentido amplio. Por tanto, los tributos y recargos extrafiscales pueden exigir de la aplicación de control de razonabilidad o examen de proporcionalidad en sentido amplio, en función del impacto iusfundamental que se genere con su introducción. No obstante, en relación a esta concepción separada de

²⁶⁵¹ VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 75.

²⁶⁵² AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 182.

²⁶⁵³ STARCK, C.: *Jurisdicción constitucional y derechos fundamentales*; Dykinson, Madrid, 2011, p. 112 y 113.

ambos cánones de constitucionalidad, debe tenerse en cuenta que se ha apuntado la necesidad de redimensionar el juicio de proporcionalidad en sentido amplio al trasluz del principio general de igualdad o de los derechos fundamentales de libertad²⁶⁵⁴; matiz éste sobre el que es necesario profundizar en sentido dogmático y que encuentra interesante aplicación en el caso de los instrumentos extrafiscales. Secundamos esta propuesta formulada por algún autor en su aplicación sobre los mecanismos extrafiscales a efectos de valorar su legitimidad constitucional; de aceptar tales planteamientos dogmáticos, el control de proporcionalidad en sentido amplio estaría llamado a comportar el canon de constitucionalidad de los instrumentos extrafiscales, aunque siempre operando de modo diferente en funión de su aplicación al trasluz del principio general de igualdad o los derechos fundamentales de libertad.

El test de proporcionalidad cuenta con presencia en la jurisprudencia española²⁶⁵⁵, como podemos observar, entre otras, en las SSTC 85/1992, 222/1992, 66/1995; destacándose la STC 55/1996 como el primer análisis del principio de proporcionalidad en sede jurisprudencial²⁶⁵⁶, aunque en un ámbito diferente al que nos ocupa. Focalizándonos sobre éste, es importante advertir que es frecuente que las tachas de inconstitucionalidad enjuiciadas sean a colación del art. 6 LOFCA, es decir, denunciando posibles situaciones de doble o plurimposición, aunque no invocando la vulneración de derechos fundamentales *per se*; es el caso de las SSTC 289/2000, 168/2004, 179/2006, 122/2012, 208/2012, 210/2012, 196/2012, 60/2013 ó 200/2013²⁶⁵⁷. Por consiguiente, el Tribunal suele examinar el tributo en pos de la resolución de la concreta cuestión planteada, desempeñando un análisis pormenorizado de la estructura del gravamen a través del que dilucidar su verdadera finalidad con el objetivo de verificar si resultan vulneradas las reglas de reparto en sede del art. 6 LOFCA. Como expusimos, no estamos ante casos sin implicaciones puesto que evidencian la posibilidad de que diferentes gravámenes impacten sobre una misma manifestación de capacidad económica, y por consiguiente, generen cierto impacto iusfundamental que es necesario valorar desde la perspectiva de los controles que estamos abordando en el presente capítulo.

Ahora bien, atendiendo al objeto de nuestro discurso resulta interesante la

²⁶⁵⁴ VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *op. cit.*, p. 149.

²⁶⁵⁵ *Ibidem*, p. 71 y ss.

²⁶⁵⁶ MEDINA GUERRERO, M.: “El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”, *op. cit.*, p. 130.

²⁶⁵⁷ Sin ánimo de exhaustividad.

reciente STC 96/2013, que resuelve un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra el Impuesto aragonés sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta por constituir una vulneración de la libertad de empresa del art. 38 CE, los principios de unidad e igualdad con sede en los arts. 2, 9.2, 14 y 139 CE, y la garantía estatal del disfrute de los derechos y deberes constitucionales en igualdad de las condiciones básicas, invocándose el art. 149.1.1 CE; así como se denuncia superación de los límites de las potestades tributarias de las Comunidades Autónomas contemplados por los arts. 133.2 y 157.3 CE, y concretados por los arts. 6.2 y 6.3 de la LOFCA. Pues bien, en este caso se enjuicia la vulneración de la libertad de empresa del art. 38 CE, aunque al trasluz de la desigualdad básica en el ejercicio de una cierta actividad empresarial en función del territorio donde se realice, de modo que el Tribunal Constitucional aborda la cuestión a, partir de las premisas del contenido esencial de la libertad citada y, teniendo en cuenta que la cuestión abordada es la disparidad de regímenes aplicables, invoca la doctrina vertida en las SSTC 88/1986 y 66/1991 que expresa que *«los derechos que la Constitución reconoce garantías absolutas, las restricciones a que puedan quedar sometidos son tolerables siempre que sean proporcionadas, de modo que, por adecuadas, contribuyan a la consecución del fin constitucionalmente legítimo al que propenden y por indispensables hayan de ser inevitablemente preferidas a otras que pudieran suponer, para la esfera de libertad pública protegida, un sacrificio menor»*; para concluir en la aplicación del siguiente canon de legitimidad: *«la ley que ha sido impugnada por crear un régimen diverso del o de los existentes en el resto del territorio nacional en materia de tributación de las empresas de distribución comercial mediante grandes superficies respetará el contenido esencial de la libertad de empresa siempre que (a) se dicte dentro del ámbito competencial respectivo, (b) persiga un fin legítimo y (c) resulte proporcionada al objeto que se orienta»*.

Por consiguiente, habida cuenta que la cuestión se focaliza a través del derecho a la igualdad del art. 14 CE, el Tribunal resuelve la cuestión aplicando la reformulación del control de razonabilidad. En términos similares, en cuanto a la obstaculización de la libre circulación de personas y bienes, el Tribunal expresa que *«como hemos declarado en la STC 210/2012, FJ 9, constituyen obstáculos prohibidos y debe entenderse que fragmentan el mercado todas las medidas tributarias que establezcan “una diferencia de trato entre residentes y no residentes sin justificación suficiente”. Pero no solo éstas, sino también cualesquiera que, aunque se apliquen igualmente a residentes que a no residentes produzcan consecuencias objetivas limitadoras de la libre circulación “que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen” (SSTC 37/1981, FJ 2; y 109/2003, FJ 15)»*. Por consiguiente, el recurso resulta finalmente desestimado.

También resulta interesante la reciente STC 53/2014, correspondiente a una

cuestión de inconstitucionalidad interpuesta sobre ciertos preceptos del Impuesto asturiano sobre grandes establecimientos comerciales, por posible vulneración de los art. 133.2 CE, en relación con el art. 6.3 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, del art. 38 CE , y de los arts. 14, 31.1 y 9.3 CE. En relación a la posible vulneración del art. 38 relativo a la libertad de empresa, el Tribunal invoca la doble garantía de ésta: de una parte, el principio de reserva de ley formal, que queda cubierto puesto que el gravamen se establece por una norma con rango de ley; de otra parte, el núcleo del derecho a la libertad de empresa, alegando que aunque la exacción afecte al libre ejercicio de la actividad económica, no implica necesariamente que sea considerada contraria a la Constitución, y en consecuencia, aduce que *«procede examinar si constituye una medida adecuada para la consecución de un fin constitucionalmente legítimo, sin que le corresponda a este Tribunal ir más allá, pues ello supondría fiscalizar la oportunidad de una concreta elección del legislador, de una legítima opción política»*. Seguidamente pasa a examinar la legitimidad del objetivo y la adecuación de la medida para promover los fines pretendidos; para concluir que *«el impuesto impugnado no vulnera el derecho a la libertad de empresa recogido en el art. 38 CE , ya que la medida promueve razonablemente el objetivo perseguido con la misma, al tratar de reducir el impacto negativo derivado de la existencia de los grandes establecimientos comerciales sobre el medio ambiente, el territorio y la trama del comercio urbano, y ya que la medida no establece limitaciones de la actividad económica diferentes para empresas competidoras que se encuentren en una misma situación»*. Curiosamente, esta argumentación se desmarca del control de proporcionalidad contenido en el escrito de alegaciones presentado por el Abogado del Estado²⁶⁵⁸, cuyo contenido relata este pronunciamiento y por su interés nos permitimos traer al discurso:

«Para ello comienza analizando si persigue un fin constitucionalmente legítimo, y concluye que no parece que lo sea, ya que la finalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales es considerar como externalidad negativa la incidencia de las grandes superficies sobre el pequeño y mediano comercio en formato tradicional, o la corrección del mayor poder de mercado que tienen las primeras frente a los segundos. Por el contrario sí parece constitucionalmente legítima la corrección de los efectos perjudiciales sobre el territorio y el medio ambiente, si bien estos no se logran identificar por el legislador con precisión en la norma cuestionada.

A continuación, aborda la idoneidad, es decir la conformidad entre el fin y la

²⁶⁵⁸ A fecha 14 de junio de 2007.

estructura del tributo, y concluye al respecto que, como sucedió con el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente y con el impuesto sobre la producción y el transporte de energía, es diáfana la inadecuación de la estructura del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales para compensar o corregir las externalidades negativas. La definición del hecho imponible y del objeto del impuesto resulta ser un mero espejismo, ya que en realidad lo verdaderamente gravado es la superficie de aparcamiento, con independencia del título jurídico que se ostente sobre él, y es claro que un impuesto sobre la superficie de aparcamiento es inadecuado para corregir la externalidades negativas sobre el territorio y el medio ambiente, pues no sirve para disuadir ni para incentivar el efecto perjudicial. El aparcamiento, la superficie de venta y de exposición son elementos muy rígidos que no permiten al agente económico modular las externalidades negativas, sirviendo simplemente para proteger al pequeño y mediano comercio urbano tradicional.

Dicho lo anterior, termina examinando necesidad y proporcionalidad de la medida en sentido estricto, concluyendo que es restrictiva de la libertad de empresa. Parte de que toda empresa se establece después de que la Administración competente, en este caso la del Principado de Asturias, valore el cumplimiento de las condiciones exigibles y otorgue la correspondiente licencia comercial. Entonces el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales nada añade a las facultades ya ejercidas para minimizar las externalidades negativas causadas por las grandes superficies, y no considera posible contraargumentar con la afectación del impuesto a programas de equipamiento comercial, de mejora del medio ambiente o infraestructuras, pues como dijo la STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10, la afectación es sólo un indicio secundario de extrafiscalidad y las previsiones de afectación son excesivamente genéricas».

En cuanto a la vulneración del art. 14 en conexión con el 31 CE relativo al deber de contribuir, el Tribunal resuelve sucintamente la cuestión en los siguientes términos: *«No es posible acoger la interpretación que realiza el órgano judicial de la Ley controvertida. Dado que el impuesto recae sobre grandes establecimientos comerciales, están incluidos dentro de su ámbito todos los locales situados dentro de la gran superficie, con independencia de su destino, sin que de la lectura del art. 21.3.2 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, quepa extraer una conclusión contraria. No constituye una objeción que tras la reforma operada por la Ley 6/2004, de 28 de diciembre, el precepto se refiera a estos últimos de forma expresa porque, como razona el Letrado del Principado, ha pretendido aclarar qué operadores económicos están sujetos al impuesto. En consecuencia, no cabe considerar vulnerado el derecho a la igualdad establecido con carácter general por el art. 14 CE y, con carácter particular en relación con el deber de contribuir, por el art. 31 CE».*

Frente a este difuso reflejo del control de proporcionalidad en nuestra

jurisprudencia constitucional tributaria, en otras ocasiones este Tribunal ha expresado este examen como sigue, entre otras, en la STC 37/1998: «[...] como sintetizan las SSTC 66/1995, fundamento jurídico 5.; 55/1996, fundamentos jurídicos 6., 7., 8.y 9.; y 207/1996, fundamento jurídico 4. e), para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres requisitos o condiciones siguientes: si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)».

En suma, sea en sede legislativa o judicial, es necesario poner en valor este control de proporcionalidad en sentido amplio sobre el que pivota la construcción del canon de constitucionalidad aplicable a los tributos extrafiscales.

4.2 Componentes

La aplicación del control de proporcionalidad en el marco de la extrafiscalidad cuenta con aceptación en nuestra literatura científica²⁶⁵⁹, apuntándose como solución a las fricciones evidenciadas por los tributos de esta naturaleza. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán identifica tres componentes del principio de proporcionalidad²⁶⁶⁰ —*Prinzip der Verhältnismäßigkeit*—: primero, la adecuación o idoneidad —*Prinzip der Geeignetheit*—, relativo a que los medios contribuyan a la realización del fin perseguido, no exigiéndose la plena consecución de los objetivos pretendidos; segundo, la necesidad o indispensabilidad —*Prinzip der Erforderlichkeit*—, que valora la elección del medio más moderado, es decir, la opción por el medio menos incisivo sobre los derechos e intereses individuales; y tercero, la proporcionalidad *stricto sensu* —*Gebot der Proportionalität im engeren Sinne*—, relativa al equilibrio entre la afectación de los derechos individuales y los bienes constitucionales inherentes al objetivo pretendido con la medida en cuestión, en el entendimiento de que los medios deben ser equilibrados o proporcionados en relación al

²⁶⁵⁹ Entre otros, se analiza la aplicación del control de proporcionalidad al objeto de nuestro estudio en: AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 173 y ss. HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*; Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 29 y ss.

²⁶⁶⁰ Entre otras, BVerfGE 30, 292, 316; 39, 210, 230; 70, 178, 286; 70, 278, 286; 79, 256, 270; 81, 156 192.

objetivo. En cuanto a su naturaleza, se ha advertido por algún autor²⁶⁶¹ que principios de adecuación y necesidad constituyen “principios con forma de preceptos” —*rechtssatzförmige Prinzipien*—, de modo que constituyen reglas de aplicación directa, “no serían tan sólo *ratio legis*, sino *lex misma*”²⁶⁶²; mientras que el principio de proporcionalidad *stricto sensu* debe integrarse entre los “principios abiertos” —*offine Prinzipien*—, de suerte que actuaría como ideas directrices que, sin aportar soluciones concretas a los casos, exige de su aplicación por la ley o la jurisprudencia.

En cuanto a la aplicación del principio de proporcionalidad, se ha advertido²⁶⁶³ que debe efectuarse de forma subsidiaria; por lo tanto, en primer lugar, se efectúa el examen de idoneidad; en segundo lugar, superado éste procede aplicar el elemento de necesidad; y en tercer lugar, tras la aplicación positiva de los componentes de idoneidad y necesidad, procede efectuar el examen de proporcionalidad en sentido estricto —*Prinzip der Verhältnismäßigkeit*—. Por consiguiente, éste será el orden que sigamos al analizar la aplicación del principio al ámbito extrafiscal, tarea que pasamos a abordar seguidamente.

4.2.1 Idoneidad

Comenzando por el componente de idoneidad —*Geeignetheit*—, supone la comprobación de que la medida ayude a la consecución del objetivo, sin exigirse que suponga su consecución, es decir, que la finalidad llegue a ser alcanzada²⁶⁶⁴. Se diferencia²⁶⁶⁵ entre idoneidad teleológica, relativa a que la medida o bien su finalidad resulten legítimas²⁶⁶⁶; e idoneidad técnica, que implica que la medida resulte adecuada en relación al objetivo perseguido.

²⁶⁶¹ MEDINA GUERRERO, M.: “El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”, *op. cit.*, p. 129. En relación a la distinción, este autor cita a su vez a KARL LARENZ.

²⁶⁶² *Idem.*

²⁶⁶³ ALFONSO DA SILVA, L. V.: “O Proporcional e o Razoável” en *A Expansão do Direito – Estudos de Direito Constitucional e Filosofia do Direito, em homenagem ao Professor Willis Santiago Guerra Filho*; Lúmen Júris, Río de Janeiro, 2004, p. 98. BARNÉS VÁZQUEZ, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *op. cit.*, p. 500.

²⁶⁶⁴ Entre otras, BVerfGE 30, 292, 316; 38, 61, 94; 63, 88, 115; 67, 157, 173.

²⁶⁶⁵ BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, 2.^a ed.; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2005, p. 689.

²⁶⁶⁶ Como se puede observa, desde la perspectiva de Bernal Pulido el examen de la legitimidad del fin formaría del parte del componente de idoneidad en el marco del examen de proporcionalidad en sentido amplio, no obstante, desde la perspectiva de otros autores se trataría de una pregunta preliminar. Entre otros, CLÉRICO, L.: *El examen de proporcionalidad en el Derecho constitucional*, *op. cit.*, p. 85.

Para desempeñar este examen es necesario comenzar por identificar e individualizar tanto la medida objeto de cuestionamiento como la finalidad²⁶⁶⁷; la determinación de ésta resulta especialmente relevante²⁶⁶⁸ a efectos del desempeño de este examen de idoneidad que se ve facilitado cuanto más se concrete aquélla²⁶⁶⁹, observación que también se ha puesto de manifiesto en la aplicación extrafiscal de este elemento de la proporcionalidad²⁶⁷⁰. En el caso de los tributos extrafiscales, no es infrecuente que el legislador declare en sede de la regulación del tributo la concreta finalidad perseguida; a título de ejemplo, el art. 7.dos de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, reguladora del Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso en Andalucía declara como finalidad «*minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente*». Ahora bien, el problema no viene dado tanto por la identificación de la finalidad como por su efectiva traducción sobre la estructura del impuesto que, si bien es cierto que la finalidad recaudatoria no puede resultar completamente anulada, sí debe quedar suficientemente postergada y así debe observarse en el tributo en general, como para afirmar que el tributo obedece a un fin extrafiscal. En este sentido, encontramos abundante jurisprudencia constitucional, que desempeña un análisis estructural del tributo en pos de delimitar con precisión su finalidad, como en las SSTC 289/2000, 168/2004, 179/2006 por citar algunos ejemplos.

Partiendo de la premisa de que la finalidad declarada efectivamente se proyecte en la estructura del tributo, su determinación cobra también especial importancia a efectos de comprobar la citada idoneidad técnica del tributo. Al respecto, resulta especialmente interesante verificar la existencia de algunos tributos, que pese a declarar una finalidad extrafiscal, serían cuestionablemente idóneos en relación a dicho fin en sede tributaria, materializándose realmente la consecución del objetivo a través de la afectación de la recaudación. *Exempli gratia*, constituye un ejemplo de coherencia legislativa el Impuesto catalán sobre las estancias en establecimientos turísticos, cuyo objetivo declarado por el art. 98 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, es nutrir un fondo destinado al fomento del turismo destinado a ciertas actuaciones contempladas en sede legislativa. Este tributo exige unas

²⁶⁶⁷ *Ibidem*, p. 324.

²⁶⁶⁸ ROCA TRÍAS, E. Y AHUMADA RUIZ, M. A.: “Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española”, *op. cit.*, p. 16.

²⁶⁶⁹ CLÉRICO, L.: *El examen de proporcionalidad en el Derecho constitucional*, *op. cit.*, p. 48.

²⁶⁷⁰ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 187.

cantidades que van de 0,45 a 2,25 euros por estancia, con un máximo de siete unidades de estancia por persona (art. 107) que obviamente no generarán un efecto de moderación del turismo. Por consiguiente, el impacto iusfundamental resultaría muy atenuado, aunque desde una perspectiva recaudatoria bien podrá servir a la consecución de los fines propuestos, contemplando expresamente el legislador esta afectación (art. 101). Este tributo afectado tendría una mínima incidencia sobre los derechos fundamentales de libertad, aunque se pueden observar implicaciones desde la óptica del derecho a la igualdad del art. 14 CE, debiendo el legislador prestar especial atención a aspectos como la delimitación de los sujetos llamados a tributar por la exacción a diferencia de los no obligados, concreción que igualmente hay que conectar con la delimitación de los sujetos beneficiados por la materialización de la afectación declarada. En este sentido, nos remitimos a la distinción entre intereses colectivos y difusos expuesta en un momento anterior del presente trabajo²⁶⁷¹.

Como hemos indicado, la valoración de la conexión entre el tributo extrafiscal y los fines pretendidos debe ser abstracta²⁶⁷² en el sentido de que no se exige que dicho mecanismo alcance los fines pretendidos, siendo suficiente con que contribuya a la realización de dicho fin. Interessantemente se ha advertido²⁶⁷³ que esta relación medio-fin no debe ser vista desde una óptica *ex post*, es decir, a través de los resultados obtenidos, sino una perspectiva *ex ante*, teniendo en cuenta la situación obrante en el momento en que el legislador elabora la correspondiente medida; idea cuya aplicación al tributo extrafiscal secundamos con algún autor²⁶⁷⁴. En esta misma línea de laxitud, se ha advertido también que cabe admitir cierto margen para el error por parte del legislador o que cuenta con “derecho a equivocarse”²⁶⁷⁵, apuntándose como límite que la medida colabore en cualquier caso a alcanzar el objetivo propuesto, de suerte que se vea justificada la restricción en los derechos fundamentales²⁶⁷⁶; en el caso de los

²⁶⁷¹ Vid. Capítulo precedente.

²⁶⁷² Entre otras, BVerfGE 81, 70, 92; 83, 1, 19.

²⁶⁷³ CLÉRICO, L.: *El examen de proporcionalidad en el Derecho constitucional*, op. cit., p. 43.

²⁶⁷⁴ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 187.

²⁶⁷⁵ “[...] el legislador goza de un amplio margen de maniobra o apreciación o, si se prefiere, en expresión clásica, tiene «derecho a equivocarse». Lo que no impide, sin embargo, que el primer destinatario del principio sea el legislador, no ya por el dato formal de que la proporcionalidad tiene su asiento en el Derecho europeo y rango de principio constitucional, sino más precisamente en función de su contenido y razón de ser”. BARNÉS VÁZQUEZ, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, op. cit., p. 47.

²⁶⁷⁶ FERNÁNDEZ NIETO, J.: *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo*, op. cit., p. 417.

tributos extrafiscales, no cabría por tanto subyugar su legitimidad a la obtención de determinados resultados que condicionen su validez o continuidad, aunque sí debe verificarse que contribuyen a la realización del objetivo pretendido siquiera parcialmente²⁶⁷⁷ viéndose así confirmada su finalidad predominantemente no recaudatoria.

Por último, invocando jurisprudencia alemana, se ha observado²⁶⁷⁸ también que a pesar de resultar posible el planteamiento de una gradación de los medios en términos de mayor o menor idoneidad, ésta resultaría irrelevante desde la óptica de este control como canon de constitucionalidad; es decir, este componente de idoneidad comporta un examen taxativo que prescinde de matices²⁶⁷⁹, cuya filosofía es descartar aquel tributo extrafiscal que resulte “objetivamente inidóneo”, “objetivamente inútil” o “exageradamente inútil”²⁶⁸⁰ en relación al fin delimitado en palabras del *Bundesverfassungsgericht*. En consecuencia, una vez delimitado el fin extrafiscal es posible que el correspondiente tributo resulte inidóneo en relación a éste desde una óptica suasoria, viéndose evidenciada su naturaleza recaudatoria, como en los tributos que hemos denominado “afectados”. Salvando las evidentes distancias, estos tributos tienen cabida en el Estado alemán²⁶⁸¹, se trata de impuestos concebidos para la financiación de actuaciones públicas excepcionales, como el recargo de solidaridad —*Solidaritätszuschlag*—.

4.2.2 Necesidad

En cuanto al juicio de necesidad —*Erforderlichkeit*— pretende la elección de la medida menos gravosa para los derechos individuales de forma que si es posible, alcanzarse el fin pretendido con medios que limiten menos los derechos fundamentales²⁶⁸². A diferencia del control de idoneidad examinado, en este caso se ha

²⁶⁷⁷ MOSCHETTI, F.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *op. cit.*

²⁶⁷⁸ BARNÉS VÁZQUEZ, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *op. cit.*, p. 504.

²⁶⁷⁹ SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad en la actividad administrativa*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004, p. 318.

²⁶⁸⁰ En síntesis de AIZEGA ZUBILLAGA, que se invoca las siguientes resoluciones: BVerfGE 16,147,181; 17, 306, 317 y 19, 119, 126. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 187.

²⁶⁸¹ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 90.

²⁶⁸² Entre otras, BVerfGE 67, 157, 177 y 68, 193, 219.

observado²⁶⁸³ que se ejercita un examen comparativo tomando como referencia el impacto sobre la esfera subjetiva, con el fin de seleccionar la medida menos gravosa sobre la que ejercitar después el control de proporcionalidad en sentido estricto que después abordaremos. Lo cierto es que se trata de un componente no exento de críticas, denunciándose²⁶⁸⁴ hasta qué punto la opción por una u otra medida es una cuestión de opción legislativa, de modo que resultaría contrapuesta el margen de libertad del legislador frente a este test de necesidad que, en definitiva, no valora sino opciones legislativas. Desde una perspectiva tributaria, algún autor²⁶⁸⁵ ha advertido en observancia de la jurisprudencia alemana que, en pos del respeto del papel desempeñado por el legislador, en realidad se trata de excluir aquellos casos en que existen alternativas manifiestamente menos gravosas desde la óptica de la esfera de la libertad de la actividad económica del individuo.

En el marco del análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán, se han identificado²⁶⁸⁶ como presupuesto de su aplicación la existencia de más de un medio técnicamente adecuado para que tenga sentido la práctica comparativa que supone este subcontrol de necesidad. Además, como submandatos de este componente se señalan²⁶⁸⁷: el “submandato de (por lo menos) igual adecuación técnica del medio alternativo —*das Gebot der mindestens gleichen Geeignetheit der alternativen Mittel*—, que supone una comparativa para examinar si los medios alternativos sirven en iguales términos al fin pretendido que el que está siendo sometido a control de proporcionalidad en sentido amplio; en caso de que la alternativa no fomente el fin en igual medida procede descartarla, mientras que si contribuye a la realización del fin en condiciones similares procede pasar al siguiente submandato. Es el submandato del examen del medio alternativo menos gravoso²⁶⁸⁸ —*das Gebot des mildereren Mittels i.e.S.*— que supone una comparación en relación a la incidencia sobre los derechos fundamentales de las diferentes alternativas válidas para alcanzar el fin pretendido en iguales o similares condiciones, de forma que, si se evidencia la existencia de otro

²⁶⁸³ SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad en la actividad administrativa*, op. cit., p. 335.

²⁶⁸⁴ ROCA TRÍAS, E. Y AHUMADA RUIZ, M. A.: “Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española”, op. cit., p. 16.

²⁶⁸⁵ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 190.

²⁶⁸⁶ CLÉRICO, L.: *El examen de proporcionalidad en el Derecho constitucional*, op. cit., p. 102 y ss.

²⁶⁸⁷ *Ibidem*, p. 103.

²⁶⁸⁸ *Ibidem*, p. 113 y ss.

medio menos gravoso desde una óptica iusfundamental, debe abandonarse el que se está sometiendo a control de proporcionalidad en sentido amplio. Al igual que en el control de idoneidad, como resultado de este examen la concreta medida tributaria enjuiciada puede resultar expulsada²⁶⁸⁹, no contemplándose la labor de ponderación que, como es sabido, tiene lugar en el marco del control de proporcionalidad en sentido estricto que después abordaremos.

Este componente de necesidad resulta especialmente interesante en los tributos extrafiscales, puesto que su aplicación invita a buscar alternativas igualmente idóneas en relación al fin pretendido. En este sentido, es importante diferenciar dos tipos de situaciones: en primer lugar, situaciones que no son susceptibles de ser abordadas por tributos extrafiscales, como aquellos casos en que no queda conceder cierta libertad de opción connatural a estos instrumentos²⁶⁹⁰ siendo necesarias medidas con mayor carga de coacción, de suerte que no superarían directamente el componente de idoneidad del control de proporcionalidad. En segundo lugar, casos en que resulta factible el recurso a los tributos extrafiscales porque cabe esta libertad de opción, en cuyo caso procede este control de necesidad comparativo en relación a las diferentes alternativas, para buscar la menos gravosa para los derechos fundamentales. En esta labor comparativa confluirán instrumentos tributarios junto a otros de diferente naturaleza²⁶⁹¹, de suerte que al margen de los criterios rectores de cada una de ellas, todas serán objeto de valoración conjunta desde la óptica del impacto sobre los derechos fundamentales que generan.

Este componente del examen de proporcionalidad supone la superación de un examen de carácter intrínseco, es decir, focalizado únicamente sobre la propia medida, para desarrollar un análisis extrínseco en cuanto conecta ésta con el resto de las obrantes en el sistema en pos de la búsqueda del instrumento menos gravoso. De forma conexa, esta mirada “hacia el exterior” supone una invitación al legislador para contextualizar la medida en cuestión, que desde un punto de visto tributario resulta de utilidad en aras a asegurar la coherencia de “justicia del sistema”²⁶⁹² —Systemgerechtigkeit— que ha

²⁶⁸⁹ “El control de necesidad no tiene como objetivo encontrar el mejor de los medios de intervención posibles, sino que su objetivo es expulsar a técnica tributaria, o no tributaria, elegida, sólo cuando resulte totalmente incuestionable que es una medida innecesaria por existir otras posibilidades de intervención clara e incuestionablemente menos restrictivas”. AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 190.

²⁶⁹⁰ BETANCOR RODRÍGUEZ, A.: *Instituciones de Derecho Ambiental*; La Ley, Madrid, 2001, p. 1088 y 1089.

²⁶⁹¹ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, op. cit., p. 189.

²⁶⁹² Relatada en el excelente estudio que desarrollada HERRERA MOLINA en *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 116 y ss.

sometido a análisis HERRERA MOLINA observando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán²⁶⁹³; al respecto, tras cierta evolución experimentada por la dogmática alemana, el contexto examen para la delimitación de esta valora los principios de los diferentes subsistemas —*tanssystematische Überprüfung*—, así como pasó a considerársela incoherencia sistemática como indicio de desigualdad²⁶⁹⁴. En el marco del estudio de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán, se han observado tres ámbitos sobre los que se proyecta esta coherencia²⁶⁹⁵: dentro de un impuesto, dentro del sistema fiscal (respecto de la totalidad de impuestos) y dentro del sistema financiero (observando las prestaciones mínimas de carácter asistencial).

4.2.3 Proporcionalidad en sentido estricto

Tras la superación de los componentes de idoneidad y necesidad procede el examen de la proporcionalidad en sentido estricto —*Gebot der Proportionalität im engeren Sinne*— que pasamos a abordar. Este elemento del principio de proporcionalidad valora el equilibrio entre la afectación de los derechos individuales y los bienes constitucionales inherentes al objetivo pretendido con la medida; integrando la conocida ley de ponderación expresada como que “cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”²⁶⁹⁶, suponiendo en suma rechazar la medida por «*derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto*» en expresión de la STC 37/1998, entre otras. La aplicación tributaria de este control ha sido expresada en sentido empresarial por algún autor como sigue: “Se trata de lo que en términos empresariales se definiría como un análisis de costes y beneficios. El coste estaría compuesto, por el lado negativo de la medida tributaria, es decir, la lesión, o no respeto, de las reglas del principio de capacidad económica e igualdad tributaria. El beneficio, en cambio, es el logro de la finalidad perseguida con la medida tributaria. Se trata de realizar una ponderación de los intereses en conflicto, el interés general que subyace en la finalidad constitucional perseguida y la posición jurídica individual, es decir, el respeto de la capacidad económica y la igualdad tributaria”²⁶⁹⁷.

²⁶⁹³ *Idem.*

²⁶⁹⁴ HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, op. cit., p. 116 y ss.

²⁶⁹⁵ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 118.

²⁶⁹⁶ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 161.

²⁶⁹⁷ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia*

Es importante discernir entre proporcionalidad y ponderación: el control de proporcionalidad *stricto sensu*, componente del examen de proporcionalidad en sentido amplio, se apoya sobre la ponderación entre bienes e intereses implicados²⁶⁹⁸. En este sentido, alguna autora diferencia cuatro pasos²⁶⁹⁹ en el modus operandi de este control de proporcionalidad en sentido amplio: primero, la precisión de la colisión; segundo, el conato de solucionar la colisión sin aplicar la ponderación en base a la existencia de un precedente de carácter vinculando resultado de anteriores operaciones de ponderación; tercero, la aplicación de la ley de ponderación propiamente que supone la valoración de un juego de argumentos que otorgan cierto peso a los principios en liza, de modo que tras finalizar dicha tarea y observar la restricción iusfundamental en juego procede, en el cuarto paso, cuando las razones a favor del fin estatal hayan pesado más que las que operan en contra de la restricción del derecho, procede la expresión de una “preferencia condicionada”²⁷⁰⁰, que sería la regla expresiva del resultado de la ponderación. El resultado de los diferentes estudios en torno a la ponderación se refleja en la basilar “fórmula del peso” —“*Gewichtsformel*”— expresada como sigue: “define el peso concreto de un principio P_i en relación con un principio opuesto P_j ($W_{i,j}$) como un cociente resultante de, primero, el producto obtenido de multiplicar la intensidad de la interferencia en P_i (I_i) por el peso abstracto de P_i (W_i) y por el peso de confiabilidad de las apreciaciones empíricas referidas a lo que la medida en cuestión significa para la no-realización de P_i (R_i), y, segundo, el producto de los valores correspondientes respecto a P_j , ahora respecto de la realización de P_j ”²⁷⁰¹.

Este control de proporcionalidad *stricto sensu* no está exento de críticas, entre las que se denuncia que a menudo simplemente se confirma el precedente control de necesidad²⁷⁰², o que tras su aplicación se encuentran los problemas propios de la teoría

tributaria, op. cit., p. 190.

²⁶⁹⁸ ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales, op. cit.*, p. 161.

²⁶⁹⁹ CLÉRICO, L.: *El examen de proporcionalidad en el Derecho constitucional, op. cit.*, p. 352 y ss.

²⁷⁰⁰ *Ibidem*, p. 359. Sobre la presencia de estas reglas de preferencia condicionada en nuestro contexto se ha expresado que: “El Tribunal rechazó en su primera jurisprudencia que en la Constitución existiera una “jerarquía de derechos” o un orden de libertades “preferentes” al modo de la construcción de las “preferred freedoms” de la jurisprudencia americana de un período. Lo que sí ha establecido son algunas “reglas de solución de conflicto” –que actúan como “reglas de prevalencia condicionada” derivadas de juicios previos de ponderación, en la terminología de Robert Alexy”. ROCA TRÍAS, E. Y AHUMADA RUIZ, M. A.: “Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española”, *op. cit.*, p. 16 y 17.

²⁷⁰¹ ALEXY, R.: “Algunas reflexiones en torno a cómo mi pensamiento ha ido desarrollándose con el paso de los años” en *La doble dimensión del Derecho. Autoridad y razón en la obra de Robert Alexy*; Palestra Editores, Lima, 2011, p. 70 y 71.

²⁷⁰² ROCA TRÍAS, E. Y AHUMADA RUIZ, M. A.: “Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la

general²⁷⁰³. Focalizándonos sobre el ámbito tributario, denuncia MOSCHETTI a colación de la confusión entre razonabilidad y proporcionalidad indicada *ut supra*, que encuentra explicación en que la doctrina administrativa opera desde la perspectiva del equilibrio de intereses públicos de modo que el control de proporcionalidad se vería reducido a un criterio de proporcionalidad; sin embargo, entiende este autor que el derecho tributario supone un contexto donde tienen cabida intereses públicos y derechos individuales consagrados constitucionalmente, y por consiguiente, este control de proporcionalidad cobraría especial sentido²⁷⁰⁴.

El obvio impacto del Derecho tributario sobre los derechos fundamentales constituye el hilo conductor que vertebra el presente trabajo desde su comienzo. Antes de proseguir, creemos de especial interés traer a nuestro discurso las siguientes consideraciones formuladas por FERRAJOLI de especial interés para la lectura iusfundamental de nuestra disciplina; este autor aduce observar: “radical diferencia de estructura entre los derechos fundamentales y los derechos patrimoniales, concernientes los unos a enteras clases de sujetos y los otros a cada uno de sus titulares con exclusión de todos los demás. En nuestra tradición jurídica, esta diferencia ha permanecido oculta por el uso de una única expresión –«derechos subjetivo»– para designar situaciones subjetivas heterogéneas entre sí y opuestas en varios aspectos: derechos inclusivos y derechos exclusivos, derechos universales y derechos singulares, derechos indisponibles y derechos disponibles. Y se explica con las diversas ascendencias teóricas de las dos categorías de derechos: la filosofía iusnaturalista y contractualista de los siglos XVII y XVIII, por lo que se refiere a los derechos fundamentales; la tradición civilista y romanista en lo relativo a los derechos patrimoniales”²⁷⁰⁵. Pues bien, la dogmática alemana ha desarrollado el concepto de carga contributiva global que constituye una técnica de control constitucional²⁷⁰⁶ que entendemos posibilitaría sustancialmente el análisis del impacto iusfundamental del poder tributario.

El saldo contributivo resulta especialmente útil en el ámbito que nos ocupa

jurisprudencia constitucional española”, *op. cit.*, p. 16 y 17.

²⁷⁰³ En relación a la fórmula del peso: “Esta fórmula trabaja con incógnitas que requieren ser despejadas a través del uso de argumentos generales y/o a través de teorías materiales de interpretación constitucional, entre otras. Sin embargo, estas propuestas nos devuelven a los problemas de la teoría general”. CLÉRICO, L.: *El examen de proporcionalidad en el Derecho constitucional*, *op. cit.*, p. 354.

²⁷⁰⁴ MOSCHETTI, F.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *op. cit.*

²⁷⁰⁵ FERRAJOLI, L.: *Derechos y garantías. La ley del más débil*, 7.ª ed.; Trotta, Madrid, 2010, p. 42 y ss.

²⁷⁰⁶ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 53.

habida cuenta que, como relata HERRERA MOLINA, “no constituye tanto una magnitud que haya de ser calculada con precisión, como un concepto técnico para poner de relieve incoherencias, superposiciones y excesos en el sistema tributario”²⁷⁰⁷, al funcionar desde una doble óptica²⁷⁰⁸: de justicia tributaria vertical, observando el nivel máximo de carga contributiva, analizando el conjunto de carga fiscal soportada y su impacto sobre derechos como el de propiedad o la libre iniciativa económica; y de justicia tributaria horizontal, analizando la composición de la carga tributaria. Ha sido declarada la utilidad de esta noción en situaciones de doble o plurimposición, a efectos de comprobar la presencia basilar del principio de capacidad económica; en este sentido, encontramos plausibles la observación planteada por este profesor, que advierte de la necesidad de superar la óptica focalizada exclusivamente sobre el hecho imponible para centrarnos sobre la manifestación de riqueza²⁷⁰⁹.

Algún autor advierte del desafío que suponen los tributos extrafiscales para los principios de capacidad económica e igualdad tributaria, que se verían postergados por la finalidad no recaudatoria que se inyecta al tributo, pero también de las implicaciones que éstos suponen para los derechos constitucionales²⁷¹⁰. En este sentido, la doctrina científica alemana²⁷¹¹ ha señalado como derechos fundamentales que justifican el recurso al principio de proporcionalidad: el derecho al libre desarrollo de la personalidad (art. 2²⁷¹²), el derecho a elegir libremente la profesión, el lugar de trabajo y los lugares de formación (art. 12²⁷¹³), y el derecho a la propiedad y a la sucesión (art. 14²⁷¹⁴). Desde una perspectiva más amplia, se ha observado que los derechos fundamentales obedecen al objetivo común de proteger la dignidad de la persona, de modo que generan intervenciones de diversa índole por parte de los poderes públicos, de

²⁷⁰⁷ *Ibidem*, p. 163.

²⁷⁰⁸ *Ibidem*, p. 90.

²⁷⁰⁹ *Ibidem*, p. 92.

²⁷¹⁰ AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, *op. cit.*, p. 191.

²⁷¹¹ Según LANG en TIPKE, K. Y LANG, J.: *Steuerrecht*, *op. cit.*, p. 117. Citado por MOSCHETTI, F.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *op. cit.*

²⁷¹² «Toda persona tiene el derecho al libre desarrollo de su personalidad siempre que no viole los derechos de otros ni atente contra el orden constitucional o la ley moral».

²⁷¹³ «Todos los alemanes tienen el derecho a elegir libremente su profesión, su lugar de trabajo y de formación profesional. El ejercicio de la profesión puede ser regulado por ley o en virtud de una ley».

²⁷¹⁴ «La propiedad y el derecho a la herencia están garantizados. Su contenido y sus límites serán determinados por las leyes».

suerte que en caso de que se restrinjan varios derechos habrá que llevar a cabo un control de constitucionalidad en relación a cada uno de ellos²⁷¹⁵ —*Schutzkumulation*—. En este sentido, el juicio de proporcionalidad desempeña un papel basilar posibilitando la explicada labor de ponderación, de suerte que se evidencie una “relación razonable”²⁷¹⁶ entre el gravamen extrafiscal soportado por el ciudadano y las ventajas en pos del interés público.

A efectos del examen de un posible menoscabo de los derechos fundamentales, únicamente apuntar que éste se ha ubicado en el marco del examen del medio alternativo menos gravoso, así como en el de proporcionalidad en sentido estricto²⁷¹⁷; destacándose especialmente el segundo por la labor de ponderación que acoge en los términos que fueron expuestos *ut supra*.

²⁷¹⁵ HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, *op. cit.*, p. 148.

²⁷¹⁶ Entre otras, BVerfGE 76, 1, 51, citada por MOSCHETTI, F.: “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *op. cit.*

²⁷¹⁷ CLÉRICO, L.: *El examen de proporcionalidad en el Derecho constitucional*, *op. cit.*, p. 79 y 80.

Capítulo Décimo

Construcción sostenible en el ámbito local

Construcción sostenible en el ámbito local

1 La patología del medio ambiente

Haciendo prevalecer pretensiones simplificadoras, hubiera sido menos reflexivo utilizar el término “problema” en lugar de “patología”; sin embargo, optamos por éste precisamente porque se refiere al “conjunto de síntomas de una enfermedad”²⁷¹⁸. Efectivamente, entendemos que el planeta Tierra está mostrando múltiples señales de alerta que, sin grandes esfuerzos, permiten deducir que algo no funciona como debiera. Sin embargo, la solución a esta situación no es cabalística; el conflicto reside más bien en el juego de intereses enfrentados, que adoptando la forma de ejercicios políticos de histrionismo, bajo su ampulosidad implican meros brindis al sol, que en ningún caso de traducen en acciones de facto. En este sentido, la labor jurídica en la que se encuadra este trabajo de investigación, constituye un instrumento necesario para materializar compromisos exigibles, posibilitar la necesaria actuación conjunta, y además prevenir este mal en la medida de lo posible. Negar esta situación, supone esperar las consecuencias naturales, que en ocasiones hablan en un lenguaje más atrabiliario; en otras palabras, como señaló Hipócrates: “Ni la sociedad, ni el hombre, ni ninguna otra cosa deben sobrepasar, para ser buenos, los límites establecidos por la naturaleza”²⁷¹⁹.

Habida cuenta del eje vertebrador del presente trabajo, resulta de especial interés antes de comenzar a desarrollar el tema que nos ocupa hacer mención a las razones que justifican el recurso a tributos medioambientales, cuya construcción dogmática de

²⁷¹⁸ Segunda acepción que ofrece la versión 22.^a del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

²⁷¹⁹ HIPÓCRATES (460 a.C.- 370 a.C.), que además de actividad en el campo de la filosofía; como es sabido, fue destacado médico de la Grecia Clásica.

soporte ha sido desarrollada en los capítulos precedentes del presente trabajo. Estos motivos han sido clasificados en tres grupos²⁷²⁰: fiscales, corrección de externalidades ambientales y captación de rentas; en cuanto a los primeros, se refieren a su condición de fuente de ingresos especialmente prolífica teniendo en cuenta su baja elasticidad de demanda²⁷²¹; los segundos apelan a los costes sociales que suponen determinados actividades de corte energético conceptualizados como externalidades, cuestión que abordamos en un momento anterior de nuestro discurso²⁷²² y retomaremos a lo largo del presente; y los terceros parten de la consideración de los recursos como fuente de rentas con origen en su explotación, generando rentas extraordinarias por superar la retribución habitual, de forma que la fiscalidad sería el mecanismo para captar una parte de tales rentas²⁷²³.

Como hemos visto a lo largo del presente trabajo, la concepción de los tributos como instrumento de corrección para las externalidades no constituye una novedad, al respecto, únicamente hacer mención a la conocida obra “*The economics of welfare*” de PIGOU²⁷²⁴ que data de 1920. Ahora bien, partiendo de la premisa de que el tributo constituye un importante instrumento de intervención social, aunque no exento de controversias de diversa índole como expusimos al comienzo del presente trabajo, podemos advertir que no se trata de una cuestión superada puesto que ofrece nuevas posibilidades sobre las que cabría investigar, entre otras perspectivas, desde una óptica jurídica y más en concreto iusfundamental. En este sentido, encontramos nuevos perfiles de la cuestión que nos ocupa al trasluz del concepto de pobreza energética²⁷²⁵ —*energy poverty*—, cuya primera definición procede del contexto británico, formulada por BRENDA BOARDMAN como la incapacidad experimentada por un hogar para obtener una cantidad adecuada de energía empleando el 10% de su renta disponible²⁷²⁶. Siendo

²⁷²⁰ ECONOMICS FOR ENERGY: *Impuestos energético-ambientales en España. Informe 2013*; Economics for Energy, Vigo, 2013, p. 14 y ss.

²⁷²¹ *Ibidem*, p. 14.

²⁷²² *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

²⁷²³ ECONOMICS FOR ENERGY: *Impuestos energético-ambientales en España. Informe 2013, op. cit.*, p. 18 y 19.

²⁷²⁴ PIGOU, A.: *The economics of welfare*; Ed. Macmillan, Londres, 1920.

²⁷²⁵ Sobre la fiscalidad como instrumento de intervención sobre la vivienda, *vid.* ADAME MARTÍNEZ, F. Y ADAME MARTÍNEZ, M. A.: ”Análisis de las medidas fiscales para el fomento del alquiler en derecho comparado”, *Crónica tributaria*; núm. 140, 2011.

²⁷²⁶ BOARDMAN, B.: *Fuel Poverty: From Cold Homes to Affordable Warmth*; Belhaven, London, 1991.

una noción no exenta de críticas²⁷²⁷, más recientemente encontramos otras propuestas, como la elaborada por el profesor JOHN HILLS que propone una definición del concepto en atiendo a dos dimensiones²⁷²⁸: de una parte, ingresos económicos inferiores al 60%, y de otra, costes energéticos superiores a la mediana de viviendas. La cuestión de pobreza energética ha abordada en el ámbito de la Unión Europea, al respecto, la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre, relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE; esta norma expresa que *«Los Estados miembros deben fomentar el empleo de mecanismos de financiación para promover los objetivos de la presente Directiva. Tales mecanismos de financiación podrían incluir contribuciones financieras y sanciones por incumplimiento de determinadas disposiciones de la presente Directiva, los recursos destinados a la eficiencia energética al amparo del artículo 10, apartado 3, de la Directiva 2003/87/CE, los recursos destinados a la eficiencia energética en el marco financiero plurianual, en particular el Fondo de Cohesión, los Fondos Estructurales y el Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural, así como los instrumentos financieros europeos específicos, tales como el Fondo Europeo de Eficiencia Energética»*²⁷²⁹, añadiendo que *«En particular, los mecanismos de financiación pueden utilizar esas contribuciones, esos recursos e ingresos para posibilitar y fomentar las inversiones de capital privado, contando en particular con los inversores institucionales y aplicando al mismo tiempo, para la concesión de fondos, criterios que aseguren la consecución de objetivos medioambientales y sociales; recurrir a instrumentos financieros innovadores (por ejemplo, garantías de préstamos para el capital privado, garantías de préstamos para fomentar la contratación de eficiencia energética, subvenciones, préstamos subvencionados y líneas de crédito específicas) que reduzcan los riesgos de los proyectos en materia de eficiencia energética y permitan realizar renovaciones rentables incluso en los hogares de rentas bajas y medias; estar vinculados a programas o agencias que agregarán y evaluarán la calidad de los proyectos de ahorro de energía, brindarán asistencia técnica, promoverán el mercado de los servicios energéticos y contribuirán a fomentar la demanda de los consumidores por este tipo de servicios»*²⁷³⁰.

²⁷²⁷ Entre otros trabajos al respecto, sobre los problemas de este concepto y su evolución, *vid.* MOORE, R.: "Definitions of fuel poverty: Implications for policy", *Energy Policy*; núm. 49, 2012.

²⁷²⁸ HILLS, J.: *Getting the measure of fuel poverty. Final Report of the Fuel Poverty Review*; Centre for Analysis of Social Exclusion. London School of Economics, London, 2003.

²⁷²⁹ Considerando núm. 50.

²⁷³⁰ Considerando núm. 52.

En esta reducción de las necesidades energéticas cobran relevancia las medidas de fomento de la construcción sostenible que abordamos a través del presente trabajo en relación al ICIO, cuestión que expondremos en un momento posterior del discurso, tras esbozar algunas cuestiones previas.

1.1 Medio ambiente, cambio climático y efecto invernadero

A pesar de que calificamos como loables las discusiones que este candente tema pueda suscitar, no obviamos que, como efecto colateral, puede provocar una desfiguración de la verdadera naturaleza del problema. En atención a esto, proponemos visitar sus basamentos de forma preliminar, mediante el estudio de tres conceptos esenciales e íntimamente vinculados²⁷³¹: “medio ambiente”, “cambio climático” y “efecto invernadero”. Además, a la postre, se verán clarificados términos esenciales de nuestra exposición.

Empezando por la noción de “medio ambiente”, desde un punto de vista histórico²⁷³² la preocupación por la Naturaleza ha sido una constante en el devenir de las civilizaciones; de hecho, ya en las culturas del Mundo Antiguo, se practicaban rituales de carácter finalista dedicados a los espíritus y dioses relacionados con ésta²⁷³³. Otro interesante caso, relacionado con nuestro objeto de análisis, son los tributos ecológicos del Imperio Romano, cuyo hecho imponible era la utilización de instalaciones públicas de higiene, identificados como el antecedente de la actual tributación medioambiental²⁷³⁴. Desde una óptica transversal, media un gran lapso temporal entre

²⁷³¹ Haremos uso de estos términos por resultar especialmente significativos en relación al tema que nos ocupa, aunque sin ánimo alguno de exhaustividad. Evidentemente, la problemática medioambiental ha alumbrado otras expresiones igualmente merecedoras de mención como la “lluvia ácida” (precipitaciones con un pH elevado a consecuencia de la interacción de la humedad del aire con los sustancias contaminantes emitidas por agentes como fábricas o vehículos que combustiónan carbón o productos derivados del petróleo).

²⁷³² Concretamente se habla de “Historia Ecológica” en relación a la disciplina que “trata de comprender las relaciones estratégicas entre los hombres entre sí y con la naturaleza, de la que dependen para su subsistencia y de la que forman parte como seres vivos”. GÓNZALEZ DE MOLINA, M.: *Historia y medio ambiente*; Eudema, Madrid, 1993, p. 7. Sobre la visión histórica del problema medioambiental, *vid.* CARACCILO, A.: *L'ambiente come storia. Sondaggi e proposte di storiografia dell'ambiente*; Il Mulino, Bolonia, 1988.

²⁷³³ Así lo identifica MERCHANT en “Género e historia ambiental”, *Ayer*; núm. 11, 1993, p. 114. La autora, en relación a los nativos americanos, recuerda que “Los mitos de los orígenes contenían leyendas de la madre tierra y el padre cielo, la abuela marmota y los coyotes embusteros, las madres cereal y los espíritus de los árboles. Estas deidades mediaban entre la naturaleza y los humanos, inspirando rituales y comportamientos que ayudaban a regular el uso y la explotación del ambiente”.

²⁷³⁴ CASTILLO LÓPEZ, J. M.: *La reforma fiscal ecológica*; Comares, Granada, 1999, p. 2. La presencia de la extrafiscalidad en Roma, ha sido atribuida a Tito Livio que a través de los “ultra tributa”, cuya creación se debe a Catón el Censor, pretendió poner freno a la decadencia de las costumbres del imperio. Su mecanismo impositivo consistía en que los vestidos, las joyas y los carros, con valor superior a 15.000

los actuales grupos de presión y las primitivas actuaciones en torno a la cuestión medioambiental, así como observamos sustanciales diferencias entre las soluciones adoptadas y los contextos en que se concibieron respectivamente; pero en todo caso a lo largo del paso del tiempo se verifica la existencia de sensibilidad ambiental²⁷³⁵.

El concepto de “medio ambiente”²⁷³⁶ es el más aprehensible entre los tres propuestos, al no resultar necesario matiz científico alguno para su comprensión básica a diferencia de otras nociones como “efecto invernadero” o “lluvia ácida”. No obstante, a pesar de su aparente simplicidad, y en consonancia con la naturaleza interdisciplinar del problema medioambiental, la tarea de concretar su definición ha sido emprendida desde diversos campos científicos con diferente suerte²⁷³⁷. Encontramos propuestas desde campos como la biología o la economía entre otros, pero en ningún caso se alcanza una respuesta unívoca²⁷³⁸; situación que ha llevado a calificarlo como “un bien indefinido, complejo e integrado de muchísimos factores [...] que se influyen mutuamente constituyendo un sistema de equilibrio”²⁷³⁹.

ases; y en menor medida los esclavos menores de 20 años comprados en el lustro anterior de más de 10.000 ases; eran valorados a efectos fiscales con un valor sustancialmente mayor. GERLOFF, W.: “Doctrina de la economía tributaria” en *Tratado de Finanzas*, tomo II; ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, p. 220.

²⁷³⁵ Esta expresión refleja la preocupación por la cuestión medioambiental, diferente de la “conciencia medioambiental” en los términos en que la define DE PRADA GARCÍA como “una conciencia que, tras constatar un hecho radicalmente nuevo en la historia de la humanidad: la excesiva de la especie humana sobre su medio ambiente, reconoce, en consecuencia la necesidad de controlar esa incidencia arbitrando medidas de protección ambiental”. “Aspectos filosóficos de la problemática ambiental” en *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*; Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 17.

²⁷³⁶ Existe controversia entre la utilización de “medio ambiente” o simplemente “ambiente”; por nuestra parte, haremos uso de ambas fórmulas. Esta cuestión se refiere en: FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La Tributación medioambiental: teoría y práctica*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 21.

²⁷³⁷ Para un estudio más profundo sobre el concepto de “medio ambiente” y su evolución, *vid.* JORDÁ CAPITÁN, E.: *El Derecho a un Medio Ambiente Adecuado*; Aranzadi, Cizur Menor, 2001, p. 92.

²⁷³⁸ “La conceptualización del medio ambiente o, en opinión de algunos autores si se quiere evitar la redundancia, del ambiente, no resulta una tarea sencilla, fundamentalmente por el carácter plurifacético que muestra el término, al que distintos ámbitos científicos (biología, economía, política o derecho), han venido aludiendo con distinto alcance y sentido, sin llegar a aportar una definición unánime y de carácter global y definitiva”. LÓPEZ GORDO, F. J.: *Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kioto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero*; La Ley, Madrid, 2008, p. 49 y ss. Esta noción, es objeto de tratamiento igualmente, entre otros, por: FERNÁNDEZ GIMENO, J. P.: “El medio ambiente: conceptos generales” en *Derecho ambiental español*; Tirant lo Blanch, 2001. MARTÍN MATEO, R.: *Tratado de derecho ambiental*, vol. I, TriviumMadrid, 1991, p. 80 y ss.

²⁷³⁹ ROCA JUAN, J.: “Sobre el deber general de respecto a la persona”, *Anuario de derecho civil*; vol. 39, núm. 3, 1986, p. 764 y ss.

Desde el punto de vista jurídico, es de obligada alusión la definición expresada por nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 102/1995, de 26 de junio²⁷⁴⁰:

«Como principio no resulta ocioso insistir en el hecho inconcluso de que la Constitución Española, como las demás, utiliza palabras, expresiones o conceptos sin ocuparse de definirlos, por no ser misión suya y cuyo significado hay que extraer del sustrato cultural donde confluyen vectores semánticos ante todo y jurídicos en definitiva, con un contenido real procedente a su vez de distintos saberes y también de la experiencia. Este es el caso del medio ambiente que gramaticalmente comienza con una redundancia y que, en el lenguaje forense, ha de calificarse como concepto jurídico indeterminado con un talante pluridimensional y, por tanto, interdisciplinar (STC 64/1982). Una primera indagación semántica, según el sentido propio de las palabras utilizadas por la Constitución y los Estatutos, nos lleva al Diccionario de la Real Academia Española, donde algunas acepciones de la palabra “medio” lo definen como el conjunto de circunstancias culturales, económicas y sociales en que vive una persona o un grupo humano. Siendo tal el significado gramatical, no resulta sin embargo suficiente por sí mismo para perfilar el concepto jurídico que, por el momento, no comprende tantos elementos y excluye, en principio, el componente social.

A su vez, el “ambiente” comprende las condiciones o circunstancias de un lugar que parecen favorables o no para las personas, animales o cosas que en el están”.

Por lo tanto, concluyendo afirmando que:

«[...] «medio ambiente» consiste en el conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas y sociales que rodean a las personas ofreciéndoles un conjunto de posibilidades para hacer su vida. Las personas aceptan o rechazan esas posibilidades, las utilizan mal o bien, en virtud de la libertad humana. El medio no determina a los seres humanos, pero los condiciona. Se afirma por ello, que el hombre no tiene medio sino mundo, a diferencia del animal. No obstante, en la Constitución y en otros textos el medio, el ambiente o el medio ambiente (“environment”, “environnement” “Umwelt”) es, en pocas palabras, el entorno vital del hombre en un régimen de armonía, que aún lo útil y lo grato. En una descomposición factorial analítica comprende una serie de elementos o agentes

²⁷⁴⁰ Como alternativa, las Naciones Unidas en su Conferencia “sobre el Medio Ambiente Humano” celebrada en Estocolmo (1972), en la que se entiende que se produjo el nacimiento del Derecho del Medio Ambiente, lo definen como el “conjunto de elementos físicos, químicos, biológicos, y de factores sociales capaces de causar efectos directos o indirectos, a corto o largo plazo, sobre los seres vivientes y las actividades humanas”. Se ha observado que esta definición se corresponde con la propuesta por el Comité Internacional de la Lengua Francesa. DE ESTEBAN CURIEL, J.: *Turismo cultural y medio ambiente en destinos urbanos*; Dykinson, Madrid, 2008, p. 147.

geológicos, climáticos, químicos, biológicos y sociales que rodean a los seres vivos y actúan sobre ellos para bien o para mal, condicionando su existencia, su identidad, su desarrollo y más de una vez su extinción, desaparición o consunción. El ambiente, por otra parte, es un concepto esencialmente antropocéntrico y relativo. No hay ni puede haber una idea abstracta, intemporal y utópica del medio, fuera del tiempo y del espacio. Es siempre una concepción concreta, perteneciente al hoy y operante aquí».

Por su parte, la Unión Europea, también cuenta en su haber con intentos de conceptualizar el medio ambiente, como el que hace mención a: «*La combinación de elementos cuyas complejas interrelaciones constituyen el marco, el entorno y las condiciones de vida del individuo y la sociedad, tal como son o tal como se perciben*»²⁷⁴¹. Tanto esta concepción, como la elaborada por el Tribunal Constitucional, pueden calificarse como antropocéntricas, al dar cabida a elementos ajenos a los exclusivamente naturales²⁷⁴².

Por otra parte, encontramos las nociones de “cambio climático”, y “efecto invernadero”²⁷⁴³, a menudo utilizadas erróneamente como expresiones sinónimas²⁷⁴⁴. Ambas están relacionadas con alteraciones del equilibrio térmico de la tierra, entendido como el resultado del ortodoxo funcionamiento de los mecanismos autorregulatorios utilizados por el planeta para evacuar la energía recibida a través de radiaciones solares. El resultado es un rango constante de temperatura (balance energético) que se mantiene, haciendo posible el normal funcionamiento de los ecosistemas, es decir, la vida. Partiendo de esta situación, el “cambio climático”²⁷⁴⁵ comporta una modificación

²⁷⁴¹ Reglamento del Consejo 1872/84 sobre Acción de la Comunidad en materia de Medio Ambiente (DO L-176, de 28 de junio de 1984), p. 1. Esta definición es la subrayada por GILPIN, y citada en diversos documentos científicos. GILPIN, A.: *Dictionary of Environment and Sustainable Development*; Wiley, Chichester (Reino Unido), 1996, p. 74.

²⁷⁴² Esta noción de medio ambiente elaborada en el seno de la Unión Europea ha sido tildada como antropocéntrica al dar cabida a elementos ajenos a los exclusivamente naturales, entre otros, por: LUCKETT, S.: “Environmental Paradigms, Biodiversity Conservation and Critical Systems Thinking”, *Systemic Practice and Action Research*; vol. 17, 2004, p. 513.

²⁷⁴³ Esta idea es diferente del “calentamiento global”, que se refiere, en términos más generales, al incremento de la temperatura media global de la atmósfera y los océanos. Sin embargo, el “efecto invernadero” se asocia, como indicamos, de forma más concreta a la presencia de los denominados gases de efecto invernadero.

²⁷⁴⁴ Sobre estos conceptos nos limitamos a explicar coloquialmente al lector las ideas básicas que implican con la finalidad de facilitar la comprensión del discurso, máxime teniendo en cuenta el enfoque jurídico que preside el presente trabajo de investigación.

²⁷⁴⁵ Sobre el concepto de “cambio climático”, *vid.* CROWLEY, T. J. Y NORTH, G. R.: “Abrupt Climate Change and extinction events in Earth history”, *Science*; vol. 240, núm. 4855, 1988.

térmica, tanto incremento —calentamiento— como descenso —glaciaciones—, tomando como punto de referencia tanto el historial previo, como el conjunto de parámetros que determinan la temperatura, y atribuible tanto a factores naturales como antropogénicos. Sin embargo, el “efecto invernadero”²⁷⁴⁶ consiste en el fenómeno por el que determinados gases²⁷⁴⁷, como consecuencia de la acción humana, entorpecen este mecanismo regulatorio de la temperatura, conservando éstos parte de la energía procedente del suelo que ha sido previamente calentado por las radiaciones solares. En consecuencia, encontramos un *input* de temperatura superior al *output*, produciéndose un ascenso térmico con repercusiones medioambientales aparejadas. Por lo tanto, la diferencia entre ambos conceptos radica en que el “efecto invernadero” implica ascenso térmico de origen antropogénico; mientras que, en el caso del “cambio climático”, abarca también un posible descenso de la temperatura global, comprende además causas ajenas a la acción humana, y así da cabida a causas de otra índole. En definitiva, ambas expresiones hacen referencia a realidades diferentes que a menudo son confundidas; *exempli gratia*, el art. 1.2 de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC) define el “cambio climático” como «*un cambio del clima atribuido directa o indirectamente a la actividad humana que altera la composición de la atmósfera mundial, y que se suma a la variabilidad natural del clima observada durante períodos de tiempo comparables*», cuando en realidad tiene por objeto abordar el problema del “efecto invernadero” puesto que apela a causas antropogénicas; en cambio, utiliza la expresión de “variabilidad del clima” para referirse a los cambios con origen natural,

No obstante, es importante tener en cuenta que estas cuestiones no han estado exentas de controversias de orden científico que podrían llegar a quebrar esta delimitación conceptual; como después veremos, ha llegado incluso a cuestionarse incluso el origen antropogénico de las alteraciones térmicas²⁷⁴⁸. Por nuestra parte, utilizaremos la expresión “cambio climático” con la finalidad facilitar el seguimiento del discurso, ya que ésta la denominación ha sido adoptada en las propuestas

²⁷⁴⁶ Al igual que en relación a la noción de cambio climático, nos limitamos a aportar una descripción básica que permita centrar los términos del discurso. Para una exposición más detallada sobre la cuestión, entre otros, *vid.* ERICKSON, J.: *El Efecto Invernadero. El desastre de mañana, hoy*; McGraw-Hill/Interamericana de España, Madrid, 1992. TERCEIRO LOMBA, J.: *Economía del cambio climático*; Taurus Santillana, Madrid, 2009.

²⁷⁴⁷ Los gases que, a consecuencia de la actividad antropogénica, intervendrían en el efecto invernadero (“gases de efecto invernadero”) son: dióxido de carbono (CO₂), metano (CH₄), óxido nitroso (N₂O) y halocarbonos (gases que contienen flúor, cloro o bromo). El Protocolo de Kioto (Anexo A) se dirige concretamente a: dióxido de carbono (CO₂), metano (CH₄), óxido nitroso (N₂O), y tres gases industriales fluorados: hidrofluorocarbonos (HFC), perfluorocarbonos (PFC) y hexafluoruro de azufre (SF₆).

²⁷⁴⁸ Es la denominada “controversia del palo de *hockey*”, sobre la que después volveremos.

regulatorias de este problema. Sin embargo, queremos dejar constancia de que la opción apropiada sería hacer mención al “efecto invernadero”.

1.2 Las perspectivas del efecto invernadero

El problema del “cambio climático” —siguiendo la equívoca expresión del Protocolo de Kioto— tiene como nota característica una marcada interdisciplinariedad que alcanza tanto al estudio del problema, como las eventuales soluciones planteadas. Sobre el primer aspecto, hemos podido comprobar hemos expuesto la diversidad de intentos definatorios desde diversas áreas científicas; pasando a la segunda cuestión, es igualmente interesante observar que se reproduce la misma situación en el planteamiento de soluciones, concluyéndose la necesaria colaboración de varios campos de conocimiento para alcanzar una propuesta solvente a través de la que hacer frente a la crisis medioambiental. En este sentido, son muchos los ejemplos que podríamos citar, como el revolucionario “Informe Stern sobre la economía del cambio climático” —“*Stern Review on the Economics of Climate Change*”²⁷⁴⁹—, elaborado por el economista inglés NICHOLAS STERN, constituye un planteamiento de gran interés al proyectar criterios económicos sobre un problema aparentemente ajeno a este ámbito, como el climático. Dicho documento, no exento de críticas tanto en sentido positivo como negativo²⁷⁵⁰, en cualquier caso de innegable relevancia para el diálogo científico. Otra manifestación son los “modelos E3”, cuya denominación procede de la evaluación integrada de tres ámbitos: *energy-economy-environment* (energía-economía-medio ambiente), utilizados en la Conferencia Internacional sobre el Cambio Climático —*IPCC*²⁷⁵¹— de la ONU de 2009²⁷⁵² y con reflejo en las categorías POLES y GEM-E3²⁷⁵³. Siguiendo el planteamiento de estos instrumentos de valoración conjunta sobre

²⁷⁴⁹ Publicado el 30 de octubre de 2006, está disponible en: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/http://www.hm-treasury.gov.uk/independent_reviews/stern_review_economics_climate_change/stern_review_report.cfm (última visita: 1 de diciembre de 2014).

²⁷⁵⁰ Nos remitimos a las indicaciones expresadas en la nota precedente, ambos tipos de observaciones serán reportadas en el siguiente capítulo. Al margen de éstas, sirva como hecho indicativo de la repercusión del documento la disponibilidad del resumen de éste en más de diez lenguas; está disponible la versión española de éste en: http://www.hm-treasury.gov.uk/media/7/4/stern_longsummary_spanish.pdf (última visita: 1 de diciembre de 2014).

²⁷⁵¹ *International Panel on Climate Change*.

²⁷⁵² Este evento, junto a otros vinculados al actual plan de acción para hacer frente al problema del cambio climático, serán abordados posteriormente.

²⁷⁵³ Sobre ambos, se han descrito en los siguientes términos: “Se utilizaron modelos complementarios: el modelo del sistema energético mundial POLES y el modelo multisectorial de equilibrio general GEM-E3. El modelo POLES, de tipo ingenieril, parte de una caracterización técnico-económica muy detallada del sistema energético mundial, que permite cuantificar el coste directo de reducir las emisiones de GEI en el sector energético. Por su parte, el modelo GEM-E3 adopta una perspectiva multi-sectorial, de forma que

los que se apoya la adopción de decisiones de gran trascendencia medioambiental en el ámbito internacional, encontramos propicia una reflexión en triple clave: medioambiental, económica y energética; con la finalidad de esbozar, siquiera someramente, algunas cuestiones de interés²⁷⁵⁴.

En cuanto a la perspectiva medioambiental, el estado de la cuestión es crítico si tenemos en cuenta que el propio efecto invernadero ha sido puesto en tela de juicio. Se trata de la llamada “controversia del palo de *hockey*”, que cuestiona el origen antropogénico del calentamiento al denunciar ciertos errores metodológicos observados en la reconstrucción denominada MBH98²⁷⁵⁵ en la que se fundamenta el Tercer Informe de evaluación de la Conferencia Internacional sobre el Cambio Climático (*IPCC*) de la ONU de 1998. No obstante, a posteriori el más reciente documento “Cambio climático 2013: Bases físicas”²⁷⁵⁶ elaborado por el Grupo de trabajo I como contribución al Quinto informe de evaluación del grupo intergubernamental de expertos sobre el cambio climático aporta evidencias de la situación denunciada, advierte del calentamiento experimentado por el sistema climático desde la década de 1950, así como de la existencia de cambios en el entorno, como la disminución de los volúmenes de nieve y hielo, la elevación del nivel del mar, o las concentraciones de gases de efecto invernadero²⁷⁵⁷. Además, se destaca el importante papel de los combustibles fósiles, cifrándose en un 30% el porcentaje de dióxido de carbono de origen antropógeno

se computan no sólo los costes directos en el sistema energético, sino también los costes del resto de sectores productivos”. CISCAR, J. C. SORIA, A.: “La política climática europea”; *Papeles de Economía Española*, núm. 121, 2009, p. 51. La perfecta comprensión de los modelos de evaluación integrada escapan al alcance de este trabajo de investigación; no obstante, para una exposición de otras alternativas, *vid.* GONZÁLEZ-EGUINO, M.: “Modelos y costos de la mitigación de emisiones”, *El trimestre económico*; vol. 77, núm. 1, 2010.

²⁷⁵⁴ Insistimos en que meditar con el detenimiento que requiere sobre tales problemas, exige una labor investigadora inabarcable para las coordenadas del presente trabajo. Por ello, nos vamos a limitar a aportar ciertas notas sobre dichos aspectos. No podemos obviar que se dan cita, a través de estos modelos conjuntos, ámbitos científicos diferentes lo que, a la postre, complica un análisis tan difícil como necesario.

²⁷⁵⁵ Elaborada por MICHAEL E. MANN, RAYMOND S. BRADLEY y MALCOLM K. HUGHES. Las críticas alzadas surgen de un *paper* publicado por MCINTYRE, S. y MCKITRICK, R.: “Corrections to the Mann. et. al. (1998) Proxy Data Base and Northern Hemisphere Average Temperature Series”, *Energy and Environment*; vol. 14, 2003.

²⁷⁵⁶ Disponible en:

http://www.climatechange2013.org/images/report/WG1AR5_SPM_brochure_es.pdf (última visita: 1 de diciembre de 2014).

²⁷⁵⁷ INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE: *Climate change 2013: The physical science basis*; Cambridge University Press, New York, 2013, p. 4.

absorbido por los océanos²⁷⁵⁸; igualmente, en términos concluyentes, se manifiesta que “Esta evidencia de la influencia humana es mayor desde que se elaborara el Cuarto Informe de Evaluación. Es sumamente probable que la influencia humana haya sido la causa dominante del calentamiento observado desde mediados del siglo XX”²⁷⁵⁹. Por tanto, las repercusiones derivadas del cambio climático desbordarían el ámbito puramente medioambiental, ocasionando perjuicios *a priori* inimaginables.

En cuanto a la vinculación entre medio ambiente y energía, ambas se encuentran interrelacionadas, siendo además componentes indispensables del desarrollo sostenible²⁷⁶⁰. Podemos adelantar que la construcción ecoeficiente actúa como punto de maridaje entre los campos medioambiental y energético, y en el marco de tal sinergia se han demostrado que, en numerosas ocasiones, es una mera cuestión de actitud el desarrollo de comportamientos que observen las acuciantes necesidades ambientales antes expuestas. A título de ejemplo, se han identificado ciertos cambios a coste cero, y que simplemente requerirían ser incentivados a través de la adopción de políticas adecuadas que acerquen las pautas de comportamiento a criterios ecológicos, como en el caso del aislamiento de edificios o los motores de los vehículos²⁷⁶¹. Sin embargo, es innegable que no siempre es tan pacífica la coexistencia de ambas necesidades, dependiendo el desarrollo energético, siempre bajo el cumplimiento de los compromisos internacionales adquiridos, en uno u otro sentido, incluso de la decisión política pertinente²⁷⁶².

Por último, el enfoque desde planteamientos económicos entiende el medio

²⁷⁵⁸ *Ibidem*, p. 9.

²⁷⁵⁹ *Ibidem*, p. 15.

²⁷⁶⁰ Sobre la energía y el medio ambiente a la luz del desarrollo sostenible, nos remitimos al siguiente capítulo.

²⁷⁶¹ GALLASTEGUI, M. C.; GALARRAGA, I. Y GONZÁLEZ, M.: “La ciencia del cambio climático: una visión general”, *Papeles de Economía Española*; núm. 121, 2009, p. 4.

²⁷⁶² Es el caso de la Unión Europea, en la que se ha destacado el fomento de la electricidad renovable señalándose como causas que “es más fácil controlar las inversiones, y que el número de operadores sigue siendo manejable. Además, los costes de transacción pueden ser mantenidos a raya. Sin embargo, la energía térmica procedente de fuentes de energía renovable no ha encontrado el favor de los políticos por una serie de razones: la fragmentación de la acción en muchas pequeñas inversiones, los elevados costes de transacción, el riesgo de desplazar las inversiones en infraestructuras de distribución de gas, la interacción con reglamentos locales y la imposibilidad de establecer planteamientos comunes”. LORENZONI, A.: “Sistemas de estímulo para el desarrollo de las energías renovables”, *Papeles de Economía Española*; núm. 121, 2009, p. 66. A pesar de hacer mención a una cuestión jurídica interesante al hilo del discurso, dichos aspectos serán abordados conjuntamente *ut infra*.

ambiente como uno de los bienes públicos²⁷⁶³, caracterizados porque se beneficia de ellos la totalidad de la comunidad (con independencia de que deseen o no adquirirlo), y además no es posible excluir a nadie de su disfrute. En sentido opuesto, en el caso de los bienes privados sería posible destinarlos a un grupo concreto de sujetos, interesados en la compra de éstos; por tanto, la existencia de rivalidad en su consumo (ya que cuando éste se produce se reduce la cantidad disponible), y la imposibilidad de excluir a determinados agentes son rasgos característicos de los bienes públicos. *Exempli gratia*, en caso del aire limpio²⁷⁶⁴ su uso arrojando sustancias contaminantes puede afectar a la calidad de éste perdiendo en consecuencia su naturaleza depurada, y además no es posible limitar su empleo.

Como señalamos en un momento anterior de nuestro discurso²⁷⁶⁵, los bienes públicos se han vinculado a la existencia de fallos de mercado, concepto que expusimos al comienzo de nuestro discurso, siendo la intervención gubernamental una solución para corregir esta deficiencia. En el caso del medio ambiente, se han identificado²⁷⁶⁶ tres fallos de mercado: externalidades, información imperfecta y los vinculados a la innovación; siendo la primera modalidad señalada uno de los núcleos esenciales de estudio de la Economía ambiental²⁷⁶⁷. En este sentido, las externalidades se han definido como “actividades que afectan a otros, para bien o para mal, sin que ellos paguen o reciban compensación alguna por dicha actividad”²⁷⁶⁸; diferenciándose por tanto en función de sus efectos entre positivas (*exempli gratia*, el descubrimiento de

²⁷⁶³ Sobre este concepto, vid. Capítulo Primero del presente trabajo.

²⁷⁶⁴ Este ejemplo, junto con otros (como el conocimiento científico o la seguridad ciudadana) son puestos en conexión con la existencia de rivalidad y exclusión en un interesante cuadro que encontramos en: DELGADO, J.: “Fallos de mercado y regulación medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, p. 1093.

²⁷⁶⁵ Vid. Capítulo Primero del presente trabajo.

²⁷⁶⁶ DELGADO, J.: “Fallos de mercado y regulación medioambiental”, *op. cit.*, p. 1091 y ss. En nuestro discurso, nos centraremos más en las externalidades por resultar especialmente relevantes en relación a nuestro objeto de estudio.

²⁷⁶⁷ Para el enfoque de nuestro análisis, es especialmente interesante la “Economía ambiental” que estudia “cómo y por qué las personas toman decisiones que tiene consecuencias medioambientales. Además, se ocupa de estudiar las maneras como se pueden cambiar las políticas e instituciones económicas con el propósito de equilibrar un poco más esos impactos medioambientales con los deseos humanos y las necesidades del ecosistema en sí mismo”. FIELD, B. C.: *Economía ambiental. Una introducción*; McGraw-Hill, Santa Fe, 1995, p. 4. Diferente de la “Economía ecológica” que sería la “ciencia de la gestión de la sustentabilidad”. VAN HAUDERMEIREN, S.: *Manual de economía ecológica*; Instituto de Ecología Política, Madrid, 1998, p. 97. Sobre la interrelación entre ambos conceptos, vid. AGUILERA KLINK, F. Y ALCÁNTARA, V.: *De la Economía Ambiental a la Economía Ecológica*; Icaria-Fuheman, Barcelona, 1994.

²⁷⁶⁸ SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía*, *op. cit.* 18ª ed., p. 712.

nuevos métodos de producción más ecoeficientes), y negativas (como la contaminación del aire o los vertidos tóxicos a un río). Lamentablemente, no es difícil encontrar ejemplos en el ámbito ambiental sobre el que ahora nos focalizamos: son los casos del gran vertido ocasionado por el buque *Prestige* en las costas gallegas (2002), o el más reciente causado por la petrolera británica *BP* en el Golfo de México (2010). Dos situaciones relativamente distantes en el tiempo, pero cercanas en la índole de las consecuencias para el ecosistema, que relatan la existencia de externalidades negativas como animales muertos o costas deterioradas como parte de las múltiples repercusiones²⁷⁶⁹ en el entorno natural afectado. En el último, la multinacional inglesa ha valorado varias soluciones para frenar el desastre, como la colocación de una campana de acero y cemento o un pozo alternativo a través del que inyectar un fluido más pesado que el petróleo que pare el vertido. Pues bien, en caso de que se obtenga una solución eficaz, dicho remedio puede considerarse una externalidad positiva como conocimiento científico que permitirá saber las pautas de actuación en caso de repetirse tan lamentable situación, evidentemente sin que ello compense los cuantiosos daños sufridos. En relación a las externalidades, se habla del medio ambiente como un bien público global, atendiendo al carácter transnacional que presentan las externalidades que en relación a éste se observan²⁷⁷⁰.

Además, hemos señalado como fallo de mercado vinculado al medio ambiente la existencia de información imperfecta²⁷⁷¹, consistente en que los agentes económicos que intervienen en un mercado no disponen de la totalidad de datos, observándose una información asimétrica²⁷⁷². En relación al ámbito que nos ocupa, nos referimos a situaciones como la imposibilidad para calcular la reducción de emisiones de CO₂, una

²⁷⁶⁹ El alcance de un desastre de esta naturaleza es inimaginable: 944 kilómetros de costa afectados, prohibición de pesca sobre 217 km², 6.470 barcos utilizados, 408 incendios para quemar el petróleo, 17.500 miembros de las fuerzas de seguridad nacionales (procedentes de diversos estados afectados) han intervenido, 2.000 kilómetros de barreras flotantes absorbentes, 16 países que han prestado ayuda (entre ellos España), etcétera. Fuente: Agencia EFE.

²⁷⁷⁰ Para exposición detallada de las implicaciones del concepto, *vid.* SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía*, *op. cit.* 18^a ed., p. 359. También denominado “bien público de naturaleza global transnacional” en GALLASTEGUI, M. C. Y OTROS: “La ciencia del cambio climático: una visión general”, *op. cit.*, p. 6.

²⁷⁷¹ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

²⁷⁷² Se habla de “información asimétrica” (en oposición a la simétrica) para referirse a “cuando la información sobre la calidad y características de los bienes y servicios intercambiados o sobre las acciones o características de los agentes que influyen en aquéllas no está distribuida de forma simétrica entre consumidores y productores”. MOCHÓN MORCILLO, F.: *Economía, teoría y política*, 5^a ed.; McGraw-Hill, Madrid, 2005, p. 207. Para una exposición detallada de la aplicación del término a nuestro objeto de estudio, *vid.* DELGADO, J.: “Fallos de mercado y regulación medioambiental”, *op. cit.*, p. 1094 y ss.

dificultad a efectos de diseñar una política medioambiental, que como veremos cobra especial relevancia para el legislador en el momento de dibujar su estrategia ambiental²⁷⁷³. Por otra parte, mencionábamos la existencia de fallos de mercado vinculados a la innovación tecnológica, de modo que la inversión en I+D presentaría externalidades positivas²⁷⁷⁴ ya que la totalidad de sujetos se beneficiarían de los resultados obtenidos por una parte de empresas que se aventuren a esta labor. Sin embargo, en relación a esta posibilidad se ha identificado igualmente²⁷⁷⁵ la información imperfecta que supone el hecho de que una serie de empresas cuenten con mayor información sobre las innovaciones obtenidas, que el resto de sujetos. Tanto en el establecimiento de incentivos que favorezcan esta actividad innovadora, como en la eventual corrección de esta información asimétrica, se ha destacado la importancia de la intervención gubernamental, incluso de dimensión internacional²⁷⁷⁶, a efectos de instaurar una política medioambiental.

En definitiva, el problema ambiental presenta un marcado factor de heterogeneidad, de suerte que son muchas las disciplinas científicas llamadas a pronunciarse, cuantiosas las repercusiones que podrían derivarse de obviarlo, y habida cuenta de la naturaleza transfronteriza que presenta, numerosos los países llamados a compartir una política medioambiental a consecuencia de la reconocida dimensión global²⁷⁷⁷ del problema. En este planteamiento, el ámbito jurídico en el que se adscribe

²⁷⁷³ Sobre la importancia de la actividad valorativa en el marco medioambiental, cobra especial relevancia en ámbitos como: “la evaluación de políticas y proyectos”, “las reclamaciones de responsabilidad por daños ambientales”, “la contabilidad ambiental”, o en “el establecimiento de tributos medioambientales, tanto en lo que hace referencia a la determinación de la cuantía adecuada del impuesto como –en el caso en que el impuesto no se fije de manera óptima- a la justificación o rentabilidad social de dicha cuantía”. LINARES LLAMAS, P. Y ROMERO LÓPEZ, C.: “Economía y medio ambiente: herramientas de valoración ambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 1195 y 1196.

²⁷⁷⁴ DELGADO, J.: “Fallos de mercado y regulación medioambiental”, *op. cit.*, p. 1097 y 1098.

²⁷⁷⁵ *Idem*.

²⁷⁷⁶ Destacando la dimensión transnacional de esta intervención se ha observado que “En el contexto de los problemas medioambientales con importantes dimensiones internacionales, como el cambio climático global, puede haber razones adicionales relacionadas con la cooperación internacional para considerar las políticas ambientales y tecnológicas al mismo tiempo. La naturaleza de los problemas ambientales globales, la difusión tecnológica y el comercio internacional pueden ser argumentos para que más países puedan participar y cumplir con sus compromisos internacionales sobre política ambiental y política tecnológica, tanto consideradas conjunta como separadamente (véase Folmer y van Mouche 1993, Cesar y Zeeuw de 1996, Carraro y Egenhofer 2002, y Kempfert 2004)”. JAFFE, A. B.; NEWELL, R. G. Y STAVINS, R. N.: “A tale of two market failures: Technology and environmental policy”, *Ecological Economics*; vol. 54, 2005, p. 168.

²⁷⁷⁷ Característica que hemos expuestos en un momento anterior del presente trabajo; *vid.* Capítulo Primero.

el presente trabajo de investigación²⁷⁷⁸ no constituye una excepción, actuando como instrumento que posibilitará la materialización de la propuesta intergubernamental.

2 Respuestas ante el problema

Una vez identificado el problema medioambiental y sus implicaciones corresponde buscar mecanismos que permitan reaccionar ante tan crítica situación relatada. Al respecto, son los poderes públicos en el marco de sus respectivas competencias, los llamados a contemplar el abanico de medidas posibles y articular una propuesta combinando las diferentes alternativas para así obtener su propio *mix* en pos de una solución solvente²⁷⁷⁹.

Sobre las diferentes medidas de intervención ambiental se han elaborado múltiples clasificaciones atendiendo a criterios de diferente naturaleza²⁷⁸⁰. Por nuestra parte, seguiremos una división básica aceptada por la doctrina científica²⁷⁸¹ que distingue entre regulaciones de mandato y control —*command and control*— e instrumentos económicos o de mercado. En relación a esta división, hay que tener que cuenta que en la práctica totalidad de las modalidades indicadas la labor del legislador está presente como comprobaremos enseguida, y no sólo en el caso de los controles directos, lo que ha llevado a proponer como denominación más propicia la de

²⁷⁷⁸ No nos detenemos en la dimensión jurídica ya que abordaremos dicho tema más adelante.

²⁷⁷⁹ Sobre las diferentes medidas instauradas en cada país, se puede consultar las interesantes bases de datos, al respecto, elaboradas por la Agencia Internacional de la Energía (*International Energy Agency*) disponible en: <http://www.iea.org/Textbase/pm/forms.asp>, y la OCDE en: <http://www2.oecd.org/econst/queries/index.htm> (última visita a ambas: 1 de diciembre de 2014). Igualmente encontramos un estudio desde el enfoque de las diferentes políticas adoptadas por los diferentes países en: WORLD ENERGY COUNCIL: *Energy Efficiency Policies around the World: Review and Evaluation*; World Energy Council, Londres, 2008, p. 36 y ss.

²⁷⁸⁰ Sobre los intentos de sistematizar los diferentes tipos de políticas ambientales, *vid.* LÓPEZ GORDO, J. F.: *Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kioto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero*; *op. cit.*, pp. 129 y ss. Este autor identifica cuatro criterios a partir de los que se estudian los instrumentos medioambientales, en función de: “[...] El recurso natural sobre el que actúen, [...] El grado de intervención pública con el que han sido elaborados, [...] La formulación jurídica utilizada en su implantación, [...] La finalidad perseguida”. Igualmente encontramos una excelente recopilación de los diferentes tipos de medidas, expuestas en orden cronológico, de la mano de: GIBBONS, J. H. Y GWIN, H. L.: “History of conservation measures for energy” en *Encyclopedia of Energy*, vol. 1; Elsevier Academic Press, Amsterdam, 2004, p. 649 y ss. LOZANO CUTANDA, B.: *Derecho ambiental administrativo*; Dykinson, Madrid, 2009.

²⁷⁸¹ Entre otros muchos: LABANDEIRA VILLOT, XAVIER; LÓPEZ OTERO, XIRAL Y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, JESÚS: “Un análisis comparado de los instrumentos regulatorios” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 1105 y ss. MOCHÓN, F. Y BEKER, V. A.: *Economía, principios y aplicaciones*, 3ª ed.; McGraw-Hill Interamericana, Buenos Aires, 2003, p. 334 y ss.

“instrumentos propiamente jurídicos con finalidad económica”²⁷⁸² al mismo tiempo que ecológica. No obstante, para aportar una visión más pormenorizada de la cuestión que nos ocupa, mencionar también una alguna clasificación especialmente minuciosa que diferencia las siguientes modalidades de instrumentos para el diseño de políticas ambientales: “recompensas/reconocimiento, información pública/educación, análisis del ciclo de vida, contabilidad medioambiental/informes, auditoría ecológica/gestión, etiquetado de productos, «Derecho a saber (PRTR)», acuerdos negociados, gestión de la demanda, reforma normativa, normas de responsabilidad civil, supresión de subvenciones, permisos de comercialización, impuestos medioambientales/reforma ecológica, evaluación del impacto ambiental, restricciones al comercio, niveles de emisión/ambiente, licencias/permisos, prohibiciones”²⁷⁸³; éstos son ordenados mediante tres grupos²⁷⁸⁴ (estrategias basadas en la información, instrumentos basados en los incentivos y normativas basadas en las directivas) que se corresponden con tres finalidades²⁷⁸⁵ (corregir la falta de información, cambiar los incentivos e inducir un comportamiento específico).

Tomando la clasificación básica antes indicada pasamos a proseguir nuestro discurso.

2.1 Regulaciones de mandato y control

Las regulaciones de mandato y control constituyen uno de los instrumentos más sencillos, tratándose de simples normas que establecen una orden de contenido medioambiental. Sin embargo, en contraste con esta aparente sencillez, resultan tan necesarias como deficientes en algunos aspectos. A pesar de ser la opción más frecuentemente utilizada, entre otros motivos, por su considerable claridad en la definición de objetivos o condiciones de regulación; los estados a menudo se ven forzados a buscar alternativas para hacer frente a la interrogante medioambiental en términos de mayor eficacia y eficiencia.

²⁷⁸² Es la denominación que utiliza HERRERA MOLINA, que resalta el carácter engañoso de hablar simplemente de instrumentos económicos. “El principio «quien contamina paga»” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 188. A pesar de que saludamos esta observación, al igual que hicimos con la expresión “cambio climático”, con la finalidad de conectar nuestro discurso con la tendencia general no haremos uso de estas denominación alternativa, que sin duda encontramos más idónea.

²⁷⁸³ AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE: *Informe «Impuestos medioambientales-evolución reciente»*; Agencia Europea de Medio Ambiente, París, 2000, p. 2.

²⁷⁸⁴ *Idem.*

²⁷⁸⁵ *Idem.*

Las regulaciones de mandato y control constituyen una opción indiscutible en relación a circunstancias de grave degradación medioambiental, para las que constituyen un taxativo medio que frena una situación crítica. Además, desde una perspectiva más preventiva, hay que recordar la existencia de ciertas conductas que ecológicamente constituyen un daño flagrante y que, ni siquiera de forma potencial pueden ser aceptadas. Pensemos, como muestra extrema, en el caso de un escape nuclear, que además de menoscabar de forma letal la salud humana, aniquila el medio natural de forma incuestionable. En situaciones de esta magnitud, los instrumentos económicos conllevan el reconocimiento de un cierto margen de libertad en favor los sujetos sobre cuya conducta se pretende incluir, que en casos tan graves como el descrito, es obviamente inaceptable. Sin embargo, en actividades de menor entidad desde el punto de vista medioambiental, si cabe plantearse alternativas a regulación directa atendiendo a las virtudes²⁷⁸⁶ que presentan los instrumentos económicos o de mercado.

En este sentido, las regulaciones de mandato y control cuentan ciertas desventajas que deben ser tenidas en cuenta antes de proceder a su adopción. Es el caso de los elevados gastos de gestión y control que llevan aparejadas²⁷⁸⁷, y que la administración competente está obligada a asumir como carga indisolublemente asociada a las medidas de esta índole. En otras palabras, la exigencia de determinadas condiciones a través de normas concretas, únicamente será eficaz si se apoya de mecanismos de control que garanticen la observancia de tal imperativo. Además, son medidas inflexibles que se muestran especialmente inoperativas cuando son múltiples los focos contaminantes o de naturaleza muy diversa, derivándose situaciones que pueden llegar a implicar un verdadero reto para el legislador, que se verá obligado a mantener una técnica normativa detallada, y constantemente actualizada, que monitorice con exhaustividad la totalidad de agentes contaminantes, tarea especialmente compleja si tenemos en cuenta el carácter marcadamente técnico que en muchas ocasiones exige

²⁷⁸⁶ Sobre las ventajas e inconvenientes de los controles directos, *vid.* RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M.: *La alternativa fiscal verde*; Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 115 y ss. Igualmente Es interesante recordar las acertadas palabras de ROSEMBUJ que señala sobre la regulación directa que “si bien útil y necesaria cuando se trata de amenazas sanitarias o a la seguridad personal, resultan, en todo caso, rígidas para inducir al cambio, negativas respecto a la innovación, y de costosa ineficacia administrativa: el costo de los controles directos respecto a la contaminación del aire es de 2 a 20 veces más costoso que del uso de instrumentos económicos”. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *Derecho del medio ambiente y Administración local*; Diputació de Barcelona-Civitas, Madrid, 1995, p. 735 y 736.

²⁷⁸⁷ Señalados, entre otros, en: GAGO RODRÍGUEZ, A. Y LABANDEIRA, X.: *La reforma fiscal verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales*; Mundi Prensa, Madrid, 1999, p. 20. Estos autores destacan que, a pesar de que los costes administrativos son un aspecto a tener en cuenta, es un factor de mayor peso la ineficiencia que presentan.

la regulación medioambiental²⁷⁸⁸.

Otro de los inconvenientes que se ha subrayado es su notable inflexibilidad²⁷⁸⁹, que impediría adaptar estas medidas a las singularidades locales de los destinatarios. Esta observación no resulta en absoluto trivial si tenemos en cuenta que precisamente una de las claves de una política medioambiental exitosa es precisamente la adecuación de los instrumentos a las peculiaridades que presenten las circunstancias sobre las que se pretenden aplicar²⁷⁹⁰, además de reconocer a favor de los agentes económicos plena libertad para elegir los medios para dar cumplimiento al objetivo marcado. De forma conexa, encontramos otra desventaja de la regulación directa, el ejercicio de la autonomía que posibilita el uso de instrumentos económicos, puede ocasionar que los operadores del mercado en ocasiones opten por la innovación tecnológica como mecanismo para dar cumplimiento en términos empresarialmente más rentables a las exigencias impuestas, alternativa que en el caso de los sistemas regulatorios se encuentra apriorísticamente más mermada²⁷⁹¹.

En cuanto a las ventajas observadas en los instrumentos económicos, en cambio, se han señalado las siguientes²⁷⁹²:

²⁷⁸⁸ Sobre la técnica legislativa requerida en este caso, son especialmente descriptivas las siguientes palabras: “Siguiendo el planteamiento de PERNAS GARCÍA (2001, 18-19) la delimitación del ámbito de aplicación de la política sobre la protección de la atmósfera puede hacerse en dos fases, en primer término, delimitando, en abstracto, el concepto de contaminación, y posteriormente, determinando concretamente aquellas sustancias que han de ser objeto de seguimiento evaluación y control”. SUAY RINCÓN, J. Y JIMÉNEZ JAÉN, A.: “La actuación municipal en la protección de la atmósfera” en *Medioambiente urbano*; Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, Madrid, 2006 (Estudios de derecho judicial), p. 200.

²⁷⁸⁹ En relación a los instrumentos económicos: “[...] Estos instrumentos incorporan mayor flexibilidad que los sistemas regulatorios tradicionales. Y ello es así tanto para la autoridad ambiental, que puede modificar su política con mayor facilidad, como para los agentes contaminadores que, como indicamos, pueden elegir con absoluta libertad varias opciones de comportamiento”. GAGO RODRÍGUEZ, A. Y LABANDEIRA, X.: *La reforma fiscal verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales*, op. cit., p. 22.

²⁷⁹⁰ “No existen soluciones generalistas aplicables para todos los países por igual, deben analizarse las consecuencias de los diferentes instrumentos en particular, ponderando los efectos particulares. Así, no producen iguales efectos las mismas medidas tomadas en países desarrollados que en países en vía de desarrollo. Las medidas beneficiosas para el primer grupo de países pueden ser altamente perjudiciales para el desarrollo económico de los países del segundo grupo”. PEÑA ALONSO, J. L.: “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, p. 465.

²⁷⁹¹ Entendemos que esta afirmación sería cuestionable en función de la técnica legislativa que utilizada, sobre esta cuestión volveremos en un momento posterior del discurso.

²⁷⁹² ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *Derecho del medio ambiente y Administración local*, op. cit., p. 735 y 736.

- “Creación de recompensas a los agentes económicos para que disminuyan sus costos contaminantes, sea modificando la tecnología, utilizando cantidades menores de recursos no renovables o combinando las preferencias del consumidor.

- Creación de ventajas para la innovación en tecnologías más limpias, porque es más conveniente des -que- contaminar.

- Creación de eficiencia en el ajuste de los costes de la empresa.

- Creación de respuestas flexibles a los objetivos ambientales, con libertad de elección de los medios”.

En definitiva, es necesaria la utilización de instrumentos de política ambiental de diferente índole, en función de las conductas que pretendamos controlar. En el caso de aquellas actividades que implican una grave lesión para el medio ambiente, y que por tanto resultan frontalmente inaceptables, es indiscutible el uso de regulaciones de mandato y control como única alternativa aceptable a pesar de los *handicaps* que implican. Sin embargo, en el resto de casos, es posible el recurso a los instrumentos económicos como alternativa más idónea. Por tanto, desde la óptica de la elaboración de una política medioambiental, la opción más correcta y habitual es la articulación de un elenco de medidas de ambos tipos, que como resultado constituya una respuesta óptima al problema ecológico.

En otro orden de cosas, la cuestión medioambiental presenta una innegable dimensión internacional, que al mismo tiempo se debe atemperar con la necesidad de adoptar medidas adaptadas a las singularidades que cada colectivo de destinatarios presenta, cómo única forma de asegurar la eficacia. Esta concepción fue objeto de especial consideración por la Cumbre de Río de Janeiro, en la que se aprobó el “Programa XXI” aplicado a los municipios a través de las conocidas “Agendas Locales 21”, y que abanderó el lema “piensa globalmente, actúa localmente”²⁷⁹³ (“*Think globally, act locally*”). Nos encontramos ante una interrogante de naturaleza transnacional, pero que exige el acercamiento de voluntades de una pluralidad de sujetos procedentes de la totalidad del planeta; a mayor abundamiento, cada uno de ellos con una serie de singularidades, que también han de ser tenidas en cuenta para articular una respuesta satisfactoria a la crisis ecológica. El resultado, es la generación de un obligatorio punto de encuentro entre las políticas emprendidas desde diferentes niveles,

²⁷⁹³ Que este *slogan* se utilizara como insignia de la Cumbre de Rio de Janeiro no quiere decir que fuera creado expresamente para la ocasión, existiendo constancia de la utilización de dicho enunciado en ocasiones previas. En la actualidad su uso no se produce exclusivamente en el campo ecológico, habiendo trascendido a campos como las matemáticas o el ámbito de los negocios.

como el internacional junto al estatal o el local²⁷⁹⁴; sobre esta necesaria interacción, no podemos olvidar que los objetivos medioambientales responden a compromisos políticos que los estados tienen que alcanzar con recursos económicos limitados. Este obstáculo constituye un acicate para que diferentes países, por causas de efectividad o eficiencia, busquen soluciones al margen de la reglamentación directa, que hagan además rentable su intervención en la materia medioambiental.

2.2 Instrumentos económicos

Los instrumentos económicos constituyen el medio para la internalización de las externalidades²⁷⁹⁵, cuestión que expusimos en un momento anterior de nuestro discurso²⁷⁹⁶. Se fundamentan en el principio económico “quien contamina paga”²⁷⁹⁷, que tras surgir este principio en el marco teórico, es asumido de forma pionera por la OCDE²⁷⁹⁸ a través de sus recomendaciones sobre la protección ambiental de 26 de mayo de 1972, 14 de noviembre de 1974, así como en el Informe de 1988. El citado principio²⁷⁹⁹ encuentra acomodo en la Declaración de Río de Janeiro sobre el Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, sobre la que después volveremos, en su principio decimosexto²⁸⁰⁰; también es asumido por el Primer Programa de acción de las Comunidades Europeas en materia ambiental (1973)²⁸⁰¹; o en el art. 191.2 del Tratado

²⁷⁹⁴ La relevancia de la actuación local en relación al problema medioambiental es una cuestión que abordaremos después teniendo en cuenta su especial vinculación con el objeto de investigación propuesto.

²⁷⁹⁵ BUÑUEL GONZÁLEZ advierte que lo correcto es hablar de interiorización, ya que “habitualmente, este concepto puede hallarse en la literatura como internalización debido a una errónea traducción del inglés”. *El uso de instrumentos económicos en la política del medio ambiente*; CES, Madrid, 1999, p. 67.

²⁷⁹⁶ *Vid.* Capítulo Primero del presente trabajo.

²⁷⁹⁷ Para una exposición del principio, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: “El principio «quien contamina paga»”, *op. cit.*, p. 187.

²⁷⁹⁸ Aunque el hallazgo del principio se atribuye a PIGOU, su formulación expresa se ha relacionado con el Consejo de la OCDE, que en su reunión de 26 de mayo de 1972 aprobó los «*principios directores referentes a los aspectos económicos de las políticas ambientales en la perspectiva internacional*». RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M.: *La alternativa fiscal verde*, *op. cit.*, p. 125.

²⁷⁹⁹ Sobre el tratamiento jurídico del “principio quien contamina paga”, *vid.* CHUECA SANCHO, A. G.: “«Quien contamina, paga» en el Derecho de la Unión Europea”, *Revista de Derecho de la Unión Europea*; núm. 15, 2008. HERRERA MOLINA, P. M.: “El principio «quien contamina paga»”, *op. cit.*. LÓPEZ GORDO, F. J.: *Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kioto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero*, *op. cit.*, p. 106 y ss.

²⁸⁰⁰ «Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales».

²⁸⁰¹ DOCE núm. C-112/1 de 1973.

de Funcionamiento de la Unión Europea que reza:

«La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga.

En este contexto, las medidas de armonización necesarias para responder a exigencias de la protección del medio ambiente incluirán, en los casos apropiados, una cláusula de salvaguardia que autorice a los Estados miembros a adoptar, por motivos medioambientales no económicos, medidas provisionales sometidas a un procedimiento de control de la Unión».

Tomando como referencia la clasificación elaborada por la OCDE²⁸⁰², podemos señalar las siguientes categorías de instrumentos económicos²⁸⁰³:

- Cánones sobre emisiones —*emission charges*—: “pagos directos basados en la medición o la estimación de la cantidad y la cualidad de una sustancia contaminante”²⁸⁰⁴. La recepción en nuestro ordenamiento de esta descripción, implicaría la opción por la figura tributaria del impuesto²⁸⁰⁵.

²⁸⁰² OCDE: *Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey*; OCDE, París, 1999, p. 8 y ss.

A título de ejemplo, otra clasificación diferencia entre: impuestos, ayudas financieras (subvenciones, créditos blandos, y exenciones e incentivos fiscales), sistemas de depósito-devolución, creación de mercados (permisos de emisión intercambiables e intervención de mercados) e incentivos de comportamiento (tasas de conformidad, garantías de buen fin y bonos de naturaleza). GAGO RODRÍGUEZ, A. Y LABANDEIRA, X.: *La reforma fiscal verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales*, op. cit., p. 22 y ss

²⁸⁰³ Para una explicación general sobre las modalidades de los instrumentos económicos, vid. CARBAJO VASCO, D. Y HERRERA MOLINA, P. M.: “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario” en *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*; Thomson-Civitas, Madrid, 2004 (Biblioteca Civitas Economía y Empresa. Economía), p. 62 y ss.

²⁸⁰⁴ OCDE: *Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey*, op. cit., p. 7.

²⁸⁰⁵ En ocasiones la denominación de “canon” en relación a la tributación medioambiental ha encontrado cabida en nuestro ordenamiento, así fue, en el caso de los originarios cánones por contaminación (como el canon por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera) contemplados por la ya derogada Ley 1/1995, de Protección del Medio Ambiente de Murcia (actualmente regulados por la Ley 4/2009, de Protección Ambiental Integrada de Murcia); que después pasaron a recibir la denominación de impuestos. Sobre la utilización de este vocablo, se ha subrayado que “los términos cánones y derechos con menos «agresivos» que el tributo y el poder legislativo o el titular de la potestad tributaria prefieren su utilización. En definitiva, es una razón de psicología financiera (de ilusión financiera) estudiada por la

Exempli gratia, el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera, regulado por el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón; o el Impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera, Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

- Cánones de utilización —*user charges*—: satisfacción de cuantías destinadas a financiar servicios públicos necesarios relacionados con el procesamiento de sustancias contaminantes, como la recogida y el tratamiento de residuos sólidos. Puede también tratarse de pagos por el uso de un recurso natural, como llevar a cabo actividades de caza, pesca, etcétera —*user fees*²⁸⁰⁶—. A título de ejemplo, encontramos en nuestro ordenamiento las tasas relacionadas con la prestación de servicios de carácter medioambiental, como la tasas por la prestación del servicio de recogida y reciclaje de residuos urbanos²⁸⁰⁷.
- Cánones sobre productos —*product charges*—: consistentes en cuantías adicionales sobre valor inicial de productos cuya fabricación, consumo o eliminación resultan especialmente contaminantes. De este modo, se altera el precio de éstos, desincentivando su uso, y bien adicional, o alternativamente, con el montante obtenido se financian sistemas de recogida y tratamiento más respetuosos con el medio ambiente. A título de ejemplo, en nuestro ordenamiento encontramos el Impuesto andaluz sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso en Andalucía, creado por la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.
- Tributos para la gestión de los recursos naturales —*taxes for natural resource management*—: que abordaremos después dada su clara vinculación con el objeto de investigación, la OCDE los define como “pagos

doctrina, desde la obra, bien conocida, de PUVIANI”. CALVO ORTEGA, R.: “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008. Una visión revisada de los planteamientos del autor citado, en: REIS MOURAO, P.: “Towards a Puviani’s Fiscal illusion Index”, *Hacienda pública española*; núm. 187, 2008.

²⁸⁰⁶ OCDE: *Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey*, *op. cit.*, p. 8.

²⁸⁰⁷ RUIBAL PEREIRA, L. Y SERRANO ANTÓN, F.: “Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las haciendas locales” en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, p. 567 y 568.

sin contrapartida por el uso de los recursos naturales”²⁸⁰⁸. Encontramos un ejemplo, de interés a la luz del objeto de investigación, en el Impuesto británico sobre Materiales de Construcción (*Aggregates Levy*) cuyo hecho imponible es la explotación comercial de este tipo de productos (como roca, grava, arena), reduciéndose la demanda de estos en la actividad urbanística, en pro de alternativas más ecoeficientes²⁸⁰⁹.

- Permisos, derechos o cuotas comerciables (o negociables) —*Marketable (tradable, transferable) permits, rights, or quotas*—: basados en la creación de un mercado de bienes naturales mediante la asignación de características propias de bienes privados, como son los derechos de propiedad, sobre los recursos naturales. El resultado es que, cualquier incremento en la contaminación producida por una parte, se verá compensado con un descenso, como mínimo de la misma cuantía —o incluso mayor— por la otra parte, produciéndose a tal fin una operación de transferencia entre ambas partes. Este instrumento formulado inicialmente por COASE en 1960²⁸¹⁰ que rechaza la intervención pública a través de impuestos defendiendo que debe ser el propio mercado el que corrija las externalidades²⁸¹¹. Encontramos esta modalidad en el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero constituido en el ámbito de la Unión Europea a través de la Directiva 2009/29/CE, que regirá este sistema desde el 2013 al 2020.
- Depósitos reembolsables —*deposit-refund systems*—: pagos efectuados en

²⁸⁰⁸ OCDE: *Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey*, op. cit., p. 8.

²⁸⁰⁹ La instauración de este tributo vino precedida por la búsqueda de alternativas, presentando los sectores afectados un paquete de medidas con la finalidad de reducir el impacto ambiental en 1999. Sin embargo, dicha propuesta no resultó aceptada, por lo que finalmente en abril de 2002 entró en vigor esta tasa, como recoge: FERNÁNDEZ DE TROCÓNIZ ROBLES, B.: ”La tributación medioambiental en Gran Bretaña” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 950 y 951. Para una información general sobre este tributo, que ha sufrido recientes modificaciones: <https://www.gov.uk/green-taxes-and-reliefs/aggregates-levy> (última visita: 1 de diciembre de 2014).

²⁸¹⁰ COASE, R. H.: ”The Problem of Social Cost”, *Journal of Law and Economics*; octubre, 1960.

²⁸¹¹ “Si los factores productivos son considerados como derechos, se hace más fácil comprender que el derecho a hacer algo que tenga un efecto dañino (tal como la creación de humo, ruido, olor, etc.) es también un factor de producción. Así como podemos usar un pedazo de tierra de forma tal que evite que alguien cruce por ella, o estacione su auto, o construya su casa, también podemos usarla de forma tal que le neguemos a ese alguien un panorama, o la quietud, o el aire puro. El costo de ejercitar un derecho (de usar un factor de producción) es siempre la pérdida que sufre la otra parte como consecuencia del ejercicio de ese derecho: la incapacidad para cruzar la tierra, estacionar el auto, construir una casa, disfrutar de un paisaje, tener paz y quietud, o respirar aire puro”. El fragmento aportado ha sido tomado a partir de la traducción disponible en: COASE, R. H.: ”El problema del costo social”, *Estudios Públicos*; núm. 45, 1992, p. 133.

concepto de depósito en el momento de adquisición de un producto, como envases, que es reembolsado total o parcialmente a la devolución de éste. En relación a éstos, se ha observado que pueden articularse como un depósito propiamente, o bien como un impuesto susceptible de reembolso. Así, en relación a esta segunda posibilidad, se ha identificado como ejemplo el derecho a devolución de las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Hidrocarburos²⁸¹² cuando se produzca «*la utilización de productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables*», así como «*la devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados*» (artículo 52, c) y d) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales). Un depósito reembolsable, como tal, es el fijado por la Ley 11/1997, de Envases y Residuos de Envases²⁸¹³, que en su artículo 6.1 establece que «*los envasadores y los comerciantes de productos envasados o, cuando no sea posible identificar a los anteriores, los responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados, estarán obligados a: Cobrar a sus clientes, hasta el consumidor final y en concepto de depósito, una cantidad individualizada por cada envase que sea objeto de transacción*»; así como paralelamente a «*Aceptar la devolución o retorno de los residuos de envases y envases usados cuyo tipo, formato o marca comercialicen, devolviendo la misma cantidad que haya correspondido cobrar [...]*».

- Tarifas por incumplimiento —*non-compliance fees*—: que deben abonar los operadores económicos que no cumplan con las necesidades para la gestión de los recursos naturales o medioambientales que vengan establecidas por la normativa preceptiva, pueden ser calculadas de forma proporcional, por ejemplo, al daño producido. Siguiendo las pautas que la propia OCDE marca en relación a esta clasificación, en el caso del Derecho español estas tarifas serían introducidas en el Derecho Administrativo, no estando integradas en el Código Penal por tratarse de sanciones calculadas a tanto alzado. Nuestro ordenamiento, en los artículos 315 a 318 del Real Decreto 849/1986, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, da cabida a un sistema de infracciones administrativas clasificadas en cuatro tipos (leves,

²⁸¹² CARBAJO VASCO, D. Y HERRERA MOLINA, P. M.: “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, *op. cit.*, p. 64.

²⁸¹³ A través de la que se daba cumplimiento a lo establecido en la Directiva 94/62/CE, que establece la regulación relativa a los envases y residuos de envases.

menos graves, graves y muy graves) en función de la entidad del daño producido, con correlativas sanciones a través de multas de cuantía *in crescendo* que van desde 10.000 euros a 1.000.000 de euros.

- Fianzas —*performance bonds*—: cuantías abonadas con carácter previo a la realización de actividades ecológicamente peligrosas, que en caso de haber sido llevadas a cabo respetando la normativa aplicable, son devueltas. *Exempli gratia*, la Ley 5/2003, de residuos de Madrid, exige en su artículo 17, la prestación de fianza en relación a la realización de ciertas actividades como la gestión de residuos sometida a autorización, o la producción de residuos peligrosos.
- Responsabilidad civil²⁸¹⁴ —*liability payments*—: pagos exigidos a consecuencia del daño medioambiental causado, conforme al Derecho Civil. Dicha cuantía puede ir destinada los damnificados, al Estado, o incluso se contempla la creación de un fondo de compensación²⁸¹⁵. En nuestra jurisprudencia encontramos pronunciamientos en los que se reconoce esta responsabilidad, como la Sentencia del Tribunal Supremo 196/2005²⁸¹⁶. En relación a ésta, se ha apuntado²⁸¹⁷ la existencia de contribuciones especiales, destinadas a cubrir el riesgo especial derivado de ciertas actividades energéticas, financiando así un servicio que reduzca dicho riesgo.
- Subvenciones (*subsidies*): que pueden revestir varias formas jurídicas, como subvenciones propiamente, préstamos a bajo interés o incluso gastos fiscales²⁸¹⁸. Son muchos los beneficios tributarios relacionadas con el medio ambiente que en la actualidad incluyen los tributos españoles, a título de ejemplo, el Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, contempla en su artículo 39 determinadas deducciones por inversiones medioambientales.

A las modalidades descritas hay que añadir las aproximaciones voluntarias²⁸¹⁹

²⁸¹⁴ *Vid.* nota precedente.

²⁸¹⁵ OCDE: *Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey*, *op. cit.*, p. 9.

²⁸¹⁶ Analizada por RUDA GONZÁLEZ en "Comentario a la Sentencia de 14 de marzo de 2005", *Cuadernos Civitas de Jurisprudencia Civil*; núm. 71, 2006.

²⁸¹⁷ CARBAJO VASCO, D. Y HERRERA MOLINA, P. M.: "Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario", *op. cit.*, p. 65.

²⁸¹⁸ *Ibidem*, p. 65 y 66.

²⁸¹⁹ Pueden recibir muchas otras denominaciones, como reciben múltiples denominaciones como: auto-regulación —*self-regulation*—, iniciativas voluntarias —*voluntary initiatives*—, códigos voluntarios

—*voluntary approaches o agreements*—, cuyo objetivo es conseguir que, con una intervención variable por parte de los poderes públicos²⁸²⁰, los agentes económicos autorregulen determinadas políticas ecológicas en relación al sector en el que desempeñan su actividad. En el ámbito de la Unión Europea, se diferencia entre tres posibilidades²⁸²¹: compromisos unilaterales —*unilateral commitments*—, planes públicos voluntarios —*public voluntary schemes*—, y acuerdos negociados —*negotiated agreements*—. Mientras que el primer y segundo tipo, el contenido viene fijado por los operadores económicos, o por los poderes públicos respectivamente, en el tercero son ambas partes las que negocian los términos.

Tras revisar los diferentes instrumentos económicos en torno al fin medioambiental encontramos que son muchas las parcelas del ordenamiento jurídico implicadas en la articulación de medidas de esta naturaleza, como el Derecho Administrativo o el Civil. Igualmente, hemos podido comprobar que la intervención del Derecho Financiero no se limita a la categoría de los impuestos para la gestión de los recursos naturales, antes al contrario, nuestra disciplina cobra relevancia en otras modalidades, como en los cánones sobre emisiones o los cánones de utilización entre otras.

Una vez expuestas las diferentes modalidades de instrumentos económicos, en observancia de las coordenadas básicas del presente trabajo, pasamos a focalizarnos sobre la tributación medioambiental, que constituyen el auténtico eje de nuestro discurso en estos momentos.

2.2.1 Tributación medioambiental

El recurso a los tributos como instrumento de intervención ambiental²⁸²² no está

—*voluntary codes*—, cartas medioambientales —*environmental charters*—, acuerdos voluntarios —*voluntary accords*—, co-regulación —*co-regulation*—, pactos —*covenants*—, acuerdos ambientales negociados —*negotiated environmental agreements*—, acuerdos de sector —*accords de branche*—, programas cooperativos y voluntarios —*programmi cooperativi e volontari*—. BÖRKEY, P. Y LÉVÊQUE, F.: *Voluntary approaches for environmental protection in the European Union*; OECD, París, 1998.

²⁸²⁰ Para una exposición más extensa, es interesante consultar: OCDE: *Voluntary Approaches for Environmental Policy: effectiveness, efficiency and usage in policy mixes*; OECD, París, 2003.

²⁸²¹ BÖRKEY, P. Y LÉVÊQUE, F.: *Voluntary approaches for environmental protection in the European Union*; OECD, París, 1998, p. 4. A partir de: BÖRKEY, P. Y GLACHANT, M.: *Les engagements volontaires de l'industrie dans le domaine de l'environnement: nature et diversité*; Ecole nationale supérieure des mines de Paris-Centre d'économie industrielle, París, 1997.

²⁸²² Sobre el recurso a los tributos como instrumento de intervención es interesante consultar: LUCHENA MOZO, G. M.: "Fiscalidad y medio ambiente", *Nueva fiscalidad*; 5, 2003. LUCHENA MOZO, G. M.: "Fiscalidad de la energía", *Crónica tributaria*; 108, 2003.

exento de problemas, se han señalado que la Administración no dispone de toda la información que requeriría para el establecimiento de un impuesto pigouviano óptimo, concretamente el nivel de contaminación óptimo, entendido como “aquel que maximiza el bienestar social”²⁸²³ estando obligada a conformarse con orientar sus actuaciones a través de un objetivo o *standard* razonable que se fija a través del proceso político. Frente a este tipo de objeciones, se ha defendido la utilización de mecanismos fiscales verdes argumentando que “aunque no podemos determinar de antemano con precisión un conjunto de los valores fiscales que permita alcanzar los *standards* de *outputs*”²⁸²⁴ deseados, el nivel de output alcanzado el deseado las normas de resultado, el nivel de *output* alcanzado mediante la realización de una reforma fiscal es fácilmente observable y, al menos en principio, es posible aprender mediante ensayo y error, continuando la dirección de los cambios de cualquiera de las modificaciones tributarias que a su vez nos permitan outputs más cercanos a sus niveles objetivo. Desde el punto de vista procedimental es más satisfactorio que un enfoque de topes sobre una multiplicidad de máximos”²⁸²⁵. Más recientemente, se ha observado que “los tributos medioambientales pueden servir para minimizar el coste total para la sociedad de reducir la contaminación (lo que constituiría el principal beneficio económico de su aplicación) así como jugar un papel constructivo en el sistema fiscal [...] Lo que los tributos medioambientales no pueden hacer es pagar por sí mismos el coste de la regulación medioambiental [...] ni constituir la mayor parte de los presupuestos públicos (aunque sí una parte significativa)”²⁸²⁶. En contrapunto, también se han defendido que “los impuestos serán un instrumento muy recomendable para actuar en casos de contaminación emitida por fuentes móviles o difusas, con respecto a las cuales la dificultad de controlar las emisiones hace difícil poner en práctica un sistema de permisos”²⁸²⁷. Por consiguiente, es de interés “el estudio de la viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales frente al cambio climático en el sector del transporte, que junto con los sectores agrícola y residencial constituyen los principales sectores llamados «difusos» a los que resulta

²⁸²³ BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “La fiscalidad como instrumento económico de la política medioambiental” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, p. 1131.

²⁸²⁴ Refiriéndose a emisiones de contaminantes.

²⁸²⁵ BAUMOL, W. J.: “On Taxation and the Control of Externalities”, *The American Economic Review*; vol. 61, núm. 3, 1972, p. 319.

²⁸²⁶ BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “La fiscalidad como instrumento económico de la política medioambiental”, *op. cit.*, p. 1161. Este autor apunta en el mismo sentido: BAUMOL, W. J. Y OATES, W. E.: *The theory of Environmental Policy*, 2ª Ed.; Cambridge University Press, Cambridge, 1988.

²⁸²⁷ BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “La fiscalidad como instrumento económico de la política medioambiental”, *op. cit.*, p. 1141.

muy difícil someter a un mercado de permisos de emisión”²⁸²⁸.

De forma acorde con la faceta interdisciplinar del medio ambiente expuesta al comienzo del presente capítulo, encontramos en la literatura científica múltiples intentos definitorios en torno a la noción de “tributo medioambiental”. Al respecto, denunciar la confusión terminológica en torno a la noción de tributo medioambiental²⁸²⁹; son variopintas las denominaciones que reciben estas figuras: ecotasas, tasas ecológicas, impuestos verdes, impuestos ecológicos, o impuestos medioambientales, entre otras.

En el análisis económico se identifican dos tipos de propuestas²⁸³⁰: unas, apelan al nexo entre tributos y la actividad contaminante (como la propuesta por la OCDE que después veremos); y otras, inciden en la existencia de un doble beneficio, recaudatorio e incentivador (como la que expresa que “para que un tributo pueda calificarse de medioambiental, *verde*, o, quizá más precisamente, con finalidad medioambiental, debe generar un incentivo que redunde en la consecución del fin medioambiental perseguido”²⁸³¹). En el ámbito jurídico tampoco faltan conatos, sin ánimo de exhaustividad, encontramos respuestas como las siguientes: “aquél cuya estructura establece un incentivo a la protección de la naturaleza, o un mecanismo para que recaigan sobre el causante de la contaminación las deseconomías externas derivadas del deterioro ambiental”²⁸³², “prestaciones pecuniarias exigidas por un ente público con la finalidad principal de producir efectos de conservación, reparación, mejora y, en general, protección del medio ambiente”²⁸³³; “aquél que se configura en base a la capacidad económica como medida del valor sostenible”²⁸³⁴; o «aquél, cuyo objeto

²⁸²⁸ Según apunta el mismo autor citado en la nota a pie de página anterior, ratificando idénticas observaciones en: “Análisis del uso de instrumentos fiscales en la lucha contra el cambio climático: el caso de la fiscalidad de los vehículos de motor en España” en *La fiscalidad de los derechos de emisión: estado de la cuestión y perspectivas de futuro*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, p. 39.

²⁸²⁹ Esta situación ha sido repetidamente denunciada por nuestra doctrina, entre otros: BANACLOCHE PALAO, C.: “La llamada ecotasa” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008. BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible” en *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*; Thomson-Civitas, Madrid, 2004 (Biblioteca Civitas Economía y Empresa. Economía). LÓPEZ GORDO, F. J.: *Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kioto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero*, *op. cit.*

²⁸³⁰ CARBAJO VASCO, D. Y HERRERA MOLINA, P. M.: “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, *op. cit.*, p. 67.

²⁸³¹ BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible”, *op. cit.*, p. 41 y 42.

²⁸³² *Idem.*

²⁸³³ BOKOBO MOICHE, M. S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*; Civitas, Madrid, 2000, p. 83.

imponible se establece en atención al daño ambiental que se produce y cuya base imponible y tasa de imposición gradúan adecuadamente el impacto negativo que la actividad humana produce en el Medio Ambiente”²⁸³⁵.

Por otra parte, la respuesta institucional a la cuestión no puede permanecer al margen; la propuesta conceptual de la OCDE es «pagos sin contrapartida por el uso de los recursos naturales»²⁸³⁶. Por su parte, la Comisión Europea ha adoptado un planteamiento similar, señalando que «Una característica habitual para que una exacción determinada se considere de carácter ambiental sería que la sustancia o actividad gravada tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente. Sin embargo, podría considerarse que una exacción es de carácter ambiental cuando tiene un efecto sobre el medio ambiente que es menos claro pero resulta visiblemente positivo. Un ejemplo podrían ser las diferenciaciones de impuestos o gravámenes basados en criterios ambientales, por ejemplo los que se aplican a la gasolina con plomo y sin plomo»²⁸³⁷.

Habida cuenta del disenso reinante, un interesante ejercicio de reflexión puede ser identificar la ontología de tal situación. Al margen de la naturaleza interdisciplinar del problema medioambiental, la primigenia concepción de “impuesto pigouviano” se produce en el seno de la Ciencia económica²⁸³⁸; en otras palabras, se trata de un instrumento de naturaleza económica, surgido como mecanismo para la consabida internalización de externalidades. Pues bien, ideado el remedio desde la Economía ambiental; planteada la necesidad de acomodo desde el Derecho, llegando a plantearse nuestra doctrina su expulsión de la categoría de tributos a favor de la noción de prestaciones patrimoniales de carácter público del art. 31.3 CE²⁸³⁹. Es decir, el núcleo del problema se revela cuando en el seno de la dogmática jurídica es necesario dar

²⁸³⁴ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: “Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas”, *Quincena Fiscal Aranzadi num. 9/2007 parte Doctrina*, 2007.

²⁸³⁵ CARBAJO VASCO, D.: “Los beneficios fiscales para la protección del medio ambiente en las Haciendas Locales españolas. La necesidad de un cambio” en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, p. 211.

²⁸³⁶ OCDE: Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey; *op. cit.*, p. 8.

²⁸³⁷ Comunicación de la Comisión «Impuestos y gravámenes en el Mercado Único» (COM (97) 9 final), p. 4. CARBAJO VASCO y HERRERA MOLINA destacan respecto a esta definición que es indiferente es destino al que se destine la recaudación obtenida. “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, *op. cit.*, p. 68.

²⁸³⁸ Sobre el origen de los tributos medioambientales *vid.* Capítulo Primero.

²⁸³⁹ *Vid.* Capítulo Sexto del presente trabajo.

recepción a una categoría que apriorísticamente parece netamente económica evidenciándose fricciones, aunque como expusimos la adopción de estos mecanismos encuentra fundamento en los derechos de segunda y tercera generación, con fundamento en los valores de igualdad —en sentido material— y solidaridad respectivamente. En este orden de cosas, la cuestión de la naturaleza jurídica de los tributos medioambientales nos remite a la categoría dogmática de los tributos extrafiscales que hemos abordado en profundidad en un momento anterior de nuestro discurso²⁸⁴⁰.

Desde una perspectiva más amplia, asumido el uso de tributos medioambientales por los poderes públicos, la adopción de medidas de esta naturaleza admite dos modalidades²⁸⁴¹: una restringida o de reforma parcial, y otra generalizada o de reforma integral. La primera, de carácter más liviano, implica la mera introducción de tributos ecológicos de modo puntual, pero sin adscribirlos a un plan de reforma integral como una reforma fiscal verde en el contexto de la instauración de una política ambiental. Los tributos ecológicos en los que se apoya este planteamiento, se caracterizan²⁸⁴² por su diseño más descuidado (en comparación con los utilizados por la reforma integral) y su menor vinculación con los problemas medioambientales. Sin embargo, en la segunda modalidad o de reforma generalizada o integral²⁸⁴³, se produce una incorporación masiva de tributos ecológicos como integrantes de una política ambiental global, que al mismo tiempo llevaría aparejada una modificación general del sistema fiscal, denominada comúnmente como reforma fiscal verde. Precisamente ésta, sería el elemento diferenciador entre ambas modalidades.

En el caso de esta reforma generalizada o integral, se han descrito las siguientes etapas:

²⁸⁴⁰ Vid. Capítulo Sexto del presente trabajo.

²⁸⁴¹ ÁLVAREZ VILLAMARÍN, X. C.; GAGO RODRÍGUEZ, A. Y LABANDEIRA VILLOT, X.: "Características de una nueva propuesta de reforma fiscal: la reforma verde", *Palau 14*; núm. 30, 1997, p. 18 y 19. Esta misma dicotomía es repetida por dichos autores en ocasiones posteriores: GAGO RODRÍGUEZ, A.: "Las reformas fiscales del siglo XXI", *Cuadernos de Información Económica*; núm. 135, 1998, p. 43 y ss. GAGO RODRÍGUEZ, A. Y LABANDEIRA, X.: *La reforma fiscal verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales*, *op. cit.*, p. 74 y 75. RUBIO GUERRERO diferencia entre opción continuista y radical en RUBIO GUERRERO, J. J.: "La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 1172.

²⁸⁴² ÁLVAREZ VILLAMARÍN, X. C. Y OTROS: "Características de una nueva propuesta de reforma fiscal: la reforma verde", *op. cit.*, p. 18 y 19. Estos autores destacan además su "recaudación limitada y afectada a algún objetivo ambiental concreto", característica que como veremos al definir el concepto de tributo medioambiental después, resulta más cuestionable, motivo por el que optamos por separarla del discurso.

²⁸⁴³ ÁLVAREZ VILLAMARÍN, X. C. Y OTROS: "Características de una nueva propuesta de reforma fiscal: la reforma verde", *op. cit.*

“FASE INICIAL: Revisión y adaptación del sistema legal vigente.

Imposición Directa tradicional: posibles propuestas de reducción de tipos de IRPF, Sociedades, y Cotizaciones Sociales.

Imposición indirecta tradicional: revisión del sistema existente de reducciones e incentivos para adaptarlo al argumento ambiental

Imposición Indirecta sobre Hidrocarburos: adaptación de los impuestos especiales en vigor para graduarlos al factor contaminante relevante.

SEGUNDA FASE: Incorporación de nuevos impuestos ambientales.

Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la energía, complementando los impuestos especiales existentes. Serán uno o varios impuestos directamente relacionados con el nivel de emisiones, que someterán a gravamen el uso de inputs de combustibles fósiles (gas, carbón, gasóleo de calefacción) y la energía nuclear y eléctrica.

Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la utilización como inputs de otra serie de productos con efectos contaminantes negativos (fertilizantes, pesticidas, etcétera).

Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la generación de residuos (impuesto sobre vertederos) y sobre la emisión de vertidos líquidos.

Incorporación de nuevos tributos ambientales de perfil específico aplicados sobre consumos con efectos ambientales nocivos (pilas, baterías, bolsas de plástico, etcétera).

TERCERA FASE: Incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental.

Exenciones concedidas a productos o consumos con efectos ambientales positivos.

Reducciones de la base imponible para comportamientos energético-eficientes,

Deducciones de la cuota por la inversión en instalaciones de saneamiento y equipamientos energético eficientes y por la adquisición de edificios y viviendas con esas condiciones.

CUARTA FASE: Medidas precautorias y compensatorias.

Implantación gradual de los nuevos impuestos, con extensión progresiva de las bases imponibles y crecimiento de tipos impositivos en el tiempo fijando tasa anual y periodo máximo de adaptación.

Bonificaciones degresivas para el sector productivo durante un periodo máximo, condicionando su concesión a los incrementos de carga productiva con la incorporación de los nuevos impuestos ambientales.

Mecanismos retributivos (incremento de mínimos vitales, elevación del mínimo exento, reducción de tipos marginales mínimos, etcétera) para compensar la incidencia de los nuevos impuestos ambientales en términos de equidad²⁸⁴⁴.

Los beneficios derivados de una reforma de este calado, vienen descritos por la llamada “teoría del doble dividendo” en la literatura científica económica²⁸⁴⁵, que se refiere, dicho en términos asequibles, a los beneficios derivados de sustituir los tributos con naturaleza puramente recaudatoria por tributos ambientales. Así, el primer dividendo consiste en las repercusiones medioambientales positivas, mientras que el segundo se identifica con efectos positivos que experimentaría el propio sistema tributario. Si bien es cierto que el primer dividendo señalado es pacíficamente aceptado, no ocurre así en el caso del segundo, que es más controvertido, y acepta dos versiones²⁸⁴⁶: doble dividendo débil, cuando los ingresos derivados de la imposición medioambiental de usan para reducir el efecto de tributos distorsionadores en vez de proceder a su devolución a los ciudadanos; y fuerte, cuando este efecto no sólo es reducido, sino que además se generan ingresos. Otros autores²⁸⁴⁷, identifican además un

²⁸⁴⁴ GAGO RODRÍGUEZ, A. Y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, J.: “Imposición ambiental y reforma fiscal verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas”, *Revista Interactiva de la Asociación Española de Asesores Fiscales*; núm. 32, 2002, p. 37. Este es el modelo de fases más extendido en relación a la reforma fiscal verde, se cita también en: RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M.: *La alternativa fiscal verde, op. cit.*, p. 326 y ss. Son comentadas en: RUBIO GUERRERO, J. J.: “La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental”, *op. cit.*

²⁸⁴⁵ GOULDER, L.: “Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader’s Guide”, *International Tax and Public Finance*; núm. 2, 1995, p. 159 y ss. Además del doble dividendo fuerte y débil, el autor hace mención a una “forma intermedia”. Más recientemente ha estudiado la cuestión, entre otros, RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M.: “El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día”, *Papeles de Trabajo - Instituto de Estudios Fiscales*; núm. 23, 2005.

²⁸⁴⁶ Nos hemos limitado a expresar en términos asequibles las dos modalidades del doble dividendo. Explicado en términos más precisos, “El segundo dividendo es objeto de más controversia, y se plantea principalmente en dos versiones. La primera es el *doble dividendo débil*, de acuerdo al cual usar los ingresos de los tributos medioambientales para reducir tributos distorsionadores es mejor que devolver dichos ingresos mediante transferencia neutrales. La segunda es el *doble dividendo fuerte*, que supone que usar los ingresos de los tributos medioambientales para reducir tributos distorsionadores ocasiona un coste nulo o negativo (“exceso de gravamen negativo”). BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible”, *op. cit.*, p. 49.

²⁸⁴⁷ “El efecto de bienestar general derivado de una reforma fiscal ambiental puede ser descompuesto en tres “dividendos”. [...] Este primer efecto de bienestar –el dividendo ‘rosa’- es proporcional a la diferencia entre el salario de los consumidores y la reserva de salario (es decir, el salario que los hogares estarían dispuestos a trabajar). El bienestar privado también se eleva con el ingreso del factor fijo (beneficios) –el dividendo ‘azul’. Por último, un medio ambiente más limpio - el dividendo ‘verde’- mejora el bienestar. Ambos, calidad ambiental y aumento del empleo, son un doble dividendo (es decir, un dividendo verde y un dividendo rosa). Un triple dividendo surge si aumentan los tres componentes del

triple dividendo, diferenciando entre un dividendo rosa o sobre el empleo, un dividendo verde o ambiental, y un dividendo azul o sobre los beneficios. A pesar de que este último modelo pueda parecer un mero planteamiento teórico, fue defendido inicialmente por la Comisión Europea en 1993, en el “Informe Delors” sobre «*Crecimiento y empleo en la UE*». Además, con diferente intensidad, ha sido aplicado por distintos países²⁸⁴⁸.

En la articulación de instrumentos económicos de naturaleza tributaria que persigan la materialización conductas ecológicamente óptimas, distinguimos dos momentos esenciales, vinculados recíprocamente, e englobados por mismo análisis interdisciplinar necesario. El primero, es la perspectiva *ex ante* o previa a la entrada en vigor del tributo, en la que la labor económica consistirá en plantear una propuesta de instrumento que responda a los fines perseguidos; mientras que la tarea jurídica será examinar si dicho mecanismo cuenta con validez jurídica, y además preconizar las consecuencias que pudieran derivarse a la luz de los criterios jurisprudencialmente aquilatados hasta el momento. El segundo momento, *ex post* o posterior, implica que el tributo elaborado o adaptado no se convierta en fuente de litigiosidad por las eventuales fricciones con el resto del ordenamiento, y además muestre las evidencias económicas necesarias que permitan concluir que responde a la consecución de los objetivos perseguidos. Evidentemente hay otros análisis igualmente interesantes a tener en cuenta, como los derivados de la lectura política o ambiental, que estamos dejando fuera de esta panorámica. Desde el punto de vista jurídico, es evidente la diferente naturaleza de estos momentos, el primero responde a la voluntad legislativa; mientras que el segundo proyecta criterios de pura racionalidad jurídica sobre mecanismo económico a adoptar a través de la labor jurisprudencial que ocasione. No obstante, es importante tener en cuenta que, estas pautas jurisdiccionalmente establecidas, están sujetas a evolución, y no necesariamente tienen que ser compartidas como veremos. Por último, señalar que los dos momentos diferenciados no deben ser entendidos de forma estanca, sino que entre ambos se producirá necesaria una retroalimentación o *feedback* constante. En este sentido, no podemos obviar que tanto la actividad legislativa, como el desarrollo jurisprudencial en torno a la misma, están sujetos a cambios.

Los criterios que deben regir el diseño de un tributo medioambiental han sido objeto de debate desde múltiples ramas de la ciencia, entre las que se encuentra el

bienestar”. BOVENBERG, L. Y VAN DER PLOEG, F.: “Consequences of Environmental Tax Reform for Unemployment and Welfare”, *Environmental and Resources Economics*; núm. 12, 1998, p. 138.

²⁸⁴⁸ RUBIO GUERRERO, J. J.: “La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental”, *op. cit.*, p. 1176 y 1177. Sobre la evidencia de la existencia de doble dividendo en Suecia y Noruega, *vid.* BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible”, *op. cit.*

enfoque jurídico o económico. Desde el estudio científico del Derecho, se han señalado pautas en orden a ámbitos materiales de diversa naturaleza, como constitucionales, administrativos o tributarios propiamente²⁸⁴⁹. En marco concreto de la literatura económica, también se ha propuesta un “esquema de diseño”²⁸⁵⁰ que de forma sintética y muy descriptiva recoge el proceso que rige la adopción de un tributo ecológico.

Habida cuenta que la tributación medioambiental constituye un tema especialmente amplio, en observancia de las coordenadas básicas de nuestro discurso pasamos a exponer el caso de los sectores difusos.

2.2.2 Sectores difusos

El comercio de derechos de emisión en el contexto de la Unión Europea es objeto de regulación a través de diferentes instrumentos normativos; entre otros, podemos hacer mención a la Directiva 2003/87/CE, del Parlamento Europeo y del

²⁸⁴⁹ Entre otros, PEÑA ALONSO estudia la estructura idónea de un tributo, que analiza: objeto y hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria. PEÑA ALONSO, J. L.: “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales”, en *Tratado de Tributación Medioambiental*; Vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pp. 492 y ss.

²⁸⁵⁰ BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “Teoría de la imposición ambiental” en *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p. 95. Este autor ha enumerado también algunos factores decisivos para la introducción exitosa de instrumentos fiscales relacionados con la finalidad medioambiental (BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales con fines medioambientales: una propuesta preliminar para España en el ámbito estatal” en *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*; Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 421 y 422.), como:

“a) Mezclar el incentivo negativo sobre las actividades contaminantes que supone el gravamen de las mismas con el incentivo positivo a las actividades reductoras de la contaminación mediante la cuidadosa selección de exenciones y/o deducciones.

b) Utilizar incentivos positivos en impuestos tradicionales.

c) Establecer tipos impositivos bajos para los nuevos tributos medioambientales (para minimizar su coste económico), pero anunciando y cumpliendo su elevación si no se consiguen los objetivos medioambientales propuestos [...].

d) Combinar la introducción de los impuestos con mecanismos que mitiguen su incidencia sobre las empresas [...].

e) Introducir los instrumentos fiscales con fines medioambientales gradualmente.

f) Fomentar la participación de los agentes económicos en el proceso de introducción de los instrumentos fiscales medioambientales e informarles adecuadamente sobre el mismo”.

Igualmente, es de obligada consulta en torno a este tema su obra: BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: *El uso de instrumentos económicos en la política del medio ambiente, op. cit.*

Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo; la Directiva 2004/101/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de octubre de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad con respecto a los mecanismos de proyectos del Protocolo de Kioto; la Directiva 2008/101/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE con el fin de incluir las actividades de aviación en el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero; o la Directiva 2009/29/CE, del Parlamento europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para perfeccionar y ampliar el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Frente al régimen expuesto relativo al comercio europeo de derechos de emisión creado por la Directiva 2003/87/CE, con una reducción prevista de cara al 2020 del 21% respecto de los niveles de 2005; encontramos las restantes emisiones correspondientes a los denominados “sectores difusos” o “emisiones difusas”, con una reducción prevista del 10% en este caso, atendiendo al Paquete de Energía y Cambio Climático 2013-2020 positivizado a través de una batería de normativa vinculante²⁸⁵¹. Éstos están integrados por los sectores residencial, transporte, agrícola y ganadero, residuos, gases fluorados e instalaciones industriales, como es lógico, no sujetas al comercio de derechos de emisión.

Estos “sectores difusos” exigen de acciones adicionales por parte de los poderes públicos teniendo en cuenta que hasta el año 2016 las emisiones procedentes de aquéllos están por debajo de las asignaciones anuales de emisiones en el caso español; en cambio, a partir de 2017 y hasta 2020 las previsiones arrojan una superación de la senda de cumplimiento²⁸⁵². En este sentido, podemos hacer mención a la “Hoja de ruta de los sectores difusos a 2020” que desarrolla un análisis de los escenarios de emisiones desde una perspectiva prospectiva y compara dicha información con los objetivos contemplados por la Decisión 406/2009/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, sobre el esfuerzo de los Estados miembros para reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero a fin de cumplir los compromisos adquiridos por la Comunidad hasta 2020, con la finalidad de identificar la brecha correspondiente y

²⁸⁵¹ Vid. http://ec.europa.eu/clima/policies/package/index_en.htm (fecha de consulta: 1 de diciembre de 2014).

²⁸⁵² OFICINA ESPAÑOLA DE CAMBIO CLIMÁTICO: *Hoja de ruta de los sectores difusos a 2020*; Oficina española de Cambio Climático, Madrid, 2014, p. 7.

plantear diferentes opciones de cumplimiento²⁸⁵³. Estamos ante una actuación contemplada por el art. 4 del Reglamento N.º 525/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo a un mecanismo para el seguimiento y la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero y para la notificación, a nivel nacional o de la Unión, de otra información relevante para el cambio climático, y por el que se deroga la Decisión no 280/2004/CE²⁸⁵⁴; dicho precepto contempla las estrategias de desarrollo bajo en carbono elaboradas por los Estados miembros y por la Comisión en nombre de la Unión, con la finalidad de contribuir:

«a) al seguimiento transparente y preciso de los progresos realizados y previstos de los Estados miembros, incluida la contribución aportada por las medidas de la Unión, en el cumplimiento de los compromisos contraídos por la Unión y los Estados miembros para la limitación o reducción de las emisiones antropogénicas de gases de efecto invernadero de acuerdo con la CMNUCC;

b) al cumplimiento de los compromisos de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero contraídos por los Estados miembros en virtud de la Decisión no 406/2009/CE y a la consecución, a largo plazo, de una reducción de las emisiones y de un incremento de la absorción por los sumideros en todos los sectores, en consonancia con el objetivo asumido por la Unión —en el contexto de las reducciones que, según el IPCC, deben conseguir los países desarrollados como grupo—, de reducir las emisiones de un 80 % a un 95 % para 2050, con respecto a los niveles de 1990, de manera eficiente en relación con su coste».

Además, se establece que la obligación por parte de los Estados miembros de informar a la Comisión sobre el estado de aplicación de sus estrategias de desarrollo bajo en carbono como máximo el 9 de enero de 2015 o de acuerdo con un calendario acordado internacionalmente en el contexto del proceso de la CMNUCC.

Entre los sectores difusos citados, pasamos a focalizarnos sobre el residencia, de interés en observancia del objeto de nuestro discurso.

3 La construcción sostenible

La noción del “desarrollo sostenible” está presente desde la misma Declaración de Naciones Unidas sobre el Desarrollo Humano (1972); que en sus principios segundo («*Los recursos naturales de la tierra incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora y la fauna y especialmente muestras representativas de los ecosistemas naturales, deben*

²⁸⁵³ *Ibidem*, p. 1.

²⁸⁵⁴ *Idem*.

*preservarse en beneficio de las generaciones presentes y futuras, mediante una cuidadosa planificación u ordenación, según convenga») y quinto («Los recursos no renovables de la tierra deben emplearse de forma que se evite el peligro de su futuro agotamiento y se asegure que toda la humanidad comparte los beneficios de tal empleo»), contempla la importancia de un uso racional de los recursos en atención a de las generaciones futuras. Sin embargo, la definición más conocida es la que acuña el conocido “Informe Brundtland²⁸⁵⁵” (1987), denominado “Nuestro Futuro Común” —“*Our Common Future*”—, que habla de “el desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”²⁸⁵⁶; concepción posteriormente asumida por la Declaración de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de Río de Janeiro²⁸⁵⁷ (1992), considerada como cuna del desarrollo sostenible²⁸⁵⁸. Sin embargo, este principio del desarrollo sostenible ha sufrido una marcada expansión hacia ámbitos ajenos al exclusivamente medioambiental; así, tan sólo tres años después de Río, ya el primer compromiso de la Cumbre Social de Copenhague (1995) reza: «*Nos comprometemos a crear un entorno económico, político, social, cultural y legal que permita a la gente alcanzar el desarrollo social*». Misma filosofía inspiradora que impregna la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible celebrada en Johannesburgo (2002, conocida coloquialmente como “Río +10”), que revela un avance respecto a la anterior concepción²⁸⁵⁹, estableciendo en su quinto principio el compromiso de «*avanzar y fortalecer los pilares interdependientes y mutuamente**

²⁸⁵⁵ Elaborado por distintas naciones la ONU a través de una comisión dirigida por GRO HARLEM BRUNDTLAND, primera ministra de Noruega en varias ocasiones; y en el ámbito internacional, directora general de la Organización Mundial de la Salud desde 1998 a 2003, y en 2007 nombrada Enviada Especial de la ONU para el Cambio Climático.

²⁸⁵⁶ En su versión original, en lengua inglesa la redacción es: “*Sustainable development that meet the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs*”. Moreno Molina entiende que no se llevó a cabo la traducción en términos correctos, entendiendo más apropiado “Desarrollo sostenible es el desarrollo que satisface las necesidades *del presente* (o “de hoy”, pero no “de las generaciones presentes”) sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propia necesidades”. MORENO MOLINA, A. M.: *Urbanismo y medio ambiente: las claves jurídicas del planeamiento urbanístico sostenible*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.

²⁸⁵⁷ Principio tercero: «*El derecho al desarrollo debe ejercerse en forma tal que responda equitativamente a las necesidades de desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras*».

²⁸⁵⁸ GARCÍA RUBIO, F.: *Nuevos retos sectoriales del urbanismo*; La Ley, Madrid, 2009, p. 71.

²⁸⁵⁹ Evidentemente, nos estamos limitando a aportar una visión muy resumida de la evolución del desarrollo sostenible. Para un tratamiento más detallado, entre otros, *vid. Ibidem*, p. 68 y ss. Un análisis del desarrollo sustentable en términos más prospectivos en: “La revolución ambiental pendiente” en *Desarrollo sostenible y protección del medio ambiente*; Civitas, Madrid, 2002. MORENO MOLINA, A. M.: *Urbanismo y medio ambiente: las claves jurídicas del planeamiento urbanístico sostenible*, *op. cit.*, p. 41 y ss.

reforzados del desarrollo sustentable –desarrollo económico, desarrollo social y protección ambiental—a nivel local, nacional, regional y global»; reconociendo así la dimensión integral del desarrollo sostenible.

En esta creciente presencia del desarrollo sostenible cabría denunciar cierta ubicuidad, que denota el fragor de la cuestión, pero con cierta frecuencia constituye un brindis al sol para esconder desarrollo indiscriminado. A la postre, el concepto se ve privado de su genuino sentido, obstaculizando un debate en términos precisos que se torna en anodino, lo que ha llevado a ciertos autores a buscar expresiones alternativas²⁸⁶⁰. Sin embargo, también cabe realizar una lectura positiva, implicar una pluralidad de ámbitos no es sino la senda necesaria para alcanzar un verdadero desarrollo sostenible²⁸⁶¹. Esta necesidad de implicar una pluralidad de ámbitos ha llevado a identificar tres pilares²⁸⁶² —económico, ecológico y social—, que inexorablemente tienen que interaccionar, produciéndose como resultado las siguientes sinergias en torno a dicho concepto basilar:

- Sostenible: como suma de los pilares económico, ecológico y social.
- Soportable: ecológico más social.
- Viable: económico más ecológico.
- Equitativo: social más económico.

Esta concepción integral del desarrollo sostenible alcanza también su juridificación, en relación a la que se han identificado los siguientes doce principios integrantes²⁸⁶³: 1) Principio de orden público ambiental, 2) Principio de sostenibilidad,

²⁸⁶⁰ Esta uso abusivo de la expresión es denunciado por varios autores, entre otros: LORA-TAMAYO VALLVÉ, M.: *Derecho urbanístico y medio ambiente: hacia el desarrollo urbano sostenible*; Dykinson, Madrid, 2006, p. 17 y 18. MORENO MOLINA, A. M.: *Urbanismo y medio ambiente: las claves jurídicas del planeamiento urbanístico sostenible*, op. cit. LORA-TAMAYO VALLVÉ, M.: *Derecho urbanístico y medio ambiente: hacia el desarrollo urbano sostenible*; Dykinson, Madrid, 2006, pp. 17 y 18. MORENO MOLINA, Á. M.: *Urbanismo y medio ambiente: las claves jurídicas del planeamiento urbanístico sostenible*; op. cit.

²⁸⁶¹ Para LORA-TAMAYO VALLVÉ “se pueden distinguir dos conceptos o formas de sostenibilidad; una sostenibilidad débil que será aquellas que aborda el tema desde la perspectiva monetaria propia de la economía estándar y una sostenibilidad fuerte abordada desde la perspectiva material propia de la ecología y las ciencias de la naturaleza a ella vinculadas”. *Derecho urbanístico y medio ambiente: hacia el desarrollo urbano sostenible*, op. cit., p. 19.

²⁸⁶² Esta evolución, expresada en términos gráficos de la concepción *Brundtland* del desarrollo sostenible a partir de los términos expresados en Río, puede encontrarse en: INTERNATIONAL UNION FOR CONSERVATION OF NATURE: *The Future of Sustainability. Re-thinking Environment and Development in the Twenty-first Century: Informe de la reunión de los pensadores destacados de la UICN*; International Union for Conservation of Nature, 2006, p. 2.

²⁸⁶³ DECLERIS, M.: *The law of sustainable development. General principles*, Comisión Europea, Bélgica, 2000, p. 19 y ss.

3) Principio de capacidad de carga²⁸⁶⁴, 4) Principio de recuperación obligatoria de los ecosistemas degradados, 5) Principio de biodiversidad, 6) Principio de herencia natural común, 7) Principio de desarrollo limitado de los ecosistemas frágiles, 8) Principio de planificación espacial, 9) Principio de herencia cultural, 10) Principio de medio ambiente urbano sostenible, 11) Principio de valor estético de la naturaleza, y 12) Principio de conciencia ambiental. El décimo principio, relativo al medio ambiente urbano sostenible sobre el que nos focalizaremos desde ahora, se define como el relativo al “valor estético de la naturaleza”, así como “el desarrollo cualitativo y la satisfacción de las necesidades estéticas del hombre”²⁸⁶⁵.

La importancia de la actividad urbanizadora en relación al desarrollo sostenible²⁸⁶⁶ es tenida en cuenta tempranamente por la Declaración de Naciones Unidas sobre el Medio Humano de Estocolmo (1972), que en su principio decimoquinto estipula que: «*Debe aplicarse la planificación a los asentamientos humanos y a la urbanización con miras a evitar repercusiones perjudiciales sobre el medio y a obtener los máximos beneficios sociales, económicos y ambientales para todos. A este respecto deben abandonarse los proyectos destinados a la dominación colonialista y racista*». Sin embargo, se ha observado²⁸⁶⁷ que esta cuestión no es mencionada por la Declaración de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (1992); que traslada su tratamiento al importante Programa 21 o Agenda 21, nacido de la Cumbre de la Tierra. Éste, constituye un conjunto muy detallado de medidas pensadas a nivel mundial, nacional y local, acompañadas de una serie de medios de ejecución (sección IV); fruto de este programa es la conocida Agenda 21 Local, que traslada los dictados de la sostenibilidad al ámbito local²⁸⁶⁸. Tras este programa, serán múltiples los encuentros celebrados en torno a esta materia, así podemos subrayar las tres conferencias europeas sobre Ciudades Sostenibles celebradas en 1994, 1996 y 2000; que alumbran los

²⁸⁶⁴ La capacidad de carga —*carrying capacity*— se refiere al “número de especies o unidades de unas especies que pueden ser mantenidas indefinidamente por un ecosistema sin la degradación de ese sistema”. *Ibidem*, p. 85.

²⁸⁶⁵ DECLERIS, M.: *The law of sustainable development. General principles; op. cit.*, p. 19.

²⁸⁶⁶ Reconocemos lo atropellado de la exposición, no deteniéndonos más en esta cuestión para no dilatar en exceso el presente trabajo de investigación, para un desarrollo más detenido véase: LORA-TAMAYO VALLVÉ, M.: *Derecho urbanístico y medio ambiente: hacia el desarrollo urbano sostenible, op. cit.*, p. 25 y ss.

²⁸⁶⁷ *Ibidem*, p. 27.

²⁸⁶⁸ Derivados de esta Agenda 21 Local, son múltiples los programas divulgativos municipales sobre este tema, así como las actuaciones en orden a su cumplimiento. A título de ejemplo, la “Agenda 21 Local de Madrid” o el programa Ciudad 21 gestionado por la Junta de Andalucía y la Federación Andaluza de Municipios y Provincias.

siguientes instrumentos jurídicos: Carta de Aalborg, Carta de Lisboa y Declaración de Hannover. Por otra parte, hay que hacer igualmente mención a la Declaración de Estambul sobre los Asentamientos Humanos (1996), y la Declaración sobre las ciudades y otros asentamientos humanos en el nuevo milenio de Nueva York (2001); en esta última se confirma el Programa Hábitat II, reconociendo ciertas deficiencias a resolver, y medidas al respecto²⁸⁶⁹.

3.1 La construcción como fuente de contaminación

Las repercusiones de la actividad urbanística sobre el medio ambiente son evidentes; en nuestro caso, partiremos del análisis de la ciudad en términos puramente ambientales, para después abordar el concepto de construcción sostenible y su régimen jurídico. Desde una concepción puramente ambientalista, la ciudad ha sido definida como “un «ecosistema heterótrofo» o, más bien, como un sistema incompleto heterótrofo, dependiente de amplias zonas limítrofes (y no limítrofes) para la energía, los alimentos, las fibras, el agua y otros materiales”²⁸⁷⁰. Diferente de un ecosistema heterótrofo natural, “porque presenta una tasa metabólica mucho más intensa por unidad de área, lo que demanda un mayor flujo de entrada de energía concentrada (actualmente constituida en su mayor parte por combustibles fósiles), porque necesita que ingresen algunos materiales especiales, como los metales para uso comercial e industrial, además de los verdaderamente imprescindibles para el sostenimiento de la vida; y porque origina una considerable y venenosa emisión de productos de desecho, muchos de los cuales son productos químicos sintéticos más tóxicos que sus progenitores naturales”²⁸⁷¹. Esta concepción de la ciudad no sólo resulta llamativa, sino que responde al planteamiento desde el que surge el concepto de “huella ecológica”, entendida como “el área de territorio ecológicamente productivo (cultivos, pastos, bosques o ecosistema acuático) necesaria para producir los recursos utilizados y para asimilar los residuos producidos por una población definida con un nivel de vida específico indefinidamente, donde sea que se encuentre esta área”²⁸⁷²; o en otras palabras, “la superficie de terreno

²⁸⁶⁹ Por ejemplo, «[...] habilitar a las autoridades locales, a las organizaciones no gubernamentales y a otros asociados en el Programa de Hábitat, dentro del régimen jurídico de cada país y de acuerdo con sus condiciones, para desempeñar un papel más eficaz en el suministro de viviendas y en el desarrollo sostenible de los asentamientos humanos [...]» (punto 45).

²⁸⁷⁰ BETTINI, V.: *Elementos de ecología urbana*; Trotta, Madrid, 1998, p. 77.

²⁸⁷¹ En palabras de BETTINI citando a ODUM en *Idem*.

²⁸⁷² REES, W. E.; WACKERNAGEL, M. Y TESTEMALE, P.: *Our Ecological Footprint: Reducing Human Impact on the Earth*; New Society Publishers, Philadelphia, 1996. En esta obra, resulta especialmente didáctico el primer capítulo, “Huellas ecológicas para principiantes”, que manifiesta que “el análisis de la huella ecológica es una herramienta contable que nos permite asimilar las necesidades de consumo de recursos y asimilación de residuos de una población o economía definida en términos de su área de

que necesita una ciudad para satisfacer el abastecimiento de alimentos y energía a sus habitantes, así como para absorber el dióxido de carbono y los residuos generados por la urbe²⁸⁷³.

El diseño jurídico en torno a la noción de la construcción sostenible implica articular una respuesta que comprenda los aspectos urbanísticos como los inherentes a la edificación propiamente²⁸⁷⁴. Focalizándonos sobre la edificación habida cuenta del objeto de nuestro discurso, entre los factores más influyentes en el consumo energético de los edificios, podemos señalar²⁸⁷⁵: el clima, la envolvente térmica del edificio, las propias condiciones de operación y funcionamiento del edificio, así como el rendimiento de las instalaciones térmicas y de iluminación. Por tanto, el edificio constituye en términos energéticos un conglomerado de consumos a través de usos de múltiple naturaleza, como electrodomésticos o calefacción, por citar algunos ejemplos²⁸⁷⁶. Esta situación goza de reconocimiento, *exempli gratia*, en la Directiva 2010/31/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010, relativa a la eficiencia energética de los edificios, exponiendo que el 40% del consumo total de

producción correspondiente”.

²⁸⁷³ MORENO MOLINA, A. M.: *Urbanismo y medio ambiente: las claves jurídicas del planeamiento urbanístico sostenible*, op. cit., p. 19.

²⁸⁷⁴ “El urbanismo determina gran parte de las características de las áreas de crecimiento urbano y de los edificios que posteriormente se construirán. El posterior consumo de energía y el nivel de confort de las viviendas, también estarán condicionados por las características del planeamiento urbanístico”. ORTIZ GARCÍA, M.: *La edificación solar*; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, p. 14. La autora, para un tratamiento integral, se remite a su propia obra: ORTIZ GARCÍA, M.: “La ciudad solar. Soporte jurídico”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*; 8, 2005.

²⁸⁷⁵ Resumiendo la propuesta de ORTIZ GARCÍA, que señala: “*el clima* (la temperatura exterior, la radiación solar y el número de horas de sol, entre otros, son factores que afectan a la demanda de energía de calefacción y refrigeración de los edificios); *la envolvente térmica del edificio* (las características térmicas de los cerramientos, las fachadas, las ventanas, cubierta y suelo determinan la mayor o menor demanda de energía para calefacción y refrigeración); *las condiciones de operación y funcionamiento del edificio* (el uso que se haga del edificio y, en particular, el horario de funcionamiento, el número de ocupantes, las variabilidades de los mismos en las diferentes horas, las condiciones de confort que sea preciso mantener en su interior, también determinan la cantidad de energía demandada); *el rendimiento de las instalaciones térmicas y de iluminación* (el rendimiento medio estacional de las instalaciones, que depende de los rendimientos parciales de los equipos y del sistema seleccionado y la fuente de energía utilizada, tiene una influencia evidente en el consumo de energía)”. ORTIZ GARCÍA, M.: *La edificación solar*, op. cit., p. 18.

²⁸⁷⁶ La *Guía práctica de la energía: consumo eficiente y responsable*, citando como fuentes datos del Instituto Nacional de Estadística, el Instituto para la Diversificación y el Ahorro de Energía, y la Asociación Europea de Agencias de Energía; reparte el consumo energético de los hogares españoles entre los siguientes usos (según datos de 2007): calefacción (46%), agua caliente sanitaria (21%), iluminación (16%), electrodomésticos (13%), cocina (2%), y aire acondicionado (1%). INSTITUTO PARA LA DIVERSIFICACIÓN Y EL AHORRO DE LA ENERGÍA: *Guía práctica de la energía: consumo eficiente y responsable*, 3.ª ed.; IDAE, Madrid, 2011, p. 22.

energía corresponde a los edificios, situación que puede verse agravada en función de la expansión del sector, situación sobre la que llama a operar para reducir la dependencia energética de la Unión y no poner en entredicho la lucha contra el efecto invernadero, para lo que es necesario fomentar el uso de energías renovables²⁸⁷⁷.

Las conclusiones expresadas cobran especial importancia al trasluz del concepto de ecoeficiencia surgido a colación del desarrollo sostenible. Ésta se define como la distribución de “bienes con precios competitivos y servicios que satisfagan las necesidades humanas y brinden calidad de vida a la vez que reduzcan progresivamente los impactos medioambientales de bienes y la intensidad de recursos a través del ciclo de vida entero a un nivel al menos en línea con la capacidad estimada de llevarla por la Tierra”²⁸⁷⁸. De forma conexa, subrayar la denominada “paradoja de la eficiencia”²⁸⁷⁹, según la que existe constancia de ciertos cambios a coste cero que, sin embargo, no son adoptados por motivos de índole diversa. En el ámbito que nos ocupa, la adopción de estos criterios más respetuosos con el medio ambiente, pueden implicar un ahorro energético que oscila entre el 50% y el 80% tomando como referencia un edificio convencional²⁸⁸⁰.

En definitiva, desde una perspectiva puramente fáctica, son muchas las evidencias que apuntan a la necesidad de incentivar pautas y criterios de ecoeficiencia sobre los ámbitos señalados en orden a reducir el impacto de éstos sobre las emisiones de gases de efecto invernadero.

3.2 La noción de construcción sostenible

La concepción ecoeficiente de la construcción, a pesar de lo que pudiera parecer, no es tan novedosa ya que la arquitectura bioclimática ha estado presente a lo largo de la historia. Los primeros referentes sobre actividad arquitectónica teniendo en cuenta los

²⁸⁷⁷ Considerando 3º.

²⁸⁷⁸ Este término se acuña originalmente por: SCHMIDHEINY, S.: *Changing course: a global business perspective on development and the environment*; MIT Press, Cambridge Mass., 1992.

²⁸⁷⁹ “Una conclusión sorprendente de los estudios tecnológicos es que existen importantes oportunidades de mitigación de emisiones (5-8 GtCO₂-eq) a un coste cero o negativo [...] Las razones por las que el mercado no aprovecha estas oportunidades («paradoja de la eficiencia») podría deberse a la existencia de costes o barreras ocultas (financiación, información etcétera) que podrían eliminarse a través de políticas adecuadas”. GALLASTEGUI, M. C. Y OTROS: “La ciencia del cambio climático: una visión general”, *op. cit.*, p. 4.

²⁸⁸⁰ Este modelo alternativo de edificación, tendría una serie de indicadores vinculados que permitan corroborar su mayor respeto al medio ambiente. CARRILLO BENITO, E.: *Ciudad, cambio climático y sostenibilidad*; Consejería de Gobernación de la Junta de Andalucía, Sevilla, 2008, p. 56.

beneficios del sol, se remontan a China y la Grecia clásica²⁸⁸¹; existe constancia de que el mismo Sócrates, en el siglo V a. C, ya elaboró ciertos modelos teniendo en cuenta la inclinación de los rayos del Sol. Igualmente en el Imperio Romano, el Código de Justiniano contemplaba el “derecho al sol”, consistente en que la casa ajena no constituyera un obstáculo para la llegada del sol a la propia, garantizándose así el disfrute de los rayos solares²⁸⁸².

Respecto a la arquitectura y su adecuación a criterios medioambientales, son diversas las expresiones utilizadas erróneamente como sinónimas, como entre otras: construcción sostenible, edificación sostenible, edificación bioclimática, edificación solar, arquitectura solar o helioarquitectura. Sin embargo, en ocasiones existen ciertas discrepancias entre ellas; la expresión “edificio²⁸⁸³ solar” se refiere a “aquel que tiene en cuenta la morfología del lugar y la climatología, que se abastece de energía renovable, solar, ya sea de forma pasiva o activa (con mediación de elementos mecánicos, como son, por ejemplo, las placas fotovoltaicas, etc.), o de ambas”²⁸⁸⁴. En cambio, se define la “arquitectura o vivienda bioclimática” como “aquella que aprovecha la radiación solar de forma pasiva, es decir, pivota sobre la orientación, y asimismo tiene en cuenta la morfología del lugar y la climatología”²⁸⁸⁵. Por tanto, a efectos de nuestra investigación, convendremos que la diferencia entre los apelativos “bioclimático” o “solar”, estriba en que en este último comprende no sólo sistemas de energía pasiva, sino también activa. Desde una perspectiva más amplia, la noción de “construcción sostenible” que se refiere a “la práctica de crear estructuras y usar procesos que son medioambientalmente responsables y con recursos eficientes a lo largo del ciclo de vida del edificio desde su ubicación, al diseño, construcción, funcionamiento, mantenimiento, renovación y deconstrucción”²⁸⁸⁶.

²⁸⁸¹ Sobre el primitivo aprovechamiento de la energía solar, a través de la arquitectura, *vid.* BUTTI, K. Y PERLIN, K.: *A Golden Thread: 2500 years of solar architecture and technology*; Cheshire Books, Cheshire, 1980.

²⁸⁸² *Ibidem*, p. 27.

²⁸⁸³ En relación a esta terminología, ORTIZ GARCÍA aclara que a pesar de utilizar la denominación de “edificio”, se refiere a todo tipo de construcción en la formulación de sus planteamientos en base a esta expresión. ORTIZ GARCÍA, M.: *La edificación solar, op. cit.*, p. 26. *La edificación solar, op. cit.*, p. 21.

²⁸⁸⁴ ORTIZ GARCÍA, M.: *La edificación solar, op. cit.*, p. 26.

²⁸⁸⁵ ORTIZ GARCÍA, M.: *La edificación solar, op. cit.*, p. 26. *Ibidem*.

²⁸⁸⁶ Por su marcado carácter descriptivo, tomando la definición de la Agencia de los Estados Unidos para la protección del medio ambiente.

Vid. <http://www.epa.gov/greenbuilding/pubs/about.htm> (última visita: 1 de diciembre de 2014).

Como se deduce de lo anteriormente expuesto, cabe diferenciar entre dos modalidades de sistemas de energía²⁸⁸⁷: pasivos y activos; los primeros consisten en aprovechar la energía solar sin hacer uso de ningún mecanismo, simplemente mediante actuaciones como la ubicación concreta de una vivienda, o los materiales empleados en su construcción, de modo que se saque partido del calor que genera o la luz que proporciona, entre otros beneficios. En cambio, los sistemas activos requieren el uso de dispositivos concretos, a través de los que se capta energía térmica (mediante la que calentar agua o aire para calefacción, con captadores solares) o se genera electricidad (utilizando centrales de torre, colectores cilindro-parabólicos o con células fotovoltaicas). La opción más frecuente son las células fotovoltaicas, que funcionan de modo agrupado conformando los denominados módulos fotovoltaicos (el conjunto de módulos a menudo es referido como “huerta solar”), que pueden tener diferentes formas (teja, placa...), colores (pardo, amarillento...), e incluso pueden estar motorizados para reubicarse de forma automática con la finalidad de obtener más radiación, entre otras variedades. El producto es la energía solar fotovoltaica, que haciendo uso de un inversor transforma la energía obtenida, de corriente continua a alterna, quedando preparada para su aprovechamiento. Éste se produce a través de sistemas aislados, o conectados a red.

La inexorable necesidad de fomentar la construcción sostenible resulta evidente teniendo en cuenta que se estima que se podría alcanzar un ahorro energético del 70% en los hogares o el 50% en los edificios sector terciario, llegando a afirmarse en términos concluyentes que estamos ante unos de los principales sectores de consumo energético en el ámbito de la Unión Europea, realidad que contrasta con estimaciones de un potencial de ahorro energético del 40%²⁸⁸⁸. Esta cuestión tampoco escapa a la “Hoja de ruta de los sectores difusos a 2020” antes citada, que contempla como medidas²⁸⁸⁹: la rehabilitación del sector residencial e institucional así como en relación a biomasa en calefacción y agua caliente sanitaria, geotermia en climatización en reformas importantes, placas solares térmicas para agua caliente sanitaria, cambios de conducta en el hogar, cambio de ventanas, reparto de costes de calefacción con válvulas termostáticas y cambio de calderas individuales convencionales a condensación.

²⁸⁸⁷ La siguiente explicación, con ánimo meramente divulgativo, es elaborada a partir de la interesante aportación de: GREENPEACE: “Guía solar: cómo disponer de energía solar fotovoltaica conectada a la red eléctrica”, 2003.

²⁸⁸⁸ Preámbulo del Decreto-Ley 1/2014, de 18 de marzo, por el que se regula el Programa de Impulso a la construcción Sostenible en Andalucía y se efectúa la convocatoria de incentivos para 2014 y 2015.

²⁸⁸⁹ OFICINA ESPAÑOLA DE CAMBIO CLIMÁTICO: *Hoja de ruta de los sectores difusos a 2020, op. cit.*, p. 17 y ss.

3.3 Régimen jurídico de la construcción sostenible

Evidentemente, responder exhaustivamente a la exposición detallada del régimen jurídico que afecta a la construcción sostenible constituye una labor que requeriría un esfuerzo monográfico²⁸⁹⁰; por consiguiente, nos conformaremos con esbozar sus lineamientos básicos.

En el caso de la Unión Europea, la Directiva UE/31/2010 del Parlamento europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010, sobre eficiencia energética de los edificios²⁸⁹¹ regula varios aspectos de especial interés a la luz de nuestro objeto de investigación: «a) *el marco común general de una metodología de cálculo de la eficiencia energética integrada de los edificios o de unidades del edificio*; b) *la aplicación de requisitos mínimos a la eficiencia energética de los edificios nuevos o de nuevas unidades del edificio*; c) *la aplicación de requisitos mínimos a la eficiencia energética [...]*; d) *los planes nacionales destinados a aumentar el número de edificios de consumo de energía casi nulo*; e) *la certificación energética de los edificios o de unidades del edificio*; f) *la inspección periódica de las instalaciones de calefacción y aire acondicionado de edificios*, y g) *los sistemas de control independiente de los certificados de eficiencia energética y de los informes de inspección*»²⁸⁹². Sus dictados resultan aplicables tanto a edificios nuevos, como a los existentes, siempre que se realicen reformas importantes²⁸⁹³, exigiendo en relación a los primeros que «*a más tardar el 31 de diciembre de 2020, todos los edificios nuevos sean edificios de consumo de energía casi nulo*»²⁸⁹⁴, lo que constituye una gran novedad introducida por esta reciente Directiva.

²⁸⁹⁰ Nos limitaremos a esbozar breves notas del régimen jurídico relativo a la construcción sostenible. Para una exposición más completa, *vid.* FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D.: "Urbanismo y edificación sostenible: su plasmación en el ordenamiento jurídico"; *Práctica Urbanística*, núm. 56, 2007.

²⁸⁹¹ Que refunde la anterior Directiva 2002/91 CE, sobre eficiencia energética de los edificios.

²⁸⁹² Art. 1.

²⁸⁹³ Que el artículo 2.10 define como «*renovación de un edificio cuando*:

a) los costes totales de la renovación referentes a la envolvente del edificio o a sus instalaciones técnicas son superiores al 25% del valor del edificio, excluido el valor del terreno en el que está construido, o

b) se renueva más del 25% de la superficie de la envolvente del edificio».

Pudiendo los Estados miembros elegir entre una de las dos opciones.

²⁸⁹⁴ Conforme al art.9.1. Además, «*después del 31 de diciembre de 2018, los edificios nuevos que estén ocupados y sean propiedad de autoridades públicas sean edificios de consumo de energía casi nulo*».

Por otra parte, tomando el testigo de su predecesora Directiva 2002/91/CE²⁸⁹⁵, la Directiva UE/31/2010 hace mención al establecimiento de un sistema de certificación de la eficiencia energética de los edificios, definido como: *«un certificado reconocido por un Estado miembro, o por una persona jurídica designada por este, en el que se indica la eficiencia energética de un edificio o unidad de este, calculada con arreglo a una metodología adoptada de conformidad con el artículo 3»*²⁸⁹⁶. Sobre su contenido, será el siguiente:

- *«La eficiencia energética de un edificio y valores de referencia tales como requisitos mínimos de eficiencia energética con el fin de que los propietarios o arrendatarios del edificio o de una unidad de este puedan comparar y evaluar su eficiencia energética».*
- *«Recomendaciones para la mejora de los niveles óptimos o rentables de eficiencia energética de un edificio o de una unidad de este, a menos que no exista ningún potencial razonable para una mejora de esa índole en comparación con los requisitos de eficiencia energética vigentes». Éstas, además «serán técnicamente viables en el edificio concreto y podrán incluir una estimación de los plazos de recuperación de la inversión o de la rentabilidad durante su ciclo de vida útil», y abordarán:*
 - o *«las medidas aplicadas en el marco de reformas importantes de la envolvente o de las instalaciones técnicas de un edificio»*
 - o *«las medidas relativas a elementos de un edificio, independientemente de la realización de reformas importantes de la envolvente o de las instalaciones técnicas de un edificio».*
- *«Informará al propietario o arrendatario sobre dónde obtener información más detallada, incluida información sobre la relación coste-eficacia de las recomendaciones formuladas en tal certificado»*
- *«[...] podrá incluir información adicional, como el consumo anual de energía para edificios no residenciales y el porcentaje que la energía procedente de fuentes renovables representa en el consumo total de energía».*

Por otra parte, el Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios; contempla su aplicación a edificios de nueva construcción; edificios o partes de edificios existentes que se vendan o alquilen a un nuevo arrendatario, siempre que no dispongan de un certificado en vigor; así como Edificios o partes de edificios en los que una autoridad pública ocupe una superficie útil total superior a 250 m² y que sean

²⁸⁹⁵ Concretamente abordaba esta cuestión en su artículo 7, siendo transpuesta al Estado español por Real Decreto 47/2007, que regula el Procedimiento básico para la certificación de eficiencia energética de edificios de nueva construcción.

²⁸⁹⁶ Art. 2.12.

frecuentados habitualmente por el público²⁸⁹⁷.

La certificación tiene en cuenta las diferentes unidades de un edificio, pudiendo basarse para acometer esta labor: en una certificación única de todo el edificio, o bien evaluando otra unidad representativa en el mismo edificio siempre que presente las mismas características energéticas. En el caso de las viviendas unifamiliares, entiende que cabe acudir a otro edificio representativo de diseño y tamaño similares y con una eficiencia energética real similar, siempre que el especialista que expide el certificado de eficiencia energética pueda garantizar la correspondencia. En relación a la metodología de cálculo, debe tener en cuenta como mínimo los aspectos siguientes:

«a) las [...] características térmicas reales del edificio, incluidas sus divisiones internas:

i) capacidad térmica,

ii) aislamiento,

iii) calefacción pasiva,

iv) elementos de refrigeración, y

v) puentes térmicos;

b) instalación de calefacción y de agua caliente, y sus características de aislamiento;

c) instalaciones de aire acondicionado;

d) ventilación natural y mecánica, lo que podrá incluir la estanqueidad del aire;

e) instalación de iluminación incorporada (especialmente en la parte no residencial);

f) diseño, emplazamiento y orientación del edificio, incluidas las condiciones climáticas exteriores;

g) instalaciones solares pasivas y protección solar;

h) condiciones ambientales interiores, incluidas las condiciones ambientales interiores proyectadas;

²⁸⁹⁷ Art. 2.

i) cargas internas»²⁸⁹⁸.

En cuanto a los aspectos que tendrán especial incidencia positiva en relación a este cálculo, menciona:

«a) condiciones locales de exposición al sol, sistemas solares activos u otros sistemas de calefacción o producción de electricidad basados en energía procedente de fuentes renovables;

b) electricidad producida por cogeneración;

c) sistemas urbanos o centrales de calefacción y refrigeración;

d) iluminación natural»²⁸⁹⁹.

Por último, la eficiencia energética de un edificio se expresa mediante un indicador de eficiencia energética y un indicador numérico del consumo de energía primaria (a partir de los factores de energía primaria por el suministrador de energía, que podrá tener en cuenta unas medias anuales ponderadas, nacionales o regionales, o bien un valor particular para la generación propiamente)²⁹⁰⁰.

²⁸⁹⁸ Anexo I, 3.

²⁸⁹⁹ Anexo I, 4.

²⁹⁰⁰ Siguiendo las indicaciones de la anterior Directiva, el contenido de la etiqueta está regulado en el Derecho español a través del Real Decreto 47/2007, que establece que contendrá como mínimo: «a) *Identificación del edificio.*

b) Indicación de la normativa energética que le es de aplicación en el momento de su construcción.

c) Indicación de la opción elegida, general o simplificada y en su caso programa informático de Referencia o Alternativo utilizado para obtener la calificación de eficiencia energética.

d) Descripción de las características energéticas del edificio, envolvente térmica, instalaciones, condiciones normales de funcionamiento y ocupación y demás datos utilizados para obtener la calificación de eficiencia energética del edificio.

e) Calificación de eficiencia energética del edificio expresada mediante la etiqueta que figura en el Anexo II.

f) Descripción de las pruebas, comprobaciones e inspecciones llevadas a cabo durante la ejecución del edificio con la finalidad de establecer la conformidad de la información contenida en el certificado de eficiencia energética con el edificio terminado al que se refiere el artículo 7.2».

Para esta finalidad, la norma mencionada incluye una etiqueta tipo a utilizar incluida en el Anexo II, similar a la utilizada para la certificación de eficiencia energética de electrodomésticos.

También aborda la cuestión de la construcción sostenible la Directiva 2012/27/UE del Parlamento europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, que contempla cuestión de especial interés como la “función ejemplarizante” que deben cumplir los edificios de los organismos públicos, argumentando lo siguiente: *«El ritmo de renovación de edificios tiene que aumentar ya que el parque inmobiliario existente constituye el sector con mayor potencial de ahorro de energía. Además, los edificios son cruciales para alcanzar el objetivo de la Unión de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero entre un 80 % y un 95 % para 2050 respecto a 1990. Los edificios de propiedad estatal representan una parte considerable del parque inmobiliario y tienen una alta visibilidad ante la opinión pública. Por lo tanto conviene fijar un índice anual de renovación de edificios que las Administraciones centrales tengan en propiedad y ocupen con objeto de mejorar su rendimiento energético»*²⁹⁰¹.

Pasando al ordenamiento español, Código Técnico de la Edificación, aprobado por Real Decreto 314/2006, que establece las exigencias básicas a cumplir por todos los edificios, así como sus instalaciones²⁹⁰². Este texto normativo se aplica tanto a las obras de edificación de nueva construcción; como a las de ampliación, modificación, reforma o rehabilitación realizadas en edificios existentes. En nuestro caso, nos interesa el requisito básico denominado *«Ahorro de energía»*, que pretende *«conseguir un uso racional de la energía necesaria para la utilización de los edificios, reduciendo a límites sostenibles su consumo y conseguir asimismo que una parte de este consumo proceda de fuentes de energía renovable, como consecuencia de las características de su proyecto, construcción, uso y mantenimiento»* (artículo 15.1 CTE²⁹⁰³). Para ello, será necesario el cumplimiento de las exigencias contenidas en el Documento Básico HE sobre ahorro de la energía, que contempla cinco modalidades de requisitos²⁹⁰⁴:

- Limitación de demanda energética (HE 1): que fija ciertos requisitos²⁹⁰⁵ en

²⁹⁰¹ Considerando 17.º de la Directiva 2012/27/UE.

²⁹⁰² Evidentemente, estamos obviando el estudio de ciertas normas básicas, viéndonos obligados a sacrificar esta labor por motivos de extensión. Para un estudio más detallado, entre otros, *vid.*: ORTIZ GARCÍA, M.: *La edificación solar*; *op. cit.*, pp. 156 y ss.

²⁹⁰³ Código Técnico de la Edificación.

²⁹⁰⁴ Regulados, por orden de mención, en las secciones I a V del Documento Básico HE del CTE.

²⁹⁰⁵ *«[...] que limite adecuadamente la demanda energética necesaria para alcanzar el bienestar térmico en función del clima de la localidad, del uso del edificio y del régimen de verano y de invierno, así como por sus características de aislamiento e inercia, permeabilidad al aire y exposición a la radiación solar, reduciendo el riesgo de aparición de humedades de condensación superficiales e intersticiales que puedan perjudicar sus características y tratando adecuadamente los puentes térmicos para limitar las pérdidas o ganancias de calor y evitar problemas higrotérmicos en los mismos».*

relación al envolvente, de modo que se limite la demanda energética necesaria para alcanzar el bienestar térmico.

- Rendimiento de las instalaciones térmicas (HE 2): referido a instalaciones térmicas apropiadas que proporcionen el bienestar térmico de sus ocupantes, regulando el rendimiento de las mismas, así como de sus equipos²⁹⁰⁶. Por bienestar térmico, según el propio CTE debemos entender «*condiciones interiores de temperatura, humedad y velocidad del aire establecidas reglamentariamente que se considera producen una sensación de bienestar adecuada y suficiente a sus ocupantes*».
- Eficiencia energética de las instalaciones de iluminación (HE 3): que exige la existencia de instalaciones de iluminación adecuadas a las necesidades de sus usuarios, además de eficaces energéticamente. En este sentido, deben disponer de un sistema de control para ajustar el encendido a la ocupación real de la zona, así como de un sistema de regulación que optimice el aprovechamiento de la luz natural en las zonas que reúnan unas determinadas condiciones.
- Contribución solar mínima de agua caliente sanitaria (HE 4): en los edificios con previsión de demanda de agua caliente sanitaria o de climatización de piscina cubierta, fija mínimos²⁹⁰⁷ a cubrir a través de energía solar térmica (sistemas de captación, almacenamiento y utilización de energía solar de baja temperatura, adecuada a la radiación solar global de su emplazamiento y a la demanda de agua caliente del edificio), siendo posible el establecimiento de valores superiores por las administraciones competentes atendiendo a las características propias de su localización y ámbito territorial. En cualquier caso, tanto para el agua caliente sanitaria como para la climatización de piscinas, la contribución mínima a cubrir mediante energía solar térmica oscila del 30% al 70% variando en función de la demanda energética del edificio y la zona climática²⁹⁰⁸ en que se encuentra situada la construcción.

²⁹⁰⁶ «[...] Esta exigencia se desarrolla actualmente en el vigente Reglamento de Instalaciones Térmicas en los Edificios, RITE, y su aplicación quedará definida en el proyecto del edificio».

²⁹⁰⁷ Para el caso del agua caliente sanitaria, la contribución solar mínima está contenida en las tablas 2.1 (fuente energética de apoyo: gasóleo, propano, gas natural, u otras) y 2.2. (fuente energética de apoyo: electricidad mediante efecto Joule) del artículo 2.1.1., en la Sección IV del Documento Básico HE del CTE.

En cuanto a la climatización de piscinas, habrá que estar a la tabla 2.3. del artículo 2.1.2., en la Sección IV del Documento Básico HE del CTE.

²⁹⁰⁸ El Documento Básico HE del CTE diferencia cinco zonas climáticas, cuya determinación a efectos de la Contribución solar mínima de agua caliente sanitaria, está regulada en el artículo 3.1.2 de la Sección IV del Documento Básico HE del CTE.

- Contribución fotovoltaica mínima de energía eléctrica (HE 5): establece mínimos a cubrir a través de energía solar eléctrica (por procedimientos fotovoltaicos para uso propio o suministro a la red), sin perjuicio de que se establezcan cuantías superiores por las administraciones competentes conforme a características propias de su localización y ámbito territorial. Sin embargo, a diferencia de los imperativos de contribución solar mínima de agua caliente sanitaria, dirigidos en general a edificios de nueva construcción y rehabilitación de edificios existentes de cualquier uso; es importante tener en cuenta que esta exigencia únicamente se destina a determinados tipos de edificios (que además deberán superar ciertos límites²⁹⁰⁹): hipermercados, multitiendas y centros de ocio, naves de almacenamiento, administrativos, hoteles y hostales, hospitales y clínicas, y pabellones de recintos feriales.

También hay que tener en cuenta los dictados del Real Decreto 1027/2007, por el que se aprueba el Reglamento de Instalaciones Térmicas en Edificios, que contiene un enfoque basado en prestaciones u objetivos, de modo que expresa ciertos requisitos a satisfacer por las instalaciones térmicas aunque dejando libertad en cuanto a la selección de una técnica o material, así como a las nuevas tecnologías, viéndose así superado el enfoque tradicional de los reglamentos prescriptivos.

Por último, la construcción sostenible también es objeto de regulación por parte de las Comunidades Autónomas; de hecho, el mismo CTE habla de mínimos de cumplimiento, susceptibles de incremento por éstas. En este sentido, son varias las normas que encontramos atinentes a la construcción sostenible como objeto autónomo de regulación, y no sólo aspectos parciales conexos con ésta. Es el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña que, a través del Decreto 21/2006²⁹¹⁰, regula parámetros de ecoeficiencia²⁹¹¹ en torno a cinco factores (agua, energía, materiales y

²⁹⁰⁹ Los límites por encima de los cuales resulta de aplicación la Sección V del Documento Básico HE del CTE, relativa a contribución fotovoltaica mínima de energía eléctrica son: hipermercados (5.000 m² construidos), multitiendas y centros de ocio (3.000 m² construidos), naves de almacenamiento (10.000 m² construidos), administrativos (4.000 m² construidos), hoteles y hostales (100 plazas), hospitales y clínicas (100 camas), y para pabellones de recintos feriales (10.000 m² construidos).

²⁹¹⁰ Diario Oficial de la Generalitat de Catalunya de 16 febrero 2006, núm. 4574, pág. 7567.

²⁹¹¹ Éstos tienen carácter de mínimos, al respecto es interesante el tenor literal de la Disposición Adicional primera del Decreto que recuerda que «*La aplicación de las disposiciones y requerimientos de este Decreto tienen carácter de mínimos de general cumplimiento en Cataluña, sin perjuicio de mayores requerimientos y condicionantes ambientales que contengan las ordenanzas municipales. Ninguna ordenanza de carácter local podrá reducir, limitar, modificar ni derogar las prescripciones y parámetros del presente Decreto, ya sea de forma parcial, total o temporal*». Queda así perfectamente reflejada la progresiva delimitación de las condiciones aplicables, que de forma subsidiaria se amoldan progresivamente a las singularidades que cada municipio presente.

sistemas constructivos, y residuos), aplicables a edificios destinados a los siguientes usos: vivienda²⁹¹², residencial colectivo (hoteles, pensiones, residencias, albergues), administrativo (centros de la Administración Pública, bancos, oficinas), docente (escuelas infantiles, centros de enseñanza primaria, secundaria, universitaria y formación profesional), sanitario (hospitales, clínicas, ambulatorios y centros de salud), y deportivo (polideportivos, piscinas y gimnasios). También encontramos en la Comunidad Autónoma de Canarias, la Ley 1/2001²⁹¹³, de Construcción de edificios aptos para la utilización de energía solar de Canarias; que al igual que en el caso de la norma catalana, también resulta aplicable a edificios destinados a vivienda pero restringe su aplicación al agua caliente sanitaria, obviando la imposición de una contribución mínima de energía solar fotovoltaica como sí prevé el CTE para otros ámbitos²⁹¹⁴.

Por último, también en el ámbito local tiene cabida la construcción sostenible, cada vez son más los municipios que cuentan con ordenanzas solares a través de las que regulan los sistemas de captación y aprovechamiento de la energía procedente de esta fuente²⁹¹⁵.

En suma, a la luz de la normativa examinada, los dictados de la eficiencia energética no se proyectan exhaustivamente a través de regulaciones de mandato y control, sino que existe un cierto margen para el recurso a otros instrumentos. Aunque en el sector residencial se potencia la utilización de energía solar térmica, la eléctrica queda relegada a un segundo plano, y por *ende* se ven perjudicados los beneficios derivados de la conexión a red. A la vista de este planteamiento, los ejes de acción sobre los que podría proyectarse la instrumentalización mecanismos extrafiscales son el fomento de la energía solar eléctrica en sectores difusos como el residencial, así como

²⁹¹² A pesar de que el ámbito de aplicación de este Decreto catalán contempla el sector de las viviendas, no exige una contribución fotovoltaica mínima de energía eléctrica, siguiendo así la tónica del CTE. Por tanto, vemos que nuevo este ámbito escapa a imperativos ambientales en este sentido.

²⁹¹³ Boletín Oficial de Canarias 30 mayo 2001, núm. 67, pág. 6660.

²⁹¹⁴ La norma canaria resulta mucho más parca que la catalana, se limita a la exigencia de preinstalación de instalaciones aptas para la producción, acumulación, almacenamiento y utilización de agua caliente para uso sanitario mediante energía solar térmica. Habida cuenta de las extraordinarias condiciones solares con que cuenta el archipiélago, quizás sería recomendable incrementar la contribución mínima de energía solar fotovoltaica en una línea similar a la técnica legislativa seguida por la Comunidad Autónoma catalana; no obstante, respecto a esta posibilidad ya el CTE clasifica las islas como zona climática V atendiendo a su óptima condición solar.

²⁹¹⁵ Se puede encontrar un análisis del caso madrileño en: INSTITUTO PARA LA DIVERSIFICACIÓN Y EL AHORRO DE LA ENERGÍA: *La ordenanza solar térmica de Madrid: implantación y resultados*; Instituto para la Diversificación y el Ahorro de la Energía, Madrid, 2006.

especialmente la modalidad de conexión a red, por los beneficios que conlleva en términos de eficiencia energética. Por otra parte, el CTE que hemos examinado parte de mínimos, quedando así circunscrito un cierto margen de mejora en torno al que igualmente es posible actuar, con el objetivo de incentivar las actuaciones ecológicamente óptimas.

4 Posibilidades tributarias municipales ante el problema medioambiental

La situación de las Entidades locales en materia de tributación medioambiental ha sido descrita como el resultado de la asimetría entre competencias materiales e instrumentos fiscales en su proyección sobre dicho ámbito²⁹¹⁶. Esta situación adquiere perfiles aún más complicados si tenemos en cuenta algunas importantes fuentes de ingresos de las siempre maltrechas haciendas locales han estado vinculados a actividades con especial impacto ambiental como las urbanísticas²⁹¹⁷; y que viéndose éstos minorados, algunas Entidades locales han encontramos en las determinadas tecnologías correspondientes a las energías renovables nuevos yacimientos de ingresos con los que paliar en la medida de lo posible su deficitaria situación financiera²⁹¹⁸. *A fortiori*, desde la óptica del gasto público se ha destacado igualmente el importante papel de la Administración local, situación que invita aún más a la búsqueda de fuentes de ingresos²⁹¹⁹.

Con carácter preliminar procede preguntarse el anclaje competencial que puedan encontrar estos mecanismos extrafiscales, situación que recientemente ha sido objeto de modificaciones a través de la importante Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. En este sentido, se advierte de las disfuncionalidades generadas por el reparto competencial trazado por la LRBRL, tales como supuestos de concurrencia competencial con entre varias Administraciones Públicas, duplicidad de prestaciones de servicios, o incluso prestaciones de servicios sin título competencial específico. Más en concreto, se subraya la existencia de dos

²⁹¹⁶ GARCÍA-MONCÓ, A. M.: "La tributación medioambiental en el ámbito municipal" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 371.

²⁹¹⁷ PUIG VENTOSA, I. Y CITLALIC GONZÁLEZ, A.: "Haciendas locales y medio ambiente: situación y posibles reformas" en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, p. 116 y 117.

²⁹¹⁸ LUCAS DURÁN, M.: "Energías renovables y fiscalidad local" en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*; Bosch, Barcelona, 2012, p. 362.

²⁹¹⁹ DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M.; LÓPEZ DEL PASO, R. Y RUEDA LÓPEZ, N.: "Un análisis comparado del gasto público autonómico", *Colección mediterráneo Económico: Un balance del estado de las Autonomías*; núm. 10, 2006, p. 266.

consecuencias: la difusa responsabilidad de los gobiernos locales y cierta disfuncionalidad del modelo competencial y las haciendas locales, situación ésta que hemos mencionado *ut supra*. Pues bien, el renovado art. 25.2 LRBRL contempla competencias propias para el municipio, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en materia de: «Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística. Protección y gestión del Patrimonio histórico. Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera. Conservación y rehabilitación de la edificación», «Medio ambiente urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas», «Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales» o «Protección de la salubridad pública». Además, el legislador opera una significativa supresión del art. 28 LRBRL cuyo tenor literal rezaba: «Los Municipios pueden realizar actividades complementarias de las propias de otras Administraciones públicas y, en particular, las relativas a la educación, la cultura, la promoción de la mujer, la vivienda, la sanidad, y la protección del medio ambiente».

Pues bien, sin obviar las consecuencias derivadas de esta redistribución competencial en pos de la coherencia del sistema tributario, cuyas implicaciones no podemos exponer por motivos de economía expositiva, por nuestra parte, nos focalizaremos sobre el elenco de medidas contempladas en sede legislativa; no obstante, desde una óptica prospectiva advertimos que esta remodelación debería alcanzar la batería de minoraciones extrafiscales contempladas en sede del TRLRHL. Observando el elenco de medidas de naturaleza extrafiscal obrantes en la legislación tributaria local, se ha subrayado²⁹²⁰ el impulso que supuso la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, a efectos del diseño de una política fiscal ambiental local con ciertos límites. Como resultado, se ha esbozado una fiscalidad medioambiental local vertebrada sobre los principios de suficiencia del art.142 CE, de subsidiariedad y de coordinación enraizado en el principio de lealtad institucional consagrado constitucionalmente²⁹²¹.

En cualquier caso, se han denunciado las limitadas posibilidades de los municipios en materia de tributación medioambiental al trasluz de la escasa presencia de ésta en el TRLRHL²⁹²², que dejando al margen el caso de las tasas, en el caso de los

²⁹²⁰ ADAME MARTÍNEZ, F. D.: "La fiscalidad ambiental en el ámbito local" en *La función tributaria local*; El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2012.

²⁹²¹ En observación de GARCÍA-MONCÓ en "La tributación medioambiental en el ámbito municipal", *op. cit.*, p. 370.

²⁹²² GALAPERO FLORES, R.: "Tributación medioambiental en el ámbito de las Haciendas locales", *Nueva*

impuestos tienen que optar por inyectar la finalidad ambiental a través de las previsiones de minoraciones tributarias extrafiscales²⁹²³ de suerte que en ocasiones de generan ciertas anomalías que abordaremos en un momento posterior de nuestro discurso. En este sentido, se ha propuesto por algún autor la necesidad de aumentar la vías de expresión de la tributación medioambiental por parte de las Entidades locales, incluso mediante el establecimiento de recursos propios o través de recargos sobre tributos autonómicos o estatales²⁹²⁴, así como la necesidad de coordinar la actuaciones de todas las administraciones en pos de una política en materia medioambiental que resulte eficaz²⁹²⁵.

Por último, antes de comenzar a analizar los diferentes tributos locales, hacer somera mención a algún tributo de interés en el ámbito estatal, obviando por motivos de extensión una exposición general sobre la cuestión²⁹²⁶. Nos estamos refiriendo al Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, cuyo hecho imponible está constituido por «*la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico*». A efectos de las consecuencias sobre la construcción sostenible, aunque no es el eje principal de nuestro discurso, nos permitiremos la licencia de traer un extracto de la contestación a la Consulta vinculante V0321-14, de 10 de febrero de 2014, que expresa:

«Si la generación de energía eléctrica y su incorporación a la red de transporte o distribución del sistema eléctrico, se ubican como punto de partida de la imposición, la primera consecuencia a señalar es que no están sometidas al IVPEE, las retribuciones derivadas de producción eléctrica que no se incorpora a la red de transporte o distribución del sistema eléctrico, y no es objeto de la

Fiscalidad; núm. 9, 2003. PUIG VENTOSA, I. Y CITLALIC GONZÁLEZ, A.: “Haciendas locales y medio ambiente: situación y posibles reformas”, *op. cit.*, p. 116.

²⁹²³ ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “La fiscalidad ambiental en el ámbito local”, *op. cit.*

²⁹²⁴ GARCÍA-MONCÓ, A. M.: “La tributación medioambiental en el ámbito municipal”, *op. cit.*, p. 373.

²⁹²⁵ GARCÍA-MONCÓ, A. M.: “La tributación medioambiental en el ámbito municipal”, *op. cit.*

²⁹²⁶ A título de ejemplo, se puede encontrar una exposición esquemática en LASARTE LÓPEZ, R. Y DÍAZ RAVN, N.: “Algunas cuestiones sobre la fiscalidad de la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables” en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011.

medición necesaria (en barras de central) para la liquidación de la energía y de los servicios asociados, conforme a las normas de aplicación del régimen económico de las actividades de dicho sistema.

Tal es el caso de la energía eléctrica que circula mediante la utilización de una línea directa desde la central de un productor desconectado de la red de transporte o distribución a un consumidor bajo el esquema de “línea directa”, a que hace referencia el artículo 42 de la Ley 24/2013, del Sector Eléctrico, y el capítulo III del Título IV del Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre, por el que se regulan las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica (BOE de 27 de diciembre),

También sería el caso de la electricidad entregada por un productor cogenerador a un consumidor asociado mediante una “línea interior”, que no tenga la consideración de “línea directa”. En este último supuesto, está sometida al IVPEE la retribución que corresponda a los excedentes de electricidad no consumidos, que ha de ser la energía que se incorpora al sistema eléctrico a través de la red de transporte o distribución. Pero si el productor vierte al sistema eléctrico una cantidad superior a la energía excedente (entendida como energía eléctrica producida por él menos energía eléctrica consumida por el consumidor asociado), para lo que sería necesario satisfacer en parte las necesidades de consumo del consumidor asociado mediante la adquisición de energía eléctrica en el mercado, está sometida al IVPEE la retribución correspondiente a toda la energía que se incorpore al sistema eléctrico».

No obstante, al margen de este tratamiento fiscal favorable, tras la reforma operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, entre otras, se contempla un renovado Impuesto Especial sobre la Electricidad cuya naturaleza describe como sigue «*el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos*»²⁹²⁷. Se contempla como supuesto de no sujeción «*el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW) de la energía eléctrica producida por ellos mismos*»²⁹²⁸, en referencia a las instalaciones de producción de energía eléctrica de pequeña potencia reguladas por el Real Decreto 1699/2011, de 18 de noviembre, con el objeto de fomentar el desarrollo de energías renovables en viviendas y PYMES.

²⁹²⁷ Art. 89 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

²⁹²⁸ Art. 93 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Igualmente, hacer mención al art. 9.3 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, que establece lo siguiente:

«Todos los consumidores sujetos a cualquier modalidad de autoconsumo tendrán la obligación de contribuir a los costes y servicios del sistema por la energía autoconsumida, cuando la instalación de generación o de consumo esté conectada total o parcialmente al sistema eléctrico.

Para ello estarán obligados a pagar los mismos peajes de acceso a las redes, cargos asociados a los costes del sistema y costes para la provisión de los servicios de respaldo del sistema que correspondan a un consumidor no sujeto a ninguna de las modalidades de autoconsumo descritas en el apartado anterior.

El Gobierno podrá establecer reglamentariamente reducciones en dichos peajes, cargos y costes en los sistemas no peninsulares, cuando las modalidades de autoconsumo supongan una reducción de los costes de dichos sistemas».

En este sentido, hacer mención a la polémica Propuesta de Real Decreto por el que se establece la regulación de las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo, cuyo art. 16 contempla un “peaje de respaldo” definido como *«el pago a realizar por la función de respaldo que el conjunto del sistema eléctrico realiza para posibilitar la aplicación del autoconsumo»*, argumentándose en la Exposición de motivos lo siguiente:

«[...] es necesario tener en cuenta que en el precio que pagan los consumidores, cuando adquieren electricidad en el mercado, se incluyen una serie de costes que tienen por objetivo retribuir tanto el respaldo que requiere el sistema para garantizar el balance entre generación y demanda en el horizontal diario y en tiempo real, como la capacidad necesaria para dicho equilibrio a medio y largo plazo.

En el caso de un consumidor que pudiera estar acogido a una modalidad de autoconsumo, cuando su red se encuentre conectada al sistema, éste se beneficiará del respaldo que le proporciona el conjunto del sistema, aun cuando esté autoconsumiendo electricidad producida por su instalación de generación asociada, al contrario de lo que ocurriría si este consumidor se encontrara eléctricamente aislado del sistema eléctrico.

Lo anterior justifica que los consumidores acogidos a modalidades de autoconsumo, tengan que hacer frente, al igual que el resto de consumidores, a los costes del sistema eléctrico, incluyendo aquellos necesarios para financiar las tecnologías de respaldo. A estos efectos, se crea un precio denominado peaje de respaldo que deben satisfacer estos consumidores por la energía suministrada

directamente por la instalación de generación asociada y que tiene por objeto cubrir esos costes».

Habida cuenta que no podemos entrar a valorar esta propuesta por motivos de extensión, pasamos a abordar el tratamiento tributario local de la construcción sostenible.

4.1 Tasas

Aunque nos focalizaremos sobre la modalidad tributaria de los impuestos en su aplicación sobre la construcción sostenible en el sector residencial como objeto de nuestro discurso, no podemos obviar hacer mención al caso de las tasas. Las posibilidades medioambientales de las tasas han sido generalmente aplaudidas²⁹²⁹, aunque alguna voz subraya especialmente el inconveniente que suponen las limitaciones en la determinación de la cuota tributaria²⁹³⁰.

Las tasas constituyen uno de los recursos de las entidades locales (art. 2.1.b TRLRHL), cuyo hecho imponible está constituido por «*la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos*»²⁹³¹. Como es sabido, esta norma contempla sendos listados de posibles tasas en relación a los supuestos de supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local (art. 20.3 TRLRHL) y por la prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local (art. 20.4 TRLRHL); que en ambos casos tienen carácter abierto. Con afán clasificatorio, traemos a nuestro discurso la taxonomía de tasas medioambientales propuesta por algunos autores²⁹³², que diferencian entre: tasas por la prestación de servicios públicos medioambientales, tasas ambientales por el aprovechamiento especial del dominio público municipal y tasas por actuaciones administrativas de tolerancia ambiental.

²⁹²⁹ Entre otros, ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “La fiscalidad ambiental en el ámbito local”, *op. cit.*. RUIBAL PEREIRA, L. Y SERRANO ANTÓN, F.: “Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las haciendas locales”, *op. cit.*, p. 548.

²⁹³⁰ CARPIZO BERGARECHE, J.: “Hacia una reforma ambiental de la Tributación Local” en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.

²⁹³¹ Art. 20.1 TRLRHL.

²⁹³² RUIBAL PEREIRA, L. Y SERRANO ANTÓN, F.: “Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las haciendas locales”, *op. cit.*, p. 563 y 564.

En observancia del enfoque local del presente trabajo, no estudiaremos una de las tasas más características de la construcción sostenible que es la derivada a la inscripción en el correspondiente registro de los certificados de eficiencia energética en su ámbito territorial con el fin de dar cumplimiento a las exigencias de información que establece la Directiva 2010/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010, relativa a la eficiencia energética de los edificios, con la finalidad de facilitar las labores de inspección y control técnico y administrativo²⁹³³. *Exempli gratia*, recientemente se han creado la Tasa 19.12 por tramitación de los certificados de eficiencia energética de edificios²⁹³⁴ en la Comunidad autónoma de La Rioja²⁹³⁵. No obstante, no profundizaremos más en este gravamen porque escapa al análisis desde una perspectiva local que estamos abordando.

Se ha subrayado la posibilidad con que cuentan las Entidades locales para el establecimiento de tasas por la intervención, tolerancia y certificación por parte de la Administración para el caso de actividades de edificación, uso del suelo, vías públicas y

²⁹³³ Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

²⁹³⁴ «Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible de esta tasa la tramitación del certificado de eficiencia energética de edificios, bien sea de oficio o a instancia de parte.

Sujetos pasivos

Son sujetos pasivos de esta tasa:

Los propietarios o promotores de edificios de nueva construcción o de partes de los mismos.

Los propietarios o promotores de edificios existentes o de partes de los mismos.

Devengo.

La tasa se devengará en el momento de solicitud del servicio.

Cuando el servicio se preste de oficio por la Administración o en aquellos casos en que por su complejidad no sea posible la liquidación de la tasa en el momento mismo de producirse el devengo, de acuerdo con lo dispuesto en el número anterior, la Administración, previa valoración del hecho imponible, practicará la subsiguiente liquidación, que deberá ser debidamente notificada al interesado, con expresión de los plazos para su pago voluntario.

Tarifas.

La tarifa será de 18 euros por la tramitación de cada certificado».

²⁹³⁵ Art. 29.Noveno de la Ley riojana 13/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2014.

medio ambiente, aunque se advierte su finalidad eminentemente recaudatoria²⁹³⁶. Igualmente, se ha mencionado el caso de las tasas por expedición, tramitación de documentos urbanísticos, licencias urbanísticas y prestación de servicios urbanísticos a efectos de su redimensión ambiental, de suerte que podrían establecer prescripciones de especial incidencia sobre la construcción sostenible²⁹³⁷. Podemos mencionar otras tasas de interés respecto de la construcción sostenible que no abordaremos para ceñirnos al caso de los impuestos; no obstante, a título de ejemplo, el art. 12.D de la Ordenanza fiscal núm. 17.2 reguladora de la Tasa por prestación de servicios de tratamiento y eliminación de residuos urbanos establece que: «*En el caso de calderas centrales de agua caliente o de calefacción, que utilicen como combustible biomasa, será de aplicación la tarifa prevista en el epígrafe 8.2 del Anexo, para 2 viviendas, independientemente del número real de viviendas suministradas*».

Es importante advertir que las Entidades locales pueden establecer tasas por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local (art. 2.1.b) TRLRHL), condición ésta a tener en cuenta en relación con la reforma operada por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local antes aludida.

4.2 Impuesto sobre Actividades Económicas

El art. 59 TRLRHL enumera entre los recursos de municipios dos modalidades de impuestos; obligatorios, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica; y potestativos, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Por nuestra parte, en observancia del objeto de nuestro discurso, expondremos brevemente el Impuesto sobre Actividades Económicas para centrarnos después sobre el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y finalmente, abordar también en síntesis los problemas que comparten sus minoraciones tributarias con las obrantes en relación al Impuestos sobre Bienes Inmuebles. En definitiva, nos interesa subrayar las anomalías patentes en estas reducciones tributarias y su valoración desde la perspectiva del canon de constitucionalidad que expusimos en el capítulo precedente.

Pues bien, el hecho imponible del IAE está constituido por «*el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan*

²⁹³⁶ RUIBAL PEREIRA, L. Y SERRANO ANTÓN, F.: “Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las haciendas locales”, *op. cit.*, p. 565 y 566.

²⁹³⁷ *Ibidem*, p. 566.

o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto»²⁹³⁸, apuntándose que «Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»²⁹³⁹. En relación a la sujeción del autoconsumo resulta de interés la aclaración formulada por la Consulta vinculante de 20 de mayo de 2005, V0919-05, que expresa que «El consultante obtiene energía eléctrica procedente de una instalación de placas solares fotovoltaicas, que no sólo se utiliza para el consumo propio, sino que también se utiliza para suministrar el excedente a la Red, constituyendo dicho suministro la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios, en los términos del artículo 79.1 del texto refundido y, por tanto, supone la realización del hecho imponible del impuesto y la sujeción al mismo», por consiguiente, en condiciones de inyección a la red estaríamos ante dicha ordenación por cuenta propia integrándose el hecho imponible del impuesto local.

Dicha resolución apunta además que la producción de energía eléctrica mediante placas fotovoltaicas está incluida en el Epígrafe 151.4 "Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc."²⁹⁴⁰. Valorando en consecuencia las tarifas aplicables en estos supuestos, en comparación con las correspondientes a la energía termoeléctrica tradicional, se han denunciado las altas tarifas aplicables a las primeras, de suerte que las bonificaciones que después exponemos a lo sumo equipararían la situación en que se encuentran las energías renovables²⁹⁴¹.

También es importante tener en cuenta las exenciones que pudieran resultar aplicables al sector residencial, al respecto, el art. 82.1.c) TRLRHL contempla una exención a favor de las personas físicas que en relación a la instalación de placas fotovoltaicas aplica la Consulta vinculante de 20 de mayo de 2005, V0919-05 tanto en relación al autoconsumo como en el supuesto de venta de la energía eléctrica excedente a la red. Una cuestión adicional es el tratamiento que recibiría las comunidades de

²⁹³⁸ Art. 78.1 TRLRHL.

²⁹³⁹ Art. 79.1 TRLRHL.

²⁹⁴⁰ También en la Consulta vinculante de 6 de Febrero de 2009, V0215-09; y la Consulta de 4 de octubre de 2004, 1844-04.

²⁹⁴¹ LUCAS DURÁN, M.: "Energías renovables y fiscalidad local", *op. cit.*, p. 385.

bienes que cuenten con estos dispositivos, invocándose²⁹⁴² en este caso la exención establecida en sede del precepto citado a favor de *«Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros».*

Pasando a las bonificaciones, resulta de obligada mención la introducida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, con el siguiente tenor literal:

«Una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que:

Utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración.

A estos efectos, se considerarán instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables. Se considerarán sistemas de cogeneración los equipos e instalaciones que permitan la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil.

Realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal.

Establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.

La bonificación se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren el apartado 1 de este artículo y los párrafos a) y b) anteriores».

Como se puede observar, es necesario acudir al correspondiente Plan de Fomento de las Energías Renovables para concretar las instalaciones bonificadas, en este caso del período 2011-2020.

Se trata de una bonificación potestativa cuyos aspectos sustantivos vienen

²⁹⁴² *Ibidem*, p. 384.

determinados por la correspondiente ordenanza fiscal en virtud del art. 83.3 TRLRHL²⁹⁴³. Al respecto, examinando diferentes ordenanzas fiscales de los ayuntamientos no es difícil encontrar precisiones de especial interés: en el caso de Zaragoza²⁹⁴⁴, se excluye la aplicación de la bonificación cuando la instalación para el aprovechamiento de las energías renovables o cogeneración sea obligatoria según la normativa de aplicación o cuando su entrada en funcionamiento haya sido anterior al año 2012, viéndose así limitados sus efectos para adecuar la minoración tributaria a la finalidad pretendida; en el caso de Bilbao²⁹⁴⁵, se contempla su aplicación en el periodo impositivo siguiente a la fecha de implantación de las instalaciones en cuestión; o el caso de Salamanca, que concreta ciertas tecnologías que bonifica²⁹⁴⁶.

4.3 Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Encontramos la primigenia referencia a este impuesto en el Proyecto de Ley de Financiación de las Haciendas Locales de 1985²⁹⁴⁷ que apuntaba la introducción de un

²⁹⁴³ «La ordenanza fiscal correspondiente especificará los restantes aspectos sustantivos y formales a que se refiere el apartado anterior. Entre otras materias, la ordenanza fiscal determinará si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente».

²⁹⁴⁴ Art. 8.2.d) de la Ordenanza fiscal núm. 3, del Impuesto sobre Actividades Económicas.

²⁹⁴⁵ Art. 7.4 de la Ordenanza fiscal núm. 3, del Impuesto sobre Actividades Económicas.

²⁹⁴⁶ Art. 5.3.B).1 de la Ordenanza fiscal núm. 4, del Impuesto sobre Actividades Económicas, que establece que:

«Al objeto de aplicación de esta bonificación se considerarán como sistemas, instalaciones o equipos de aprovechamiento de energías renovables o de cogeneración aquellos que, estando establecidos en el Plan de Fomento de las Energías Renovables, estén destinados o puedan ser instalados en un entorno fundamentalmente urbano y con adecuación a las normas urbanísticas del municipio y, en concreto:

- *Instalaciones para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la biomasa.*
- *Plantas para el tratamiento de residuos biodegradables procedentes de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.*
- *Plantas de transformación de aceites usados para su transformación en biocarburantes como son el biodiesel o bioetanol.*
- *Instalaciones para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.*
- *Equipos e instalaciones que permiten la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil.*

A la pertinente solicitud se adjuntará el proyecto de la ejecución material de la instalación o equipo de aprovechamiento de energía renovable.

Antes de emitirse la correspondiente resolución, se instará a la dependencia municipal competente en materia de medio ambiente para que evacue un informe técnico acerca de la idoneidad de las instalaciones o equipos y su correspondencia con los supuestos previstos en el Plan de Fomento de las Energías Renovables».

²⁹⁴⁷ Según apunta VALDIVIESO FONTÁN en *La fiscalidad del urbanismo e inmobiliaria: imposición directa*

nuevo tributo que será fuente de controversias por motivos de diversa índole que han sido objeto de tratamiento por la doctrina científica y jurisprudencial²⁹⁴⁸. La regulación de este impuesto local ha sido objeto de diversas modificaciones, entre otras, las operadas por la Ley 51/2002, de reforma de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, a través de la que se inyectan fines de carácter medioambiental sobre los que después volveremos; o la más reciente, operada por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, con causa en el proceso de liberación a instancia de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios del mercado interior²⁹⁴⁹.

Nos encontramos ante una figura sin antecedentes en el Derecho comparado²⁹⁵⁰ que, a mayor abundamiento, encuentra origen en la discutible práctica por parte de algunos municipios de cuantificar las tasas por expedición de licencia de obras mediante la aplicación de un porcentaje sobre el coste fijado en el presupuesto. De este modo, el coste de la construcción se convertía en base imponible, obviándose así la cuantía del coste del servicio, consistente en este caso en la tramitación y concesión de la correspondiente licencia urbanística²⁹⁵¹.

El hecho imponible del impuesto está constituido según el art. 100.1 TRLRHL por «*la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de*

e indirecta, tributación local y otras exacciones urbanísticas; Comares, Granada, 2006, p. 639.

²⁹⁴⁸ Entre otros: COLLADO YURRITA, M. A.: "El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas cuestiones controvertidas", *Tributos locales*; , 2002. SIMÓN ACOSTA, E.: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *Revista de Hacienda Autónoma y Local*; núm. 57, 1989, p. 360 y ss.

²⁹⁴⁹ Se pueden encontrar diversos trabajos que abordan de forma especialmente interesante esta cuestión, entre otros: ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "Las repercusiones tributarias de la Directiva de servicios en el ámbito local", *Cuadernos de derecho local*; núm. 23, 2010. RANCAÑO MARTÍN, M. A.: "Incidencia en el ámbito tributario local del proceso de liberalización de la actividad económica", *Crónica Tributaria*; núm. 147, 2013. Nosotros también hemos abordado esta cuestión en: ROMERO ABOLAFIO, J. J.: "El impacto de la Directiva de Servicios en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *Tributos Locales*; núm. 114, 2014.

²⁹⁵⁰ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras" en *La reforma de las Haciendas Locales*, t. I; Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 27.

²⁹⁵¹ Esta situación ha sido denunciada por nuestra doctrina, entre otros, por: MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras" en *Los tributos locales*; Civitas, Pamplona, 2005, p. 485. También por la jurisprudencia, en Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 12 de julio de 1993, y de Cataluña de 20 de noviembre de 1991, según apunta VALDIVIESO FONTÁN, M. J.: *La fiscalidad del urbanismo e inmobiliaria: imposición directa e indirecta, tributación local y otras exacciones urbanísticas*, op. cit., p. 640.

obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición». En este tenor literal se han diferenciado dos componentes cuya concurrencia ocasionaría el nacimiento de la obligación tributaria²⁹⁵²: de una parte, el presupuesto fáctico delimitado por la realización de cualquier instalación, construcción u obra dentro del término municipal; y de otra parte, el presupuesto jurídico delimitado por la exigencia de licencia de obras o urbanística, o habida cuenta del renovado dictado del precepto, presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

Una de las cuestiones objeto de discusión es la capacidad económica gravada por el ICIO, planteándose diferentes tesis como: la derivada del ejercicio de una actividad empresarial, puesto que la realización de construcciones, instalaciones y obras, está vinculada al ejercicio de una actividad económica, como es la construcción²⁹⁵³; que recae sobre las mejoras o plusvalías incorporadas a la propiedad inmobiliaria como resultado de las obras realizadas, o sobre las nuevas propiedades urbanas²⁹⁵⁴; que estamos ante un gravamen sobre las rentas utilizadas en la adquisición de un bien²⁹⁵⁵; o se ha precisado que, en definitiva, grava al propietario de las construcciones, instalaciones y obras²⁹⁵⁶.

En cuanto a la delimitación de los sujetos pasivos, el artículo 101 TRLRHL establece dos modalidades de sujetos pasivos²⁹⁵⁷: contribuyentes y sustitutos; regulados

²⁹⁵² ÁLVAREZ ARROYO, FRANCISCO: "Cuestiones actuales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras" en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*; Bosch, Barcelona, 2012, p. 430.

²⁹⁵³ POVEDA BLANCO, F.: "Los impuestos municipales en España, pasado y presente" en *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*; Dykinson, Madrid, 2005, p. 352. En el mismo sentido, SIMÓN ACOSTA, E.: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *op. cit.*, p. 359.

²⁹⁵⁴ AGÜLLO AGÜERO, A.: "El impuesto inmobiliario en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales" en *Ponències del Seminari de Dret Local, Segona edició (Curs 89-90)*; Ayuntamiento de Barcelona, p. 29.

²⁹⁵⁵ CORS MEYA, F. X.: "Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras" en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 841.

²⁹⁵⁶ CHECA GONZÁLEZ, C.: "La transgresión de los principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales", *Impuestos*; II, 1991, p. 279.

²⁹⁵⁷ Nuestro tratamiento de la cuestión se limitará a aportar las notas más esenciales en relación al ICIO. Para un estudio detallado sobre los sujetos pasivos en el ICIO, *vid.* TOVILLAS MORÁN, J. M.: "Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en el caso de los contratos públicos"; *Tributos Locales*, 2008.

respectivamente en los apartados primero y segundo de dicho precepto. Conforme al artículo 101.1 TRLRHL «son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla», aclarando a continuación que se reputará por dueño «quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización», dictado éste que constituyen la respuesta a una demanda planteada desde la doctrina científica que denunció la deficiente legislativa preexistente²⁹⁵⁸. No obstante, resulta de interés la postura de algún autor que subraya²⁹⁵⁹ que lo importante no es quién sufrague el coste, sino quien decida, programe, encargue y por supuesto, financie la realización de las obras sujetas a gravamen.

Respecto a los supuestos de sustitución, se contempla que «En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras»; uno de los aspectos más destacados sobre este precepto ha sido el fundamento de este sujeto pasivo sustituto, siendo compartido por doctrina y jurisprudencia que no es otro que facilitar la gestión del tributo, mediante la inmediata identificación de un interlocutor al que dirigirse el Ayuntamiento impositor²⁹⁶⁰. Este apunte puede observarse con especial claridad en el supuesto de sustitución relativo al solicitante de la licencia urbanística o la presentación de declaración responsable o comunicación previa, con la salvedad de las obras que

²⁹⁵⁸ Entre otros, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*; Colex, Madrid, 2001, p. 116 y ss. SIMÓN ACOSTA, E.: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *op. cit.*, p. 365 y ss.

²⁹⁵⁹ ÁLVAREZ ARROYO, F.: “El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras” en *Tributos Locales*; Edersa, Pamplona, 2002, p. 151. Esta opinión ha sido valorada positivamente por un sector de autores, como: MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *op. cit.*, p. 555. VALDIVIESO FONTÁN, M. J.: *La fiscalidad del urbanismo e inmobiliaria: imposición directa e indirecta, tributación local y otras exacciones urbanísticas*, *op. cit.*, p. 676.

²⁹⁶⁰ Sin ánimo de exhaustividad, vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras”, *op. cit.*, p. 27. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *op. cit.*, p. 542 y 542.

La jurisprudencia explícita idéntica conclusión, *exempli gratia*, la STSJ de Madrid de 28 de mayo de 1996 expresa: «con tan variopinta enumeración se pone de manifiesto la intención del legislador, que no es otra que la de buscar a un sujeto pasivo responsable a quien, de una manera fácil e inmediata, se puede exigir el pago de la liquidación sin perjuicio de las recíprocas y posteriores reclamaciones a que pueda haber lugar».

prescindan de éstas.

Pasando a la cuantificación del tributo, la base imponible del ICIO está determinada conforme al artículo 102 TRLRHL por *«el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella»*; además, el legislador contempla ciertos conceptos que excluye: *«el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material»*. Conforme al art. 102.2 como resultado de aplicar sobre esta cuota el correspondiente tipo de gravamen se obtendría la cuota del impuesto.

Antes de abordar la presencia de la finalidad medioambiental en el ICIO, subrayar además que uno de los aspectos característicos del tributo es de acuerdo con el artículo 103.1 TRLRHL su aplicación a través de dos momentos esenciales²⁹⁶¹: en primer lugar, la “liquidación provisional a cuenta”²⁹⁶² que se produce *«cuando se conceda la licencia preceptiva o, cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra»*. En segundo lugar, la “liquidación definitiva”, consistente en la modificación de la mal llamada²⁹⁶³ *«base imponible»* tras la finalización de la construcción, instalación u obra, teniendo en cuenta su coste real y efectivo y mediante la oportuna comprobación administrativa.

4.3.1 El caso de las instalaciones de energías renovables

De acuerdo con cierta línea jurisprudencial cuyas implicaciones no abordaremos por motivos de economía expositiva, deben integrarse en la base imponible del ICIO las partidas relativas a materiales y mano de obra necesarios para la materialización de la

²⁹⁶¹ Para una exposición detallada sobre el acto de liquidación, a partir de una liquidación provisional y otra definitiva, *vid.* CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas” en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*; Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

²⁹⁶² En palabras de BARNUEVO FABO: “Aunque el legislador denomina liquidación al acto en virtud del cual se hace exigible este pago, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en señalar que constituye en realidad un ingreso a cuenta de la obligación futura que se devengará en el momento de iniciarse las obras y se cuantificará en el momento de su finalización”. “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *op. cit.*, p. 585.

²⁹⁶³ Habida cuenta que, como hemos expresado, para la doctrina la liquidación provisional responde a la naturaleza de un ingreso a cuenta.

correspondiente construcción, instalación u obra, así como también aquellos gastos relacionados con los elementos inseparables de la obra e integrantes del proyecto²⁹⁶⁴. Sobre la base de esta elaboración, resulta especialmente problemático el tratamiento dispensado a las instalaciones de energías renovables, cuestión ésta surgida a colación de las instalaciones vinculadas a las energías renovables, como obras o instalaciones de parques eólicos o energía solar²⁹⁶⁵.

El tratamiento que reciben estas instalaciones a efectos de la base imponible del ICIO se ha planteado en las consultas vinculantes a la Dirección General de Tributos de 7 de septiembre de 2007 y 4 de febrero de 2008; respondiendo que *«Los equipos necesarios para la captación de la energía solar y su transformación en energía eléctrica (módulos fotovoltaicos, seguidores e inversores) son indispensables para el funcionamiento del parque solar, sin ellos el parque no podría alcanzar su objetivo que es la producción de energía. Estos equipos forman parte del proyecto para el que se solicitó y obtuvo, en su caso, la licencia de obras o urbanística. La entidad consultante debió solicitar al ayuntamiento competente la licencia para la construcción e instalación concreta de un parque de energía solar y no cualquier otra construcción, instalación u obra. Los equipos se incorporan a la instalación del parque con vocación de permanencia, se enclavan en el suelo previamente cimentado»*; por tanto *«forma parte de la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía solar que cumplan los requisitos indicados anteriormente, como parte integrante del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra»*.

Pasando al tratamiento jurisprudencial de la cuestión hacer mención a la STS de 14 de mayo de 2010 dictada en el marco de un recurso de casación en interés de ley que diferencia dos aspectos a abordar: de una parte, el examen sobre si sus elementos constituyen equipos susceptibles de un funcionamiento autónomo y requieren de la solicitud de licencia urbanística, o bien, si son inseparables de la obra integrándose con vocación de permanencia; de otra parte, analiza el régimen jurídico aplicable para comprobar si al margen de las correspondientes autorizaciones contempladas por la legislación sectorial, exigen de otorgamiento de una licencia urbanística. Sobre la primera cuestión, tras repasar las definiciones de “parque eólico” procedentes de la

²⁹⁶⁴ BANACLOCHE PALAO, C.; D’OCÓN ESPEJO, A. Y GARCÍA ARANDA, E.: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras” en *Tributos locales y autonómicos*; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007, p. 232. Estas autoras citan las SSTS de 5 de octubre de 2004 y 14 de febrero de 2003. Además, se puede encontrar un análisis pormenorizado en: CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, 6ª ed.; El Consultor de los Ayuntamientos y de los juzgados, Madrid, 2007, p. 232 y ss.

²⁹⁶⁵ Se puede encontrar un interesante estudio monográfico sobre esta cuestión en: ADAME MARTÍNEZ, F.: “La base imponible del ICIO en huertos solares y parques eólicos”, *Tributos locales*; núm. 93, 2010.

regulación autonómica y examinar la definición y regulación de los bienes inmuebles de características especiales, advirtiendo que los destinados a la producción de energía eléctrica y gas están incluidos en el listado que el legislador incluye en el mismo precepto; concluyendo que cabe rechazar el tratamiento separado de las instalaciones de parques eólicos, debiendo darse un tratamiento jurídico unitario a estas instalaciones efectos de la determinación de la base imponible del ICIO. Pasando a la segunda cuestión, el Tribunal concluye que al margen de otras autorizaciones, *«se precisará la licencia municipal del correspondiente Ayuntamiento, que habrá de tener en cuenta, ante todo, las normas urbanísticas de aplicación directa, que constituyen un auténtico principio general en el Derecho Urbanístico español, y cuyo objeto es conseguir una armonización de las construcciones con las características morfológicas y estéticas de los inmuebles y del entorno de la zona o área en que aquellos se sitúan. En la actualidad, a nivel estatal el art. 10 del Texto Refundido de 2008 contiene los criterios básicos de utilización del suelo, contemplando las distintas normativas autonómicas en su regulación la figura de las normas urbanísticas de aplicación directa»*. En conclusión, se establece que una central eólica debe tratarse como *«la incorporación de elementos estables y configuradores de una instalación permanente, no un montaje sustituible, que da lugar a una estructura determinada»*, optando por tanto por un tratamiento unitario del parque eólico; planteamiento éste que se traduce en la siguiente doctrina legal: *«Forma parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , tratándose de la instalación de parques eólicos el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la instalación realizada»*. Doctrina ésta confirmada en pronunciamientos posteriores, como respecto a parques eólicos en la posterior STS de 9 de noviembre de 2011; o *mutatis mutandi*, aplicada también al caso de instalaciones eléctricas de producción de energía fotovoltaica por placas solares, como en sentencias de 23 y de 25 de noviembre de 2011²⁹⁶⁶.

Por otra parte, la posterior STS de 15 de febrero de 2013, dictada en virtud de recurso de casación en interés de ley, que plantea la fijación de una doctrina legal en los

²⁹⁶⁶ Relata ÁLVAREZ ARROYO que no faltan sentencias posteriores a la doctrina legal que comentamos, como la STSJ de Navarra de 17 de septiembre de 2010, que se apartan de ésta; comentando dicho autor que “Bien es cierto que la doctrina legal instaurada en la STS de 14 de mayo incluye la «maquinaria» cuando carezca de singularidad o identidad propia respecto de la construcción y parece claro que los aerogeneradores y paneles fotovoltaicos no tienen sentido si no están incluidos en la obra parque eólico o solar. Excluirlos de la base imponible sería, salvando las distancias, lo mismo que excluir el coste del «inseparable» ascensor en un edificio de viviendas”. “Cuestiones actuales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *op. cit.*, p. 449.

siguientes términos:

«Para determinar la base imponible del ICIO ha de incluirse, necesariamente, el valor material de las instalaciones, equipamiento, maquinaria u otros elementos que, careciendo de singularidad o identidad propia respecto de una construcción determinada, sean necesarios e indisociables componentes de dicha construcción para su funcionamiento, y su utilización, conforme a su naturaleza y destino y que, además, formen parte inseparable de los proyectos sometidos a licencia urbanística o de obra.

En particular, es necesario e indisociable componente de las subestaciones eléctricas el conjunto de transformadores de potencia, sistemas de 220KV y 15KVA, bancos condensadores y demás equipos que, de acuerdo con la legislación técnica aplicable, sean indispensables para autorizar la construcción de una subestación».

La lógica a la que obedece esta propuesta es esclarecer que la doctrina legal anteriormente fijada por el Tribunal Supremo no solo es aplicable a parques eólicos o solares, sino también a instalaciones de transformación de la energía eléctrica. Sin embargo, el Tribunal entiende superflua dicha aclaración puesto que *«la doctrina que se ha establecido en las mencionadas sentencias es de plena aplicación interpretativa a supuestos como el ahora enjuiciado, en que, si bien ya se ha encargado la Administración recurrente de precisar que no se trata de instalaciones de producción de energía eléctrica sino de transformación de ésta, la doctrina establecida por este Tribunal es de expresión tan amplia que permite acoger a unos y otros supuestos por haber señalado que se incluirá dentro de la base imponible de este impuesto "el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada". (F. de D. Séptimo de la STS de 14 de mayo de 2010)»*; no obstante, las conclusiones de este pronunciamiento son objeto de divergencia, plasmadas en el correspondiente voto particular.

4.3.2 Bonificación medioambiental

El art. 103.2.b) TRLRHL contempla una minoración tributaria, que después debe incluir la Ordenanza fiscal en cuestión, con clara vinculación en relación al objeto de nuestro discurso con el siguiente tenor literal: *«Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente»*. Esta bonificación se reproduce casi miméticamente en relación al IBI, sobre la que profundizaremos *ut infra*, en sede del art. 74.5 TRLRHL

con el siguiente dictado: «*Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Los demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se especificarán en la ordenanza fiscal*».

Como veremos, se trata de una reducción con ciertas deficiencias que inexorablemente requieren de solución a través de la configuración de la minoración en sede de la correspondiente Ordenanza, en observancia del art. 103.2 TRLRHL *in fine* que contempla que «*La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refiere este apartado se establecerá en la ordenanza fiscal. Entre otras materias, la ordenanza fiscal determinará si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente*». Al respecto, tras realizar una comparativa entre las diferentes ordenanzas fiscales del impuesto, alguna autora identifica cinco focos de divergencia: “el tipo de aprovechamiento exigido, la finalidad de tal aprovechamiento, la necesidad del carácter voluntario de la actuación, la naturaleza de la construcción sobre la que se realiza la acción y la exigencia de una producción mínima de energía”²⁹⁶⁷.

Con carácter preliminar, es necesario introducir algunos conceptos básicos en relación con la energía solar a partir de los que después abordaremos la reducción tributaria que nos ocupa. La energía solar fotovoltaica²⁹⁶⁸ consiste en la transformación de energía procedente del sol para obtener energía eléctrica; el procedimiento requiere de unos módulos fotovoltaicos a los que llega la radiación solar produciéndose como resultado una corriente eléctrica que puede almacenarse haciendo uso de baterías, consumirse —autoconsumo fotovoltaico total—, o incorporarse a la red eléctrica —autoconsumo fotovoltaico parcial—. Por otra parte, la energía solar térmica²⁹⁶⁹ consiste en el aprovechamiento de la energía del sol para calentar un fluido circulante en el interior de un dispositivo de captación; es susceptible de utilización para climatización, producción de agua caliente o bien para aplicaciones industriales.

²⁹⁶⁷ ARRIBAS LEÓN, M.: “La protección medioambiental en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras” en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, p. 453.

²⁹⁶⁸ <https://www.agenciaandaluzadelaenergia.es/ciudadania/energia-solar> (fecha de consulta: 1 de diciembre de 2014).

²⁹⁶⁹ *Ibidem*.

Además, hacer mención a la energía solar termoeléctrica²⁹⁷⁰, propia de centrales termosolares en las que el sol calienta un fluido haciendo de dispositivos de concentración de modo que éste se transforma en vapor y al pasar por una turbina en conexión con un alternador produce cierta electricidad que se inyecta a la red. La energía solar fotovoltaica y la eólica de pequeña potencia (también denominada minieólica, haciendo uso de pequeños aerogeneradores eólicos) es utilizada para instalaciones de autoconsumo instantáneo con posibilidad de venta de energía excedente; por consiguiente, cuando se genera energía que no se necesita se inyecta a la red, y a su vez, cuando las condiciones no favorecen la obtención de energía procedente de la instalación ésta se consume de la red²⁹⁷¹.

Pues bien, aclaradas estas nociones básicas, pasamos a focalizarnos ahora sobre la minoración tributaria en relación al ICIO introducida por la Ley 51/2002, de Reforma de la LRHL con efectos desde el 1 de enero de 2003, estableciéndose inicialmente la exigencia de «*aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo*», aunque este dictado fue rápidamente modificado por la Ley 62/2003, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos desde el 1 de enero de 2004; quedando redactado el precepto como perdura en la actualidad. Esta corrección ha sido valorada en términos positivos puesto que la energía solar fotovoltaica sí admite autoconsumo en el marco de una red aislada de distribución o bien su inyección a la red, pero en el caso de la energía solar térmica siempre está destinada al autoconsumo²⁹⁷². Además, en caso de conservar la anterior redacción y habida cuenta del tributo en el que se inserta la bonificación se plantearía el problema de cómo discernir si la instalación está orientada exclusivamente al autoconsumo o a la inyección de energía en red, o lo que es peor, resultaría imposible diferenciar qué parte de la instalación se iba a atribuir a uno u otro fin²⁹⁷³.

Observando el tenor literal vigente de la bonificación vemos que se contempla únicamente el caso de la energía solar térmica o fotovoltaica cuyo uso resulta habitual en instalaciones orientadas al autoconsumo; sin embargo, obvia mención alguna al caso de la energía eólica de pequeña potencia, también presente en este tipo de instalaciones de forma aislada o a través de instalaciones mixtas conjuntamente con la solar.

²⁹⁷⁰ *Ibidem.*

²⁹⁷¹ <https://www.agenciaandaluzadelaenergia.es/sites/default/files/autoconsumo.pdf> (fecha de consulta: 1 de diciembre de 2014).

²⁹⁷² CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, op. cit. 6ª ed., p. 567.

²⁹⁷³ LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y fiscalidad local”, op. cit., p. 379.

Igualmente, se han denunciado²⁹⁷⁴ que se obvien otras tecnologías de energías renovables como la geotérmica o la biomasa consistente básicamente en la combustión de *pellets* en calderas de edificios que también se utilizan en entornos urbanos de forma que, aunque el legislador pensara al articular la bonificación en este ámbito, no cabe esta elusión que debería corregirse. *A fortiori*, como hemos indicado, existen instalaciones mixtas como las que combinan energía solar y eólica de pequeña potencia —o minieólica— que invitan, en definitiva, a que se reoriente la bonificación. No obstante, basándonos en la literalidad del dictado retocado, se ha apuntado²⁹⁷⁵ que estamos ante una bonificación que podría aplicarse al caso de parques de energía fotovoltaica o termosolar en suelo no urbanizable aunque escapen el ámbito inicialmente planificado por el legislador al insertar la minoración tributaria a juzgar por su redacción original.

Igualmente se ha criticado que la incorrecta forma de expresarse por parte del legislador cuando exige que *«las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente»*, cuando en realidad parece estarse refiriendo al supuesto de energía solar térmica que utiliza una tecnología que integra colectores para calentar los fluidos en los términos antes expuestos. En este sentido, resulta especialmente expresivas las siguientes palabras de esta autora: “la energía solar sirve para *calentar agua (u otros fluidos)* o para *producir energía eléctrica*, no *calor*, aunque quizá pueda entenderse que el legislador identifica el término «calor» —aunque de forma técnicamente incorrecta—, con la energía térmica. A la vista de la falta de precisión de la norma legal, parece que sus términos sólo pueden ser comprensibles si se aplican al caso de la energía solar térmica; es decir, parece dejar excluida la energía solar fotovoltaica. En caso contrario, ¿cómo interpretar que sólo se mencione el requisito de la homologación de los colectores (captadores) en las instalaciones para producción de *calor*? ¿Acaso los colectores (captadores) que se utilizan para el aprovechamiento de la energía solar fotovoltaica no precisan tal homologación para ser bonificables? Probablemente la intención del legislador estatal no era excluir de las bonificaciones a la obtención de energía eléctrica, puesto que se refiere expresamente al *aprovechamiento eléctrico*, y no solo al *térmico*, pero en todo caso el precepto resulta oscuro, por lo que sería altamente recomendable que se aclararan los términos del precepto, lo que se podría conseguir alterando mínimamente su redacción, diciendo, por ejemplo: *«la aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para el aprovechamiento de la energía solar incluyan colectores o captadores que dispongan de la correspondiente*

²⁹⁷⁴ *Ibidem*, p. 380 y 381.

²⁹⁷⁵ *Ibidem*, p. 381.

homologación de la administración competente»²⁹⁷⁶.

Otra cuestión de interés es que en sede legislativa se debería incluir la salvedad de que esta minoración extrafiscal únicamente se aplique en aquellos supuestos en que la normativa no exija la realización de las actuaciones incentivadas, de suerte que no se bonifiquen actuaciones impuestas por el propio ordenamiento²⁹⁷⁷. Al respecto, hacer mención a algunas ordenanzas que incorporan diferentes dictados en el sentido expuesto: la Ordenanza de Zaragoza advierte que «*No se concederá esta bonificación cuando la instalación de estos sistemas de aprovechamiento de la energía solar sea obligatoria a tenor de la normativa específica en la materia*»²⁹⁷⁸; en el caso de Madrid, se advierte que «*No se concederá esta bonificación cuando la implantación de estos sistemas sea obligatoria a tenor de la normativa específica en la materia*»²⁹⁷⁹; en el mismo sentido, la correspondiente a Logroño haciendo mención expresa al Código Técnico de la Edificación contempla que: «*Se establece una bonificación del 30% sobre la cuota del impuesto a favor de las construcciones, instalaciones u obras en edificios existentes -en los que no sea de aplicación la exigencia en esta materia por el Código Técnico de la Edificación- a los que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar*». En este sentido, dicho Código regula en su Documento Básico HE sobre «*Ahorro de energía*» esta cuestión; concretamente en la Sección HE 4 relativa a «*Contribución solar mínima de agua caliente sanitaria*»²⁹⁸⁰, y en la Sección HE 5 en relación a «*Contribución fotovoltaica mínima de energía*

²⁹⁷⁶ CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, op. cit. 6ª ed., p. 578.

²⁹⁷⁷ *Ibidem*, p. 580. LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y fiscalidad local”, op. cit., p. 380.

²⁹⁷⁸ Art. 6.1.A4 de la Ordenanza disponible en: <http://www.zaragoza.es> (fecha de consulta: 1 de febrero de 2014).

²⁹⁷⁹ Art. 11 de la Ordenanza disponible en: <http://www.madrid.es> (fecha de consulta: 1 de febrero de 2014).

²⁹⁸⁰ Cuyo ámbito de aplicación es el siguiente:

«a) edificios de nueva construcción o a edificios existentes en que se reforme íntegramente el edificio en sí o la instalación térmica, o en los que se produzca un cambio de uso característico del mismo, en los que exista una demanda de agua caliente sanitaria (ACS) superior a 50 l/d;

b) ampliaciones o intervenciones, no cubiertas en el punto anterior, en edificios existentes con una demanda inicial de ACS superior a 5.000 l/día, que supongan un incremento superior al 50% de la demanda inicial;

c) climatizaciones de: piscinas cubiertas nuevas, piscinas cubiertas existentes en las que se renueve la instalación térmica o piscinas descubiertas existentes que pasen a ser cubiertas».

eléctrica»²⁹⁸¹; a las que nos remitimos con la finalidad de no dilatar en exceso nuestro discurso a efectos de determinar el margen de maniobra efectivo del beneficio tributario que nos ocupa.

Una cuestión de especial relevancia no contemplada en sede legislativa es la restricción de la aplicación de la bonificación sobre las partidas relacionadas con el fin ambiental perseguido en lugar de admitir su aplicación sobre la totalidad de la cuota²⁹⁸². Al respecto, resulta de especial interés la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 30 de septiembre de 2010, V2715-10 que responde que *«la bonificación que nos ocupa ha sido establecida en la Ordenanza reguladora en el porcentaje del 50%, que se aplicará a la cuota total resultante de aplicar el tipo impositivo a la base imponible si no existiera la bonificación a favor de bienes de interés cultural y de empleo, y si existiera, se aplicara a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación anterior»* y aclara que *«caso contrario, sería que la Ordenanza fiscal del ayuntamiento reguladora del ICIO, en uso de sus facultades reconocidas en el último párrafo del artículo 103.2 del TRLRHL, limitara la aplicación de la citada bonificación a la parte del presupuesto relativo a la instalación para el aprovechamiento de la energía solar térmica»*. Por consiguiente, se indica que la Ordenanza debe prever esta concreción de su aplicación sobre ciertas partidas relacionadas con la bonificación, aunque creemos que sería recomendable que dicha previsión viniera contemplada en sede legislativa para evitar que se desvirtúe la finalidad extrafiscal del beneficio tributario puesto que en la actualidad cabe la posibilidad de que se practique una minoración especialmente cuantiosa si tenemos en cuenta que puede alcanzar hasta un 95 por ciento en caso de aplicarse sobre la totalidad de la cuota cuando en realidad solo algunas partidas son las implicadas con la finalidad ambiental que se pretende incentivar. En este sentido, examinando algunas ordenanzas fiscales podemos encontrar previsiones en el sentido descrito, como la obrante en el caso de Valladolid que reza *«sobre el presupuesto de obra correspondiente a la parte del proyecto que refleje la*

²⁹⁸¹ Cuyo ámbito de aplicación, en extracto, es:

«a) edificios de nueva construcción y a edificios existentes que se reformen íntegramente, o en los que se produzca un cambio de uso característico del mismo, para los usos indicados en la tabla 1.1 cuando se superen los 5.000 m² de superficie construida;

b) ampliaciones en edificios existentes, cuando la ampliación corresponda a alguno de los usos establecidos en tabla 1.1 y la misma supere 5.000 m² de superficie construida.

[...]».

²⁹⁸² CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, op. cit. 6ª ed., p. 576 y 577. LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y fiscalidad local”, op. cit., p. 400 y 401.

*implantación del sistema de aprovechamiento de la energía solar y siempre que cubra al menos el 25% de la energía total requerida por la construcción*²⁹⁸³; o en el caso de Zaragoza, indicando que «*esta bonificación alcanzará exclusivamente a la parte de cuota correspondiente a las construcciones, instalaciones y obras destinadas estrictamente a dicho fin*». En cualquier caso, dado el elevado porcentaje que puede alcanzar la bonificación medioambiental, se pretende amortiguar su efecto mediante la aplicación sobre la parte de la cuota relacionada con dicha finalidad. Por consiguiente, una cuestión conexas que se ha advertido por alguna autora²⁹⁸⁴ es la necesaria exigencia de que el correspondiente presupuesto presentado cuente con las partidas relacionadas con la finalidad ambiental contemplada por el beneficio tributario de forma desglosada, apuntándose²⁹⁸⁵ además que deben quedar descartadas interpretaciones *ex post* del presupuesto que podrían buscar una minoración fraudulenta de la cuota.

En otro orden de cosas, se ha discutido también la posibilidad de que la correspondiente ordenanza contemple diferentes porcentajes de bonificación en función de la tecnología utilizada o si, por el contrario, debe establecer un único porcentaje haciendo una interpretación literal del precepto que hace mención *expressis verbis* a «*una bonificación de hasta el 95 por ciento*». En este sentido, algún autor²⁹⁸⁶ apela a una interpretación teleológica informada por el principio de autonomía de los entes locales para dar cabida a diferentes porcentajes de suerte que la finalidad extrafiscal perseguida por el legislador encuentre mejor consecución. Ciertamente, profundizar en el grado de detalle de la minoración extrafiscal permite que el legislador module el incentivo para cada tecnología adaptando el incentivo en función del estímulo necesario para fomentar la opción por estas instalaciones de energías renovables en función de que propicien más o menos la realización del respecto bien constitucional, en este caso, el ambiental; en definitiva, realización un ajuste medios-fines en relación a la finalidad buscada.

Por último, hacer merecida mención expresa a la Ordenanza reguladora del impuesto del Ayuntamiento de Tarragona²⁹⁸⁷, que ha sido valorada en términos

²⁹⁸³ Art. 8.1 de la Ordenanza disponible en: <http://www.valladolid.es> (fecha de consulta: 1 de febrero de 2014).

²⁹⁸⁴ CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, op. cit. 6ª ed., p. 579.

²⁹⁸⁵ *Idem*.

²⁹⁸⁶ LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y fiscalidad local”, op. cit., p. 398 y 399.

²⁹⁸⁷ Art. 8.2.6 de la Ordenanza disponible en: <http://seu.tarragona.cat> (fecha de consulta: 1 de diciembre de 2014).

positivos por su grado de precisión y desarrollo técnico²⁹⁸⁸. Examinando su contenido, desglosa la bonificación medioambiental conforme a diferentes conceptos; en primer lugar, agua con una bonificación total del 17% integrando: 2% por reutilización de aguas pluviales («*Instalación de sistemas capaces de aprovechar las aguas de lluvia. Dispondrá de un sistema de almacenamiento que se conecte al sistema de riego, o al de reutilización de agua o bien al sistema para la reutilización de aguas grises*»), 3% por reutilización de aguas grises («*Instalación que separe las aguas grises de duchas, bañeras y lavabos del resto de aguas residuales. Dispondrá de un sistema de almacenamiento con el correspondiente tratamiento del agua, para su posterior utilización para llenar cisternas de los inodoros, riego, y otros usos que no sean para consumo humano*»), 3% por reutilización del agua sobrante de piscinas («*Sistema para captar el agua sobrante de las piscinas, dispondrá de un sistema de almacenamiento con el correspondiente tratamiento del agua, para su posterior utilización para llenar cisternas de los inodoros, riego, y otros usos que no sean para consumo humano*»), 1% por jardinería de bajo consumo («*Reducir zonas de consumo elevado de agua como el césped por otro de menor consumo. Seleccionar especies con requerimientos de agua modestos o nulos una vez que han arraigado*»), 2% por riego eficiente («*Utilizar sistemas de riego eficiente, distribuir las plantas en grupos de necesidades de agua similares, incorporar recubrimientos del suelo que reduzcan la evaporación (piedra, grava, corteza de árboles, etc.)*»), 3% por reutilización del agua de riego («*Diseñar y construir el subsuelo del jardín de tal manera que recoja el agua sobrante del riego. Constaría básicamente del jardín propiamente dicho, una o más capas inferiores de grava o algún otro material que permita el drenaje del agua y una última capa inferior impermeable que recoja el agua y permita el almacenamiento para su posterior uso para riego*»), 2% por preinstalación de electrodomésticos bitérmicos («*Prever una toma de agua fría y una de agua caliente para al uso de los electrodomésticos bi-térmicos*»), 1% por instalación de sistemas de detección de fugas de agua («*Utilizar algún sistema capaz de detectar fugas de agua en las tuberías escondidas y/o enterradas*»). Con un grado de detalle similar al agua, desglosa los conceptos de energía (con un total por todos los conceptos del 45%), materiales y sistemas de construcción (total del 26%), residuos (total del 7%).

4.4 Impuesto sobre los Bienes Inmuebles

El IBI constituye un impuesto local obligatorio cuyo hecho imponible consiste, conforme al art. 61.1 TRLRHL, en:

²⁹⁸⁸ ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “La fiscalidad ambiental en el ámbito local”, *op. cit.*. ARRIBAS LEÓN, M.: “La protección medioambiental en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *op. cit.*, p. 457 y 458.

«[...] la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.

b) De un derecho real de superficie.

c) De un derecho real de usufructo.

d) Del derecho de propiedad»

Este tributo, que constituye una de las principales fuentes de ingresos locales, ha sido objeto de atención al hilo de su compatibilidad con el Impuesto sobre el Patrimonio, generándose un interesante desarrollo jurisprudencial en la STC 233/1999. Entre otros aspectos que no abordaremos por motivos de economía expositiva, hacer mención a dos de los argumentos invocados por el Tribunal para esgrimir la pacífica existencia de ambos tributos. Al respecto, además de recordar la distinción entre hecho y materia imponible que hemos recordado en diversas ocasiones a lo largo de nuestro discurso, advierte en relación a la denunciada vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad que *«no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta. Al contrario, el art. 31.1 CE vincula la contribución a las cargas públicas a la capacidad económica de los sujetos, capacidad económica que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, «tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4º; 150/1990, fundamento jurídico 9º y 221/1992, fundamento jurídico 4º); y no hay duda de que la propiedad de un bien inmueble constituye un índice de riqueza susceptible, como tal, de imposición»*; añadiendo que *«Por lo que respecta a la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria, como hemos dicho en varias ocasiones, ésta «obliga a no agotar la riqueza imponible - sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir» , lo que tendría lugar «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución» [SSTC 150/1990, fundamento jurídico 9º y 14/1998, fundamento jurídico 11 B)]. Y este último es un resultado que ni los recurrentes -a quienes, como venimos diciendo, incumbe la carga de fundamentar las dudas de constitucionalidad- han probado que se produzca, ni, de todos modos, claramente, ha provocado la incorporación del IBI al sistema tributario español en sustitución de las antiguas Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana». En consecuencia parece evidente que el impacto del poder tributario sobre los derechos fundamentales debe valorarse al*

trasluz de las diferentes modalidades de capacidad económica, es decir, observando el objeto imponible sobre el que recae y valorando la intensidad de la intervención legislativa. En otro orden de cosas, los principios constitucional tributarios operan como una suerte de directrices cuyo destinatario prima facie es el legislador, pero deben ser interpretado en su conexión con los derechos fundamentales e incluso los bienes constitucionales implicados, de modo que la afectación sobre esta esfera individual delimita el límite que en caso alguno puede transgredir el legislador; como dijimos en un momento anterior del discurso, el poder tributario puede delimitar pero no limitar tales derechos.

De acuerdo con el art. 65 TRLRHL, la base imponible de este impuesto local está determinada por el valor catastral de los bienes inmuebles, cuya determinación, notificación e impugnación se remite a las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario. Al respecto, el art. 22 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, define el valor catastral como «*el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones*»; y el subsiguiente art. 23 contempla como criterios para su determinación:

- a) La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción.*
- b) El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.*
- c) Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.*
- d) Las circunstancias y valores del mercado.*
- e) Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine».*

En relación a estos criterios, resulta reseñable la propuesta de algunos autores que, además de advertir de la necesidad de diferenciar entre las diferentes modalidades de bienes inmuebles, expresan que debería incluirse la eficiencia energética²⁹⁸⁹. Al

²⁹⁸⁹ CASTRO PACHECO, L. A. Y DEL BLANCO GARCÍA, A. J.: "Criterios ambientales en el IBI" en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, p. 421.

margen de este apunte, el art. 74.5 TRLRHL contempla una bonificación potestativa sobre la que nos focalizaremos con el siguiente tenor literal: «*Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente*», advirtiendo además que «*Los demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se especificarán en la ordenanza fiscal*», de forma que, al igual que la minoración tributaria homóloga en relación al ICIO, desempeña un papel fundamental dicha norma a efectos de la concreción de los aspectos de la reducción que nos ocupa. Como veremos, el mimetismo²⁹⁹⁰ entre sendas bonificaciones alcanza también ciertos defectos ya expuestos en el caso del ICIO y que pasamos a exponer someramente para el caso del IBI.

Esta bonificación medioambiental en sede del IBI fue introducida por la reforma operada por el Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril, de medidas de reforma económica, sobre el art. 75.5 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, con el siguiente tenor literal primigenio: «*Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles destinados a viviendas, en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol para autoconsumo. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Los demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se especificarán en la ordenanza fiscal*». Como se puede observar, la redacción originaria de esta minoración tributaria resulta casi idéntica a la comentada en el caso del ICIO, de modo que el igual que el caso anterior se suprime después la denunciada por técnicamente incorrecta exigencia de autoconsumo²⁹⁹¹.

Habida cuenta del mimetismo patente entre ambas minoraciones tributarias, resulta trasladable a este supuesto la necesidad de excluir del ámbito de aplicación de la bonificación en los supuestos en que las actuaciones incentivadas resultan

²⁹⁹⁰ Entre otros autores, reconoce la similitud entre estas bonificaciones: LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y fiscalidad local”, *op. cit.*, p. 397.

²⁹⁹¹ CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, *op. cit.* 6ª ed., p. 577.

obligatorias²⁹⁹². Sin embargo, a pesar de la igual literalidad de sendas bonificaciones, algunas interrogantes reciben diferente solución en función del impuesto en el que se inserta la minoración. Al respecto, en el ICIO se señaló la conveniencia de identificar las partidas relacionadas con la finalidad ambiental sobre la que debía operar la bonificación²⁹⁹³; en cambio, en el caso del IBI se ha expresado²⁹⁹⁴ no ha lugar a esta distinción de la parte del valor catastral atribuible al aprovechamiento térmico o eléctrico, actuando por consiguiente la reducción tributaria debería operar sobre la totalidad de la cuota. En consecuencia, algunas ordenanzas optan por introducir criterios adicionales a través de los que limitar los efectos de la bonificación en cuanto a la minoración de la recaudación por el IBI. *Exempli gratia*, la Ordenanza reguladora del Impuesto del Ayuntamiento de Salamanca contempla una duración de cinco años para la minoración²⁹⁹⁵; la del Ayuntamiento de Bilbao limita la aplicación a tres períodos impositivos²⁹⁹⁶; o la del Ayuntamiento de Gijón restringe la aplicación a cinco períodos impositivos contados desde el siguiente a la finalización de las obras e instalaciones necesarias²⁹⁹⁷.

Se señalan otras cuestiones pendiendo de la bonificación medioambiental del ICIO, como la posible aplicación a instalaciones renovables, como los parques solares, ubicadas en terrenos rústicos²⁹⁹⁸; la posibilidad de establecer distintos porcentajes de bonificación en función del aprovechamiento térmico, eléctrico o mixto²⁹⁹⁹; o el posible establecimiento de condiciones adicionales para disfrutar de la minoración extrafiscal que nos ocupa, *exempli gratia*, la Ordenanza fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de Salamanca para 2015 contempla que:

«- Las edificaciones existentes, no tendrán carácter de rehabilitación del edificio según el Código Técnico, ni serán de nueva construcción.

²⁹⁹² LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y fiscalidad local”, *op. cit.*, p. 401.

²⁹⁹³ CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, *op. cit.* 6^a ed., p. 576 y ss.

²⁹⁹⁴ LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y fiscalidad local”, *op. cit.*, p. 400 y 401.

²⁹⁹⁵ Art. 5.5 de la Ordenanza para el año 2015.

²⁹⁹⁶ Art. 17.7 de la Ordenanza para el año 2015.

²⁹⁹⁷ Art. 9.2 de la Ordenanza para el año 2015.

²⁹⁹⁸ LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y fiscalidad local”, *op. cit.*, p. 400.

²⁹⁹⁹ *Ibidem*, p. 348.

- *La instalación será tal que se certifique por el proyectista una contribución solar mínima para agua caliente sanitaria del 50%, o el ahorro energético equivalente para calefacción.*
- *La instalación que se proyecte dará servicio a toda la comunidad de la finca.*
- *La bonificación se solicitará en el período impositivo en que se finalice la ejecución de la instalación.*
- *La bonificación tendrá una duración de cinco años».*

En relación a las preguntas antes citadas o a las diversas condiciones que pueda establecer la correspondiente ordenanza, es necesario hacer una lectura más allá de la literalidad de la norma para ahondar en la naturaleza de la pregunta que subyace a las diversas interrogantes que nos planteamos a colación del beneficio tributario. En este sentido, de forma muy interesante algún autor³⁰⁰⁰ apunta que estamos ante una tensión entre: de una parte, el principio de autonomía municipal y el de libertad de configuración del art. 103.2 TRLRHL; y de otra parte, el principio de reserva de ley en su aplicación sobre los beneficios tributarios. Desde una perspectiva más amplia, se plantean los cabos de un nudo gordiano que encuentra expresión en diversas cuestiones conexas con diferentes minoraciones.

Sea en el contexto del ICIO o del IBI, el legislador y correlativamente también la correspondiente ordenanza, no pueden obviar en planteamiento que subyace a la concreta minoración extrafiscal que, recordemos, presenta como nota característica la inyección en el tributo de una finalidad ajena a la exclusivamente recaudatoria. No resulta extraño que se evidencie una tensión en términos de principios, de suerte que su solución vendrá de la mano de la ponderación. Como expresamos en el capítulo precedente, el caso de las minoraciones extrafiscales, dada su condición de mecanismo extrafiscal, se inserta una finalidad ajena a la puramente recaudatoria con incidencia en el canon de constitucionalidad a aplicar.

En el caso concreto de las minoraciones extrafiscales contempladas en sede del ICIO y del IBI suponen la inserción de un tratamiento diferenciado por parte del legislador con repercusión obvia sobre el derecho a la igualdad, exigiéndose como expusimos justificación en relación a los medios y a la finalidad perseguida, de forma que se exige la legitimidad del fin y una adecuación razonable de los medios. Ahora bien, como explicamos en el capítulo precedente, comparativamente resulta normal que el desempeño de la prestación personal de carácter público pueda resultar más ventajoso

³⁰⁰⁰ *Ibidem*, p. 381 y 382.

que asumir la carga tributaria, de suerte que se introduce un tratamiento diferenciado con repercusión sobre el derecho a la igualdad que exige no sólo de una adecuación medios-fines de que la minoración en la carga tributaria no resulte excesiva; sino también una “relación medios-fines auténtica”³⁰⁰¹, en el sentido de que el diferente trato tenga sentido en aras a la consecución de un fin de interés público. En este sentido, volveremos a traer a este momento de nuestro discurso las interesantes observaciones formuladas por algún autor, que plantea que “el análisis de la proporcionalidad como mandato derivado del principio general de igualdad se distingue en un importante punto del análisis de la proporcionalidad llevado a cabo respecto a los derechos fundamentales de libertad, de cuya dogmática parece haberse hecho una asimilación un tanto irreflexiva. Porque debe asumirse que queda descartada la simple transferencia de la construcción dogmática del principio de proporcionalidad referida a los derechos de libertad al derecho a la igualdad. Sin embargo, se estima que ello no descarta la aplicación del test de proporcionalidad al principio de igualdad, sino que el control de la proporcionalidad, más bien, debe adaptarse a la estructura de este principio. La cuestión, pues, no es determinar la proporcionalidad de la intromisión en el derecho fundamental, sino la proporcionalidad del tratamiento desigual; no se trata de la proporcionalidad de la «carga» sufrida por el titular del derecho, sino de la relacionada con la desigualdad de trato”³⁰⁰².

Estas premisas son las que deben orientar cualquier minoración extrafiscal y, a la postre, las que deben observar igualmente las correspondientes ordenanzas cuando integran, completan y perfeccionan estas reducciones tributarias. Desde esta perspectiva, resultan inexorables las propuestas formuladas por algunos autores; resulta lógico que la bonificación medioambiental que nos ocupa en su aplicación en sede del ICIO únicamente deba proyectarse sobre las partidas implicadas³⁰⁰³ resultando desmedido en relación al fin pretendido que se practique una minoración mayor, igualmente resulta comprensible que en el caso del IBI, habida cuenta que no es posible esta diferenciación, se opte por soluciones técnicas para limitar la bonificación, es decir, para que resulte proporcional en relación al fin pretendido, que constituyen la piedra de toque.

También resulta obvio que resulte descartable a todas luces que se aplique la

³⁰⁰¹ VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: “Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)”, *Revista de Estudios Políticos*; núm. 130, 2005, p. 73.

³⁰⁰² *Ibidem*, p. 72.

³⁰⁰³ CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, op. cit. 6ª ed., p. 576. LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y fiscalidad local”, op. cit., p. 379.

minoración extrafiscal a supuestos en que tales prestaciones personales vienen exigidas por imperio de la ley como hemos examinado en los casos de ICIO e IBI³⁰⁰⁴, de suerte que el recurso a instrumentos extrafiscales deviene inidóneo.

Por último, encontramos también comprensible que se introduzcan en sede de la correspondiente ordenanza precisiones que permitan que la minoración tributaria, y consiguiente repercusión sobre el derecho a la igualdad en relación al sostenimiento de los gastos públicos, se module en función de que la correspondiente prestación personal de carácter público, en definitiva, deber público, se aproxime en mayor o menor medida al bien constitucional cuya efectividad es el objetivo pretendido.

³⁰⁰⁴ CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, op. cit. 6ª ed., p. 580. LUCAS DURÁN, M.: “Energías renovables y fiscalidad local”, op. cit., p. 380 y 401.

Conclusiones

Conclusiones

PRIMERA. Los instrumentos extrafiscales constituyen mecanismos suasorios que comportan una categoría dogmática con identidad propia. Estamos ante técnicas relativamente nuevas que constituyen mecanismos en pos de la efectividad de los derechos de segunda generación —culturales, sociales y económicos— y tercera generación —derechos de solidaridad—. Suponen la transfuncionalización del tributo, que asumiendo funciones diferentes a la exclusivamente fiscal, revela su naturaleza anfibológica; y en consecuencia, se pone a prueba la resiliencia de la construcción dogmática en torno a dicha institución basilar para el Derecho Financiero.

Estos instrumentos extrafiscales encuentran anclaje constitucional múltiple: la basilar dignidad como fundamento del orden público y la paz social (art. 10.1 CE) así como núcleo primigenio de las diferentes generaciones de derechos; la promoción de las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; la remoción de obstáculos a la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social por parte de los poderes públicos (art. 9.2 CE); directivas todas encuadradas en el Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE), con cimientos en los valores.

SEGUNDA: Estos instrumentos extrafiscales deben ponerse en conexión con los valores de libertad, igualdad, solidaridad y justicia. En este sentido, habida cuenta de la conocida taxonomía entre derechos de primera, segunda y tercera generación; *mutatis mutandi*, podemos identificar instrumentos extrafiscales de primera, segunda y tercera generación; traslación ésta que parte de la premisa de que estos mecanismos operan como instrumentos de tutela de los derechos económicos, sociales y culturales, y de solidaridad. Sin embargo, esta inexorable intervención de los poderes públicos a través de los mecanismos extrafiscales indicados, debe conectarse con su utilidad en relación a la efectividad de los «*principios rectores de la política social y económica*», sus

aportaciones a la realización del Estado constitucional como contexto en el que operan estos instrumentos extrafiscales, revelándose su carácter necesario al trasluz de la sinergia intergeneracional de los derechos que enraíza en la dignidad humana. Por tanto, la extrafiscalidad iusfundamental se enmarca en este catálogo de derechos que, como hemos advertido antes, no solo determina el elenco de objetivos a alcanzar, sino que también limita la actividad del legislador; por consiguiente, la utilización de tributos extrafiscales, en ningún caso podrá suponer un menoscabo de otros derechos fundamentales, desempeñando al respecto un papel fundamental su sometimiento a controles de constitucionalidad que aseguran el respeto de tales derechos.

TERCERA: Esta transmutación del tributo es susceptible de una lectura en clave de los principios constitucional-tributarios, pero también a través del elenco de derechos constitucionales; subrayando el papel desempeñado por los derechos de libertad señalados por la doctrina como eje del sistema de garantías contemplado por el art. 53 CE, estos derechos se enarbolan como límite infranqueable de la redimensión extrafiscal del tributo. Este enfoque debe conectarse con la corriente del neoconstitucionalismo como marco de la redimensión constitucional del tributo, que supone el punto de inflexión de la extrafiscalidad; siendo ésta diferente de sus precedentes en el devenir histórico. Por consiguiente, esta reinterpretación del tributo debe realizarse en conexión con el contexto de la corriente neoconstitucional, apropiándose de sus notas características, tales como el recurso a técnicas interpretativas diferentes a la subsunción, como la ponderación; el trazado de “límites de límites” al legislador, o el relevante papel desempeñado por el juez constitucional en la aplicación de controles de constitucionalidad que actúan como racionalizadores del respectivo canon.

CUARTA. Los instrumentos extrafiscales obedecen a la dicotomía entre positivos y negativos, atendiendo al efecto que generan sobre los intereses particulares; en otras palabras, cómo es percibido el refuerzo por parte del ciudadano. Focalizándonos exclusivamente sobre el impacto generado en la esfera individual, es decir, independientemente de la técnica utilizada para conseguir tales efectos; los primeros, suponen una minoración de la carga tributaria, mientras que los segundos se traducen en un aumento; consecuencias en todos los casos sensibles al desempeño de determinadas prestaciones personales de carácter público y con relevantes implicaciones desde su consideración como deberes públicos. Entre los positivos, encontramos exclusivamente las minoraciones extrafiscales que definiremos *ut infra*; entre los segundos, tributos y recargos extrafiscales.

Igualmente, es interesante examinar el diferente impacto sobre la Hacienda Pública de los instrumentos extrafiscales positivos y negativos; los beneficios tributarios se traducen en un no ingreso público, pudiendo llegar a mitigar sustanciosamente el potencial de gravamen del correspondiente tributo, es decir, socavando de forma notable la recaudación que podría obtenerse a través del gravamen en cuestión. En cambio, en tributos y recargos extrafiscales se produce un ingreso adicional con destino a las arcas públicas, convirtiéndose en alternativa apriorísticamente interesante para los poderes públicos, *a fortiori*, teniendo en cuenta la crítica situación económica que atraviesa el sector público en la actualidad. En este sentido, podemos encontrar cuestionable evidencia en denunciada profusión de tributos pretendidamente extrafiscales que jalonan nuestra sistema tributario autonómico apelando a la finalidad ambiental pero que, desde una perspectiva pragmática, solo en algunos casos obedecen realmente a esta finalidad. Por consiguiente, es necesaria una construcción iusfundamental que marque los límites del recurso a estos instrumentos extrafiscales desde la óptica de racionalizar su uso de modo que, a su vez, se minore el impacto sobre los derechos individuales a consecuencia de estas exacciones.

QUINTA. Hemos optado por la denominación de “instrumentos extrafiscales” en observancia de la distinción entre tributos fiscales —recaudatorios— y extrafiscales —no recaudatorios—, obrante en la literatura científica. La expresión de instrumentos extrafiscales resulta neutra en doble sentido: son instrumentos porque sirven para un fin, y son extrafiscales porque están axiológicamente orientados por un objetivo diferente al recaudatorio. Para denominar esta categoría descartamos la expresión de mecanismos tributario-suasorios porque en el caso de los tributos extrafiscales está en entredicho tal naturaleza, planteándose algún sector de autores su condición de prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE). Habida cuenta que se trata de una cuestión abierta para la dogmática, hemos optado por esta denominación para el desarrollo de presente construcción iusfundamental de la extrafiscalidad, que ofrece una solución de continuidad, sin perjuicio del correspondiente desarrollo doctrinal.

SEXTA. Habida cuenta que los beneficios tributarios constituyen una realidad unívoca aunque han sido objeto de estudio desde diferentes campos científicos; por nuestra parte, apostamos por un tratamiento integrador en el entendimiento de que el análisis económico o político entre otros, pueden proporcionar interesantes premisas para el desempeño del análisis jurídico, que a la postre, resultará así más conexo con la realidad. En otro orden de cosas, respetando los diferentes enfoques, en el marco de este estudio comparado ha resultado lógico encontrar cierta coherencia entre las

conclusiones alcanzadas por los diferentes campos de la literatura científica aunque, en observancia del enfoque que nos ocupa, demos obvia predilección al examen jurídico.

Por consiguiente, es necesario trazar una taxonomía de minoraciones, asumiendo como denominador común el efecto reductor sobre la carga tributaria que todas generan acudiendo a técnicas de carácter diverso. Por nuestra parte, tomando como referente la propuesta OCDE citada durante nuestro discurso, asumimos la siguiente clasificación: primero, minoraciones productivas, relativas a gastos en que se haya incurrido con ocasión de la generación de ingresos, por ejemplo, el régimen de amortización previsto en el art. 12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; minoraciones técnicas, integrantes de disposiciones por razones administrativas así como de cumplimiento, con causa en la eficiencia de la Administración tributaria en aras a facilitar las labores desempeñadas por ésta, *exempli gratia*, la aplicación del porcentaje del 5% sobre el rendimiento neto en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, en el caso de la determinación del rendimiento de las actividades económicas en el método de estimación directa simplificada prevista por el art. 30.2.4.^a de la LIRPF; minoraciones correctivas, que suponen disposiciones con causa en ajustes relacionados con el principio de capacidad económica como criterio para reparto de los gastos públicos en su conexión con el principio de igualdad tributaria, a título de ejemplo, «mínimo personal y familiar» descrito por el art. 56 LIRPF como «*la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto*», también podemos encuadrar entre estas minoraciones correctivas a las disposiciones para evitar la doble imposición; y por último, minoraciones extrafiscales, que constituyen disposiciones con la finalidad de cambiar comportamientos, es decir, suasorias, revistiendo una forma alternativa de intervención que en la taxonomía de instrumentos extrafiscales hemos encuadrado como actividad de fomento, por ejemplo, la bonificación de hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente, prevista en relación al Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica por el art. 95.6.a) TRLRHL.

SÉPTIMA. Focalizándonos sobre las minoraciones correctivas, en determinados supuestos es posible encontrar idénticas muestras de capacidad económica, aunque no necesariamente de igual sacrificio en la concurrencia al sostenimiento de los gastos públicos. Se trata de colectivos que *a priori* pueden presentar idénticas condiciones a la generalidad de sujetos a efectos de la delimitación de categorías por el legislador; ahora bien, sus circunstancias pueden exigir el desempeño de un mayor esfuerzo en pos de alcanzar determinada capacidad económica frente a la generalidad. Por consiguiente,

estamos ante quiebras de la paridad entre capacidad económica y sacrificio fiscal, de suerte que es necesario que el legislador introduzca un diferente tratamiento que corrija esta fractura para hacer coincidir la capacidad económica con el sacrificio desempeñado para concurrir con una determinada cuantía al sostenimiento de los gastos públicos; en otras palabras, nos referimos a situaciones en que el reparto de la carga conforme al criterio de capacidad económica observa la igualdad formal, pero no es equitativo, ni a la postre, justo.

OCTAVA. Las minoraciones extrafiscales recordemos que son las únicas que integran la división de instrumentos extrafiscales positivos. Actúan como mecanismos disuasorios o persuasorios respecto de determinadas pautas de comportamiento, orientadas axiológicamente por el correspondiente derecho de segunda o tercera generación, de modo que éste no sólo legitima el diferente trato fiscal como en el caso de las minoraciones correctivas, sino que informa el correspondiente deber de igualdad o solidaridad que el respectivo instrumento extrafiscal acoge en su dictado. Éstas presentan cierta proximidad con las subvenciones que resulta normal, puesto que estamos ante manifestaciones de la actividad promocional, predicándose de las primeras cierta voluntariedad, característica que también se proyecta sobre los beneficios tributarios. No obstante, creemos que hay un cierto matiz diferencial; en el caso de éstos esta nota se diluye en cierto modo a causa de la coactividad connatural al tributo, de modo que el contribuyente tiene que optar por asumir la parte correspondiente de la prestación patrimonial de carácter público o bien enervar la correspondiente minoración extrafiscal. En cambio, en el caso de la subvención, el potencial beneficiario parte de una situación de plena libertad pudiendo optar por solicitarla con la pretensión de que le sea concedida o no, y en caso contrario, su situación será la de partida. Esta asimetría, en términos de coactividad, también se vislumbra a través del principio de legalidad: en el caso de los beneficios tributarios, en cuanto suponen un sacrificio de ingresos públicos y una postergación eventual de la coactividad tributaria a través del planteamiento de una vía alternativa de satisfacción del interés general, están cubiertos expresamente por la reserva de ley conforme al art. 133.3 CE. En cambio, en el caso de las subvenciones, el margen de operatividad que queda para la reglamentación es sustancialmente mayor.

NOVENA: Las minoraciones extrafiscales deben observar los principios constitucionales del gasto público: de legalidad, que encuentra reflejo en el principio de legalidad tributaria; de asignación equitativa de fondos públicos habida cuenta que éstos deben observar el derecho a la igualdad del art. 14 en un doble sentido: en la

delimitación de los supuestos a los que el legislador otorga diferente trato, pero también en la aplicación del correspondiente control de constitucionalidad, como el de razonabilidad. Además, estas minoraciones extrafiscales también deben estar informadas por los principios de eficiencia y economía que, junto al de eficacia, se polarizan en torno al gasto público; tríada ésta plasmada conjuntamente, entre otros preceptos, en el art. 120.6 LGP. Este trio de principios no obedece a la casualidad, sino que podría encontrar explicación en el marco de la reforma de la gestión pública, dentro del contexto del *New public management*, ámbito en el que se acuñaron las denominadas como “las tres Es” —“*the three Es*”—.

DÉCIMA. El concepto de minoraciones extrafiscales resulta basilar a efectos de su consideración como instrumentos extrafiscales frente a las demás modalidades de reducciones en sede tributaria, y su consiguiente sometimiento a un canon de constitucionalidad. Creemos que podrían ser definidas como “Minoraciones en sede tributaria configuradas a través de una pluralidad de técnicas desgravatorias, cuyo enervamiento está condicionado por el desempeño de prestaciones personales de carácter público diferentes de las contenidas en el art. 29 LGT —es decir, no formales—, con fundamento en los valores de igualdad y solidaridad, y anclaje constitucional inmediato en el art. 31.3 CE”; o en términos más sencillos: “minoraciones tributarias cuya efectividad está condicionada al previo desempeño de prestaciones personales de carácter público con fundamento en los valores de igualdad y solidaridad”.

DÉCIMOPRIMERA. Con independencia de la técnica reductora de la carga tributaria, cabe establecer una polarización de las minoraciones en torno a las nociones de exención y beneficio tributario, con fundamento en su diferente canon de constitucionalidad, o bien, optar por una nueva terminología. De una parte, las exenciones solo pueden suponer para el obligado tributario el cumplimiento de estas obligaciones tributarias formales, sin que su enervamiento se pueda supeditar a otras prestaciones personales de carácter público como en el caso de los beneficios tributarios que después abordaremos. Esta nota caracterizadora de las exenciones, en su concepción como modalidad comprensiva de las minoraciones productivas, técnicas y correctivas; aunque en todos los casos limitadas a través de las obligaciones tributarias formales en su concepción conforme al art. 29 LGT, explica igualmente el desconcierto dogmático que han experimentado estas reducciones dadas la diversidad de situaciones que comprenden. En cualquier caso, recordemos que eximir supone desembarazar de obligaciones, efecto que es realmente el que producen las minoraciones productivas,

técnicas y correctivas.

De otra parte, en los beneficios tributarios —o minoraciones extrafiscales siguiendo la taxonomía espuesta— dicho efecto de minoración de la carga tributaria está condicionado por el desempeño de determinadas prestaciones personales de carácter público. Éstos estarían integrados exclusivamente por las minoraciones extrafiscales y, en observancia de la finalidad extrafiscal que se inyecta en el tributo, se vería postergado el principio de capacidad económica en su conexión con el de igualdad, revelándose como necesario un control de constitucionalidad que integre cierto componente de proporcionalidad que pondere la afectación del derecho individual con la ventaja obtenida en el bien constitucional en liza.

Además, la denominación de beneficio tributario es imprecisa o ilusoria porque debe haber una relación de correspondencia entre la minoración tributaria y la prestación personal pública exigida, en pos de no vulnerar el principio de igualdad tributaria, que además debe observar una proporcionalidad medios-fines en sentido auténtico, habida cuenta que si el instrumento extrafiscal no es útil en relación al cumplimiento de deberes de igualdad o solidaridad, no debe existir. Por consiguiente, es necesario ponderar la afectación del derecho a la igualdad con la realización del bien constitucional obtenida, debiendo cohonestarse en sede del control dichos extremos.

Por consiguiente, las prestaciones personales de carácter público en sede del 29 LGT constituyen, como su propio nombre indica, obligaciones; mientras que los condicionantes del beneficio tributario presentarían la naturaleza de cargas, necesarias para su pretendido enervamiento y consiguiente disfrute del efecto desgravatorio. Avanzando un paso más, podemos decir que la carga que supone la prestación personal que condiciona el disfrute del efecto desgravatorio opera como una suerte de “carga modal”; noción especialmente interesante en relación a la naturaleza de estas prestaciones personales, alternativas a la satisfacción de la parte correspondiente de la carga tributaria sobre la que se proyecte el beneficio tributario en cuestión, aplicado por algún autor en el ámbito de las subvenciones como ejemplo de realización de un acto a favor de otro. Por consiguiente, el tributo que contiene bonificaciones tributarias, en otras palabras, que sirve de soporte a estos instrumentos extrafiscales, constituye, si se nos permite la expresión, una situación molecular; puesto que aglutina una obligación tributaria principal, obligaciones tributarias formales, y eventualmente, podrá contener cargas cuando el legislador establezca *expressis verbis* requisitos instrumentales para enervar la minoración tributaria en cuestión.

En suma, las obligaciones tributarias formales del art. 29 LGT constituyen una especie de referente de prestaciones personales de carácter público que delimitan materialmente las minoraciones correctivas, productivas y técnicas; de suerte que su

superación remite a las minoraciones extrafiscales, conocidas como beneficios extrafiscales, inyectándose en el tributo una finalidad ajena a la exclusivamente extrafiscal, de modo que entran en juego prestaciones personales de carácter público que constituyen deberes; y como efecto, cambia el control de constitucionalidad a tener en cuenta.

DÉCIMOSEGUNDA: Hay que efectuar una depuración legislativa para erradicar el incorrecto uso de la noción de no sujeción, puesto que son supuestos en que no nace la obligación jurídico-tributaria, a diferencia de los casos de exenciones y beneficios tributarios. Además, es necesario que el legislador controle los supuestos de no sujeción; puesto que suponen un trato diferenciado que debe partir de la óptica de inexistencia de la capacidad económica que pretende gravar. Aplicando las reglas de carga de la prueba obrantes en el ámbito que nos ocupa, en los supuestos de no sujeción no cabe prestación personal de carácter público alguna por parte de los obligados, puesto que incumbirá a la Administración tributaria la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible.

DÉCIMOTERCERA. Es necesario someter a control el expediente de los beneficios tributarios en relación a su utilización por los poderes públicos, viéndose integrados, quizás con demasiada frecuencia o de forma incorrecta, entre la pluralidad de instrumentos que integran las políticas públicas. En cuanto a la facilitación de evidencias para que tales controles operen, la “Memoria de Beneficios Fiscales” y el “Presupuesto de Beneficios Fiscales” constituyen documentos que dan testimonio, aunque ineficiente, de la utilización de tales instrumentos extrafiscales por parte de los poderes públicos.

Se advierte que el Presupuesto y la Memoria de Beneficios Fiscales contienen previsiones en relación a los diferentes beneficios tributarios y exenciones; sin embargo, no aportan datos sobre la eficacia. En este sentido, recordemos que los beneficios tributarios no constituyen meras pérdidas de ingresos, sino que constituyen auténticas técnicas de fomento llamados a incardinarse en políticas materiales junto a instrumentos de otra naturaleza; desde esta perspectiva, cobra interés el sometimiento a evaluación de los resultados. No solo en el marco del Derecho administrativo cobra cada vez más importancia esta evaluación de las políticas; también en el contexto de la literatura científica iusfundamental se ha advertido de la importancia de desarrollar técnicas de monitoreo que relacionen medios y resultados, o la fijación de objetivos o *benchmarks*.

Sería recomendable que dicha Memoria ampliara su contenido. En primer lugar, ofrece una visión segmentada del sistema de beneficios tributarios, obviando los obrantes en el marco autonómico y local. En el caso de los segundos, el legislador puede encontrar el elenco de posibles minoraciones en el TRLRHL, aunque no del *quantum* que suponen o el nivel de implantación. Dicha información, tanto autonómica como local, puede ser interesante a efectos de diseñar el marco extrafiscal general, es decir, el conjunto de mensajes de contenido suasorio que recibe el ciudadano y contribuyente, en aras a evitar mensajes contradictorios o estímulos ineficientes, entre otras anomalías, que éste puede presentar. Esta situación revela, además, la necesidad de articular mecanismos de comunicación entre los diferentes titulares del poder tributario, a efectos de dar coherencia al marco extrafiscal general, es decir, el conjunto de mensajes de carácter suasorio que recibe el ciudadano.

En segundo lugar, también habría que tener en cuenta las subvenciones establecidas en el marco del diseño de políticas materiales para favorecer que la Memoria cuente con información completa sobre las diferentes modalidades de intervención a través del gasto público, sea directo o indirecto; dicha recopilación supondría un interesante documento de partida para las Cortes Generales, *a fortiori* teniendo en cuenta la pluralidad de autonomías y la complejidad del mapa de competencias delimitado constitucionalmente.

En tercer lugar, desde una óptica más amplia, este documento no debería obviar las aportaciones de los tributos extrafiscales, que completan el marco extrafiscal, junto a recargos también extrafiscales y los citados beneficios. Esta conjunción de instrumentos operando en sede tributaria, da cuenta de los diversos estímulos que canaliza el sistema tributario y que igualmente es importante valorar en el marco del diseño de políticas de acuerdo con los principios constitucionales del gasto público. Por tanto, es necesario avanzar en la línea comenzada por la Memoria de Beneficios Fiscales, o bien articular un documento adicional, que brinde al legislador toda esta información a fin de facilitar su crucial labor. En otro orden de cosas, igualmente sería recomendable dar cabida a información sobre la liquidación de los beneficios tributarios en aras a la transparencia.

DÉCIMO CUARTA.: En el caso de los mecanismos extrafiscales negativos, pueden presentar dos modalidades, como tributos extrafiscales o como recargos, en el sentido de los exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos del art. 58.2.d) LGT. En el caso concreto de los tributos extrafiscales, constituyen la vía para el establecimiento de una prestación patrimonial de carácter público que puede ser minorada total o parcialmente a través de determinadas pautas de conducta o prestaciones personales igualmente satisfactorias para el interés

público, que constituyen deberes públicos; ahora bien, en caso de incumplimiento, dicho gravamen extrafiscal se traduce en un ingreso para la Hacienda Pública, diferencia ésta sustancial respecto a los beneficios tributarios, que a la postre suponen un no ingreso público. Esta diferente repercusión sobre los ingresos públicos puede suponer un efecto llamada para el establecimiento de tributos y recargos extrafiscales, que es necesario compensar con una construcción dogmática que establezca pautas de contención en el recurso a estos instrumentos por parte del legislador, valorando especialmente su impacto sobre los derechos fundamentales al trasluz del art. 53 CE.

DÉCIMOQUINTA: El tributo constituye un armazón, una estructura concebida para la obtención de ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos, aunque la propia LGT contempla en su art. 2.1 que puede ponerse al servicio de fines extrafiscales como el fomento de la investigación científica o la protección del medio ambiente, por citar algunos ejemplos. No obstante, lo cierto es que en algunas ocasiones se recurre a esta categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público, con menor grado de definición dogmática que los arraigados tributos, buscando huir de los rigores propios de esta institución basilar para el Derecho Financiero.

Las exacciones de nuestro sistema fiscal pueden ordenarse en torno a dos niveles de exigencias: de una parte, el principio de legalidad del art. 31.3 que alcanza a todas las prestaciones patrimoniales y personales de carácter público; y de otra parte, el principio de legalidad tributaria con sede en el art. 133.1 CE y los principios constitucional-tributarios en sentido material. Entre éstos, el principio de capacidad económica constituye el caballo de batalla de la extrafiscalidad que, junto a otros argumentos, ha llevado a una división la literatura científica: para un sector de autores, cabe arrogar la condición de tributos a estas exacciones extrafiscales, mientras que para otros, estamos en realidad ante prestaciones patrimoniales de carácter público. Además, los niveles expuestos también delimitan el proceso de homologación de la consabida parafiscalidad en nuestro ordenamiento, un proceso inconcluso que evidencia igualmente que estamos ante un problema en evolución y con implicaciones dogmáticas. En este planteamiento, la desdibujada situación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, más amplias que la categoría del tributo, integran una pluralidad de ingresos públicos de origen diverso que operan como una suerte de cajón de sastre; estamos ante una cuestión abierta en la actualidad, de gran calado, que no debe convertirse en un ejercicio de procrastinación tributaria.

En este orden de cosas, habida cuenta del asimétrico tratamiento que reciben prestaciones patrimoniales de carácter público y tributos, se plantea la necesidad de articular una solución de continuidad que permita el recurso a los instrumentos

extrafiscales, teniendo en cuenta su relevancia para la efectividad de derechos de segunda y tercera generación, sin poner en entredicho los derechos individuales, que al trasluz del art. 53 CE constituyen la clave de bóveda en la articulación de la correspondiente construcción dogmática. Partiendo de estas premisas, la solución pasa por la importación a nuestro sistema tributario de nuevos principios presentes en el ámbito alemán, como el de practicabilidad, o la elaboración de una construcción dogmática en torno a los derechos fundamentales que sustente la extrafiscalidad, integrando controles de constitucionalidad como los de razonabilidad o proporcionalidad, que sustenten el recurso a estos instrumentos extrafiscales habida cuenta de la controversia dogmática abierta. Para la articulación de esta construcción dogmática es necesario deconstruir el tributo en clave iusfundamental para escudriñar sobre los engranajes en torno a los que deben operar estas técnicas de constitucionalidad, a fin de solventar el problema desde los mismos fundamentos sobre los que se articula la relación jurídico-tributaria.

DÉCIMOSEXTA: De acuerdo con la taxonomía expuesta de mecanismos extrafiscales, hemos delimitado dos modalidades: positivos y negativos; minoraciones extrafiscales, y tributos y recargos extrafiscales respectivamente; y a su vez, hecho imponible, tenor literal del recargo, y dictado de la minoración extrafiscal, constituyen, generalmente, una suerte de reverso y anverso del deber de igualdad o solidaridad enraizados en los valores que vertebran, a su vez, las sucesivas generaciones de derechos, identificándose igualmente diferentes generaciones de tributos como evidencia de la transformación experimentada por esta basilar institución para nuestra disciplina.

Exempli gratia, en el caso del Impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera «*constituye el hecho imponible la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NOX) u óxidos de azufre (SOX), que se realice desde las instalaciones a las que se refiere el artículo 22 de la presente Ley*»; este dictado expresa el reverso de un deber público cuyo anverso podríamos expresar como “la no emisión a la atmósfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno u óxidos de azufre, que se realice desde las instalaciones referidas por la citada Ley”; en el entendimiento de que esta conducta resultaría acorde con el valor de solidaridad que fundamenta el derecho a un medio ambiente sano con sede en el art. 45.1 CE que expresa que «*todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo*». En el caso de las minoraciones extrafiscales, con independencia de que el efecto reductor puede articularse recurriendo a soluciones técnicas de diverso tipo, el tenor literal de la norma que condiciona el disfrute de la reducción tributaria recoge una especie de anverso, es

decir, la expresión directa del deber público; a título de ejemplo, también en relación a la causa ambiental, el art. 95.6.b) TRLRHL contiene el siguiente dictado: «*Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente*», expresando en sentido positivo la prestación personal de carácter público pretendida.

DÉCIMOSÉPTIMA. En el estudio del Derecho tributario es posible centrarse en torno al hecho imponible o al objeto imponible, sobre el que impacta el respectivo gravamen. En la construcción iusfundamental de la extrafiscalidad, sin obviar en absoluto el imprescindible papel desempeñado por el hecho imponible, es necesario mover el foco hacia el objeto imponible. Los derechos fundamentales constituyen el sustrato común de tributos y prestaciones patrimoniales de carácter público, de suerte que valorando el impacto de la intervención pública por ambos mecanismos en relación al objeto imponible, obtenemos el impacto sobre la esfera individual que debe valorarse en todo caso desde la óptica de cada uno de los derechos. No se trata de una discusión nueva; el mismo establecimiento de la consabida clasificación tripartita de las figuras tributarias a través de las categorías de impuesto, tasa y contribución especial, atendiendo a su presupuesto de hecho, fue objeto de controversia entre causalistas y anticausalistas, poniendo en tela de juicio esta delimitación a partir de presupuestos de hecho de carácter económico.

En otro orden de cosas, con cierta frecuencia, el objeto del tributo no es explicitado por el legislador, mientras que por motivos obvios manifiesta en todo caso el hecho imponible dado su carácter basilar para el nacimiento de la relación jurídico-tributaria. Ciertamente, secundamos que el hecho imponible constituye el elemento fundamental de la estructura tributaria en cuanto dota de identidad al tributo y desencadena el nacimiento de la obligación jurídico tributaria; ahora bien, entendemos que este relevante papel del hecho imponible resulta plenamente compatible con un análisis adicional a través del objeto imponible desarrollado en clave iusfundamental, que debe partir de una lectura de las modalidades de muestras de capacidad económica a través de los derechos fundamentales, para verificar aquéllos que pueden resultar afectados.

Este planteamiento es coherente a su vez con la doble o plurimposición, que permiten la coexistencia de varios gravámenes que pueden recaer sobre una misma manifestación de capacidad económica, apelando a fundamentos diferentes, pero sumando sus efectos desde una la óptica del impacto iusfundamental. En este sentido, es necesario profundizar en el análisis de tributos y recargos extrafiscales, que se imbrican sobre aquéllos con fin fiscal cuando convergen en torno a la misma manifestación de

capacidad económica, para racionalizar su utilización asegurando que obedecen a los fines pretendidos. En este sentido, controles como el de proporcionalidad desempeñan una labor esencial, no solo a efectos de valorar la repercusión sobre los derechos fundamentales, sino también sobre otros aspectos del respectivo gravamen.

En estos casos de doble o plurimposición en relación a una misma manifestación de capacidad económica, podemos advertir que el tributo fiscal grava el objeto imponible *per se*, mientras que el tributo extrafiscal operaría en relación a las conductas desempeñadas, promoviendo conductas en un sentido u otro. En otras palabras, el tributo fiscal operaría al trasluz del valor de libertad, teleológicamente orientado por la financiación del Estado, mientras que el tributo extrafiscal se concibe a través de los restantes valores —igualdad y solidaridad— de modo que su finalidad sería promover la efectividad de los derechos sociales y de solidaridad. No obstante, es importante advertir que esta estratificación de la carga tributaria atendiendo a valores ha sido expuesta a afectos meramente pedagógicos, puesto que en la praxis del «*Estado social y democrático de Derecho*» resulta prácticamente imposible separar apelando a qué valor interviene el Estado. En cualquier caso, esta superposición de gravámenes encontraría su límite en los derechos fundamentales que, en caso alguno, podrían verse menoscabados a consecuencia de la doble o plurimposición citada.

DÉCIMOCTAVA. Analizando el engranaje psicológico de los instrumentos extrafiscales, podemos afirmar que constituyen auténticos mecanismos de condicionamiento operante, caracterizados por la generación de cambios en la probabilidad de que una conducta se lleve a cabo a partir de las consecuencias experimentadas por el sujeto. Este engranaje consiste en la conexión entre la respuesta materializada en la realización de determinadas conductas y el estímulo recibido, que cambia en función de la acción desempeñada por el sujeto, influyendo por tanto en su respuesta posterior.

En el ámbito de la extrafiscalidad, el individuo desempeña ciertas conductas, prestaciones personales de carácter público, con la finalidad de desencadenar ciertas consecuencias sobre la carga tributaria a su favor; *exempli gratia*, el sujeto pasivo operaría conductas de protección sobre el medio ambiente que constituyen deberes de solidaridad, con la finalidad de neutralizar al máximo la carga tributaria. Además, desde un punto de vista pragmático, es importante tener en cuenta que estos estímulos no operan aisladamente, sino que a menudo interaccionan con otros mecanismos.

Con cierta frecuencia se alude a la importancia de revisar la estrategia de refuerzo o secuencia de moldeamiento, que implicaría la progresiva adaptación de los

refuerzos en función de las sucesivas aproximaciones de los sujetos a las pautas de conducta pretendidas; a modo de ejemplo, la necesidad de adaptación progresiva que a menudo se predica de los instrumentos extrafiscales que exigen de cierta dinamización, apelando a que su éxito está cifrado en la recaudación nula o su definitiva desaparición. Estas técnicas apelan directamente al componente conductual, buscando incidir en las conductas de los sujetos; y ahondando en el análisis realizado por las ciencias del comportamiento humano como la psicología o la pedagogía, encontramos la conocida curva de aprendizaje en relación al tiempo que tardan los sujetos en aprehender determinadas conductas; noción que también ha sido abordada en otros ámbitos como el económico, y que podría tener cierta relevancia jurídica por su conexión con el tiempo de pervivencia del instrumento extrafiscal o su actualización en observancia de la referida curva.

En términos similares cobra relevancia la conocida elasticidad, término utilizado desde una perspectiva económica para definir la sensibilidad mostrada por una variable en relación a los cambios introducidos en otra; por tanto, la elasticidad guarda relación con los efectos generados por ciertos tributos y recargos extrafiscales a través del precio. Cuando introducimos un tributo de estas características utilizamos el precio como mecanismo de transmisión de información en el contexto del mercado; por tanto, aunque no se contemple la repercusión, ésta se produce de modo informal vía precio.

DÉCIMONOVENA. Cuando valoramos desde una perspectiva iusfundamental los obligados tributarios implicados, tenemos que diferenciar la perspectiva del empresario o profesional respecto de la del consumidor. En las condiciones expuestas durante el presente trabajo, hemos desarrollado cómo una misma exacción extrafiscal puede afectar: en el caso del primero, a la libertad de empresa, mientras que en el caso del segundo, puede verse afectado el consumo de un bien o servicio a través de la repercusión sobre su precio, generándose consecuencia conexas sobre las condiciones que mediatizan alcanzar la propiedad del correspondiente bien. Por tanto, en ocasiones observamos consecuencias iusfundamentales sobre sujetos diferentes a razón de una repercusión que puede venir contemplada en sede legislativa o, por el contrario, no estar contemplada. Además, este efecto puede verse incrementado ante situaciones de doble o plurimposición.

VIGÉSIMA. Al trasluz de las coordenadas básicas del presente trabajo expusimos que el hecho imponible expresaba el reverso de un deber público con causa en los derechos sociales o de solidaridad, aunque concebido en relación a un sujeto que

presenta un nexo jurídico con una de las modalidades de capacidad económica; por consiguiente, en estos tributos extrafiscales se trataría de medir el grado de cumplimiento de dicho deber en relación a la fuente de capacidad económica que se trate, produciéndose el consiguiente efecto de minoración o anulación del gravamen.

VIGÉSIMO PRIMERA. El tipo de gravamen constituye una medida utilizada con frecuencia en la imposición directa, y aunque tiene cierta virtualidad a efectos de la determinación del impacto iusfundamental de los gravámenes, la valoración de éste constituye una cuestión más compleja. En otros factores, es necesario tener en cuenta los gravámenes que se concurren, la naturaleza del bien sobre el que recaen y los derechos fundamentales que resultan afectados; en el entendimiento de que el control de constitucionalidad opera respecto de cada uno de los posibles derechos fundamentales afectados. *Exempli gratia*, existen ciertos bienes considerados “de lujo” cuyo consumo genera un impacto significativamente menor sobre los derechos fundamentales que el operado por aquellos considerados esenciales, con repercusión directa, en definitiva, sobre la dignidad humana; por consiguiente, estamos ante lineamientos básicos que el Derecho Tributario en su intervención sobre los sujetos no puede obviar, a riesgo de incurrir en inconstitucionalidad manifiesta.

En definitiva, el impacto iusfundamental o la valoración del tipo impositivo desde una perspectiva jurídica se aleja del concepto económico de presión fiscal, así como del de esfuerzo fiscal, por lo que es necesaria una construcción dogmática que permita trazar la *actio finum regundorum* de la imposición justa.

VIGÉSIMO SEGUNDA. Los principios de equivalencia de costes y de beneficio recibido, junto al de capacidad económica, vertebran el establecimiento de prestaciones tributarias con preeminencia del tercero. En el marco de la financiación de los gastos públicos vinculados a ciertos colectivos, en ocasiones el legislador recurre a impuestos, vertebrados según el principio de capacidad económica, pero exigidos a grupos de sujetos identificados a través de una relación jurídica que sirve para su trazado, de forma acorde a los intereses colectivos que subyacen. Se trata de tributos aparentemente extrafiscales pero a los que, en realidad, no subyace engranaje suasorio alguno; estos gravámenes actúan detrayendo ingresos procedentes de ciertos colectivos conforme a criterios de capacidad económica, que resultan afectados a fines que, directa o indirectamente, benefician a dicho colectivo, como en el caso del Impuesto catalán sobre establecimientos turísticos.

Se trata de intervenciones en torno a intereses colectivos, diferentes de los difusos, sobre los que se ha advertido de la importancia de enarbolar mecanismos para su efectividad, función que creemos que desempeñarían los instrumentos extrafiscales; de modo que, en el caso de los medioambientales, posibilitarían la acción suasoria sobre la generalidad de sujetos para que sus conductas se alineen en torno a la realización de dichos derechos de tercera generación.

Ahora bien, es importante advertir que solo los tributos extrafiscales constituirían auténticos instrumentos al servicio de estos fines, no así los aparentemente extrafiscales que hemos denominado “afectados”. Este género de tributo se constituye con la finalidad de financiar actuaciones concretas en relación a intereses colectivos, pero su finalidad es fiscal, de suerte que el engranaje suasorio que caracteriza a los impuestos extrafiscales en los términos que expusimos resulta desdibujado, quedando todo rastro de la extrafiscalidad confinado a la afectación de la recaudación a un fin concreto contemplado en sede de ley, evidencia insuficiente para calificar la figura tributaria como extrafiscal. En relación a la existencia de estos tributos “afectados” que, insistimos, deben separarse de los extrafiscales, efectivamente creemos que podrían adolecer de ciertos males denunciados por la literatura científica que los desaconsejan.

Defendemos que no es suficiente contar con un grupo delimitado sobre el que imputar intereses colectivos en juego para hacer operar el principio de capacidad económica en relación a dicho colectivo frente a la generalidad; además, estos tributos van a generar sobre los sujetos afectados un incremento de la carga fiscal que, en todo caso, deberá superar controles de constitucionalidad y pueden generar cierta repercusión iusfundamental.

VIGÉSIMO TERCERA. La justicia tributaria hunde sus raíces también en los valores que aportan el contenido material del Estado de Derecho, proyectándose sobre el legislador que desempeña, informado por ésta, el poder tributario. Los instrumentos extrafiscales no pueden escapar a este planteamiento, de modo que la justicia tributaria resulta de ineludible observancia en el análisis de la extrafiscalidad, cuya realización pasa, entre otros factores, por la imposición de controles de constitucionalidad, fundamentales en relación con la valoración de la *interpositio legislatoris* a través de la que se materializa el instrumento suasorio en cuestión; papel éste capital desempeñado por el juez constitucional, constituyendo una de las notas características del neoconstitucionalismo.

VIGÉSIMO CUARTA. La protección de nuevos intereses evidenciada con ocasión de la proclamación del Estado social supuso una intensificación de la intervención de los poderes públicos que genera, como vimos, un incremento de la presión fiscal a causa del recurso a instrumentos extrafiscales con impacto iusfundamental. Por consiguiente, aunque los principios constitucional-tributarios observan la transmutación axiológica experimentada, se genera una situación crítica desde la perspectiva de la construcción dogmática tradicional del instituto del tributo, siendo necesaria una elaboración iusfundamental que otorgue constitucionalidad a la expresión extrafiscal del legislador. En este sentido, los controles de razonabilidad y proporcionalidad desempeñan una función imprescindible, *a fortiori* habida cuenta de la controvertida situación dogmática en que queda el instituto del tributo, viéndose afectados incluso uno de sus pilares básicos como es el principio de capacidad económica. Por tanto, los controles de razonabilidad y proporcionalidad en sentido amplio constituyen integrantes imprescindibles del canon de constitucionalidad que opera sobre los mecanismos extrafiscales; por otra parte, estos instrumentos son necesarios para la efectividad del «*Estado social y democrático de Derecho*» con reconocimiento expreso en el art. 1 de nuestra Carta magna.

En el sentido expuesto, cuando se persigue un fin fiscal no estamos ante una colisión de bienes jurídicos, no resulta por consiguiente necesaria una labor de ponderación; mientras que en los mecanismos impositivos se inyecta en el tributo una finalidad extrafiscal, evidenciándose de forma expresa el carácter anfibológico del tributo, siendo necesario el recurso a operaciones de ponderación en relación a los diferentes fines que acoge el tributo, operando tales cánones de constitucionalidad desde la óptica de sus repercusiones iusfundamentales.

VIGÉSIMO QUINTA. En relación a los instrumentos extrafiscales, cabe identificar un examen medios-fines desde la óptica del derecho a la igualdad del art. 14 CE, que en el marco del análisis del instrumento extrafiscal examinado supone: primero, lógica en la delimitación de los supuestos afectados por la reducción tributaria, o incremento de la carga tributaria, frente a los no afectados; y segundo, una razonabilidad entre la reducción materialmente prevista por el legislador, o incremento de dicha carga, y la prestación personal de carácter público en el sentido del art. 31.3 CE impuesta; en cualquier caso, la alteración de la carga tributaria, en un sentido u otro, tiene que servir en relación a los fines pretendidos. La conjunción de estos factores conformaría el juicio de razonabilidad en pos de que el diferente trato normativo resulte respetuoso con el derecho a la igualdad del art. 14 CE. Ahora bien, este examen medios-fines tiene sentido en condiciones de utilidad de la injerencia en relación al fin pretendido sobre el instrumento extrafiscal en cuestión; es decir, debe operar en relación

a las repercusiones de estos instrumentos extrafiscales sobre el derecho a la igualdad además un examen de proporcionalidad en relación a los fines pretendidos que conecte el sacrificio de éste con el objetivo perseguido. Es importante tener en cuenta que este examen de proporcionalidad, además, es diferente del componente de proporcionalidad *stricto sensu*, integrado en el control de proporcionalidad en sentido amplio.

VIGÉSIMO SEXTA: El control de proporcionalidad, en el entendimiento de su ortodoxa aplicación, se muestra como un instrumento útil en pos de asegurar la constitucionalidad de los instrumentos extrafiscales; en concreto, este control opera desde la óptica de la repercusión sobre los derechos de libertad.

Es necesario profundizar sobre las implicaciones iusfundamentales del principio de capacidad económica como criterio de reparto de los gastos públicos, para solventar las posibles fricciones que puedan generarse con ocasión de la expresión extrafiscal del tributo, lo que exige un control que va más allá de la mera observancia de un fin legítimo. En este sentido, cuando se redimensiona el basilar principio de capacidad económica que debe observar el legislador, se generan consecuencias iusfundamentales que es necesario someter a juicio, de suerte que éste debe observar el principio de proporcionalidad en sentido amplio en el diseño de las políticas y, más en concreto, en el caso de los instrumentos extrafiscales. En este sentido, este control ofrece pautas que el legislador *prima facie* debe observar en el marco del diseño de instrumentos extrafiscales; ahora bien, en última instancia, el juez constitucional como garante está llamado a examinar la posible afectación de los derechos fundamentales; operando uno y otro desde perspectivas diferentes en relación a la aplicación del control: *ex ante* y *ex post*. Atendiendo a los derechos en juego y los bienes constitucionales implicados, el control de proporcionalidad está llamado a desempeñar una labor de ponderación básica que, como resultado, genera diversas soluciones legítimas constitucionalmente; en otras palabras, el resultado de la concurrencia entre la prohibición de desproporción por exceso, o por defecto, no se produce en un punto concreto; así se genera como resultado la concepción de un margen de maniobra a favor del legislador.

Antes de profundizar seguidamente sobre los componentes de este control de proporcionalidad en sentido amplio, recordemos que desde una perspectiva ecléctica, se ha valorado una redimensión del control de proporcionalidad al trasluz de los derechos de igualdad, que permitiría aplicar ciertos conceptos de interés sobre la totalidad de instrumentos extrafiscales. La cuestión en este caso no sería determinar la proporcionalidad de la intromisión en el derecho fundamental, sino la proporcionalidad del tratamiento desigual; no se trata de la proporcionalidad de la carga sufrida por el titular del derecho, sino de la relacionada con la desigualdad de trato. La aplicación de

este interesante construcción podría resultar especialmente útil, generándose entre otros beneficios, la coherencia del sistema tributario, la racionalización del recurso a instrumentos extrafiscales, la depuración del sistema tributario o la minimización del impacto iusfundamental de los instrumentos extrafiscales.

VIGÉSIMO SÉPTIMA: Hay un reflejo muy difuso y discreto de la proporcionalidad en nuestra jurisprudencia, que ha realizado un análisis en clave de idoneidad técnica —*Geeignetheit*— para dilucidar los problemas de competencia a colación de la LOFCA; determinando que en los casos en que el tributo recae sobre una misma fuente de riqueza, es necesario examinar la estructura del tributo para ver si resulta idóneo en relación al fin. Operando de esta forma, se descartan tributos extrafiscal que resulten manifiestamente inidóneos en relación al fin; sin embargo, el recurso a estos instrumentos extrafiscales requiere de un análisis de mayor profundidad, como el realizado a través del control de proporcionalidad en sentido amplio, que entendemos debe ponerse en valor en su observancia por el legislador para el recurso a estos instrumentos extrafiscales. Colateralmente, en función de los derechos que puedan resultar afectados por estos mecanismos, se juzgara la posible inconstitucionalidad a través del correspondiente control.

VIGÉSIMO OCTAVA: El componente de necesidad del control de proporcionalidad en sentido amplio resulta especialmente interesante en instrumentos extrafiscales de diverso sentido. Al respecto, es importante diferenciar dos tipos de situaciones: en primer lugar, aquéllas que no son susceptibles de ser abordadas por tributos extrafiscales, como aquellos casos en que no queda conceder cierta libertad de opción connatural a estos instrumentos, siendo necesarias medidas con mayor carga de coacción, de suerte que no superarían directamente el componente de idoneidad del control de proporcionalidad. En segundo lugar, casos en que resulta factible el recurso a los tributos extrafiscales porque cabe esta libertad de opción, en cuyo caso procede este control de necesidad comparativo en relación a las diferentes alternativas, para buscar la menos gravosa para los derechos fundamentales. El examen de este componente de proporcionalidad asegura que los tributos extrafiscales vean minorada su presencia, se reduzca el impacto iusfundamental del tributo extrafiscal, facilitando a la finalidad recaudatoria el papel principal.

VIGÉSIMO NOVENA: Es importante discernir entre proporcionalidad y

ponderación: el control de proporcionalidad *stricto sensu*, componente del examen de proporcionalidad en sentido amplio, se apoya sobre la ponderación entre bienes e intereses implicados. La doctrina científica alemana ha señalado varios derechos fundamentales que justifican la aplicación de este control de proporcionalidad, como el derecho al libre desarrollo de la personalidad (art. 2) o el derecho a la propiedad y a la sucesión (art. 14); afectación que resulta trasladable a la aplicación de este control de constitucionalidad a instrumentos extrafiscales. Además, cabe la posibilidad de que resulten afectados diversos derechos fundamentales, debiendo aplicarse entonces este control de constitucionalidad, teniendo en cuenta cada uno de los derechos afectados. En este sentido, el juicio de proporcionalidad desempeña un papel basilar, acogiendo dicha labor de ponderación, y conectando los derechos fundamentales afectados con las ventajas en pos del interés público que comprende el tributo extrafiscal en cuestión.

La gradación de la finalidad fiscal del tributo, que cede ante la finalidad extrafiscal, encuentra reflejo en esta ponderación realizada. No obstante, el fin recaudatorio no puede anularse plenamente porque se vería contravenida la ortodoxia tributaria; por ende, viéndose también eclipsado el principio de capacidad económica, que delimita, entre otras exigencias, la existencia de manifestación de capacidad de pago, asegurándose así en sentido lógico la afectación iusfundamental.

TRIGÉSIMA. Los derechos de solidaridad fueron concebidos primigeniamente en relación a la comunidad, en el entendimiento de que su efectiva realización pasa de forma indefectible por la polarización de esfuerzos de todos los sujetos que la integran, resultando además inexorable la intervención de todos los Estados. En este sentido, la transmutación del tributo como instrumento de tutela de estos derechos de tercera generación encuentra su fundamento, primero en el valor de solidaridad, y más en concreto en el respectivo derecho, que orienta axiológicamente la transmutación de la correspondiente figura tributaria; planteamiento éste que enraíza en la dignidad humana basilar para la construcción dogmática iusfundamental.

Desde una perspectiva pragmática, es necesaria una construcción iusfundamental que ponga orden en la tributación autonómica, poblada de tributos con fin presuntamente extrafiscal, pero sobre los que no se lleva a cabo un control de proporcionalidad en sentido amplio. Igualmente, los instrumentos extrafiscales se muestran como una alternativa interesante para intervenir sobre el problema de la pobreza energética, aunque esta causa, como la medioambiental en general, no justifica el recurso indiscriminado a instrumentos extrafiscales. En este sentido, estos mecanismos se han revelado como un instrumento útil para controlar los “sectores difusos” por permitir, entre otras características, su flexibilidad al adaptarse al entorno

sobre el que opera, o actuar como mecanismo de intervención sobre los precios en el ámbito de la imposición sobre el consumo.

TRIGÉSIMO PRIMERA. Es importante hacer mención al equívoco uso de las expresiones “cambio climático” y “efecto invernadero” en el ámbito político-jurídico en relación al problema ambiental. Ambas expresiones están relacionadas con alteraciones del equilibrio térmico de la tierra, aunque el “cambio climático” se refiere a la modificación térmica, tanto incremento —calentamiento— como descenso —glaciaciones—, tomando como referencia tanto el historial previo, como el conjunto de parámetros que determinan la temperatura, atribuible tanto a factores naturales como antropogénicos. En cambio, el “efecto invernadero” consiste en el fenómeno por el que determinados gases entorpecen el mecanismo regulatorio de la temperatura en el planeta, aunque con causas antropogénicas.

TRIGÉSIMO SEGUNDA. En el marco del ICIO, el art. 103.2.b) TRLRHL cuenta con el siguiente tenor literal: «*Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente*»); y en relación al IBI, el art. 74.5 TRLRHL establece que: «*Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente*»; por tanto, estamos ante minoraciones extrafiscales homólogas, que permiten extraer ciertas conclusiones comunes en su aplicación.

En el caso concreto de las minoraciones extrafiscales contempladas en sede del ICIO y del IBI, suponen la inserción de un tratamiento diferenciado por parte del legislador con repercusión obvia sobre el derecho a la igualdad; exigiéndose como expusimos justificación en relación a los medios y a la finalidad perseguida, de forma que se exige la legitimidad del fin y una adecuación razonable de los medios. Se introduce un tratamiento diferenciado con repercusión sobre el derecho a la igualdad que exige no sólo de una adecuación medios-fines para que la minoración en la carga

tributaria no resulte excesiva; sino también una relación medios-fines en el sentido de que el diferente trato tenga sentido en aras a la consecución de un fin de interés público resultando el instrumento extrafiscal en cuestión válido en relación al fin pretendido, es decir, es necesario valorar la conexión entre la minoración de la carga tributaria y el fin extrafiscal inyectado a través de la minoración a la figura tributaria. Por consiguiente, sea en el contexto del ICIO o del IBI, el legislador y correlativamente también la correspondiente Ordenanza, no pueden obviar el planteamiento que subyace a la concreta minoración extrafiscal que, recordemos, presenta como nota característica la inyección en el tributo de una finalidad ajena a la exclusivamente recaudatoria.

Por último, las bonificaciones citadas adolecen de defectos técnicos citados durante el presente trabajo que, *prima facie* es necesario solucionar en sede legislativa, o través de la correspondiente Ordenanza; en caso contrario, tales minoraciones extrafiscales, instrumentos extrafiscales en definitiva, no superarían el correspondiente control de constitucionalidad.

Bibliografía

Bibliografía

- AA.VV.: "Das Recht der freien Meinungsäußerung. Der Begriff des Gesetzes in der Reichsverfassung" en *Verhandlungen der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer zu München am 24. und 25. März 1927*; Walter de Gruyter, Berlin-Leipzig, 1928.
- AA.VV.: *Chaos Theory in the Social Sciences: Foundations and Applications*; University of Michigan Press, 1997.
- AA.VV.: *Comentarios a la Constitución*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1979.
- AA.VV.: *Encyclopedia of the Sciences of Learning*; Springer, 2011.
- AA.VV.: *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*; Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2014.
- AA.VV.: *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*; Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2014.
- AA.VV.: *Learning Curves: Theory, Models, and Applications*; CRC Press, 2011.
- AA.VV.: *Memento práctico Fiscal*; Ediciones Francis y Taylor, Madrid, 2013.
- AA.VV.: *Reforma fiscal en América Latina: ¿qué fiscalidad para qué desarrollo?*; Fundació CIDOB, Barcelona, 2012.
- AA.VV.: *Todo Fiscal*; CISS, Madrid, 2013.
- AA.VV.: *Todo procedimientos tributarios 2007-2008*; Wolters Kluwer España, Valencia, 2007.
- AA.VV.: *Welfare States in Transition: National Adaptations in Global Economies*; SAGE, London-California-New Delhi, 1996.

- AAVV: "Modelo de código tributario para América Latina", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 18, 2003.
- ABELLÁN, J.: "El vínculo entre tradición y mundo moderno. Las teorías políticas de Derecho natural: 1600-1750" en *Historia de la Teoría Política*, vol. 2; Alianza Editorial, Madrid, 2012.
- "John Stuart Mill y el liberalismo" en *Historia de la Teoría Política*, vol. 3; Alianza Editorial, Madrid, 2012.
- ABENDROTH, W.: *El Estado de derecho democrático y social como proyecto político*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.
- ABRAMOVICH, V. Y COURTIS, C.: *Los derechos sociales como derechos exigibles*; Trotta, Madrid, 2002.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D.: "La fiscalidad ambiental en el ámbito local" en *La función tributaria local*; El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2012.
- ADAME MARTÍNEZ, F.: "La base imponible del ICIO en huertos solares y parques eólicos", *Tributos locales*, n.º núm. 93, 2010.
- "Turismo y financiación municipal: estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo", *Tributos locales*, n.º núm. 112, 2013.
 - *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*; Comares, Granada, 1986.
- ADAME MARTÍNEZ, F. Y ADAME MARTÍNEZ, M. A.: "Análisis de las medidas fiscales para el fomento del alquiler en derecho comparado", *Crónica tributaria*, n.º núm. 140, 2011.
- AGENCIA ESTATAL DE EVALUACIÓN DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS Y LA CALIDAD DE LOS SERVICIOS: *Fundamentos de evaluación de políticas públicas*; Ministerio de Política Territorial y Administración Pública, Madrid, 2010.
- AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE: *Informe «Impuestos medioambientales-evolución reciente»*; Agencia Europea de Medio Ambiente, París, 2000.
- AGOUÉS MENDIZÁBAL, C.: "La función social de los derechos; en especial, el derecho de propiedad" en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010.
- AGUALLO AVILÉS, A.: *Tasas y precios públicos*; Lex Nova, Madrid, 1992.
- AGUILERA KLINK, F. Y ALCÁNTARA, V.: *De la Economía Ambiental a la Economía Ecológica*; Icaria-Fuheman, Barcelona, 1994.
- AGÜLLO AGÜERO, A.: "El impuesto inmobiliario en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales" en *Ponències del Seminari de Dret Local, Segona edició (Curs 89-90)*; Ayuntamiento de Barcelona.

- AGULLÓ AGÜERO, A.: "Una reflexión en torno a la prohibición de no confiscatoriedad del sistema tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982.
- AIZEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*; Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001.
- AKERLOF, G.: "The Economics of «Tagging» as Applied to the Optimal Income Tax, Welfare Programs, and Manpower Planning", *The American Economic Review*, vol. 68, núm. 1, 1978.
- AKERLOF, G.: "The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism", *Quarterly Journal of Economics*, núm. 84, 1970.
- ALBERTI, E.: "El derecho por principios: algunas precauciones necesarias (Debate sobre El Derecho dúctil, de Gustavo Zagrebeky)", *Anuario de Filosofía del Derecho*, XIII, 1996.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. E.: "Artículo 133: El gasto público" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
- "Artículo 31: El gasto público" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
 - "El régimen jurídico económico de la Iglesia en España", *Salmaticensis*, núm. 25, 1978.
 - "La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana", *Revista de Derecho Político*, núm. 5, 1979.
 - "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española*, núm. 71, 1981.
 - *El sistema fiscal en España*; Ed. Guadiana, Madrid, 1974.
 - *Sistema Tributario Español y Comparado*; Tecnos, Madrid, 1992.
- ALESINA, A.; ICHINO, A. Y KARABARBOUNIS, L.: "Gender-based taxation and the division of family chores", *American Economic Journal: Economic Policy*, 3, n.º 2, 2011, pp 1-40.
- ALEXY, R.: "Algunas reflexiones en torno a cómo mi pensamiento ha ido desarrollándose con el paso de los años" en *La doble dimensión del Derecho. Autoridad y razón en la obra de Robert Alexy*; Palestra Editores, Lima, 2011.
- ALEXY, R.: *Teoría de los Derechos Fundamentales*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.
- ALFONSO DA SILVA, L. V.: "O Proporcional e o Razoável" en *A Expansão do Direito – Estudos de Direito Constitucional e Filosofia do Direito, em homenagem ao Professor Willis Santiago Guerra Filho*; Lúmen Júris, Río de Janeiro, 2004.
- ALGUACIL MARÍ, P.: "Acerca de la flexibilidad de la Reserva de Ley en Materia Tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 101, 1999.

-
- "La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 253, 1999.
- ALIAGA AGULLÓ, E.: "El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación" en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- ALM, J. Y BANZHAF, H. S.: "Designing Economic Instruments for the Environment in a Decentralized Fiscal System", *Journal of Economic Surveys*, núm. 26, 2012.
- ALONSO DE ANTONIO, A. L. Y ALONSO DE ANTONIO, J. L.: *Derecho constitucional español*; Universitas, Madrid, 2002.
- ALONSO GARCÍA, E.: "El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española", *Revista de Administración Pública*, núm. 100-102, 1983.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*; Marcial Pons, Madrid, 1995.
- ALONSO MADRIGAL, F. J.: "La tributación medioambiental y la energía" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- "La tributación medioambiental y la energía" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
 - "La tributación medioambiental y la energía" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- ALTSHULER, R. Y DIETZ, R. D.: "Tax expenditure estimation and reporting: a critical review", *NBER Working Paper Series*, núm. 14263, 2008.
- ÁLVAREZ ARROYO, F.: "El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras" en *Tributos Locales*; Edersa, Pamplona, 2002.
- "Cuestiones actuales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras" en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*; Bosch, Barcelona, 2012.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P.: "Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España", *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 12, 2008.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S.: "La ética en la doctrina de la Hacienda Pública", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, doc. n.º 10, 2004.
- ÁLVAREZ VILLAMARÍN, X. C.; GAGO RODRÍGUEZ, A. Y LABANDEIRA VILLOT, X.: "Características de una nueva propuesta de reforma fiscal: la reforma verde", *Palau 14*, núm. 30, 1997.

- AMATUCCI, A.: *L'ordinamento giuridico della Finanza Pubblica*; Jovene editore, Padova, 2007.
- ANSUATEGUI ROIG, F. J.: "Ordenamiento jurídico y derechos humanos" en *10 palabras clave sobre derechos humanos*; Verbo Divino, Estella, 2012.
- ANZOLA GIL, M. Y MAUS RATZ, E. (trads.); SCHWABE, J. (compilador); *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán*; Konrad Adenauer Stiftung, 2009.
- AÑÓN, M. J.: *Las necesidades y el fundamento de los derechos humanos*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1994.
- APARICIO PÉREZ, A.: *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano: reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino*; Universidad de Oviedo, Oviedo, 2006.
- APPEL, H.: *Tax Politics in Eastern Europe : Globalization, Regional Integration, and the Democratic Compromise*; University of Michigan Press, Ann Arbor, 2011.
- ARAGÓN REYES, M.: "Principios constitucionales" en *Temas Básicos de Derecho Constitucional*, Tomo I; Civitas, Madrid, 2001.
- *Libertades económicas y Estado Social*; McGraw-Hill, Madrid, 1995.
- ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "Las repercusiones tributarias de la Directiva de servicios en el ámbito local", *Cuadernos de derecho local*, núm. 23, 2010.
- ARONSON, J. R. Y LAMBERT, P. J.: "Descomposing the Gini coefficient to reveal the vertical, horizontal, and reranking effects of income taxation", *National Tax Journal*, núm. 47, 1994.
- ARRIBAS LEÓN, M.: "El Impuesto sobre el Patrimonio en España", *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2012.
- "La protección medioambiental en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras" en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "Sistema tributario y Constitución", *Cuadernos de derecho público*, núm. 25, 2005.
- *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*; McGraw-Hill, Madrid, 1999.
- ATKINSON, A. B.: "Horizontal Equity and the Distribution of Tax Burden" en *The Economics of Taxation*; The Brookings Institution, Washington, D.C., 1980.
- "Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy", *The Canadian Journal of Economics*, vol. 10, 1977.

- AVI-YONAH, R. S.: "Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State", *Harvard Law Review*, 113, 2000, p 1573.
- AZQUETA OYARZUN, D.: *Teoría de los precios sociales*; Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid, 1985.
- AZQUETA OYARZUN, D.; ALVIAR RAMÍREZ, M.; DOMINGUEZ VILLALOBOS, L. Y O'RYAN, R.: *Introducción a la economía ambiental*; McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid, 2007.
- BACHELIER, L.: "Théorie de la Spéculation", *Annales scientifiques de l'École Normale Supérieure*, 1900.
- BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva del medio natural", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, 1995.
- BÁEZ MORENO, A.: "Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos: una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva", *Revista española de derecho financiero*, n.º 144, 2009.
- BALAGUER CALLEJÓN, F.: "Derecho y justicia en el ordenamiento constitucional europeo", *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, núm. 16, 2011.
- "La Constitución" en *Derecho Constitucional*, 6.ª ed.; Tecnos, Madrid, 2011.
 - "Las garantías de los derechos" en *Derecho Constitucional*; Tecnos, Madrid, 1999.
 - "Tratados internacionales y fuentes legales" en *Derecho Constitucional*, vol. I, 6.ª ed.; Tecnos, Madrid, 2011.
 - "El contenido esencial del derecho de huelga", *Revista de Derecho Político*, núm. 34, 1991.
- BALLADARES SABALLOS, R.: "Le imposte con fini extrafiscali. Profili costituzionali e di teoria generale" en *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*; Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2013.
- BALLADORE PALLIERI, G.: *Diritto Costituzionale*, 1.ª ed.; Giuffrè, Milán, 1976.
- BANACLOCHE PALAO, C.: "La llamada ecotasa" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- BANACLOCHE PALAO, C.; D'OCÓN ESPEJO, A. Y GARCÍA ARANDA, E.: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras" en *Tributos locales y autonómicos*; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007.
- BAÑO LEÓN, J. M.: "La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional en la Constitución Española", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 24, 1988.
- BARASSI, L.: *Proprietá e coproprietá*; Giuffrè, Milán, 1951.

- BARBOSA DE LIMA, L. R.: "Desarrollo y orden social: retos en el marco de las políticas públicas" en *Ciudadanía y desarrollo*; Bomarzo, Albacete, 2013.
- BARBOSA NOGUEIRA, R.: *Curso de Direito Tributário*; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Sao Paulo, 1976.
- BARCELONA LLOP, F. J.: "La entidades locales como organización territorial del Estado" en *Tratado de derecho local*; Aranzadi, Pamplona, 2010.
- "Principio de jerarquía" en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010.
- BARILE, P.: "Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale" en *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale: riferimenti comparatistici*; Giuffrè, Milano, 1994.
- BARNÉS VÁZQUEZ, J.: "Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario", *Revista de Administración Pública*, núm. 135, 1994.
- BARRANCO AVILÉS, M. C.: *La teoría jurídica de los derechos fundamentales*; Dykinson, Madrid, 2004.
- BARRERA DE IRIMO, A.: "Revisión de una teoría de la parafiscalidad", *VII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 1959.
- BASILE, S.: "Los «valores superiores», los principios fundamentales y libertades públicas" en *La Constitución española de 1978*; Civitas, Madrid, 1980.
- BASSOLS COMA, M.: "La planificación económica" en *El Modelo económico en la Constitución española*; Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981.
- BASTANI, S.: "Gender-based and couple-based taxation", *International Tax and Public Finance*, vol. 20, núm. 4, 2013.
- BAUMOL, W. J.: "On Taxation and the Control of Externalities", *The American Economic Review*, vol. 61, núm. 3, 1972.
- BAUMOL, W. J. Y OATES, W. E.: "The Instruments for Environmental Policy" en *Economics Analysis and Environmental Problems*; Columbia University Press, New York, 1975.
- *The theory of Environmental Policy*, 2^a Ed.; Cambridge University Press, Cambridge, 1988.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: *El derecho de los gastos públicos*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- BEGG, D.; FISCHER, S. Y FERNÁNDEZ DÍAZ, A.: *Economía*, 8.^a ed.; McGraw-Hill, Madrid, 2006.

- BELTRÁN PEDREIRA, E.: "El neoliberalismo (2): La filosofía política de John Rawls" en *Historia de la Teoría Política*, vol. 6; Alianza Editorial, Madrid, 2012.
- BEN-BASSAT, A. Y DAHAN, M.: "Social rights in the constitution and in practice", *Journal of Comparative Economics*, núm. 36, 2008, pp 103-119.
- BENTHAM, J.: *Tratado de los sofismas políticos*; Amarita, Madrid, 1838.
- BERARDI, N.; SEVESTRE, P.; TEPAUT, M. Y VIGNERON, A.: "The impact of a 'soda tax' on prices. Evidence from French micro data", *Banque de France Working Paper*, núm. 415, 2013.
- BERGGREN, N.; DAUNFELDT, S.-O. Y HELLSTRÖM, J.: "Social trust and central-bank independence", *European Journal of Political Economy*, vol. 34, 2014.
- BERLIANT, M. Y GOUVEIA, M.: "Equal sacrifice and incentive compatible income taxation", *Journal of Public Economics*, núm. 51, n.º 1993.
- BERLIN, I.: *Cuatro ensayos sobre la libertad*; Alianza, Madrid, 1998.
- BERLIRI, A.: *Principi di diritto tributario* vol. I; Giuffrè, Milano, 1952.
- BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, 2.ª ed.; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2005.
- BERNANKE, B. S. Y FRANK, R. H.: *Principios de economía*, 3.ª ed.; McGraw-Hill, Madrid, 2007.
- BETANCOR RODRÍGUEZ, A.: *Instituciones de Derecho Ambiental*; La Ley, Madrid, 2001.
- BETTINI, V.: *Elementos de ecología urbana*; Trotta, Madrid, 1998.
- BEVERIDGE, W.: *Full Employment in a Free Society*; Allen and Unwin, London, 1944.
- *The Price of Peace*; Pilot Press, London, 1945.
- BIERBRAUER, F.: "Distortionary taxation and the free-rider problem", *International Tax and Public Finance*, núm. 19, 2012.
- BILBAO CASTRO, I.: "Problemas con el recargo del IBI de las viviendas desocupadas", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 143, 2005.
- BILBAO ESTRADA, I. Y PEDRAZA BOCHONS, J. V.: "La fiscalidad de los derechos de emisión", *Noticias de la Unión Europea*, Pendiente de publicación.
- BIRK, D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*; Dr. Peter Deubner Verlag, Köln, 1982.

- *Steuerrecht I. Allgemeines Steurrecht, 2; Auflage, Juristische Kurz-Lehrbücher*, Verlag C. H. Beck, Manchen, 1994.
- BLANCAS BUSTAMANTE, C.: *La cláusula del Estado social en la Constitución: análisis de los derechos fundamentales laborales*; Fondo Editorial de la Universidad Pontificia del Perú, Perú, 2011.
- BLASCO DELGADO, C.: "La tributación medioambiental y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- BLAUG, M.: "Say's las of markets: what did it mean and why should we care?", *Eastern Economic Journal*, vol. 23, núm. 2, 1997.
- BLINDER, A. S.: *El Banco central: teoría y práctica*; Antoni Bosch editor, 1999.
- BOARDMAN, B.: *Fixing Fuel Poverty: Challenges and Solutions*; Routledge, 2013.
- *Fuel Poverty: From Cold Homes to Affordable Warmth*; Belhaven, London, 1991.
- BOARDMAN, B.: *Fuel Poverty: From Cold Homes to Affordable Warmth*; Belhaven, London, 1991.
- BOBBIO, N.: *Diritto e Stato nel pensiero di Emanuele Kant*; Giappichelli, Torino, 1969.
- *El tiempo de los derechos*; Sistema, Madrid, 1991.
 - *Igualdad y libertad*; Paidós, Barcelona, 1993.
- BOFINGER, P.; REISCHLE, J. Y SCHÄCHTER, A.: *Monetary Policy: Goals, Institutions, Strategies, and Instruments*; Oxford University Press, 2001.
- BOKOBO MOICHE, M. S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*; Civitas, Madrid, 2000.
- *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*; Civitas, Madrid, 2000.
- BOLZAN DE MORAIS, J. L.: *Do direito social aos interesses transindividuais*; Libreria do Abogado, Porto Alegre, 1996.
- BORIA, P.: "Il sistema tributario" en *Diritto Tributario*, IV ed.; UTET Giuridica, Torino, 2012.
- BÖRKEY, P. Y GLACHANT, M.: *Les engagements volontaires de l'industrie dans le domaine de l'environnement: nature et diversité*; Ecole nationale supérieure des mines de Paris-Centre d'économie industrielle, París, 1997.
- BÖRKEY, P. Y LÉVÊQUE, F.: *Voluntary approaches for environmental protection in the European Union*; OECD, París, 2000.
- BORRERO MORO, C. J.: *La tributación ambiental en España*; Tecnos, Madrid, 1999.

- "Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una doctrina jurisprudencial reiterada. Comentario a la STC 186/1993, de 7 de junio", *Revista de Hacienda Local*, núm. 75, 1995.
- BOVENBERG, L. Y VAN DER PLOEG, F.: "Consequences of Environmental Tax Reform for Unemployment and Welfare", *Environmental and Resources Economics*, núm. 12, 1998.
- BRADLEY, K. R.: "The vicesima libertatis: its history and significance", *Klio*, núm. 66, 1984.
- BROWNING, E. K.: "The burden of taxation", *Journal of Political Economy*, núm. 86, 1978.
- BUCHANAN, J. M.: "Social Choice, Democracy, and Free Markets", *Journal of Political Economy*, 62, n.º 2, 1954.
- "The Constitution of Economic Policy", *Lecture to the memory of Alfred Nobel*, Diciembre, 1986.
 - "The Constitutional Way of Thinking", *Supreme Court Economic Review*, Vol. 15, 2007.
- BUCHANAN, J. M. Y BRENNAN, G.: "The Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution" en *The Collected Works of James M. Buchanan*, vol. 9; Liberty Fund, Indianapolis, 1980.
- BUCHANAN, J. M. Y FLOWERS, M. R.: *Introducción a la Ciencia de la Hacienda Pública*; Edersa, Madrid, 1982.
- BUCHANAN, J. M. Y STUBBLEBINE, W. C.: "Externality", *Economica*, núm. 29, 1962.
- BUCHANAN, J. M. Y WAGNER, R. E.: "Democracy in deficit. The Political Legacy of Lord Keynes" en *The Collected Works of James M. Buchanan*, vol. 8; Liberty Fund, Indianapolis, 1977.
- BUCHANAN, J. M.: "An Economic Theory of Clubs", *Economica*, vol. 32, 1965.
- BUENO ARMIJO, A.: *El concepto de subvención en el ordenamiento jurídico español*; Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2013.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: "Análisis del uso de instrumentos fiscales en la lucha contra el cambio climático: el caso de la fiscalidad de los vehículos de motor en España" en *La fiscalidad de los derechos de emisión: estado de la cuestión y perspectivas de futuro*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.
- "La fiscalidad como instrumento económico de la política medioambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
 - "Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible" en *Tributación medioambiental: teoría, práctica*

- y *propuestas*; Thomson-Civitas, Madrid, 2004 (Biblioteca Civitas Economía y Empresa. Economía).
- "Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales con fines medioambientales: una propuesta preliminar para España en el ámbito estatal" en *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*; Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
 - "Teoría de la imposición ambiental" en *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
 - *El uso de instrumentos económicos en la política del medio ambiente*; CES, Madrid, 1999.
- BURGOS BELASCOAÍN, J.: "El presupuesto de Beneficios Fiscales para 2005", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 38, 2005.
- BURNS, A. F. Y MITCHELL, W. C.: *Measuring business cycles*; National Bureau of Economic Research, New York, 1946.
- BURTON, M. Y SADIQ, K.: *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*; Cambridge University Press, Cambridge, 2013.
- BUSCEMA, S.: "Considerazioni sulla «parafiscalità» e sul suo controllo", *Rivista Politica Economica*, 1956.
- BUSTOS GISBERT, A.: *Curso básico de Hacienda Pública*; Colex, Madrid, 2011.
- BUTTI, K. Y PERLIN, K.: *A Golden Thread: 2500 years of solar architecture and technology*; Cheshire Books, Cheshire, 1980.
- CALDERINI, A.: *La manomissione e la condizione dei liberti in Grecia*; Hoepli, Roma, 1908.
- CALERO GARCÍA, M. L.: "La base imponible en el Derecho Tributario General", *Cuadernos de Estudios Empresariales*, núm. 6, 1996.
- CALVO ORTEGA, R.: "La Reforma de las Haciendas Locales" en *Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal*, tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991.
- CALVO ORTEGA, R.: "Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, 10.^a ed.; Thomson-Civitas, Madrid, 2006.
 - *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, 16.^a ed.; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2012.
- CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, 6.^a ed.; El Consultor de los Ayuntamientos y de los juzgados, Madrid, 2007.

- CALVO VÉRGEZ, J.: "Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- "Perspectivas de futuro del canon digital en España", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2012.
- CAMA, G. Y PITTALUGA, G. B.: "Central banks and democracy", *Rivista Internazionale di Scienze Sociali*, CVII (3), 1999.
- "Origine ed evoluzione delle Banche Centrali: il ruolo delle lobbies sociali", *Working Papers of the Dipartimento di Scienze Economiche e Finanziarie dell'Università di Genova*, núm. 9, 2000.
- CÁMARA VILLAR, G.: "Constitución económica y derechos sociales" en *Derecho Constitucional*; Tecnos, Madrid, 1999.
- "El sistema de los derechos y de las libertades fundamentales" en *Derecho Constitucional*; Tecnos, Madrid, 1999.
- CÁMARA VILLAR, G.; BALAGUER CALLEJÓN, F.; MONTILLA MARTOS, J. A.; PORRAS RAMÍREZ, J. M. Y RUIZ ROBLEDO, A.: *Manual de derecho autonómico de Andalucía*; Tecnos, Madrid, 2011.
- CAMPOS FERNÁNDEZ, M. Y GRAU RUIZ, M. A.: "El presupuesto de los beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías", *Auditoría pública*, n.º núm. 41, 2007.
- CAMPS, V.: "Paternalismo y bien común", *Doxa*, núm. 5, 1988.
- CANDELON, B. Y LIEB, L.: "Fiscal policy in good and bad times", *Journal of Economic Dynamics and Control*, 37, n.º 12, 2013.
- CANSINO MUÑOZ-REPISO, J. M.: "El papel de los incentivos fiscales en el gravamen del beneficio de las sociedades: Justificaciones teóricas y regulación jurídica", *Cuadernos de Estudios Empresariales*, núm. 6, 1996.
- CARACCILO, A.: *L'ambiente come storia. Sondaggi e proposte di storiografia dell'ambiente*; Il Mulino, Bolonia, 1988.
- CARBAJO VASCO, D. Y HERRERA MOLINA, P. M.: "Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario" en *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*; Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
- CARBAJO VASCO, D.: "¿Existe un presupuesto de gastos fiscales en España?" en *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*; La Ley, Madrid, 2008.

- "El presupuesto de Gastos Fiscales en la Constitución Española", *X Aniversario de la Constitución Española*, núm. 45, 1988.
 - "Los beneficios fiscales para la protección del medio ambiente en las Haciendas Locales españolas. La necesidad de un cambio" en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.
- CÁRDENAS ORTIZ, R.: "Las Ayudas de Estado y el Derecho Comunitario", *Investigaciones jurídicas del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, 2003.
- CARLÓN RUIZ, M.: "El principio de proporcionalidad" en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010.
- CARMONA CUENCA, E.: "El principio de igualdad material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 84, 1994.
- "Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital", *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, núm. 2, 2006.
 - *El Estado social de Derecho en la Constitución*; CES, Madrid, 2000.
- CARNELUTTI, F.: *Metodología del Derecho*; UTHEA, México, 1940.
- CARPIZO BERGARECHE, J.: "Hacia una reforma ambiental de la Tributación Local" en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.
- CARRAZZA, R. A.: *Curso de direito constitucional tributário*, 28.^a ed.; Malheiros Editores, São Paulo, 2012.
- CARRILLO BENITO, E.: *Ciudad, cambio climático y sostenibilidad*; Consejería de Gobernación de la Junta de Andalucía, Sevilla, 2008.
- CARRIÓ, G. R.: *Principios jurídicos y positivismo jurídico*; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1970.
- CASADO OLLERO, G.: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, 1982.
- "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE", *Hacienda Pública Española*, núm. 96, 1985.
 - "Los fines no fiscales de los tributos" en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
 - "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 41, n.º 213, 1991.
 - *El Sistema Impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*; Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981.
- CASAS AGUDO, D.: "Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario" en *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario*

- español*; Marcial Pons, Madrid, 2008.
- CASSESE, S.: *El Derecho Global. Justicia y democracia más allá del Estado*; Global Law Press, 2011.
- CASTELLS, A.: "El papel del Tribunal del Cuentas Europeo en la Unión Europea: balance y perspectivas", *Auditoría pública*, núm. 12, 1997.
- CASTILLO BLANCO, F. A.: "Un acercamiento a las competencias de las entidades locales en materia medioambiental: especial referencia a Andalucía" en *El medio ambiente urbano*; Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional, Granada, 2003.
- CASTILLO CÓRDOVA, L.: "Principales consecuencias de la aplicación del principio de doble dimensión de los derechos fundamentales", *Anuario da Facultade de Dereito*, n.º núm. 7, 2003.
- CASTILLO LÓPEZ, J. M.: *La reforma fiscal ecológica*; Comares, Granada, 1999.
- CASTLES, F. G.: *The Future of the Welfare State: Crisis Myths and Crisis Realities*; Oxford University Press, New York, 2004.
- CASTRO PACHECO, L. A. Y DEL BLANCO GARCÍA, A. J.: "Criterios ambientales en el IBI" en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011.
- CATE, T. Y JOHNSON, L. E.: "Economics of Keynes and of his Revolution: key Elements" en *An Encyclopedia of Keynesian Economics*; Cheltenham, Edward Elgar, 1997.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: *El gobierno de la globalización financiera: una aproximación jurídica*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- "El control financiero externo del gasto público en la Constitución", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 2, 1979.
 - "En torno al Decreto-ley en materia tributaria", *Revista de Administración Pública*, núm. 100, 1983.
 - "Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
 - *Derecho financiero y tributario: parte general*, 13.ª ed.; Aranzadi, Pamplona, 2013.
 - *Derecho financiero y tributario: parte general*, 8ª ed.; Aranzadi, Pamplona, 2007.
- CAZORLA PRIETO, L.: *El lenguaje jurídico actual*; Aranzadi, Pamplona, 2007.
- CERRONI, U.: *La libertà dei moderni*; De Donato, Bari, 1968.
- CHASTAGNOL, A.: "Problemes fiscaux du Bas Empire" en *Points de vue sur la fiscalité*

antique Paris, 1979.

CHECA GONZÁLEZ, C.: "Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, núms. 14 y 15, 1996.

- "El Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas en la Comunidad autónoma andaluza. Comentario a la STC 37/87, de 26 de marzo", *Impuestos*, núm. 6, 1987.
- "La transgresión de los principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales", *Impuestos*, II, 1991.
- "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y su admisibilidad constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983.
- *Hecho imponible y sujetos pasivos*; Lex Nova, Valladolid, 1999.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: "El uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras públicas medioambientales", *Noticias de la Unión Europea*, n.º núm. 162, 1998.

- "La regla de no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- "Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales" en *La protección fiscal del medio ambiente*; Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid-Barcelona, 2002.

CHUECA SANCHO, A. G.: "«Quien contamina, paga» en el Derecho de la Unión Europea", *Revista de Derecho de la Unión Europea*, núm. 15, 2008.

- "El Derecho al Desarrollo en el Ámbito Internacional" en *El Desarrollo, Maldesarrollo y Cooperación al Desarrollo. África Subsahariana*; Gobierno de Aragón, Zaragoza, 1997.

CHURRUCA, J.: *Introducción histórica al Derecho Romano*, 9.^a ed.; Universidad de Deusto, Bilbao, 2007.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas" en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*; Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

CLERICI, L.: "I Manlii e la vicesima manumissionum", *Klio*, núm. 17, 1942.

CLÉRICO, L.: *El examen de proporcionalidad en el Derecho constitucional*; Eudeba, Buenos Aires, 2011.

COASE, R. H.: "El problema del costo social", *Estudios Públicos*, núm. 45, 1992.

- "The Federal Communications Commission", *Journal of Law and Economics*, vol. 2, 1959.
- "The lighthouse in Economics", *Journal of Law and Economics*, Vol. 17, N.º. 2.
- "The Problem of Social Cost", *Journal of Law and Economics*, octubre, 1960.

- COHEN STUART, A. J.: *Bijdrage tot de Theorie der progressieve Incomstenbelasting*; Martinus Nijhoff, La Haya, 1889.
- COLANDER, D.: "The death of neoclassical economics", *Journal of History Economic Thought*, vol. 22., núm. 2, 2000.
- COLAO MARÍN, P. A.: *Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley*; Bosch, Barcelona, 2011.
- COLLADO BENEYTO, P. J.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones y a su Reglamento. Incidencia en la Generalitat Valenciana*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009.
- COLLADO YURRITA, M. A.: "El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas cuestiones controvertidas", *Tributos locales*, 2002.
- COLOMER, J. M.: "Ilustración y liberalismo en Gran Bretaña: J. Locke, D. Hume, los economistas clásicos, los utilitaristas" en *Historia de la Teoría Política*, vol. 3; Alianza Editorial, Madrid, 2012.
- COLOMER, J. M.: "La teoría «económica» de la política" en *Historia de la Teoría Política*, vol. 6; Alianza Editorial, Madrid, 2012.
- CONTRERAS PELÁEZ, F. J.: "Derechos sociales y necesidades básicas: Respuesta al profesor de castro", *Anuario de Filosofía del Derecho*, núm. XII, 1995.
- *Derechos sociales: teoría e ideología*; Tecnos, Madrid, 1994.
- CORCHERO, M. Y SÁNCHEZ PÉREZ, L.: "La estabilidad presupuestaria: antecedentes y legislación vigente", *Actualidad Administrativa*, núm. 21, 2012.
- CORNES, R. Y SANDLER, T.: *The Theory of Externalities, Public Goods, and Club Goods*, 2nd ed.; Cambridge University Press, Cambridge, 1996.
- COROMINAS, J.: *Diccionario Crítico Etimológico de la Lengua Castellana*, vol. IV; Gredos, Madrid, 1976.
- CORS MEYA, F. X.: "Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras" en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- "Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas", *Revista española de derecho financiero*, núm. 59, 1988.
- CORTELL GINER, R. P.: "El concepto legal de subvención y las entidades privadas del sector público", *Revista Española de Control Externo*, núm. 32, 2009.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 65, 1965.

- *Ordenamiento tributario español*; Tecnos, Madrid, 1985.
- CORTES DOMÍNGUEZ, M. Y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento tributario español*, 3.^a ed.; Civitas, Madrid, 1977.
- COSSIO DÍAZ, J. R.: *Estado social y derechos de prestación*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989.
- COTARELO, R.: *Del estado del bienestar al estado del malestar: la crisis del estado social y el problema de legitimidad*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.
- COURTIS, C.: "La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios" en *Ni un paso atrás: la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales*; Editores del Puerto, Buenos Aires, 2006.
- "Los derechos sociales en perspectiva. La cara jurídica de la política social" en *Teoría del neoconstitucionalismo*; Trotta, Madrid, 2010.
- CRAIG, J. Y ALLAN, W.: "Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Process: An International Perspective", *IMF Working Paper*, núm. 27, 2001.
- CROWLEY, T. J. Y NORTH, G. R.: "Abrupt Climate Change and extinction events in Earth history", *Science*, vol. 240, núm. 4855, 1988.
- CRUZ AMORÓS, M.: "El papel de las tasas en la financiación de los servicios públicos. La Ley de Tasas y Precios Públicos: ¿una oportunidad perdida?", *Crónica Tributaria*, núm. 72, 1994.
- CUBERO TRUYO, A. Y VENTURA ESCACENA, J.: "Vicios en la utilización del Decreto-Ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 123, 2004.
- D'ARGENSON, M.: "Lettre au sujet de la dissertation sur le commerce du marquis de Belloni", *Journal Oeconomique*, abril/1751.
- DAVIDOFF, L. L.: *Introducción a la psicología*; McGraw-Hill Interamericana, México, 2011.
- DE BARROS CARVALHO, P.: "El supraprincipio de la seguridad jurídica y la revocación de normas tributarias", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2008.
- DE CROUY-CHANEL, E.: "L'impôt sur la fortune, le mal-aimé du système fiscal français", *Revue de Politique et Parlementaire*, núm. 1037, 2005.
- DE DOMINGO PÉREZ, T.: "Neoconstitucionalismo, justicia y principio de proporcionalidad", *Persona y derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, n.º 56, 2007.
- DE ESTEBAN CURIEL, J.: *Turismo cultural y medio ambiente en destinos urbanos*;

- Dykinson, Madrid, 2008.
- DE JUAN CASADEVALL, J.: "Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio", *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2012.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: "El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- DE LUCAS, J.: "Solidaridad y derechos humanos" en *10 palabras clave sobre derechos humanos*; Verbo Divino, Estella, 2012.
- DE OTTO Y PARDO, I. Y RETORTILLO BARQUER, L.: *La regulación del ejercicio de los derechos y libertades. La garantía de su contenido esencial en el artículo 53.1 de la Constitución*; Civitas, Madrid, 1988.
- DE PRADA GARCÍA, A.: "Aspectos filosóficos de la problemática ambiental" en *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*; Marcial Pons, Madrid, 2002.
- DEAN, M.: "Rethinking neoliberalism", *Journal of Sociology*, 19 de abril, 2012.
- DECHERT, W. D.: *Chaos Theory in Economics: Methods, Models and Evidence*; Edward Elgar Publishing, 1996.
- DECICCA, P.; KENKEL, D. Y LIU, F.: "Excise tax avoidance: The case of state cigarette taxes", *Journal of Health Economics*, núm. 32, 2013.
- DECLERIS, M.: *The law of sustainable development. General principles* Comisión EuropeaBélgica, 2000.
- DECOSTER, A.; LOUGHREY, J.; O'DONOGHUE, C. Y VERWERFT, D.: "How regressive are indirect taxes? A microsimulation analysis for five european countries", *Journal of Policy Analysis and Management*, vol. 29, n.º 2, 2010.
- DELGADO, J.: "Fallos de mercado y regulación medioambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008.
- DESDENTADO DAROCA, E.: "El principio de interdicción de la arbitrariedad" en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010.
- DIAMOND, P. Y MIRRLEES, J.: "Optimal Taxation and Public Production", *American Economic Review*, núm. 61, 1971.
- DÍAZ, A. Y CORONA, J. F.: *Introducción a la hacienda pública*; Ariel, Argentina, 2004.
- DICK HOWARD, A. E.: "The indeterminacy of Constitutions", *Wake Forest*, núm. 383, 1996.

- DIETERLEN, P.: "Paternalismo y Estado de Bienestar", *Doxa*, núm. 5, 1988.
- DIEZ PICAZO, L.: "Algunas reflexiones sobre el derecho de propiedad en la CE" en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, vol. II; Civitas, Madrid, 1990.
- *Sistema de derechos fundamentales*; Thomson Civitas, Madrid, 2008.
- DOMÉNECH PASCUAL, G.: "El desarrollo jurisprudencial de los derechos fundamentales contenidos en las Constituciones de los Länder alemanes" en *Los derechos como principios objetivos en los estados compuestos*; Bosch, Barcelona, 2010.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. Y LÓPEZ JIMÉNEZ, J. M.: "Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional en España", *Diario La Ley*, núm. 7760, 2011.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M.; LÓPEZ DEL PASO, R. Y RUEDA LÓPEZ, N.: "Un análisis comparado del gasto público autonómico", *Colección mediterráneo Económico: Un balance del estado de las Autonomías*, núm. 10, 2006.
- DOUZINAS, C.: *The End of Human Rights: Critical Legal Thought at the Turn of the Century*; Hart Publishing, 2000.
- DUGUIT, L.: *Las transformaciones generales del Derecho Privado desde el Código de Napoleón*, 2.^a ed.; Francisco Beltrán Librería Española y Extranjera, Madrid.
- DUNSTAN, W. E.: *Ancient Rome*; Rowman & Littlefield Publishers, Lanham, 2010.
- DWORKIN, R.: *Los derechos en serio*; Ariel, Barcelona, 1995.
- ECONOMICS FOR ENERGY: *Impuestos energético-ambientales en España. Informe 2013*; Economics for Energy, Vigo, 2013.
- EDGEWORTH, F. Y.: "The pure theory of taxation" en *Classics in the Theory of Public Finance*; MacMillan, New York, 1958.
- ENDE, L.; HABERHAM, A. Y DEN BOOGERT, K.: "Tax Expenditures in the Netherlands" en *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed Transition Economies*; The International Bank for Reconstruction and Development - The World Bank, Washington, D.C., 2004.
- ENTRENA CUESTA, R.: "El principio de libertad de empresa" en *El modelo económico en la Constitución española*; Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981.
- ERICKSON, J.: *El Efecto Invernadero. El desastre de mañana, hoy*; McGraw-Hill/Interamericana de España, Madrid, 1992.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "El Impuesto sobre el Patrimonio" en *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 8.^a ed.; Tecnos, Madrid, 2014.

- "El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
 - *Presupuesto del Estado y la Constitución*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- *Derecho tributario. Parte General*, 3^a ed.; Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
 - *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*; Civitas, Madrid, 1983.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero, parte general*, 6.^a ed.; Comares, Granada, 2000.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.; PÉREZ LARA, J. M. Y DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014.
- ESPING-ANDERSEN, G.: *The Three Worlds of Welfare Capitalism*; Princeton University Press, Princeton, 1990.
- ESPUELAS BARROSO, S.: "La evolución del gasto público en España, 1850-2005" en *Estudios de Historia Económica*, núm. 63; Banco de España, Madrid, 2013.
- ESSAMA-NSSAH, B.: "Assessing the Redistributive Effect of Fiscal Policy", *World Bank Policy Research Working Paper*, 4592.
- ESTEVE MORA, F.: "Bienestar y crisis del Estado de Bienestar. Elementos para una economía de la felicidad" en *El Estado de bienestar en el cambio de siglo. Una perspectiva comparada*; Alianza Editorial, Madrid, 2000.
- ESTOA PÉREZ, A.: *El control de las Ayudas de Estado*; Iustel, Madrid, 2006.
- ESTRADA, A. J.: "Los tribunales constitucionales y la eficacia entre particulares de los derechos fundamentales" en *Teoría del neoconstitucionalismo*; Trotta, Madrid, 2010.
- EUROPEAN COMMISSION: "National independent institutions", *European Economy*, núm. 3, 2006.
- *European System for the Collection of Economic Information on the Environment (SERIEE)* 2002 edition; Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburg.
- EUROPEAN COMMUNITIES: *Environmental taxes - A statistical guide*; Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburg, 2001.

- FABRE, C.: *Social rights under the Constitution: Government and Decent Life*; Clarendon Press, Oxford, 2000.
- FALCÓN Y TELLA, R.: "El llamado «canon por derechos de autor» (Copyright Levy) compensación equitativa por copia privada: (I): antecedentes y configuración en la Ley 23/2006, de 7 de julio", *Quincena fiscal*, núm. 15/16, 2006.
- "El llamado «canon por derechos de autor» (Copyright Levy) compensación equitativa por copia privada: (II): naturaleza jurídica, reserva de ley y otros problemas de constitucionalidad", *Quincena fiscal*, núm. 15/16, 2006.
 - "Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional" en *Derecho del Medio Ambiente y Administración local*; Diputació de Barcelona-Civitas, Barcelona, 1996.
- FALK, T.; VOLLAN, B. Y KIRK, M.: "Tragedy of the Commons" en *Essential Concepts of Global Environmental Governance*; Routledge, Oxon - New York, 2014.
- FANTOZZI, A.: *Diritto tributario*; UTET, Torino, 2003.
- FEDELE, A.: "Rapporti civili, arts. 22 y 23" en *Commentario della Costituzione*; Zanichelli - Società Editrice del Foro Italiano, Bologna - Roma, 1978.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: *Análisis jurídico del recargo autonómico. Relaciones con los tributos cedidos*; Cedecs, Madrid, 1999.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: "Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los Impuestos especiales de fabricación", *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2013.
- FERNÁNDEZ DE TROCÓNIZ ROBLES, B.: "La tributación medioambiental en Gran Bretaña" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, A.; PAREJO GÁMIR, J. A. Y RODRÍGUEZ SÁIZ, L.: *Política económica*, 4.^a ed.; McGraw-Hill España, Madrid, 2006.
- FERNÁNDEZ ESPINOSA, M. G.: "Los beneficios fiscales y su control externo", *Auditoría pública*, núm. 35, 2005.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: "El concepto de subvención y los ámbitos objetivo y subjetivo de aplicación de la Ley" en *Comentario a la Ley General de Subvenciones*; Civitas, Pamplona, 2005.
- *El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea*; Civitas, Madrid, 1993.
 - *La subvención: concepto y régimen jurídico*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.
- FERNÁNDEZ GIMENO, J. P.: "El medio ambiente: conceptos generales" en *Derecho ambiental español*; Tirant lo Blanch, 2001.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "¿Un impuesto municipal industrial anticontaminante?" en *Organización territorial del Estado*, vol. II; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985.

- "El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras" en *La reforma de las Haciendas Locales*, t. I; Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: "La fiscalidad autonómica en materia ambiental: su aplicación a Galicia", *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996.

FERNÁNDEZ NIETO, J.: *Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo*; Dykinson, Madrid, 2009.

FERNÁNDEZ ORTE, J.: *La Tributación medioambiental: teoría y práctica*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: "Competencia fiscal y Ayudas de Estado" en *Fiscalidad Empresarial en Europa y Competitividad*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013.

- "La potestad normativa local en materia tributaria: las ordenanzas fiscales" en *La potestad normativa local: autoorganización, servicios públicos, tributos, sanciones y relaciones sociales*; Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial, Granada, 2008.
- "La Reforma de las Haciendas locales" en *Modificaciones y Panorama Actual del Régimen Local Español*; Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional, Granada, 2000.
- *Las cotizaciones a la seguridad social: análisis jurídico tributario*; Marcial Pons, Madrid, 1996.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. Y JABALERA RODRÍGUEZ, A.: "Poder tributario local y reserva de ley ante la próxima reforma del gobierno local", *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, núms. 300-301, 2006.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.; LÓPEZ GORDO, J. F.; LÓPEZ GORDO, M. G. Y RODRÍGUEZ ARIZA, L.: "El mercado europeo de derechos de emisión de gases de efecto invernadero", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 232, 2004.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, J. J.: *La inconstitucionalidad por omisión: teoría general, derecho comparado, el caso español*; Civitas, Madrid, 1998.

FERNÁNDEZ SESGADO, F.: "La solidaridad como principio constitucional", *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 30, 2012.

FERRAJOLI, L.: "Democracia y derechos fundamentales frente al desafío de la globalización", *Revista Científica Equipo Federal del Trabajo*, núm. 47, 2009.

FERRAJOLI, L.: *Democracia y garantismo*; Trotta, Madrid, 2008.

- *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*; Trotta, Madrid, 1995.
- *Derechos y garantías. La ley del más débil*; Trotta, Madrid, 1999.

- *Los fundamentos de los derechos fundamentales*; Trotta, Madrid, 2001.
 - *Poderes salvajes. La crisis de la democracia constitucional*; Trotta, Madrid, 2011.
 - *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho*; Trotta, Madrid, 2011.
 - *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*; Trotta, Madrid, 2011.
 - *Principia Iuris: teoría del derecho y de la democracia. 3*; Trotta, Madrid, 2011.
- FERRÉ OLIVE, E. H.: *Tributos ambientales y desarrollo sostenible*; Edicon, Buenos Aires, 2012.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Contribución Territorial Urbana: el objeto del tributo", *Hacienda Pública Española*, n.º núm. 22, 1973.
- "El objeto del tributo", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976.
 - "La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.
 - *La hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*; EAP, Barcelona, 1985.
- FIELD, B. C.: *Economía ambiental. Una introducción*; McGraw-Hill, Santa Fe, 1995.
- FIORAVANTI, M.: *Los derechos fundamentales. Apuntes de historia de las constituciones* traducción de Martínez Neira; Trotta, Madrid, 2000.
- FISCHER, S. Y DORNBUSCH, R.: *Economía*; McGraw-Hill, Madrid, 1998.
- FLETCHER, J. M.; FRISVOLD, D. Y TEFFT, D.: "Can Soft Drink Taxes Reduce Population Weight?", *Contemporary Economic Policy*, 28, n.º 1, 2010.
- FOLLESDAL, A.: "Global distributive justice? State boundaries as a normative problem", *Global Constitutionalism*, 1, n.º 02, 2012, pp 261-277.
- FONDEVILA ANTOLÍN, J.: "Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 103/2013: Más de lo mismo y algunas decepciones", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 11, 2013.
- FORBES, D.: *Hume's Philosophical Politics*; Cambridge University Press, United Kingdom, 1985.
- FORDER, J.: "'Independence' and the founding of the Federal Reserve", *Scottish Journal of Political Economy*, 50, n.º 3, 2003.
- FORSTHOFF, E.: *Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates ; Die auswärtige Gewalt der Bundesrepublik*; Gruyter, Walter de, & Co., Berlin, 1954.
- FRANK, R. H.: "Should public policy respond to positional externalities?", *Journal of*

- Public Economics*, vol. 92, n.º 8–9, 2008, pp 1777-1786.
- FREIXES SANJUÁN, T.: "Derechos fundamentales en la Unión Europea. Evolución y prospectiva: la construcción de un espacio jurídico europeo de los derechos fundamentales", *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, núm. 4, 2005.
- FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública. Teoría de los Ingresos Públicos*; Imprenta García Blanco, Madrid, 1971.
- *Hacienda Pública: Introducción y Presupuestos*; Imprenta Rufino Blanco, Madrid, 1990.
- FUNES EXTREMERA, J.: "El informe técnico-económico para el establecimiento de las tasas en las Entidades Locales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 23, 2010.
- FURET, F. Y OZOUF, M.: *Dictionnaire critique de la Révolution française*; Flammarion, Paris, 1988.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.: "Las reformas fiscales del siglo XXI", *Cuadernos de Información Económica*, núm. 135, 1998.
- GAGO RODRÍGUEZ, A. Y LABANDEIRA, X.: *La reforma fiscal verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales*; Mundi Prensa, Madrid, 1999.
- GAGO RODRÍGUEZ, A. Y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, J.: "Imposición ambiental y reforma fiscal verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas", *Revista Interactiva de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 32, 2002.
- GAGO, A.; LABANDEIRA, X.; LÓPEZ-OTERO, X. Y ECONOMICS FOR ENERGY: *Impuestos energético-ambientales en España: Informe 2013*; Economics for Energy, Vigo, 2013.
- GALÁN GALÁN, A.: *La potestad normativa autónoma local*; Atelier, Barcelona, 2001.
- GALÁN GALÁN, A. Y SÁNCHEZ, V. M.: "Relaciones entre el Derecho de la Unión y los ordenamientos jurídicos" en *Derecho de la Unión Europea*; Huygens Editorial, Barcelona, 2010.
- GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: "Comentarios al caso Frank de Coster" en *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- GALAPERO FLORES, R.: "Tributación medioambiental en el ámbito de las Haciendas locales", *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2003.
- GALLASTEGUI, M. C.; GALARRAGA, I. Y GONZÁLEZ, M.: "La ciencia del cambio climático: una visión general", *Papeles de Economía Española*, núm. 121, 2009.
- GALLURT, J.; POMBO, J.; RAMIREZ, J. Y MOLINA, H.: "La asimetría de la información en

la crisis financiera, el racionamiento del crédito y la garantía como mecanismo simbiótico del sistema”, *Papers of the University Library of Munich, Germany*, núm. 39773, 2012.

GARCÉS SANAGUSTÍN, M.: ”La acción de fomento ante la nueva tipología de entes públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 60, 2010.

GARCÍA CABRERA, J.: *Beneficios fiscales a las empresas*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

GARCÍA CALVENTE, Y.: ”El Derecho Financiero y Tributario ante la exclusión social por razón de género” en *Fiscalidad e igualdad de género*; Dykinson, Madrid, 2012.

GARCÍA CANALES, M.: ”Principios generales y principios constitucionales” en *Homenaje al profesor Juan Roca Juan*; Secretariado de publicaciones, Murcia, 1989.

GARCÍA CARACUEL, M.: ”La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 133, 2007.

GARCÍA CARRERA, J.: *Beneficios fiscales a las empresas*; Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984.

GARCÍA CUADRADO, A. M.: *El ordenamiento constitucional*; Editorial Club Universitario, Alicante, 2012.

GARCÍA DE ENTERRÍA Y MARTÍNEZ-CARANDE, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*; Civitas, Madrid, 1981.

- *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*; Civitas, Madrid, 1981.
- *Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa*, 2.^a ed.; Civitas, Madrid, 1987.
- *Revolución Francesa y Administración Contemporánea*; Civitas, Madrid, 1994.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: ”¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota”, *Revista de Administración Pública*, núm. 124, 1991.

GARCÍA DE ENTERRÍA Y MARTÍNEZ-CARANDE, E. Y RAMÓN FERNÁNDEZ, T.: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, 10.^a ed.; Civitas, Madrid, 2006.

GARCÍA DE PABLOS, J. F.: ”Consecuencias de la sentencia del TJUE sobre el canon digital en España”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 38, 2011.

- ”Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas”, *Tribuna Fiscal*, núm. 259, 2012.

GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de*

- tributación*; Dykinson, Madrid, 2004.
- GARCÍA FERNÁNDEZ, A. Y PACHO BLANCO, X. M.: "Las novedades tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2013", *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, núm. 8, 2013.
- GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*; Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.
- GARCÍA LUQUE, E. I.: "La actividad financiera del estado social globalizado", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 131, 2006.
- *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*; Lex Nova, Valladolid, 2011.
- GARCÍA NOVOA, C.: "Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, n.º 2007.
- *El concepto de tributo*; Marcial Pons, Buenos Aires - Madrid - Barcelona, 2012.
- GARCÍA PELAYO, M.: "Estado legal y Estado constitucional de Derecho" en *Obras completas*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.
- GARCÍA ROCA, F. J.: "Sobre la teoría constitucional de Rudolf Smend (A propósito de un libro de Pablo Lucas Verdú)", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 59, 1988.
- GARCÍA RUBIO, F.: *Nuevos retos sectoriales del urbanismo*; La Ley, Madrid, 2009.
- GARCÍA-MONCÓ, A. M.: "La tributación medioambiental en el ámbito municipal" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- GARCÍA-PELAYO, M.: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*; Alianza, 1977.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente: especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*; Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.
- GARRETÓN, M. A.: "Igualdad, ciudadanía y actores en las políticas sociales" en *Sociología del desarrollo, políticas sociales y democracia*; Siglo XXI, México, 2001.
- GARRORENA MORALES, A.: *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, 2.ª ed.; Tecnos, Madrid, 1984.
- GAVARA DE CARA, J. C.: "La vinculación positiva de los poderes públicos a los derechos fundamentales", *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 20, 2007.
- *La dimensión objetiva de los derechos sociales*; J.M. Bosch, Barcelona, 2010.

- *La proyección interna de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales: el art. 10.1 CE*; J.M. Bosch, Barcelona, 2011.
- GERDESMEIER, D.; MONGELLI, F. P. Y ROFFIA, B.: "The Eurosystem, the U.S. Federal Reserve, and the Bank of Japan: Similarities and Differences", *Journal of Money, Credit and Banking*, 39, n.º 7, 2007.
- GERLOFF, W.: "Doctrina de la economía tributaria" en *Tratado de Finanzas*, Tomo II; El Ateneo, Buenos Aires, 1961.
- GIANNINI, A. D.: *I concetti fondamentali del Diritto tributario*; U.T.E.T., Torino, 1956.
- *Instituciones de Derecho Tributario*; Revista de Derecho Privado, Madrid, 1957.
- GIANNINI, L. J.: *La tutela colectiva de derechos individuales homogéneos*; Librería Editora Platense, Argentina, 2010.
- GIANNINI, M. S.: *Lezioni di Diritto Amministrativo*; Giuffrè, Napoli, 1950.
- GIARDINA, E.: *Le basi teoriche della capacità contributiva*; Giuffrè, Milán, 1961.
- GIBBONS, J. H. Y GWIN, H. L.: "History of conservation measures for energy" en *Encyclopedia of Energy*, vol. 1; Elsevier Academic Press, Amsterdam, 2004.
- GIDDENS, A.: *La tercera vía. La renovación de la socialdemocracia*; Taurus, Buenos Aires, 2000.
- GIL IBÁÑEZ, A. J.: "Administración, Gestión pública y Derecho: el Derecho administrativo como obstáculo o como facilitador en un contexto de innovación y complejidad", *Actualidad Administrativa*, núm. 1, 2003.
- GILPIN, A.: *Dictionary of Environment and Sustainable Development*; Wiley, Chichester (Reino Unido), 1996.
- GIMÉNEZ GLÜCK, D.: *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*; Bosch, Barcelona, 2004.
- GIMENO FELIU, J. M.: "El principio de eficiencia" en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010.
- GLAESER, E. L.: "The Political Risks of Fighting Market Failures: Subversion, Populism and the Government Sponsored Enterprises", *Journal of Legal Analysis*, núm. 4, 2012.
- GOMAR SÁNCHEZ, J. I. Y HERRERA MOLINA, P. M.: "Tasas y precios públicos" en *Tributos locales y autonómicos*; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007p. 1039 p.
- GOMES CANOTILHO, J. J.: *Direito Constitucional*, 5.^a ed.; Almedina, Coimbra, 1991.
- GÓMEZ PUENTE, M.: *La inactividad del legislador: una realidad susceptible de control*;

- McGraw-Hill, Madrid, 1997.
- GÓMEZ RIVERO, M. C.: *El fraude de subvenciones*, 2.^a ed.; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.
- GÓNZALEZ DE MOLINA, M.: *Historia y medio ambiente*; Eudema, Madrid, 1993.
- GONZÁLEZ ESCUDERO, M. T.: "El principio de legalidad tributaria en la doctrina del Tribunal Constitucional: reflexiones sobre la STC 185/1995, de 14 de diciembre", *Revista de Hacienda Local*, núm. 78, 1996.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El principio de legalidad tributaria en la constitución española de 1978" en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*; Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980.
- "La tasa como especie del género tributo", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, núm. 21, 1991.
 - "Los tributos extrafiscales en el Derecho español" en *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*; La Ley, Madrid, 2008.
 - "Recensión a la obra de Maffezzoni sobre «Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata, Morano, Napoli, 1965»", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 85, 1970.
 - *Introducción al derecho presupuestario: concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
 - *Introducción al derecho presupuestario: concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. Y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho tributario I*; Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: "La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental", *Impuestos*, núm. 2, año núm. 16, 2000.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *La dignidad de la persona*; Civitas, Madrid, 1986.
- GONZÁLEZ POSADA, A.: *La crisis del Estado y Derecho político*; Cátedra de Valdecilla, Madrid, 1934.
- GONZÁLEZ PUEYO, J. M.: "Aspectos económicos de los servicios públicos: precios/tarifas y la fiscalización de los servicios locales" en *Teoría y práctica para la gestión de los servicios locales*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2010.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Tributación de las ayudas comunitarias*; Aranzadi, Cizur Menor, 1976.
- GONZÁLEZ VADILLO, J. L.: *Comportamiento humano: el recurso básico de las organizaciones empresariales*; Publicaciones de la Universidad de Deusto,

- Deusto, 1993.
- GONZÁLEZ-EGUINO, M.: "Modelos y costos de la mitigación de emisiones", *El trimestre económico*, vol. 77, núm. 1, 2010.
- GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.: "La protección constitucional del medio ambiente" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J. Y NÚÑEZ RIVERO, J. M.: *El estado autonómico: principios, organización y competencias*; Universitas, Madrid, 1998.
- GOODFRIEND, M. Y KING, R. G.: "The New Neoclassical Synthesis and the Role of Monetary Policy", *NBER Macroeconomics Annual*, núm. 12, 1997.
- GOROSPE OVIEDO, J. I. Y HERRERA MOLINA, P. M.: "La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español" en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*; Dykinson, Madrid, 2008.
- GOULDER, L. H.: "Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader's Guide", *International Tax and Public Finance*, núm. 2, 1995.
- GOULDER, L. H. Y PARRY, W. H.: "Instrument Choice in Environmental Policy", *Discussion Papers of Resources for the Future*, 08-07, 2008.
- GRANELL PÉREZ, R. Y HIGÓN TAMARIT, F. J.: "Análisis del Gasto Público en Medio Ambiente en España", *Presupuesto y gasto público*, núm. 32, 2003.
- GRAU, E.: *Interpretación y aplicación del derecho*; Dykinson, Madrid, 2008.
- GRAVELLE, J. G.: "Tax Expenditures" en *NTA Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*; 2nd ed., Washington, D.C., 2005.
- GREENPEACE: "Guía solar: cómo disponer de energía solar fotovoltaica conectada a la red eléctrica", 2003.
- GREPPI, A.: *La democracia y su contrario: representación, separación de poderes y opinión pública*; Trotta, Madrid, 2012.
- GRIMM, D.: *Constitucionalismo y derechos fundamentales*; Trotta, Madrid, 2006.
- GRIZIOTTI, B.: "Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, núm. 1, 1949.
- *Le tradizioni secolari e il progresso attuale degli studi di Scienza delle Finanze e di Diritto finanziario in Italia*; IRCE, Roma, 1941.
 - *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*; CEDAM, Padova, 1929.
- GRÖNLUND, A.; SVÄRDSTEN, F. Y ÖHMAN, P.: "Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden", *International Journal of Public Sector*

Management, 24, n.º 2, 2011.

GRUBER, J.: "Smoking «Internalities»", *Regulation*, núm. 25, 2003.

GUAITA, A.: "Eficacia del acto administrativo", *Revista de Administración Pública*, núm. 25, 1958.

GUASTINI, R.: *Le fonti del diritto e l'interpretazione*; Giuffrè, Milán, 1993.

GUERRERO MUÑOZ, M. D.: *El IVA y los ayuntamientos: cuestiones prácticas*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2010.

GURVITCH, G.: *L'idée du droit social*; Sirey, París, 1932.

- *La déclaration des droits sociaux*; Vrin, París, 1946.

HAARSCHER, G.: "De l'usage légitime et de quelques usages pervers de la typologie des droits de l'homme" en *Classer les droits de l'homme*; Bruylant, Bruselas, 2004.

HÄBERLE, P.: "Grundrechte im Leistungsstaat" en *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Grundrechte im Leistungsstaat, Die Dogmatik der Verwaltungsrechts vor den Gegenwarts Aufgaben der Verwaltung*; Walter de Gruyter, Berlin-New York, 1972.

- "Grundrechte im Leistungsstaat", *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatslehrer*, núm. 30, 1971.
- "Recientes aportaciones sobre los Derechos Fundamentales en Alemania", *Revista de Pensamiento Constitucional*, vol. 1, núm. 1, 1994.
- *Die Wesengehaltsgarantie des Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz*, 3.^a ed.; CF Müller, Heidelberg, 1983.
- *Die Wesengehaltsgarantie des Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz*, 3.^a ed.; CF Müller, Heidelberg, 1983.
- *Die Wesensgehaltgarantie der Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz : zugleich ein Beitrag zum institutionellen Verständnis der Grundrechte und zur Lehre vom Gesetzesvorbehalt*, 2.^a ed.; Müller Juristischer Verlag C.F., Heidelberg, 1972.
- *El Estado constitucional*; Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, México, 2010.
- *Kleine Schriften*; Duncker & Humblot GmbH, Berlín, 2002.
- *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley fundamental de Bonn: una contribución a la concepción institucional de los derechos fundamentales y a la teoría de la reserva de la ley*; Dykinson, Madrid, 2003.
- *La libertad fundamental en el Estado Constitucional*; Comares, Granada, 2003.

HABERMAS, J.: *Factibilidad y validez*, 2.^a ed.; Trotta, Madrid, 2000.

HAIG, R. M.: "The concept of income. Economic and legal aspects" en *The Federal Income Tax*; Columbia University Press, New York, 1921.

HALL, R. E. Y RABUSHKA, A.: *The Flat Tax*; Hoover Institution Press, Stanford, 2007.

- HARDIN, G.: "The Tragedy of the Commons", *Science*, vol. 162, 1968.
- HARVEY, D.: *Brief History of Neoliberalism*; Oxford University Press, Oxford, 2007.
- HAYEK, F. A. VON: *A tiger by the tail: Keynesian Legacy of Inflation*, 2ª ed., 2ª reimp.; Institute of Economic Affairs, London, 1978.
- *A tiger by the tail: Keynesian Legacy of Inflation*, 2ª ed., 2ª reimp.; Institute of Economic Affairs, London, 1978.
 - *Derecho, Legislación y Libertad: una nueva formulación de los principios liberales de la justicia y de la economía política*; Union Editorial, Madrid, 2006.
- HEADY, C.: "Optimal taxation as a Guide for Tax Policy" en *The Economics of Tax Policy*; Oxford University Press, United Kingdom, 1996.
- HELLER, H.: *Escritos políticos*; Alianza Editorial, Madrid, 1985.
- HERNÁNDEZ GIL, A.: *El cambio político español y la Constitución*; Planeta, Barcelona, 1982.
- HERRERA FLORES, J.: *Los derechos humanos desde la Escuela de Budapest*; Tecnos, Madrid, 1989.
- HERRERA MOLINA, P. M.: "El principio «quien contamina paga»" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- "Metodología del Derecho Financiero y Tributario", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2003.
 - *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*; Marcial Pons, Madrid, 1998.
 - *Derecho Tributario Ambiental*; Marcial Pons, Madrid, 2000.
 - *La exención tributaria*; Colex, Madrid, 1990.
- HERRERO DE MIÑÓN, M.: "La Constitución económica desde la ambigüedad a la integración", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 57, 1999.
- HERRERO SUAZO, S.: "El gasto público en la Constitución y en los ordenamientos jurídicos de las diversas administraciones" en *Gobierno y administración en la Constitución*, vol. I; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.
- HERZOG, R.: "Art. 20 und die Frage der Rechtsstaatlichkeit-Die Meßbarkeit und Verlässlichkeit staatlichen handels", *Grundgesetz, Kommentar*, II, VII, n. 71, 1980.
- HESSE, K.: "Significado de los derechos fundamentales" en *Manual de Derecho Constitucional*; Marcial Pons, Madrid, 1996.
- *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*; C.F. Müller, Heidelberg, 1999.

- HEY, J. D.: *Microeconomía intermedia*; McGraw-Hill Interamericana, México, 2004.
- HICKS, J.: *The Foundations of Welfare Economics*, *Economic Journal*, vol. 49, núm. 196, 1939.
- HILLS, J.: *Getting the measure of fuel poverty. Final Report of the Fuel Poverty Review*; Centre for Analysis of Social Exclusion. London School of Economics, London, 2003.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J.: "Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas", *Impuestos*, núm. 15/16, 1989.
- HIRSCH, F.: *Social limits to growth*; Harvard University Press, Cambridge, 1976.
- HIRSCHMAN, A. O.: *The Rethoric of Reaction. Perversity, Futility, Jeopardy*; Harvard University Press, Cambridge Mass., 1991.
- HOLMES, S. Y SUNSTEIN, C. R.: *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*; Siglo XXI Editora Iberoamericana, Buenos Aires, 2011.
- HOOD, C.: "A Public Management for All Seasons?", *Public Administration*, núm. 69, 1991.
- HUBER, E. Y STEPHENS, J. D.: *Development and Crisis of the Welfare State: Parties and Policies in Global Markets*; University of Chicago Press, Chicago, 2001.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I.: "Canon digital. El dilema de la Comisión Europea", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2011.
- "La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 7, 2010.
- IMEDIO OLMEDO, L. J.; PARRADO GALLARDO, E. M. Y SARRIÓN GAVILÁN, M. D.: "La tarifa del IRPF y el principio de igual sacrificio", *Investigaciones económicas*, vol. XXIII (2), 1999.
- INSTITUTO PARA LA DIVERSIFICACIÓN Y EL AHORRO DE LA ENERGÍA: *Guía práctica de la energía: consumo eficiente y responsable*, 3.^a ed.; IDAE, Madrid, 2011.
- INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE: *Climate change 2013: The physical science basis*; Cambridge University Press, New York, 2013.
- INTERNATIONAL UNION FOR CONSERVATION OF NATURE: *The Future of Sustainability. Re-thinking Environment and Development in the Twenty-first Century: Informe de la reunión de los pensadores destacados de la UICN*; International Union for Conservation of Nature, 2006.
- IPPOLITO, R.: *Economics for Lawyers*; Princenton University Press, Princeton, 2005.

- ISHI, H.: *The Japanese Tax System*, 3rd Edition; Oxford University Press, Oxford - New York, 2001.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A.: "Definición de un «espacio fiscal propio» para Andalucía: localización de nuevos recursos tributarios propios", *Revista de estudios regionales*, n.º 78, 2007.
- JACKSON, D.: "Learning curve" en *The Social Science Encyclopedia*; Taylor & Francis, 1996.
- JAFFE, A. B.; NEWELL, R. G. Y STAVINS, R. N.: "A tale of two market failures: Technology and environmental policy", *Ecological Economics*, vol. 54, 2005.
- JARACH, D.: *El Hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.
- JELLINEK, G.: *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, 2.^a ed.; Mohr Siebeck, Tübingen, 1905.
- JELLINEK, G.: *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, 2.^a ed.; Mohr Siebeck, Tübingen, 1905.
- JIMÉNEZ CAMPO, J.: "Artículo 53: Protección de los derechos fundamentales" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
- *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*; Trotta, Madrid, 1999.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A.: *Lecciones de derecho tributario*; Cengage Learning Editores, Madrid, 2004.
- JOCHUM, G.: *Die Steuervergünstigung*; Lit Verlag, Berlin, 2006.
- JOHNSON, L. E.: "A Neo-Paradigmatic Model for Studying the Development of Economic Reasoning", *Atlantic Economic Journal*, VIII, 1980.
- "Economic Paradigms: A Missing Dimension", *Journal of Economics Issues*, XVII, 1983.
- JOHNSON, L. E.; LEY, R. D. Y CATE, T.: "The concept of equilibrium: A key theoretical element in Keynes' revolution", *Atlantic Economic Journal*, núm. 32, n.º 3, 2004.
- JORDÁ CAPITÁN, E.: *El Derecho a un Medio Ambiente Adecuado*; Aranzadi, Cizur Menor, 2001.
- JORDANA DE POZAS, L.: "Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 48, 1949.
- JUEZ MARTEL, P. Y MARTÍN MOLINA, P. B.: *Manual de contabilidad para juristas: análisis y valoración de empresas, detección de prácticas perniciosas y aplicación a las distintas áreas del derecho*; La Ley, Madrid, 2007.

- KACEF, O.: "Política tributaria, espacio fiscal y equidad" en *Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?*; Comisión Económica para América Latina y el Caribe - Fundación CIDOB, Barcelona, 2012.
- KACZOROWSKA, A.: *European Union law*; Routledge, Abingdon, 2011.
- KALDOR, N.: *Welfare Propositions in Economics and Interpersonal Comparisons of Utility*, *Economic Journal*; VOL. 49, NÚM. 195, 1939.
- KALYVAS, A.: "The basic norm and democracy in Hans Kelsen's legal and political theory", *Philosophy & Social Criticism*, 32, n.º 5, 2006.
- KATO, J.: *Regressive Taxation and the Welfare State: Path Dependence and Policy Diffusion*; Cambridge University Press, New York, 2003.
- KAUL, I.; GRUNBERG, I. Y STERN, M.: *Global Public Goods*; Oxford University Press, Oxford, 1999.
- KELSEN, H.: *Teoría pura del derecho*; Eudeba, Buenos Aires, 2010.
- KELSO, C. D. Y KELSO, R. R.: *The Path of Constitutional Law*; Vandephas Publishing, USA, 2001.
- KEOHANE, N. O.; REVESZ, R. L. Y STAVINS, R. N.: "The choice of regulatory instruments in environmental policy", *Harvard Environmental Law Review*, vol. 11, no. 2, 1998.
- KEYNES, J. M.: *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, reimp. 2000; Fondo de Cultura Económica, México, 1997.
- *The General Theory of Employment, Interest, and Money*; Macmillan, London, 1936.
- KICILLOF, A.: *Fundamentos de la teoría general: las consecuencias teóricas de Lord Keynes*; Eudeba, Buenos Aires, 2008.
- *Siete lecciones de historia del pensamiento económico: un análisis de los textos originales*; Eudeba, Argentina, 2011.
 - "Steuergleichheit", *StuW*, núm. 4, 1984.
- KLEIN, L. R.: *The Keynesian revolution*, 2.^a Ed.; Macmillan, London, 1968.
- KLIMOVSKY, E. A.: "Modelos básicos de las teorías de los precios", *Cuadernos de Economía*, núm. 32, 1999.
- KLOK, P. J.: "A Classification of Instruments for Environmental Policy" en *Environmental Policy in Search of New Instruments*; Springer, Netherlands, 1995.
- KOOPMAN, N. N.: "Theology and the fulfilment of social and economic rights: some

- theoretical considerations” en *Theories of Social and Economic Justice*; Sun Press, 2005.
- KRAAN, D. J.: ”Off-budget and Tax Expenditures”, *OECD Journal on Budgeting*, 4, n.º 1, 2004.
- KRUGMAN, P.; WELLS, G., K. Y WELLS, R.: *Fundamentos de economía*; Reverté, Barcelona, 2013.
- KUHN, T. S.: *The structure of scientific revolutions*, 4th ed.; University of Chicago Press, Chicago, 2012.
- LABANDEIRA VILLOT, XAVIER; LÓPEZ OTERO, XIRAL Y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, JESÚS: ”Un análisis comparado de los instrumentos regulatorios” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- LABANDEIRA, X. Y SÁENZ DE MIERA, G.: ”Fiscalidad verde y sectores difusos”, *Ambienta*, núm. 89, 2009.
- LABANDEIRA, X.; LABEAGA, J. M. Y LÓPEZ-OTERO, X.: ”Estimation of elasticity price of electricity with incomplete information”, *Energy Economics*, vol. 34, 2012.
- LABANDEIRA, X.; LEÓN, C. J. Y VÁZQUEZ, M.^A X.: *Economía ambiental*; Pearson Educación, Madrid, 2007.
- LAFFONT, J. J.: ”More on Prices vs. Quantities”, *The Review of Economic Studies*, 44, 1977.
- LAGARES CALVO, M. J.: *Incentivos fiscales a la inversión privada*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- LAHUERTA, M. A. B.: ”El comportamiento del impuesto sobre sucesiones y donaciones ante los principios básicos de la imposición”, *RAE: Revista Asturiana de Economía*, n.º 32, 2005.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: ”Armonización europea del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Impuestos*, núm. 5, 2003.
- ”La buena gobernanza económica y el papel de la Autoridad Fiscal Independiente en la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2014.
- LANDRETH, H. Y COLANDER, D. C.: *Historia del pensamiento económico*, 4.^a ed.; McGraw-Hill España, Madrid, 2006.
- LANG, J.: ”Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke” en *Die Steuerrechtsordnung in der diskussion*; Dr. Otto Schimdt, Köln, 1995.
- LAPORTA, F.: ”Sobre el concepto de derechos humanos”, *Doxa*, núm. 4, 1987.

- LASARTE ÁLVAREZ, J.: "Los principios de justicia tributaria según la Jurisprudencia Constitucional" en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989), Sentencias, Autos y Comentarios*; Tecnos, Madrid, 1990.
- "Poder tributario. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma" en *Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- LASARTE LÓPEZ, R. Y DÍAZ RAVN, N.: "Algunas cuestiones sobre la fiscalidad de la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables" en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011.
- LAURÉ, M.: *Traité de politique fiscale*; Presses Universitaires de France, Paris, 1956.
- LAUX-MEISELBACH, W.: "Impossibility of exclusion and characteristics of public goods", *Journal of Public Economics*, núm. 36, 1988.
- LEIBHOLZ, G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz. Eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, 2.^a ed.; München, Berlin, 1925.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria" en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*; Edersa, Madrid, 1980.
- LI SWIFT, Z.; POLACKOVA BRIXI, H. Y VALENDUC, C.: "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices" en *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed Transition Economies*; The International Bank for Reconstruction and Development - The World Bank, Washington, D.C., 2004.
- LIAO, L.; KANG, H.; MORRIS, R. D. Y TANG, Q.: "Information asymmetry of fair value accounting during the financial crisis", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, núm. 9, 2013.
- LINARES LLAMAS, P. Y ROMERO LÓPEZ, C.: "Economía y medio ambiente: herramientas de valoración ambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- LINDE PANIAGUA, E.: "Derecho comunitario y derecho nacional" en *Derecho Comunitario y Derecho Nacional*; Colex, Madrid, 2009.
- LLOMBART ROSA, V. A.: "El valor de la fisiocracia en su propio tiempo", *Investigaciones de historia económica: revista de la Asociación Española de Historia Económica*, núm. 15, 2009.
- LOEWENSTEIN, K. Y GALLEGO ANABITARTE, A.: *Teoría de la Constitución*, 2.^a ed.; Ariel, Barcelona, 1976.

- LÓPEZ AGUILAR, J. F.: "La organización territorial del Estado y las competencias de las Comunidades Autónomas" en *Derecho Constitucional*, vol. I; Tecnos, Madrid, 1999.
- LÓPEZ CALERA, N. M.: *¿Hay derechos colectivos? Individualidad y socialidad en la teoría de los derechos*; Ariel, Madrid, 2004.
- LÓPEZ CANDELA, J. E.: "Las competencias en materia de medio ambiente de las corporaciones locales", *Cuadernos de derecho local*, núm. 4, 2004.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15, 2011.
- "La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad", *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2011.
 - "La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva", *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012.
 - "Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2012.
- LÓPEZ GORDO, F. J.: *Medio ambiente comunitario y Protocolo de Kioto: la armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero*; La Ley, Madrid, 2008.
- LÓPEZ GUERRA, L. M.: "Las dimensiones del Estado social de derecho", *Sistema: revista de ciencias sociales*, núms. 38-39, 1980.
- LÓPEZ LOPERA, L. M.: *¿Es posible democratizar el liberalismo? Notas en torno a los conceptos libertad e igualdad en la obra de Bobbio?*; Red Co-herencia, Colombia, 2009.
- LÓPEZ PINA, A.: "Capítulo III: De los principios rectores de la política social y económica" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
- LORA-TAMAYO VALLVÉ, M.: *Derecho urbanístico y medio ambiente: hacia el desarrollo urbano sostenible*; Dykinson, Madrid, 2006.
- LORENTE, M.: "Reflexiones sobre la revolución" en *Historia de la Teoría Política*, vol. 3; Alianza Editorial, Madrid, 2012.
- LORENZONI, A.: "Sistemas de estímulo para el desarrollo de las energías renovables", *Papeles de Economía Española*, núm. 121, 2009.
- LOTHAR, M.: "¿El contenido esencial como común denominador de los derechos fundamentales en Europa?", *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, núm. 11, 2009.
- LOZANO CUTANDA, B.: *Derecho ambiental administrativo*; Dykinson, Madrid, 2009.

- LOZANO IRUESTE, J. M.: *Introducción a la teoría del presupuesto*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.
- LOZANO SERRANO, C.: "La capacidad económica en las tasas", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 153, 2012.
- LUCAS DURÁN, M.: "Energías renovables y fiscalidad local" en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*; Bosch, Barcelona, 2012.
- "La perspectiva de género en la programación del gasto público" en *Fiscalidad e igualdad de género*; Dykinson, Madrid, 2012.
- LUCAS VERDÚ, P.: "Artículo 1: Estado social y democrático de Derecho" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
- LUCHENA MOZO, G. M.: "Fiscalidad de la energía", *Crónica tributaria*, n.º 108, 2003, pp 23-101.
- "Fiscalidad y medio ambiente", *Nueva fiscalidad*, n.º 5, 2003.
 - "La relación jurídico-tributaria: de nuevo en torno a la autonomía de las retenciones a cuenta" en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- LUCKETT, S.: "Environmental Paradigms, Biodiversity Conservation and Critical Systems Thinking", *Systemic Practice and Action Research*, vol. 17, 2004.
- LUHMANN, N.: *Grundrechte als Institution*, 2.^a ed.; Duncker & Humblot, Berlín, 1974.
- MAAB, R.: "Die neuere Rechtsprechung des BVerG zum allgemeinen Gleichheitssatz - Ein Neuansatz?", *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, 1988, n.º núm. 14, 1988.
- MAESTRO BUELGA, G.: *La Constitución del trabajo en el Estado social*; Comares, Granada, 2002.
- MAFFEZZONI, F.: "Imposta" en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XX; Giuffrè, Milano, 1970.
- MAGADÁN DÍAZ, M. Y RIVAS GARCÍA, J.: *Economía ambiental: teoría y políticas*; Dykinson, Madrid, 1998.
- MAGALDI, N.: *Procura existencial, Estado de Derecho y Estado Social: Ernst Forsthoff y la crisis de Weimar*; Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2007.
- MALTHUS, T. R.: *Los principios de economía política*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
- MÁLVAREZ PASCUAL, L. A.: "La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109, 2001.

- MANDEVILLE, B.: *The Fable of the Bees* vol. II; Oxford University Press, London, 1957.
- MANKIW, N. G.: *Principios de economía*, 2ª. Ed.; McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid, 2004.
- MANKIW, N. G.; WEINZIERL, M. C. Y YAGAN, D. F.: "Optimal Taxation in Theory and Practice", *Journal of Economic Perspectives*, núm. 23, 2009.
- MANTILLA RODRÍGUEZ, C.; FERNÁNDEZ GARCÍA, A. Y BEIRAS CAL, A.: "Sobre la necesidad de crear un consejo para la defensa del contribuyente en la Comunidad Autónoma de Galicia", *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2011.
- MARCUZZO, M. C.: "Whose Welfare State? Beveridge versus Keynes" en *No Wealth but Life*; Cambridge University Press, 2010.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras" en *Los tributos locales*; Civitas, Pamplona, 2005.
- *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*; Colex, Madrid, 2001.
- MARTÍN DELGADO, J. M.: "Algunas consideraciones sobre el fraude fiscal" en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*; Atelier, Barcelona, 2012.
- "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978", *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979.
 - *Derecho financiero y derechos fundamentales*; Servicio de Publicaciones de la Universidad de Málaga, Málaga, 2010.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001.
- MARTÍN MATEO, R.: *Manual de Derecho autonómico*, 2ª ed.; El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, Madrid, 1986.
- *Tratado de derecho ambiental*, vol. I, TriviumMadrid, 1991.
 - "La revolución ambiental pendiente" en *Desarrollo sostenible y protección del medio ambiente*; Civitas, Madrid, 2002.
- MARTÍN PASCUAL, C.: "Los entes locales y el IVA: problemas y posibles vías de solución en el marco de la Unión Europea", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2012.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. Y POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, 15ª ed.; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. Y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23ª ed.; Tecnos, Madrid, 2012.
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J. A.: "El INR (Impuesto Negativo sobre la Renta): una solución

- novedosa y eficiente a la pobreza”, *Estudios de Economía Aplicada*, vol. 20, 2002.
- MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Políticas de bienestar. Un estudio sobre los derechos sociales*; Tecnos, Madrid, 1998.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: ”El tipo cero y las exenciones tributarias”, *Hacienda Pública Española*, núm. 84, 1983.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.: ”Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988.
- ”Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990.
- MARTÍNEZ ROLDÁN, L. Y FERNÁNDEZ SUÁREZ, J. A.: *Curso de teoría del Derecho*; Editorial Ariel, Barcelona, 2005.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: ”Eficacia y garantía de los derechos fundamentales” en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, tomo II; Civitas, Madrid, 1991.
- MARTNER, R. Y MÁTTAR, J.: ”El gasto y la inversión públicos en América Latina en «la hora de la igualdad»” en *Reforma fiscal en América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?*; Comisión Económica para América Latina y el Caribe - Fundación CIDOB, Barcelona, 2012.
- MARTOS GARCÍA, J. J.: ”Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la Unión Europea. Análisis jurisprudencial”, *Crónica Tributaria*, núm. 144, 2012.
- MASBERNAT, P.: ”Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina”, *Revista de Derecho*, núm. 39, 2012.
- MATA SIERRA, M. T.: ”La tributación medioambiental: perspectivas de futuro” en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- MATEO RODRÍGUEZ, L.: ”Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 39, 1983.
- *La tributación parafiscal*; Colegio universitario de León, León, 1978.
- MCCAFFERY, E.: *Fair Not Flat: How to Make the Tax System Better and Simpler*; University of Chicago Press, Chicago, 2002.
- MCCANN, L.: ”Transaction costs and environmental policy design”, *Ecological Economics*, núm. 88, 2013, pp 253-262.

- MCCULLOCH, J. R.: "On the Complaints and Proposals Regarding Taxation", *Edinburgh Review*, CXV, 1833.
- MCINTYRE, M. J.: "A Solution to the Problem of Defining a Tax Expenditure", *U.C. Davis Law Review*, 14, 1980, p 79.
- MCINTYRE, S. Y MCKITRICK, R.: "Corrections to he Mann. et. al. (1998) Proxy Data Base and Northern Hemisphere Average Temperature Series", *Energy and Environment*, vol. 14, 2003.
- MEDEMA, S. G.: "A case of mistaken identity: George Stigler, «The Problem of Social Cost,» and the Coase theorem", *European Journal of Law and Economics*, núm. 31, 2011.
- "The Economic Role of Government in the History of Economic Thought" en *The Blackwell Companion to the History of Economic Thought*; Blackwell, Oxford, 2003.
 - "The Hesitant Hand: Mill, Sidgwick, and the Evolution of the Theory of Market Failure", *History of Political Economy*, núm. 39, 2007.
- MEDINA GUERRERO, M.: "El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales", *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 5, 1998.
- *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*; McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- MEDINA GUERRERO, M. Y HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.: "Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en procesos de control de constitucionalidad de normas con valor de ley (septiembre de 1995-julio de 1996)" en *La Sentencia sobre la constitucionalidad de la Ley. Actas de las II Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997.
- MEHDE, V.: *Grundrechte unter dem Vorbehalt des Möglichen*; Pro-Universitate-Verl, Sinzheim, 2000.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: "Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- MENÉNDEZ MORENO, A.; ALONSO MURILLO, F.; ANÍBARRO PÉREZ, S.; CORCUERA TORRES, A.; PÉREZ DE VEGA, L. Y VILLARÍN LAGOS, M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 13.^a ed; Lex Nova, Valladolid, 2012.
- MERCHANT, C.: "Género e historia ambiental", *Ayer*, núm. 11, 1993.
- MERIGOT, J. G.: "Eléments d'une théorie de la parafiscalité", *Revue de Science et de Législation Financières*, vol. XLI, 1949.

- MICELI, T. J.: *Economics of the Law: Torts, Contracts, Property, and Litigation*; Oxford University Press, Cary, 1997.
- "Capacità contributiva reale e presunta" en *Giurisprudenza costituzionale*, 1967.
- MILL, J. S.: *Principios de economía política*; Fundación ICO, Madrid, 2008.
- *Principles of Political Economy*, 7.^a Ed.; Longmans Green and Co., Londres, 1909.
- MILLER, D.: *Philosophy and Ideology in Hume's Political Thought*; Clarendon Press, Oxford, 1981.
- MIN, H. M.: "Large-Sized Soda Ban as an Alternative to Soda Tax", *Cornell Journal of Law and Public Policy*, núm. 23, 2013.
- MIRKINE-GUETZEVITCH, B.: *Las nuevas constituciones del mundo*, 2.^a ed.; España, Madrid, 1931.
- MIROWSKI, P. Y PLEHWE, D.: *The road from Mont Pèlerin: the making of the neoliberal thought collective*; Harvard University Press, Reino Unido, 2009.
- MIRRLEES, J.: "An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation", *Review of Economic Studies*, núm. 38, 1971.
- "The Theory of Optimal Income Taxation", *Review of Economic Studies*, núm. 38, 1971.
 - *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*; Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013.
 - *Tax by Design*; Institute of Fiscal Studies, London, 2001.
- MISHRA, R.: "El Estado de Bienestar después de la crisis: los años ochenta y más allá" en *Crisis y futuro del Estado de Bienestar*; Alianza Editorial, Madrid, 1989.
- MOCHÓN LÓPEZ, L.: "La reforma del artículo 135 de la Constitución Española y la subordinación de la deuda pública a la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 135, 2012.
- "La tributación medioambiental en Portugal: análisis desde la perspectiva tributaria española", *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012.
- MOCHÓN MORCILLO, F.: *Economía, teoría y política*, 5.^a ed.; McGraw-Hill, Madrid, 2005.
- *Principios de economía*, 3.^a ed.; McGraw-Hill, Madrid, 2006.
 - *Principios de macroeconomía*; McGraw-Hill España, Madrid, 2006.
- MOCHÓN, F. Y BEKER, V. A.: *Economía, principios y aplicaciones*, 3.^a ed.; McGraw-Hill Interamericana, Buenos Aires, 2003.
- MONEREO PÉREZ, J. L.: *La protección de los derechos fundamentales: el modelo*

- européo*; Bomarzo, Albacete, 2009.
- MONTERO CUIRIEL, M. L.: "Los prefijos ex- y extra- en español", *Anuario de Estudios Filológicos*, vol. 21, 1998.
- MONTESQUIEU: *Del Espiritu de las Leyes*; Tecnos, Madrid, 2007.
- MOORE, R.: "Definitions of fuel poverty: Implications for policy", *Energy Policy*, núm. 49, 2012.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: "Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional" en *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*; Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2005.
- MORENO GIL, O.: *Expropiación forzosa. Legislación y jurisprudencia comentadas*; Civitas, Madrid, 2000.
- MORENO MOLINA, A. M.: *Urbanismo y medio ambiente: las claves jurídicas del planeamiento urbanístico sostenible*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.
- MORSELLI, E.: *La parafiscalità* Lisboa, 1952.
- *Le finanze degli enti pubblici non territoriali*; CEDAM, Padova, 1943.
 - *Prime linee di introduzione alla teoria della parafiscalità* Padova, 1957.
- MOSCHETTI, F.: "El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente", *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 140, 2008.
- *El principio de capacidad contributiva*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- MUKHERJEE, S.: *Modern Economic Theory*, 4th ed.; New Age International, New Delhi, 2002.
- MUÑOZ CONDE, F. Y GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho penal. Parte general*, 8.^a ed.; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010.
- MUÑOZ DE BUSTILLO, R.: "Economía de mercado y Estado de bienestar" en *Crisis y futuro del Estado de Bienestar*; Alianza Editorial, Madrid, 1989.
- "Retos y restricciones del Estado de bienestar en el cambio de siglo" en *El Estado de bienestar en el cambio de siglo. Una perspectiva comparada*; Alianza, Madrid, 2000.
- MUÑOZ MACHADO, S.: "La distribución de competencias entre el estado, las comunidades autónomas y las corporaciones locales en materia de medio ambiente", *Documentación Administrativa*, núm. 190, 1981.
- MUÑOZ VILLAREAL, A.: "Principios rectores de los tributos medioambientales" en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011.

- MURPHY, L. Y NAGEL, T.: "Taxes, Redistribution, and Public Provision", *Philosophy & Public Affairs*, núm. 30, 2001.
- *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*; Oxford University Press, Oxford, 2002.
- MUSGRAVE, R. A.: "Horizontal Equity, once more", *National Tax Journal*, núm. 43, 1990.
- *The Theory of Public Finance*; McGraw-Hill, Nueva York, 1959.
 - *Public finance in theory and practice*; McGraw-Hill, New York, 1973.
- MUSOLE, M.: "Property rights, transaction costs and institutional change: Conceptual framework and literature review", *Progress in Planning*, vol. 71, n.º 2, 2009.
- MYTTON, O. T.; CLARKE, D. Y RAYNER, M.: "Taxing unhealthy food and drinks to improve health", *BMJ*, núm. 344, 2012.
- NAVARRO COELHO, S. C.: *Curso de Direito Tributario Brasileiro*; Forense, Río de Janeiro, 2000.
- NAVARRO GÓMEZ, R.: *El arancel de los funcionarios públicos: análisis jurídico tributario*; Marcial Pons, Madrid, 2007.
- NAVAS VÁZQUEZ, R.: "Los Impuestos Especiales" en *Manual del Sistema Tributario Español*; Civitas, Madrid, 1993.
- NEIER, A.: *The International Human Rights Movement: A History*; Princeton University Press, 2012.
- NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- NINO, C. S.: "Autonomía y necesidades básicas", *Doxa*, núm. 7, 1990.
- *Ética y derechos humanos*; Ariel, Barcelona, 1989.
- NOGUEIRA ALCALÁ, H.: "El derecho a la igualdad ante la ley, la no discriminación y acciones positivas", *Anuario da Faculdade de Direito da Universidade da Coruña*, núm. 10, 2006.
- *Teoría y dogmática de los derechos fundamentales*; Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, México, 2003.
- NORDHAUS, W. D.: "The Political Business Cycle", *The Review of Economic Studies*, 42, n.º 2, 1975.
- NOZIK, R.: *Anarquía, Estado y Utopía*; Fondo de Cultura Económica, México/Buenos Aires, 1988.

- NÚÑEZ PÉREZ, G.: "La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos", *Impuestos*, núm. 22, 1991.
- O'DONNELL, M. G.: "Pigou: an extension of Sidgwickian thought", *History of Political Economy*, núm. 11, 1979.
- O'SULLIVAN, A. Y SHEFFRIN, S. M.: *Economics: Principles in action*; Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2003.
- OCDE: *Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey*; OCDE, París, 1999.
- *Voluntary Approaches for Environmental Policy: effectiveness, efficiency and usage in policy mixes*; OECD, París, 2003.
- OFICINA ESPAÑOLA DE CAMBIO CLIMÁTICO: *Hoja de ruta de los sectores difusos a 2020*; Oficina española de Cambio Climático, Madrid, 2014.
- OK, E. A.: "On the principle of equal sacrifice in income taxation", *Journal of Public Economics*, núm. 58, 1995.
- OLMEDA DÍAZ, M.: "Sector público y presupuesto del Estado: la diferenciación entre actuaciones públicas", *Palau 14*, núm. 12, 1990.
- ONRUBIA FERNÁNDEZ, J.; RODADO RUIZ, M. C.; DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S. Y PÉREZ LÓPEZ, C.: "Progresividad y redistribución a través del IRPF español: Un análisis de bienestar social para el periodo 1982-1998", *Hacienda Pública Española*, núm. 183, 2007.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A.: "La política fiscal desde una perspectiva de género" en *Fiscalidad e igualdad de género*; Dykinson, Madrid, 2012.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT: *Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation*; OECD Publications and Information Center, Paris, 2010.
- *Environmentally Related Taxation in OECD Countries: Issues and Strategies*; OECD Publications Service, France, 2001.
 - *Tax expenditures: a review of the issues and country practices: report*; OECD Publications and Information Center, Paris, 1984.
 - *Tax Expenditures in OECD Countries*; OCDE, Paris, 2010.
- ORTEGA ALVAREZ, L. I.: "Las competencias propias de las corporaciones locales"; Civitas, Madrid, 2003.
- *El régimen constitucional de las competencias locales*; Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1988.
- ORTIZ GARCÍA, M.: "La ciudad solar. Soporte jurídico", *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 8, 2005, pp 235-250.

-
- *La edificación solar*; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006.
- OSTROM, E.: *Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action*; Cambridge University Press, Cambridge, 1990.
- OWENS J. P.: "Incentivos tributarios a la inversión nacional y extranjera", *Hacienda Pública Española*, núm. 126, 1993.
- "Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional", *Hacienda Pública Española*, núm. 143, 1997.
- OZOUF, M.: "Liberté, égalité, fraternité" en *Lex Lieux de Mémoire*, vol. 3; Pierre Nova, París, 1992.
- PAGÉS I GALTÈS, J.: *Tratado de ordenanzas fiscales*; Marcial Pons, Madrid, 2006.
- PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva" en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II; Tecnos, Madrid, 1976.
- "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario" en *Hacienda y Constitución*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
 - "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, 1995.
- PANICO, C. Y OLIVELLA, M.: "Central bank independence and democracy: a historical perspective" en *Money, credit, and the role of the state: essays in honour of Augusto Graziani*; Ashgate Publishing Group, United Kingdom, 2004.
- PAREJO ALFONSO, L. J.: *Garantía institucional y autonomías locales*; Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1981.
- "Algunas consideraciones sobre el derecho de propiedad a la luz de la jurisprudencia constitucional" en *Estudios de Derecho Constitucional. Homenaje al Profesor Dr. D. Joaquín García Morillo*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.
- PARRA, C.; PORTA, F. Y RUIZ, C.: "Tercer Sector, Economía Social y Economía Solidaria en España" en *El impacto de la crisis económica en la economía social y solidaria*; Bosch, Madrid, 2011.
- PARRY, I.; WILLIAMS III, R. C. Y GOULDER, L. H.: "When Carbon Abatement Policies Increase Welfare? The Fundamental Role of Distorted Factor Markets", *Journal of Environmental Economics and Management*, núm. 37, 1999.
- PASCUAL GARCÍA, J.: "La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 60, 2010.

- PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*; Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1996.
- *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, 2ª ed.; Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2002.
- PASCUAL ROCABER, J.: "Nuevos instrumentos de política ambiental", *Document de Treball*, núm. 5.10, 2005.
- PATÓN GARCÍA, G.: "Hacia un modelo de impuesto ambiental: las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos", *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, 2006.
- PATÓN GARCÍA, G. Y LUCHENA MOZO, G. M.: "Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental", *Quincena fiscal*, núm. 18, 2005.
- PAULICK, H.: *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*; Heymann, Deutschland, 1977.
- PAULUS, A. Y PEICHL, A.: "Effects of flat tax reforms in Western Europe", *Journal of Policy Modeling*, núm. 31, 2009.
- PECES-BARBA, G.: "La solidaridad" en *Curso de Derechos Fundamentales*, vol. I; Eudema, Madrid, 1991.
- "Los deberes fundamentales", *Doxa*, núm. 4, 1987.
 - *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*; Universidad Carlos III de Madrid - Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1995.
 - *Derecho y derechos fundamentales*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.
 - *Los valores superiores*; Tecnos, Madrid, 1984.
- PECES-BARBA, G.; ASÍS ROIG, R. Y FERNÁNDEZ LIESA, C.: *Curso de Derechos Fundamentales*; Boletín Oficial del Estado - Universidad Carlos III, Madrid, 1995.
- PECK, J.; THEODORE, N. Y BRENNER, N.: "Postneoliberalism and its Malcontents", *Antipode*, núm. 41.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "Propuestas para la reforma del IVA en el mercado del arte: el servicio cultural de las galerías de arte", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2011.
- PELLEGRINI, A.: "A problemática dos interesses difusos" en *A tutela dos interesses difusos*; Max Limonad, Sao Paulo, 1984.
- PEÑA ALONSO, J. L.: "La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008.
- PEÑA FREIRE, A. M.: *La garantía en el Estado constitucional de derecho*; Trotta, Madrid, 1997.

- PERA VERDAGUER, F.: *Expropiación forzosa*, 5.ª ed.; Bosch, Barcelona, 2002.
- PEREÑA PINEDO, I.: "La función social del derecho de propiedad" en *Propiedad y derecho constitucional*; Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2005.
- PÉREZ ARRÁIZ, J.: "La extrafiscalidad y el medio ambiente", *Revista de Hacienda Local*, núm. 78, 1996.
- PÉREZ DE AYALA, J. L.: "Artículo 4" en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo I; Edersa, Madrid, 1982.
- "La doble imposición interna en el Derecho español. Problemas y posibles soluciones" en *Conflictos de imposición. Doble imposición interna e internacional*; Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1995.
 - "Las cargas públicas: principios constitucionales para su distribución", *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. Y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario*, T. I, 2.ª ed.; Edersa, Madrid, 1978.
- PÉREZ DE LAS HERAS, B.: *El mercado Interior Europeo. Las libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*; Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2007.
- PÉREZ LARA, J. M. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Impuestos y discapacidad*; Aranzadi, Cizur Menor, 2006.
- PÉREZ LUÑO, A. E. Y RODRÍGUEZ DE QUIÑONES, A.: "Artículo 33: propiedad privada y herencia" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
- PÉREZ LUÑO, A. E.: "Artículo 45: medio ambiente" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
- "Artículo 46: Patrimonio histórico, artístico y cultural" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
 - "Estado constitucional y derechos de la tercera generación", *Anuario de Filosofía del Derecho*, núm. XIV, 1997.
 - "Estado constitucional y derechos de la tercera generación", *Anuario de Filosofía del Derecho*, núm. XIV, 1997.
 - *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*; Tecnos, Madrid, 1984.
 - *Dimensiones de la igualdad*, 2.ª ed.; Dykinson, Madrid, 2008.
 - *La tercera generación de derechos humanos*; Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2006.
 - *Los derechos fundamentales*, 2.ª ed.; Tecnos, Madrid, 1986.
 - *Nuevas tecnologías, sociedad y derecho*; Fundesco, Madrid, 1987.
- PÉREZ MORENO, A.: "Solidaridad y Convenios entre Comunidades Autónomas",

Documentación Administrativa, núm. 181, 1979.

PÉREZ RODRÍGUEZ DE VERA, I. M.: "Itinerario de la solidaridad desde el Pandectas de Justiniano hasta su incorporación en las diferentes disciplinas", *Revista electrónica de Estudios Filológicos*, núm. XIV, 2007.

PÉREZ ROYO, F.: "Fundamento y ámbito de la Reserva de Ley en Materia Tributaria", *Hacienda Pública Española*, núm. 14, 1972.

- *Derecho financiero y tributario: parte general*; Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012.
- *Derecho Financiero y Tributario*; Civitas, Madrid, 2002.

PÉREZ ROYO, J.: "Artículo 168: La revisión de la Constitución" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.

PÉREZ ROYO, J. Y CARRASCO DURÁN, M.: *Curso de Derecho Constitucional*, 13.^a ed.; Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 207.

PICO I LÓPEZ, J.: *Teorías sobre el Estado de bienestar*; Siglo XXI, Madrid, 1987.

PIERSON, P.: "Increasing Returns, Path Dependence, and the Study of Politics", *American Political Science Review*, vol. 94, núm. 2, 2000.

PIGOU, A.: *A Study in Public Finance*; MacMillan, London, 1928.

- *The economics of welfare*; Ed. Macmillan, Londres, 1920.

PINDYCK, R.: *Microeconomía*, 5.^a ed.; Prentice Hall, Madrid, 2001.

PIOT-LEPETIT, I.: "Technological externalities and environmental policy", *Annals of Operations Research*, mayo, 2010.

PISARELLO PRADOS, G.: "El constitucionalismo social ante la crisis: entre la agonía y la refundación republicano-democrática", *Revista Derecho del Estado*, núm. 28, 2012.

- "Derechos sociales y principio de no regresividad en España" en *Ni un paso atrás: la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales*; Editores del Puerto, Buenos Aires, 2006.
- "Los derechos sociales como derechos exigibles: virtualidades y límites de una consigna" en *Estudios sobre los derechos humanos*; FESPAD, San Salvador, 2004.
- *Los derechos sociales y sus garantías. Elementos para una reconstrucción*; Trotta, Madrid, 2007.

PITTEN BELLOSO, A.: *El principio de igualdad tributaria*; Jurúa, Lisboa, 2010.

PLAZA VÁZQUEZ, A.: "Tributación y seguridad jurídica, ¿qué seguridad?", *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010.

- PLOTNICK, R.: "A Comparison of Measures of Horizontal Inequity" en *Horizontal Equity, Uncertainty and Economic Well-Being*; NBER, New York, 1985.
- "A Measure of Horizontal Inequity", *Review of Economics and Statistics*, núm. 63, 1981.
- POLANYI, KARL: *La gran transformación. Los orígenes políticos y económicos de nuestro tiempo*, 2.^a ed.; Centro de Estudios Constitucionales, 2006, 2006.
- *La gran transformación. Los orígenes políticos y económicos de nuestro tiempo*, 2.^a ed.; Centro de Estudios Constitucionales, 2006, 2006.
- POLLITT, C.: "Beyond the managerial model: the case for broadening performance assessment in government and the public services", *Financial Accountability and Management*, 2, n.º 3, 1986.
- POLLITT, C.; GIRRE, X.; LONSDALE, J.; MUL, R.; SUMMA, H. Y WAERNESS, M.: *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*; Oxford University Press, Oxford, 1999.
- POMMEREHNE, W. W. Y SCHNEIDER, F.: "Fiscal Illusion, Political Institutions, and Local Public Spending", *Kyklos*, 31, n.º 3, 1978.
- PONT I CLEMENTE, J. F.: "El persistente desequilibrio en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes", *Impuestos*, núm. 14, 2010.
- PORRAS NADALES, A. J.: "Derechos e intereses. Problemas de tercera generación", *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, núm. 10, 1991.
- PORTILLO NAVARRO, M. J.: "Los impuestos ambientales propios de las Comunidades Autónomas", *Impuestos*, núm. 14, 2006.
- POSNER, R. A.: "Cost-Benefit Analysis: Definition, Justification, and Comment on Conference Papers", *Journal of Legal Studies*, núm. 29, 2000.
- *Antitrust Law: An Economic Perspective*; University of Chicago Press, Chicago, 1976.
 - *Economic Analysis of Law*, 7th ed.; Wolters Kluwer, New York, 2007.
- POVEDA BLANCO, F.: "Los impuestos municipales en España, pasado y presente" en *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*; Dykinson, Madrid, 2005.
- POZZOLO, S.: "Neoconstitucionalismo y especificidad de la interpretación constitucional", *Doxa*, núm. 339, 1998.
- PRASAD, N.: *Policies for redistribution: the use of taxes and social transfers* discussion paper núm. 194; International Institute for Labour Studies, Geneva, 2008.
- PREUSS, U. K.: "The Concepts of Rights and the Welfare State" en *Dilemmas of Law in*

- the Welfare State*; Walter de Gruyter, Berlín, 1986.
- PRIETO SANCHÍS, L.: "El sistema de protección de los derechos fundamentales. El artículo 53 de la Constitución Española", *Anuario de Derechos Humanos*, núm. 2, 1983.
- "La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura de sistema de libertades", *Derechos y libertades: Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, núm. 8, 2000.
- PRIETO SANCHÍS, L.: "Neoconstitucionalismo y ponderación judicial", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 5, 2001.
- *Estudios sobre derechos fundamentales*; Debate, Madrid, 1990.
 - *Ley, principios, derechos*; Dykinson, Madrid, 1998.
- PUIG VENTOSA, I. Y CITLALIC GONZÁLEZ, A.: "Haciendas locales y medio ambiente: situación y posibles reformas" en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011.
- PUVIANI, A.: *Teoría de la ilusión financiera*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.
- RABE, J.: *Equality, affirmative action, and Justice*; Books on Demand GmbH, Hamburg, 2000.
- RADNOR, Z. Y MCGUIRE, M.: "Performance management in the public sector: fact or fiction?", *International Journal of Productivity and Performance Management*, 53, n.º 3, 2004.
- RAHKOVSKY, I. Y GREGORY, C. A.: "Food prices and blood cholesterol", *Economics & Human Biology*, núm. 11, 2013.
- RAMALLO MASSANET, J.: "El Decreto-Ley en materia tributaria", *Derecho Privado y Constitución*, núm. 17, 2003.
- "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978.
 - "Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996.
- RANCAÑO MARTÍN, M. A.: "Incidencia en el ámbito tributario local del proceso de liberalización de la actividad económica", *Crónica Tributaria*, núm. 147, 2013.
- RAWLS, J.: *Teoría de la Justicia*; Fondo de Cultura Económica, México, 1995.
- REBOLLO PUIG, M.: "Los principios generales del derecho: atrevimiento atribulado sobre su concepto, funciones e inducción" en *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*; La Ley, Madrid, 2010.

- REES, W. E.; WACKERNAGEL, M. Y TESTEMALE, P.: *Our Ecological Footprint: Reducing Human Impact on the Earth*; New Society Publishers, Philadelphia, 1996.
- REIS MOURAO, P.: "Towards a Puviani's Fiscal illusion Index", *Hacienda pública española*, núm. 187, 2008.
- REQUENA LÓPEZ, T.: *El principio de jerarquía normativa*; Thomson Civitas, Madrid, 2004.
- RETORTILLO BARQUER, L.: "La configuración jurídica de la Administración Pública y el concepto de Deseinvsorge", *Revista de la Administración Pública*, núm. 38, 1962.
- REY PÉREZ, J. L.: *El discurso de los derechos: una introducción a los derechos humanos*; Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2011.
- RICARDO, D.: *Principios de economía política y tributación*; Pirámide, Madrid, 2003.
- RICHTER, W. F.: "From ability to pay to concepts of equal sacrifice", *Journal of Public Economics*, núm. 20, 1983.
- RIDOLA, P.: *Diritti fondamentali. Un'introduzione*; Giappichelli, Turín, 2006.
- RIPOL CARULLA, S.: "El derecho al desarme general y completo bajo control internacional", *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, vol. 45, 2007.
- RITTER, G. A.: *El Estado social, su origen y desarrollo en una comparación internacional* traducción de Joaquín Abellán; Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1991.
- RITTSTIEG, H.: *Eigentum als Verfassungsproblem. Zur Geschichte und Gegenwart des burgerlichen Verfassungsstaates*; Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt, 1975.
- RIVAS NIETO, E.: *Los tributos atípicos*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2006.
- ROBLES MORCHÓN, G.: *Teoría del Derecho. Fundamentos de Teoría comunicacional del Derecho*; Civitas, Madrid, 2013.
- ROCA JUAN, J.: "Sobre el deber general de respecto a la persona", *Anuario de derecho civil*, vol. 39, núm. 3, 1986.
- ROCA TRÍAS, E. Y AHUMADA RUIZ, M. A.: "Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española" en *Reunión de tribunales constitucionales de Italia, Portugal y España*; Página web del Tribunal Constitucional, Madrid, 2013.
- RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, L.: "Breves precisiones en torno a los impuestos indirectos de la época augustea" en *Liber amicorum: Colección de Estudios Jurídicos en*

Homenaje al Prof. Dr. D. José Pérez Montero; Universidad de Oviedo, Oviedo, 1988.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución" en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978.

- "El deber de contribuir como deber constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, 2005.
- "Introducción al Estudio del Derecho Financiero" en *Estudio de Hacienda Pública* Madrid, 1976.
- "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.
- "Ponencia sobre «Los fundamentos constitucionales de la actividad financiera del Estado» en X Jornadas de Control Interno del Sector Público" en *Eficacia y Legalidad en la Gestión Pública*; IGAE, Madrid, 1993.

RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P.: "La circulación de valores en contabilidad nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1/05.

RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.: *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho administrativo*; Marcial Pons, Madrid, 2000.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, J.: "Los booms inmobiliarios en España. Un análisis de tres períodos", *Papeles de Economía Española*, núm. 109, 2006.

RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. E.: "El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día", *Papeles de Trabajo*, núm. 23, 2005.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M.: "Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria", *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2004.

- *La alternativa fiscal verde*; Lex Nova, Valladolid, 2004.

RODRÍGUEZ PALOP, M. E.: *La nueva generación de derechos humanos: origen y justificación*, 2.^a ed.; Dykinson, Madrid, 2010.

ROLLA, G.: "Técnicas de codificación y cláusulas de interpretación de los derechos fundamentales. Algunas consideraciones a propósito de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea", *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, n.º núm. 4, 2005.

ROMERO ABOLAFIO, J. J.: "El impacto de la Directiva de Servicios en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *Tributos Locales*, núm. 114, 2014.

ROMERO-JORDÁN, D.; DEL RÍO, P.; JORGE-GARCÍA, M. Y BURGUILLO, M.: "Price and income elasticities of demand for passenger transport fuels in Spain. Implications for public policies", *Energy Policy*, vol. 38, 2010.

- RÖPKE, W.: *La crisis social de nuestro tiempo*; El Buey Mudo, Madrid, 2010.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: "Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas", *Quincena Fiscal Aranzadi num. 9/2007 parte Doctrina*, 2007.
- *Derecho del medio ambiente y Administración local*; Diputació de Barcelona-Civitas, Madrid, 1995.
 - *El impuesto ambiental*; El Fisco, Barcelona, 2009.
 - *Los tributos y la protección del medio ambiente*; Marcial Pons, Madrid, 1995.
 - *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*; El Fisco, Barcelona, 2009.
- ROSEN, H. S.: *Hacienda pública*; McGraw-Hill España, Madrid, 2008.
- ROSS, A.: *On law and Justice*; Steven & Sons, London, 1958.
- ROTHBARD, M. N.: *El hombre, la economía y el estado: tratado sobre principios de economía*; Unión editorial, Madrid, 2011.
- ROUSSEAU, J. J.: *El contrato social*; EDAF, Madrid, 1982.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: *La protección fiscal del medio ambiente*; Marcial Pons, Madrid, 2002.
- ROZAS VALDÉS, J. A.; VÁZQUEZ COBOS, C.; APARICIO PÉREZ, A. Y ÁLVAREZ, S.: "Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos" en *Tributos locales y autonómicos*; Aranzadi, Pamplona, 2006.
- RUBIO CASTRO, A.: "Los efectos jurídicos del soft law en materia de igualdad efectiva. La experiencia española", *Anuario de Filosofía del Derecho*, núm. XXX, 2014.
- RUBIO GUERRERO, J. J.: "La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. II; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- RUBIO LARA, M. J.: *La formación del Estado social*; Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1991.
- RUBIO LLORENTE, F.: "Juez y Ley desde el punto de vista del principio de igualdad" en *El Poder Judicial en el Bicentenario de la Revolución Francesa*; Centro de Publicaciones, Madrid, 1990.
- "La igualdad en la aplicación de la ley", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997.
- RUDA GONZÁLEZ, A.: "Comentario a la Sentencia de 14 de marzo de 2005", *Cuadernos Civitas de Jurisprudencia Civil*, núm. 71, 2006.
- RUESGA, S. M.: "Contabilidad económico-ecológica integrada" en *Ecología y economía para un desarrollo sostenible*; Universitat de Valencia, Valencia, 2003.

- RUIBAL PEREIRA, L. Y SERRANO ANTÓN, F.: "Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las haciendas locales" en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*; Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011.
- RUIZ GARIJO, M.: "La jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales distintos al Tribunal Constitucional en materia medioambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- RUIZ GARIJO, M. Y SALAS RIZO PATRÓN, A.: "Nuevas perspectivas de la fiscalidad medioambiental: la tasa por la utilización de bienes de dominio público local", *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001.
- RUIZ GARIJO, M.: "Nuevas tasas por uso del dominio público. En especial, tasas sobre telefonía móvil y tasas medioambientales" en *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*; Bosch, Barcelona, 2012.
- RUIZ MANERO, J.: "Principios jurídicos" en *El derecho y la justicia*; Trotta, Madrid, 2013.
- RUIZ-GIMÉNEZ CORTÉS, J. Y RUIZ-GIMÉNEZ ARRIETA, I.: "Artículo 10: Derechos Fundamentales de la persona" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Estructura jurídica del sistema tributario", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 41, 1961.
- "Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario" en *Hacienda y Derecho, I*; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
 - "Impuestos directos e impuestos indirectos. Análisis de una vieja distinción" en *Hacienda y Derecho, II*; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
 - *Hacienda y Derecho*, vol. II; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
 - *Hacienda y Derecho*, vol. IV; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.
 - *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*; Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad de Valencia, Valencia, 1987.
 - *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.^a ed.; Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993.
- SALA ARQUER, J. M.: "Las competencias normativas del Estado en materia de medio ambiente" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- SALVADOR SANCHO, A.: "Competencias estatales, autonómicas y locales en las políticas de medio ambiente", *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, núm. 274 y 275, 1997.
- SAMANIEGO RIAÑO, P.: "Las subvenciones electorales", *Anuario Jurídico de La Rioja*, núm. 11, 2006.
- SAMUELSON, P. A.: "The Pure Theory of Public Expenditure", *Review of Economics and*

- Statistics*, vol. 36, 1954.
- *Economics: An Introductory Analysis*; McGraw-Hill, New York, 1967.
- SAMUELSON, P. A. Y NORDHAUS, W. D.: *Economía: con aplicaciones a Latinoamérica*, 19.^a ed.; McGraw-Hill, México, 2010.
- *Economía*, 18.^a ed.; McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid, 2006.
- SÁNCHEZ AGESTA, L.: "Planificación de la actividad económica y régimen político", *Revista de Administración Pública*, núm. 2, 1950.
- SÁNCHEZ GOYANES, E.: *Constitución Española comentada*, 23.^a ed.; Paraninfo, Madrid, 2005.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A.: "Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal", *Quincena fiscal*, núm. 7, 2010.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.; BAS SORIA, J. Y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo I; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012.
- SÁNCHEZ PINO, A. J.: "Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria", *Quincena Fiscal*, núm. 109, 2001.
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: "Principios de Justicia Tributaria" en *Manual General de Derecho Financiero y Tributario*, Tomo II; Comares, Granada, 1996.
- SÁNCHEZ, I.: "La aduana: pasado, presente y futuro" en *Estudios aduaneros: concepto y naturaleza de las instituciones aduaneras*, Madrid; Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- SANDLER, T.: "Assessing the optimal provision of public goods: in search of the Holy Grail" en *Providing Global Public Goods: Managing Globalization*; Oxford University Press, Oxford, 2003.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General* vol. I; Iustel, Madrid, 2009.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo General* vol. II; Iustel, Madrid, 2009.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: "El restablecimiento de la imposición sobre el patrimonio. Régimen actual y propuestas de cara al futuro", *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2013.
- SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad en la actividad administrativa*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.
- SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D. Y MORAL SORIANO, L.: "Ordenanzas Locales, Reserva de Ley y Reservas Democráticas", *Cuadernos de Derecho Local*, núm.

3, 2003.

SASSI, F.: *Obesity and the Economics of Prevention: Fit not fat*; OECD, Paris, 2010.

SASTRE ARIZA, S.: "Hacia una teoría exigente de los derechos sociales", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 112, 2001.

SAY, J.-B.: *Tratado de economía política*; Fondo de Cultura Económica, México, 2001.

SCARCIGLIA, R.: *Introducción al derecho constitucional comparado*; Dykinson, 2011.

SCHANZ, G.: "Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze", *Finanzarchiv*, núm. 13, 1896.

SCHILLACI, A.: "Derechos fundamentales y procedimiento entre libertad y seguridad", *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, núm. 13, 2010.

- "El sistema constitucional de Italia", *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, núm. 14, 2010.

SCHLINK, B.: "Freiheit durch Eingriffsabwehr - Rekonstruktion der klassischen Grundrechtsfunktion", *EuGRZ*, núm. 17, 1984.

SCHMIDHEINY, S.: *Changing course: a global business perspective on development and the environment*; MIT Press, Cambridge Mass., 1992.

SCHMITT, C.: "Freiheitsrechte und institutionelle Garantien der Reichsverfassung" en *Verfassungsrechtliche Aufsätze*; Duncker & Humblot, Berlin, 1931.

- *La defensa de la Constitución*; Tecnos, Madrid, 1983.

SCHOLZ: "Art. 12" en *Grundgesetz - Kommentar*; C. H. Beck, Alemania, 1983.

SCHÖNFELD, K. M.: *Montesquieu - 250 Jahre «Geist der Gesetze»: Beiträge aus politischer Wissenschaft, Jurisprudenz und Romanistik*; Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1998.

SCHWARTZ, P.: *En busca de Montesquieu: la democracia en peligro*; Ediciones Encuentro, Madrid, 2006.

SHAPIRO, I.: *State of Democratic Theory*; Princeton University Press, Princeton, 2005.

SHAVIRO, D. N.: "Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language", *Tax Law Review*, 57, 2003.

SHAW, B. J.: "Rawls, Kant's Doctrine of Right, and Global Distributive Justice", *The Journal of Politics*, 67, n.º 01, 2005, pp 220-249.

SIDGWICK, H.: *The principles of political economy*, 2ª. ed.; MacMillan and Co. and New York, Londres, 1883.

- SIGFRIED, F. DE L.: *Portorium*; De Tempel, Brujas, 1949.
- SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *Aproximación al Derecho Penal contemporáneo*; Bosch, Barcelona, 1992.
- SIMÓN ACOSTA, E.: "El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º núm. 57, 1989.
- *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*; Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1995.
- SIMÓN ACOSTA, E. Y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: *Curso de hacienda local: recursos, presupuesto y gasto*; Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006.
- SIMONS, H.: *Personal Income Taxation: the Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*; University of Chicago Press, Chicago, 1938.
- SKIDELSKY, R.: "Keynes, John Maynard (1883–1946)" en *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*; Pergamon Press, Oxford, 2001.
- *John Maynard Keynes. Vol. II: The Economist as Saviour 1920-1937*; Macmillan, London, 1992.
- SKINNER, B. F.: *Science and human behavior*; MacMillan, USA, 1953.
- *The Behavior of Organisms: An Experimental Analysis*; Appleton-Century-Crofts, New York, 1938.
- SMEND, R.: *Constitución y Derecho Constitucional*; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985.
- *Ensayos sobre la Libertad de Expresión, de Ciencia y de Cátedra como Derecho Fundamental y sobre el Tribunal Constitucional Federal Alemán*; Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005.
- SMITH, A.: *La riqueza de las naciones*; Alianza Editorial, Madrid, 2001.
- *Lecciones de jurisprudencia*; Boletín Oficial del Estado, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1996.
- SOBRINO HEREDIA, J. M.: "Artículo 1. Dignidad humana" en *Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea: comentario artículo por artículo*; Fundación BBVA, Bilbao, 2008.
- SOLÉ ESTALELLA, J.: *El IVA inteligible*, 2.^a ed.; Marcial Pons, Madrid, 2012.
- SOLER ROCH, M. T.: "El principio de capacidad económica y la tributación ambiental" en *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I; Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*; Civitas, Madrid, 1983.

- SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J.: *Las bases constitucionales del estado autonómico*; McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid, 1998.
- SOSA WAGNER, F. Y DE MIGUEL GARCÍA, P.: *Las competencias de las corporaciones locales*; Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985.
- SOSA WAGNER, F.: *La gestión de los servicios públicos locales*; Civitas, Madrid, 2008.
- SOTELO, I.: *El estado social: antecedentes, origen, desarrollo y declive*; Trotta, Madrid, 2010.
- SOTO RANGEL, A.; DÍAZ FLORES, M. Y SAAVEDRA GONZÁLEZ, J. J.: *Acercamiento a las finanzas públicas*; Universidad Autónoma de Aguascalientes, México, 2009.
- STARCK, C.: *Jurisdicción constitucional y derechos fundamentales*; Dykinson, Madrid, 2011.
- STAVINS, R. N.: "Experience with market-based environmental policy instruments" en *Handbook of Environmental Economics*; Maler & Vincent, Sweden, 2003.
- STEHR, M.: "Cigarette tax avoidance and evasion", *Journal of Health Economics*, núm. 24, 2005, pp 277-297.
- STEIN, L.: *Geschichte der sozialen Bewegung in Frankreich: von 1789 bis auf unsere Tage*; Drei Masken Verlag, 1921.
- STERN, K.: "Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland," en *Allgemeine Lehre der Grundrechte*, vol. III/2; C. H. Beck, München, 1994.
- *Jurisdicción constitucional y legislador*; Dykinson, Madrid, 2009.
- STIGLER, G. J.: *The Theory of Price*, 3ª. ed.; Macmillan, New York, 1966.
- STIGLITZ, J. E.: *The roaring nineties: a new history of the world's most prosperous decade*; Norton, New York, 2003.
- "Central Banking in a Democratic Society", *De Economist*, 146, núm. 2.
- STOLLBERG-RILINGER, B.: *Der Staat als Maschine*; Duncker & Humblot, Berlin, 1986.
- STONE SWEET, A. Y MATHEWS, J.: "Proportionality Balancing and Global Constitutionalism", *Yale Law School Legal Scholarship Repository*, 2008.
- SUÁREZ PERTIERRA, G. Y AMÉRIGO, F.: "Artículo 14: Igualdad ante la ley" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
- SUÁREZ SUÁREZ, A. S.: "El control de economía, eficiencia y eficacia en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas", *Hacienda Pública Española*, núm. 80, 1983.

- SUAY RINCÓN, J. Y JIMÉNEZ JAÉN, A.: "La actuación municipal en la protección de la atmósfera" en *Medioambiente urbano*; Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, Madrid, 2006 (Estudios de derecho judicial).
- SURREY, S. S.: "Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures", *Harvard Law Review*, 83, n.º 4, 1970.
- *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*; Harvard University Press, Cambridge, 1973.
- SURREY, S. S. Y MCDANIEL, P. R.: "The Tax Expenditure Concept and the Legislative Process" en *The Economics of Taxation*; Brookings Institution Press, Washington, D.C., 1980.
- TAGER, M.: "Central bank independence: A research note on the case of the United Kingdom", *The Social Science Journal*, 44, n.º 2, 2007.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 11, 1976.
- TERCEIRO LOMBA, J.: *Economía del cambio climático*; Taurus Santillana, Madrid, 2009.
- THUROW, L. C.: "Government expenditures: Cash or in-kind aid?" en *Markets and Morals*; Hemisphere Publishing, Washington, 1977.
- TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung* vol. II; Dr. Otto Schimdt, Köln, 1993.
- *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.
- TIPKE, K. Y LANG, J.: *Steuerrecht*, 14; Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1994.
- TIPKE, K. Y LANG, J.: *Steuerrecht* Auflage 18.ª; Schmidt, Köln, 2005.
- TOBIN, J.: "A Proposal for International Monetary Reform", *Eastern Economic Journal*, núm. 4, 1978.
- "On limiting the domain of inequality", *The Journal of Law and Economics*, vol. 13, 1970.
 - "On the Efficiency of the Financial System", *Lloyd's Bank Review*, núm. 153, 1984.
- TOGATI, D. T.: "Keynes as the Einstein of Economic Theory", *History of Political Economy*, núm. 33, 2001.
- TONDANI, D.: "Universal Basic Income and Negative Income Tax: Two different ways of thinking redistribution", *The Journal of Socio-Economics*, 38, 2009.
- TORNOS MAS, J.: "Prestaciones patrimoniales públicas y tarifas privadas en la prestación

- de servicios públicos locales”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 15, 2007.
- TORRERO MAÑAS, A.: *Keynes y la crisis financiera actual*; Marcial Pons, Madrid, 2013.
- TORRES LÓPEZ, V.: ”Los tributos parafiscales”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XVI, núm. 67, 1967.
- TORTOSA CHULIÁ, M. A.; DALMAU LLISO, J. C.; GRANELL PÉREZ, R. Y PLA VALL, A.: ”El Impuesto sobre el Patrimonio en España: una revisión histórica de sus funciones”, *Impuestos*, núm. 9, 2003.
- TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS: *Análisis de la Estructura y Composición del Gasto Fiscal*; Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Vitoria, 2000.
- TULLOCK, G. Y BUCHANAN, J.: *The Calculus of Consent, Logical Foundations of Constitutional Democracy*; University of Michigan Press, Michigan, 1962.
- TURIEL MARTÍNEZ, A.: ”La recuperación de figuras impositivas en las haciendas locales como alternativa de financiación” en *Alternativas de financiación en época de crisis*; Lex Nova, Valladolid, 2014.
- TURVEY, R.: ”On Divergences between Social Cost and Private Cost”, *Economica*, vol. 30, núm. 119.
- URIOL EGIDO, C.: ”Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJCE. Especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco”, *Impuestos*, núm. 15, 2003.
- VALDIVIESO FONTÁN, M. J.: *La fiscalidad del urbanismo e inmobiliaria: imposición directa e indirecta, tributación local y otras exacciones urbanísticas*; Comares, Granada, 2006.
- VALLESPÍN, F.: ”Introducción: Estado y teoría política moderna” en *Historia de la Teoría Política*, vol. 1; Alianza Editorial, Madrid, 2012.
- VALLESPÍN, F. Y GARCÍA-UITIÁN, E.: ”El neoliberalismo (1): Friedrich Hayek, Raymond Aron, Isaiah Berlin” en *Historia de la Teoría Política*, vol. 6; Alianza Editorial, Madrid, 2012.
- VAN HAUDERMEIREN, S.: *Manual de economía ecológica*; Instituto de Ecología Política, Madrid, 1998.
- VANONI, E.: *Opere Giuridiche*; Giuffrè, Milano, 1962.
- VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*; Lex Nova, Valladolid, 1999.
- VARIAN, H. R.: ”A solution to the problem of externalities when agents are well-informed”, *American Economic Review*, núm. 84, 1994.
- *Microeconomic Analysis*; Norton, New York, 1994.

- VARONA ALABERN, J. E.: "Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria", *Quincena fiscal*, núm. 1, 2010.
- "Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular" en *Tratado sobre la Ley general tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*; Aranzadi, Pamplona, 2010.
 - *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*; Marcial Pons, Madrid, 2009.
- VASAK, K.: "A 30-year struggle; the sustained efforts to give force of law to the Universal Declaration of Human Rights" en *UNESCO Courier* 30; UNESCO, París, 1977.
- "Le droit international des droits de l'homme", *Revue des droits de l'homme*, vol. 5, 1972.
 - *Las dimensiones internacionales de los derechos humanos*; Serbal-UNESCO, Barcelona, 1984.
- VEGA HERRERO, M.: "Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: análisis crítico" en *Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana*; Lex Nova, Valladolid, 1982.
- VEGA RODRÍGUEZ, F. J.: *Los Premios Nóbel de economía. Vol. I 1969-1975: ensayos críticobiográficos de Frisch a Koopmans*; Instituto Politécnico Nacional, México, 2010.
- VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en el Derecho Tributario*; Marcial Pons, Madrid, 1997.
- VELAZ NEGUERUELA, J. L.: "Efectos de la presión fiscal sobre la economía", *Quincena fiscal*, núm. 9, 2007.
- VICENTE GIMÉNEZ, T.: *La exigibilidad de los derechos sociales*; Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006.
- VIDAL GIL, E. J.: "Sobre los derechos de solidaridad. Del Estado liberal al social y democrático de Derecho", *Anuario de Filosofía del Derecho*, núm. X, 1993.
- VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: "Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 130, 2005.
- *Principio de igualdad y Estado social: apuntes para una relación sistemática*; Ed. Universidad de Cantabria, Santander, 2006.
- VILLACORTA MANCEBO, L. Q. Y VILLACORTA CAÑO-VEGA, A.: *Nuevas dimensiones de protección asumidas por los derechos fundamentales*; Dykinson, Madrid, 2013.
- VILLACORTA MANCEBO, L. Q.: "Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 130, 2005.

- VILLANUEVA GUTIÉRREZ, W.: "El principio informador en la tasa: El beneficio, el costo y la capacidad contributiva", *Cuadernos Tributarios*, núm. 22, 1998.
- VILLAR BORDA, L.: "Estado de derecho y Estado social de derecho", *Revista Derecho del Estado*, n.º núm. 20, 2007.
- VILLAR EZCURRA, M.: "Exigencias del derecho comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario", *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001.
- "La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo claro en la Ley de Envases y Residuos de Envases", *Quincena fiscal*, n.º n.º 18, 1997.
- VILLAR PALASÍ, J. L.: "Las técnicas administrativas de fomento y de apoyo al precio político", *Revista de Administración Pública*, núm. 14, 1954.
- VILLAR PALASÍ, J. L. Y SUÑÉ LLINAS, E.: "Artículo 9: El Estado de Derecho y la Constitución" en *Comentarios a la Constitución Española de 1978*; Edersa, Madrid, 1996.
- VILLAR ROJAS, F.: "Dictamen sobre el concepto de tasas en la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario del agua potable", *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2005.
- VILLAVERDE MENÉNDEZ, I.: *La inconstitucionalidad por omisión*; McGraw-Hill, Madrid, 1997.
- VILLAVERDE MENÉNDEZ, I.; REQUEJO RODRÍGUEZ, P.; ALÁEZ CORRAL, B.; FERNÁNDEZ SARASOLA, I.; BASTIDA FREIJEDO, F. J. Y PRESNO LINERA, M. A.: *Teoría general de los derechos fundamentales en la Constitución española de 1978*; Tecnos, Madrid, 2004.
- VOGEL, K.: "Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes" en *Der offene Finanz- und Steuerstaat*; Müller, Heidelberg, 1991.
- VON ARNIM, H. H.: *Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland*; Verlag Franz Vahlen, München, 1984.
- VON PRITTWITZ, M.: *Theorie der Steuer und Zölle: Mit besonderer Beziehung auf Preussen und den deutschen Zollverein*; Cotta'sche Buchhandlung, Stuttgart y Tübingen, 1842.
- WACKE, G.: "Verfassungsrecht und Steuerrecht", *Steuerberater Jahrbuch*, núm. 67, 1966.
- WADE, W. Y FORSYTH, C.: *Administrative Law*; Oxford University Press, 2014.
- WALIGORSKI, C. P.: "Keynes and democracy", *The Social Science Journal*, vol. 31,

- núm. 1, 1994.
- WAPSHOTT, N.: *Keynes Hayek: The Clash that Defined Modern Economics*; W. W. Norton & Company, 2011.
- WARREN, N.: "A Review of Studies on the Distribution Impact of Consumption Taxes in OECD Countries", *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, núm. 64, 2008.
- WEINZIERL, M. C.: "Why do we redistribute so much but tag so little? The principle of equal sacrifice and optimal taxation", *NBER Working Paper Series*, núm. 18045, 2012.
- WEITZMAN, M. L.: "Prices vs. Quantities", *The Review of Economic Studies*, núm. 41, 1974.
- WERNSMANN, R.: *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*; Jus Publicum, Tübingen, 2005.
- WHALLEY, J.: "Regression or progression: The taxing question of incidence analysis", *Canadian Journal of Economics*, vol. 17, 1984.
- WHITEHOUSE, E.: "The Tax Treatment of Funded Pensions" en *Social Protection Discussion Paper Series*; The World Bank, Washington, D.C., 1999.
- WICKSELL, K.: "A New Principle of Just Taxation" en *Classics in the Theory of Public Finance*; MacMillan, London, 1958.
- "Finanztheoretische Untersuchungen", *Political Science Quarterly*, March, 1896.
- WOLFGANG SARLET, I.: "La prohibición de retroceso de los derechos sociales en Brasil: algunas notas sobre el desafío de la supervivencia de los derechos sociales en un contexto de crisis" en *Ni un paso atrás: la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales*; Editores del Puerto, Buenos Aires, 2006.
- "Posibilidades y desafíos de un Derecho Constitucional común latinoamericano. Un planteamiento a la luz del ejemplo de la llamada prohibición de retroceso social", *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, núm. 11, 2009.
- WORLD ENERGY COUNCIL: *Energy Efficiency Policies around the World: Review and Evaluation*; World Energy Council, Londres, 2008.
- YACOLCA ESTARES, D. I.: *Reforma Fiscal Verde para Sudamérica*; Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) e Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2013.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "La justicia impositiva en la LGT" en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

- "Repaso histórico de la justicia fiscal" en *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. 1; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
 - *Constitución Financiera Española*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; GARCÍA NOVOA, C.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.; LÓPEZ DÍAZ, A. Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Manual de Derecho Presupuestario*; Comares - Dodeca, Granada, 2001.
- YSÀS MOLINERO, H.: *La participación de los sindicatos en las funciones normativas de los poderes públicos*; Bomarzo, Albacete, 2011.
- ZAGREBELSKY, G.: "Su tre aspetti della ragionevolezza" en *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale: riferimenti comparatistici*; Giuffrè, Milano, 1994.
- *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*; Trotta, Madrid, 1995.
 - *Il diritto mite*; Einaudi, Torino, 1992.
- ZHENG, Y. Y KAISER, H. M.: "Advertising and U.S. Nonalcoholic Beverage Demand", *Agricultural and Resource Economics Review*, núm. 37, 2008.
- ZIMMERLING, R.: "Necesidades básicas y relativismo moral", *Doxa*, núm. 7, 1990.
- ZOLO, D.: "La strategia della cittadinanza" en *La Cittadinanza. Appartenenza, identità, diritti*; Laterza, Bari, 1994.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF (Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 27, 1989.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J. Y ORTIZ CALLE, E.: "Acuerdo de establecimiento de tasas: el informe técnico-económico" en *Estudios y Comentarios Legislativos*; Aranzadi, Cizur Menor, 2010.