

LA FUNCIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESTADO SOCIAL. ESPECIAL CONSIDERACIÓN DE LOS TRIBUTOS CON FINALIDAD EXTRAFISCAL.

Clemente Checa González

Catedrático de Derecho financiero y tributario

RESUMEN

En el Estado social los poderes públicos deben intentar alcanzar la eficaz consecución de la redistribución de la renta y de la riqueza. Para ello es imprescindible la correcta articulación del sistema tributario. La Hacienda pública debe ser una eficaz herramienta en el terreno social y económico para la plena consecución de los derechos sociales. En este ámbito, los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, pueden ser utilizados también como instrumentos de la política económica y para atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Surgen así los denominados tributos extrafiscales, plenamente amparados por la Constitución, y a cuyo estudio se dirige la segunda parte de este trabajo.

Palabras clave: Estado social, redistribución de la riqueza, tributos extrafiscales

ABSTRACT

In the social State the public powers must try to reach the effective attainment of the redistribution of the revenue and of the wealth. Public finances should be an effective tool in the social and economic field for the full achievement of social rights. The taxes, in addition to being means to obtain the resources necessary for the support of the public expenditures, can be used also like instruments of the economic policy and for the attainment of the beginning proclaimed by the Constitution. They are fundamental the denominated tax with no tax purposes, recognized by the Constitution. To their study is dedicated the second part of this work

Key Words: The social State, redistribution of the wealth, extrafiscal taxes

SUMARIO: I. Consideraciones sobre la transformación de las funciones de los Estados, y sobre el alcance que en esta tarea incumbe al Derecho tributario. El papel de las normas tributarias en el desarrollo social y económico. II. Los fines extrafiscales de los tributos: su aceptación constitucional.

I. Consideraciones sobre la transformación de las funciones de los Estados, y sobre el alcance que en esta tarea incumbe al Derecho tributario. El papel de las normas tributarias en el desarrollo social y económico.

Frente a la tradición del Derecho Constitucional español -en la que, a salvo del ámbito de la organización y las relaciones de los demás poderes superiores, todo lo demás, y en concreto toda su parte material, contenía sólo principios “programáticos”, esto es, indicaciones que solo cuando fuesen, en su caso, asumidas por el legislador ordinario se convertían en normas jurídicas verdaderas- la Constitución de 1978 rompió, decidida y afortunadamente, con esta orientación.

Tal cambio de rumbo se aprecia claramente en, por ejemplo, su artículo 9.1, en el que se señala que tanto los ciudadanos como los poderes público están sujetos a la Constitución; en sus artículos 53, 1 y 2, y 161.1, en los que se pone de relieve que algunos de sus contenidos materiales no sólo son directamente vinculantes para todos los poderes públicos, sino que, además, se establece en relación con ellos una tutela judicial inmediata, e inclusive reforzada, a través del amparo constitucional; y, por citar otro ejemplo más, de los múltiples que podrían traerse a colación, en su Disposición derogatoria 3, mediante la que se procedió a derogar todas aquellas disposiciones que se opusiesen a lo establecido en la Constitución.

Resulta en suma, pues, que la Constitución española no sólo es una norma, sino precisamente la primera de las normas del ordenamiento, la norma fundamental, la “*lex superior*”, como bien ha precisado con todo acierto, y con base en múltiples argumentos GARCÍA DE ENTERRÍA¹, hasta el punto de que las leyes ordinarias serán nulas si contradicen los preceptos de la Constitución, tal como se desprende de sus artículos 161.1.a) y 164.

Esta técnica de atribuir a la Constitución el valor normativo superior, inmune a las Leyes ordinarias y determinante de la validez de éstas, es, como ha escrito dicho autor, la más importante creación, con el sistema federal, del constitucionalismo americano, y su gran innovación frente a la tradición inglesa de que surgió, siendo útil recordar que ya en 1795 el Tribunal Supremo de Estados Unidos estableció ya de forma expresa la diferencia entre el sistema inglés y el americano, forjándose la doctrina de la supremacía

¹ *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 3ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 49 y sigs.

normativa de la Constitución y la instrumentación en su favor del principio de la “*judicial review*”, que reconocerá el poder de los Tribunales de declarar nulas, a efectos de su inaplicación, las Leyes que contradigan a la Constitución, doctrina que fue enunciada, finalmente, tras un perfeccionamiento paulatino de esta idea, por el juez MARSHALL, en el asunto *Marbury v. Madison*.

En Europa estas ideas tardarían en germinar; pero, finalmente, terminaron por imponerse, y buena muestra de ello es la vigente Constitución española, que tiene valor normativo inmediato y directo.

Y se aplica, como ya se ha dicho, a todos los ciudadanos y los poderes públicos, y, entre éstos, no sólo al Poder Legislativo, sino también a los Jueces y Tribunales, no siendo posible distinguir en la misma entre preceptos constitucionales de valor normativo y de aplicación directa y otros programáticos u orientadores.

Véanse, entre otros autores, LOZANO SERRANO², quien ha escrito que no hay dificultades para concluir que los principios constitucionales –todos- son criterios interpretativos contenidos en auténticas normas jurídicas, con jerarquía máxima; LASARTE ÁLVAREZ³, quien ha señalado que los principios recogidos en el artículo 31 de la Constitución no pueden entenderse como simples declaraciones programáticas o expresiones de buena voluntad del texto constitucional para conducirnos hacia metas teóricas, más o menos difíciles de alcanzar, sino que son de forma inmediata operativos, obligando y limitando al legislador ordinario, y RODRÍGUEZ BEREIJO⁴, al poner de relieve que no cabe distinguir entre artículos constitucionales de valor normativo y de aplicación directa y otros que sean programáticos o de valor declarativo u orientador⁵.

² *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 16 y sigs.

³ *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, pág. 10.

⁴ “Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición”, en *Garantías constitucionales del contribuyente*, VV.AA., Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 129 y sigs., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, pág. 595, y “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, 2005, pág. 8.

⁵ Es evidente, que si bien todos los preceptos de la Constitución tienen carácter normativo, no todos, sin embargo, tienen el mismo nivel de eficacia, al haberse formulado con diferente grado de precisión-, existiendo, pues, inevitablemente, algo de indeterminado, abierto o de contornos imprecisos en los

Así se ha afirmado también, entre otras, por las Sentencias del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero; 16/1982, de 28 de abril; 206/1992, de 30 de noviembre; 31/1994, de 31 de enero; 47/1994, de 16 de febrero; 98/1994, de 11 de abril; 240/1994, de 20 de julio; 281/1994, de 17 de octubre; 307/1994, de 14 de noviembre; 88/1995, de 6 de junio; 112/1996, de 24 de junio; 182/1997, de 28 de octubre, y 169/2003, de 29 de septiembre, en las que se ha declarado que la Constitución lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los jueces y magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella⁶.

Y es en la Constitución y en el Derecho Constitucional donde puede encontrar unidad, sentido y fundamento el Derecho financiero y tributario, al igual que cada una de las restantes “ramas” del Derecho, ya que, como en su día dijo con feliz metáfora SANTI ROMANO, es el Derecho Constitucional el “tronco” del que aquéllas arrancan, como bien ha recordado SÁNCHEZ SERRANO⁷.

Y en este sentido -y sin perjuicio de la aplicación general directa de la Constitución a todo el ámbito del ordenamiento jurídico tributario-, éste último se tiene que ceñir, en especial y de modo particular a las reglas que, establecidas en la Norma

principios tributarios incorporados a la Constitución. Sin embargo, ello no es un obstáculo para que los mismos cumplan la doble función de la que hablaba LARENZ, como límites al ejercicio de los poderes públicos: esto es, la *función positiva*, consistente en el influjo o predeterminación que ejercen en las sucesivas decisiones, y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean; y la *función negativa*, que consiste en la exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre dichos valores, siendo esta función, dado el carácter “esquemático, abstracto, indeterminado y elástico” de los principios constitucionales tributarios la que prevalece a través de la protección jurisdiccional de los Jueces y Tribunales y de la tarea de depuración del ordenamiento jurídico que compete al Tribunal Constitucional, ya que, dicho gráficamente, es más fácil decir aquello que se opone o vulnera los principios constitucionales tributarios que definir aquello que los cumple o realiza plenamente.

⁶ Así, por ejemplo, se ha declarado que el artículo 31 de la Constitución no es una simple declaración programática, sino la consagración de un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y de obligaciones: STC 182/1997, de 28 de octubre; que los principios generales plasmados en la Constitución tienen valor aplicativo y no meramente programático: STC 4/1981, de 2 de febrero; que la Constitución, lejos de ser un catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica cuyos principios tienen un carácter normativo que los poderes públicos no pueden desconocer: STC 16/1982, de 28 de abril; y que los preceptos que integran la Constitución son todos ellos constitucionales y, como tales, gozan del contenido y de la eficacia normativa que de su respectiva dicción resulta: STC 206/1992, de 30 de noviembre.

⁷ *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, Tomo I, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 80 y sigs.

Fundamental, conforman la denominada “Constitución económica”, construcción ésta fundamental de la doctrina alemana, a la que obedece su formulación inicial⁸.

Como bien apunta GARCÍA NOVOA⁹ es esta Constitución económica, o Constitución financiera, la que permite hablar de unos valores “básicos” de justicia que afectan al fenómeno financiero en su conjunto, dotándole de unos fines a los que obedecen tanto los ingresos como los gastos públicos, constituyendo estos valores el apoyo axiológico del nexo ingreso-gasto público que representa la razón última de la esencia contributiva del tributo.

Y es que, en definitiva, el Estado no puede ser ajeno a la situación económica ni a los objetivos de la política económica, ya que frente al modelo clásico liberal vivimos en la era del intervencionismo estatal a partir de las enseñanzas de KEYNES, que condicionan incluso las formulaciones más elaboradas del neoliberalismo actual.

En los momentos actuales, el Estado ha quedado vinculado social, política y jurídicamente de manera definitiva al sistema económico como uno de sus principales protagonistas, como bien han escrito, entre otros autores, OTTAVIANO¹⁰, GALGANO¹¹, GARCÍA PELAYO¹² y CAZORLA PRIETO¹³, y, en consecuencia,

⁸ Como ha escrito MARTÍN RETORTILLO *Derecho Administrativo Económico*, Tomo I, La Ley, Madrid, 1988, pág. 27, fue la Constitución de Weimar la que, rompiendo la trayectoria de los textos constitucionales anteriores, referidos básicamente a la sanción y garantía, más o menos formal, de los derechos individuales de carácter político, asumió también, junto a estos planteamientos, el reconocimiento de los llamados derechos sociales y económicos, estableciendo así a nivel de ley una incipiente ordenación jurídica de la actividad económica, siendo desde esta perspectiva la Constitución económica, que se integra y forma parte del concepto de Constitución política, la expresión del marco y de los principios jurídicos de la ley fundamental que ordenan y regulan el funcionamiento de la actividad económica.

⁹ “El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución”, en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, Tomo I, VV.AA., Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 243.

¹⁰ “Il governo dell’economia: i principi giuridici”, en *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell’economia*, Vol. I, *La Costituzione economica*, Cedam, Padova, 1977, pág. 193.

¹¹ *Le istituzioni dell’economia capitalistica. Società per azioni. Stato e classi sociali*, Zanichelli, Bologna, 2ª ed., 1980, pág. 1 y sigs.

¹² *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Universidad, 2ª ed., Madrid, 1980, pág. 113.

¹³ *Poder tributario y Estado contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 41.

como destacado responsable de su situación y de la consecución de sus objetivos, como ya había apuntado con acierto MYRDAL¹⁴.

La construcción de las ideas que amparan el intervencionismo del sector público, la definición de sus objetivos y la formulación de las técnicas a través de la que se lleva a efecto, han sido, como ha escrito LASARTE ÁLVAREZ¹⁵, un meritorio trabajo de los economistas y hacendistas más cualificados de la última centuria, en especial de los ingleses y de los norteamericanos, que han transformado las relaciones entre los sectores público y privado; mientras que los juristas hemos permanecido más apegados a los planteamiento tradicionales y a los esquemas del Derecho público continental elaborados a partir de la segunda mitad del siglo XIX.

Con todo, es evidente que la realidad del Estado intervencionista ha ido penetrando de forma paulatina y constante en esos esquemas, y ha otorgado coherencia y criterios rectores a las disposiciones legales y administrativas en que se traduce esa acción estatal, siendo en la actualidad el Derecho administrativo económico una rama fructífera del viejo tronco común, ocupándose este sector del ordenamiento jurídico no sólo de la acción directa del Estado, sino que se extiende a la regulación jurídica del sistema económico, que es la forma más eficaz del actual intervencionismo.

Y todo esto tiene pleno encaje y acomodo en la Constitución española, desde el momento en que, después del reconocimiento general del derecho de propiedad privada, su artículo 38 declara “la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado”, y confía a los poderes públicos su garantía y protección, quedando tal declaración lejos de los planteamientos del liberalismo clásico, desde el momento en que el texto constitucional impide a tales poderes permanecer en un actitud pasiva de vigilancia, ya que el artículo 40 les obliga a promover el progreso y la estabilidad económica, teniendo que realizar una política orientada al pleno empleo, en tanto que el artículo 130 les encomienda “la modernización y el desarrollo de todos los sectores económicos”.

Y para alcanzar susodichos fines y objetivos se otorgan a los poderes públicos medios específicos de intervención, siendo reseñables en este sentido los artículos del texto constitucional 128.2, que ampara “la iniciativa pública en la actividad económica”,

¹⁴ *El Estado del futuro*, Fondo de Cultura Económica, México, 1960, pág. 34.

¹⁵ *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, ob. cit., págs. 27 y 28.

y 131, que otorga a tales poderes la facultad de “planificar la actividad económica general”, regulando la acción del sector privado, respetando en cualquier caso los valores asumidos por la Constitución para así proteger de forma adecuada y eficaz las necesidades colectivas.

Y lo propio sucede con la actividad de los particulares, toda vez que el artículo 128 de la Constitución subordina toda la riqueza del país al interés general, permitiendo, por esta razón, inclusive la intervención de empresas.

Al mismo tiempo es evidente también la asignación a los poderes públicos de funciones “sociales”, en la idea de alcanzar una efectiva igualdad en el seno de la sociedad, siendo paradigmáticos a este respecto los artículos 1 y 9 de la Constitución española, que, respectivamente, efectúan una invocación a la justicia y a la igualdad como valores superiores del ordenamiento jurídico.

El principio de igualdad es elemento esencial de ordenamiento constitucional español, uno de los valores superiores del mismo (artículo 1 de la Constitución), o, como se declaró en la STC 8/1986, de 21 de enero, “un valor preeminente en el ordenamiento jurídico español, al que debe colocarse en un rango central”, contribuyendo el mismo a vertebrar y a inspirar la configuración de otros preceptos constitucionales, según, por ejemplo, se puso de relieve en la STC 19/1987, de 17 de febrero, siendo crucial a este respecto la STC 76/1990, de 26 de abril, en la que se sistematizaron las exigencias derivadas de este principio de igualdad.

Y dichos preceptos antes citados: artículos 1 y 9 de la Constitución, prescriben que dicha igualdad ha de ser real, para lo cual se les exige la remoción de cuantos obstáculos impidan o dificulten su plenitud, fines éstos que, sin duda, suponen un gran reto e implican la obligación irrenunciable para tales poderes de convertirse en promotores y artífices de la superación de las trabas de toda índole que ocasionen la desigualdad y alcanzar de este modo la igualdad efectiva¹⁶.

¹⁶ Como ha escrito APARICIO PÉREZ “Principio de igualdad y autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas ¿ficción o realidad?”, *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al prof. Dr. D. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ*, VV.AA., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pág. 1276, de la literalidad del artículo 1.1 de la Constitución se deduce que la igualdad se proclama como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, que no solo se traduce en la de carácter formal contemplada en su artículo 14 y que, en principio, parece implicar únicamente un deber de abstención en la generación de diferencias arbitrarias, sino asimismo en la de

El principio de igualdad tributaria comprende el más general principio de igualdad *ante la Ley* (*en la Ley y en la aplicación de la Ley*) del artículo 14 de la Constitución, pues difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la Ley al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable trata de manera discriminatoria o desigual presupuestos de hecho (indicativos de capacidad económica) sustancialmente idénticos.

Sin embargo, aunque integre al artículo 14, el artículo 31.1 de la Constitución, en lo que atañe a la igualdad tributaria, va más allá de aquel precepto, ya que, en conexión con el artículo 9.2 de la propia Constitución, contiene un *mandato* de desigualdad o de diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real, permitiendo así regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material, para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas¹⁷.

Dicha igualdad, en consecuencia, en modo alguno, puede ya concebirse en el sentido meramente formal de igualdad ante la Ley, tal como la misma fue contemplada en la Revolución francesa, como con todo acierto ha escrito LEJEUNE VALCARCEL¹⁸, lo que ha originado que referidos poderes públicos hayan tenido que comenzar a proporcionar, de forma más o menos directa, una amplia serie de prestaciones sociales –desconocidas en la etapa liberal- de muy diverso contenido (educación seguridad social, salud pública, subsidios de desempleo, protección del medio ambiente, disfrute a una vivienda digna, atención de la juventud, los discapacitados y los ciudadanos de la tercera edad, etcétera), todo lo cual ha conllevado embarcar a dichos poderes en una tarea de alto coste financiero.

índole sustancial recogida en el artículo 9.2 de la Constitución que obliga a los poderes públicos a promover las condiciones para que la de los individuos y de los grupos sea real y efectiva.

¹⁷ Véanse, entre otros autores, HERRERA MOLINA “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 67, 1990, pág. 393 y sigs., y BORRERO MORO “Los principios materiales de justicia en el ordenamiento constitucional español”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, 1996, pág. 202, quien ha escrito que la posición que limita el contenido del principio de igualdad al tratamiento uniforme de todos los ciudadanos ante la Ley, desconociendo la desigualdad material de éstos, ocasiona la continuidad en el tiempo de la situación de desigualdad sustancial sobre la que recae.

¹⁸ “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, VV.AA., Edersa, Madrid, 1980, pág. 122 y sigs.

Ello es, por lo demás, la causa inmediata de que el sector público se vea obligado a afrontar cuantiosos gastos, en la línea ya marcada hace tiempo por WAGNER¹⁹, quien mantuvo que éstos iban a aumentar indefectiblemente con el paso del tiempo, y ello por un doble motivo: en primer lugar, por la aparición de nuevas necesidades públicas a atender por los entes públicos, y, en segundo término, por la parcial sustitución de la actividad privada por la pública en la cobertura de las aspiraciones y deseos ciudadanos²⁰, óptica desde la que la consecución de la suficiencia financiera se revela prácticamente imposible de alcanzarse.

Y ello porque siempre existirán demandas inatendidas, y a las que habría que hacer frente desde las premisas ideológicas sobre las que sustenta el Estado Protector o el Estado Providencia, expresión con la que, como ha escrito PÉREZ DE AYALA²¹, se alude a un modelo histórico o manifestación histórica concreta de Estado, que se consolida en Europa en el período 1960-1980, habiendo sido definido el mismo por FAUSTO-MARIO LECCISOTTI²², siguiendo a BRIGGS, como:

“El Estado en el que el poder se organiza para ser deliberadamente usado (a través de la política y de la administración) con el empeño de modificar el juego de la economía de mercado en, al menos, tres direcciones: primero, para garantizar a los individuos y a las familias, un mínimo de renta, con independencia de cuál sea el valor

¹⁹ *Les fondaments de l'economie politique*, Giard&Brière, Paris, 1904, y *Traité de la Science des Finances*, traducción de Henry Vochers sobre la 3ª ed. alemana, Giard&Brière, Paris, 1909.

²⁰ Circunstancia ésta no sólo criticada desde los sectores liberales, sino, asimismo, desde posiciones de izquierda, habiéndose señalado por O'CONNOR *Estado y capitalismo en la sociedad contemporánea*, Periferia, Buenos Aires, 1974, pág. 15, y *La crisis fiscal del Estado*, Península, 1981, págs. 12 y 15, que el Estado contemporáneo cumple dos funciones básicas: la de acumulación y la de legitimación, a través de las que trata de ayudar a los sectores económicos más poderosos –ya sea a través de los gastos en infraestructuras (vid. también a este respecto ALTVATER “Notas sobre algunos problemas del intervencionismo del Estado”, en *El Estado en el capitalismo contemporáneo*, VV.AA., Siglo XXI editores, 1977, pág. 94), ya sea por medio de transferencias a las empresas para elevar los beneficios y/o la inversión privada (vid. asimismo GOUGH “El gasto público en el capitalismo avanzado”, en *Capitalismo y gasto público*, Barca de Caronte ed., Santiago de Compostela, 1979, pág. 55)-, y al mismo tiempo de conseguir la mayor conformidad y aceptación social de los ciudadanos a las normas, intentado por todos los medios hacer creer que las mismas se dictan en beneficio de toda la sociedad, aspecto éste ya puesto de relieve por, entre otros muchos autores, WEBER *Economía y sociedad*, Fondo de Cultura Económica, México, Vol. I, 1969, pág. 143; DE JOUVENEL *El poder*, Ed. Nacional, Madrid, 1974, pág. 28, y MILIBAND *El Estado en la sociedad capitalista*, Siglo XXI editores, 6ª ed., 1976, pág. 173 y sigs.

²¹ “La Hacienda española entre el Estado de Bienestar y el Nuevo Estado industrial”, *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, VV.AA., Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, pág. 1255.

²² “The crisis of The Welfare State”, trabajo presentado al 39 Congreso del Instituto Internacional de Finanzas Públicas, reproducido en *Giornali degli Economisti*, 1985, núms. 1 y 2, págs. 5 y 6.

de mercado de su trabajo o sus propiedades; en segundo lugar, para reducir el margen de inseguridad de los individuos y familias para hacer frente a ciertas contingencias sociales (por ejemplo, la enfermedad, vejez, y el desempleo) que conducen, de otra parte, a crisis del individuo y de la familia; y, tercero, para asegurar que todos los ciudadanos, sin distinción de *status* o clases sociales, puedan usar de los mejores *standards* posibles en relación con un cierto y convencionalmente admitido lote de servicios sociales”.

También milita a favor de este incremento del gasto público la circunstancia, a la que se ha referido en España FUENTES QUINTANA²³, siguiendo a SCHUMPETER, DOWNS, y RIKER, de que un político en una democracia trata de servir a los grupos de interés para ganar el poder, siendo un empresario que vende política por votos.

En concreto, FUENTES QUINTANA escribió: “Como SCHUMPETER y DOWNS afirmaron, un político en una democracia «trata de servir a los grupos de interés para ganar el poder. Es un empresario que vende política por votos». El gasto público constituye una oportunidad para esa competencia política. Por este motivo, el político/parlamentario que se niegue a participar en esa competencia política ofreciendo programas para un gasto mayor difícilmente ganará el poder. A esos motivos para agudizar la competencia política por más gasto público, y el déficit consecuente, se ha referido WILLIAM RIKER. Su tesis es que si todos los grupos políticos democráticos se pusieran de acuerdo, podrían obtener beneficios individuales de controlar el crecimiento del gasto y el déficit públicos. Sin embargo, ese acuerdo no se produce. Y no se produce por lo que RIKER llama norma capital de comportamiento en una democracia pluralista: «Los ciudadanos y sus representantes en una democracia se sienten atrapados en un sistema de intercambios de beneficios a través de la política de gasto público que conduce a un incremento del gasto público poco ventajoso para la sociedad». Como consecuencia de ello, se produce la contradicción que muchos hacendistas han señalado entre la presión ciudadana por mayores gastos autorizados para un sector (deseo social incontenible para los políticos que aspiren a ser elegidos como parlamentarios) y el rechazo del nivel alcanzado por el gasto público total. Deseamos el aumento en partidas del gasto público -determinadas según nuestra

²³ “El déficit público: lecciones de la experiencia española”, *Papeles de Economía Española*, núm. 23, 1985, pág. XXXII.

pertenencia a intereses o grupos sociales o económicos- pero rechazamos la suma o agregación de nuestros deseos, porque no nos complace el nivel del gasto público total que sabemos causante del déficit. Unas sociedades que manifiestan esta inconsistencia esquizofrénica de preferencias están obligadas a padecer el *electroshock* brutal del déficit público, que constituye la sanción de ese comportamiento dividido y contradictorio”.

Por tanto, como se aprecia -y refiriéndome ya exclusivamente a la situación abstracta a la que aluden las normas, y abandonando, pues, esas otras perspectivas socio-económico-políticas, que indudablemente tienen su importancia, pero en las que ahora no voy a ahondar-, hay que afirmar que existe un ambicioso programa de gastos detrás de estos objetivos constitucionales, y todo ello en cumplimiento de la declaración general del artículo 9.2 de la Constitución española a la que ya me referí, que obliga a los poderes públicos a remover cuantos obstáculos impidan “la participación de los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”, teniendo que recordarse, igualmente, el aseguramiento de la función social de la propiedad garantizada por el artículo 33.2, la vinculación de toda la riqueza al interés general conforme al artículo 128, y la necesidad de una distribución justa y equitativa de la misma según los artículos 40.1 y 131.1, lo que pone indudablemente de manifiesto que los poderes públicos asumen también una redistribución de la renta y de la riqueza que está en la esencia misma de la cláusula de Estado social y democrático de Derecho que la Constitución proclama en su artículo 1.1, para lo cual es crucial una correcta articulación del sistema tributario, y, básicamente, de los impuestos que lo integran y conforman.

Esto conduce a afirmar que la “Constitución financiera” o “Constitución fiscal” representa, como ha escrito RODRÍGUEZ BEREIJO²⁴, una pieza de fundamental relevancia dentro de la Constitución, desprendiéndose de sus artículos 1.1, 9.2, 31, y 133 a 136, una configuración 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 los programas de ingresos y de gastos públicos, aparecen *comprometidos* en la consecución de un orden social más igualitario y más justo²⁵; añadiendo este autor que en el moderno Estado social y democrático de Derecho la

²⁴ “Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición”, ob. cit., pág. 127.

²⁵ Si bien, como antes se apuntó, no todos los autores tienen una perspectiva tan benévola de esta situación, al considerarla, más bien, como un mero instrumento de legitimación del modelo de Estado.

función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos, sino también redistribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad, lo que implica que entre los impuestos y los gastos públicos haya de existir una íntima conexión.

Es precisamente esta interconexión o interdependencia lo que confiere al Derecho financiero y tributario su carácter de *Derecho redistributivo*, es decir, un Derecho en el cual la rama del Derecho tributario debe concebirse como un derecho frente a los que tienen más; y la rama del Derecho de los gastos públicos debe ser un derecho a favor de los menos tienen²⁶.

En este terreno destaca, especialmente, la actuación de la Hacienda pública como encargada de intervenir en el terreno social y económico con fines de tutela, redistribución y equilibrio de la riqueza, razón por la que el ordenamiento financiero, en la actualidad, ha adquirido una relevancia indiscutible en el seno del Estado debido, como ha puesto de relieve PAUNER CHULVI²⁷, a dos razones principalmente, a saber, la relación de dependencia que mantienen los derechos fundamentales con ese sector del ordenamiento en aras de su efectividad, y su incidencia en el sistema constitucional de división territorial del poder.

La financiación de esas prestaciones debe producirse por la vía tributaria de forma que, del cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se hace depender la realidad y viabilidad de los derechos sociales.

Por eso se ha afirmado por FORSTOHFF²⁸ que el «Estado social lo es fundamentalmente a través de su función impositiva», ya que la facultad estatal en materia tributaria le permite desempeñar una parte importante de sus funciones sociales de tal modo que, mediante la recaudación y distribución, corrija el sistema de reparto de riqueza y alcance el cumplimiento de los derechos sociales o de prestación.

²⁶ Sólo de esta manera, a través de una función redistributiva de la Hacienda Pública que funcione de manera desigual en sus dos brazos, en el del tributo y en el del gasto público, puede cumplirse la exigencia constitucional de un orden más igualitario y más justo, cumpliendo así el Derecho financiero y tributario lo que BOBBIO denominó *función distributiva* y *función promocional del Derecho*.

²⁷ *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pág. 62.

²⁸ “Contenido y esencia del Estado social de Derecho”, en *El Estado Social*, Centro de Estudios Constitucionales, VV.AA., Madrid, 1986, pág. 4.

Estoy de acuerdo con esta idea, por lo que no comparto afirmaciones tales como las que emite GROSSEKETLER, recogidas por BARQUERO ESTEVAN²⁹, de que debe establecerse un sistema tributario basado, en esencia, en las tasas, marginando los impuestos a una función residual.

Esta tesis, como bien critican el propio BARQUERO, y HERRERA MOLINA³⁰, implica un desmantelamiento de los principios de justicia que sustentan el Estado Social de Derecho, desmantelamiento éste que vendría a añadirse al ya producido, de manera imparabile, como consecuencia de la globalización económica, como ya he tenido ocasión de poner de manifiesto en otros trabajos³¹.

Más aún, como ha puesto de relieve PAUNER CHULVI³², se defiende que hoy en día carece de sentido la distinción entre derechos de libertad (que se actúan con la abstención del Estado) y los derechos sociales (que reclaman la disponibilidad económica del Estado para su satisfacción), porque hasta los más típicos derechos de libertad exigen también de esa disponibilidad económica. En realidad, existe una relación muy estrecha entre la efectividad de cualesquiera derechos y la existencia de recursos. Relación claramente perceptible, por ejemplo, en el derecho a la tutela judicial efectiva dado el coste de la administración de justicia: tecnología avanzada para las investigaciones, gasto carcelario, costes que provoca la asistencia a los detenidos en espera de juicio, gastos procesales, etc., o en el ejercicio del derecho de sufragio pasivo condicionado de forma muy radical por la financiación pública de la campaña electoral.

En segundo término, la relevancia del sistema tributario en el actual Estado se debe a su conversión en un sector decisivo del sistema constitucional de distribución territorial del poder.

²⁹ *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, pág. 93 y sigs.

³⁰ “La irrelevancia jurídica del concepto constitucional de tributo”, *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2004, pág. 21.

³¹ “Globalización económica y principios tributarios”, *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Universidad Nacional Autónoma de México, núm. 22, 2010, pág. 90 y sigs.; *Principio de reserva de la ley tributaria*, VV.AA., Iustitia, Academia Internacional de Derecho Tributario, Grijley, Lima, 2012, pág. 47 y sigs.; y “La justicia tributaria. Crisis de la ley y degeneración del derecho tributario en España”, *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad de Guanajuato, núm. 1, 2014, pág. 113 y sigs.

³² *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, ob. cit., pág. 63.

Esta importancia se explica porque, como ha escrito VOGEL³³, resulta imposible ejecutar eficazmente una competencia si su titular no dispone además de la financiación necesaria para su realización. Se requieren dos competencias en el funcionamiento de cualquier órgano: la de decidir (competencia material) y la de sufragar los gastos que comporta (competencia financiera).

Si ambas competencias no residen en el mismo titular sólo será posible actuar siempre y cuando medie acuerdo, acuerdo en el que el mayor peso específico corresponde a la competencia financiera. En caso contrario, no podrá hablarse de verdadera autonomía política.

A este respecto, en el caso español, y en relación con sus Comunidades Autónomas, se ha declarado que la consecución de la autonomía en general, y de la financiera en particular, es un objetivo esencial para que éstas puedan existir como tales, habiéndose afirmado respecto a esta última autonomía por, entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre; 63/1986, de 21 de mayo; 201/1988, de 27 de octubre; 96/1990, de 24 de mayo; 233/1999, de 16 de diciembre; 104/2000, de 13 de abril; 289/2000, de 30 de noviembre, y 96/2002, de 25 de abril, que es necesario que aquellas cuenten con medios materiales suficientes con las que éstas puedan actuar y ejercer las competencias por ellas asumidas, medios éstos que son los que posibilitan y garantizan el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los artículos 137 y 156 de la Constitución.

Interpretando tales preceptos, el Tribunal Constitucional ha declarado, en concreto, que la autonomía política es “uno de los pilares básicos del ordenamiento constitucional³⁴, representando un “principio que preside la organización territorial del Estado”³⁵, que “exige que se dote a cada ente de todas las competencias propias y exclusivas que sean necesarias para satisfacer el interés respectivo”³⁶.

Esta autonomía política y, por tanto, la capacidad de autogobierno de las Comunidades Autónomas se manifiesta “en la capacidad para elaborar sus propias

³³ “La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional”, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.

³⁴ Sentencias del Tribunal Constitucional 32/1981, de 28 de julio, y 104/2000, de 13 de abril.

³⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional 135/1992, de 5 de octubre, y 192/2000, de 13 de julio.

³⁶ Sentencias del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero, y 25/1981, de 14 de julio.

políticas públicas en las materias de su competencia”³⁷, lo que conlleva y presupone que dicha autonomía para “la gestión de sus respectivos intereses” implica una muy importante vertiente económica, toda vez que la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines³⁸.

Por esta razón, la autonomía financiera es un instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política, implicando la misma tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado de ingresos, de acuerdo con las exigencias de la suficiencia financiera, que es la que posibilita y garantiza el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida³⁹.

II. Los fines extrafiscales de los tributos: su aceptación constitucional.

Según el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante), “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 de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.

De esta definición se desprende que el tributo constituye una obligación “*ex lege*” consistente en entregar una suma de dinero a un Ente público, siendo su destino la financiación del gasto público, habiéndose pronunciado en similares términos la jurisprudencia constitucional, al definir al tributo como “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”⁴⁰.

Y sus notas caracterizadoras, expuesta de forma sintética por ser suficientemente conocidas, son las siguientes:

³⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6 de febrero.

³⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 135/1992, de 5 de octubre.

³⁹ Sentencias del Tribunal Constitucional 104/2000, de 13 de abril, y 289/2000, de 30 de noviembre.

⁴⁰ Véanse, entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional español 182/1997, de 28 de octubre; 233/1999, de 16 de diciembre, y 194/2000, de 19 de julio.

En primer lugar que el tributo es una prestación patrimonial, puesto que genera la obligación de entregar una suma de dinero.

En segundo término, que nos hallamos en presencia de una prestación coactiva, al surgir por imposición de la Ley, y no por un acuerdo de voluntades, como sucede con las obligaciones “*ex contractu*”. Pese a que el obligado tributario pueda realizar de manera libre el hecho imponible, dicha voluntariedad únicamente es relevante para el acto jurídico gravado, siendo por completo ajena a la obligación tributaria que de la realización de tal hecho nace.

En tercer lugar, el tributo debe satisfacerse a un Ente público.

Y, por último, a través de la implantación y exigencia de los tributos se persigue una finalidad recaudatoria, consistente en la obtención de recursos económicos para financiar los gastos públicos destinados a cubrir las necesidades colectivas⁴¹, siendo esta nota la que permite diferenciar al tributo de las sanciones pecuniarias, ya que aunque éstas también constituyen prestaciones patrimoniales coactivas no persiguen, sin embargo, recaudar dinero, sino penalizar conductas antijurídicas; lo que no supone que un tributo no pueda recaer sobre un hecho o actividad ilícita o contraria al ordenamiento jurídico, puesto que teniendo presente la función del tributo como instrumento para realizar el deber de contribuir de acuerdo con el principio de capacidad económica es evidente que las actividades ilícitas que pongan de manifiesto dicha capacidad deben sujetarse a tributación⁴².

⁴¹ Véase, por ejemplo, entre otros muchos autores, NABAIS *O deber fundamental de pagar impuestos*, Almedina, Coimbra, 1998, pág. 54 y sigs., y BIDART CAMPOS *El orden socioeconómico en la Constitución*, Ediar, Buenos Aires, 1999, pág. 363 y sigs.

⁴² Véanse al respecto, entre otros autores, FORTE “Sul trattamento fiscale dell’attività illecita”, *Rivista di Diritto Finanziario*, Vol. II, pág. 121; FALCÓN Y TELLA “La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 1999, pág. 5; CHICO DE LA CÁMARA “La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al Derecho español”, *Revista de Estudios Financieros*, núm. 163, 1996, pág. 7 y sigs.; PUEBLA AGRAMUNT “La causa ilícita como *causa impositionis* (la *causa impositionis* vista desde el tratamiento fiscal de las actividades ilícitas)”, en *I Jornada Metodológica JAIME GARCÍA AÑO VEROS sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 317; BLÁZQUEZ LIDOY y HERRERA MOLINA “El tratamiento tributario de los actos ilícitos”, en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, ob. cit., pág. 1169 y sigs., y GARCÍA NOVOA “El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución”, ob. cit., pág. 268.

Con esta nota se subraya, como ha escrito VARONA ALABERN⁴³, el carácter instrumental del tributo, ya que mediante él no se persigue la consecución directa de fines públicos, sino obtener fondos para que los Entes públicos los puedan realizar, lo que, además, conecta de forma estrecha al tributo con el instituto del gasto, siendo esta vinculación la que impone la exigencia de que la adquisición de riqueza por la Hacienda pública tenga que ser a título definitivo.

A este respecto GARCÍA NOVOA⁴⁴, ha escrito que *definitividad* equivale a *disponibilidad*, y por eso es necesario que quien reciba la transferencia de riqueza con la que se cumple el deber de contribuir tenga plena disponibilidad de dicha riqueza, en la medida en que la haya adquirido con carácter definitivo, teniendo que ser tal adquisición a título de dueño, y de ahí que el tributo de diferencia de otras cantidades ingresadas a título de préstamo –Deuda Pública- e incluso de cantidades supuestamente obtenidas a título de depósito, con relación a las cuales podría incluso dudarse de su condición de ingresos.

Estas son las notas clásicas del concepto de tributo; pero debe tenerse muy presente que el propio artículo 2.1 de la LGT señala, en su párrafo segundo, que: “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como *instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”⁴⁵, lo que nos adentra de forma directa en el ámbito de la extrafiscalidad.

Como ha señalado LASARTE ÁLVAREZ⁴⁶ los denominados tributos extrafiscales -o “ultrafiscales”, si se quiere, por emplear la terminología, que me parece acertada, propuesta por RODRÍGUEZ MUÑOZ⁴⁷- conllevan una ruptura con la clásica y tradicional tesis de que los impuestos sólo, y de forma exclusiva, tenían como única

⁴³ *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2009, pág. 17.

⁴⁴ “El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución”, ob. cit., págs. 260 y 261.

⁴⁵ Las cursivas son mías.

⁴⁶ *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, ob. cit., pág. 42 y sigs.

⁴⁷ “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2004, pág. 9 y sigs.

misión la de allegar recursos a los entes públicos para que éstos cubran, o traten de hacerlo, los gastos públicos generados.

Este último aspecto, esta vertiente, del sistema tributario sigue siendo, como es obvio, de capital importancia, pero ello no es obstáculo alguno, para que a través de los tributos se intente conseguir de manera directa y de forma autónoma, en concurso con otros instrumentos, la realización de los fines del ordenamiento constitucional, razón por la que, como bien puso de relieve hace ya tiempo FICHERA⁴⁸, uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria en la actualidad sea el extrafiscal, esto es, el de perseguir fines diversos del fiscal, como pueden ser los redistributivos, los de modificación de las condiciones económicas y sociales, los de ser instrumento de planificación económica, etcétera, como ya habían ya manifestado, entre otros autores, COSCIANI⁴⁹ y STEVE⁵⁰.

Con ello, como ya puse de relieve en un trabajo precedente⁵¹, el impuesto tiene necesariamente que abandonar el carácter neutral que tenía en la época liberal clásica, para distinguirla del neo-liberalismo posterior, en la cual aquel sólo estaba orientado a la consecución de funciones recaudatorias, como precisó NEUMARK⁵², y tiene, por el contrario, que atender nuevas finalidades⁵³.

⁴⁸ *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Ed. Scientifiche Italiane, 1973, pág. 84 y sigs.

Este autor elaboró la que denominó “Teoría de la admisibilidad del uso fiscal del instrumento impositivo”, tesis que, reafirmando la concepción fiscal de la actividad impositiva, conforme a la que la función típica de la misma es la de procurar ingresos públicos, subrayó también, sin embargo, la “plena legitimidad del uso extrafiscal de la imposición, siempre que naturalmente los fines no fiscales previstos sean constitucionalmente legítimos”.

⁴⁹ *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1964, pág. 807 y sigs.

⁵⁰ *Lezioni di scienza delle finanze*, V ed., Padova, 1965, pág. 200 y sigs.

⁵¹ “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983, pág. 509 y sigs.

⁵² *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 158.

Esto es así sólo en líneas generales, puesto que en realidad, como bien ha escrito CASADO OLLERO “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a FERNANDO SAINZ DE BUJANDA*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 104, la utilización de los tributos con fines de ordenación y, en general, con objetivos distintos a los puramente recaudatorios, es tan antigua como el tributo mismo, tal y como GERLOFF “Los impuestos. Doctrina general de los impuestos”, en *Tratado de Finanzas*, VV.AA., Biblioteca de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1967, pág. 220, ya puso en su día de relieve, aportando algunos ejemplos que

Ello, además, viene exigido, en el caso de España, por su Constitución, ya que el principio de instrumentalidad de la imposición se recoge y proyecta en la misma de forma clara y nítida, al desprenderse de ella que la tributación se contempla como instrumento al servicio de los objetivos principales de la política económica: satisfacción de necesidades colectivas, progreso social y económico, más equitativa distribución de la renta en los niveles regional, personal y sectorial, y estabilidad económica de precios y de empleo⁵⁴.

Es, pues, patente, que en el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato público, sino también, en sintonía con las líneas generales trazadas en la Constitución, distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad, para lo cual el sistema tributario es un instrumento más de transformación social, como escribió hace ya bastante tiempo CALLE SAIZ⁵⁵.

muestra de manera clara como los impuestos con fines de ordenamiento ya estuvieron presentes en las primeras manifestaciones del fenómeno tributario.

⁵³ Véanse, por ejemplo, además de los autores ya citados a este respecto, BECKER *Teoria geral do direito tributário*, 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1972, pág. 533., FALCÃO *Tributação e mudança social*, Forense, Rio de Janeiro, 1981, pág. 48; OBERSON *Les taxes d'orientation*, Helbing&Lichtenhahn, Faculté de Droit de Genève, 1991, págs. 85 y 86; LÓPEZ DÍAZ “Las modalidades de la fiscalidad ambiental”, en *Estudos em Homenagem a GERALDO ATALIBA*, Vol. I, VV.AA., Malheiros, São Paulo, 1997, pág. 27; MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA *Direito tributário e Meio Ambiente*, 3ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2007, pág. 47 y sigs.; GÓMEZ SJÖBERG “Intervenciones de la norma financiera en la economía (los fines extrafiscales de los tributos)”, pág. 232 y sigs., ÁLVAREZ ARROYO “Reflexiones sobre la intervención de la norma financiera en la economía y la sociedad: fines fiscales y extrafiscales de los tributos”, pág. 288 y sigs., BRAVO CUCCI “Intervenciones de la norma tributaria en la economía. Los fines extrafiscales de los tributos”, pág. 306 y sigs., y CENCERRADO MILLÁN “Una reflexión sobre la utilización de la norma tributaria con fines extrafiscales”, pág. 327 y sigs., PABLO GODOY “Los fines extrafiscales de los tributos”, pág. 352 y sigs., trabajos estos cinco últimos recogidos en *Del Derecho de la Hacienda pública al Derecho tributario, Estudios en honor a ANDREA AMATUCCI*, VV.AA., Vol. II, Temis, Jovene editore, Bogotá-Napoli, 2011; MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA y CHECA GONZÁLEZ “Conceito de tributo: uma perspectiva comparada Brasil-Espanha”, *Revista Tributária e de finanças públicas (RTrib)*, núm. 104, 2012, págs. 295 y sigs. y 313 y sigs.; GALAPERO FLORES “Poder tributario de las Comunidades Autónomas para crear tributos que recaigan sobre las energías renovables”, en *Fiscalidad y energías renovables*, Ministerio de Economía y Competitividad, Thomson Reuters Aranzadi, VV.AA., Navarra, 2013, pág. 181 y sigs.; LANDA ARROYO “Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú”, *Thēmis-Revista de Derecho*, núm. 64, 2013, pág. 175, y RÍOS GRANADOS *Tributación ambiental*, SUNAT, INDESTA (Instituto de desarrollo tributario y aduanero, Perú, 2013, pág. 56 y sigs.

⁵⁴ Véase, entre otros muchos autores, MARTÍNEZ LAGO “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 143.

⁵⁵ “Política económica: objetivos e instrumentos”, en *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 3, 1979, pág. 58.

Así se han pronunciado también, entre otros muchos autores, GALPER “El papel de la política tributaria en el desarrollo económico”, *El papel de la política tributaria y de la Administración tributaria*

Esta idea tampoco era desconocida con anterioridad a la promulgación del vigente texto constitucional español, ya que el artículo 4 de la derogada LGT de 1962, con una gran visión de la nueva realidad económico-social que se esperaba emergiera en el futuro, como bien apuntó YEBRA MARTUL-ORTEGA⁵⁶, ya recogió las dos funciones que debe atender el tributo, al disponerse en este precepto que esta institución, además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, también había de servir como instrumento de la política económica general y para atender las exigencias de estabilidad y progreso sociales, procurando una mejor distribución de la renta nacional, ideas éstas que han pervivido en el artículo 2.1 de la actual LGT de 2003⁵⁷.

Dichas funciones, por otra parte, siempre van íntimamente conexas, ya que, de la misma forma que no es posible concebir un impuesto que responda únicamente a una función extrafiscal, aunque sólo sea por su intrínseca capacidad de procurar un ingreso a un Ente público siempre que se realice el presupuesto base de la imposición, tampoco parece fácil pensar en un impuesto que esté exclusivamente orientado sólo a una finalidad recaudatoria y ajeno por completo a cualquier efecto no fiscal.

Esto invita a considerar, como VANONI⁵⁸, MICHELI⁵⁹, LA ROSA⁶⁰, ABBAMONTE⁶¹, GAFFURI⁶² y CASADO OLLERO⁶³ ya pusieron de relieve, la

en el desarrollo económico, Conferencia Técnica del CIAT, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 189 y sigs., quien puso de relieve la capacidad de las medidas fiscales para cumplir las tres funciones principales de la política económica: estabilización, redistribución y asignación eficiente de recursos, y FERNÁNDEZ MARÍN y FORNIELES GIL “Hacia un nuevo sistema tributario. Esbozo de los principios europeos y constitucionales”, *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al prof. Dr. D. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ*, ob. cit., pág. 494, quienes han escrito que el tributo ha demostrado su eficacia como elemento de dirección de políticas económicas desde distintas perspectivas: favorecimiento de inversiones, reducción de costes productivos, beneficio a sectores productivos o a comportamientos de consumo.

⁵⁶ “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4º de la Ley General Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 32, 1975, pág. 145 y sigs.

⁵⁷ Por ello, como ha escrito ANÍBARRO PÉREZ “Análisis del impuesto castellano-leonés sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos a la luz de la prohibición de doble imposición”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al prof. Dr. D. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ*, ob. cit., pág. 1256, el tributo puede no ser solo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), de suerte que el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales.

Así lo indiqué también en mi trabajo “El acoplamiento de los sistemas tributarios a la Norma Fundamental”, en *Memorias de los seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006*, VV.AA., Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2007, pág. 422 y sigs.

⁵⁸ “Diritto all’imposta e formulazione delle leggi finanziarie”, en *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962, pág. 418 y sigs.

inconveniencia, y a la vez la esterilidad, de todo intento de trazar de manera absoluta la distinción entre impuestos fiscales y no fiscales, por lo que, como bien ha escrito LEJEUNE VALCÁRCEL⁶⁴, lo más apropiado es, evidentemente, hablar de normas concretas de carácter fiscal o extrafiscal en el seno de un mismo tributo⁶⁵.

Esta nueva orientación del sistema tributario, dirigida tanto a la obtención de recursos económicos, como a la dirección de la economía y a la redistribución de las rentas y de los patrimonios, ha sido plenamente refrendada por el Tribunal Constitucional español, como se comprueba de la lectura, entre otras, de sus Sentencias 27/1981, de 20 de julio -en la que el Tribunal se inclinó por una interpretación del artículo 134.7 de la Constitución que tienda “a posibilitar el uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame cada momento”-; 49/1984, de 5 de abril -en la que se admitió la utilización del instrumento tributario como medida de fomento-; y 19/1987, de 17 de febrero, en la que se indicó que a través de la ordenación de los impuestos debe buscarse la común prosecución, a través de las determinaciones que la Ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema

⁵⁹ “Profili critici in tema di potestà di imposizione”, en *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1964, parte I, pág. 28.

⁶⁰ *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, pág. 32.

⁶¹ *Corso di diritto finanziario*, Napoli, 1969, I, pág. 87.

⁶² *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pág. 121.

⁶³ *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, 1981, pág. 80 y sigs.

⁶⁴ “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pág. 171.

⁶⁵ Véanse, asimismo, en análogo sentido, y entre otros autores, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Hacienda Pública Española*, núm. 71, 1981, pág. 117 y sigs.; PÉREZ DE AYALA “Los artículos 3 y 4 de la Ley General Tributaria desde una perspectiva actualizada”, *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984; MARTÍNEZ LAFUENTE *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 189; BORRERO MORO “Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una jurisprudencia reiterada”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 75, 1995, pág. 558; ALONSO GONZÁLEZ *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 23; LAGO MONTERO *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 119; AMATUCCI *L'ordinamento giuridico della Finanza Pubblica*, Jovene, Padova, 2007, pág. 92; GONZÁLEZ GARCÍA “Los tributos extrafiscales en el Derecho español”, en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor JULIO BANACLOCHE PÉREZ*, VV.AA., La Ley, Madrid, 2008, págs. 601 y 615, y RÍOS GRANADOS *Tributación ambiental*, ob. cit., pág. 57 y sigs.

tributario justo (artículo 31.1) y de la solidaridad (artículo 138.1) que la Constitución propugna⁶⁶.

Estas ideas se incardinan plenamente en las que en su momento desarrolló con brillantez, como ya se ha apuntado, FICHERA, y de ellas se desprende, en suma, que el tributo no se agota en una función recaudatoria, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y de los principios constitucionales, presentando, además, el mismo, como bien resaltó LEJEUNE VALCÁRCEL⁶⁷, una especial idoneidad para el logro de tales objetivos, pese a haber sido pensado primigeniamente para otros fines.

Así se ha mantenido también por otros autores, como, por ejemplo, BARQUERO ESTEVAN⁶⁸, quien ha escrito que la transformación en las funciones del Estado, con la imposición a los poderes públicos de la obligación de asumir la dirección de la economía nacional, ha afectado igualmente a la esencia del impuesto, que de ser considerado un instrumento mínimo y neutral, y con finalidad exclusivamente financiera, ha pasado a integrar una segunda finalidad, de ordenación económica y social, y a ocupar un lugar central dentro del catálogo de los instrumentos de política económica; y VARONA ALABERN⁶⁹, quien ha indicado que el tributo puede dirigirse hacia fines distintos de los recaudatorios, mostrándose como instrumento idóneo para lograr otros objetivos constitucionales de gran interés público, como son, entre otros, la redistribución de la renta, el fomento del empleo o la protección del medio ambiente.

Por todo ello comparto, como ya manifesté en otro trabajo⁷⁰, las palabras de TIPKE⁷¹ de que “el moderno Derecho tributario está concebido con una doble finalidad,

⁶⁶ Esta finalidad extrafiscal de los impuestos ya se había afirmado, por otra parte, por el Tribunal Supremo en su lejana sentencia de 15 de diciembre de 1989, en la que se declaró que los impuestos investidos de la misma eran “instrumentos de la actividad administrativa de fomento, con un contenido económico y signo negativo, para evitar o al menos obstaculizar indirecta o sesgadamente, sin el uso de la coacción, determinadas conductas o situaciones no convenientes o inadecuadas respecto del interés general, y en tal sentido actúan como factores de disuasión”.

⁶⁷ Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, ob. cit., pág. 177.

⁶⁸ *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, ob. cit., pág. 38.

⁶⁹ *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, ob. cit., pág. 20.

⁷⁰ “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, ob. cit., pág. 512.

ya que no sirve exclusivamente a la obtención de recursos, sino que al mismo tiempo persigue dirigir la economía y la redistribución de las rentas y de los patrimonios”.

No cabe, por tanto, oponer ningún reparo desde el punto de vista constitucional a la existencia de impuestos predominantemente extrafiscales, siempre que, eso sí, los mismos tengan anclaje adecuado en algunos de los preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica, además de acatar también los principios constitucionales reguladores del sistema tributario, ya que los tributos que buscan fines no fiscales son, en definitiva, tributos, por lo que tienen que respetar, como todos, los principios del artículo 31.1 de la Constitución⁷².

Y similares consideraciones se recogen, por lo que atañe al ordenamiento jurídico de las Comunidades Autónomas españolas, en, entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional español 37/1987, de 26 de marzo; 197/1992, de 19 de noviembre; 186/1993, de 7 de junio; 194/2000, de 19 de julio; 276/2000, de 16 de noviembre; 289/2000, de 30 de noviembre; 168/2004, de 6 de octubre; 179/2006, de 13 de junio; 13/2007, de 18 de enero, 31/2010, de 28 de junio; 19/2012, de 15 de febrero; 32/2012,

⁷¹ “La Ordenanza Tributaria alemana de 1977”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 14, 1977, pág. 360.

⁷² Así lo han indicado, entre otros autores, MARTÍNEZ LAGO “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987, pág. 429; PALAO TABOADA “En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988, pág. 446; SIMÓN ACOSTA “Tributos locales”, en *Tratado de Derecho Municipal*, VV.AA., Vol. II, Civitas, Madrid, 1988, pág. 2344; HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 83, 1994, pág. 472; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas”, *Impuestos 1996-I*, pág. 89; PUEBLA AGRAMUNT “Los tributos con fines no fiscales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 183, 1998, pág. 103; MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA *Direito tributário. Capacidade contributiva. Conteúdo e eficácia do princípio*, 2ª ed., Renovar, Rio de Janeiro, 1998, pág. 118 y sigs.; ALGUACIL MARÍ “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 253, 1999, pág. 612; PATÓN GARCÍA “La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, núm. 27, 1999, pág. 183; LEMOS TAVARES “A capacidade contributiva na tributação extrafiscal”, en *Direito tributário e políticas públicas*, VV.AA., MP editora, São Paulo, 2008, pág. 101 y sigs.; PASTOR DEL PINO “Control de constitucionalidad en el uso del tributo con fines extrafiscales”, *Revista jurídica de la Región de Murcia*, núm. 41, 2009, pág. 18; DE VICENTE DE LA CASA “Los principios tributarios del artículo 31.1 de la Constitución y la concurrencia de tributos”, *Revista de Información Fiscal*, Lex Nova, núm.109, 2012, págs. 14 y 15; MASBERNAT “Ensayo acerca de la compleja convergencia de los principios tributarios y los fines extrafiscales, en particular de los objetivos de la política social y económica. Una revisión a partir de la práctica constitucional en Chile”, *Revista de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, núm. 133, 2012, págs. 35 y sigs., y GUERVÓS MAÍLLO “El futuro de la tributación del sector del transporte y el cambio climático”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al prof. Dr. D. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ*, ob. cit., pág. 1499.

de 15 de marzo; 100/2012, de 8 de mayo; 122/2012, de 5 de junio, y 60/2013, de 13 de marzo.

En todas ellas se ha afirmado, como ya expresé en otro trabajo precedente⁷³, que es plenamente admisible desde la óptica constitucional, exactamente del mismo modo que ocurre en la órbita estatal, la existencia de impuestos propios regionales cuyo fin inmediato no sea el estrictamente recaudatorio, ya que al concederse la autonomía financiera a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de las competencias de las mismas (artículo 156.1 de la Constitución), y ser el poder tributario parte integrante de aquélla, es claro que los Entes regionales pueden utilizar el mismo del modo que estimen más idóneo y adecuado para el desenvolvimiento y desarrollo de las competencias por ellos asumidas, las cuales de este modo podrán ser satisfechas o bien de manera mediata, si se utilizan los impuestos con su tradicional finalidad de obtención de ingresos para posteriormente aplicarlos a los gastos generados por el cumplimiento de esas competencias regionales, o bien de modo inmediato, a través de figuras impositivas de naturaleza predominantemente extrafiscal.

Es oportuno resaltar a este respecto, por su claridad expositiva, la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, en la que se declaró:

“(…) Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, artículos 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. (...) A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.

⁷³ *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Aranzadi&Thomson, 2002, pág. 46 y sigs.

Sentado lo anterior, es preciso determinar si la función extrafiscal de los tributos tiene o no lícito acomodo en el ámbito del poder tributario autonómico. La respuesta ha de ser también afirmativa. Pues, en efecto, ni en la Constitución ni en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (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. (...) 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 (artículo 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (artículo 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía”.

NOTA BIBLIOGRÁFICA

ABBAMONTE: *Corso di diritto finanziario*, Vol. I, Napoli, 1969.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Hacienda Pública Española*, núm. 71, 1981.

ALGUACIL MARÍ: “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 253.

ALONSO GONZÁLEZ: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

ALTVATER: “Notas sobre algunos problemas del intervencionismo del Estado”, en *El Estado en el capitalismo contemporáneo*, VV.AA., Siglo XXI editores, 1977.

ÁLVAREZ ARROYO: “Reflexiones sobre la intervención de la norma financiera en la economía y la sociedad: fines fiscales y extrafiscales de los tributos”, en *Del Derecho de la Hacienda pública al Derecho tributario, Estudios en honor a ANDREA AMATUCCI*, VV.AA., Vol. II, Temis, Jovene editore, Bogotá-Napoli, 2011.

AMATUCCI: *L'ordinamento giuridico della Finanza Pubblica*, Jovene, Padova, 2007.

ANÍBARRO PÉREZ: “Análisis del impuesto castellano-leonés sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos a la luz de la prohibición de doble imposición”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al prof. Dr. D. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ*, VV.AA., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

APARICIO PÉREZ: “Principio de igualdad y autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas ¿ficción o realidad?”, *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al prof. Dr. D. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ*, VV.AA., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

BARNÉS VÁZQUEZ: “Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, núm. 135, 1994.

BARQUERO ESTEVAN: *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.

BECKER: *Teoria geral do direito tributário*, 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1972.

BIDART CAMPOS: *El orden socioeconómico en la Constitución*, Ediar, Buenos Aires, 1999.

BLÁZQUEZ LIDOY y HERRERA MOLINA: “El tratamiento tributario de los actos ilícitos”, en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, Tomo I, VV.AA., Lex Nova, Valladolid, 2005.

BORRERO MORO: “Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una jurisprudencia reiterada”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 75, 1995.

“ “ : “Los principios materiales de justicia en el ordenamiento constitucional español”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, 1996.

BRAVO CUCCI: “Intervenciones de la norma tributaria en la economía. Los fines extrafiscales de los tributos”, en *Del Derecho de la Hacienda pública al Derecho tributario, Estudios en honor a ANDREA AMATUCCI*, VV.AA., Vol. II, Temis, Jovene editore, Bogotá-Napoli, 2011.

CALLE SAIZ: “Política económica: objetivos e instrumentos”, en *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 3, 1979.

CASADO OLLERO: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, 1981.

“ “ : “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a FERNANDO SAÍNZ DE BUJANDA*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

CAZORLA PRIETO: *Poder tributario y Estado contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

CENCERRADO MILLÁN: “Una reflexión sobre la utilización de la norma tributaria con fines extrafiscales”, en *Del Derecho de la Hacienda pública al Derecho tributario, Estudios en honor a ANDREA AMATUCCI*, VV.AA., Vol. II, Temis, Jovene editore, Bogotá-Napoli, 2011.

CHECA GONZÁLEZ: “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40, 1983.

“ “ : *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Aranzadi&Thomson, 2002.

“ “ : “El acoplamiento de los sistemas tributarios a la Norma Fundamental”, en *Memorias de los seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006*, VV.AA., Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2007.

“ “ : “Globalización económica y principios tributarios”, *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Universidad Nacional Autónoma de México, núm. 22, 2010.

“ “ : *Principio de reserva de la ley tributaria*, VV.AA., Iustitia, Academia Internacional de Derecho Tributario, Grijley, Lima, Perú, 2012.

“ “ : “La justicia tributaria. Crisis de la ley y degeneración del derecho tributario en España”, *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad de Guanajuato, México, núm. 1, 2014.

CHICO DE LA CÁMARA: “La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al Derecho español”, *Revista de Estudios Financieros*, núm. 163, 1996.

COSCIANI: *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1964.

DE JOUVENEL: *El poder*, Ed. Nacional, Madrid, 1974.

DE VICENTE DE LA CASA: “Los principios tributarios del artículo 31.1 de la Constitución y la concurrencia de tributos”, *Revista de Información Fiscal*, Lex Nova, núm.109, 2012.

FALCÃO: *Tributação e mudança social*, Forense, Rio de Janeiro, 1981.

FALCÓN Y TELLA: “La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 1999.

FAUSTO-MARIO LECCISOTTI: “The crisis of The Welfare State”, trabajo presentado al 39 Congreso del Instituto Internacional de Finanzas Públicas, reproducido en *Giornali degli Economisti*, 1985, núms. 1 y 2.

FERNÁNDEZ MARÍN y FORNIELES GIL: “Hacia un nuevo sistema tributario. Esbozo de los principios europeos y constitucionales”, *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al prof. Dr. D. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ*, VV.AA., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

FICHERA: *Imposizione ed extrafiscaltà nel sistema costituzionale*, Ed. Scientifiche Italiane, 1973.

FORSTOHHF: “Contenido y esencia del Estado social de Derecho”, en *El Estado Social*, Centro de Estudios Constitucionales, VV.AA., Madrid, 1986.

FUENTES QUINTANA: “El déficit público: lecciones de la experiencia española”, *Papeles de Economía Española*, núm. 23, 1985.

GAFFURI: *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.

GALAPERO FLORES: “Poder tributario de las Comunidades Autónomas para crear tributos que recaigan sobre las energías renovables”, en *Fiscalidad y energías renovables*, Ministerio de Economía y Competitividad, Thomson Reuters Aranzadi, VV.AA., Navarra, 2013.

GALGANO: *Le istituzioni dell'economia capitalistica. Società per azioni. Stato e classi sociali*, Zanichelli, Bologna, 2ª ed., 1980.

GALPER: “El papel de la política tributaria en el desarrollo económico”, *El papel de la política tributaria y de la Administración tributaria en el desarrollo económico*, Conferencia Técnica del CIAT, Instituto de Estudios Fiscales.

GARCÍA DE ENTERRÍA: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 3ª ed., Civitas, Madrid, 1985.

GARCÍA NOVOA: “El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución”, en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, Tomo I, VV.AA., Lex Nova, Valladolid, 2005.

GARCÍA PELAYO: *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Universidad, 2ª ed., Madrid, 1980.

GERLOFF: “Los impuestos. Doctrina general de los impuestos”, en *Tratado de Finanzas*, VV.AA., Biblioteca de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1967.

GÓMEZ SJÖBERG: “Intervenciones de la norma financiera en la economía (los fines extrafiscales de los tributos)”, en *Del Derecho de la Hacienda pública al Derecho tributario, Estudios en honor a ANDREA AMATUCCI*, VV.AA., Vol. II, Temis, Jovene editore, Bogotá-Napoli, 2011.

GONZÁLEZ GARCÍA: “Los tributos extrafiscales en el Derecho español”, en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor JULIO BANACLOCHE PÉREZ*, VV.AA., La Ley, Madrid, 2008.

GOUGH: “El gasto público en el capitalismo avanzado”, en *Capitalismo y gasto público*, Barca de Caronte ed., Santiago de Compostela, 1979.

GUERVÓS MAÍLLO: “El futuro de la tributación del sector del transporte y el cambio climático”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al prof. Dr. D. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ*, VV.AA., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

HERRERA MOLINA: “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 67, 1990.

“ “ : “La irrelevancia jurídica del concepto constitucional de tributo”, *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2004.

HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN: “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 83, 1994.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ: “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas”, *Impuestos*, Tomo I, 1996.

LAGO MONTERO: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

LANDA ARROYO: “Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú”, *Thēmis-Revista de Derecho*, núm. 64, 2013.

LA ROSA: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.

LASARTE ÁLVAREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993.

LEJEUNE VALCARCEL: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, VV.AA., Edersa, Madrid, 1980.

LEMOS TAVARES: “A capacidade contributiva na tributação extrafiscal”, en *Direito tributário e políticas públicas*, VV.AA., MP editora, São Paulo, 2008.

LÓPEZ DÍAZ: “Las modalidades de la fiscalidad ambiental”, en *Estudos em Homenagem a GERALDO ATALIBA*, Vol. I, VV.AA., Malheiros, São Paulo, 1997.

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

MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA: *Direito tributário. Capacidade contributiva. Conteúdo e eficácia do princípio*, 2ª ed., Renovar, Rio de Janeiro, 1998.

“ “ : *Direito tributário e Meio Ambiente*, 3ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2007.

MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA y CHECA GONZÁLEZ: “Conceito de tributo: uma perspectiva comparada Brasil-Espanha”, *Revista Tributária e de finanças públicas (RTrib)*, núm. 104, 2012.

MARTÍN RETORTILLO: *Derecho Administrativo Económico*, Tomo I, La Ley, Madrid, 1988.

MARTÍNEZ LAFUENTE: *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985.

MARTÍNEZ LAGO: “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987.

“ “ : “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990.

MASBERNAT: “Ensayo acerca de la compleja convergencia de los principios tributarios y los fines extrafiscales, en particular de los objetivos de la política social y económica. Una revisión a partir de

la práctica constitucional en Chile", *Revista de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, núm. 133, 2012.

MICHELI: "Profili critici in tema di potestà di imposizione", en *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, parte I, 1964.

MILIBAND: *El Estado en la sociedad capitalista*, Siglo XXI editores, 6º ed., 1976.

MYRDAL: *El Estado del futuro*, Fondo de Cultura Económica, México, 1960.

NABAIS: *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.

NEUMARK: *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964.

OBERSON: *Les taxes d'orientation*, Helbing&Lichtenhahn, Faculté de Droit de Genève, 1991.

O'CONNOR: *Estado y capitalismo en la sociedad contemporánea*, Periferia, Buenos Aires, 1974.

“ “ : *La crisis fiscal del Estado*, Península, 1981.

OTTAVIANO: "Il governo dell'economia: i principi giuridici", en *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, Vol. I, *La Costituzione economica*, Cedam, Padova, 1977.

PABLO GODOY: "Los fines extrafiscales de los tributos", en *Del Derecho de la Hacienda pública al Derecho tributario, Estudios en honor a ANDREA AMATUCCI*, VV.AA., Vol. II, Temis, Jovene editore, Bogotá-Napoli, 2011.

PALAO TABOADA: "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988.

PASTOR DEL PINO: "Control de constitucionalidad en el uso del tributo con fines extrafiscales", *Revista jurídica de la Región de Murcia*, núm. 41, 2009.

PATÓN GARCÍA: "La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente", *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, núm. 27, 1999.

PAUNER CHULVI: *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

PÉREZ DE AYALA: "Los artículos 3 y 4 de la Ley General Tributaria desde una perspectiva actualizada", *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984.

“ “ : "La Hacienda española entre el Estado de Bienestar y el Nuevo Estado industrial", *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, VV.AA., Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.

PUEBLA AGRAMUNT: "Los tributos con fines no fiscales", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 183, 1998.

“ “ : "La causa ilícita como *causa impositionis* (la *causa impositionis* vista desde el tratamiento fiscal de las actividades ilícitas)", en *I Jornada Metodológica JAIME GARCÍA AÑOVEROS sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

RÍOS GRANADOS: *Tributación ambiental*, SUNAT (Superintendencia nacional de aduanas y de Administración tributaria), INDESTA (Instituto de desarrollo tributario y aduanero, Perú, 2013.

RODRÍGUEZ BEREIJO: "Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición", en *Garantías constitucionales del contribuyente*, VV.AA., Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

“ “ : "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.

“ “ : “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, 2005.

RODRÍGUEZ MUÑOZ: “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2004.

SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, Tomo I, Marcial Pons, Madrid, 1997.

SIMÓN ACOSTA: “Tributos locales”, en *Tratado de Derecho Municipal*, VV.AA., Vol. II, Civitas, Madrid, 1988.

STEVE: *Lezioni di scienza delle finanze*, V ed., Padova, 1965.

TIPKE: “La Ordenanza Tributaria alemana de 1977”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 14, 1977.

VANONI: “Diritto all’imposta e formulazione delle leggi finanziarie”, en *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962.

VARONA ALABERN: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2009.

VOGEL: “La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional”, *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979.

WAGNER: *Les fondaments de l’economie politique*, Giard&Briére, Paris, 1904.

“ “ : *Traité de la Science des Finances*, traducción de Henry Vochers sobre la 3ª ed. alemana, Giard&Briére, Paris, 1909.

WEBER: *Economía y sociedad*, Fondo de Cultura Económica, México, Vol. I, 1969.

YEBRA MARTUL-ORTEGA: “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4º de la Ley General Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 32, 1975.