

LOS IMPUESTOS CON FINES NO FISCALES: NOTAS SOBRE LAS CAUSAS QUE LOS JUSTIFICAN Y SOBRE SU ADMISIBILIDAD CONSTITUCIONAL

Por el Dr. D. Clemente CHECA GONZÁLEZ
Profesor de Derecho Tributario
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- 1. Introducción.*
- 2. El Estado contemporáneo como agente corrector de las desigualdades de hecho entre los ciudadanos.*
- 3. Medios e instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de esa finalidad; especial análisis del impuesto con fines no fiscales.*
- 4. Extrafiscalidad y principio de certeza.*
- 5. Consideraciones metodológicas.*

1. Introducción

En este trabajo me enfrento con uno de los problemas que ha sido objeto de las más vivas y polémicas controversias doctrinales, cual es el dilucidar si existe o no la posibilidad de que los impuestos puedan ser utilizados con fines de política económica, esto es, de modo tal que a las motivaciones de estricta obtención de ingresos públicos, que tradicionalmente han sido las únicas que le han sido asignadas a aquéllos, se superpongan otro tipo de finalidades de índole diversa. Se trata, en suma, de investigar si los impuestos —partiendo en todo caso de la base de que los móviles recaudatorios son siempre los que legitiman la adopción por el legislador del instrumento impositivo—, pueden ir directamente encaminados a la consecución de fines no inmediatamente dirigidos a obtener a su través los citados ingresos, —y lo de directamente conviene resaltarlo puesto que es obvio que la aparición de algunos efectos no fiscales, aún cuando no sean conscientemente perseguidos, se produce con la simple implantación de cualquier tributo— o, si por el contrario, ello no es admisible en modo alguno.

En mi opinión la respuesta a esa pregunta no puede ser afirmativa, y ello en base a una serie de consideraciones puestas a prueba y desarrolladas. Para llegar a esa conclusión he analizado las nuevas funciones que al Estado le compete asumir en nuestros días y los distintos medios de que dispone para alcanzar los diversos objetivos que se le imponen que cumpla, contándose entre aquéllos, indudablemente, el tributario, ya que aun cuando éste haya sido pensado primigeniamente para otros fines, presenta, sin embargo, una especial idoneidad para el logro de los objetivos que la sociedad presente demanda.

2. *El Estado contemporáneo como agente corrector de las desigualdades de hecho entre los ciudadanos.*

Como es bien sabido, una de las características más destacadas del Estado actual en los países occidentales es el abandono de los postulados y principios liberales del *laissez faire*, que preconizaban una se-

paración del Estado y la sociedad, que eran considerados «como dos sistemas con un alto grado de autonomía»¹, para acoger en su lugar el criterio de la plena interconexión e interrelación entre ambas esferas, de modo que, como dice Cazorla Prieto «la sociedad penetra en el aparato estatal y el Estado hace lo propio en la sociedad civil»², abandonándose así la anterior inhibición del Estado frente a los problemas económicos y sociales, inhibición que, por otra parte, nunca fue total y tajante, ya que aun en pleno apogeo del liberalismo existieron medidas estatales tendentes a incentivar la industria, a llevar a cabo un proteccionismo arancelario y, en general, a fomentar y encauzar el potencial económico³, aunque las mismas tuvieron, desde luego, un carácter

¹ Vid. M. GARCÍA-PELAYO, «Las transformaciones del Estado Contemporáneo», Alianza Universidad, 2.ª ed., 1980, p. 21.

Este autor, partiendo de la contraposición entre *organización*, por la que entiende «un orden estructurado por una racionalidad previa a la realidad ordenada» y *ordenación*, que es «un orden estructurado por una racionalidad inmanente a la realidad misma» (Vid. «*Burocracia y tecnocracia y otros escritos*», Alianza Univ., Madrid, 1974, p. 204), dice que «el Estado era concebido como una organización racional orientada hacia ciertos objetivos y valores y dotada de estructura vertical o jerárquica, es decir, construida primordialmente bajo relaciones de supra subordinación» y cuyos objetivos eran «la garantía de la libertad, de la convivencia pacífica, de la seguridad y de la propiedad, y la ejecución de los servicios públicos, fuera directamente, fuera en régimen de concesión», mientras que la sociedad «era considerada como una ordenación, es decir como un orden espontáneo dotado de racionalidad pero no de una racionalidad previamente proyectada, sino de una racionalidad inmanente (...) expresada en leyes económicas y de otra índole, más poderosas que cualquier ley jurídica, y una racionalidad, en fin, no de estructura vertical o jerárquica, sino horizontal y sustentada capitalmente sobre relaciones competitivas, a las que se subordinaban las otras clases o tipos de relaciones». «*Las transformaciones del Estado contemporáneo*», op. cit., pp. 21 y 22.

Vid. también, J. KAMMLER, «El Estado social», en «*Introducción a la ciencia política*», de W. ABENDROTH y K. LENK, Ed. Anagrama, 1971, p. 91.

² Vid. L.M. CAZORLA PRIETO, «*Poder tributario y Estado contemporáneo*», I.E.F., Madrid, 1981, p. 29.

³ Vid. en este sentido M. GARCÍA-PELAYO, «*Las transformaciones del Estado contemporáneo*», op. cit., p. 19 y E. FOHRSTHOFF, «*El Estado de la sociedad industrial*», I.E.F., Madrid, 1975, p. 27.

Ello ocurrió así, en opinión de F. GALGANO, «*Le istituzioni dell'economia capitalistica. Società per azioni. Stato e classi sociali*», Ed. Zanichelli, Bologna, 2.ª ed., 1980, pp. 4 ss., desde el instante en que la burguesía sustituyó totalmente a las clases feudales en la dirección del Estado, ya que si hasta entonces la intervención de éste había sido totalmente rechazada por la nueva clase, que veía al Estado como garante de los intereses de una clase antagonista, lo contrario sucedió lógicamente a partir del instante en que el aparato estatal estuvo bajo su control total, momento en el cual el antiguo enfrentamiento ya no tiene razón de ser y el Estado pasa a ser visto como instrumento de realización de sus intereses.

ciertamente subsidiario y marginal, ya que se partía de que las fuerzas sociales en juego tendían por su propia dinámica a autorregularse y a conseguir un equilibrio que aseguraba por sí mismo la prosperidad general.

La quiebra del orden liberal así construido se hizo patente básicamente tras la crisis de 1929, momento a partir del cual quedaron claramente al descubierto las falacias en que se apoyaron los sostenedores del Estado liberal, hasta el extremo de que un defensor del orden capitalista como John Maynard Keynes propuso en 1936, desde un punto de vista científico, el abandono de la filosofía del «*laissez faire*» para acoger en su lugar una nueva teoría que, conectando con la realidad preexistente, otorgó un nuevo e importante papel al Estado como agente del proceso económico⁴, papel que posteriormente se iría incrementando de un modo paulatino y constante, ya que comenzando por esa función correctora de los desequilibrios del mercado ha llegado a convertirse —pasando por la fase planificadora, que vino causada, como dice Myrdal por la necesidad de poner más orden y racionalidad en las medidas de intervención estatal que ya se habían aplicado en un campo particular⁵— no solo en la organización política de la sociedad capitalista, sino que al mismo tiempo es elemento de su organización económica, como dice Galgano⁶, y elemento importante, puesto que, como

⁴ Esta cuestión está ampliamente desarrollada por L. M.ª CAZORLA PRIETO, «*Poder tributario y Estado contemporáneo*», op. cit., pp. 38 ss.

⁵ G. MYRDAL, «*El Estado del futuro*», F.C.E., México, 1960, p. 34.

Este autor señala que «la intervención causó la planificación» y que «como las medidas de intervención del Estado en un campo particular creciesen en volumen y complejidad de vez en cuando se cruzaban en ese proceso intentos para coordinarlas más racionalmente» (p. 33) a través de la planificación, por la que entiende «los intentos deliberados hechos por el Gobierno de un país —generalmente con la participación de otras corporaciones colectivas— para coordinar más racionalmente la política pública con el objeto de alcanzar más plena y rápidamente los fines deseables para el futuro desarrollo determinados por el proceso político a medida que se desenvuelve» (p. 35).

⁶ F. GALGANO, «*Le istituzioni dell'economia capitalistica...*», op. cit., p. 1.

Este autor dice que el Estado es un capitalista entre los capitalistas: protagonista, junto a los otros, de los procesos de reproducción del capital, participe directo de las relaciones sociales de producción, elemento de la «base» y no de la sola «superestructura» de la sociedad capitalista» (p. 2).

Vid. también V. 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, p. 193.

señala Cazorla Prieto se está convirtiendo en el «capitalista más importante del circuito económico»⁷, ya que es el encargado de dirigir globalmente el sistema económico asumiendo directamente muchas de sus funciones y tiene a su cargo la fundamental tarea de conseguir la superación de los obstáculos que se oponen a la igualdad de hecho entre los ciudadanos, lo cual en el caso español viene exigido por el art. 9,2 de la Constitución que 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»⁸, fines éstos que, sin duda, suponen un gran reto e implican la

⁷ L.M. CAZORLA PRIETO, «Poder tributario y Estado contemporáneo», op. cit., p. 41. Vid. también M. GARCÍA-PELAYO, «Las transformaciones del Estado contemporáneo», op. cit., p. 113, quien dice que «El Estado es, per se, la organización económica más fuerte de la sociedad nacional: el más importante de los clientes y el más poderoso de los capitalistas».

⁸ Desde otro punto de vista se ha señalado que el Estado contemporáneo cumple dos funciones básicas puestas de relieve por JAMES O'CONNOR, «Estado y capitalismo en la sociedad contemporánea», Ed. Periferia, Buenos Aires, 1974, p. 15: la de acumulación y la de legitimación, a través de las cuales trata, respectivamente, de ayudar a los sectores económicos más poderosos —ya sea a través de los gastos en infraestructura (vid. en este sentido E. ALTVATER «Notas sobre algunos problemas del intervencionismo de Estado», en «El Estado en el capitalismo contemporáneo», obra que recoge una serie de artículos compilados por H.R. SONNTAG y H. VALECILLOS, Siglo XXI editores, 1977, p. 94, ya sea por medio de transferencias a las empresas para elevar los beneficios y/o la inversión privada», como dice I. GOUGH, «El gasto público en el capitalismo avanzado», en «Capitalismo y gasto público», Barca de Caronte, edit., Santiago de Compostela, 1979, p. 55 —, al mismo tiempo de conseguir la mayor conformidad y aceptación social de los ciudadanos a sus normas, lo cual siempre ha estado muy presente en las mentes de las clases dirigentes, que sabedoras de que las leyes siempre han necesitado de una justificación (vid. en este sentido C.J. FRIEDRICH, «La Filosofía del Derecho», México ed. F.C.E., p. 23; M. WEBER, «Economía y Sociedad», México F.C.E., 1969, vol. I, p. 43; B. De JOUVENEL, «El poder», Ed. Nacional, Madrid, 1974, p. 28 y R. MILIBAND, «El Estado en la sociedad capitalista», Siglo XXI, Editores, 6.ª ed., 1976, pp. 173 ss) han tratado por todos los medios de satisfacer, o al menos aparentar que lo hacían (Vid. en este sentido, y directamente referido a la actividad financiera, la obra de A. PUVIANI, «Teoría de la ilusión financiera», ed. española traducida y prologada por el profesor RODRIGUEZ BEREJO, I.E.F., Madrid, 1972, quien a lo largo de todo su trabajo pone de manifiesto el continuo afán de la élite dominante para lograr de los ciudadanos un aumento de lo que llamó «impulso contributivo» y la correlativa disminución del «contraimpulso contributivo», valiéndose para ello no del poder de imperio, sino de lo que denominó «ilusiones financieras», mediante las que se hace creer a los contribuyentes que el sacrificio que le supone pagar el tributo queda, sin embargo, compensado por el beneficio que reciben del Estado a través

obligación irrenunciable para el Estado de convertirse en promotor y artífice de la superación de las trabas de diversa índole que ocasionan la desigualdad y alcanzar así la efectiva igualdad, la cual en modo alguno puede ser entendida en el sentido meramente formal de igualdad ante la ley, tal y como fue concebida en la Revolución francesa⁹, fruto de lo cual ha sido el que el Estado haya tenido que comenzar a proporcionar una amplia serie de prestaciones sociales —desconocidas en la etapa liberal— de muy diverso contenido (educación, seguridad social, salud pública, subsidios de desempleo, etc), que permiten ir avanzando en la consecución de ese objetivo citado, pero que han embarcado a aquél, como dice Cazorla Prieto, en una «tarea de alto coste financiero»¹⁰, consecuencia de lo cual es el actual importante incremento de los gastos públicos.

3. *Medios e instrumentos de que dispone el estado para la consecución de esa finalidad: especial análisis del impuesto con fines no fiscales.*

Esa mayor necesidad de gasto público trae inevitablemente consigo un mayor aumento también de los ingresos, y fundamentalmente de los más importantes, esto es, de los impuestos, ya que «los gastos

del gasto público), las aspiraciones de todo el colectivo social).

Vid. asimismo sobre todas estas cuestiones A. RODRÍGUEZ BEREIJO, «La reforma fiscal», *Rev. de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, n.º 53, 1978, *passim*, especialmente pp. 30 ss., y del mismo autor «El sector público español: su déficit sistémico», *Rev. Presupuesto y Gasto Público*, n.º 3, 1979, pp. 150 ss., así como G. RODRÍGUEZ CABRERO, «La economía política del gasto público: un enfoque sociológico», *Rev. Presupuesto y Gasto Público*, n.º 2, 1979, pp. 149 ss.

⁹ Vid. en este sentido las consideraciones del profesor LEJEUNE, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Ed. Edersa, Madrid, 1980, pp. 122 ss., quien señala que «la igualdad es ciertamente un objetivo fundamental en la Constitución, pero es un objetivo que no se agota en sí mismo, sino que tiene un claro valor instrumental», siendo su verdadero sentido «el de situar a los ciudadanos en unas condiciones tales que puedan desde ellas acceder a otros bienes superiores, protegidos constitucionalmente» (p. 131). Vid. también F. FICHERA, «*Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*», Ed. Scientifiche Italiane, 1973, pp. 105 ss., y MORTATI, «*Istituzioni di diritto pubblico*», Tomo II, nona ed., Padova, Cedam, 1976, pp. 1.031 ss.

¹⁰ L. M.ª CAZORLA PRIETO, «*Poder tributario y Estado contemporáneo*», *op. cit.*, p. 45.

—como dice el profesor Rodríguez Bereijo—¹¹ son la medida de los ingresos» el fundamento último de los mismos, operándose así un básico nexo entre gastos e ingresos, nexo que debe actuar, y esto es fundamental destacarlo, no sólo en el plano cuantitativo sino asimismo —como acertadamente pone de relieve Fichera—¹² en el cualitativo, ya que al ser ambos parte integrante de un unitario sistema financiero que tiene como misión atender los nuevos fines que el Estado tiene como meta alcanzar, no puede ya sostenerse en la actualidad que los impuestos tengan como única función la de allegar los medios necesarios para cubrir, o tratar de cubrir los gastos, aspecto que sigue siendo aún fundamental, sino que junto a ésta tienen que intentar conseguir «directa y autónomamente, en concurso con otros instrumentos, la realización de los fines del ordenamiento constitucional»¹³, —por lo cual no podemos estar de acuerdo con el profesor Griziotti cuando afirmó que «los gastos públicos son el instrumento inmediato (o de primer grado) para la satisfacción de los fines del Estado, mientras los ingresos públicos son un medio necesario para los gastos públicos, de donde resultan sólo un medio indirecto (o de segundo) para el logro de los fines del Estado»¹⁴, pues, de acuerdo con lo que hemos dicho, los ingresos públicos también son, o pueden serlo, un medio directo para la consecución de los citados fines—, razón por la que «uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria sea el extrafiscal, esto es, el de perseguir directamente fines diversos del fiscal»¹⁵, como pueden ser los redistributivos, los de modificación de las condiciones económicas y sociales, los

¹¹ A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Introducción al estudio del Derecho Financiero», I.E.F., Madrid, 1976, p. 83.

¹² F. FICHERA, «Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale», op. cit., p. 80.

¹³ F. FICHERA, op. ult. cit., p. 84. Por ello dice este mismo autor (p. 81), «los ingresos deben proponerse la consecución de ciertos fines en un marco de coherencia con el sistema financiero, cuyos elementos constituyentes, ingresos y gastos, deben coordinarse en el ámbito de la programación económica en un sistema, por lo cual si el sistema financiero del lado del gasto está destinado a perseguir determinadas finalidades, no podrá contradecirse del lado del ingreso».

¹⁴ B. GRIZIOTTI, «Brevi analisi e sintesi finanziaria. I principi della politica finanziaria, la classificazione delle pubbliche entrate, il concetto di imposta», en *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto finanziario*, Vol. II, Giuffrè, Milano, 1956, p. 136.

¹⁵ F. FICHERA, «Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale», op. cit., p. 84.

de ser instrumento de planificación, etc.¹⁶, con lo cual el impuesto tiene necesariamente que abandonar el carácter neutral que tenía en la época liberal, en la cual únicamente iba orientado a funciones recaudatorias¹⁷ y tiene, por el contrario, que atender nuevas finalidades —lo cual viene exigido, en el caso español, por la Constitución, ya que como dice el profesor Ricardo Calle «el principio de instrumentalidad de la imposición se recoge y proyecta en la Constitución española de 1.978, destacando dos ideas básicas: 1) Que la imposición se contempla en la Constitución española 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 a nivel regional, personal y sectorial, y estabilidad económica de precios y de empleo; y 2) que la imposición ha de desempeñar, en consecuencia, también un papel relevante tanto en la modernización como en el desarrollo de los diferentes sectores económicos, según se desprende de una correcta interpretación del texto constitucional»¹⁸ —aspecto este que es considerado básico para el actual sistema económico y político, como dice Neumark¹⁹, no estando justificada la crítica en su contra de que las mismas finalidades que se pretenden así alcanzar podrían ser conseguidas igualmente a través de una adecuada utilización del gasto público, pues, como dice Neumark²⁰, la disminución de ingresos que tiene lugar en los impuestos con fines no fiscales suele suponer para la Hacienda una carga presupuestaria «per saldo» menor que la que supondría el gasto destinado a lograr esa misma finalidad, y es que evidentemente, cuando el instrumento impositivo se utiliza

¹⁶ Vid. en este sentido C. COSCIANI, «*Istituzioni di scienza delle finanze*», Torino, 1964, pp. 807 ss; STEVE, «*Lezioni di scienza delle finanze*», V ed. Padova, 1965, pp. 200 ss; y J.L. PÉREZ DE AYALA, «Sugerencias para una reforma de las bases legales de la Administración tributaria en materia de gestión, revisión y recaudación», *Diritto e Pratica Tributaria*, 1978, n.º 3, p. 869.

¹⁷ Vid. F. NEUMARK, «*Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*», Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 158.

¹⁸ R. CALLE SAIZ, «Política económica: objetivos e instrumentos», *Rev. Presupuesto y Gasto Público*, n.º 3, 1979, p. 58.

¹⁹ F. NEUMARK, «*Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*», op. cit., p. 189.

²⁰ F. NEUMARK, op. ult. cit., p. 162.

de acuerdo con su tradicional finalidad de previa obtención de ingresos para posteriormente aplicarlos a los gastos públicos, se generará un mayor coste debido a la necesidad que existe de intercalar instancias burocráticas encargadas de recaudar y después de controlar el destino de los fondos, que si directamente se conceden exenciones o bonificaciones a aquellas personas que hayan contribuido con su actividad y sus medios económicos a la feliz consecución de los objetivos pretendidos por los entes públicos, que de este modo se ven exonerados de gran parte de la carga a la que, en caso contrario, se verían obligados a hacer frente²¹.

El tributo, pues, como bien señala el profesor Lejeune²², «no se agota en una función recaudadora, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales», y es que, como más adelante pone de relieve este mismo autor²³, en la Constitución «se establecen los presupuestos ideológicos que sin tener aplicación inmediata sirven para dar coherencia a las instituciones jurídicas y la estructura organizativa en función de los fines básicos a que éstas han de servir», razón por la que «si bien cada institución debe ser estudiada aisladamente en función de su estructura y finalidades específicas, deben asimismo contemplarse en función de los presupuestos que animan y dan vida al programa que para la sociedad aparece trazado en la Constitución», la cual tiene como objetivo esencial y básico, como ya antes señaláramos, la consecución de la igualdad de hechos entre todos los ciudadanos, para lo cual el tributo es un instrumento básico por sí mismo y así, por tanto, debe ser utilizado, y ello porque, a pesar de haber sido pensada primigeniamente para otros fines, presenta, sin embargo, una especial idoneidad para el logro de los objetivos constitucionales²⁴, con lo cual la actividad imposi-

²¹ Vid. en este sentido, I. MANZONI, «Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano», Ed. Giappichelli, Torino, 1965, p. 90.

²² E. LEJEUNE VALCÁRCEL, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», op. cit., p. 121.

²³ E. LEJEUNE, op. cit., p. 176.

²⁴ E. LEJEUNE, op. ult. cit., p. 177.

tiva adquiere de este modo un nuevo carácter y desempeña un nuevo papel que viene amparado por la Constitución, carácter que, por otra parte, tampoco era desconocido con anterioridad, ya que el art. 4 de la L.G.T.²⁵, con una gran visión de la nueva realidad económico-social que estaba emergiendo, recogía las dos funciones que debe atender el tributo, ya que disponía este precepto que esta institución, además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, también habla de servir como instrumento de la política económica general y atender las exigencias de estabilidad y progreso sociales procurando una mejor distribución de la renta nacional, funciones éstas que entiendo que siempre van íntimamente conexas, ya que como muy bien ha puesto de relieve el profesor Gabriel Casado²⁶; «de la misma forma que no es posible concebir un tributo que responda únicamente a una función extrafiscal —aunque solo fuera por su intrínseca capacidad de procurar un ingreso al ente público siempre que se realice el presupuesto base de la imposición— tampoco sería posible pensar en un tributo orientado únicamente a su finalidad recaudatoria y ajeno por completo a cualquier efecto no fiscal», lo que según él «invita a considerar la inconveniencia, y a la vez, la esterilidad de todo intento de trazar de manera absoluta la distinción entre tributos fiscales y no fiscales»²⁷, aspecto éste que es también destacado por el profesor Lejeune, quien pone de relieve además que el problema de la diferencia entre unos y otros es aún más complejo, pues «más que poder hablar de tributos que, como tales, y en su conjunto, son de carácter fiscal o extrafiscal, de lo único que en la mayoría de los casos se puede hablar es de normas concretas de carácter fiscal o extrafiscal»²⁸.

²⁵ Sobre este precepto puede consultarse el artículo de P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, «Comentarios sobre un precepto olvidado: el art. 4.º de la Ley General Tributaria», *Hacienda Pública Española*, n.º 32, 1975, pp. 145 ss.

²⁶ G. CASADO OLLERO, «El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas», Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional, Univ. de Granada, 1981, pp. 80 y 81.

²⁷ Vld. en este sentido G. A. MICHELI, «Profili critici in tema di potestà di imposizione», *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, parte I, pp. 28 ss.; S. LA ROSA, «Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali», Milano 1968, p. 32; ABBAMONTE, «Corso di diritto finanziario», Napoli, 1969, I, pp. 87 ss.; y F. GAFFURI, «L'attitudine alla contribuzione», Milano, 1969, p. 121.

²⁸ E. LEJEUNE VALCÁRCEL, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», op. cit., p. 171.

De todo lo anterior se deduce, pues, la plena admisibilidad de las finalidades extrafiscales del impuesto²⁹, de tal modo que aun cuando los móviles recaudatorios sigan siendo los que legitimen la adopción por el legislador del instrumento impositivo, es perfectamente posible que la consecución de ingresos públicos a través de aquél no sea la motivación directa, o al menos no la única, perseguida con la implantación del impuesto³⁰, lo cual me conduce a acoger sin reservas la opinión de Tipke³¹, que afirma que: «El moderno Derecho Tributario está concebido con una doble finalidad 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».

Finalmente, entiendo que no es admisible la postura que duda de la legitimidad de la utilización de estos fines no específicamente recaudatorios basándose para ello en la incompatibilidad entre éstos y el principio de capacidad contributiva, entendido éste como criterio material y único de justicia en la esfera tributaria³², puesto que no es correcto entender que el precipitado principio cumple esta función —según puso de relieve por vez primera en la doctrina española el profesor Palao Taboada³³— ya que según la Constitución española de 1978 para con-

²⁹ Vid. en este sentido F. FICHERA, «*imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*», op. cit., pp. 48 ss. y 62 ss., que elabora la que llama «Teoría de la admisibilidad del uso extrafiscal del instrumento impositivo», tesis que, reafirmando la concepción fiscal de la actividad impositiva, en base a la cual función típica de la misma es la de procurar ingresos, subraya también la «plena legitimidad del uso extrafiscal de la imposición, siempre que naturalmente los fines no fiscales previstos sean constitucionalmente legítimos», aspecto éste último que consideramos de vital importancia y por eso lo recalcamos, ya que si así no fuese, esto es, si no se respetasen esos límites constitucionales, el uso del tributo con finalidades extrafiscales podría dar lugar a excesos e injusticias reprobables.

³⁰ En contra de esta postura, y de forma más o menos acentuada, se pronuncian algunos autores entre los que cabe citar, por sus más recientes aportaciones sobre esta materia, al profesor ALBIÑANA, «Los impuestos de ordenamiento económico», *Hacienda Pública Española*, n.º 71, 1981, pp. 17 ss., y en su «*Sistema tributario español y comparado*», 2 ed., Ediciones ICE, Madrid, 1983, p. 15, y a la profesora SOLER ROCH, «*Incentivos a la inversión y justicia tributaria*», Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, pp. 34 ss.

³¹ K. TIPKE, «La Ordenanza Tributaria alemana de 1977», *Civitas R.E.D.F.*, n.º 14, 1977, p. 360.

³² Vid. en este sentido F. SAINZ DE BUJANDA, «Teoría jurídica de la exención tributaria», en *Hacienda y Derecho*, vol. III, I.E.P., Madrid, 1963, pp. 418 ss. y, asimismo, P. YEBRA, «Comentarios sobre un precepto olvidado: el art. 4.º de la Ley General Tributaria», op. cit., p. 182.

³³ C. PALAO TABOADA, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en

seguir la referida justicia se requieren, junto al de capacidad contributiva, la intervención de los fundamentales principios de igualdad y de progresividad³⁴, por lo cual, como bien dice el profesor Martín Delgado³⁵, si bien sólo pueden gravarse manifestaciones de capacidad económica ello no quiere decir que todas tengan que ser sometidas a tributación, de modo que de dos manifestaciones de riqueza es posible someter una a gravamen y otra no «cuando la excepción esté fundamentada en criterios de igualdad, según la justicia que configura al sistema tributario como «justo», en expresión del art. 31 de la Constitución³⁶.

4. *Extrafiscalidad y principio de certeza.*

Esta utilización del tributo con fines intervencionistas ha originado un enorme aumento de la producción legislativa en esta materia —fenómeno que se ha producido por lo demás en todas las ramas del

«*Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*», vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, *passim*, especialmente pp. 415 ss.

³⁴ Vid. en este sentido J.M.ª MARTÍN DELGADO, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española», *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, p. 66; G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 32, 1981, pp. 565 y 573; E. LEJEUNE, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», *op. cit.*, p. 121; y A. AGULLO, «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 36, 1982, p. 557.

³⁵ Vid. J.M.ª MARTÍN DELGADO, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española», *op. cit.*, pp. 69 y 70.

En este sentido se pronunciaba el profesor PALAO, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», *op. cit.*, cuando decía 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» (p. 422).

³⁶ Desde esta perspectiva si que cabe una amplia utilización del instrumento impositivo con fines no fiscales, siempre que el objetivo perseguido en él —y esto es fundamental— sea de carácter incentivador, ya que cuando lo que se intente alcanzar sea el penalizar una determinada conducta, aparte de que esto sólo es posible cuando el legislador no disponga legalmente de otros medios coercitivos, como dice el art. 473 de la L.R.L., en este caso, al no regir en absoluto el principio de capacidad contributiva, entiendo tiene razón el profesor ALBINANA, «Los Impuestos de ordenamiento económico», *op. cit.*, p. 24, cuando dice que esas medidas deben ser calificadas, más que de impuestos, de multas sin infracción previa.

ordenamiento jurídico con el paso del Estado liberal al Estado social de derecho (es la conocida «motorización legislativa» de que gráficamente hablara Carl Schmitt³⁷) y que ha sido apreciable no sólo cuantitativamente sino también desde el punto de vista de las funciones que la ley cumple, ya que si ésta «apareció revestida de la generalidad, racionalidad y permanencia más intensas posibles», como dice Cazorla Prieto³⁸, siendo concebida, como señala García-Pelayo³⁹, como «*constitutio*» y no como «*actio*», esto es, como simple creadora de un orden básico que sirviese de marco para el desarrollo de las acciones individuales, hoy, por el contrario, la ley se ha alejado de esta naturaleza y «a diferencia de lo que sucedía en el Estado legislativo clásico, la legislación como instrumento de intervención tiene manifiesto predominio sobre la legislación como orden para la acción»⁴⁰ — lo cual genera una mayor dificultad, tanto por la cantidad cuanto por contenido, en la comprensión de las obligaciones y deberes fiscales que cada ciudadano tiene que cumplir, por lo cual es ineludible que el legislador extreme en estas circunstancias la atención que en todo momento debe poner para intentar alcanzar por todos los medios posibles la consecución de unas normas tributarias que, sin perjuicio de que deban ser formuladas lo más jurídicamente correctas posibles, con todo lo que ello conlleva de tecnificación, sean sobre todo claras y sencillas, ya que es únicamente así como se puede llegar a ese sistema tributario ideal que responda, como muy bien dice el profesor Ferreiro «junto a los principios de suficiencia, flexibilidad, justicia, comodidad y servicio a la estabilidad y al desarrollo, al principio de certeza»⁴¹, principio este último que es básico «para lograr

37 Vid., E. GARCÍA DE ENTERRIA, «*Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*», Tecnos, Madrid, 1981, 2.ª ed., p. 4.

38 L. M.ª CAZORLA PRIETO, «*Poder tributario y Estado contemporáneo*», op. cit., p. 71, quien dice: la ley era lo esencial, lo medular, aquello, en definitiva, sobre lo que se articula de forma imprescindible la existencia de una sociedad», (p. 72).

39 M. GARCÍA-PELAYO, «*Las transformaciones del Estado contemporáneo*», op. cit., p. 110.

40 M. GARCÍA-PELAYO, op. ult. cit., p. 115. En el mismo sentido CAZORLA PRIETO, «*Poder tributario y Estado contemporáneo*», op. cit., p. 75: «En el marco del Estado contemporáneo la ley se aleja de su naturaleza sacra y permanente y se convierte en algo coyuntural y sujeto a las circunstancias específicas de cada momento».

41 J.J. FERREIRO LAPATZA, «Los Impuestos Especiales en el ordenamiento jurídico del Sistema Tributario Español», *Hacienda Pública Española*, n.º 71, 1981, p. 32.

un sistema tributario racional, que pueda ser racionalmente entendido y, en virtud de ese entendimiento, cumplido»⁴², para así evitar los recelos del contribuyente —que es, no lo olvidemos, a quien se dirigen las normas tributarias, como pone de relieve el profesor Berliri, quien en estos casos realiza expresamente una excepción a su teoría de que los «verdaderos destinatarios de la Constitución, de los códigos y de las leyes fundamentales del ordenamiento jurídico no son todos los ciudadanos sino los jueces, los abogados y, en general, aquéllos que tienen una notable familiaridad con el derecho» aspecto éste en el que este autor se aproxima a las tesis de Alf Ross⁴³— ante la Hacienda Pública, recelos que le pueden inducir, partiendo de los supuestos en que no comprende las leyes a no cumplir incluso aquéllas que sean claras⁴⁴.

5. Consideraciones metodológicas

La crisis del Estado liberal y su paulatina y progresiva sustitución por el Estado social de derecho, fenómeno que ya hemos puesto de manifiesto, ha dado también inicio, como muy bien pone de relieve el profesor Gondra⁴⁵ a «una nueva fase en las relaciones entre Economía y De-

⁴² J.J. FERREIRO LAPATZA, op. ult. cit., p. 43. Vid. también W. SCHIK, «La obligación de las autoridades fiscales de recaudar los impuestos», en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, op. cit., p. 186.

⁴³ A. BERLIRI, «Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie», *Giuris, delle Imposte*, 1976, p. 123. El tratar el problema de cuáles sean los auténticos destinatarios de las normas escapa lógicamente a la finalidad de este artículo. Puede consultarse sobre esta cuestión, y sobre la postura de ALF ROSS, la obra de E. PATTARO, «*Filosofía del Derecho. Derecho y Ciencia Jurídica*», Ed. Reus, 1980, traducción española de J. ITURMENDI MORALES, pp. 218 ss.

⁴⁴ Vid. A. BERLIRI, op. ult. cit., quien dice que «las consecuencias más graves que derivan del hecho de no conocer la ley fiscal son los recelos del contribuyente frente a la hacienda y la legitimación moral a no observarla, incluso cuando es clara» (p. 118). Vid, asimismo, J.J. FERREIRO LAPATZA, «Los impuestos Especiales en el ordenamiento jurídico del Sistema Tributario Español», op. cit., quien dice que: «la lucha por un derecho tributario claro, sencillo, coherente y estable es, así, la lucha contra los ciudadanos que incumplen sus obligaciones tributarias y es la lucha a favor de quienes desean cumplirlas y participar de este modo, día a día en la construcción del Estado» (p. 43).

⁴⁵ J. M. GONDRA, «Del Derecho de la Economía a la moderna Economía del Derecho (viejes y nuevas perspectivas de colaboración interdisciplinar entre las Ciencias Económicas y Jurídicas)», en «*Estudios de Economía (Libro homenaje con motivo del XXV aniversario*

recho y, consiguientemente, en las posibilidades de colaboración de las respectivas disciplinas que de uno y otro se ocupan», abandonándose de este modo la anterior perspectiva, basada en los postulados liberales, según la cual a las dos ciencias había que considerarlas como «dos sistemas incommunicados, adscritos a dos órdenes distintos: Sociedad y Estado»⁴⁶, y que había originado que el Derecho viviese encerrado en una «actitud autocontemplativa» y en un «reduccionismo» normativista, en el que han influido, según este autor, reparos dogmáticos, prejuicios ideológicos y también la mera y simple economía de esfuerzos⁴⁷.

Por el contrario, en la actualidad, la aparición y el creciente auge del Derecho Económico —que, como dice el profesor Angel Rojo, es el Derecho de la ordenación económica⁴⁸ y cuyo contenido «es la constitución jurídico-económica de un espacio político determinado y la coordinación (totalmente coactiva o parcialmente espontánea) de la actividad de los operadores económicos —públicos o privados— en ese espacio de soberanía»⁴⁹— va a obligar al jurista a tener necesariamente

rio de la creación de la Facultad de Ciencias Económicas y Comerciales de Bilbao), Bilbao, 1982, p. 53.

⁴⁶ J. M.ª GONDRA, op. ult. cit., p. 50.

⁴⁷ J. M.ª GONDRA, op. ult. cit., p. 49. Como bien expresa más adelante, este sistema lógico-formal del Derecho ha condicionado la labor del jurista «construyéndola a un «normologismo» en el que la operación lógica de «subsunción» desplazará a la «valoración», con el consiguiente vacío del sentido «vital» del Derecho. La única preocupación por la realidad será aislar el «hecho» y contrastar su identidad con la representación fáctica de la norma, ascendiendo cuanto sea preciso en la pirámide conceptual, para lograr su definitiva subsunción en la ley. En un pensamiento jurídico tan formalizado es lógico que no haya lugar para reflexiones «metajurídicas», provenientes de la Sociología o de las Ciencias Económicas» (p. 50).

⁴⁸ A. ROJO, «El Derecho económico como categoría sistemática», en *Estudios jurídicos en homenaje a Antonio Polo*, Edersa, 1981. Este autor pone de manifiesto que si el derecho económico se hace patente con el Estado intervencionista, ello no indica que vaya unido a él, puesto que es anterior al mismo, ya que es una constante histórica a partir de determinados niveles de complejidad de la estructura económico-social» (p. 985), razón por la que entiende, en contra de determinados autores españoles como F. DE CASTRO, J.L. DE LOS MOZOS y L. DIEZ PICAZO y A. GULLÓN, que el Derecho económico «no es el Derecho de la intervención del Estado en la economía», sino el «derecho de la ordenación económica» (pp. 985 ss. y 1.006).

⁴⁹ A. ROJO, op. ult. cit., pp. 1.000-1.001. El profesor JUSTINO DUQUE, «Problemas de la Constitución económica», en *Derecho y Paz*, Sociedad de Filosofía Jurídica y Social (Separata, s.f., pero 1964, p. 308), señala a este respecto que «en un sentido jurídico la constitución económica se identifica con la conexión de todas las normas que han de configurar la economía y regir su curso, es decir, con el conjunto de las normas constitucionales

que abandonar la dogmática tradicional para adoptar en su lugar «una perspectiva teleológica» y «un nuevo enfoque metodológico, una nueva forma «económica» de mirar el Derecho»⁵⁰, lo cual no significa en modo alguno, y esto conviene súbito ponerlo de relieve, que tenga por ello que renunciar al ámbito científico propio de la rama jurídica que cultive— lo cual, por otra parte, no viene en absoluto exigido por el Derecho Económico, el cual se limita a coordinar los distintos elementos de que se integra en base a un nuevo principio sistematizador, pero sin que ello suponga un ataque a la autonomía de las distintas ramas del ordenamiento jurídico y, por consiguiente, tampoco a la del Derecho Fiscal⁵¹, —pero si acudir decididamente a la Ciencia económica, la cual se manifiesta al jurista actual, como dice el profesor Gondra «como un instrumento auxiliar de primer orden»⁵² — y lo de instrumento auxiliar convie-

niamente dichas y de principios contenidos en las leyes mediante las cuales el Estado predetermina la esfera de libertad en que pueden moverse los participantes en la vida económica para la satisfacción de las necesidades de sus miembros».

⁵⁰ J. M.ª GONDRA, «Del Derecho de la economía a la moderna economía del Derecho (viajes y nuevas perspectivas de colaboración interdisciplinar entre las Ciencias económicas y jurídica), op. cit., pp. 54 y 55.

⁵¹ Vid., sobre estas cuestiones A. ROJO, «El Derecho económico como categoría sistemática», op. cit., p. 992, quien dice que el Derecho económico, «No es una nueva rama del Derecho para una nueva materia, ni tampoco una rama de un sistema jurídico nuevo. Se trata de una categoría sistematizadora de la materia jurídica que no se presenta ni en términos de jerarquía ni en términos de alternativa en relación con las categorías tradicionales», y más adelante (p. 1.013), pone de relieve como el hecho de que el Derecho económico tome algunos elementos del Derecho mercantil no afecta a la autonomía sustancial, legislativa o didáctica de esta última rama de ordenamiento jurídico, consideraciones todas ellas —añado por mi parte— plenamente trasladables a la órbita del Derecho fiscal.

⁵² Vid. J.M.ª GONDRA, «Del derecho de la economía a la moderna economía del Derecho», cit., p. 63, quien dice, siguiendo al profesor HERNÁNDEZ GIL, que «el jurista que pretenda estar «a la altura de los tiempos» no puede negarse al diálogo interdisciplinar, antes bien debe abrirse a la comunicación con el resto de las Ciencias sociales —entre ellas la de la Economía— sin recelos, pero también sin renunciar «al ámbito científico propio del Derecho» y sin confundir los campos y enfoques respectivos».

En este mismo sentido son esclarecedoras las palabras del profesor BEREIJO, «Introducción al estudio del Derecho Financiero», op. cit., p. 386, cuando manifiesta que no basta el simple esquematismo dogmático y la abstracción de la lógica formal, sino que es preciso dar paso «a una concepción práctica, actual, de la ciencia del Derecho», una concepción, en suma, que —«sin desconocer que el dato positivo, la norma, es el objeto inmediato de la tarea del jurista» de entrada a una visión «realista, problemática del Derecho, a un entendimiento del Derecho como una «ciencia del problemas», no como una «ciencia de dogmas», integrando en el propio razonamiento jurídico el fin de las normas y la valoración de los intereses sociales en juego», lo que conlleva que el jurista haya de prestar atención «a otros aspectos, que trascienden el mero dato positivo: políticos, económicos, sociológicos, históricos», lo que en modo alguno supone disolver el Derecho en la Economía, en la Sociología o en la Historia.

ne recalcarlo, puesto que la función de la economía no puede pasar de ese cometido so pena de caer en las exageraciones y en los excesos a que ha conducido el moderno «análisis económico del Derecho» movimiento de los círculos intelectuales afines a la «Escuela de Chicago» que intenta la suplantación de la figura del jurista, cuyo tipo de saber se reputa arcaico, por la del economista (o lawyer-economist) al que considera portador de un nuevo sistema analítico y axiológico⁵³ — razón por la que las normas jurídicas que regulen instituciones jurídicas que, como el tributo, han de ser consideradas no sólo desde un punto de vista lógico-formal sino como instrumento al servicio de los fines socioeconómicos perseguidos por la Constitución, como ya hemos tenido ocasión de poner de relieve, deben ser interpretadas desde luego con arreglo a su carácter de origen: civil, mercantil, administrativo, fiscal, penal, etc., y no con criterios económicos», como bien señala el profesor Angel Rojo, pero esto, como este mismo autor dice, no basta, habiéndose de añadir a esa interpretación «la que deriva de la integración de la norma en la categoría sistemática del Derecho Económico como medio para facilitar la comprensión de la función que cumple»⁵⁴.

⁵³ Vid. sobre ello C. PAZ-ARES, «La economía política como jurisprudencia racional (Aproximación a la teoría económica del Derecho)», *Anuario de Derecho Civil*, 1981, p. 691.

Este autor, después de precisar las aportaciones valiosas que pueda deparar esta nueva corriente de pensamiento (Vid. p.e. pp. 693 y 706), destaca, no obstante, y en ello concordamos plenamente con él, que el papel de la teoría económica «debe configurarse como subordinado, puesto que, debido a la estructura normativa del conocimiento jurídico (i.e.: la necesidad de que el «conocedor acate el mandato de la norma), debe quedar en todo caso garantizada la positividad (política si se quiere) del derecho vigente, de la «lex data» (p. 694).

Si se aceptase este nuevo planteamiento la ciencia económica —como dice el profesor GONDRA, «Del derecho de la economía...», op. cit., p. 58-59—, «pasaría de ser una ciencia «empírica, que se ocupa de «medios» (...) a convertirse en una ciencia «valorativa», que «prescribe actuaciones», mientras que la Ciencia del Derecho perdería «su tradicional sentido «instrumental» destinada a allanar todos los posibles obstáculos a la realización de la solución político-económica «correcta» que la ciencia económica imponga», lo cual me parece personalmente incorrecto y desacertado.

⁵⁴ A. ROJO, «El Derecho económico como categoría sistemática», op. cit., p. 992. Vid. también sobre esta cuestión V. SANTOS, «Derecho Económico y Derecho Mercantil», en *Anales de Derecho*, Univ. de Murcia, n.º 2, 1978, pp. 55 y 56.