

Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho de la Universidad de Málaga
Miembro de AEDAF

Resumen

La utilización del impuesto con fines extrafiscales presenta problemas respecto a los principios de justicia tributaria. No obstante, el Tribunal Constitucional ha legitimado su utilización cuando persigan fines constitucionales y siempre bajo una ponderación de bienes e intereses públicos. La extrafiscalidad distingue fundamentalmente entre impuestos extrafiscales puros que tratan de disuadir determinados comportamientos de las personas tendentes a degradar el entorno como por ejemplo, los impuestos medioambientales, de aquellos impuestos con fines extrafiscales que son aquellos que contienen en la norma tributaria determinados beneficios fiscales dirigidos a cumplir fines constitucionales. En el primer supuesto la eficiencia extrafiscal es máxima cuando la recaudación tributaria es nula.

En el segundo supuesto, se justifica la introducción de incentivos fiscales en la norma tributaria cuando éstos no se regulen de forma arbitraria y sean proporcionales al objetivo extrafiscal perseguido. Estos beneficios fiscales, por otra parte, condicionan el comportamiento del sector privado coadyuvando a la consecución de intereses públicos.

Abstrac

The tax use for extra-tax purposes presents problems in respect to the principles of tributary justice. However, the Constitutional Court has legitimized its use when pursuing constitutional objectives and always consider weighing assets and public interests. The extra-tributary taxes distinguish fundamentally between certain extra-tributary taxes that intend to dissuade from determined behaviour of people's tendencies to damage the environment, for example, environmental taxes; those taxes with extra-tributary objectives which normally contain determined tax benefits to accomplish constitutional goals.

In the first case, the extra-tributary efficiency is maximum when the tax collection is zero.

In second case, the introduction of tax incentives are justified under the tax law when they are not regulated in an arbitrary form and are proportionally pursued for the extra-tributary objective.

Palabras clave

Extra-fiscalidad; principios de justicia tributaria; medio ambiente; beneficios fiscales

Keywords

Extra-tributary; principles of tributary justice; environment; tax benefits.

Sumario

1. Introducción
2. Concepción extrafiscal de los tributos
3. Cuestiones constitucionales de la extrafiscalidad
 - 3.1. principio de capacidad económica en la imposición extrafiscal
 - 3.2. Principio de igualdad tributaria y la extrafiscalidad
4. Articulación jurídico tributaria de la extrafiscalidad
5. Limitaciones territoriales a la extrafiscalidad
6. Actividad financiera y extrafiscalidad
7. Impuesto extrafiscal *versus* sanción
8. Tributos cuyos ingresos públicos están afectos legalmente a un fin u objetivo extrafiscal
9. Tributos de naturaleza dual
10. Conclusiones

1. Introducción

El fundamento de la imposición en España se encuentra en el artículo 31.1 de la Constitución, en el que se dispone que "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrán carácter confiscatorio".

Del precepto transcrito se desprende que el sistema tributario en conjunto va a proporcionar a las distintas administraciones públicas unos ingresos públicos para el cumplimiento y satisfacción de los intereses generales.

Dando por hecho que el sistema tributario debe ser justo y por lo tanto cumplir con una serie de principios jurídicos materiales como el de igualdad y progresividad y los jurídicos formales como de legalidad, la función esencial de nuestro sistema tributario es la recaudación de cantidades monetarias y servir de instrumento para financiar el gasto público.

No obstante, aunque la constitución no recoge otro posible cometido de nuestro sistema tributario si lo hace nuestra Ley básica en la ordenación de nuestro derecho tributario. En concreto el artículo 2 *in fine* de la Ley General Tributaria dispone que "Los tributos además de ser medios para obtener recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos podrán servir como instrumento de política económica general y a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución"¹.

De este precepto se extrae la conclusión de que los tributos, a parte de su función de recaudar ingresos públicos para de forma mediata cumplir con fines públicos, pueden tener un carácter extrafiscal porque en determinados casos pueden coadyuvar a la consecución de objetivos de política económica de forma directa².

Del precepto descrito, la Ley General Tributaria admite que existan tributos que contengan preceptos que persigan fines extrafiscales pero no la existencia de un tributo de naturaleza extrafiscal en su integridad.

No obstante, será la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la que legitime la promulgación de leyes que regulen tributos de naturaleza extrafiscal³.

Estos tributos extrafiscales deben cumplir al igual que los de naturaleza fiscal con unos principios jurídicos materiales y formales establecidos en la Constitución Española.

El hecho de que los tributos extrafiscales no persigan como fin prioritario la recaudación de ingresos públicos sino fines constitucionales de carácter social o económico, no significa que no deban ser tributos amparados por

1 Hay que precisar que aunque los tributos pueden ser instrumentos idóneos para conseguir los fines extrafiscales, no son los únicos sino que existen otros mecanismos como la intervención directa del sector público, sancionando comportamientos ilícitos en aras a proteger determinados objetivos constitucionales, o bien dando subvenciones a las empresas que cumplan con estos objetivos.

2 No obstante, a tenor del precepto de la LGT, la finalidad extrafiscal se presenta en ocasiones en los impuestos, siendo a veces conveniente pero no necesaria.

3 Vid STC 168/2004, de 6 de octubre y la STC 27/1981, de 20 de julio, en la que se expresa que "El tributo tiene otros fines como instrumento de política económica general, que adquieren un rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución Española en cuanto obliga a los poderes públicos a promover condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución más equitativa de la renta".

el principio de justicia recogido en el artículo 31.1 de la Constitución. Sin embargo, en este supuesto el principio de justicia va referido de manera directa al cumplimiento de los fines constitucionales del capítulo 3 del Título I.

Sin embargo el concepto de extrafiscalidad es muy genérico y podría clasificarse con carácter subjetivo en función de la forma en que se articula dicha finalidad en la norma tributaria y de los efectos que despliega en los destinatarios de la misma.

Dada esta premisa habría que distinguir entre:

- a. Tributos extrafiscales, que son aquellos que en su conjunto persiguen sólo fines extrafiscales.
- b. Tributos cuyos ingresos públicos están afectos a un fin u objetivo extrafiscal.
- c. Tributos cuyo fin es el recaudatorio pero que contenga preceptos que persigan fines extrafiscales.
- d. Tributos de naturaleza mixta en su aspecto finalista, es decir, la naturaleza del tributo puede ser fiscal o extrafiscal dependiendo en este caso de la actitud del obligado tributario respecto al objetivo extrafiscal perseguido por el legislador.

En el aspecto teleológico esta clasificación se reconduce, en la mayoría de los supuestos, a que cuando el legislador persigue fines extrafiscales a través de la normativa tributaria tendrá que articularlos con un doble objetivo: en primer lugar a través de normas que incentiven las actuaciones de los obligados tributarios dirigidas al cumplimiento de fines constitucionales (ajenos a la función medial del derecho financiero), que serían tributos con finalidad extrafiscal y en segundo lugar dictar normas tributarias que persigan, *per se*, una finalidad disuasoria, reparadora o de protección de determinadas actuaciones por los sujetos pasivos tendentes a lesionar bienes contenidos en algunos de los fines de la Constitución Española. No obstante, también hay tributos donde no se despliega ni la función de incentivar las conductas de los sujetos pasivos, ni la de disuadir determinados comportamientos que podrían lesionar constitucionalmente determinados fines. Desde un punto de vista formal se podría ver directamente la función extrafiscal del tributo examinando la Exposición de Motivos de la norma tributaria; sin embargo, este criterio no debe ser definitivo, puesto que requiere que la estructura de la figura tributaria (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, exenciones y tipo de gravamen), deben responder a la estructura lógica que atienda al propósito extrafiscal de que se trate. Así, por ejemplo, en la Exposición de Motivos de los impuestos especiales sobre el tabaco o el alcohol, la norma justifica la introducción de estos impuestos para disminuir determinados hábitos de las personas que pueden ser perjudiciales para su salud y, por ende, disminuir el gasto público sanitario. Sin embargo, se puede argumentar que la finalidad extrafiscal aludida en la norma tributaria enmascara la realidad tributaria perseguida por el legislador que no es otra que recaudar ingresos públicos. Lo mismo se puede argumentar del "impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión" regulado por la Ley de Castilla y León 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras. En este impuesto aunque la Exposición de Motivos de la citada Ley establezca que este tributo "se configura como un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un daño importante al medio ambiente en el territorio de nuestra Comunidad Autónoma" lo cierto es que si se examinan los elementos esenciales de este impuesto, no se constata en el mismo la autenticidad del objetivo extrafiscal. Así, el hecho imponible de este impuesto consiste en "la generación

de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos...". Sin embargo la base imponible se define en el artículo 23 como "las unidades de autogeneradores existentes en cada parque eólico y situada en Castilla y León". Además según la potencia autogenerada se aplica una tarifa progresiva. En mi opinión se produce una discordancia entre los aspectos extrafiscales contenidos en el hecho imponible y los demás elementos esenciales de este impuesto que denotan aspectos fiscales redistributivos⁴.

La Ley General Tributaria admite que existan tributos que contengan preceptos que persigan fines extrafiscales pero no la existencia de un tributo de naturaleza extrafiscal en su integridad

Antes de enfocar el estudio de la extrafiscalidad bajo esta clasificación es necesario realizar un estudio del concepto de extrafiscalidad y los problemas constitucionales que pueden presentar estos tributos.

2. Concepción extrafiscal de los tributos

La utilización extrafiscal de los tributos se ha convertido hoy en un enfoque común de todos los sistemas tributarios. Prácticamente no hay ningún Estado que renuncie a su implantación en la conformación de sus ingresos públicos. Es más, encontramos a veces tributos en los cuales la finalidad recaudatoria es irrisoria, lo cual asegura la eficiencia de estos tributos en cuanto a su finalidad extrafiscal. El surgir de la extrafiscalidad se debe a exigencias políticas, sociales, económicas, medioambientales etc.; cuyos objetivos irán dirigidos al fomento del ahorro privado, del empleo, a la protección del medio ambiente o a incentivar la natalidad entre otros muchos objetivos⁵.

Con la promulgación de la Constitución Española de 1978, la actividad financiera y con ella nuestro sistema tributario desempeñan un papel distinto al de épocas precedentes, pues todas las estimaciones de los ingresos públicos van dirigidas a la consecución de objetivos y fines consagrados en nuestra constitución, y dentro de los ingresos públicos, los tributarios adquieren un papel preponderante.

De una lectura del texto constitucional se advierte la voluntad del constituyente español de que la actividad financiera de los entes públicos se encauce a la realización de fines y objetivos económicos y sociales que el propio texto Constitucional reconoce y ampara⁶.

A modo de síntesis me parece acertada la opinión de CALLE SAIZ, para quién "la actividad financiera del Estado se caracteriza por dos ideas básicas:

4 Cfr ANIBARRO PÉREZ, S. "Límites constitucionales a la creación de impuestos autonómicos: el caso del impuesto Castellano-Leonés sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos. *Nueva Fiscalidad*, 2013, pgs 13-15.

5 La finalidad extrafiscal viene fundamentada en parte por el hecho de que la actividad financiera es de naturaleza política, de manera que la actividad financiera es un medio para el cumplimiento de los fines generales del Estado, en concurso y coordinación con toda la actividad del Estado, el cual, para la consecución de sus fines desarrolla una acción eminente y necesariamente política.

6 Cfr Lozano Serrano, C. " *Intervencionismo y Derecho financiero* " *Cívitas*, R.E.D.F, nº 55, 1987, pág 330.

1. Que la imposición se contempla en la Constitución como un instrumento al servicio de objetivos principales de la política económica (satisfacción de necesidades colectivas, progreso social y económico, más equitativa distribución a nivel regional, personal y sectorial y estabilidad económica de precios y empleo)⁷.
2. La imposición ha de desempeñar, en consecuencia, también un papel relevante tanto en la modernización como en el desarrollo de los diferentes sectores económicos⁸.

De esta manera, la Hacienda Pública adquiere un aspecto funcional dirigido al cumplimiento de fines públicos que no necesariamente deben ser los clásicos de la Hacienda Pública dirigidos exclusivamente a la recaudación⁹.

El legislador a la hora de plantearse el establecimiento de un tributo con fines extrafiscales debe sopesar los efectos que va a desplegar en términos de bienestar social más que en términos puramente recaudatorios, y, siempre bajo la premisa de dar respuesta positiva a los principios rectores de la política económica y social que fundamentan parte de nuestra Carta Magna.

Aunque la Constitución no exprese de forma directa la función extrafiscal de los tributos, sí lo hace nuestra Ley General Tributaria (Ley 58/2003 en adelante LGT) en su artículo 2.1 donde dispone 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".

Del precepto se dilucida que la norma básica en la ordenación de los tributos persigue, además del fin primordial que es la obtención de recursos monetarios, la consecución directa de fines constitucionales contenidos fundamentalmente en los principios rectores de la política económica y social¹⁰. Sin embargo, la LGT, no regula la posibilidad de que el legislador dicte normas tributarias extrafiscales en su integridad, lo que excluiría, por tanto, que existiese un tributo extrafiscal que protegiese algún fin de la Constitución Española. Sin embargo, la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional cuyos efectos son "*erga omnes*" sí admitirá la creación de tributos con fines exclusivamente extrafiscales.

En este sentido, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 194/2000 (en adelante STC) afirma que "El legislador puede establecer tributos con finalidad no predominante recaudatoria o redistributiva esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales". Asimismo la STC 179/2006 afirma que "El tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras, sino que también puede responder

7 Como recoge la Sentencia del Tribunal Constitucional de 37/1987, el tributo es un instrumento de política económica general, función ésta que adquiere rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución, en cuanto obliga a los poderes públicos a promover el progreso social y económico.

8 Cfr Calle Saiz, R "*Política económica: objetivo e instrumentos*", Presupuestos y Gasto Público, nº 3, 1979, pág. 58.

9 Cfr Martínez Lago, MA "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *Gaceta Fiscal*, nº 18, 1990, pág. 143.

10 Esta consideración no hace sino acentuar la función medial que realiza el Derecho Financiero tendente a la consecución de fines públicos, ya sea mediante la aplicación de lo recaudado a satisfacer necesidades públicas o mediante la creación de tributos que persigan fines públicos mediante la extrafiscalidad.

a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, esto es, el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales”.

Llegados a este punto es necesario hacer la diferenciación entre tributo con un fin extrafiscal y tributos que contengan normas que persigan fines extrafiscales. Los primeros son aquellos en los que el legislador a la hora de establecerlos no piensa en la justa distribución de la carga tributaria sino en otros objetivos cuya legitimidad debe responder fundamentalmente a los principios rectores de política económica y social de la Constitución Española, mientras que los tributos que tengan preceptos que persiguen fines extrafiscales, el legislador al establecerlos sí tiene en cuenta el reparto equitativo de la carga tributaria y el respeto, por tanto, a los principios constitucionales aplicados al Derecho Tributario, aunque de manera secundaria o subsidiaria pretenda el incentivo o fomento de una determinada actividad, sector, etc., que en su desarrollo cumpla con determinados fines constitucionales. En estos impuestos con fines extrafiscales los beneficios tributarios deben ser introducidos sopesando el fin extrafiscal perseguido y, en cualquier caso, deben ser respetuosos con el principio de proporcionalidad y nunca ampararse en decisiones arbitrarias del legislador.

3. Cuestiones constitucionales de la extrafiscalidad

En este apartado se trata como cuestión básica el estudio de si la introducción en el ordenamiento tributario de normas que persigan fines extrafiscales podría contravenir los principios de justicia tributaria contenidos en la Constitución Española. Esta primera cuestión nos lleva a plantearnos si la introducción por parte del legislador de tributos extrafiscales, o bien de tributos con determinados preceptos que persigan fines extrafiscales, podrían lesionar algunos de los principios recogidos en el artículo 31.1 de la CE, como son el principio de capacidad económica, progresividad, igualdad y el de generalidad tributaria, pues en tal caso la norma que persiga tal fin extrafiscal sería declarada inconstitucional. En dichos términos se pronunció el Tribunal Constitucional afirmando que “Conviene no olvidar nunca 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 en el poder judicial, están sujetos a ella. Por ello es indudable que sus preceptos son alegables antes los Tribunales, quiénes, como todos los poderes públicos, están vinculados al cumplimiento y respeto de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del Título I de la Constitución¹¹”.

No obstante, no toda norma con fines extrafiscales que pueda contravenir alguno de los principios constitucionales antes mencionados tiene que ser declarada inconstitucional sin más, pues habría que estudiar los principios y fines perseguidos por la norma extrafiscal, que aunque distintos de los principios de justicia tributaria, podrían ser igualmente lícitos desde un punto de vista constitucional y que, por tanto, legitimarían su introducción dentro de nuestro ordenamiento tributario.

Por su importancia abordaremos el estudio de la posible lesión al principio de capacidad económica por las normas de carácter extrafiscal y su posible justificación constitucional.

11 Vid STC 16/1982, de 28 de abril.

3.1. El principio de capacidad económica en la imposición extrafiscal

Hay que partir de la base de que las finalidades fiscales y extrafiscales van por vías contrapuestas, de forma que, cuando el ente público más recaude por un impuesto, éste se aleja del fin extrafiscal diseñado, y, por el contrario, cuando menos se recaude por una figura impositiva concreta más efectivo será el fin extrafiscal perseguido por la misma.

Tomando en consideración el principio de capacidad económica, éste se constituye en el fundamento básico para la financiación de los gastos públicos por la vía de los impuestos, ya que, a mayor riqueza, mayor recaudación a través de los tributos. Por tanto, debe existir una relación directa y proporcional entre la capacidad económica de los sujetos y lo que se recauda por los diferentes impuestos. Este hecho garantiza la función medial del derecho tributario al servicio de los intereses públicos.

Cuando aparece la extrafiscalidad, se desprende una cierta oposición a la fiscalidad en relación exclusivamente al principio de capacidad económica ignorando total o parcialmente este principio. Bajo este prisma, se podría pensar que algunos impuestos extrafiscales podrían ser declarados inconstitucionales precisamente por apartarse del concepto de capacidad económica para configurar la estructura normativa del impuesto extrafiscal.

Sin embargo, cuando un tributo se utiliza con una finalidad extrafiscal presenta unos rasgos diferenciadores en razón a los fines perseguidos y en orden a alcanzar la finalidad extrafiscal puede distanciarse del concepto de capacidad económica.

En la actualidad, se admite la excepción al principio de capacidad económica siempre que su utilización se dirija a la consecución de fines constitucionales, y, hasta el momento, ni la doctrina ni la jurisprudencia española han señalado límites a partir de los cuales la extrafiscalidad no puede ir. En cualquier caso, sería necesario realizar una ponderación de los bienes e intereses públicos auspiciados, es decir, elegir entre la restricción del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica y las consecuencias favorables para los bienes jurídicos protegidos por la Constitución Española que se deriven de las medidas extrafiscales. Quizás lo erróneo sea utilizar la figura del tributo como instrumento para conseguir fines extrafiscales, ya que aquel se encuentra sometido a unos principios de justicia tributaria que no se cumplen ortodoxamente en la imposición extrafiscal. Por este motivo, habría que plantearse la extrafiscalidad bajo la cobertura jurídica de las prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público de carácter retributivo.

En cualquier caso, el principio de capacidad económica queda ligado o vinculado al deber de solidaridad, por lo que la utilización del impuesto con fines económicos, sociales y redistributivos enlaza también con el principio de capacidad económica.

No obstante, aunque la imposición extrafiscal no busque la recaudación fiscal y no atienda principalmente al principio de capacidad económica, no se puede rechazar de forma unánime que en los hechos imponibles de estos impuestos no aparezca un sustrato de capacidad económica objeto de imposición, y esta cuestión es así, porque en los hechos imponibles de la imposición extrafiscal a veces son objeto de imposición bienes patrimoniales, en otras ocasiones, sin embargo, el objeto de gravamen es la falta de utilización o explotación de un bien patrimonial.

A título ilustrativo, el Impuesto sobre Vertidos Sólidos determina el hecho imponible en el grado de contaminación producida. Este presupuesto de hecho denota que la recaudación será mayor conforme más contamine el sujeto pasivo y que es un indicio de que el obligado tributario tiene mayor capacidad económica conforme más contamine, pues este hecho supone que el sujeto tendrá una mayor producción.

Sin embargo, hay impuestos de carácter extrafiscal donde no siempre se cumple esta premisa de correspondencia del hecho imponible con la capacidad económica real o potencial del sujeto pasivo.

La utilización extrafiscal de los tributos se ha convertido hoy en un enfoque común de todos los sistemas tributarios. Prácticamente no hay ningún Estado que renuncie a su implantación en la conformación de sus ingresos públicos. Es más, encontramos a veces tributos en los cuales la finalidad recaudatoria es irrisoria, lo cual asegura la eficiencia de estos tributos en cuanto a su finalidad extrafiscal

Así, por ejemplo, sucede en el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas regulado en la Ley 3 de julio de 1984 de Reforma agraria, de la comunidad autónoma de Andalucía. Este impuesto de carácter autonómico establecía como hecho imponible la no infrutilización de la tierra agrícola, pretendiendo así reaccionar frente a los propietarios de tierras donde no se produce un rendimiento óptimo de las mismas¹².

De esta forma cuanto más rendimientos se genere menor será la recaudación fiscal y mayor será la riqueza generada con lo que la capacidad económica aumenta al cumplirse el fin extrafiscal. Se observa por lo tanto, una relación inversa entre la recaudación tributaria y el principio de capacidad económica¹³. Sin embargo, en otros supuestos el impuesto extrafiscal ignora la capacidad económica de los obligados tributarios como, por ejemplo, en el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de la comunidad autónoma de Andalucía regulado por la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. En esta figura se pretende contribuir al medio ambiente disminuyendo la utilización de las bolsas de plásticos de un solo uso. El impuesto trata de disuadir a los consumidores de este tipo de artículo¹⁴. Sin embargo, no existe ningún tipo de correlación entre los elementos esenciales de esta figura impositiva y la capacidad económica del sujeto pasivo a título de contribuyente ni del obligado tributario que soporta la repercusión.

3.2. Principio de igualdad tributaria y la extrafiscalidad

La utilización de los tributos con fines extrafiscales acentúa la importancia del principio de igualdad como principio de justicia tributaria.

12 La justificación de pretender gravar con este impuesto a los propietarios de terrenos que no rindan suficientemente, es que con esa actitud no se crean puestos de trabajo e igualmente tampoco se eleva la riqueza de la región.

13 Cfr HINOJOSA TORRALVO, JJ "Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre las Tierras infrutilizadas, *Impuestos*, 1989, pág 145.

14 El impuesto pretende disuadir a los consumidores de utilizar bolsas de plásticos de un solo uso porque ensucian y degradan el medio ambiente estableciéndose, un gravamen de 10 céntimos por bolsa de plástico para el año 2014.

El principio de igualdad se puede aplicar a cualquier tributo, siempre que no existan normas que tengan carácter arbitrario¹⁵.

En primer lugar habría que matizar que el principio constitucional de igualdad objeto de estudio se separa del contenido en el artículo 14 de la Constitución Española; así lo expresa la STC 27/1981 en la que se establece que "La igualdad en el ámbito tributario va ligada a los principios de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que no puede ser reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución Española". Asimismo el Alto Tribunal profundizó aún más en el principio de igualdad en la STC 209/1988 en la que aclara que "La igualdad en materia tributaria íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y progresividad no puede ser reconducido al artículo 14 sino que en determinados supuestos una cierta desigualdad cualitativa era indispensable para cumplir con su objetivo".

De esta jurisprudencia del Tribunal Constitucional se infiere que el principio de igualdad prohíbe las desigualdades cualitativas en las que existan discriminaciones y privilegios arbitrarios¹⁶.

En los tributos fiscales donde el principio de capacidad económica es básico para cuantificar el tributo, cualquier desigualdad entre sujetos que tengan idéntica capacidad económica estaría vulnerando el principio de igualdad tributaria¹⁷.

En la extrafiscalidad se podría lesionar el principio de igualdad tributaria siempre que al perseguir cualquier fin se introduzcan normas arbitrarias.

No obstante, también se puede lesionar el principio de igualdad tributaria en la extrafiscalidad aun cuando la norma no padezca de arbitrariedad. Esta cuestión sucede cuando la norma extrafiscal introduzca determinados beneficios fiscales discriminatorios y sin justificación constitucional¹⁸. En la extrafiscalidad, al no depender significativamente del principio de capacidad económica, es el principio de igualdad tributaria el que se erige como principio rector de la justicia tributaria.

En este sentido, si el tributo extrafiscal introduce desigualdades habrá que analizar si, las desigualdades introducidas por el tributo extrafiscal están justificadas por el fin constitucional perseguido.

El Tribunal Constitucional en la STC 186/1993, de 7 de junio ha reconocido que la igualdad en el sistema tributario puede ser conseguida mediante la utilización del tributo con fines extrafiscales, es decir, que las posibles desigualdades que puedan producirse sirvan a los fines económicos o sociales.

En este contexto, al no existir en los tributos extrafiscales un criterio de reparto de la carga tributaria en relación a la capacidad económica sino que se toma como presupuesto de hecho un índice que se halla contenido en

15 Cfr PALAO TABOADA, C: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva" Estudios jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro, Tecnos, Madrid, 1976, pág 418.

16 Vid STC 27 1881

17 Cuando se produce una desigualdad tributaria no se está legitimado para interponer un recurso de amparo pues no hay una lesión al principio de igualdad en relación a la subjetividad de la persona

18 Vid SSTC 29/1986, de 20 de febrero y 134/1996 de 22 de febrero; en esta última, el tribunal se pronunció sobre discriminaciones por no existir justificación alguna en el tratamiento de la exención

el hecho imponible de la norma, el principio de igualdad quedaría legitimado si se cumple con el fin constitucional perseguido atendiendo al principio de proporcionalidad.

Si el legislador recurre a la introducción de beneficios fiscales en la norma tributaria para promover e incentivar actuaciones tendentes a realizar fines constitucionales distintos del regulado en el artículo 31.1 de la CE podría atentar al principio de igualdad, ya que habría situaciones de desigualdad tributaria entre sujetos en relación al débito tributario.

En estos impuestos con fines extrafiscales los beneficios tributarios deben ser introducidos sopesando el fin extrafiscal perseguido y, en cualquier caso, deben ser respetuosos con el principio de proporcionalidad y nunca ampararse en decisiones arbitrarias del legislador.

Esta desviación del principio de igualdad, sin embargo, podría estar justificada por la finalidad prevista en un precepto constitucional y además si dicha desigualdad es necesaria, adecuada y proporcional a la finalidad que se pretende conseguir.

4. Articulación jurídico tributaria de la extrafiscalidad

Partiendo del estudio del tributo extrafiscal, (dejando parcialmente de lado el estudio los tributos fiscales que contengan algún beneficio fiscal con fines extrafiscales), es decir, de aquella norma cuyo único fin es la consecución de objetivos de política económica y social contenidos en la *"Lex Superior"*, la cuestión a abordar es qué tipo de tributo es el más idóneo para regular la extrafiscalidad.

En mi opinión, la figura tributaria más idónea para aplicar la extrafiscalidad es la del impuesto, sobre todo, porque su naturaleza de prestación pública coactiva sin ningún tipo de contraprestación encaja en esta categoría tributaria con la que se pretende defender y justificar la imposición dirigida a fines extrafiscales frente a las otras categorías tributarias como las tasas y las contribuciones especiales.

Si el fin perseguido es la protección del medio ambiente, el impuesto puede tener un efecto positivo sobre tal objetivo bajo dos aspectos: el primero vendría dado por la función disuasoria que un impuesto puede ejercer sobre la conducta de los potenciales contaminantes¹⁹.

De esta manera, el derecho tributario a través del impuesto ejerce una cierta prevención sobre el bien jurídico que desea proteger. No obstante, el impuesto tiene que tener cierta coherencia en la estructura de la base imponible y de la cuota tributaria, para que, además de la función disuasoria, tenga un efecto reparador del daño causado por la actividad contaminante en el supuesto de un bien básico como es el medio ambiente, por eso rige la famosa frase de "quien contamine tiene que pagar" el daño causado.

¹⁹ Hay que aclarar que estas conductas que se quieren prevenir no son consideradas antijurídicas, pues si así fuese, el ordenamiento jurídico reaccionaría a través del derecho administrativo sancionador o el derecho penal si el hecho realizado se tipifique como delictivo.

La cuestión a abordar en la utilización de los impuestos como medio para conseguir fines extrafiscales es sí, además de tener esa finalidad disuasoria y por tanto de prevención de posibles conductas lesivas a un determinado bien jurídico, existe la reparación del daño causado con lo recaudado por la figura impositiva. Si es así, estamos ante un impuesto extrafiscal con afectación del ingreso público a un determinado gasto social prioritario o esencial en la vida de las personas.

Esta sería la situación perfecta en la utilización de la fiscalidad para este fin extrafiscal como es la protección del medio ambiente.

Sin embargo, no siempre existe un equilibrio presupuestario en la utilización de estos impuestos con fines extrafiscales con afectación, y esto genera problemas desde el momento en que existan desviaciones entre lo percibido por el ente público en su imposición y lo que tenga que aplicar para reparar el bien jurídico a su estado inicial. Estas desviaciones presupuestarias crean problemas de eficiencia jurídica financiera porque pueden plantearse situaciones en la que los ingresos públicos recaudados superan los gastos necesarios para hacer frente a la contaminación producida por una empresa²⁰. Esta situación se traduce en que no se podrían atender otras finalidades públicas con el posible excedente por este impuesto sometido a la afectación al gasto medioambiental²¹.

A veces, las Comunidades Autónomas crean tributos propios afectos a ciertos gastos básicos como medio de aceptación social en su imposición. Sin embargo, desde su lógica interna parece justificarse la extrafiscalidad cuando lo recaudado por el impuesto financie un gasto social prioritario, aunque no debe obviarse que en estos tributos debe configurarse la base imponible en concordancia financiera con la cuota tributaria, de manera que exista una aproximación al equilibrio presupuestario entre los ingresos fiscales recaudados y los gastos sociales financiados²². Por otra parte, es importante que exista también una concordancia en los elementos que determinan la cuantificación del impuesto en colación al fin extrafiscal perseguido, porque si no el impuesto podría ser calificado como recaudatorio a pesar, de que ocasiones, la propia Exposición de Motivos de la figura tributaria recoja propósitos extrafiscales que en determinados casos pueden incluso proyectarse al hecho imponible.

Dentro de los tributos, después del impuesto, por importancia en la recaudación, estaría la tasa tributaria. El artículo 2.2 de la LGT dispone que las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario o no se presten o se realicen por el sector privado.

20 Debido a que la valoración y medición de la degradación medioambiental es compleja y determinar la base imponible a través de medidores tiene un coste muy alto, se da la opción en determinados impuestos relacionados con la emisión de gases contaminantes a la atmósfera a la utilización de la estimación objetiva de la base imponible con los problemas que este régimen de estimación conlleva. Cfr MULEIRO PARADA, LM "La determinación objetiva en los impuestos medioambientales". *Centro de Estudios Financieros*. 2012, pág 46.

21 Cfr MATEO RODRIGUEZ, L "Análisis y críticas de un impuesto de naturaleza moral" *REDF*; Cívitas, nº 39; 1983, 1983, pág 356; este autor alude a que la afectación no es una característica ni necesaria ni suficiente para considerar un tributo como para-fiscal.

22 En ocasiones el Estado ejerce a través de la extrafiscalidad un medio de financiación de determinados servicios públicos como por ejemplo, cuando en el año 1992, cedió parte de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las Comunidades Autónomas para financiar el gasto sanitario en sus respectivos territorios.

A tenor de la definición legal del concepto de tasa tributaria, en mi opinión no debería utilizarse como mecanismo jurídico para alcanzar fines extrafiscales asociados a la protección del medio ambiente, lo que no es óbice para que pueda utilizarse para otro fin extrafiscal.

A título ilustrativo, si un ente público establece la denominada ecotasa, de forma que ésta gravase a la persona que bajo la utilización del dominio público contaminase el medio ambiente a través del vertido de materiales tóxicos al agua o a la atmósfera, se estaría utilizando perniciosamente este bien jurídico.

Ante este supuesto, podría ocurrir que el fin extrafiscal perseguido se diluyera completamente si los ingresos públicos recaudados son altos respecto a las previsiones estimativas para esta categoría tributaria. En este sentido, la función disuasoria no sería efectiva, pero además, atendiendo a la naturaleza de este tributo y, sobre todo, a su aspecto teleológico, la tasa tributaria está inspirada en el principio del beneficio que el ente público mediante una actuación administrativa otorga a la persona que satisface este tributo.

Es difícil de encajar, no sólo desde una visión jurídica sino también ética, que el beneficio que puede obtener la persona (generalmente las sociedades) por pagar una tasa tributaria sea el de contaminar hasta ciertos niveles el medio ambiente, usando insolidariamente los bienes de dominio público porque, con toda seguridad, es más rentable verter los residuos al medio ambiente que realizar inversiones que reduzcan la contaminación.

Quizás lo más eficiente es que la tasa tributaria contenga algún precepto que promocióne un fin extrafiscal, o bien que ésta se utilice sólo para la vertiente restauradora del bien jurídico lesionado, ya que este tributo es más eficaz para el reparto de la carga tributaria entre los sujetos que realicen el presupuesto de hecho fijado en la norma²³.

En cuanto, a la contribución especial, al ser un tributo que está ligado a inversiones que aumenten el valor de las obras o amplíen o mejoren los servicios es difícil que se configure como un tributo extrafiscal, precisamente por la rigidez de su estructura²⁴.

5. Limitaciones territoriales a la extrafiscalidad

Las Comunidades Autónomas con carácter general tienen unos límites a su potestad tributaria recogidos en el artículo 9 de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA). El mencionado precepto establece que las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos siempre que no graven elementos patrimoniales, rendimientos o gastos en otros territorios, ni podrán crear impuestos que constituyan un obstáculo para la libre circulación de las personas, mercancías o servicios.

Estos límites generales no interfieren en la creación de tributos propios por parte de los entes autonómicos, sino sólo limitan el espacio territorial donde cualquier Comunidad Autónoma puede desarrollar su potestad tributaria.

23 Cfr GARCÍA LUQUE, E: "La actividad financiera del estado social globalizado. (La prevención de gastos públicos y el tributo de tercera generación). *REDF*, nº 131, 2006, pág 502.

24 Al igual que la tasa tributaria, la contribución especial podría contener algún precepto que contenga un incentivo fiscal dirigido hacia fines extrafiscales.

En la extrafiscalidad, al no depender significativamente del principio de capacidad económica, es el principio de igualdad tributaria el que se erige como principio rector de la justicia tributaria

No obstante, sí existen otros límites específicos a la posibilidad de que las comunidades autónomas creen sus propios tributos que vienen recogidos en los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA.

El primero de los preceptos, dispone que “Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando

el Estado, en el ejercicio de su capacidad de su potestad tributaria originaria establezca tributos cuyos hechos impositivos gravados por las comunidades autónomas, que supongan para éstas una disminución de ingresos instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

Este precepto condiciona la posibilidad de que las Comunidades Autónomas creen tributos propios porque el Estado prácticamente tiene gravada todas las fuentes principales de riqueza²⁵. Quizás, por este motivo al Estado no le interesa crear tributos con fines extrafiscales, porque sus necesidades recaudatorias son cubiertas con su amplio sistema fiscal.

Las Comunidades Autónomas, sin embargo, analizan la materia imponible con el propósito de establecer impuestos de carácter extrafiscal aunque en algunos casos son verdaderos impuestos fiscales con una justificación extrafiscal²⁶. Es ilustrativa la STC 122/2012, de 5 de junio, en la que el Tribunal viene a decir que no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos impositivos de dos impuestos tan solo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, sino que hay que analizar la regulación del hecho imponible y abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentren conectados con el hecho imponible como el sujeto pasivo, la base imponible y la capacidad económica gravada.

Conexo a este límite, que evita la duplicidad en el gravamen de los hechos impositivos entre el Estado y las Comunidades Autónomas, está también el límite material por razón de competencia a nivel constitucional.

En este sentido, puede suceder que el ente autonómico desee establecer un tributo sobre una materia que no coincida con ningún hecho imponible de la Administración Estatal pero que a tenor del artículo 149 de la Constitución Española esté reservada exclusivamente al Estado²⁷. Esta situación jurídica se evita, en no pocos casos, porque las competencias sobre una determinada materia pueden ser concurrentes entre el Estado y la Comunidad Autónoma²⁸.

25 Cfr VARONA ALABERN, JE. *Extrafiscalidad y Dogmática tributaria*. Marcial Pons;2009; pág 53; según el autor los impuestos propios de las Comunidades Autónomas no pueden coincidir con los de otras administraciones territoriales a fin de evitar que se produzcan una perturbadora y nociva superposición que podría atentar contra los principios constitucionales de capacidad económica y de no confiscación.

26 Hay que precisar que el artículo 6.2 LOFCA prohíbe la duplicidad de hechos impositivos pero no de objetos impositivos que hace referencia a la riqueza que se quiere gravar, con lo cual, un impuesto estatal y uno autonómico podrían gravar la misma manifestación de la riqueza u objeto imponible siempre que el presupuesto jurídico definido en el hecho imponible sean distintos. Vid STC 37/1987, de 26 de marzo.

27 Vid STC 186/1993, de 7 de junio

28 Vid STC 123/1984, de 18 de diciembre

Otro límite a la capacidad autonómica a crear tributos propios está en el artículo 6.3 LOFCA, en el que se dispone que "Los tributos propios que establezca las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales...". Esto supone que las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple.

En la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (artículo, único.Tres), se aparta del concepto de materia imponible por la de hecho imponible, de manera que las Comunidades Autónomas no podrán establecer impuestos sobre hechos imponibles de los tributos locales, pero sí sobre la materia imponible determinándose un espacio fiscal más claro y amplio a los entes autonómicos.

Esta modificación legislativa habilitaría a que las comunidades autónomas puedan crear tributos propios sobre idénticas riquezas objeto de imposición por la administración local, siempre que haya cierta discordancia entre los presupuestos de naturaleza jurídica que originan el nacimiento de la obligación tributaria.

En la legislación tributaria autónoma existen figuras impositivas que han sido declaradas inconstitucionales y otras no. Con arreglo a la modificación descrita, algunos impuestos autónomos de carácter extrafiscal que fueron declaradas inconstitucionales, hoy no lo serían.

Como ejemplo ilustrativo de impuesto declarado inconstitucional está el Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente regulado por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre. Este impuesto trataba de gravar las actividades de producción, almacenaje y transformación de la energía eléctrica, de carburantes, combustibles sólidos, líquidos y gaseosos.

La cuestión a debatir de esta figura impositiva es que su hecho imponible sujeta a gravamen la titularidad de bienes inmuebles al igual que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, razón por la cual se declaró inconstitucional.

Si el legislador autonómico hubiera acotado con mayor precisión la materia imponible del Impuesto Balear, restringiéndola a la titularidad de determinados inmuebles afectos a una actividad económica contaminante, haciendo hincapié en el aspecto extrafiscal de protección del medio ambiente, no se hubiera producido la colisión jurídica entre ambos hechos imponibles.

A pesar de este aspecto que entorpecía la viabilidad jurídica de este impuesto, tampoco se hacía mención al aspecto extrafiscal en los elementos de cuantificación del hecho imponible ni en la determinación de la cuota tributaria²⁹.

Retomando el caso del Impuesto Balear se extrae como conclusión que para que el Tribunal Constitucional no declare la inconstitucionalidad de un tributo es necesario que los elementos que define el hecho imponible no coincidan con el hecho imponible del Estado y esto se consigue incorporando el elemento extrafiscal en el hecho imponible del tributo extrafiscal.

Pero además es necesario, que los otros elementos: como el sujeto pasivo, la base imponible y la cuota tributaria, integren el aspecto extrafiscal del impuesto.

29 Vid STC 179/2006, de 13 de junio.

En la otra vertiente, está el Impuesto Extremeño sobre el Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas, aprobado por la Ley 9/1998, de 26 de junio. Este impuesto fue declarado constitucional porque aunque grave la titularidad inmobiliaria incorpora a la materia imponible el aspecto extrafiscal de la solidaridad³⁰.

Podría suceder que el Estado estableciese un tributo extrafiscal cuyo hecho imponible coincidiera con otro aspecto extrafiscal en un impuesto autonómico.

En mi opinión, la incompatibilidad inconstitucional se refiere a hechos imponibles que graven la renta, patrimonio o el gasto, en este supuesto solo podría justificar la inconstitucionalidad cuando afecten a materia que afecten en exclusiva a la competencia de un determinado ente público.

6. Actividad financiera y extrafiscalidad

El concepto de actividad financiera en su concepción económica consiste en la obtención de recursos o ingresos públicos para financiar gastos públicos. Es decir, los entes administrativos para el cumplimiento de sus objetivos públicos necesitan recaudar ingresos para satisfacer sus necesidades públicas.

Cuando esta actividad financiera está regulada jurídicamente nos encontramos ante una rama del ordenamiento jurídico como es el Derecho financiero.

Dentro del derecho financiero es el derecho tributario, regulador de las distintas categorías tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales, el que proporciona un conjunto de ingresos públicos de los que dispondrán las distintas administraciones públicas.

Precisamente por esta función financiera dirigida a proporcionar financiación a las administraciones públicas, se otorga una función medial al Derecho financiero.

Desde esta visión, el Derecho financiero se constituye como un instrumento para la consecución de objetivos públicos.

Con el advenimiento del Estado Social y Democrático de Derecho, el Derecho financiero, además de satisfacer la función medial al servicio de otros entes público, tiene también una actividad finalista en el sentido de que el tributo será utilizado para conseguir fines constitucionales regulados en el Título I, capítulo III de la Constitución Española como son todos los fines contenidos en los Principios Rectores de la Política Económica General.

La consecución de estos principios constitucionales de una forma finalista la realiza el Derecho tributario mediante los tributos extrafiscales, que son aquellos que se alejan de la función medial del derecho financiero, hasta el punto que su recaudación si están bien configurados jurídicamente puede ser nula. No obstante, como se ha descrito anteriormente, los tributos extrafiscales están sometidos a fuertes límites para evitar el doble gravamen que se puede producir al someter a imposición el mismo hecho imponible de dos diferentes administraciones públicas, o bien porque se transgredan las competencias materiales que la Constitución Española asigna a cada ente público.

30 Cfr VARONA ALABERN, JE. Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria; Marcial Pons; op, cit, pág 66.

Con la globalización económica, para favorecer los movimientos de capital y el asentamiento de empresas en los distintos países, se asiste a una batalla por abaratar el coste fiscal en los distintos países, para evitar estas prácticas perniciosas entre países, se toma conciencia a nivel mundial de que es necesario disminuir el gravamen de las rentas de capital, así como disminuir los tipos de gravamen para las empresas.

Ante este nuevo panorama económico, se tiende a que los beneficios fiscales regulados de forma promocional en determinados impuestos se están suprimiendo³¹. Lógicamente, la recaudación puede variar en ambos sentidos, lo que está claro es que quizás el legislador debería utilizar más los impuestos extrafiscales para conseguir fines constitucionales que ya no se van a incentivar en los propios impuestos fiscales³².

7. Impuesto extrafiscal versus sanción

La sanción no cumple el fin básico de los impuestos que, como sabemos, es la financiación de los gastos públicos para la satisfacción de las necesidades públicas, sino que es el producto de un resultado como consecuencia de una actividad calificada jurídicamente como ilícita.

Esta cuestión trasladada a la imposición extrafiscal no permite una diferenciación nítida con el derecho sancionador porque aquella no tiene asignada una función medial, sino que está pensada en el resultado que de ellos se pueden obtener como es la protección del medio ambiente, el fomento del empleo, el derecho a una vivienda digna, etc..., Esta consideración supone que habría que acudir a otro parámetro para discernir acerca de la diferente naturaleza entre los impuestos extrafiscales y la sanción³³.

Un segundo parámetro a tener en cuenta es cuantificar la sanción en términos monetarios y compararlo con la cuota tributaria del respectivo impuesto extrafiscal.

Con carácter general, la cuantía de la sanción debe ser mayor que el gravamen del impuesto. Este criterio es aceptable, pero exige cotejar el importe de las distintas sanciones que establece nuestro sistema jurídico ante actuaciones antijurídicas que lesionen bienes jurídicos promovidos por la constitución española y comprobar que la carga tributaria del respectivo impuesto extrafiscal no supera el importe de las sanciones legales.

Sin embargo, el criterio esencial para negar el carácter sancionador del impuesto extrafiscal atiende a la estructura jurídica del impuesto extrafiscal. Un impuesto extrafiscal no tiene carácter sancionador si su hecho imponible no recoge como presupuesto objeto de imposición una conducta antijurídica que conlleve una actuación represiva por parte del legislador, tan sólo, muestra una función disuasoria de posibles actividades antijurídicas e indemnizadoras³⁴.

31 Vid Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas

32 En el supuesto en que la bajada de tipos de gravamen de las rentas del ahorro y del tipo impositivo en las sociedades baje la recaudación respecto a la supresión de incentivos fiscales, el legislador no puede caer en la tentación de crear impuestos con fin recaudatorios bajo una justificación extrafiscal ficticia.

33 Otra cuestión diferente, es la aplicación del Derecho tributario sancionador cuando el sujeto pasivo cometa una infracción tributaria asociada al impuesto extrafiscal.

34 Vid STC 276/2000, de 16 de noviembre

8. Tributos cuyos ingresos públicos están afectos legalmente a un fin u objetivo extrafiscal

La Disposición Derogatoria 3ª de la Ley 2/2012, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, ha derogado, con efectos desde el 1 de enero de 2013, el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que regulaba el Impuesto de venta minorista sobre hidrocarburos, al integrarse en el Impuesto sobre Hidrocarburos. No obstante, analizaré esta figura impositiva porque responde a otro tipo de justificación de la extrafiscalidad.

Inicialmente, habría que partir del principio de que para los ingresos públicos rige el principio general de no afectación a las partidas presupuestarias del gasto público, dicho principio, no obstante, puede ser excepcionado cuando una Ley así lo estableciese³⁵.

En este apartado el tributo más representativo en cuanto a la afectación de lo recaudado por él, es el "Impuesto sobre Ventas Minoristas sobre hidrocarburos"³⁶.

El artículo 9.3 de dicho impuesto dispone que "Los rendimientos que se deriven del presente impuesto quedarán afectos en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autónomos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios".

Dentro de la clasificación inicial nos encontramos ante un tributo de naturaleza tributaria fiscal pero que por la afectación de los ingresos públicos recaudados a fines extrafiscales se torna en extrafiscal.

En este impuesto la extrafiscalidad es doble, por una parte se dirige a financiar la salud pública propio de un Estado de bienestar y por otra, busca la protección del medio ambiente.

En este impuesto debe cumplirse los principios constitucionales jurídicos materiales, es decir, de respeto a los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad para que sea calificado como justo y de forma subsidiaria alcanzar la eficacia y eficiencia en la financiación en la mejora sanitaria y en la protección del medio ambiente.

Habría que destacar, en relación a la naturaleza extrafiscal de este tributo, que el legislador tenga la intención a través de esta norma de disuadir comportamientos dirigidos a lesionar, por ejemplo, el medio ambiente, o lo que es lo mismo que este impuesto tenga una función preventiva de determinados comportamientos o actitudes que pudieran lesionar este bien jurídico.

En mi opinión, este tributo tampoco condiciona el comportamiento del sujeto pasivo, porque no existe un beneficio fiscal que le anime especialmente al pago del impuesto. Por lo tanto, nos encontramos con un impuesto

35 El art 27.3 de la Ley 47/2003 de 26 de noviembre (Ley General Presupuestaria) dispone que "Los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuestos limitativos se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones salvo que por Ley se establezca su afectación a fines determinados".

36 Regulado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

con un fin extrafiscal por afectación de los ingresos recaudados de naturaleza objetiva desde el estudio de la extrafiscalidad. Por esta razón, también se podría decir, que estamos ante un supuesto de extrafiscalidad dirigida e imputada.

Por otra parte es discriminatorio hacia las familias que viven en zonas rurales, pues no tienen el mismo acceso a los transportes públicos que las personas que residen en las capitales, teniendo que asumir el mayor coste fiscal por consumir carburantes por la de utilización de sus vehículos privados.

El Tribunal Constitucional no declare la inconstitucionalidad de un tributo es necesario que los elementos que define el hecho imponible no coincidan con el hecho imponible del Estado y esto se consigue incorporando el elemento extrafiscal en el hecho imponible del tributo extrafiscal

9. Tributos de naturaleza dual

Pueden existir tributos que tengan una doble naturaleza jurídica, en este caso, tanto fiscal como extrafiscal. Esta situación se daría cuando un tributo de naturaleza fiscal contiene algún beneficio fiscal que pudiera anular la totalidad de la deuda tributaria que del mismo tributo se originase. Lógicamente el beneficio fiscal articulado en la norma tributaria debe estar enfocado a fines contenidos dentro de los principios rectores de la economía política y social de la Constitución Española.

Actualmente el Impuesto Especial sobre Determinado Medios de Transporte encaja, en mi opinión, en el concepto de tributo de naturaleza mixta o dual.

Este impuesto está incluido en la categoría de impuesto especial por su naturaleza indirecta y además persigue fines fiscales, es decir, el legislador crea esta figura impositiva con la finalidad inicial de contribuir al reparto de la carga tributaria entre los obligados tributarios. Esto indica que la configuración jurídica de este impuesto no debe prescindir de los principios constitucionales que rigen para la normativa tributaria

En cuanto a su regulación, el artículo 70 Ley 38/1992, de 28 de diciembre dispone que “Los vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/Km, con excepción de los vehículos de tipo “quad” estarán sometidos a un tipo impositivo del 0 % salvo que las Comunidades Autónomas a tenor de lo previsto en el artículo 43 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre hayan aprobado sus propias tarifas impositivas”³⁷. El legislador en este impuesto vincula el tipo impositivo a la emisión de CO₂.

De este último párrafo se desprende que aunque el IEDMT tenga una naturaleza tributaria, podría tener un grado de extrafiscal máximo hasta el punto de desnaturalizar el fin recaudatorio propio de este impuesto en *pro* de proteger el medio ambiente mediante la reducción de gases contaminantes a la atmósfera.

37 Tal como dispone el artículo 70.7 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, “Las emisiones oficiales de CO₂ se acreditarán, en su caso, por medio de un certificado expedido al efecto por el fabricante o importador del vehículo excepto en los casos en que dichas emisiones consten en la tarjeta de inspección técnica o en cualquier otro documento de carácter oficial expedido individualmente respecto al vehículo de que se trate”.

Un impuesto extrafiscal no tiene carácter sancionador si su hecho imponible no recoge como presupuesto objeto de imposición una conducta antijurídica que conlleve una actuación represiva por parte del legislador, tan sólo, muestra una función disuasoria de posibles actividades antijurídicas e indemnizadoras

Este impuesto, a pesar de tener como fin extrafiscal proteger el medio ambiente, no está exento de críticas. La objeción de mayor calado se fundamenta en que la naturaleza de este impuesto es regresiva. La explicación a esta crítica proviene porque son las personas con menores ingresos las que tienen los vehículos que más contaminan el aire mediante la emisión de CO₂, mientras que las personas con mayor capacidad económica pueden adquirir vehículos de alta gama que suelen contaminar menos, por ejemplo, los vehículos de motor eléctrico o los híbridos son más caros que los standard³⁸.

A nivel territorial también se producen desigualdades tributarias en el gravamen sobre vehículos. Así, en las zonas rurales no existe el

servicio de transporte público por lo que los trabajadores que se desplacen a la capital necesariamente tienen que adquirir vehículos privados y verse gravado por este impuesto especial.

10. Conclusiones

La extrafiscalidad surge por la necesidad de conseguir por el sector público de forma eficiente determinados fines económicos y sociales amparados por la constitución española.

No obstante, aunque la constitución no reconoce de manera explícita la utilización del tributo con fines extrafiscales sí lo legitima la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

La Ley General Tributaria reconoce que los tributos además de ser instrumentos para recaudar y dar cumplimiento al artículo 31.1 de la CE pueden coadyuvar a la consecución de fines extrafiscales, a través de tributos propiamente extrafiscales o bien con tributos que contengan preceptos que promuevan fines extrafiscales. En ambos supuestos, el tributo debe cumplir con los principios de justicia tributaria aunque con ciertas peculiaridades respecto al principio de capacidad económica y al de igualdad tributaria.

Dentro del concepto de extrafiscalidad hay que distinguir entre tributos extrafiscales de carácter disuasorio o preventivos que gravan actividades lesivas, aunque no antijurídicas, para determinados bienes jurídicos, sobre todo, relacionados con la protección del medio ambiente de aquellos que contienen preceptos dirigidos a un fin extrafiscal normalmente instrumentados a través de beneficios fiscales. En este último supuesto, el legislador asume que el gasto fiscal que estos beneficios fiscales ocasionarán en la recaudación será compensado por los beneficios económicos o sociales que el sector público percibirá de las actuaciones del sector privado. En este supuesto, para que no se produzca una transgresión del principio de igualdad tributaria no deben establecerse estos beneficios fiscales con carácter arbitrario. En cualquier caso, siempre habrá que hacer una ponderación entre

38 Cfr MARTOS GARCÍA, JJ "Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art 6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental" *QF*, 2011, nº 10, pág 64.

bienes e intereses públicos que justifiquen la introducción de preceptos que contravengan principios del artículo 31.1 de la Constitución Española.

En el primer supuesto, el impuesto será más eficiente desde el punto de vista extrafiscal cuanto menos recaudación tributaria obtenga el ente público. No obstante, el legislador en determinadas figuras tributarias introduce una simulación relativa pública ya que utiliza como excusa el fin extrafiscal, caso del Impuesto sobre el Tabaco o sobre el Alcohol, para legitimar su recaudación.



