

JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Cantabria

EXTRAFISCALIDAD  
Y DOGMÁTICA  
TRIBUTARIA

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2009

# ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
<b>ABREVIATURAS</b> .....	9
<b>IDEAS PREVIAS</b> .....	11

## CAPÍTULO I

### **CONCEPTO Y PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EXTRAFISCALIDAD**

1. CONCEPTO DE TRIBUTO. SU VINCULACIÓN A LA ACTIVIDAD FINANCIERA.....	15
2. FINALIDAD FISCAL Y FINALIDAD EXTRAFISCAL. SU CONSTITUCIONALIDAD .....	20
3. EN TORNO A LA DENOMINACIÓN .....	21
4. DISTINTOS GRADOS DE INTENSIDAD DE LA EXTRAFISCALIDAD. TRIBUTOS EXTRAFISCALES PROPIOS E IMPROPIOS .....	22
5. NOTAS DEFINIDORAS DE LOS TRIBUTOS PROPIAMENTE EXTRAFISCALES .....	28
6. EXTRAFISCALIDAD Y FINALIDAD CONDUCTISTA.....	30
7. LA EXTRAFISCALIDAD EN LAS DISTINTAS CATEGORÍAS TRIBUTARIAS.....	31
A. En el impuesto.....	31
B. En la tasa .....	34

	<u>Pág.</u>
a) Uso más intenso del dominio público .....	34
b) Realización de una actividad administrativa .....	35
C. En la contribución especial .....	37
8. EXTRAFISCALIDAD Y PARAFISCALIDAD. ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE NO AFECTACIÓN.....	39
9. ¿ES LA EXTRAFISCALIDAD INEVITABLE? .....	44

## CAPÍTULO II

### EXTRAFISCALIDAD Y TRIBUTOS AUTONÓMICOS PROPIOS

1. EXIGENCIAS GENERALES.....	47
2. NECESIDAD DE OSTENTAR LA DOBLE COMPETENCIA...	48
3. LA EXTRAFISCALIDAD COMO FACTOR DE FLEXIBILIZACIÓN DE LAS LIMITACIONES QUE PADECEN LOS TRIBUTOS AUTONÓMICOS PROPIOS. DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	52
A. Limitaciones impuestas a los tributos autonómicos propios .....	52
a) Limitaciones en general .....	52
b) Limitaciones derivadas del art. 6.2 de la LOFCA.....	53
c) Limitaciones derivadas del art. 6.3 de la LOFCA.....	55
B. Flexibilización de las limitaciones del art. 6.3 de la LOFCA a través de la integración de la finalidad extrafiscal en el objeto imponible.....	62
C. Breve reflexión crítica sobre la jurisprudencia constitucional analizada .....	68

## CAPÍTULO III

### EXTRAFISCALIDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA

1. LA EXTRAFISCALIDAD Y EL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	71
2. EXTRAFISCALIDAD Y PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.....	78

	<u>Pág.</u>
A. Planteamiento general .....	78
B. Riqueza virtual, riqueza potencial e impuesto extrafiscal....	79
C. Necesidad de integrar todos los elementos esenciales del tributo .....	84
D. Criterios para justificar constitucionalmente la lesión del principio de capacidad económica .....	85
E. Sustancial postergación del principio de capacidad económica en determinados impuestos extrafiscales.....	89

#### CAPÍTULO IV

### EXTRAFISCALIDAD REGULAR Y EXTRAFISCALIDAD IRREGULAR

1. DISTINCIÓN ENTRE AMBOS FENÓMENOS.....	93
2. EJEMPLOS DE EXTRAFISCALIDAD REGULAR.....	95
A. Canon de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria .....	96
B. El gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes protección civil.....	97
C. Determinados impuestos que gravan los grandes establecimientos comerciales .....	99
D. Impuesto gallego sobre el daño medioambiental causado por determinados aprovechamientos del agua embalsada...	102
E. El <i>nonnato</i> impuesto balear sobre la circulación de vehículos de arrendamiento sin conductor.....	104
3. EJEMPLOS DE EXTRAFISCALIDAD IRREGULAR.....	106
A. El impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas.....	106
B. El impuesto extremeño sobre Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas .....	107
C. El impuesto navarro sobre viviendas desocupadas.....	111
D. Otros supuestos .....	112
4. ANÁLISIS JURÍDICO DE LA EXTRAFISCALIDAD IRREGULAR.....	113
A. La analogía funcional entre la extrafiscalidad irregular y las sanciones pecuniarias .....	113

	<u>Pág.</u>
B. Inidoneidad del Derecho sancionador para regular las situaciones que integran la extrafiscalidad irregular .....	119
C. Inidoneidad de otras figuras coactivas. Especial referencia a las multas coercitivas y a la expropiación-sanción .....	122
a) Multas coercitivas .....	123
b) Ejecución subsidiaria .....	126
c) Compulsión sobre las personas .....	127
d) Expropiación-sanción .....	128
D. Exigencias en la extrafiscalidad irregular derivadas de la analogía funcional con las sanciones .....	129
E. Extrafiscalidad irregular y <i>transfuncionalización</i> de las figuras jurídicas .....	132
F. Mayor riesgo de inconstitucionalidad por inidoneidad sobrevenida para lograr la finalidad extrafiscal .....	134

## CAPÍTULO V

### ESPECIAL REFERENCIA A LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

1. ANÁLISIS DE SUS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS .....	141
A. Ideas generales .....	141
B. Sobre el principio «quien contamina, paga» .....	144
C. Tributos medioambientales y actividades ilícitas .....	146
D. ¿Sanción o tributo ambiental? Criterios de discernimiento .....	148
2. CAPACIDAD ECONÓMICA Y CONTAMINACIÓN .....	150

## CAPÍTULO VI

### FINALIDAD EXTRAFISCAL *VERSUS* INSTRUMENTALIDAD DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

1. LA INSTRUMENTALIDAD DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA .....	155
2. EXTRAFISCALIDAD Y ACTIVIDAD FINANCIERA .....	158
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	163

## IDEAS PREVIAS

Es razonable asociar el tributo a la recaudación y a los ingresos públicos que el Fisco requiere para satisfacer las diversas necesidades colectivas. Es esta una idea que, con mayor o menor precisión, está presente en la mente de muchos ciudadanos, quienes fácilmente también pueden comprender que mediante el tributo es posible alcanzar fines no estrictamente recaudatorios, como una mejor redistribución de la renta o un mayor impulso de la generación de empleo. Y es que la extrafiscalidad es una figura que, *prima facie*, no es difícil de entender y responde a una idea con un intenso poder intuitivo que resulta fácil de aceptar.

Aunque la extrafiscalidad no es un fenómeno nuevo, se puede afirmar que ha irrumpido en nuestro país con especial fuerza durante las dos últimas décadas. Son diversas las causas de este singular desarrollo. En primer lugar, la preocupación por el medio ambiente constituye una sensibilidad social cada vez más en alza, que ha impulsado con brío el estudio de la fiscalidad ecológica. En segundo lugar, los intrincados problemas suscitados por la mayor complejidad de nuestras relaciones socioeconómicas reclaman soluciones no siempre alcanzables desde esquemas conceptuales muy rígidos; esto obliga a inyectar mayor flexibilidad en las figuras jurídicas, hasta a veces dotarlas incluso de cierto grado de multifuncionalidad. No cabe duda de que la necesidad de afrontar determinadas conductas social o económicamente perturbadoras ha supuesto un impor-

tante estímulo a la creación de tributos extrafiscales. En tercer lugar, las duras limitaciones que sufren las CCAA para crear tributos propios les han llevado hacia la extrafiscalidad, donde encuentran el terreno más idóneo para ejercer su poder tributario.

Actualmente es impensable realizar un estudio serio sobre la extrafiscalidad sin referirse a la fiscalidad ecológica, materia que ha cobrado especial protagonismo durante los últimos años y cuya relevancia el tiempo no hace más que acrecentar. Como no podía ser de otra forma, a lo largo de estas páginas haré constantes alusiones a la tributación medioambiental y, además, destinaré un apartado específico a abordar las cuestiones nucleares de este tema, pero con sentido de apretada síntesis y siendo consciente de que la extrafiscalidad abarca un campo más amplio que también incluye a otros tributos claramente extrafiscales ajenos a la protección del medioambiente. Esta actitud metodológica proporciona una doble ventaja. Por un lado, impide tomar el todo por la parte, atribuyendo a la extrafiscalidad en general cualidades que sólo son propias de la tributación medioambiental; tendencia comprensible cuando es ésta la clase de extrafiscalidad más estudiada, pero errónea, porque podría conducir a un peligroso reduccionismo que impidiera comprender adecuadamente cómo opera este fenómeno en otros ámbitos distintos del ecológico. Por otro lado, sólo actuando del modo descrito es posible desarrollar un profundo estudio de la extrafiscalidad como fenómeno unitario, a fin de otorgarle el papel que le corresponde en el seno de la dogmática tributaria.

No pueden ocultarse los aspectos positivos de la extrafiscalidad, que ya han sido expuestos por la doctrina y que también serán recogidos de forma sintética a lo largo de este trabajo; pero tampoco se puede ignorar que este fenómeno genera cierta tensión en la propia estructura interna del tributo. Esta circunstancia requiere un atento examen y obliga, de un lado, a explicar determinadas singularidades desde las categorías y criterios tradicionales del Derecho tributario y, de otro, a enriquecer la dogmática tributaria desde las peculiaridades que ofrece la extrafiscalidad. Es decir, existe un proceso de retroalimentación mediante el cual, conforme mejor se explica este concepto desde los principios tributarios, más intensamente se ven éstos afectados e incluso matizados por aquél, de lo que se colige que la relación entre extrafiscalidad y dogmática tributaria es bidireccional, llegando a crear un flujo intenso y constante de

influencia recíproca entre ambas realidades. De hecho, en las últimas décadas resulta muy difícil elaborar una sólida dogmática tributaria prescindiendo de la extrafiscalidad, cuyos principios y presupuestos científicos forman ya parte de aquélla. Todo ello justifica el interés que suscita analizar con profundidad el modo en que la dogmática tributaria se ve incidida por la extrafiscalidad, materia esta que reviste especial relevancia para reforzar las bases científicas de nuestra disciplina jurídica. Al examen de este tema dedicaré las siguientes páginas <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Este libro es el resultado de un amplio trabajo de investigación que realicé mediante un convenio con el Instituto de Estudios Fiscales, a quien deseo expresar mi agradecimiento.

# CAPÍTULO I

## CONCEPTO Y PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EXTRAFISCALIDAD

### 1. CONCEPTO DE TRIBUTO. SU VINCULACIÓN A LA ACTIVIDAD FINANCIERA

Jurídicamente se puede definir el tributo como la obligación *ex lege* que consiste en la entrega de una suma de dinero al ente público, cuyo destino radica en financiar el gasto público. También se le suele denominar prestación patrimonial coactiva con finalidad recaudatoria. La acepción «coactiva» hace referencia al origen de la prestación, queriendo subrayar que la obligación no ha nacido de la voluntad de los sujetos, sino por imposición de la ley. «Prestación coactiva» vendría a ser sinónimo de la prestación patrimonial «de carácter público» a que se refiere el art. 31.3 de la Constitución. En rigor, puede no ser el término más preciso, ya que siempre cabe entender que toda prestación es coactiva porque se debe cumplir y existen mecanismos jurídicos para exigirla, pero como se trata de una expresión muy extendida y utilizada con frecuencia por nuestros tribunales (incluido el Tribunal Constitucional)<sup>1</sup>, hecha esta advertencia preliminar, también la utilizaré a lo largo de este trabajo.

---

<sup>1</sup> Cfr., entre otras, las SSTC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 15); 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 18), y 194/2000, de 19 de julio (FJ 8).

Analizando con más detalle las características de esta figura, el tributo es, en primer lugar, una prestación patrimonial porque genera la obligación de dar una suma de dinero. La naturaleza dineraria de esta obligación es un elemento esencial del tributo. En efecto, si se trata de una figura concebida para financiar el gasto público, es la fungibilidad del dinero lo que la hace especialmente idónea para cumplir este fin. En este sentido, tanto el aparato aplicativo del tributo como la normativa que regula su gestión y recaudación se configuran presuponiendo el carácter dinerario de esta obligación<sup>2</sup>.

El tributo es, en segundo lugar, una prestación coactiva porque no surge de un acuerdo, sino por imposición de la ley. La obligación tributaria nace porque así lo ordena la ley, que une a un determinado hecho, acto o situación (sea voluntario o no) una consecuencia o efecto jurídico con independencia de la voluntad de los sujetos. Se trata, por tanto, de una obligación *ex lege*, distinta de las obligaciones *ex contractu*, que se caracterizan porque nacen del acuerdo de los interesados. En estas últimas, las partes quedan obligadas porque han querido y en los términos que hayan pactado, es decir, deben asumir la prestación que voluntariamente hayan acordado. En el tributo, en cambio, la obligación emerge porque lo ordena la ley, y aunque el contribuyente pueda realizar libremente el hecho imponible, esta voluntariedad será relevante para el acto jurídico gravado, pero ajena a la obligación tributaria. Esto no significa que se trate de planos absolutamente independientes, porque si el acto gravado no llega a ser eficaz debido a un vicio de la voluntad, tal circunstancia afectará a la propia deuda tributaria, que no podrá exigirse o, si ya se pagó, deberá reintegrarse<sup>3</sup>. Pero la necesaria relación entre ambos planos sólo puede conducir a afirmar que sin acto gravado no hay hecho imponible ni, en consecuencia, obligación tributaria; mas no a vincular aquella voluntariedad con el nacimiento de dicha obligación, que surge porque la ley así lo ha previsto.

En este orden de ideas, el Tribunal Constitucional ha señalado que nos encontramos ante una prestación patrimonial de carácter público «cuando existe una imposición coactiva de la obligación

---

<sup>2</sup> Para un análisis crítico sobre estas cuestiones, véase P. HERRERA MOLINA, «La irrelevancia jurídica del concepto constitucional de tributo», *QF*, núm. 2, 2004, pp. 11 y ss.

<sup>3</sup> Sobre esta cuestión, cfr. mi libro *El crédito tributario en la quiebra*, Valladolid, Lex Nova, 2000, pp. 235 y ss.

patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla» (STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3).

Además interesa destacar que, de acuerdo con los criterios del Tribunal Constitucional y de nuestro Derecho positivo<sup>4</sup>, la prestación patrimonial de carácter público hace referencia al origen coactivo de la obligación, y no al régimen privilegiado que adorne a una obligación de Derecho público. No son tales prerrogativas las determinantes para calificarla como tal, sino su carácter *ex lege*, de tal forma que una obligación puede surgir de la voluntad de los sujetos y a la vez engalanarse con privilegios a favor del ente público, sin que, a pesar de esta singularidad, pueda considerarse una prestación coactiva. Es decir, nos encontraríamos ante prestaciones públicas voluntarias: es el caso de los precios públicos (cfr. especialmente los arts. 24 y 27.6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos —en adelante LTPP—).

Especial interés presenta la tercera característica del tributo, que se refiere a su finalidad recaudatoria o fiscal: persigue obtener recursos para financiar el gasto público. Con ello se subraya el carácter instrumental del tributo, ya que mediante él no se persigue la consecución directa de fines públicos, sino suministrar fondos para que otras Administraciones los puedan lograr. Además, la finalidad fiscal conecta estrechamente el tributo con el instituto del gasto: se persigue conseguir ingresos para subvenir a las necesidades públicas. Esta vinculación entre la finalidad fiscal y el gasto público impone la exigencia de que la adquisición de riqueza por la Hacienda deba ser con carácter definitivo, ya que sólo así el tributo puede servir al fin que lo justifica<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> En este sentido, la STC 185/1995, de 14 de diciembre, señala que «el sometimiento de la relación obligacional a un régimen de Derecho público no es suficiente por sí solo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación de carácter público en el sentido del art. 31.3 de la Constitución» (FJ 3. a). También cfr., entre otras, las SSTC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 15), y 233/1999, de 13 de diciembre (FJ 6).

<sup>5</sup> Señala a este respecto GARCÍA NOVOA que *definitividad* equivale a disponibilidad y por eso es necesario que quien reciba la transferencia de riqueza con la que se cumple el deber de contribuir tenga plena disponibilidad sobre ella. «El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Consti-

Esta tercera característica permite distinguir el tributo de la sanción pecuniaria. Ciertamente ambos institutos generan ingresos públicos, pero el objetivo pretendido por uno y otro es distinto. En efecto, aunque la sanción también sea una prestación patrimonial coactiva, no persigue recaudar dinero sino castigar una conducta antijurídica; es esta finalidad punitiva la que constituye el elemento diferenciador más importante respecto del tributo.

No existe inconveniente en que esta función recaudatoria se combine con un propósito extrafiscal, que persiga otros fines de interés común amparados por la Constitución, tales como proteger la naturaleza (fiscalidad ecológica), redistribuir la renta, evitar la especulación de la vivienda, etc. Son compatibles en el tributo las finalidades fiscal y extrafiscal (art. 2.1, *in fine*, LGT), siempre que la segunda no anule a la primera hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular.

También la finalidad fiscal impone un corolario que se convierte en nota esencial de esta figura: el tributo se debe abonar a un ente público. De esta afirmación se deduce que el tributo no pueda desprenderse de los aspectos procedimentales, que aun siendo derecho formal, devienen esenciales en él.

Es esta nota del destinatario del pago lo que determina que no pueda considerarse un tributo la obligación establecida a cargo del empresario de abonar al trabajador la prestación por incapacidad laboral transitoria en caso de enfermedad común o de accidente no laboral, desde los días cuarto al decimoquinto de baja<sup>6</sup>. A este respecto, ha señalado el Tribunal Constitucional que no hay duda de que se trata de una prestación patrimonial de carácter público, toda vez que se impone por los poderes públicos a los empresarios sin el concurso de la voluntad de éstos, al tiempo que con ella se persigue una finalidad pública: la protección de los ciudadanos ante situaciones de necesidad. En este caso, «el poder público impone a los empresarios una prestación pecuniaria que tiene una evidente

---

tución», *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, t. I, Madrid, Lex Nova, 2005, p. 260.

<sup>6</sup> Cfr. art. 131.1 del RD-leg. 1/1994, de 20 de junio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de la Seguridad Social.

finalidad pública, o, lo que es igual, establece una prestación patrimonial de carácter público» (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 16). Para excluir su cualidad de tributo se aduce que «siendo los trabajadores —y no los entes públicos— los destinatarios de los pagos que los empresarios deben satisfacer cada vez que se den las condiciones que recoge el Decreto-ley, la naturaleza tributaria de dicha prestación patrimonial debe descartarse de *radice*» (FJ 15 de la última sentencia citada). Luego se trata de una prestación patrimonial de carácter público que por no deberse a un ente público no es un tributo.

Se deduce de este planteamiento que todo tributo es una prestación patrimonial de carácter público, pero no toda prestación de esta clase es un tributo, ya que éste constituye un tipo específico de prestación coactiva. Así lo ha señalado nuestro Tribunal Constitucional en varias sentencias (por ejemplo SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3, 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15<sup>7</sup>, y 233/1999, de 13 de diciembre). En cualquier caso, todas estas figuras están sometidas al principio de reserva de ley en los términos establecidos en el art. 31.3 de la Constitución, que es de aplicación a la totalidad de las prestaciones patrimoniales y personales de carácter público, con independencia de que alcancen el rango del tributo<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Esta última sentencia señala expresamente que «si bien puede afirmarse que todo tributo es una “prestación patrimonial de carácter público”, no todas estas prestaciones patrimoniales, para cuyo establecimiento el art. 31.3 de la Constitución exige la intervención de una Ley, tienen naturaleza tributaria».

<sup>8</sup> Sobre la noción de tributo véase mi trabajo «Concepto de tributo y principio de capacidad económica», *REDF, Civitas*, núm. 135, 2007, pp. 541 y ss. Para una noción general de tributo, véanse R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero*, 12.<sup>a</sup> ed., Madrid, Thomson-Civitas, 2008, pp. 123 y ss. J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, 25.<sup>a</sup> ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2006, pp. 323 y ss. J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19.<sup>a</sup> ed., Madrid, Tecnos, 2008, pp. 78 y ss. A. MENÉNDEZ MORENO (dir.), *Derecho Financiero y Tributario*. Parte general. Lecciones de cátedra, 9.<sup>a</sup> ed., Valladolid, Lex Nova, 2008, pp. 147 y ss. F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*. Parte general, 16.<sup>a</sup> ed., Madrid, Thomson-Aranzadi, 2006, pp. 40 y ss. M. VEGA HERRERO y J. L. MUÑOZ DEL CASTILLO, «Tributos y obligaciones tributarias», *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Thomson-Civitas, 2004, pp. 75 y ss.