



# Los fines extrafiscales del tributo y su influencia en la economía de mercado

---

TRABAJO DE FIN DE GRADO

UNIVERSIDAD DE VALLADOLID

CAMPUS MARIA ZAMBRANO

Facultad de CC Sociales, Jurídicas y de la Comunicación

GRADO EN DERECHO

JUNIO

Autor: Miguel Asenjo González Valerio

Tutor: Marco Sandulli Saldaña

**RESUMEN:** En este trabajo se analiza la importancia de la tributación extrafiscal en España y se explica con detalle los tributos más importantes de carácter extrafiscal, y los principios constitucionales que permiten esta práctica.

*Palabras clave:* tributo, extrafiscal, impuesto especial, tributo ecológico y principios tributarios

**ABSTRACT:** In this paper is analyzed the importance of extrafiscal taxation in Spain and explained in detail the most important tributes extrafiscal and the constitutional principles that allow this practice.

*Key words:* tribute, extrafiscal, excise duty, environmental tax and tax principles



# INDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. DESARROLLO .....	5
2.1 Concepto de tributo .....	5
2.2 Clases de tributos .....	8
2.2.1 Impuesto, tasa y contribución especial .....	8
2.2.2 Tributo fiscal y parafiscal.....	12
2.3 Funciones del tributo.....	12
2.4 Clases de tributos extrafiscales.....	16
2.4.1 Atendiendo a si estimula o desestimula .....	18
2.5 Principios de justicia tributaria y la Extrafiscalidad.....	22
2.5.1.Principio de igualdad: .....	23
2.5.2.Principio de generalidad .....	24
2.5.3 Principio de capacidad económica: .....	25
2.6 Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria .....	29
2.7 IRPF y Extrafiscalidad.....	30
2.8 Ecología y tributación .....	33
2.8.1 Los impuestos sobre vertidos a las aguas litorales. ....	38
2.8.3 Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares .....	40
2.8.4 los impuestos de almacenamiento .....	42
2.8.5 Critica a los tributos medioambientales .....	43
2.9 IMPUESTOS ESPECIALES .....	45
2.9.1 Impuestos especiales de fabricación: .....	46
Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas alcohólicas .....	47
2.9.2 Impuesto sobre la determinados medios de transporte arts. 65 y ss. ....	53
2.10 Critica a los impuestos especiales como extrafiscales .....	54
3.CONCLUSIONES:.....	56

## **1. INTRODUCCIÓN**

Este trabajo no es más que un análisis sobre el tributo extrafiscal. Se comienza explicando qué es un tributo, qué tipos hay, qué función o funciones tiene dentro del ordenamiento jurídico. Y una vez explicado en detalle todo lo que rodea al tributo se trata de analizar si puede utilizarse como instrumento de política social y económica por el legislador, y en caso afirmativo, las sentencias del Tribunal Constitucional que permiten dicha práctica.

Al analizar la constitucionalidad de la extrafiscalidad se entrará con cierta profundidad en los principios de justicia tributaria, especialmente en el principio de capacidad económica. Que es justo lo que hizo el Alto tribunal en sus sentencias ver hasta qué punto la extrafiscalidad viola los principios de justicia tributaria.

Una vez dilucidada la constitucionalidad de la extrafiscalidad se establecerán las clases de tributos extrafiscales que hay.

Esta sería la primera parte, que es una parte general de análisis de la extrafiscalidad. La segunda parte es un recorrido por los principales tributos extrafiscales, es decir, las leyes, contribuciones especiales o tasas concretas que tienen extrafiscalidad o presuntamente la tienen. Esto lo digo porque en ocasiones una ley parece que persigue un fin extrafiscal pero la realidad es diferente. Así se investigan en este trabajo los tributos verdes, tan típicos de las Comunidades Autónomas; las leyes de tierras infrutilizadas; y los distintos impuestos especiales.

Por último se llegará a una conclusión de todo el trabajo.

## **2. DESARROLLO**

### **2.1 Concepto de tributo**

Antes de entrar a definir el tributo me gustaría brevemente hablar del tributo y el derecho de propiedad, pues de alguna forma el Estado esta despojando a los contribuyentes de unas cantidades de dinero y me gustaría explicar qué lo fundamenta. Está regulada la propiedad en el artículo 33 de la CE<sup>1</sup>. Se ha visto a este respecto una evolución desde el individualismo del Estado liberal donde el Estado no tiene que intervenir el derecho de propiedad sino al revés protegerlo, pues este es un derecho anterior al contrato social, como decía Locke. Esta visión es la recogida en el Código Civil correspondiendo a la época decimonónica. Ahora todo es muy distinto la propiedad se concibe en la CE como un derecho que hay que proteger, pero ni mucho menos absoluto. La propiedad está limitada por la función social de la propiedad, y esta ha sido la línea seguida por el TC en varias sentencias, por ejemplo en la STC 37/2008, el Tribunal establece esa limitación al poder de propiedad donde el Estado puede obligarte a que cumplas la función social de esa propiedad, en el caso concreto de esta sentencia la explotación de fincas rústicas en Andalucía, de tal forma que el propietario que no explote suficientemente esa finca será gravado más que otro que lo hace conforme a la ley. Así el derecho de propiedad se concibe como un derecho muy flexible, que se matizará vía legal que función social tiene ese bien, y dará así lugar a muchos derechos de propiedad. Por ejemplo la propiedad de urbana se limita por el derecho a una vivienda digna, y la propiedad rústica por el derecho al medioambiente o por el derecho a la explotación económica de la tierra.

Pero el tributo basa su título expropiatorio en una función social de que contribuyan todo al gasto público como establece el artículo 31 de la CE<sup>2</sup> de acuerdo a la capacidad

---

<sup>1</sup> Artículo 33

1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.
2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.
3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes.)

<sup>2</sup> Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

económica, como más tarde explico en detalle. Es este principio el que guía toda la labor impositiva, de tal forma que todos los que manifiesten una capacidad económica tendrán el deber de contribuir a los gastos del Estado, por varias razones la primera es porque todos nos beneficiamos de ese gasto público, pero no sólo por eso también porque el Estado debe promover el reparto de la riqueza y la exacción tributaria es un medio idóneo para realizar tan importante labor. Por cierto tampoco puede ser ilimitada la imposición tributaria, sino que tiene el límite como luego veremos de la no confiscatoriedad, de tal forma que no se le puede privar a alguien de un bien como consecuencia del pago de un tributo. Bien para concluir este breve exordio sobre la propiedad decir que la propiedad no es por tanto un derecho absoluto, sino que está limitado por la función social que cumple, y que en el caso del tributo el fundamento de la limitación al derecho de propiedad es la capacidad económica.

Bien, para comenzar, el tributo es definido en el artículo 2 de la Ley General Tributaria de la siguiente forma: “Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos

Los 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.

”. La doctrina desglosa de esta definición una serie de notas características, las fundamentales son:

- Obligación legal: En efecto, el artículo 31.3 de la Constitución Española dice:”Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales por ley”. Es evidente que esta materia tan sensible precise de una ley pues de alguna manera la administración está quitando el dinero a los contribuyentes.
- Obligación en régimen de derecho público: esto es, actual estado investido de un poder especial que legitima la exacción tributaria

- El hecho imponible que gravan los tributos tiene que ser una manifestación de riqueza (principio de capacidad económica), aunque como veremos, este punto se ha relativizado bastante.

## 2.2 Clases de tributos

Para empezar, decir que se puede clasificar los tributos desde dos perspectivas. La primera atiende a la naturaleza del hecho imponible ; y habría tres tipos: el impuesto, la tasa y la contribución especial. La segunda diferencia el tributo fiscal del parafiscal .

### *2.2.1 Impuesto, tasa y contribución especial:*

Respecto del **impuesto** decir que es el tributo por antonomasia, el que además tiene más fuerza recaudatoria. El artículo 2 apartado c) de la LGT lo define así: “Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.”. Así el hecho imponible son los “negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”. Puede adoptar esta manifestación de riqueza la forma de renta, patrimonio o consumo. Lo más fundamental aquí es la referencia a que son los tributos que se exigen sin contraprestación, estos es, nada concreto puede exigir a las Administraciones Públicas por el hecho de que un pague impuestos un contribuyente determinado. Es el tributo donde es más claro el respeto a los principios tributarios, debido a que los hechos imponibles que grava son muy claros respecto de la manifestación de riqueza que reflejan.

No es materia de este trabajo ahondar en las diferentes clases de impuestos, si bien, para mayor comprensión de esta clase de tributo mencionaré brevemente las clasificaciones que la doctrina suele utilizar:

-impuestos directos e indirectos: los directos son aquellos que se aplican sobre manifestaciones directas de de riqueza y por tanto de capacidad económica, mientras que los indirectos, son manifestaciones mediatas de riqueza, al fijarse en la circulación de la



riqueza. Como directos siempre se habla del consumo, pero no hay que olvidar que también entrarían los de transmisión de la propiedad. Por tanto los directos gravan la riqueza propiamente hablando y los indirectos el uso de esa riqueza.

Entre los directos se encuentran el Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Impuesto sobre el Patrimonio.

Mientras que se consideran indirectos el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Renta de Aduanas, y los Impuestos Especiales que se verán más tarde a propósito de su posible extrafiscalidad.

-impuestos personales y reales: en los personales el hecho imponible se configura con referencia a una persona determinada y en los reales el hecho imponible actúa con independencia de una persona determinada, y se hace fundamental un bien o derecho determinado.

-impuestos subjetivos y objetivos: en los primeros a la hora de cuantificar la deuda tributaria se tienen en cuenta una serie de circunstancias personales que concurren en el sujeto pasivo. Es una de las vías, como se verá, de introducir el carácter extrafiscal en los tributos. En los objetivos no se tendrán en cuenta dichas circunstancias personales o familiares, el caso más típico es el del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

-impuestos periódicos e instantáneos: los periódicos no se agotan con la propia realización del hecho imponible, sino que tienden a durar en el tiempo. El caso más típico es el del IRPF, donde se liquidará al final del año todas las adquisiciones de renta que hayan tenido lugar en ese ejercicio.

En los instantáneos el hecho imponible se agota con la propia realización, como en el Impuesto de Sucesiones, donde la muerte del causante es la circunstancia que automáticamente producirá derechos y obligaciones, entre otros, los de índole tributaria.

Al contrario que en el impuesto, en la **tasa** existe una actividad administrativa, se regula en el artículo c) de la LGT: "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, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”. Así, la capacidad económica en el caso de la tasa se manifestará en dos situaciones:

-uso de forma privada o especial de bienes de dominio público.

-o prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público por parte de la Administración.

En el caso de prestaciones de servicios es fundamental que se den estos requisitos legales: se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo cuando se produzca:

-cuando la solicitud de dicha actividad administrativa sea de carácter obligatorio, o cuando el sector público sea el único que preste ese servicio, es decir que *de facto* no tenga concurrencia con el sector privado. Así que *de facto* o legalmente no haya concurrencia privada.

La idea que subyace en la tasa es que esos servicios han de ser inexcusables, esto es, fundamental para su vida personal o social. Claramente las tasas como tributos han de respetar los principios tributarios, especialmente el de capacidad económica. Al respecto ha dicho el Tribunal Constitucional (STC 296/1994, de 10 de noviembre) que en los impuestos el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas, o si lo hace, es de manera muy indirecta o remota. Por ello teniendo presente dicha dificultad se ha barajado por la doctrina el llamado “principio de beneficio”. La cuota tributaria sería como máximo el coste del servicio. Esto que no lleve a engaño, no es necesario que se produzca un beneficio para el contribuyente, basta con que se despliegue la actividad administrativa en su favor. Se aplica tanto a las tasas como a las contribuciones especiales, e implica que la obligación tributaria no puede exceder el coste que le ha costado a la administración la prestación de ese servicio. El artículo 24.4 LHL establece que las tasas pueden tener en cuenta “criterios genéricos de capacidad económica”. Por tanto el principio de capacidad económica ha de precisarse de forma concreta en cada clase de tributo, e incluso dentro de las clases de impuestos también (impuestos directos, indirectos, medioambientales...).

Pueden ser de tres tipos las tasas:

- fiscales; por ejemplo la tasa académica
- especiales; por ejemplo las tarjetas de transporte público
- parafiscales; tasa que se paga a un colegio profesional

Para terminar, la última clase de tributo es la **contribución especial**, en esta figura el hecho imponible sería la obtención por el sujeto pasivo de “un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o por el establecimiento o ampliación de servicios públicos de carácter local. La STC 233/1999, señala que la contribución especial es un tributo afectado. Esto quiere decir que se aplicará la cantidad obtenida a la obra pública o establecimiento o ampliación de servicios que trae causa de la contribución especial. En tanto tributos, de la misma forma que sucedía con las tasas, las contribuciones especiales están plenamente sometidas a los principios tributarios. El hecho imponible, como vemos que grava la contribución especial, es decir la capacidad económica es ese beneficio o aumento de valor que experimentan de los bienes del obligado tributario. Y será más o menos difícil establecer dicho beneficio dependiendo de las concretas circunstancias del aumento de servicios u obra pública concreta.

Cosa bien distinta, son los precios públicos, que al quedar al margen de la definición del tributo, no están sometidos a los principios tributarios (pese a las dudas que han desencadenado en la doctrina por su similitud a las tasas). Por ello los precios públicos están sometidos a costar como mínimo una determinada cantidad que será aquella que ha costado producirse, pero pueden establecerse por encima de ese precio de acuerdo con las leyes del mercado. Si se pretendiese establecer unos precios por debajo de este mínimo deberá haber una asignación presupuestaria por dicha subvención que cubra ese gasto hasta el coste mínimo.

ES importante mencionar, que debido a sus características, la contribución especial, es un tributo típicamente local, porque el Estado y las CCAA tienen más en cuenta el interés general, y por tanto, utilizarán más el impuesto.

Como diferencia entre contribución especial y tasa decir que en la primera existe un beneficio personal para el vecino del municipio, pero además un beneficio para toda la sociedad en su conjunto (por ejemplo, alumbrado público, mientras que en la tasa sólo resulta beneficiado el interés personal del sujeto pasivo). Mientras que en la tasa más bien es un beneficio individual. Además hilando con esto se encuentra la segunda diferencia,

que es que en la tasa lo solicita el contribuyente, y en el caso de la contribución especial será la Administración.

Hay dos figuras que resulta muy fácil confundir: la tasa y el precio público. Lo que diferencia a una de otra es que la tasa se exige cuando el servicio que se recibe es sin concurrencia con el sector privado, mientras que el precio público exige que haya una concurrencia privada. Será el caso de las guarderías municipales o de las residencias de ancianos de la diputación.

### *2.2.2 tributo fiscal y parafiscal*

Además de la clasificación que se acaba de ver la doctrina distingue entre el tributo fiscal y el parafiscal. La parafiscalidad, *grosso modo* se asienta en dos circunstancias que han de concurrir; la afectación y la no presupuestación. La primera ya se ha mencionado anteriormente y hace referencia al hecho de aplicar la cantidad recaudada a una determinada partida concreta (decir que la tasa y la contribución especial son tributos afectados, y es normal atendiendo a su naturaleza), y la no presupuestación, consiste en el hecho de no incluir en la LGPE un determinado ingreso. Ambos claramente incompatibles con nuestros principios tributarios y los derechos que protegen.

Por esto mismo, han dejado de aplicarse numerosos tributos parafiscales, si bien es cierto, muchos otros se han convalidado en leyes o se han transformado, como ocurre con las tasas que se transforman en precios públicos, que al no ser tributos no pueden conculcar los principios tributarios.

Lo que ocurre con las exacciones parafiscales es que son ingresos públicos coactivos, con finalidad de obtener caudal para las arcas públicas, que no respetan los principios tributarios de no afectación y no presupuestación. Como pueden ser los aranceles de los funcionarios o las cuotas que los miembros de un colegio profesional se ven obligados a hacer frente. Es decir la parafiscalidad precisa de coactividad, esto es, ser obligatorio para el sujeto pagar esa cuota para su vida personal o profesional.

## **2.3 Funciones del tributo**

Pues bien, es evidente que la función primigenia u originaria del tributo, su razón de ser, es claramente recaudar lo necesario para sufragar los gastos que precise el Estado. Sin embargo como dice Giannini:" la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición; de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales "<sup>3</sup>

En el siglo XIX, lo que en la historia económica se conoce como época liberal, era la época del *laisse faire* . Aquí el Estado y la sociedad se conciben como dos mundos independientes el uno del otro, donde no se inmiscuyen el uno en los asuntos del otro. Viendo como esos principios del liberalismo se quiebran, al no repartirse equitativamente los recursos, se hacen necesario reformular las relaciones Estado y sociedad. Es interesante lo que el Catedrático Fernando Rey escribe al respecto:"Esa capacidad(del Estado) que se traduce en profundas desigualdades...e inestabilidad, exigía un replanteamiento a fondo del papel del Estado. Éste no podía limitarse ya a garantizar desde fuera(como gendarme) un supuesto orden social espontáneo, inmanente, ni a intervenir esporádicamente en situaciones críticas(como bombero) para paliar o corregir las deficiencias más ostensibles o insostenibles. Ahora, se le pide que asuma la responsabilidad de vertebrar la propia sociedad( de asegurar la cohesión social) mediante la puesta en práctica de políticas sociales que contribuyan a prevenir conflicto"<sup>4</sup>

Abandonándose, como dice, Checa González , la anterior inhibición del Estado frente a problemas económicos y sociales, inhibición que por otra parte nunca fue tajante, ya que en pleno apogeo del liberalismo existieron medidas estatales tendentes a incentivar la industria<sup>5</sup> .

En efecto, estamos en un Estado Social y Democrático de Derecho; que precisa por tanto innumerables gastos, y se puede decir que a este respecto la labor que juega el tributo es insustituible como fuente de financiación.

---

<sup>3</sup> 1. A. D. Gianinni, Instituciones de derecho tributario, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

<sup>4</sup> . Fernando Rey, lecciones de Derecho Constitucional, 3º edición. Lex Nova, Thompson Reuters.

<sup>5</sup> Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre su admisibilidad Constitucional

**PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO CONSOLIDADOS PARA 2015  
RESUMEN POR POLÍTICAS DE GASTO. Capítulos I a VIII**

millones de euros

Políticas	Presupuesto inicial 2014 (1)	(%)	Presupuesto inicial 2015 (2)	(%)	Δ (%) (2)/(1)
Justicia (a)	1.486,17	0,4	1.501,75	0,4	1,0
Defensa	5.654,45	1,6	5.711,63	1,6	1,0
Seguridad ciudadana e Instituciones penitenciarias	7.819,22	2,2	7.843,13	2,3	0,3
Política Exterior	1.395,17	0,4	1.419,88	0,4	1,8
<b>SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS</b>	<b>16.355,81</b>	<b>4,6</b>	<b>16.476,39</b>	<b>4,7</b>	<b>0,7</b>
Pensiones	127.483,83	36,1	131.658,93	37,9	3,3
Otras Prestaciones Económicas	11.290,56	3,2	10.943,65	3,1	-3,1
Servicios Sociales y Promoción Social	1.849,91	0,5	1.943,88	0,6	5,1
Fomento del empleo	4.073,52	1,2	4.746,36	1,4	16,5
Desempleo	29.727,53	8,4	25.300,04	7,3	-14,9
Acceso a la Vivienda y Fomento de la Edificación	537,72	0,2	587,11	0,2	9,2
Gestión y Administración de la Seguridad Social	4.377,40	1,2	5.344,14	1,5	22,1
<b>1. ACTUACIONES DE PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL</b>	<b>179.348,48</b>	<b>50,8</b>	<b>180.524,12</b>	<b>51,9</b>	<b>0,7</b>
Sanidad (b)	3.817,10	1,1	3.861,52	1,1	1,2
Educación	2.175,00	0,6	2.273,07	0,7	4,5
Cultura	717,97	0,2	749,04	0,2	4,3
<b>2. PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER PREFERENTE</b>	<b>6.710,07</b>	<b>1,9</b>	<b>6.883,62</b>	<b>2,0</b>	<b>2,6</b>
<b>GASTO SOCIAL (1+2)</b>	<b>186.050,55</b>	<b>52,7</b>	<b>187.407,74</b>	<b>53,9</b>	<b>0,7</b>
<b>GASTO SOCIAL sin desempleo</b>	<b>156.323,02</b>	<b>44,3</b>	<b>162.107,70</b>	<b>46,6</b>	<b>3,7</b>
Agricultura, Pesca y Alimentación	7.680,53	2,2	8.579,92	2,5	11,7
Industria y Energía	5.777,76	1,6	6.027,76	1,7	4,3
Comercio, Turismo y PYME	936,20	0,3	963,30	0,3	2,9
Subvenciones al transporte	1.255,77	0,4	1.339,47	0,4	6,7
Infraestructuras	5.453,55	1,5	6.141,02	1,8	12,6
Investigación, Desarrollo e Innovación	6.104,25	1,7	6.396,40	1,8	4,8
Otras actuaciones de carácter económico	822,97	0,2	927,49	0,3	12,8
<b>ACTUACIONES DE CARÁCTER ECONÓMICO</b>	<b>28.038,12</b>	<b>7,9</b>	<b>30.374,36</b>	<b>8,7</b>	<b>8,4</b>
Alta Dirección	593,79	0,2	612,82	0,2	3,2
Servicios de Carácter General	29.905,72	8,5	28.438,28	8,2	-4,9
Administración Financiera y Tributaria (c)	1.900,27	0,5	1.877,80	0,5	-1,2
Transferencias a otras Administraciones Públicas	45.988,79	13,0	47.161,89	13,6	2,6
Deuda Pública	36.590,00	10,4	35.490,00	10,2	-3,0
Aportación MEDE y Fondo de proveedores	7.804,59		0,00		-
<b>ACTUACIONES DE CARÁCTER GENERAL</b>	<b>114.978,57</b>	<b>32,6</b>	<b>113.580,79</b>	<b>32,7</b>	<b>-1,2</b>
<b>TOTAL CAPITULOS I A VIII</b>	<b>353.218,85</b>	<b>100,0</b>	<b>347.839,29</b>	<b>100,0</b>	<b>-1,5</b>

6

En este cuadro se puede contemplar el enorme gasto que tiene que hacer frente el Estado

Pero esta forma de Estado donde éste se inmiscuye de esta manera en la vida económico-social de los ciudadanos es algo muy nuevo, fruto de un desarrollo histórico. Tras la 1ª Guerra Mundial se mostraron claros indicios que evidenciaban que el liberalismo económico no era la panacea y que adolecía de numerosos desajustes, que en última instancia a los que perjudicaban eran a los ciudadanos. Era precisa una intromisión del Estado en diferentes materias como la redistribución de la riqueza. Así el Estado va adquiriendo competencias hasta convertirse en el primer capitalista.

En España el primer texto constitucional que recogía la política social y económica a cargo del Estado fue la Constitución de 1931, no es de extrañar que sea la de la II República, de carácter marcadamente socialista. En su artículo 44 autorizaba a los poderes públicos para que intervinieran en la economía: *Artículo 44. Toda la riqueza del país, sea quien fuere su dueño, está subordinada a los intereses de la economía nacional y afecta al sostenimiento de las cargas públicas, con arreglo a la Constitución y a las leyes. La propiedad de toda clase de bienes podrá ser objeto de expropiación forzosa por causa de utilidad social mediante adecuada indemnización, a menos que disponga otra cosa una ley aprobada por los votos de la mayoría absoluta de las Cortes. Con los mismos requisitos la propiedad podrá ser socializada. Los servicios públicos y las explotaciones que afecten al interés*

<sup>6</sup> Fuente Agencia Estatal Tributaria.

*común pueden ser nacionalizados en los casos en que la necesidad social así lo exija. El Estado podrá intervenir por ley la explotación y coordinación de industrias y empresas cuando así lo exigieran la racionalización de la producción y los intereses de la economía nacional. En ningún caso se impondrá la pena de confiscación de bienes.*<sup>7</sup>

Con lo cual, la influencia de las políticas keynesianas transforman la Hacienda neutral típica del Estado liberal, en otra intervencionista. En concreto, como recopila AIZEGA ZUBILLANGA, la Constitución permite al Estado intervenir en estas materias: "promover las condiciones favorables para el progreso social y económico(art.40) y la modernización y desarrollo de los sectores económicos(art.130)...Además la protección a la familia(art.39), el establecimiento de un régimen de Seguridad Social y protección al desempleo(art.41), protección al emigrante(art.42), la protección de la salud pública(art.43)..., la protección al medio ambiente(art.45)..."<sup>8</sup>

Pese a lo que pueda argüir la doctrina detractora, al respecto el TC ha admitido esta finalidad extrafiscal. No estamos ante un figura jurídica autónoma al instituto del tributo, puesto que la función de recaudar no se elimina sólo se relega a un segundo plano, y recordar que el concepto legal del tributo determina que el tributo sirve para obtener caudales para sufragar gastos públicos pero nada dice de que sea el único objetivo. De hecho el artículo segundo en su segundo párrafo de la Ley General Tributaria lo establece.

"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."<sup>9</sup>

La razón de que se admitan los tributos con fines extrafiscales es porque constituyen un instrumento especialmente idóneo para dar cumplimiento al mandato constitucional de los principios rectores de la política social y económica. La importancia hoy día de esta clase de tributo es enorme, y va creciendo gradualmente. Gran parte, de la tributación verde es extrafiscal amen de los impuestos autonómicos sobre infrutilización de tierras que luego se analizarán. Este tipo de tributo tiene una importancia enorme en la financiación de las Comunidades Autónomas, pues han tenido éstas que buscarse la vida, en vista de los pocos hechos impositivos no gravados por el Estado.

---

<sup>7</sup> Constitución De 1931

<sup>8</sup> La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria, Aizega Zubillaga, Universidad País vasco, 2001

<sup>9</sup> Ley General Tributaria

Así el tributo se convierte en uno de los instrumentos con los que cuenta el Estado para conseguir estos objetivos mencionados arriba.

Bien, respecto de la función recaudatoria decir que se fundamenta de forma especial en la capacidad económica. Viene recogido en el artículo 31 CE: " Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio." <sup>10</sup>. La piedra angular de este trabajo, por cierto se halla aquí, en la relación entre este principio y la extrafiscalidad, que puede, al no buscar recaudar, chocar frontalmente contra éste principio.

Pero éste no es el único principio, también se menciona en el mismo artículo los principios de igualdad y generalidad. Esto es *todos contribuirán ...de acuerdo con su capacidad económica*. En este *todos* se halla el principio de generalidad, que hace referencia a que todos los que manifiesten capacidad económica deben pagar, y el de igualdad que antes mismas manifestaciones de riqueza se den la misma intensidad a la hora de gravar. En este último caso se verá que no siempre se cumple, por ejemplo en la Ley, 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto de Sociedades; a partir de los 60000 euros de valor fiscal que obtenga la empresa se gravará de forma proporcional no progresiva. Y es que la progresividad es necesaria para garantizar la igualdad, pues lo que pretende es que todo el mundo haga el mismo esfuerzo fiscal a la hora de tributar. El contrapeso del principio de progresividad sería el no confiscatoriedad, el cual, hace referencia a que la exacción tributaria no es título suficiente para privar a una persona de una fuente de riqueza , es decir, no puede imponerse a alguien una deuda tributaria que para hacerla frente el contribuyente se vea obligado a vender dicha fuente de riqueza.

## 2.4 Clases de tributos extrafiscales

En el presente epígrafe se va a realizar una doble división de los tributos extrafiscales. Por una lado teniendo en cuenta el grado de extrafiscalidad que detenta, y por otro lado, teniendo en cuenta si es constituye un estímulo o desestímulo para determinadas actividades.

---

<sup>10</sup> Constitución Española



#### *2.4.1 Según el grado de extrafiscalidad que haya en el tributo: extrafiscalidad propia e impropia*

Los tributos en general, y en particular los impuestos directos y los subjetivos.\* a.m. moreno manual, van a tener una serie de circunstancias personales presentes en el tributo, sin olvidar que es su finalidad principal la de recaudar. Recordemos que los impuestos son la clase de tributo más idóneo para tener notas de extrafiscalidad debido a su potencial recaudatorio.

Como dice Barahona se trata de tributos genuinamente fiscales, porque su finalidad principal es la recaudatoria, no procede aquí hablar de tributos extrafiscales sino de tributos con ciertos elementos extrafiscales<sup>11</sup>. En este caso, no serían tributos propiamente extrafiscales sino tributos recaudatorios con ciertos fines extrafiscales, que por cierto es lo más habitual, pues casi todos los tributos tienen consecuencias por pequeñas que sean de índole extrafiscal. Sería lo que se conoce por la doctrina como **efectos no fiscales de los tributos** <sup>12</sup>.

Por una parte nos encontramos con estos efectos no fiscales, que son tributos extrafiscales impropios, pues los elementos de la estructura tributaria siguen siendo de naturaleza fiscal. Como dice Royo, pg169, Fines no fiscales de los tributos" la atribución de específicas funciones extrafiscales debe diferenciarse de los simples fines o efectos extrafiscales" . Los efectos extrafiscales, no forman parte de la voluntad del legislador que promulga la ley, sino que se produce de manera colateral.

Ahora cabe hablar del **tributo extrafiscal propio**, que es el que realmente es el que causa quebraderos de cabeza doctrinales, y por supuesto jurisprudenciales. Aquí se desprende la extrafiscalidad de la configuración o estructura del tributo. Si la finalidad principal es ajena al fin recaudatorio, aunque como tributo que es, sería también un instrumento recaudatorio, pero como se dice vulgarmente, aprovechando que el Pisuerga pasa por Valladolid. Este carácter extrafiscal ha de desprenderse del hecho imponible, base imponible, o tipo de gravamen.

Se habla pues, para saber si un tributo es extrafiscal de acudir a su estructura y ver si hay elementos de extrafiscalidad en él. Además es importante que sea la voluntad del legislador esta extrafiscalidad, siendo la voluntad real no la declarada la que importa. Y para saber la

---

<sup>11</sup> Lecciones de derecho tributarios inspiradas por un maestro, Barahona

<sup>12</sup> Rozo, Fines no fiscales de los tributos, pg169

voluntad real se utilizarán los criterios de interpretación recogidos en el artículo 3 del CC: "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."(teleológica, sistemática, literal, histórica y sociológico).

Así se hablará de extrafiscalidad cuando el legislador utilice el tributo intencionada y voluntariamente para fines extrafiscales.

#### 2.4.2 *Atendiendo a si estimula o desestimula*

Bien, como ya se ha visto, el instituto del tributo es uno entre otros de los instrumentos con los que cuenta el Estado para hacer efectivo los mandatos constitucionales sobre política social y económica .

Así el tributo se puede utilizar en dos sentido opuestos. Bien para estimular bien para desestimar determinadas actividades. Por ejemplo puede promocionar la vivienda o puede dificultar o gravar más determinados consumos como la gasolina. Aquí no se cumple perfectamente el principio de capacidad económica, pues entrará por ejemplo en escena el interés del Estado, a que los ciudadanos tengan una vivienda digna. Aquí el principio de capacidad económica no se cumplirá íntegramente, pues otros valores constitucionales saldrán a la luz.

En caso de **desestimulo**, esta finalidad de desestimar o desincentivar u obstaculizar una determinada actividad se puede realizar de diferente forma. La que es objeto de este trabajo es la extrafiscalidad, esto es, la creación de un tributo *ex novo*, es decir que cuente con un elemento no recaudatorio, como en el epígrafe anterior se vio.

Otro de los medios puede ser establecer un recargo sobre un impuesto base, no crear un impuesto *ex novo*, en este caso el recargo tendrá carácter extrafiscal, sin que necesariamente lo tenga el impuesto base. Aunque es escasa su aplicación por su carácter marcadamente impopular como menciona Aizega Zubillaga.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria, Aizega Zubillaga, Universidad País vasco, 2001, pg.11

Cabe reflexionar ahora sobre si los impuestos especiales son realmente tributos extrafiscales, porque hay que recordar que aquí se está desestimulando el consumo de determinadas sustancias como pueden ser el alcohol, el tabaco o los hidrocarburos.

Recordar que los impuestos especiales son impuestos indirectos que gravan el consumo de determinados bienes; que son especialmente perjudiciales para el medioambiente o para la sociedad.

Es muy clarificador al respecto el estudio realizado por Alonso González<sup>14</sup>, quien explica en su trabajo "Los impuestos especiales como tributos medioambientales" detalladamente que aunque aparentemente son medios idóneos de internalizar los costes de los consumos de esos bienes y el legislador, aunque en las exposiciones de motivos de las leyes de estos impuestos, esto diga no esta tan claro. Es muy escasa la credibilidad de estas exposiciones de motivos. Como vimos antes lo importante no es la voluntad real sino la declarada, utilizando para extraerla los principios de interpretación. Si analizamos un poco nos damos cuenta de que estos bienes tienen son inelásticos, lo cual quiere decir que aunque aumente el precio no disminuirá apenas el consumo, por ello, no es la mejor vía para obstaculizar este consumo, y por mucho que las exposiciones de motivos, fundamenten esta gravosidad tan fuerte en los costes sociales de estos bienes, lo cierto es que son impuestos recaudatorios puros y duros.

Además no se da tampoco la nota de la extrafiscalidad al no proponer un consumo alternativo menos gravoso para el sujeto pasivo como sí ocurre en los tributos extrafiscales en general. Esto es, si dejas de hacer esa conducta se le premia, y esto sólo ocurre tenuemente en el consumo de gasolina sin plomo, que se grava menos que la que sí contiene plomo. Pero esto se verá con detalle más tarde.

También se puede utilizar el tributo para **estimular** determinadas actividades. Es el caso de estimular, incentivar o premiar. También este estímulo ha de fundamentarse en principios constitucionales que justifiquen este mejor trato fiscal. El Estado cuenta con numerosos instrumentos para cumplir los objetivos que marca la Constitución. Bien, estos mejores tratos fiscales pueden afectar a cualquier elemento de la estructura del tributo; se pueden utilizar exención, no sujeción, minoraciones de la base, tipo de gravamen o minoraciones de la cuota.

---

<sup>14</sup> Alonso González, Derecho del medio ambiente y Administración Local, Fundación Democracia y Gobierno Local

### *Exención*

La Ley General Tributaria en su artículo 22 da una definición de exención: "Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal." Son, como se ve, supuestos de exención aquellos que pese a producirse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal."

Como dice Alejandro Menéndez Moreno, "impone un efecto desgravatorio, total o parcial, de la carga tributaria respecto de la aplicación normal del tributo"<sup>15</sup>. Puede tener varias razones de ser, entre ellas se encuentran las razones extrafiscales o dicho de otro modo introducir elementos de extrafiscalidad mediante la utilización de la exención. Aunque también puede ser originada por ejemplo por la técnica fiscal, o por que el sujeto pasivo sea una Administración Pública. Los alimentos que perciba el contribuyente en virtud de decisión judicial, sería una exención extrafiscal

### *Supuestos de no sujeción*

Puede tener también razones fiscales o extrafiscales, se recoge en artículo 20.2 de la Ley General Tributaria: " La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción."

La diferencia con la exención, es que en la primera participa del hecho imponible, pero se impide que nazca la obligación tributaria principal. Mientras que en la no sujeción directamente no nace el hecho imponible. Y no habría ni siquiera aquellas obligaciones formales que se pudieran desprender de la realización del hecho imponible. Si se mencionan en la norma es simplemente para aclarar posibles dudas.

### *Minoraciones de la base*

Bien, la base es la medida del hecho imponible. Ósea transformar a una magnitud concreta el hecho imponible. Deberá tener en cuenta que el hecho imponible puede realizarse con diferentes intensidades. Es necesario que la base guarde congruencia con el hecho imponible, de manera que sea efectivamente, medición de éste.

---

<sup>15</sup> Lecciones de derecho financiero y tributario, Alejandro Menéndez Moreno, Lex Nova, 2000, edición 16.

Además advertir que no es lo mismo la base imponible y la base liquidable. El artículo 54 de la Ley General Tributaria: "La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley." Y es que, en efecto la base liquidable se obtiene de aplicar las reducciones legales a la base imponible. Estas exenciones parciales o reducciones de la base pueden deberse a políticas no fiscales."

Como dice el manual de derecho tributario, Martin Queralt<sup>16</sup>, "más que un tipo de base imponible se trata en una magnitud diferente que cuando se prevé obedece a ciertas reducciones que por motivos de protección, estímulo fiscal; se entiende que han de minorar la capacidad económica."

#### *Tipo de gravamen*

El tipo de gravamen es aplicar a la base liquidable un porcentaje. Para darle un trato mejor e introducir la extrafiscalidad existen los tipos reducidos. Se recogen en el artículo 55 de la Ley General Tributaria: "1. El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.

2. Los tipos de gravamen pueden ser específicos o porcentuales, y deberán aplicarse según disponga la ley propia de cada tributo a cada unidad, conjunto de unidades o tramo de la base liquidable.

El conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo se denominará tarifa.

3. La ley podrá prever la aplicación de un tipo cero, así como de tipos reducidos o bonificados".

Como vemos en el 55.3 vemos que existen los reducidos e incluso el tipo cero que sería la forma de establecer una exención total.

#### *Minoraciones de cuota*

Para terminar, el último elemento de la estructura del tributo sería la cuota tributaria, que es el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen. A esta cuota resultante se le pueden restar bonificaciones o deducciones por diversas razones, una de ellas es la extrafiscalidad. Como dice Velarde Aracuallo<sup>17</sup>, para diferenciar bonificación de deducción

---

<sup>16</sup> Manual de derecho tributario Martin Queralt, Thompson ,2006

<sup>17</sup> Beneficios y minoraciones de derecho tributario, Marcial Pons, Madrid, 1997, pg. 194

dice que " la bonificación tiene una única y concisa finalidad: promocionar determinadas conductas mediante un tratamiento preferencial, brindado a aquellos sujetos que realicen o efectúen tales actividades, calificadas por el legislador como preferentes". Sin que en la deducción sea el único motivo dar un trato preferencial.

## **2.5 Principios de justicia tributaria y la Extrafiscalidad**

La justicia tributaria no es más que la extensión de lo que es la justicia<sup>18</sup>. Es como dice Barahona: "un principio multicéfalo como si de un poliedro irregular en continuo movimiento se tratara: conforme va girando descubre nuevas caras"<sup>19</sup>. Cada cara es uno de los diferentes principios tributarios y la justicia tributaria sería el poliedro. Pues bien como dice la sentencia del Tribunal Constitucional 207/2005: " la justicia tributaria no es propiamente un principio constitucional del que deriven derechos y obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que solo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales". Por ello es natural que se entre a analizar su posible constitucionalidad por el Tribunal Constitucional.

Es el artículo 31 de la Constitución española el que recoge los principios tributarios:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley."

Por tanto, todos los principios tributarios participan de la justicia tributaria desde diversas perspectivas. Los principios que mayor peligro corren en lo referente a la extrafiscalidad son la igualdad, la generalidad, y sobretodo, la capacidad económica. Es fundamental la tarea delimitadora de los principios tributarios que tiene el Tribunal Constitucional, puesto que no hay que olvidar que se trata de principios abstractos e

---

<sup>18</sup> Sainz de Bujanda, Hacienda y Derecho, vol.III, Madrid, 1963, pg. 233

<sup>19</sup> Barahona, Extrafiscalidad y justicia tributaria, Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro.

imprecisos. De ello, la necesidad nuestra de contar con la labor del supremo intérprete del ordenamiento jurídico. Además de los principios de justicia tributaria del artículo 31 que vamos a analizar, en el derecho tributario, al igual que en el resto de ramas del derecho hay que tener presentes los principios generales del derecho que preconiza la Constitución como la jerarquía normativa, publicidad de normas, , irretroactividad de las disposiciones sancionadora no favorables o restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la CE).

En conclusión no sólo hay que tener en cuenta los principios tributarios del artículo 31 de la Constitución Española, sino que además hay que tener presentes los principios generales del derecho. También advertir que el legislador al ser principios, como dijimos, tan imprecisos cuenta con un amplio margen a la hora de regular, que, no obstante podrá analizar su posible constitucionalidad el Tribunal Constitucional.

#### *2.5.1.Principio de igualdad:*

Este principio viene en concreto recogido en el 31.1 de la CE y se entiende desde el punto de vista de la capacidad económica. Esto es, todos los que manifiesten una capacidad económica serán gravados. Mencionar que ya ha matizado el tribunal constitucional, al respecto de que nada tiene que ver la igualdad tributaria con el artículo 14 de la Constitución Española. Esto se debe a que la igualdad del artículo 14 puede ser objeto de un recurso de amparo ante el TC y no la igualdad del artículo 31.1, por pertenecer el primero a la protección especial con la que cuentan los derechos fundamentales. Otro matiz que los diferencia es que la igualdad del artículo 14 es subjetiva, mientras que la igualdad tributaria es claramente objetiva, en tanto que tiene en cuenta el reparto de la carga tributario.

Admitiendo por tanto, como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en su sentencia 27/1981: "La igualdad que aquí se proclama va íntimamente relacionada con el principio de progresividad y de igualdad. Una cierta desigualdad cualitativa es imprescindible para entender cumplido este principio."

Por ello, el Alto Tribunal hace referencia a que la desigualdad podrá permitirse cuando sea razonable; es decir la igualdad entre iguales y la desigualdad entre desiguales. Por tanto se tiene en cuenta circunstancias económicas, sociales, medioambientales...etc. a la hora de

ponderar la igualdad entre dos supuestos de hecho de normas. Para establecer exenciones sean por la razones que sean, es pertinente lo que dice al respecto la STC 57/2005, de 14 de Marzo: "La exención sólo será constitucional cuando responda a fines de interés general que la justifiquen."

Por su parte, la STC 81/1986 que establece que las discriminaciones no son arbitrarias cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento." Y habrá que ir caso por caso si la desigualdad ha sido razonable debido a la dificultad de establecer unos principios universales. Por ejemplo, el TC ha declarado inconstitucional (STC 45/1989) por atentar contra la igualdad tributaria, la obligación de declaración conjunta de los cónyuges, fundamentándolo el Alto tribunal en la mayor carga tributaria que han de soportar las personas casadas respecto de las solteras. Desde entonces la tributación conjunta es voluntaria, no constituye ninguna obligación para las personas casadas.

El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales diversas bonificaciones y exenciones debido a que supuestos de hecho análogos no se han incluido dentro de la aplicación de la norma y, por tanto, han creado desigualdades.

Es necesario para terminar decir, que principio tan sensible como el de igualdad, no sólo hace falta para justificar una posible desigualdad que sea razonable sino que además para cuidarnos de la arbitrariedad, es preciso ver si el tributo es la figura idónea para el logro de esos objetivos, o hay otros más aptos como subvenciones, ayudas públicas o sanciones administrativas.

### *2.5.2. Principio de generalidad*

Pues bien dada la íntima interconexión que existe entre los principios tributarios, si el principio de igualdad es gravar con la misma intensidad, el principio de generalidad es gravar a todos. El principio de generalidad ha de ser interpretado en el sentido de que todas las personas con capacidad económica han de estar sujetas al pago de los tributos.

Es este todos el que incluye en el artículo 31.1 de la CE el que incluye el principio de generalidad. Ese todos no se refiere solamente a los nacionales, sino que por influjo del principio de territorialidad que impera en derecho tributario, se aplicaría con independencia de ser el sujeto pasivo nacional o extranjero. Esto significa que pueden ser obligados tributarios las personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad, ya sean nacionales o extranjeros, residentes o no residentes.



Para diferenciarlo del principio de capacidad económica decir que en palabras de Calvo Ortega<sup>20</sup>: "es este marcado carácter subjetivo el que diferencia el principio de generalidad del de capacidad económica". El principio de generalidad se preocupa más de las personas y el de capacidad económica de las manifestaciones de riqueza. Además los diferencia el hecho de que el principio de generalidad obliga a gravar situaciones con idéntico supuesto de hecho, mientras que las manifestaciones económicas pueden no ser objeto de gravamen por causas constitucionales. Lo que significa el principio de generalidad es que no pueden realizarse concesiones de privilegios a determinadas personas o grupos sin haber una justificación, de forma, por tanto, discriminatoria.

Por tanto, si se concede a una persona una determinada exención ha de concederse ésta también a otra persona que se encuentre en una situación análoga. Es aquí donde interactúan la generalidad con la igualdad, es decir, se pueden establecer exenciones siempre y cuando respete el principio de igualdad. Además claro está, esta exención ha de estar fundamentada en razones económicas y sociales que recoja la Constitución. Y así lo ha constatado el Tribunal constitucional, reconociendo que la exención es una quiebra al principio de generalidad pero que se permitirá dicho quiebro cuando lo avalen razones económicas o sociales.

A este respecto se ha manifestado el Tribunal Constitucional a propósito de unos beneficios fiscales que se dan a la Iglesia Católica, donde entendió que estos beneficios fiscales habían de extenderse también a las otras confesiones religiosas para no contradecir el principio de generalidad.

### *2.5.3 Principio de capacidad económica:*

Es un principio fundamental en derecho tributario, de hecho es el principio típico del ámbito tributario, porque así como el de generalidad e igualdad son comunes ha todas las ramas del derecho, éste es único del tributario. Como dice el Tribunal Constitucional;" se basa en buscar la riqueza ahí donde se haya". Recordando la división anterior de clases de impuestos veíamos la clasificación según la capacidad económica y dividía el impuesto según se gravase en el hecho imponible una renta, patrimonio o consumo determinado.

---

<sup>20</sup> Curso de Derecho Financiero, Rafael Calvo Ortega, civitas, 2015

Pues bien el patrimonio y la renta será una exacción directa de la manifestación de riqueza, mientras que cuando se grave el consumo se gravará el uso que se haga con esa riqueza, por tanto, es indirecto, y menos acorde al principio de capacidad económica.

Este principio ha estado recogido desde el Estatuto de Bayona hasta nuestros días, sufriendo claro está una evolución. Digamos que como dice el título del libro de Palao Tabaoda ha tenido un *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*<sup>21</sup>. Así la postura del principio de capacidad económica como principio exclusivo de justicia tributaria tuvo mucha importancia, no es de extrañar que lo sea en un Estado liberal, donde la propiedad es un principio con más garantías quizá, y las razones de política económica o social no eran suficientes para fundamentar una exacción tributaria o lo que es lo mismo un menoscabo de la propiedad por parte del Estado.

Al entrar en vigor la Constitución de 1978 se entenderá el principio de capacidad económica como criterio para entender los principios de generalidad e igualdad. Efectivamente, la igualdad y generalidad (principios que algunos autores elevan a los verdaderos principios de justicia tributaria), se miden con respecto a la capacidad económica. Así, se concibe el principio de capacidad económica como principio medial o instrumental, siendo los verdaderos principios los de generalidad e igualdad.

Es evidente, no obstante, que la capacidad económica pueda suponer un problema para la utilización extrafiscal de los tributos, pues estos no tienen la función de recaudar, cuyo fundamento típico es la capacidad económica. Por tanto, el Alto Tribunal ha tenido que flexibilizarse sobremanera hasta relativizar el principio de capacidad económica, al permitir también una renta meramente potencial. La STC 27/1987, de 20 de Julio: "capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza ahí donde la riqueza se encuentre."

Digamos, que el principio de capacidad económica como dice el TC en su sentencia 37/1987: "impide que el legislador establezca tributos- sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias...". Justamente ésta fue su solución para el recurso de inconstitucionalidad, que se

---

<sup>21</sup> En efecto, este autor escribió un libro con dicho título.

interpuso a la ley de Reforma Agraria, el Tribunal constitucional entendía que la infrautilización de tierras es una renta “meramente potencial”.

Pero la capacidad económica no sólo constituye el límite con el que ha de contar necesariamente el legislador, sino que además es la medida de la exacción, que será mayor o menor en función de esa riqueza. Riqueza que como ya vimos, es más fácil de medir en el caso de los impuestos que en el de las tasas o las contribuciones especiales, donde llega a ser muy complejo dicha medida.

Pero el servicio de esta exigencia lógica no asegura por si solo un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que pudiera demandar la estimación individualizada en cada caso, respecto a cada uno de los tributos del sistema y en cualquier supuesto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas. Bien esta sentencia lo que viene a explicar es la relación del principio de capacidad económica con la justicia tributaria y establece su vinculación con la igualdad y la progresividad. Como dice Alonso González<sup>22</sup>: " Parece que el TC efectúa una interpretación de la exigencia de la capacidad económica más bien amplia, en la medida en que parece situar dicha exigencia sólo como un límite mínimo a respetar por el legislador en todo caso", de forma que la capacidad económica existe aunque sea únicamente como " fuente, sustrato o exigencia lógica de toda imposición". ( STC 37/1987)

Así, el fenómeno que ocurre es que el Tribunal Constitucional para adaptar la figura del tributo a otras finalidades no fiscales, sin desnaturalizar completamente la figura del tributo, vacía ciertamente de importancia el principio de capacidad económica, que ahora será solamente el límite de la imposición. Es decir, sigue siendo plenamente eficaz; pero con que "dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial". Será pues suficiente que exista potencialmente, aunque nunca si es simple y llanamente ficticia.

Como ejemplos típicos, nos encontramos que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se grava de forma diferente a las viviendas que se hallan desocupadas con respecto a las que están ocupadas. Esto es lo que se conoce como imputaciones de renta. Son rentas ficticias, pero potenciales, ya que podrían generar rentas en caso de de que se

---

<sup>22</sup> Manuel Alonso González, Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, Marcial Pons, Madrid, 1994.

utilizara para vivienda o empresa. Lo que aquí se penaliza es tener una casa sin ningún uso, lo cual se considera negativo para la sociedad.

Figura que puede dar lugar a dudas es la sanción con respecto al tributo. Me refiero a que a veces es complicado ver la frontera entre una y otra figura. Pues bien, el Tribunal Constitucional, establece la diferencia en la capacidad económica, de forma que si no hay capacidad económica nos encontraríamos con la sanción administrativa. Otra diferencia además sería el hecho de que los tributos sirven al sostenimiento de los gastos públicos, mientras las sanciones pretenden disuadir a los ciudadanos a que se inhiban de realizar determinadas conductas( STC 276/2000:" es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sancione pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito”

Bien, claramente, a este respecto podemos estar ciertamente frustrados, por el hecho de que, los tributos extrafiscales pueden no tener la finalidad principal la de recaudar. Vale, la diferencia estriba en que mientras en la sanciones no tienen en cuenta la capacidad económica, los tributos siempre han de respetar ese límite de la capacidad económica. En palabras de Salassa Boix<sup>23</sup>: " Si afirmamos que un tributo con fines extrafiscales conserva su finalidad recaudadora y se aplica sobre conductas que son tolerables por la sociedad, nunca podrá tener naturaleza sancionatoria. Esta función de rechazo hacia una conducta o situación que se tolera pero que no se desea, sin perseguir su total eliminación, encaja mejor en la noción de tributo que en la de sanción."

Para concluir decir que si cumple este mínimo, que admite incluso la renta potencial podrá moverse el legislador, utilizando el tributo para fines extrafiscales, que han de estar de cualquier forma amparados por algún artículo constitucional de política social, o económica, o medioambiental, o de lo que sea. Además como dice Falcon y Tella<sup>24</sup>: "tener una mínima congruencia entre el mecanismo elegido y la función a la que se adscribe", o lo que es lo mismo, si resulta idóneo el uso del tributo o lo sería más la sanción administrativa,

---

<sup>23</sup> Rodolfo R. Salassa Boix, Cuestiones elementales sobre tributos medioambientales; 2013; Descarga Gratuita en la red.

<sup>24</sup> Ramón Falcón y Tella, Derecho del Medioambiente y la Administración Local, Fundación Democracia y Gobierno Local; pgs.213 y ss.

la subvención o cualquier otro instrumento estatal, en caso de que no se respete esta idoneidad la ley que lo apruebe puede resultar inconstitucional.

Será interesante completar todo esto con el impuesto de tierras infrautilizadas, (Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria), de la comunidad autónoma andaluza que se estudiará detenidamente en el siguiente epígrafe. Pues es el prototípico impuesto extrafiscal, de hecho, la STC 37/1987 es a propósito de la constitucionalidad o no de la ley que aprueba dicho tributo.

## 2.6 Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria

Es esta ley la que aprueba el impuesto sobre tierras infrautilizadas. Debido a las pocas manifestaciones de riqueza que el Estado ha dejado de gravar, las CCAA, pese a tener poder tributario, la realidad constriñe mucho dicho poder (artículo 156 Constitución Española: 1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.<sup>25</sup>). Se han utilizado los tributos con fines extrafiscales por las Comunidades Autónomas, ya que es materia imponible no gravada por el Estado. Nos encontramos con los tributos ecológicos a con, como en este caso, los impuestos a tierras infrautilizadas. La Comunidades Autónomas han de ser, por cierto, competentes sobre esa concreta materia objeto del tributo extrafiscal.

Esta ley fue recurrida por el grupo parlamentario popular (por 56 senadores), por entender que violaba el principio de capacidad económica, porque en efecto el hecho imponible que constituye este impuesto es no llegar a unos rendimientos legalmente establecidos en la explotación de esa finca, no una manifestación de riqueza real o positiva por tanto se acusaba de ser una renta inexistente. Como ya vimos con el principio de capacidad económica, a este respecto la sentencia salva dicho principio al advertir que vasta una mera renta potencial. La sentencia dice "sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de sus fines o a la satisfacción de los principios que la Constitución Española preconiza".

---

<sup>25</sup> Constitución Española

Bien, el artículo constitucional que legitima dicho hecho imponible es el derecho de la propiedad recogido en el 33 ( 1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.

3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes.)

Lo que ocurre, como establece el art. 33.2 CE es que la propiedad no es solamente un derecho también cuenta con una serie de obligaciones para el propietario, como en este caso, sacar el provecho suficiente a unas tierras agrícolas, o dicho de otro modo, es inescindible la función social dentro del derecho de la propiedad. De hecho lo justifica así:" disuadir a los titulares de propiedades o empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia define".

Hay que advertir que fue Andalucía quien abrió la puerta a este tipo de impuesto progresista pero le han seguido algunas Comunidades Autónomas como Extremadura ( Ley 1/1986, de 2 de Mayo, reguladora de las dehesas; y la 3/1987, de 8 de Abril, reguladora de las tierras de riesgos) o Asturias ( Ley 4/1989, de 21 de Julio, de ordenación agraria y desarrollo rural de Asturias).

El fin extrafiscal del ITI es absolutamente claro, primero porque su fin principal no es recaudar sino muy al contrario no recaudar. Otra cosa es que de forma colateral se recaude. Como dice Alonso González: " Además, la inspiración extrafiscal se pone de manifiesto con la previsión de exacción de pago, de impuesto para las fincas rústicas o explotaciones agrarias que se encuentren ya sometidas a un plan de mejora o intensificación de cultivo..."<sup>26</sup>.

## **2.7 IRPF y Extrafiscalidad**

El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es sin duda el impuesto que mayor cantidad de dinero consigue para las arcas públicas, un 30%, no sólo es el que más cantidad de dinero recauda sino el que da cumplimiento al mandato constitucional de redistribución de la riqueza, al gravar unas rentas personales y ser un impuesto claramente personal y subjetivo. También se habla de la capacidad recaudatoria del impuesto sobre el

---

<sup>26</sup> Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal , Alonso González, pg.84



valor añadido (23% del total).

ser un impuesto directo, que grava el consumo, no tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, por lo tanto no es tan útil para dar cumplimiento a los principios tributarios. Acaso, como arguyen los defensores del IVA sí que puede tener en cuenta las circunstancias personales, dando una imposición más fuerte por ejemplo a los productos suntuosos (más típicos de personas adineradas) y menos a los de primera necesidad.

Por tanto, es fundamental el IRPF para hacer realidad el mandato constitucional de la redistribución de la riqueza. ¿Cómo? Pues por ejemplo con el mínimo personal y familiar, que es una cantidad\* de la base liquidable que no se somete a tributación. Y esto es porque se considera que es un dinero que se destina a la satisfacción de las funciones más básicas del contribuyente y su familia. O mediante las exenciones con las que se benefician las prestaciones familiares como prestación por maternidad, orfandad, nacimiento o adopción...

También, uno de los principios rectores de la política económica o social\* es el empleo. Y también se verá favorecido por el IRPF, por ejemplo con la exención a las indemnizaciones por despido, o las prestaciones de pago único. O las deducciones ahorro-empresa, que permiten deducir el 15% de las cantidades que se vayan a invertir en participaciones en una sociedad nueva.

Quizá donde mayor importancia tiene es en la protección a la vivienda. Lo más llamativo es la deducción del 50% de aquellas rentas obtenidas por el arrendamiento de

27 Fuente Agencia Tributaria. Enlace de interés:

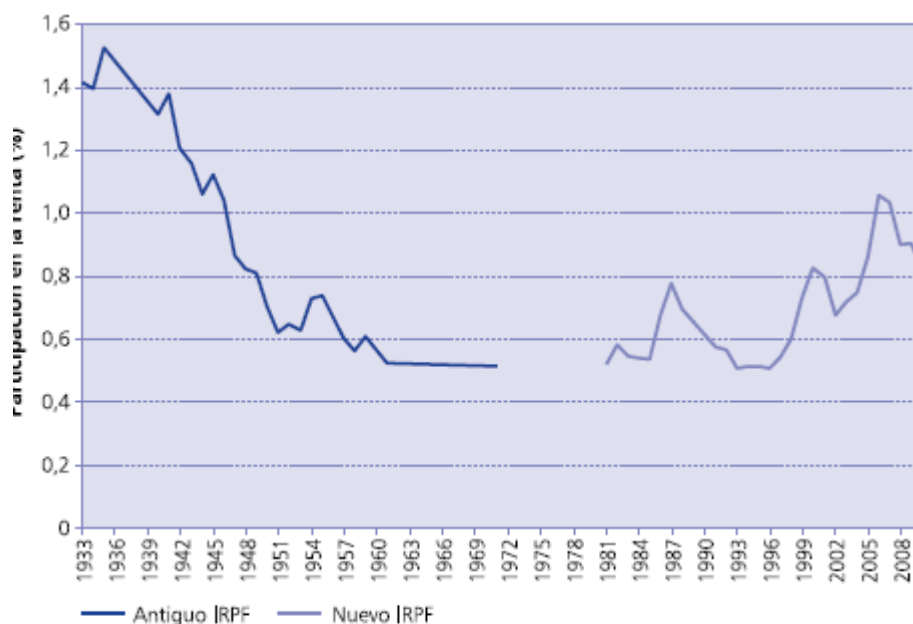
<http://www.expansion.com/economia/2015/04/01/551bb37022601d912b8b4577.html>

vivienda, para incentivar el alquiler de viviendas. Además esa deducción podrá ser del 100% cuando el arrendatario sea mayor de dieciocho años y menor de treinta y cinco y obtenga rendimientos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples. También permite una deducción del 15% de las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de vivienda, incluyéndose las cantidades en una cuenta ahorro-vivienda. que vaya a constituir la vivienda habitual, siempre que ese gasto se realice efectivamente en un plazo de 4 años. Por último cuando un mayor de sesenta y cinco años, o personas con gran dependencia, venda su casa, la ganancia patrimonial que experimente estará exenta de tributación.

El IRPF es el tributo más idóneo para dar cumplimiento a los mandatos constitucionales que acabamos de ver, estableciendo mejores tratos fiscales a los que tengan una serie de circunstancias que el ordenamiento español protege.

Por último mencionar datos que realmente preocupan. La tendencia es que cada vez las rentas más altas contribuyan menos a las arcas públicas, en veinte años ha pasado de 66% a 42%. la estrategia parece ser presionar a las clases medias, y quitar presión a las clases más altas. Los datos más modernos muestran que los que obtienen rentas por encima de 60.000 sólo son el 17% de lo que se recauda. Esto se debe a que proporcionalmente se grava igual a una persona que cobra 200.000 que a una que cobra 60.000, y además que se da un mejor trato fiscal a las rentas de capital respecto de las del trabajo. estando las primeras en las rentas generales y las segundas en las rentas del ahorro del IRPF. Parece ser que la excusa es el chantaje de los más ricos, que amenazan con dejar de invertir en España o incluso sacar el dinero de aquí, si la presión fiscal aumenta sobre ellos. Pero la verdad es que no se hasta que punto va a aguantar este chantaje tan injusto.





*Notas:*

De 1933 a 1971, las estimaciones se basan en las estadísticas del antiguo impuesto sobre la renta.  
De 1981 a 2010, las estimaciones se basan en la renta excluyendo las ganancias de capital (por homogeneidad con el antiguo Impuesto sobre la Renta).

Fuentes: Alvaredo y Saez (2009 y 2010) y *The World Top Incomes Database*.

28

## 2.8 Ecología y tributación

El derecho al medio ambiente se recoge en el artículo 45 de la Constitución Española: " 1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado." Hay diferentes responsabilidades que pueden generarse: por un lado las punitivas; sanciones administrativas o penales; y la reparación del daño causado; como si fuese la responsabilidad civil de un delito. La tributación medioambiental se

<sup>28</sup> FUENTE: AGENCIA TRIBUTARIA

encontraría a caballo entre lo preventivo y lo resarcitorio, porque su finalidad última es que se deje de contaminar por encima de unos límites correspondientes.

*Principio quien contamina paga:*

Bien, la materia medioambiental se ha convertido en una preocupación principal a nivel internacional:

-Tratados constitutivos de la UE, recordar que son normas especialmente vinculantes para España pero cuando se transformen en reglamento o directiva.

- Informes de organizaciones internacionales como OCDE o PAMAS, que mas que nada son reflejos de la importancia que se le está dando a nivel internacional a esta materia, y ponen de manifiesto la urgente necesidad de una actuación conjunta.

La tributación medioambiental puede realizarse vía tributo tradicional o aplicar el principio quien contamina paga. Sólo en este último caso se trataría de un tributo ecológico o lo que es lo mismo un tributo extrafiscal con el fin de proteger el medioambiente.

Además las CCAA dentro del ámbito de sus competencias podrán regular estos tributos, y de hecho va a ser lo que ocurra, serán ellas la que tomen mayor protagonismo con la tributación ecológica.

Ocurre en muchos casos, como veremos, que tributos que pretenden ser extrafiscales se revelan recaudatorios. Cuando ocurre en relación a los tributos ecológicos es debido a que no se aplica el principio quine contamina paga.

Esta última forma es la que utiliza el legislador cuando pretende proteger el medio ambiente mediante la aplicación de tributos. Es decir, quien contamina paga. Y supone internalizar los costes negativos del daño al medio ambiente. Parecería más lógico acudir a la sanción administrativa o penal para luchar contra la contaminación medioambiental, lo que ocurre es que no se pretende hacer desaparecer esa actividad sino mantenerlo dentro de un límite relativamente soportable. Con esta teoría se pretende generar acciones tendientes a favorecer el medio ambiente, ya que quienes realicen actividades económicas, que dañen al medio ambiente o generen condiciones para que este daño se produzca, asumirán los costos o beneficios que causen.

Por tanto, la tributación medioambiental son un conjunto de tributos que tienen el fin extrafiscal de protección del medioambiente. Como ahora se verá la tributación medioambiental puede adoptar la forma de impuestos, tasas o contribuciones especiales. El canon no queda recogido en nuestra Ley General Tributaria, pero sería una tasa, y como tal deberá cumplir los requisitos para las mismas.

Es fundamental, que en el tributo medioambiental se defina el vínculo entre ley tributaria y problema medioambiental; esto es; el hecho imponible debe ser contaminar en ese determinado sector, sea la atmósfera por emisiones, o los ríos por vertidos. Además se hace también necesario que se le ofrezca alternativas al sujeto pasivo, y que *de facto* contribuya a modificar el comportamiento del sujeto pasivo.

Además, lo que caracteriza a los tributos medioambientales no es la afectación de los ingresos a determinados gastos, pues como vimos en el caso del impuesto está prohibida la afectación. Y aunque no haya afectación en el impuesto (si lo hay en la tasa y contribución especial) el tributo medioambiental ha de funcionar tanto desde el punto de vista del medioambiente como desde el punto de vista fiscal.

Por último, no olvidar que también aquí se aplica la prohibición de la doble imposición, que implica la inconstitucionalidad de aquellas leyes que aprueben tributos, cuando el hecho imponible de los mismos esté ya gravado por otro tributo.

Los tributos medioambientales pueden tener la intención de disuadir al sujeto pasivo para que no contamine. O cobrarle el precio de lo que ha contaminado en virtud del principio quien contamina paga. Supone una internalización de los costes negativos que genera un actividad o el importe de los costes de prevención .

Se formuló en la OCDE en 1972 por vez primera surge un principio que pretende hacer soportar al que contamina tanto los costes del daño ambiental que ocasiones como los costes que constituyan la prevención de este tipo de actividades

El artículo 45 CE, hace suyo el informe de la OCDE aunque no directamente sino por medio del derecho de la UE que en el Tratado de la Unión Europea se incorpora dicho principio. Establece que «para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado». Este principio lo desarrolla la La Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental, transpone al Derecho

español la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales. Pretende que las empresas respondan de los daños que causen a determinados recursos naturales (suelo, aguas, especies silvestres y hábitats protegidos, riberas del mar y ríos). La responsabilidad que se recoge es objetivo y por culpa( por ejemplo si demuestra que los daños han sido causados por un tercero, pese a tener las medidas de seguridad oportunas), es un sistema mixto. Se presume además la causalidad, esto es, se entiende que una determinada actividad es típica para causar un daño determinado, aunque esta presunción se puede levantar con prueba en contrario.

#### *Comunidades Autónomas y Medioambiente*

Como ya se ha explicado en este trabajo, las Comunidades Autónomas ven muy constreñida su posibilidad de establecer tributos, pese a tener ese poder tributario concedido por la Constitución. Así una de las materias que no han sido gravadas por tributación estatal, ha sido la materia medioambiental, causa más que explicativa de que sean las Comunidades Autónomas las que hayan regulado el medioambiente. Hay por tanto un doble requisito el que debe cumplir una CCAA que pretende regular vía tributo extrafiscal materia medioambiental. Por una lado poder establecer tributos, lo cual lo permite la Constitución y por otro lado tener la concreta competencia sobre la materia objeto de tributación en este caso el medioambiente. Bien pueden utilizar para ello tanto el impuesto como la tasa o contribución especial.

	CSA	ICDP	DVC	IIIMA	ICA	GAR	IEN	IGS	IEC
Andalucía			1994						
Aragón	1997								
Asturias	1994								
Baleares	1991			1991 <sup>(1)</sup>					2000 <sup>(2)</sup>
Canarias		1986	1990						
Castilla-La Mancha					2000 <sup>(3)</sup>		2000 <sup>(2)(3)</sup>		
Cataluña	1981					1997 <sup>(2)</sup>		2000 <sup>(2)</sup>	
C. Valenciana	1992								
Extremadura				1997 <sup>(2)</sup>			2000 <sup>(2)</sup>		
Galicia	1993				1995				
Madrid	1984								
Murcia			1995						
Navarra	1988								
La Rioja	1994								

CSA: Canon de saneamiento de aguas; ICDP: Impuesto s/combustible derivado petróleo; CVC: Canon de vertidos contaminantes; IIIMA: Impuesto s/instalaciones que inciden en el ambiente; ICA: Impuesto s/contaminación atmosférica; GAR: Gravamen s/actividades riesgo; IEN: Impuesto s/energía nuclear; IGS: Impuesto s/grandes superficies; IEC: Impuesto ecoturístico.

La fecha se refiere a la promulgación legislativa de la norma que define el tributo: <sup>(1)</sup> Declarado inconstitucional (Sentencia de 30-11-00); <sup>(2)</sup> Recurrido ante el Tribunal Constitucional por el gobierno central; <sup>(3)</sup> Impuesto mixto sobre emisiones y producción/depósito nuclear.

29

El gráfico muestra la cantidad de tributos medioambientales que legislan las Comunidades Autónomas, lo que ocurre es que no está actualizado, pero refleja como año a año han ido sumándose las distintas CCAA en su afán de establecer tributos medioambientales.

Con respecto a las **tasas autonómicas** decir que casi todas las CCAA tienen el llamado canon de saneamiento de las aguas. El canon de saneamiento, es un tasa, y por tanto, se destina el importe de lo que se recaude al saneamiento de las aguas. Su hecho imponible lo constituye el vertido de aguas residuales al medioambiente. Decir que las tasas autonómicas ha sido muy utilizadas como medidas preventivas no tanto como medidas resarcitorias.

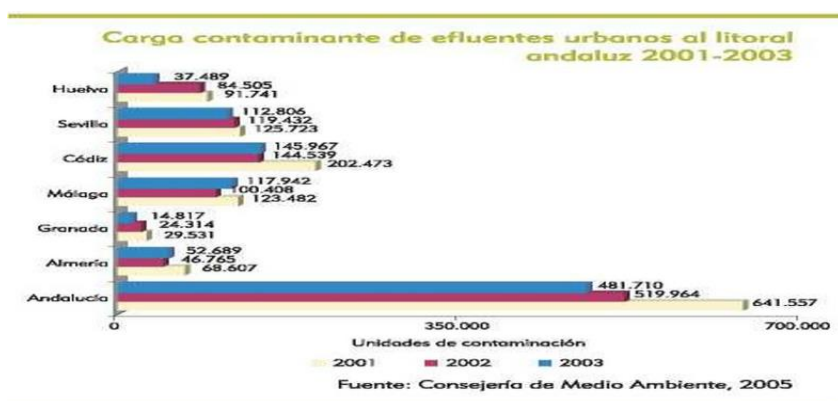
En las **contribuciones especiales**, teniendo en cuenta que grava el aumento de valor que experimenta un bien por el aumento de los servicios o por la realización de una obra pública, hay que tener en cuenta que parte de la doctrina es partidaria de los que se conoce como contribuciones especiales negativas, esto es, es la persona l a que disminuye el valor de los bienes de los demás y por tanto, ha de compensar por esa actividad dañina.

Una figura controvertida a caballo entre la tasa y la contribución especial, es la que consiste en que la Administración otorga a una determinada persona una autorización para contaminar, y esta cantidad se destinará a paliar los perjuicios medioambientales que se produzcan.

<sup>29</sup>Fuente:[http://www.usc.es/econo/RGE/Vol%2011\\_2/Castelan/La%20imposici%F3n%20ambiental%20galle.pdf](http://www.usc.es/econo/RGE/Vol%2011_2/Castelan/La%20imposici%F3n%20ambiental%20galle.pdf)

2.8.1 Los impuestos sobre vertidos a las aguas litorales.

Existen tres CCAA que han legislado este tipo de impuestos, son Canarias, Murcia y Andalucía. Bien constituye el objeto de este impuesto el vertido de residuos a las aguas litorales. El sujeto pasivo será el que realice el vertido. Decir además, que para el cálculo de la base imponible se tiene en cuenta la cantidad de vertido que se realice y por tanto aumentara más la base imponible al que vierta más a las aguas de las llamadas unidades contaminantes, que corresponderá por cada una el pago de diez euros (este cálculo es sobre el impuesto andaluz, los demás calculan la cuota de forma diferente). Bien y es un impuesto de pago periódico donde se devengarán en el último día del año el pago de todas las unidades contaminantes que se hayan producido en ese periodo impositivo.



30

Se puede contemplar en el gráfico una bajada de nivel de contaminaciones desde la entrada en vigor de la ley que aprueba el impuesto.

2.8.2 El impuesto sobre contaminación atmosférica.

Bien el hecho imponible del impuesto lo constituye el vertido a la atmósfera de dióxido de azufre o dióxido de nitrógeno. Los sujetos pasivos serán aquellas personas titulares de las instalaciones que generan la emisión de los gases contaminantes. La base imponible se calculará teniendo en cuenta la cantidad de toneladas que se han emitido de gases de dióxido de azufre o de nitrógeno. La base se calcula mediante las llamadas unidades contaminantes. Para calcularlo se consideran tres tramos: primero menos de 1000 que por cierto está exento y acredita su finalidad extrafiscal al ofrecer una alternativa más barata, luego de 1000 a 50000 (saldría a 5000 pesetas la tonelada) y por último 50000 o más (5500

30 Fuente: Junta de Andalucía;

<http://www.juntadeandalucia.es/medioambiente/ima/2004/graficos/800px/136a.jpg>

pesetas la tonelada) los impuestos sobre emisiones son muy similares, ya que, hay que tener en cuenta que se basan en la normativa estatal, y ésta en la comunitaria. Como ya dijimos es preciso para que sea tributación extrafiscal, que se establezcan alternativas al sujeto pasivo, y así ocurre ya que se establecen deducciones en la cuota al que por ejemplo invierta en infraestructuras más respetuosas con el medioambiente.

Es la exposición de motivos de la ley, en concreto, la gallega, la que define la extrafiscalidad de este impuesto: " con lo que, en un primer tramo el gravamen operará como un instrumento de recuperación de costes que conlleva la política medioambiental y los correspondientes controles y más adelante, se convierte en un autentico instrumento regulador que se encarga la limitación de las emisiones, como sucede con una sanción.". Además hay que tener en cuenta que es un impuesto afectado, con lo cual, avala aún más su extrafiscalidad, y se destinará lo recaudado a promover o financiar actividades medioambientales ( en concreto el 95% de lo recaudado)

De este impuesto se puede decir, que es un verdadero impuesto extrafiscal con la finalidad de proteger el medioambiente al gravar emisiones de gases contaminantes a la atmósfera. Por tanto se le considera un impuesto modelo que deberían de emular tanto el Estado como las CCAA. No obstante tiene el problema de que cuenta con unos tipos impositivos demasiado bajos que no consiguen reflejar el verdadero perjuicio medioambiental, es decir, no resarcan totalmente del daño ocasionado al medioambiente. Es un impuesto medioambiental que incide sobre un territorio que engloba varias CCAA. por tanto no parece lo más adecuado que sea una CCAA quien lo regule, no obstante, es encomiable que se haga desde mi punto de vista. Pues en una actitud muy típica que so pretexto de una protección medioambiental, estos impuestos suelen encubrir verdaderas finalidades recaudatorias, lo cual no ocurre en este caso.

	SO <sub>2</sub>	NO <sub>x</sub>	CO <sub>2</sub>	POBLACIÓN
Andalucía (% s/total)	132 (8.4)	199 (14.1)	39,864 (14.3)	7,236,459 (18.2)
Aragón (% s/total)	251 (16.0)	71 (5.0)	13,965 (5.0)	1,183,234 (3.0)
Castilla y León (% s/total)	184 (11.8)	178 (12.7)	31,058 (11.1)	2,484,603 (6.2)
Castilla-La Mancha (% s/total)	91 (5.8)	89 (6.4)	16,857 (6.0)	1,716,152 (4.3)
Cataluña (% s/total)	96 (6.2)	165 (11.7)	37,257 (13.4)	6,147,610 (15.4)
Euskadi (% s/total)	59 (3.8)	65 (4.6)	15,391 (5.5)	2,098,628 (5.3)
Galicia (% s/total)	465 (29.8)	116 (8.3)	27,971 (10.0)	2,724,544 (6.8)
Madrid (% s/total)	25 (1.6)	79 (5.6)	18,555 (6.7)	5,091,336 (12.8)
<b>TOTAL ESTADO</b>	<b>1563</b>	<b>1406</b>	<b>278,634</b>	<b>39,852,651</b>

<sup>31</sup>

Fuente: Ministerio de Medioambiente y Instituto Nacional de Estadística

Como bien se refleja en el gráfico es especialmente pertinente Galicia para legislar sobre estos gases pues, ella es responsable del 30% de gases de dióxido de azufre que se emiten en España.

### 2.8.3 Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares

Este es un impuesto aprobado por el parlamento balear en la ley 12/1991. Esta ley tiene el objeto de protección al medio ambiente, como bien refleja su exposición de motivos. Parece ser que es un tributo medioambiental por el hecho de que se aplica el principio de quien contamina paga debido a que el sujeto pasivo va a resarcir de los daños medioambientales que con su actividad produzca. Lo que no está muy claro en la doctrina, es si el legislador le está persuadiendo al sujeto pasivo para que cambie su comportamiento. Y esto es así porque no hay ningún mejor trato fiscal en el supuesto de que cambie de postura. Y ha de recordarse que este es otro requisito necesario para que sea un tributo ambiental extrafiscal

Bien en cuanto a la estructura del impuesto decir que el hecho imponible lo constituye, como dice la ley en su artículo 2, la titularidad de elementos patrimoniales que se encuentren afectos a la realización de actividades que integran el objeto del tributo. Es *grosso modo* un impuesto que grava la titularidad de instalaciones que se utilizan en empresas

<sup>31</sup> Fuente: Agencia Estatal Tributaria



relacionadas con carburantes, electricidad, combustibles y comunicaciones telefónicas o telemáticas.

Respecto a los sujetos pasivos del impuesto son como dice el artículo 5; los titulares de elementos patrimoniales afectos a las actividades de producción, almacenaje...etc. Es decir, el titular de los elementos patrimoniales que integran el objeto del tributo. Y el que con consecuencia es responsable de la contaminación.

Además mencionar que está prohibido la repercusión del impuesto. Pese a esta prohibición nada impide que esta repercusión en vez de con factura se produzca con un mero aumento del precio por parte del empresario al cliente.

Bien la base imponible se calcula, por el 40 % del promedio de ingresos brutos percibidos por el sujeto pasivo en los tres últimos ejercicios económicos en el territorio de la CCAA balear. La crítica aquí es que no es para nada el valor digamos contable de esos bienes sino que la cuota tributaria se mide por los ingresos. Digamos que en vez de darle el valor contable a esos elementos patrimoniales, indirectamente se considera el valor de dichos bienes el 40% de los ingresos de explotación. Por cierto hay, como parece lógico un amplio elenco de ingresos que quedan fuera de esta base imponible como los ingresos de explotación, subvenciones o los saldos de dudoso cobro.

El último elemento el tipo de gravamen será de 1%, y por tanto, la cuota tributaria el resultado de aplicar a la base imponible ya referida dicho porcentaje. El periodo impositivo es 1 año y el devengo será el 31 de diciembre.

La doctrina ha estado muy suspicaz respecto de este impuesto. Se le acusa tano de una falsa finalidad extrafiscal como por gravar hechos imponibles ya gravados por el Impuesto de Sociedades. Aunque luego el TC en su sentencia 289/2000 ha declarado que no hay identidad en ambos hecho imponibles.

Pero también los abogados del estado denunciaron que había doble imposición respecto de la materia imponible gravada por las corporaciones locales. Como acabamos de ver el IBIAMA grava las instalaciones y estructuras destinadas a las actividades de producción, almacenaje, transformación...etc. Mientras que el objeto del impuesto de la corporación local, que es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, grava el valor de los bienes inmuebles. Bien la CCAA balear alega que no es lo mismo hecho imponible que materia imponible. Y

que un mismo bien puede ser gravado por dos impuestos. Mientras que el mismo hecho imponible no puede ser gravado por dos impuestos, en el caso de la materia imponible sí.

El Alto Tribunal termina declarando inconstitucional dicha ley, por lo siguiente. El artículo 6 de la LOFCA ([Artículo 6](#))

**Uno.** Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

**Dos.** Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

**Tres.** Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.) prohíbe la doble imposición. Por varias razones gravan ambos la titularidades de bienes inmuebles, además el TC no puede deducir que sea un impuesto medioambiental sólo por el hecho de calcular la base imponible teniendo en cuenta los ingresos brutos., así que el Tribunal sigue considerando que es un impuesto sobre elementos patrimoniales más que uno medioambiental, además arguye el Tribunal, que el impuesto no ofrece alternativas más baratas y que no contaminen, es decir no hay una actividad que incentiva la no contaminación.

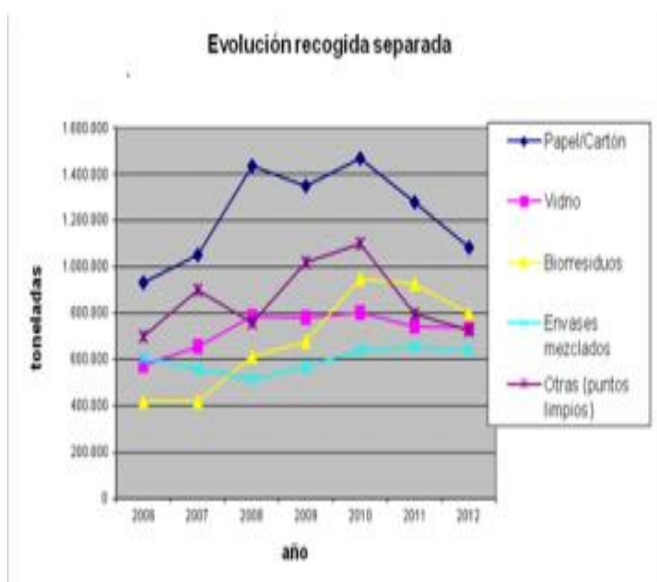
Bien, por tanto, es un impuesto que con la forzada apariencia, reflejada en la exposición de motivos de la ley, de tratarse un impuesto medioambiental, el Tribunal desenmascara un verdadero tributo fiscal.

#### *2.8.4 los impuestos de almacenamiento*

Bien es un impuesto que de una u otro manera lo han creado varias CCAA, entre ellas Madrid, Murcia O Cataluña. El hecho imponible lo va a constituir el vertido de residuos en vertederos o el abandono de los mismos. En el gráfico se contempla cual es el tipo de residuos que más se almacenan Respecto del sujeto pasivo decir que lo es generalmente la persona física o jurídica que lleve los residuos al vertedero o los abandone. En el caso

particular de Murcia lo será el vertedero, para una gestión más sencilla. y en el caso de Cataluña serán ambos criterios, tanto el vertedero como las personas que lo depositen ahí.

La base imponible consistirá en el peso o volumen. En general el tipo impositivo que se va a aplicar va a depender del tipo de materiales que se traten, atendiendo a su potencial contaminador será más o menos elevado el tipo.



### 2.8.5 Crítica a los tributos medioambientales

Hace falta que se uniformicen a nivel estatal todas las legislaciones medioambientales, al ser materias que nos conciernen a todos. E incluso añadiría internacionalmente, de forma que los Protocolos Internacionales de medioambiente sean realmente impulsores en este sentido. Resulta llamativo que el estado central no haya entrado de lleno a regular tributos ambientales, pues parece la entidad territorial más idónea, puesto que el medioambiente tiene que tratarse de una manera coordinada. Respecto de las corporaciones locales mencionar que al sólo poder entrar a regular materias incluidas en la Ley de Haciendas Locales, ven muy constreñida su potestad tributaria. El parlamento debería, por tanto, modificar dicha ley, para permitir que se implanten tributos medioambientales en un más amplio elenco de materias relacionadas con el medioambiente. Mientras que las Comunidades Autónomas han sido las principales precursoras de dichos tributos, pero, valga la redundancia, no es la entidad local más idónea para estos fines.

Considero que se debería utilizar la tributación medioambiental mucho más a menudo y de manera más intensa, puesto que pueden darse dos supuestos, ambos buenos: o bien que

se reduzca la contaminación debido a que el sujeto pasivo alterado su conducta, siendo ésta más respetuosa con el medioambiente; o por el contrario, que no cambien de conducta, pero que paguen por ello fuertes cantidades, que permitan financiar los gastos públicos, y permitan dar un respiro, por ejemplo a las rentas del trabajo. Esto justamente es lo que se conoce como doble dividendo. Que por cierto ya lo han llevado a cabo países como Dinamarca, Austria o Alemania.

El problema aquí son aquellos tributos que pretenden ser, o así lo mencionan en sus exposiciones de motivos, tributos medioambientales, y no son más que tributos recaudatorios, al no ofrecer por ejemplo alternativas reales desincentivadoras de unas conductas contaminantes, y que algunos de estos tributos han resultado inconstitucionales, debido a que además de no perseguir el fin extrafiscal de protección al medioambiente, han violado algún derecho o principio recogido en la Constitución. Por ejemplo la sentencia 196/2012 considera que es inconstitucional el impuesto manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medioambiente, por reconocer en éste, una violación de la distribución de competencias. Siendo paralela con la STC 289/2000 del impuesto balear sobre instalaciones que antes hemos analizado.

Pero no es el único derecho constitucional que podría violar estos tributos. También es típico que no se respete la reserva de ley desde las corporaciones locales cuando rebasen sus potestades al respecto y pretendan regular elementos esenciales del tributo.

Por tanto es importante que las CCAA y el Estado Central, guarden el respeto debido a la Constitución cuando regulen sobre estas materias; no todo vale.

Puedo concluir diciendo que la legislación en materia medioambiental en España se encuentra a caballo entre extrafiscalidad pura y los efectos extrafiscales. Pues si no se pretende del todo eliminar ciertas conductas, sino que se reduzcan y conseguir que os que contaminen paguen como forma de resarcir el daño que han hecho. Y para que realmente sea tributo medioambiental ha de ofrecer alternativas más respetuosas con el medioambiente que estén menos gravadas que las actividades contaminantes que se pretenden perseguir, consiguiendo en última instancia que el sujeto pasivo deje de contaminar o al menos reduzca su base imponible.

## 2.9 IMPUESTOS ESPECIALES

Bien, los impuestos especiales vienen recogidos en la ley 38/1992, donde esta refundida todas las leyes que regulan cada concreto impuesto especial. Estos impuestos, tienen carácter indirecto, como el IVA, porque gravan el consumo de determinados bienes. La diferencia es que el IVA es genérico, es decir, se aplica a cualquier consumo, mientras que los impuestos especiales se aplican a consumos específicos. La función que cumplen es, pues como todo tributo extrafiscal, además de la genuina función recaudatoria, cumplen funciones disuasorias, con respecto al consumo de determinados bienes, pretendiendo que se limite el consumo o de redistribución de la riqueza para aquellos consumos de carácter suntuario. Si bien se trata de impuestos sobre el consumo, su hecho imponible está constituido por la fabricación, la importación o la introducción de unos determinados productos, la matriculación de determinados medios de transporte, o la adquisición intracomunitaria de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón. Ha sido la Unión Europea la que se ha encargado de estos impuestos, dándose denominaciones que luego se transpondrían a los países miembros. Si bien, decir que España tiene impuestos especiales únicos también como luego se verá. El gravamen se puede establecer mediante unidades físicas de medida, o en función del valor de esos bienes.

Como impuestos especiales de fabricación se incluyen:

-Impuestos de fabricación

- Los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas
  - El impuesto sobre hidrocarburos
  - El impuesto sobre las labores del tabaco
  - El impuesto sobre la electricidad
- El impuesto sobre determinados medios de transporte
- El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos
- El impuesto sobre el carbón

En cuanto a los tipos impositivos son flexibles dependiendo del producto, pueden ir desde el 5% de los impuestos sobre la electricidad, a casi el 70% para el tabaco.

En el cuadro de abajo se puede contemplar las relaciones entre las Comunidades Autónomas y el Estado con relación a los distintos impuestos especiales.

IIEE + IVMDH		Cesión CCAA	Competencias normativas CCAA	Armonizados a nivel comunitario	Exigibles en Canarias (1)	Exigibles en Ceuta/Melilla (1)	
IIEE de fabricación	IIEE sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas	I.sobre la cerveza	40%	No	Sí	Sí, mismo tipo que Península y Baleares	No
		I.sobre el vino	40%	No	Sí	No	No
		I.sobre productos intermedios	40%	No	Sí	Sí, mismo tipo que Península y Baleares	No
		I.sobre el alcohol y bebidas derivadas	40%	No	Sí	Sí, mismo tipo que Península y Baleares	No
	I.sobre hidrocarburos	40%	No	Sí	No	No	
	I.sobre las labores del tabaco	40%	No	Sí	No	No	
	I.sobre la electricidad	100%	No	No	Sí	Sí	
IEDMT (es IE, pero no de fabricación)		100%	Sobre una banda	No	Sí	Sí, tipo 0	
Impuesto sobre el carbón (es IE pero no de fabricación)		0%	No	Sí	No	No	
IVMDH (es impuesto indirecto, pero no es IE)		100%	Sobre el tipo de gravamen autonómico y dentro de una banda	No	No	No	

32

Por último advertir que no es objeto de este trabajo analizar con demasiada profundidad estos impuestos especiales, sólo lo suficiente para comprender hasta qué punto son extrafiscales

### 2.9.1 Impuestos especiales de fabricación:

Bien se regula del artículo 2 al 64 de la ley 38/1992, aquí se van a regular todos los aspectos comunes a los diferentes impuestos de fabricación.

Estos impuestos se aplicaran a todo el territorio nacional con la salvedad del territorio extracomunitario como son Ceuta, Melilla y las Islas Canarias. Pero hay excepciones en materia de bebidas alcohólicas donde también se aplican a Canarias (salvo el del vino).

32 Fuente: [://www.fiscal-impuestos.com/los-impuestos-especiales-de-fabricacion-naturaleza-y-elementos-estructurales.html](http://www.fiscal-impuestos.com/los-impuestos-especiales-de-fabricacion-naturaleza-y-elementos-estructurales.html)

El hecho imponible lo constituye la fabricación e importación de los productos gravados por impuestos especiales. Se establecen seguidamente en la ley una serie de supuestos de no sujeción, como la pérdida que se deban a la naturaleza de los productos durante la fabricación, almacenaje, transporte o transformación; o pérdidas por caso fortuito y fuerza mayor dentro de unos porcentajes.

Se devengan a la salida de la fábrica, lo que ocurre es que los fabricantes repercutirán en los adquirentes la integridad de la cuota tributaria al tratarse de un impuesto al consumo.

También se dan, como no, una serie de exenciones por ejemplo si el adquirente es con motivo de relaciones consulares o diplomáticas, o para los que realicen navegación marítima internacional. La base imponible se calcula por estimación directa, y a ésta se le aplica un tipo impositivo, que dará la cuota tributaria.

No encuentran su fundamento en la capacidad económica de los contribuyentes, sino en las negativas implicaciones que tiene el consumo de estos productos para el medioambiente. Pero por mucho que en las exposiciones de motivos digan eso habrá que analiza si son realmente impuestos extrafiscales, eso se analizará tras ver superficialmente los rasgos más característicos de estos impuestos especiales. Se incluyen en este trabajo todos desde los de fabricación hasta los del carbón y la electricidad y los medios de transporte.

#### *Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas alcohólicas*

Decir que se contienen varios impuestos: el de la cerveza, el del vino y bebidas fermentadas, el de productos intermedios y el de sobre el alcohol y bebidas derivadas.



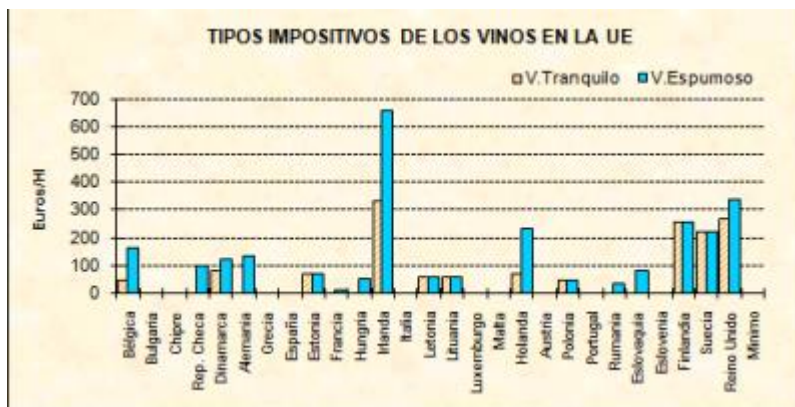
Decir además que hay un 40% de cesión a las CCAA sobre la recaudación de este impuesto. No serán exigibles en Ceuta y Melilla, pero sí, como excepción en Canarias( salvo el impuesto sobre el vino). Decir que está armonizado a nivel comunitario, es el mismo para los países miembros.

-Respecto del Impuesto sobre la Cerveza (art.24-26) decir que se aplica a productos como cerveza o cerveza mezclada con otras bebidas sin alcohol, siempre que no se superen los 5 grados. Las cervezas de graduación superior al 0,5 pagan entre 2,75 y 9,96 euros por hectolitro(1000 litros). La ley establece una exención para aquella cerveza con menos del 0,5%.

-El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, (art.27-30), la ley recoge dentro del ámbito objetivo el vino tranquilo, vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas . No tributan por este impuesto el vino con menos de 1.2% de alcohol. Decir que hay un tipo cero en el caso del vino(0%). A diferencia de otros países de la UE como Irlanda, y en menor medida Reino Unido que muestran unos tipos mucho más elevado, no es casualidad por ser países productores de cerveza; como tampoco es casualidad que España establezca un tipo cero al vino debido a que somos de los principales países productores. Es decir hay un cierto afán proteccionista

<sup>33</sup> Fuente: Agencia Tributaria





34

La base imponible la constituirá el volumen de litros producido.

-El Impuesto sobre Productos Intermedios (art. 31-35), se consideraran como productos intermedios todos los que tengan 1,2% a 22% de alcohol, y que obviamente no entren en el ámbito de aplicación de los impuestos anteriores.

La base imponible, al igual que con el resto, será el porcentaje de alcohol no superior al 15%.

-El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas; los productos con un porcentaje de alcohol superior al 22% del volumen. Aquí la cuota se calculara pagando 799.19 euros por cada hectolitro de alcohol puro, en el caso de Canarias sería 622.23.

País	Cerveza (1)	Vino		Otras Bebidas Fermentadas		Productos Intermedios	Beb. Derivadas (7)	I V A
		Tranquilo	Espumoso	Tranquilas	Espumosas			
Bélgica	(2) 20,53	(4) 47,10	(4) 161,13	(4) 47,10	(4) 161,13	(5) (6) 99,16	700,89	21
Bulgaria	(2) 9,20	0,00	0,00	0,00	0,00	46,01	(8) 224,97	20
Chipre	26,29	0,00	0,00	0,00	0,00	45,00	239,20	15
República Checa	(2) 11,75	0,00	95,46	0,00	95,46	95,46	(8) 432,44	19
Dinamarca	(2) (3) 37,51	(4) 82,30	(4) 123,32	(4) 82,30	(4) 123,32	(5) (6) 123,32	804,25	25
Alemania	(2) 9,44	0,00	(4) 136,00	0,00	(4) 136,00	(5) 153,00	(8) 521,20	19
Grecia	(2) 16,32	0,00	0,00	0,00	0,00	(5) 54,00	(10) 523,20	19
España	(3) 9,96	0,00	0,00	0,00	0,00	(5) 55,53	(8) 332,10	16
Estonia	(2) 27,06	(4) 66,47	(4) 66,47	(4) 66,47	(4) 66,47	142,01	516,42	18
Francia	(2) (3) 14,52	3,45	8,53	3,45	3,45	(5) 217,21	(9) 588,70	19,60
Hungría	26,76	0,00	50,49	33,10	50,49	77,80	390,65	20
Irlanda	(3) 109,29	(4) 328,09	(4) 656,18	(4) 273,00	(4) 546,01	(5) (6) 476,06	1.570,00	21,50
Italia	28,20	0,00	0,00	0,00	0,00	68,51	320,00	20
Letonia	(2) 11,22	56,41	56,41	56,41	56,41	(5) 98,72	465,38	21
Lituania	(2) 13,53	(4) 57,34	(4) 57,34	(4) 62,56	(4) 62,56	(5) 88,04	511,58	19
Luxemburgo	(2) 9,52	0,00	0,00	0,00	0,00	(5) 66,93	416,46	15
Malta	(2) (3) 9,00	0,00	0,00	0,00	0,00	150,00	560,00	18
Holanda	(2) 32,64	(4) 68,54	(4) 233,70	(4) 68,54	(4) 233,70	(5) (6) 119,24	601,60	19
Austria	(2) 24,00	0,00	0,00	0,00	0,00	73,00	(8) 400,00	20
Polonia	(2) 24,36	46,72	46,72	46,72	46,72	88,41	586,65	22
Portugal	(2) (3) 17,30	0,00	0,00	0,00	0,00	(5) 58,31	(8) 400,54	20
Rumania	(2) 8,98	0,00	34,05	0,00	34,05	51,08	(8) 300,00	19
Eslovaquia	(2) 19,80	0,00	(4) 79,66	0,00	(4) 79,66	82,98	(8) 375,75	19
Eslovenia	37,73	0,00	0,00	0,00	0,00	62,59	277,92	20
Finlandia	(2) (3) 129,80	(4) 257,00	(4) 257,00	(4) 257,00	(4) 257,00	(5) 515,00	1.432,00	22
Suecia	93,89	(4) 221,86	(4) 221,86	(4) 221,86	(4) 221,86	(5) 464,39	2.061,97	25
Reino Unido	(2) (3) 112,15	(4) 264,96	(4) 339,37	(4) 264,96	(4) 339,37	(5) 353,25	1.121,35	15

35

<sup>34</sup> Fuente: AET

El cuadro de arriba muestra los diferentes tipos impositivos que se aplican a las diferentes bebidas alcohólicas, a modo de resumen de lo que acabamos de ver. El 73.3% de la recaudación sería por las bebidas derivadas seguido por la cerveza con un 25%.

### **Impuestos sobre Hidrocarburos**

Es un impuesto cuya recaudación está un 40% cedida a las CCAA. Está armonizado a nivel de la Unión Europea.

Respecto de su ámbito de aplicación, se aplica a todo el territorio español con la salvedad de Ceuta, Melilla y Canarias.

Constituye el hecho imponible del impuesto los productos según clasificación NC( Nomenclatura Combinada, esto es el corolario necesario para la armonización europea, es la UE la establece el ámbito objetivo), que son utilizados como carburantes, como combustibles, como aditivos de éstos, para aumentar el volumen de determinados carburantes.

En cuanto a la base imponible será el volumen de producto objeto del impuesto, medido en miles de litros. Salvo aquello producto cuyo tipo impositivo sea por unidades de peso o energía, aquí será el peso del producto expresado en toneladas métricas.

En cuanto a los tipos impositivos, se sumarán los tipos estatal y autonómico. Variando en función del producto, desde 433.79 euros por 1000 para la gasolina con plomo, a 14 euros por tonelada métrica en los fuelóleos.

Contará este impuesto con algunas exenciones Cuando se dedique a la navegación aérea, o en el transporte por ferrocarril entre otros. .

### **Impuestos sobre Labores del Tabaco; arts. 56 y ss.**

Se aplica en todo el territorio español a excepción de Ceuta, Melilla y Canarias. Se encuentra cedido en un 40% a las diferentes CCAA. Se aplica a los cigarrillos, cigarros de liar y los demás tabacos para fumar. Con el supuesto de no sujeción de aquellos tabacos

---

<sup>35</sup>Fuente: AET

que se destruyan por bajo el control de la Administración tributaria en el interior de fábricas. En cuanto a la base imponible se calculará teniendo en cuenta su precio máximo de venta( en tipos proporcionales) y según la cantidad de unidades para el cálculo con tipos específicos.

En cuanto a los tipos impositivos, como siempre nos vamos a encontrar unos tipos estatales y otros autonómicos que se suman. Además los tipos van a variar en función del producto. Si son cigarrillos un 51% para el tipo proporcional, y 24.1 euros por cada 1000 cigarrillos para el tipo específico.

Además, entre otras exenciones, existen por ejemplo cuando se desnaturalice el tabaco utilizándose para fines industriales o cuando se utilice para investigaciones.

Con lo cual, este impuesto especial tiene dos pagos, un impuesto al valor del precio final de venta que será del 51%, y además 8,20 euros por cada mil unidades de un tipo específico. En la imagen de abajo se observa que un paquete de cigarrillos se grava por el IVA y por este impuesto. En el caso de los cigarros o puros pagan un 13,5 sobre el precio de venta al público.



## Impuesto sobre la electricidad

<sup>36</sup> Fuente: <http://www.deudaexterna.es/cuantos-impuestos-de-pagan-de-una-cajeteria-de-tabaco/>

Se encuentra cedido al 100 % a las CCAA y se aplica a todo el territorio español incluyendo Canarias, Ceuta y Melilla. Tiene como finalidad un consumo responsable para garantizar el medio natural y la salud de las personas.

En cuanto al hecho imponible lo constituye el suministro de electricidad de una persona que lo adquiere de otro y para el consumo de aquel que la produce él mismo. Con el supuesto de no sujeción en caso de producción propia, las cantidades menores a 100 Kw. La base imponible será la misma con la cual se calcula el IVA. El tipo impositivo del IEE se sitúa en el 4,864 por ciento y la base impositiva está constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el coste total de la energía eléctrica consumida. Hay una serie de reducciones de cuota interesantes que se introducen en la reforma de 2014 (además de la relativa a pasar de ser un impuesto de fabricación a uno de consumo), del 85% en caso de uso para procesos mineralógicos o metalúrgicos y para aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50 por ciento del coste de un producto, de aquellas otras cuyas compras de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción, así como de aquellas actividades agrícolas intensivas en electricidad. El devengo se producirá en el momento del consumo de esa energía.

Aunque el contribuyente sea el productor, éste debe repercutir íntegramente el impuesto sobre el consumidor.

Este impuesto se ha criticado ferozmente por el hecho de gravar la potencia no solo el consumo de energía. Eso es así porque por ejemplo el impuesto sobre la cerveza se paga por los litros de cerveza por no por la maquinaria que la ha fabricado, aquí sí. Lo cual pone en entredicho su naturaleza de impuesto de fabricación. También se le critica por el hecho de crearse con la finalidad de proteger a la minería del carbón en España, y por sumarse al IVA .

Dentro de la cantidad a la que haya que aplicar el tipo de gravamen del IVA deberá incluirse la cuota satisfecha por el IEE.

Dos terceras parte del coste de la factura eléctrica corresponde a política energética e impuestos.<sup>37</sup> Entre estos se encuentra como hemos visto, el IVA con un tipo impositivo del

---

<sup>37</sup> Una visión general de la fiscalidad de la actividad eléctrica en España, JORDI FLORES, Disponible en la red: [http://www.tienda.aranzadi.es/product/AZ/Files/000000000000011638/capitulo\\_ejemplo.pdf](http://www.tienda.aranzadi.es/product/AZ/Files/000000000000011638/capitulo_ejemplo.pdf)

21%. Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, introduce nuevos hechos impositivos relacionados con la electricidad.

- Sobre la producción de energía eléctrica, con un tipo impositivo del 7%.

-También se gravará aquella electricidad generada mediante energía nuclear: La base imponible y el tipo de gravamen aplicable dependen del tipo de producción que se realice, situándose entre los 1.000 euros y los 2.190 euros por unidad de referencia.

### *2.9.2 Impuesto sobre determinados medios de transporte arts. 65 y ss.*

La exposición de motivos de la ley establece: "... sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales."

Con lo cual, como el resto de impuestos especiales pretende fundamentarse en una finalidad extrafiscal.

Bien se aplica en todo el territorio nacional, incluso en Ceuta y Melilla, ya que no está armonizado a nivel europeo. No sólo es que esté cedido al 100% a las CCAA que éstas tienen ciertas competencias para su regulación, en concreto para el establecimiento de los tipos de gravamen. Además de encargarse de la recaudación del impuesto.

Constituye el hecho imponible de este impuesto la primera matriculación de vehículos automóviles que circulen por las vías o terrenos públicos. Exceptuando los caminos, autobuses, vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea inferior a 250 cc o para uso de las fuerzas armadas( entre otros).

Además se incluyen una serie de exenciones para taxis, vehículos de enseñanza en la conducción, o los vehículos de matriculación especial diplomática( entre otros).

El sujeto pasivo, obviamente serán las personas a cuyo nombre se realice la primera matriculación. El devengo será en el momento de la presentación de solicitud de matriculación.

La base imponible distingue vehículos nuevos; cuya base imponible será la misma que sirvió para el cálculo del IVA y los vehículos antiguos cuya base imponible será el valor de mercado. El tipo impositivo será 7 % vehículos nuevos, 11 vehículos especiales en la península y baleares con modificaciones en Canarias y Ceuta y Melilla (esta última es del 0 %).

Me gustaría aquí añadir una consideración personal. Este impuesto especial antes formaba parte de un tipo aumentado del IVA y con toda la regulación tendente a evitar los distintos tipos del IVA se desvinculó este tipo aumentado del IVA y se creó un impuesto especial sobre la misma materia. Antes en la regulación del IVA parece que no perseguía una función extrafiscal sino más bien se gravaba un consumo suntuario. Puede que las razones que dan la exposición de motivos aludiendo a la naturaleza extrafiscal de este impuesto no sea cierto, y en realidad es un impuesto al lujo, que o se autodefine como tal, por no ser perseguido por la opinión pública.

### *2.9.3 Impuesto especial sobre el carbón arts. 75 y ss.*

Se aplica a todo el territorio español a excepción de Ceuta y Melilla, y Canarias. El hecho imponible lo constituye la puesta a consumo de carbón, se tendrá en cuenta la Nomenclatura Combinada a efectos de determinarse qué se incluye por carbón, al igual que ocurría con los hidrocarburos. Como supuestos de no sujeción, no se incluirán aquellos envíos de carbón a un país donde no se aplica este impuesto.

Los sujetos pasivos serán los que produzcan el carbón o lo importen a España. El devengo se realizará cuando se realice la adquisición. La base imponible tendrá en cuenta el poder energético del carbón. Como en el resto de impuestos indirectos, se repercutirá la cuota al adquirente, pese a ser el contribuyente el productor o importador.

## **2.10 Crítica a los impuestos especiales como extrafiscales**

Lo primero de todo se hace fundamental no criticar estos impuestos por especiales sino antes de ello como impuestos directos. Es una forma de tributación que lo que tiene de odiosa lo tiene de potencial recaudatorio. Odiosa porque no tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, quitando que ciertos productos de lujo se

graven más caros que otros que se consideran de primera necesidad, esta forma de tributación es la que más deja en vilo los principios de justicia tributaria que se vieron en otro lugar de este trabajo. Y potencial recaudatorio por el hecho de que recauda 30.7% más o menos del total recaudado. Como dice ALONSO GONZÁLEZ : " sobre todo cuando los índices de presión fiscal directa son ya muy elevados y el alza del impuesto general sobre el consumo presenta problemas diversos, como puede ser un posible aumento inflacionario o una expansión del fraude. El alto potencial recaudatorio de los impuestos sobre consumos específicos es destacado por todos los autores unánimemente como nota característica de este tipo de tributos."<sup>38</sup>

También hay que tener, como no, en cuenta la facilidad de control ante el fraude fiscal y, en concreto, los productos gravados por impuestos especiales tienen naturaleza inelástica, así que cuando el IRPF o el IS no puedan ya subirse más por ser asfixiante la presión que en ellos ya hay, resultan especialmente prácticos estos impuestos directos sobre bienes específicos, al ser inelástica su demanda quiere decir que no disminuye en igual proporción la demanda de un bien ante un aumento de su precio, por lo cual, no cambia sustancialmente el comportamiento de los consumidores. Y se entiende, porque son bienes que o bien se nos hacen fundamentales en nuestra vida como la electricidad o los hidrocarburos, o constituyen vicios muy difíciles de dejar como el alcohol o el tabaco.

Como se vio antes no son las exposiciones de motivos que crean tributos los que los dotan de carácter extrafiscal sino que, las normas tributarias se interpretaran de acuerdo a su verdadera naturaleza. Habrá que analizar las leyes fiscales en busca de principios extrafiscales. Esto lo digo por el hecho de que una por una las exposiciones de motivos de las leyes que aprobaban impuestos especiales, aluden al fin extrafiscal medioambiental, es decir, a internalizar el daño causado en el sujeto que contamina. Pero creemos que son impuestos que no abandonan su principal función recaudatoria.

Bien, la consistencia de afirmar que son impuestos extrafiscales es francamente dudosa, por dos razones que explicaré a continuación:

1) Primeramente decir que nos hace especialmente suspicaces el hecho de que se grave más productos que tienen demandas inelásticas. Hay que recordar que los tributos extrafiscales tienen la finalidad de disminuir mucho el consumo de determinados bienes( si es sobre impuestos directos claro), con lo cual no es la finalidad de recaudar la que se tiene, sino si se pudiera no recaudar o recaudar lo menos posible. Así lo que tendría que conseguir el

---

<sup>38</sup> impuestos especiales como tributos medioambientales, pg. 237, fundación democracia y gobierno local

tributo es frenar una determinada actividad que se considera indeseable. Por ello, el hecho de que sean demandas inelásticas convierten en el instituto del tributo en una figura que no es la idónea en lograr disminuir el consumo. Quizá la sanción administrativa resultase más práctico a este fin.

2) Otra característica fundamental de los tributos extrafiscales es ofrecer al sujeto pasivo una alternativa que este menos gravada, ya sea por reducciones bonificaciones, tipos más bajos...etc. Esto sólo se cumple como si fuese una excepción en el impuesto sobre hidrocarburos donde se grava menos la gasolina sin plomo que la que sí lo contenga.

Todo lo cual me hace concluir que no se trata de tributos extrafiscales sino que son tributos recaudatorios con ciertos efectos extrafiscales, pero que no eliminan para nada la recaudación como función principal.

### **3.CONCLUSIONES:**

1º Queda acreditada la legitimidad en nuestro ordenamiento por parte de los poderes legislativos para que establezcan los correspondientes tributos extrafiscales. Pues el Alto Tribunal entiende la idoneidad de este instrumento para la consecución de objetivos de política social o económica. Por tanto el tributo en sus diferentes modalidades (impuesto, tasa o contribución especial), pueden de una forma u otra perseguir fines no recaudatorios

2º Sin embargo que se persiguen fines no recaudatorios no es título suficiente como para prescindir completamente del principio de capacidad económica que seguirá constituyendo el límite a respetar por el legislador

3º Además la extrafiscalidad admite diferentes grados desde la extrafiscalidad pura típica del impuesto sobre tierras infrautilizadas, debido a que aquí la finalidad principal sigue siendo la recaudatoria, a los llamados efectos extrafiscales donde aunque haya algún componente de extrafiscalidad, la función principal continúa siendo recaudar, el caso típico es el IRPF



4º Estas políticas sociales y económicas que fundamental la exacción extrafiscal admiten un amplio elenco de posibilidades, desde la redistribución de la riqueza, a la lucha contra la contaminación medioambiental

5º La lucha contra la contaminación medioambiental mediante el instrumento del tributo ha sido principalmente utilizada por las CCAA en vista de su constreñido poder tributario, a expensas de los restos de hechos imposables que les deje el Estado. Por ello, han sido impulsores especialmente en estos tributos. Aunque se entiende que hay algunos impuestos que serían más pertinentes a nivel estatal, por el problema común, como en el caso de la contaminación atmosférica, se entiende que habrá más coordinación si es el Estado el que legisla y no las CCAA. Esta misma regla de tres aunque sea difícil debería funcionar a nivel internacional, es decir, sería preferible que todo esto fuera regulado en una misma línea por todos los países, para una lucha más eficaz en este sentido.

6º Hay, también, tributos con apariencia de tributos ecológicos, que cuando se les desenmascara se ve que no son más que tributos recaudatorios que gravan el medioambiente

7º Que los impuestos especiales no son verdaderos impuestos extrafiscales, por mucho que digan sus exposiciones de motivos, más bien son tributos recaudatorios por las razones que antes se vieron

## Bibliografía

- ALONSO GONZALEZ, <<*impuestos especiales como tributos medioambientales*>>, Fundación democracia y gobierno local.
- ALONSO GONZALEZ, <<*Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*>>\*
- ALARCON GARCIA, <<*¿Son los tributos medioambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica*>>; Cuaderno interdisciplinar de desarrollo sostenible, Universidad de Murcia, Octubre de 2012.
- ALVAREDO, <<*Rentas altas en España: Panorama histórico y evolución reciente*>>, Papeles de economía española nº135
- BARAHONA ALABERN, <<*Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro*>>, Tema extrafiscalidad y justicia tributaria, ICDT, Universidad del Rosario, Tomo 1
- BILBAO ESTRADA, <<*Fiscalidad y cambio climático. Impuestos con finalidad verde*>>, Instituto CEU de Derecho y Ética Ambiental, 2009.
- BOSCH, <<*Financiación de las CCAA: Políticas tributaria y solidaridad interterritorial*>>, Publicaciones i Edicions: Universidad de Barcelona.
- CONSTITUCION DE 1931
- CONSTITUCION ESPAÑOLA

- CARMEN HIDALGO, <<Fiscalidad ecológica en el régimen tributario español>>, Cuadernos de estudios empresariales, 1997, nº7, 213-236
- CHECA GONZÁLEZ, <<Fines no fiscales de los tributos: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional>>, Anuario de Derecho, Universidad de Extremadura
- DE PABLOS ESCOBAR, <<Los impuestos especiales y la financiación autonómica. Análisis de los efectos sobre la equidad>>, Revista sobre estudios regionales nº66, 2003, Pg.261-268.
- DOMINGUEZ MARTINEZ, << El nuevo modelo de IRPF tras la reforma Ley 35/2006; El impacto del IRPF sobre la distribución de la renta>>, Análisis económico de Andalucía, Universidad de Málaga.
- FALCON Y TELLA, << Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional>>, Disponible en la red
- FERNANDO REY, <<Lecciones de Derecho Constitucional>>, 3º edición. Lex Nova, Thompson Reuters.
- JORDI FLORES,<< Una visión general de la fiscalidad de la actividad eléctrica en España>>,http://www.tienda.aranzadi.es/product/AZ/Files/000000000000011638/capitulo\_ejemplo.pdf
- GARCIA HEREDERA, << Principios constitucionales>>, Universitat Oberta de Catalunya, Disponible en la red
- GIANINI, << Instituciones de derecho tributario>>, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- LEY GENERAL TRIBUTARIA
- LOPEZ DIAZ, <<Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL>>, Dereito vol.22, nº225-244, Noviembre de 2013.
- MARTIRON QUINTERO, << La posibilidad de la política fiscal como instrumento contra la exclusión social>>, Disponible en la red.
- PALAO TABOADA, <<Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva>>
- PALOS SOSA, << El tributo ambiental local>>, Instituto de Investigaciones Científicas, 15 de Diciembre de 2011.

- PASTOR DEL PINO, << *Control de constitucionalidad con fines extrafiscales*>>, Disponible en la red.
- PATÓN GARCÍA, << *Políticas fiscales y estado de bienestar*>>, Disponible en la red
- ROZO GUTIERREZ, << *Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano*>>, Foro, revista de derecho nº1, Quito, 2003.
- RUIZ ALMENDRAL, << *Impuesto y estado social*>>.Disponible en la red
- SALASSA BOIX, << *Tributos ecológicos y el principio quien contamina paga*>>, Exencao fiscal, Direito tributario e Direito financiero, Revista SJRJ, Rio de Janeiro, V.21, nº39, Abril 2014, Pg.143-166.
- STC 37/1987
- VAZQUEZ COBOS, << *Impuestos verdes: No todo vale*>>, Diciembre de 2012, Disponible en la red
- YAGÜE BALLESTER, << *Impuestos verdes autonómicos vs principios tributarios del ordenamiento español*>>, Observatorio medioambiental, 1999, Pg. 331-369.

Una visión general de la fiscalidad de la actividad eléctrica en España, JORDI FLORES, Disponible en la red:  
[http://www.tienda.aranzadi.es/product/AZ/Files/000000000000011638/capitulo\\_ejemplo.pdf](http://www.tienda.aranzadi.es/product/AZ/Files/000000000000011638/capitulo_ejemplo.pdf)