



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

# Análisis de Jurisprudencia

## La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas: consideraciones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el «gravamen complementario» de las tasas de máquinas de azar

Por Dra. Marta Villar Ezcurra (\*)

*Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 1996, por la que se declara inconstitucional y nulo el art. 38. Dos.2, de la Ley 5/1990, de 29 de junio.*

### I. Introducción

La sentencia que se comenta no sólo encuentra su importancia en que modifica el criterio sostenido por el Tribunal Constitucional en un pronunciamiento anterior<sup>1</sup>, sino principalmente, en que viene a reafirmar la necesidad de que las leyes fiscales que introducen reformas con efectos retroactivos respeten el principio de seguridad jurídica y, más en particular, la confianza de los ciudadanos que ajustan sus conduc-

tas y planifican su actividad económica a la legislación vigente.

Las reformas fiscales retroactivas que no sean razonablemente previsibles son declaradas una vez más contrarias a la Constitución. La justificación de que la reforma fiscal finalmente anulada era absolutamente imprevisible se hace con un análisis pormenorizado de la situación del sector afectado, que incluye una descripción cronológica de los aumentos paulatinos de las cuotas fijas devengadas por la tasa fiscal del juego que grava las máquinas recreativas, desde la Ley 5/1983 hasta la Ley 5/1990.

La tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias creada por el RDL 16/1977, de 25 de febrero (art. 3), ya promovió duras censuras,

(\*) Departamento de Derecho financiero y tributario, Universidad San Pablo CEU.

(1) En la STC 126/1987, de 16 de julio, a propósito de similar gravamen complementario creado por Ley 5/1983, en donde se concluyó su constitucionalidad. Vid. el comentario que hace a esta sentencia FALCÓN Y TELLA, R., en: Civitas, REDF nº 57/1988.

aunque en el párrafo 1º del citado art. 3 ya advirtió que se establecía con independencia de los tributos estatales y locales a que estén sometidos los locales, instalaciones o recintos autorizados para el juego<sup>2</sup>.

A la ambigüedad o doble imposición de la mencionada tasa se suma el gravamen complementario implantado por el art. 38 Dos.1 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre Medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, ya que emplea el equívoco vocablo «gravamen» y lo establece como «complementario» de una «tasa» tan discutida en su naturaleza o en su legitimidad. Fue muy hábil el legislador y ha colocado al Tribunal Constitucional en una situación embarazosa. Los fundamentos jurídicos de la sentencia que se anota acusan muchas de las perplejidades y cuestiones que el RDL 16/1977 ya planteaba.

No faltan, además, consideraciones sobre la **retroactividad** de las normas tributarias o sobre el **carácter extrafiscal** de las categorías tributarias que gravan el juego, que de por sí no legitima incrementos de cuota de elevada cuantía, afectando a situaciones de hecho **ya producidas con anterioridad**.

Se ha considerado oportuno empezar por resumir el contenido de la sentencia para posteriormente comentar los aspectos más relevantes.

## II. Resumen de la sentencia

**DISPOSICION ANULADA:** La disposición que se anula como consecuencia de la sentencia es el art. 38 Dos.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio. Esta disposición creó un gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, aplicable a las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos clasificados como «B» o «C» cuya tasa fiscal correspondiente al año 1990 se hubiera devengado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley. El citado gravamen que se devenga el día de la entrada en vigor de la Ley debía satisfacerse en los 20 primeros días naturales del mes de octubre de 1990 y es aplicable exclusivamente en el año 1990. Su cuantía se fija en la diferencia entre las cuotas fijadas por la normativa anterior (RDL 7/1989, de 29 de diciembre).

**ORIGEN DEL PRONUNCIAMIENTO:** La sentencia del Tribunal Constitucional se dicta en resolución de diversas cuestiones de constitucionalidad planteadas por los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid y Cataluña.

**PRINCIPIOS INVOCADOS EN CONTRA DE ESTA DISPOSICION:** Irretroactividad de las normas restrictivas de los derechos individuales, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art.9.3 CE), igualdad (art.14 CE), capacidad económica, progresivi-

dad del sistema tributario y no confiscatoriedad de la imposición (art.31.1 CE).

**CONTENIDO DE LOS FUNDAMENTOS JURIDICOS:** La sentencia comienza analizando la posible vulneración del art. 9.3 CE en lo relativo a la **retroactividad y seguridad jurídica**, por ser de distinta naturaleza los principios constitucionales que se consideran infringidos y por ser éste el precepto comúnmente invocado en todos los autos de planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad presentadas.

Antes de emitir sus conclusiones para el caso concreto, el Tribunal (FJ 4º) hace un recorrido por los pronunciamientos del propio Tribunal sobre la interpretación de la retroactividad y del principio de seguridad jurídica en materia tributaria.

Empieza recordando la afirmación de que no existe prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva (SSTC 27/1991, 6/1983 y 150/1990), que su irretroactividad absoluta podría hacer inviable una verdadera reforma fiscal (SSTC 126/1987 y 197/1992) e insiste en que «afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el artículo 9.3 CE...», no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, **que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, FJ 9º), señaladamente por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica**, recogido en el mismo precepto constitucional.

A continuación, recuerda la doctrina del Tribunal sobre la seguridad jurídica en el ámbito fiscal, en el sentido de que no debe entenderse como «un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal» (SSTC 27/1981 y 6/1983), pero sí que «protege, en cambio, la **confianza de los ciudadanos**, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a **cambios normativos que no sean razonablemente previsibles**, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad» (SSTC 150/1990 y 197/1992).

Finalmente, señala que «determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse **caso por caso**, teniendo en cuenta, de un lado, **el grado de retroactividad de la norma** y, de otro, las circunstancias que concurren en cada supuesto» (SSTC 126/1987 y 150/1990).

Aplicando la aludida doctrina a las circunstancias que concurren en el caso controvertido, considera que el gravamen complementario supone un **incremento de la cuantía de las cuotas fijas ya devengadas** de conformidad con la normativa entonces vigente ...

(2) Vid. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: *Tasas y Precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF/Marcial Pons, Madrid, 1991, págs. 503 y sigs.

hasta igualarlas a las fijadas en la nueva norma... la norma reguladora del llamado **gravamen complementario** no hace más que atribuir **carácter retroactivo a las modificaciones de las cuotas fijas introducidas por la misma ley**, contradiciendo la excepción prevista en el art. 38. Uno.1, párrafo 2º<sup>3</sup>.

Lo anterior permite entender que la norma cuestionada ha llevado a cabo «un incremento de la deuda de un impuesto periódico»<sup>4</sup>, la llamada tasa fiscal sobre el juego, **antes de que finalizara el correspondiente período impositivo**, cuando los sujetos pasivos ya no pueden modificar sus comportamientos habidos con anterioridad a la promulgación de la ley.

También se considera el **carácter extrafiscal** del gravamen sobre el juego y se afirma que «desde una perspectiva constitucional, nada cabe oponer, ni a los objetivos que pretenden alcanzarse, ni a la utilización de la tasa sobre el juego, no sólo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales» y que «carece de la **debida justificación** el que el legislador deje transcurrir tan dilatado período de tiempo sin adoptar medidas oportunas y pretenda poner fin en 1990 a una discriminación» en el tratamiento fiscal de las máquinas recreativas en relación a otros sectores del juego mediante una norma dotada de eficacia retroactiva.

Finalmente, se concluye que «la norma cuestionada ha llevado a cabo, **retroactivamente**, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de **no previsible** y **carente de suficiente justificación**, lo que conduce a estimar que, en este caso, se ha producido una **vulneración del principio de seguridad jurídica** garantizado por el art. 9.3 de la Constitución».

### III. Comentario

Es de agradecer que exista un nuevo pronunciamiento del TC que recoja los principios de **seguridad jurídica y de confianza legítima** como límites a las reformas tributarias que conculquen las expectativas de derechos de los afectados, y que aplique los mismos en el caso de reformas que se producen durante el ejercicio impositivo de tributos de carácter periódico. No han abundado, precisamente en el ámbito tributario, los pronunciamientos que reconocen las expectativas legítimas de los obligados tributarios.

Curiosamente, ha sido la STC 126/1987, de 16 de julio, que también se pronunció respecto de un gravamen complementario sobre la tasa del juego, la que vino a confirmar la tradición alemana<sup>5</sup> e italiana sobre los criterios de control de la legislación tributaria retroactiva, esto es, que los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad y el de capacidad contributiva<sup>6</sup> constituyen límites a la retroactividad de las normas tributarias. En particular, en el FJ 9º, apartado b), se dice lo siguiente:

«Afirmar la admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución. Esta postura, mantenida por la generalidad de la doctrina y reflejada en la jurisprudencia constitucional de otros países, está también en la base de algunos de los autos de planteamiento de las presentes cuestiones, en los que la presunta inconstitucionalidad de la norma controvertida se fundamenta en la vulneración de los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad por referencia a la jurisprudencia italiana<sup>7</sup>, alemana<sup>8</sup> y norteamericana<sup>9</sup>».

- (3) Según el cual «se exceptúan de esta elevación las tasas que sean objeto de actualización específica en esta Ley, así como las que hubiesen sido actualizadas por normas dictadas en 1989».
- (4) En principio, esta afirmación sería incorrecta desde el punto de vista de su precisión conceptual, pues la tasa fiscal constituye una categoría de tributo distinta del impuesto. Quizás encuentre su razón en que el Tribunal considera que realmente la «llamada tasa» en su completa configuración metapositiva sea una figura impositiva, considerando que la finalidad extrafiscal que se persigue con su exacción no responde a la estructura de su hecho imponible (vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *Tasas y Precios Públicos en el Derecho español*. IEF y Marcial Pons, en especial, pág. 259). Entendemos que esta afirmación es coherente con el contenido de la STC 296/1994, de 10 de noviembre, en la que se concluye que «el tributo de referencia, pese a su denominación legal **-tasa-** es un verdadero impuesto estatal», pero precisamente por ello, alguna consideración al respecto hubiera convenido para ganar en precisión terminológica (vid. FJ 4º).
- (5) En la doctrina, vid. STERN, K.: *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. t.II. C.H. Becks. München, 1980, págs. 1107 y sigs., que llega a afirmar la irretroactividad de las normas tributarias en aplicación de principios distintos de los considerados en 103. II, G.G., que rige sólo para el Derecho sancionador. Entre ellos, concede una particular importancia al de tipicidad (*Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung*). Entre los tributaristas, vid. TIPKE, K.: *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, O. Schmidt, Köln, 1981, que proporciona las referencias jurisprudenciales correspondientes.
- (6) Tal y como recogen ZORNOZA PÉREZ, J., y FALCÓN Y TELLA, R., ha de reconocerse el mérito de ser el primero en la doctrina española que afirmara que la retroactividad puede entrar en colisión con el principio de capacidad de pago al profesor SAINZ DE BUJANDA, si bien tal principio no ha permitido más que otros situar los límites (cfr. «La retroactividad de las normas tributarias: especial referencia a las normas interpretativas», Civitas, REDF nº 43/1984).
- (7) En mayor medida, el Tribunal Constitucional italiano ha considerado el principio de **capacidad contributiva**, con el argumento de que el legislador debe atender en la configuración del gravamen exigible, a un índice de manifestación de capacidad contributiva e iría en contra de este principio alterar tal consideración por efecto de una reforma legislativa.

Por ello, la sentencia que ahora se comenta no se extiende sobre estas afirmaciones. No obstante, cabe recordar que al principio de confianza legítima subyace la idea de la **certeza sobre el Derecho**, que constituye la exigencia primaria del principio de seguridad jurídica. Ha sido la doctrina alemana<sup>10</sup> la que más atención ha prestado a los aspectos formales del principio, centrándose en la estabilidad del Derecho que este principio reclama. Por contra, la doctrina italiana «tiende más bien a considerar los aspectos basilares de la certeza como fundamento del principio de legalidad». La doctrina española, quizás por influencia de las anteriores, si bien valora ambas perspectivas, se ha centrado «en el estudio de las manifestaciones concretas en que dicho principio se plasma»<sup>11</sup>.

Asimismo es importante esta sentencia por cuanto que sintetiza los pronunciamientos de nuestro alto Tribunal, en lo referente a la retroactividad de las normas tributarias y los límites a tal retroactividad derivados de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

Plausible resulta la conclusión de inconstitucionalidad de la medida legal cuestionada: el gravamen complementario de las tasas sobre las máquinas recreativas, así como la afirmación que se hace de que la «existencia del gravamen complementario no implica un nuevo hecho imponible distinto del que configura la tasa fiscal, que da lugar a un nuevo tributo, por ello, el expresado gravamen complementario no supone sino el **aumento de la cuantía de las cuotas fijas**

**ya devengadas** de conformidad con la normativa entonces vigente», frente al argumento del fiscal general del Estado, que sostenía que, de acuerdo con el art. 38.2.4º, «el gravamen complementario se devengará el día de la entrada en vigor de esta Ley», lo que le llevaba a la afirmación de que «no se observa que tenga carácter retroactivo» (en el FJ 4º)<sup>12</sup>.

El Tribunal se adentra en la determinación del hecho imponible y en la consideración al devengo del gravamen cuestionado más allá de las exigencias formales derivadas de una interpretación literal de la disposición. Prescinde del puro nominalismo de la Ley y considera la naturaleza propia y específica que le corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que recibe el gravamen en el régimen jurídico a que viene sometido, tal y como viene haciendo, entre otras, en STC 296/1994, de 10 de noviembre<sup>13</sup>.

Sin embargo, pueden hacerse otras consideraciones menos elogiosas al texto de la sentencia. En ocasiones, aparecen olvidadas las exigencias de precisión técnica. Por otro lado, se echa en falta la consideración de cuestiones que se estiman relevantes en cualquier tratamiento a propósito de la retroactividad de leyes tributarias:

1º.- Se pronuncia la sentencia afirmando que en el caso concreto se trata de una modificación tributaria aplicada retroactivamente, cuando en sus fundamentos jurídicos declara el carácter periódico de la tasa en cuestión. Cabe por ello apreciar cierta «incongruencia»<sup>14</sup> por omisión de pronunciamiento entre lo soste-

- El mencionado principio exige gravar a quien tiene medios económicos y no a quien los ha tenido. No faltan tampoco en la tradición jurídica italiana las apelaciones a las exigencias de la **certeza del Derecho**.
- (8) En sentencia 27/1982, de 19 de diciembre, el Tribunal Constitucional alemán consideró legítima la retroactividad que alcanza el período impositivo dentro del cual entra en vigor la ley, tal y como recoge la sentencia que comentamos en el FJ 5º. Por aquel Tribunal se ha desarrollado el principio de **seguridad jurídica** como límite a la retroactividad de las leyes tributarias, excepto si la situación normativa anterior fuera confusa y las soluciones jurisprudenciales contradictorias o si la reforma fiscal resultara anunciada. También se ha aludido a las exigencias derivadas de la buena fe para matizar los supuestos que serían amparados por el principio de **confianza legítima**.
- (9) PALAO TABOADA, C., ya había dicho antes que una ley tributaria retroactiva no será inconstitucional por el mero hecho de serlo, sino cuando dicho carácter sea arbitrario, **no «razonable»** según el criterio frecuentemente utilizado por la jurisprudencia suprema norteamericana, en: «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria», *Crónica Tributaria* nº 43/1983, pág. 168, en comentario a la STC 41/1983, de 18 de mayo. El Tribunal Supremo norteamericano (en decisiones de 11 de enero de 1937, 21 de noviembre de 1938 y 12 de enero de 1981, en los casos *Hudson*, *Welch/Henry*, y *Darusmont*) declara constitucionales las medidas fiscales retroactivas que alcanzan períodos cercanos a aquél durante el cual se tramitó o aprobó la ley, teniendo además en cuenta la **importancia de las modificaciones introducidas** y el conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectúen cambios en la legislación.
- (10) La tradición jurídica alemana subraya las exigencias de la seguridad jurídica (*Rechtsstaatsprinzip*) y de la protección de la confianza legítima (*Vertrauensschutz*). El Tribunal Constitucional alemán (sentencia 27, de 19 de diciembre de 1981) considera, no obstante, legítima la retroactividad que alcanza al período impositivo dentro del cual entra en vigor la ley.
- (11) Vid. PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ E.: *Derecho Tributario*, t.I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, págs. 35-37.
- (12) En definitiva, se configura el «gravamen complementario» como un recargo que se aplica sobre una tasa, luego es lógico que compartan su referencia a un mismo hecho imponible. El que el importe de las cuotas se determine por diferencia obliga a entender que es **«complementario» o «adossado»** a la cuantía de la tasa e idéntico en sus caracteres. Y ello sin perjuicio de la verdadera naturaleza de la «denominada tasa sobre el juego», que tanto el Tribunal Constitucional como el Supremo afirman es impositiva. Es decir, tanto si el recargo se impone sobre tasas o sobre impuestos, comparte su hecho imponible.
- (13) Vid., en particular, FJ 4º.

nido argumentalmente sobre el carácter periódico de la tasa y lo que se concluye para el fallo de la sentencia.

Al menos induce a cierta confusión. El carácter periódico se predica del hecho imponible. El hecho imponible no se realiza en un momento en el tiempo, sino que se prolonga durante un período el ejercicio considerado. Por tanto, no es muy acertado deducir sin más la retroactividad de una ley que entra en vigor dentro del período impositivo.

2º.- Enlazando con lo anterior, se advierte la falta de un análisis del problema de las reformas que afectan a tributos cuyo hecho imponible es de carácter periódico. El problema se suscita por parte de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña y Madrid, en los diversos autos de planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad, y además sus consideraciones se recogen en los antecedentes de la sentencia. Así, en el apartado I.2 f) se concreta la opinión de los mencionados tribunales en lo siguiente:

«Del artículo 28 de la Ley General Tributaria se deduce que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible y en ese momento se devenga el tributo; el devengo señala así el momento en que realizado el hecho imponible nace la obligación de contribuir. En el presente caso, **el devengo del tributo se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, en el momento en que se realiza el hecho imponible, o sea, la autorización administrativa de máquinas recreativas**; el hecho imponible se produce y se agota, no se extiende permanentemente; lo que perdura no es el hecho imponible, sino la relación jurídica con la Administración tributaria, con los derechos y obligaciones correspondientes. Con el devengo se inicia una relación jurídica de naturaleza tributaria y en cuyo contenido un elemento destacado es la obligación de abonar la deuda tributaria; todo ello si se origina al amparo de una determinada legislación. Si posteriormente se produce un **cambio legislativo** que supone un considerable aumento en el importe de la deuda tributaria y además tiene efectos retroactivos, es evidente que **se están lesionando derechos individuales**, no por la naturaleza jurídica de la ley tributaria, sino por la forma en que lleva a cabo su aplicación en el tiempo.

Actuar legislativamente de este modo supone una vulneración del principio de **confianza** de los ciudadanos en sus instituciones, que en un momento dado han configurado su actividad empresarial confiados en una legislación vigente, para ser luego sorprendidos, y nada menos que con efectos retroactivos, con aumentos desproporcionados en la cuantificación de la deuda tributaria.

La distinción entre tributos instantáneos y periódicos no puede servir de excusa para justificar una posible retroactividad de las leyes tributarias, pues en estos últimos la inseguridad jurídica de los sujetos pasivos sería total y absoluta, ya que nunca tendrían certeza del importe de la deuda tributaria que podría estar sujeta a las fluctuaciones legislativas más o menos justificadas».

La escueta respuesta que da el Tribunal Constitucional se contiene en el fundamento jurídico 5º cuando se afirma la **naturaleza periódica** del tributo afectado, y la posibilidad de modificar algunos aspectos de la tasa fiscal que recae sobre el juego por medio de disposiciones legales dictadas **precisamente durante el período impositivo** en el que deben surtir efectos. Lo cual no significa que cualquier regulación de este género deba reputarse conforme con la Constitución. Al contrario, la **protección de la confianza** fundada de los ciudadanos y, en definitiva, la **seguridad jurídica** garantizada por el art. 9.3 de la Constitución imponen en tales casos ciertos límites al legislador».

En estas consideraciones estimamos acertado el planteamiento de la sentencia. En lo que se discrepa es en el contenido de las argumentaciones que siguen, pues se incurre en las imprecisiones —por omisión— que a continuación se apuntan:

a) En primer lugar, se califica<sup>15</sup> el art. 38 Dos.2, de la Ley 5/1990 como una norma de carácter transitorio cuando el mismo Tribunal considera que se trata de una norma que afecta a un hecho imponible<sup>16</sup> que aún no ha terminado de formarse al no haber concluido el período impositivo<sup>17</sup>. Si previamente se ha afirmado, la naturaleza periódica del gravamen cuestionado resulta contradictorio afirmar sin más matices la naturaleza transitoria de la norma<sup>18</sup>. Entendemos que el Tribunal pretende resaltar que la norma en cuestión

(14) En su acepción común no procesal.

(15) En el apartado A) del FJ 5º.

(16) Quizás convendría hablar de «hecho tributario», puesto que el supuesto contemplado en la norma determina la exigencia de una tasa, categoría tributaria distinta de la figura impositiva, pese a ser conscientes de que está absolutamente acuñado el término «hecho imponible» en la doctrina y en el Derecho positivo, como elemento esencial del tributo, en sus tres categorías.

(17) Puede hacerse la misma consideración de orden terminológico que en la nota anterior, pues podría hablarse de ejercicio «tributario» en lugar de «impositivo».

(18) En pura técnica jurídica —prescindiendo en este momento de consideraciones tributarias sobre el hecho imponible, el devengo o la distinción entre tributos de naturaleza periódica o instantánea— las disposiciones transitorias «son un conjunto de normas determinadoras de las disposiciones que han de regir las relaciones jurídicas existentes al producirse un cambio legislativo» (DE CASTRO). En el ámbito financiero, pueden existir normas que fijen cuál es el Derecho aplicable a situaciones que están desarrollándose cuando aparece una nueva normativa que modifica el régimen existente. «En

sólo tendrá eficacia temporal (para 1990), puesto que el gravamen complementario sólo se exige para el ejercicio 1990. Por otro lado, no cabría hablar de retroactividad respecto a hechos (disfrute de la autorización administrativa) que no han concluido, si es que —como parece— es éste el entendimiento del Tribunal Constitucional (FJ 5º)<sup>19</sup>.

b) En segundo término, se afirma que hay que tener en cuenta el grado de retroactividad de la norma y las circunstancias que concurren en cada supuesto, recogiendo otros precedentes del Tribunal Constitucional (SSTC 126/1987 y 150/1990), pero no se contempla el grado de retroactividad que se considera producido en el caso concreto, al objeto de ponderar los intereses constitucionalmente protegidos que, por contradictorios o tensionados, están en juego. Cuanto mayor sea el grado de retroactividad de la ley más peligrará el principio de seguridad jurídica, pues la irretroactividad es, hasta cierto punto, un componente de la seguridad jurídica (STC 99/1987, de 11 de junio).

De acuerdo con lo que a continuación se expresará, el supuesto contemplado encaja en una retroactividad **en grado medio**, que alcanza a un hecho devengado con anterioridad pero cuyos efectos se extienden al período impositivo<sup>20</sup>. Por ello, entre otras circunstancias, el Tribunal debería de haberlo mencionado expresamente para avalar en mayor medida la vulneración a la confianza legítima de los afectados por la reforma, que finalmente se concluye.

Entendemos que podría ser de utilidad, llegados a este punto, hacer un breve recorrido por la noción de retroactividad y por las aportaciones realizadas por la doctrina y la jurisprudencia.

El concepto de retroactividad en sentido vulgar significa «acción hacia atrás», esto es, que los hechos jurídicos y los efectos que han generado en el pasado quedan afectados por la nueva norma. Como señala FIORE, el problema se encuentra incluso en cómo determinar lo que debe considerarse como pasado respecto a la nueva ley<sup>21</sup>.

En sentido jurídico, las tesis doctrinales y jurisprudenciales a propósito del concepto de retroactividad en sentido abstracto pueden dividirse en dos corrientes: monistas y pluralistas.

Las corrientes monistas tienen su origen y precursor en ROUBIER<sup>22</sup>. Defienden que el efecto retroactivo de las leyes consiste en su aplicación para el pasado, mientras que el efecto inmediato es la aplicación en el presente. Si la ley pretende regular hechos cumplidos (*facta praeeterita*) es retroactiva, si situaciones en curso (*facta pendencia*), se distinguirá entre las partes anteriores a la fecha del cambio normativo, que no podrán ser alcanzadas sin retroactividad, y las partes posteriores, para las cuales la nueva ley no tendrá más que un efecto inmediato. Respecto a los hechos futuros es claro que la ley no es nunca retroactiva.

En España la tesis monista ha sido seguida por GARCÍA-TREVIANO<sup>23</sup>, al considerar que, respecto a los hechos en sí, las normas son irretroactivas si los hechos han sido consumados anteriormente, pero respecto a las situaciones sucesivas que producen efectos para el futuro «no puede hablarse de retroactividad sino de aplicación estricta de una norma jurídica». La jurisprudencia ofrece algún ejemplo aislado de esta doctrina, aunque generalmente se admite sin teorizar que la ley nueva se aplica a situaciones jurídicas en curso<sup>24</sup>.

El Tribunal Constitucional ha seguido a ROUBIER en orden a la eficacia temporal de la Constitución misma. Esta es la tesis central que sigue el Tribunal sobre el concepto en abstracto del principio de retroactividad. Seleccionamos los ejemplos más expresivos: «...Convendrá hacer de nuevo hincapié en que lo que se prohíbe en el artículo 9.3º es la retroactividad, entendida como incidencia de la nueva Ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad, sino al de la protección que tales derechos, en el supuesto de que experimenten alguna obligación, hayan de recibir»<sup>25</sup>

estos casos, bien puede hablarse de eficacia retroactiva de estas disposiciones transitorias, por cuanto establecen el derecho regulador de unas situaciones producidas antes de su promulgación» (CARRERA RAYA, J.: *Manual de Derecho Financiero*, vol.I, Tecnos, 1994, pág.111). Entendemos que en el caso contemplado no estamos ante una norma de carácter transitorio.

- (19) Una cosa es exigir prudencia al legislador en la utilización de este tipo de tributos, y otra bien distinta es que haya que reconducir todas sus decisiones a la opción «retroactividad-irretroactividad». Tal y como viene configurado el «gravamen complementario», cabría afirmar que es un tributo paralelo a la «tasa» por plazo inferior al año, pero con carácter irreducible, pues se afirma su vigencia por un año (vid. art.3 RD 2221/1084, de 12 de diciembre). De un modo parecido, el impuesto sobre actividades económicas (igual que sus precedentes: contribución industrial, de comercio y profesional, licencias fiscales sobre actividades empresariales y profesionales) gravaba con cuotas irreducibles por períodos inferiores a doce meses, y no se planteaba su retroactividad.
- (20) Vid. STC 126/1987, de 16 de julio, en la que así se declara (FJº 14).
- (21) FIORE, P.: *De la irretroactividad e interpretación de las leyes*, Madrid, 1893, pág.26.
- (22) ROUBIER, P.: *Le droit transitoire*, Dalloz y Sirey, 1960.
- (23) GARCÍA-TREVIANO FOS, J.A.: «Tratado de Derecho Administrativo», *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1964, t.I., págs.328-329.
- (24) Vid. SSTs de 30 de junio de 1969 y 10 de abril de 1968.
- (25) STC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3º. Igual doctrina en la STC 65/1987, de 21 de mayo.

[...] incluso admitiendo por vía de hipótesis la existencia de un derecho subjetivo a la edad de jubilación, esta doctrina conduce a rechazar la supuesta vulneración del principio de irretroactividad, pues las disposiciones impugnadas para nada alteran situaciones ya agotadas o perfectas, sino que se limitan a establecer para el futuro la consecuencia jurídica (jubilación) de un supuesto genérico (cumplir determinadas edades) que aún no ha tenido lugar respecto a los sujetos afectados.<sup>26</sup> Se admiten repercusiones indirectas de la nueva norma sobre el pasado.

Sin embargo, la teoría de ROUBIER se acepta sólo de modo parcial. No se mantiene su terminología característica (-aplicación inmediata-), y no se asume la regla del respeto conforme a la antigua ley de los negocios jurídicos celebrados bajo su imperio. El Tribunal Constitucional, por contra, utiliza la terminología de la doctrina mayoritaria española (DE CASTRO, PUIG PENA, LACRUZ), que distingue grados de retroactividad.

Las corrientes pluralistas distinguen grados de retroactividad con un espíritu más flexible. Según sea, se admiten dos y hasta tres grados de retroactividad.

En realidad, esta doctrina se limita a describir las distintas intensidades que la retroactividad puede tener, sin prejuzgar la opción que el intérprete haya de tomar ante un caso concreto. Se suele distinguir los siguientes grados:

a) Retroactividad en grado máximo: la nueva ley se aplica a la misma relación jurídica básica nacida bajo la legislación anterior y a sus efectos<sup>27</sup>.

b) Retroactividad en grado medio: la nueva ley se aplica a efectos nacidos ya durante la vigencia de la antigua ley, pero sólo a los que hayan de **ejecutarse** después de la entrada en vigor de la nueva ley.

c) Retroactividad en grado mínimo: la nueva ley se aplica sólo a los efectos que **nazcan** después de la vigencia de la nueva ley, no a los con anterioridad a su entrada en vigor.

Se dice que una ley absolutamente irretroactiva se aplica sólo a las relaciones que han de nacer después de su entrada en vigor, dejando a las normas

anteriores en estado de ultractividad; la retroactividad de grado mínimo afecta a las relaciones jurídicas precedentes, pero sólo en cuanto a los efectos nacidos tras la nueva ley; la de grado máximo afectaría a la relación jurídica básica, constituida bajo la legislación anterior, y a los efectos nacidos bajo la legislación anterior, agotados o no.

La doctrina jurisprudencial al respecto suele emitir un juicio *a priori* sobre el grado de retroactividad, no siendo éste entonces el resultado de una interpretación previa<sup>28</sup>.

Del estudio de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional se observa que éste ha medido la retroactividad con la doctrina de los grados, o mejor dicho, haciéndose eco de las distintas intensidades que la retroacción puede tener, sin prejuzgar en el caso concreto qué opción deba tomar el intérprete, ya que esto es algo que habrá de deducirse de la ley, sin apriorismos extraños a la misma.

3º.- También se echa en falta la oportunidad desaprovechada de tratar y fijar criterios sobre la distinción entre la realización del hecho imponible y la determinación del devengo en las figuras tributarias, en general, y, para el caso que se contempla, en particular. Al menos, podría haber contestado las afirmaciones de los Tribunales Superiores de Justicia que la misma sentencia recoge en sus antecedentes (apartado 2.f).

Sobre la cuestión se ha pronunciado el mismo Tribunal Constitucional con anterioridad y también el Tribunal Supremo<sup>29</sup>.

La sentencia que comentamos debería, al menos, haber traído a colación alguna consideración de las contenidas en la STC 126/1987, de 16 de julio, en la que se afirmó con criterio sumamente esclarecedor que en los hechos imponibles instantáneos el devengo coincide con la existencia del elemento material del mismo, mientras que en los **periódicos** (o de ejercicio) el legislador puede situarlo al principio o al final del período impositivo, y que, en cualquier caso, cuando se aprueba una ley que afecta al período impositivo en curso, existe una **retroactividad de**

(26) STC 108/1986, de 26 de julio.

(27) En terminología de ACEDO RICO, J., «retroactividad de efectos expropiatorios», en: «Retroactividad de las leyes», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* nº 358-359/1958, pág.222.

(28) Vid., por ejemplo, sentencia del TS de 24 de marzo de 1960. Después de distinguir los conceptos de retroactividad de primero y segundo grados, declara que: «solamente cuando la propia disposición transitoria lo dijera de modo expreso y concluyente podría afirmarse la existencia de una retroacción de segundo grado dado su indiscutible carácter excepcional», siendo así que la retroactividad puede resultar no sólo de declaración explícita de la ley sino deducida de su interpretación cuando aquella guarda silencio, como ocurre en este caso.

(29) «La **dimensión temporal del hecho imponible** constituye un **indicio** de la naturaleza impositiva del tributo, de manera que se podría argumentar que la presunción *iuris tantum* empieza a ceder ante la configuración de una tasa a partir de elementos típicos de la naturaleza impositiva. La quiebra de la presunción fue ya apuntada por el Tribunal Supremo, que en su sentencia de 28 de mayo de 1987 ... manifiesta que «en tal aspecto, el hecho imponible ... aparece constituido por la **autorización** ... de aquellos juegos y, en consecuencia, **ese talante permanente y continuo**, sin la equivalente y simétrica prestación de un servicio o la realización de una actividad por la Administración, le separa del concepto estricto de tasa, como contraprestación, para convertirlo en una exacción con tendencia a aproximarse a un impuesto» (antecedentes: apartado 6º de la STC 296/1994, de 10 de noviembre).

**grado medio o impropia.** Y se decía también para la **tasa que grava el juego**, que «dadas las características que concurren en la configuración de este tributo, que más bien se trata de un hecho imponible de **duración prolongada** y del que, por consiguiente, constituye un elemento integrante su dimensión temporal. **El hecho imponible de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar no se agota en el acto de autorización, sino que** comprende también el mantenimiento de la autorización a lo largo del tiempo con la posibilidad de explotación de las máquinas o aparatos durante el mismo»<sup>30</sup>.

Con carácter general, el hecho imponible consiste en el presupuesto necesario y suficiente para que nazca la obligación tributaria mientras que el **devengo** se refiere al momento en que debe reputarse nacida la obligación tributaria, que el legislador puede fijar al inicio o al final del período impositivo<sup>31</sup>; por ello es preciso atender a efectos de determinar la norma aplicable, no sólo al devengo sino también, en los tributos de carácter periódico, al período impositivo<sup>32</sup>. Así, se podrán tener en cuenta las circunstancias concretas del caso y el grado de retroactividad a la hora de efectuar la inevitable ponderación de valores entre seguridad jurídica, por un lado, y el conjunto de imperativos que pueden justificar modificaciones tributarias, por otro. Por ejemplo, razones de política social, económica o simplemente exigencias de justicia, se tuvieron en cuenta para aconsejar el restablecimiento del equilibrio de la presión fiscal adecuando la tributación de las máquinas recreativas al nivel existente en

la generalidad de los juegos, al dictarse la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, declarada conforme a la Constitución por la STC 126/1987, de 16 de julio, ya mencionada.

No cabe duda de que el supuesto contemplado ahora sigue presentando las mismas características en cuanto al hecho imponible y a su devengo. Recordemos que<sup>33</sup> el hecho imponible de la tasa que grava las máquinas recreativas es la autorización administrativa<sup>34</sup>, aunque no se agota con el acto de autorización, sino que comprende la posibilidad de explotar las máquinas durante el período en que la autorización es válida<sup>35</sup>. El devengo de la tasa se hace coincidir con el momento de la autorización del juego<sup>36</sup>. Por eso se afirma que «la norma cuestionada ha llevado a cabo un incremento de la deuda de un impuesto periódico, la "llamada tasa fiscal sobre el juego", antes de que finalizara el correspondiente período impositivo» (FJ 5º). Por referencia a consideraciones de **perioricidad impositiva**, se deduce la retroactividad inconstitucional de la norma. Sólo así pueden medirse los efectos que perduran (disfrute de la autorización para explotar las máquinas recreativas) de una obligación jurídica **devengada** (a 1 de enero, o el día en que e obtuvo la autorización) antes de la entrada en vigor de la nueva norma.

Es éste un problema común a todos aquellos tributos de carácter periódico en los que el devengo se fija el primer día del período impositivo<sup>37</sup>, que

- (30) Fundamento jurídico 12º. Por ello, cabría afirmar que el «gravamen complementario» no actúa como un «impuesto de ejercicio» como sucede en los llamados «periódicos». Por gravar la autorización, celebración u organización, la «tasa» es de devengo instantáneo o simultáneo, pues la «celebración» y la «organización» son mencionadas como cautela subsidiariamente, para el caso de que no se pida o no se conceda la «autorización». Es decir, la falta de autorización (acto formal) se sustituye por el ejercicio que ampara la autorización (vid. art. 3.1 del RD 2221/1984, de 12 de diciembre).
- (31) En lo que cabría considerar una **-ficción legal-**. Aplicando este concepto al problema de determinar el devengo en los tributos periódicos, podría afirmarse que la fijación por Ley del momento del devengo cuando se trata de hechos impositivos no instantáneos, engendraría una verdad jurídica, ignorando la verdad subyacente. La verdad jurídica consistiría en considerar el devengo como realización en el tiempo del hecho imponible y fijar en un momento determinado la realización del hecho jurídico. En nuestra opinión, ésta es una solución coherente al complejo problema que aquí se plantea. Vid. PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1970.
- (32) Entendido como el tiempo legalmente delimitado para la realización del hecho imponible, y que constituye, por tanto, su dimensión temporal.
- (33) Al menos «nominalmente».
- (34) El artículo 3º del RDL 16/1977, de 25 de febrero, señala que: «constituirá hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar».
- (35) En el año en que se obtiene la autorización, el devengo coincide con el momento de su otorgamiento. Para años sucesivos se fija el devengo el 1 de enero de cada año (vid. art.3, apartados 2º y 3º RD 2221/1984, de 12 de diciembre).
- (36) Vid. artículo 5º del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero.
- (37) Vid. como ejemplo de polémica doctrinal el contraste entre las opiniones de CORS y FERREIRO. El análisis que hace CORS MEYA, X. del devengo en: «Teoría del Devengo. El caso de los Impuestos municipales. Comentario a la STC 197/1992», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi nº 69/1995, referido al IAE, al IBI y al IVTM, plantea, entre otras cuestiones, la posible inconstitucionalidad de la determinación del «devengo adelantado» en estos impuestos, por contravenir el principio de igualdad recogido en el artículo 31 CE. El profesor CORS critica la «desnaturalización» del devengo que provoca el pronunciamiento recogido en la STC 197/1992, al afirmar que el devengo es «sin duda un **elemento integrante del hecho imponible ... el momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible**», del que CORS infiere que se admite un «devengo adelantado». Precisamente, ésta es la sentencia que FERREIRO LAPATZA, J.J., menciona para explicar el devengo en su insistencia por repetir que «el tributo **se devenga** cuando **una vez realizado el hecho imponible** ha de considerarse nacida la obligación tributaria» (en la pág. 355 de su *Curso*

entendemos no resuelto hasta el momento, en términos de justicia en las leyes, ni en términos de claridad y unanimidad por los tribunales y la doctrina.

4º.- Por último, también merecen ser tenidas en cuenta las fundamentaciones que contiene la sentencia en torno a la finalidad fiscal y extrafiscal<sup>38</sup> de los tributos sobre el juego, ya que parece deducirse que la distinción es relevante<sup>39</sup> para ponderar en cada caso los valores constitucionales que deben primar.

En concreto, en el FJ 5º apartado c), se recoge lo siguiente:

«Una modificación retroactiva y de tal magnitud de una cuota tributaria ya satisfecha sólo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justifiquen que el principio de seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, debiera ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos que, ..., no se aprecian en este caso ... Frente a la finalidad **exclusivamente fiscal** que animó a la creación del gravamen complementario en la **Ley 5/1983** —equiparación de la presión fiscal en los diversos sectores del juego—, en la enmienda nº 5 presentada por el Grupo Socialista, que dio lugar a la norma ahora cuestionada, se aducían **varios motivos**: en primer lugar, se hacía referencia a la creciente intensidad de los **fenómenos sociales indeseables** (ludopatías,...) derivados del espectacular incremento del gasto en los juegos de suerte, envite o azar, así como la reorientación de la actividad de las empresas del juego, y en especial de los casinos, hacia las máquinas de juego, con la proliferación de "minicasinós" que afectan a los estratos medios y bajos de la renta personal; en segundo lugar, se ponía también de manifiesto que los ingresos de las empresas dedicadas al juego no estaban soportando una **carga fiscal suficiente**.»

Respecto a las razones aducidas en consideración a los efectos económicos y sociales que se quieren evitar con el gravamen complementario, la sentencia viene a aclarar que: «desde una perspectiva constitucional, nada cabe oponer, ni a los objetivos

que pretender alcanzarse, ni a la utilización de la tasa sobre el juego, no sólo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales», pero ello no justifica «el establecimiento de un gravamen con efectos que son materialmente retroactivos».

En el contexto del gravamen de la Ley 5/1983 resultaba «razonable que el legislador reaccionase con prontitud ante las desigualdades que se detectaban en la aplicación de la tasa sobre el juego a las máquinas automáticas, llegando incluso a sacrificar parcialmente el principio de seguridad jurídica **en aras a conseguir un mayor grado de justicia tributaria** en la fiscalidad de las distintas modalidades del juego.... Sin embargo, cuando se introduce el gravamen complementario de la Ley 5/1990, las circunstancias han experimentado una profunda transformación ... Carece de la debida justificación que el legislador deje transcurrir tan dilatado período de tiempo sin adoptar las medidas oportunas<sup>40</sup> y pretenda poner fin en 1990 a la citada discriminación mediante una norma con eficacia retroactiva.»

Este fundamento incurre en reflexiones un tanto alejadas del ordenamiento constitucional, pues el Tribunal pretende indagar la motivación del legislador incidiendo en la correspondiente **opción política**, que es materia ajena a su competencia. Aunque se discorra comentando una enmienda parlamentaria, es poco razonable plantear la igualdad no respecto a la materia imponible sino entre los ingresos del juego y los de las empresas en general<sup>41</sup>. Se «desliza» el Tribunal Constitucional por consideraciones totalmente ajenas al Derecho positivo, lo que puede constituir un precedente comprometedor para lo sucesivo. Esta crítica podría formularse igualmente sobre el alcance de la seguridad jurídica, que como bien dice el Tribunal «no es un valor absoluto».

Sin perjuicio de lo anterior, bien es verdad que la sentencia da importancia a la distinción entre finalidad financiera y no-financiera<sup>42</sup> del tributo, para plantear la existencia en este último caso de un interés general —podríamos decir superior— que primaria fren-

de Derecho Financiero Español, Marcial Pons, Madrid, 1994).

- (38) Quizás sería más apropiado hablar de finalidad financiera y no-financiera. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid utiliza indistintamente los calificativos de parafiscal y extrafiscal referidos a los fines de la disposición tributaria, en una confusión conceptual respecto de la que entendemos necesario poner orden (FJº 2 *in fine*).
- (39) Frente a opiniones doctrinales tan respetadas como la de GANGEMI, L., según el cual «no resulta clara (...) la utilidad científica de la distinción entre tributos extrafiscales y fiscales. Es una dicotomía que no sirve más que para crear confusión en el estudio de la Hacienda Pública sin ningún resultado útil en el plano teórico» (*Tratado de Hacienda Pública*, vol. I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág.383) o la de D'AMATI, N., que, desde un punto de vista estrictamente jurídico, estima que las relaciones que derivan de los tributos —sin apelativo— y de los tributos instituidos por motivos diversos (incluso de naturaleza extrafiscal) son absolutamente idénticas y sería, por tanto, arbitrario separar a los unos de los otros (*Derecho Tributario (teoría y crítica)*, Edersa, Madrid, 1989, págs.97-101), entre otras (vid. asimismo, BERLINI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, I, págs. 28-31).
- (40) Si la retroactividad se contuviera en una norma que viene a reformar el contenido de otra en un plazo temporal inmediato o considerablemente próximo, ninguna objeción cabría oponer.
- (41) Vid. el inciso que dice: «se ponía también de manifiesto que los ingresos de las empresas dedicadas al juego no estaban soportando una **carga fiscal suficiente**.»
- (42) Preferimos expresarnos en estos términos en lugar de los de «finalidad fiscal» o «extrafiscal».

te a una legislación retroactiva atentatoria de la seguridad jurídica.

Los conceptos que tratamos son, sin embargo, utilizados intercambiamente, incurriéndose a menudo en imprecisiones terminológicas o conceptuales. Intentaremos poner un poco de orden recordando en las líneas que siguen qué es un tributo financiero (fiscal), no-financiero (extrafiscal) y parafiscal, para posteriormente soslayar la necesidad de atender a la configuración positiva.

- Necesidad de precisar el carácter financiero, no-financiero de los tributos en el caso concreto, en orden a ponderar los valores jurídicamente protegibles y la incidencia de los principios tributarios en su creación.

Sobre la finalidad financiera de los tributos, la doctrina viene entendiendo que «el tributo tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación del gasto público, aunque puede dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos: propiciar una política de creación de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades, etc.»<sup>43</sup>.

Por su parte, el Tribunal Constitucional no ha dudado en admitir la finalidad extrafiscal (no-financiera) de los tributos, así como en afirmar la legitimidad del empleo del sistema tributario y de un tributo concreto con fines de política económica, con el argumento de que esta posibilidad se reconoce expresamente por el art. 4 de la Ley General Tributaria y se deduce de los principios rectores de la política social o económica que se enuncian en el capítulo III del Título I de la Constitución Española (arts. 39 a 52)<sup>44</sup>.

Sin embargo, no es menos cierto que sigue sin precisarse ni delimitarse el contenido de lo que constituye extrafiscalidad (lo no-financiero). Entendemos que, aunque nos hallamos indudablemente en el reino de

la imprecisión, como ya ponía de manifiesto FONROUGE<sup>45</sup>, cabe afirmar lo siguiente:

- Tributos financieros son los que se establecen como medios para recaudar ingresos públicos (crf. art. 4 de la Ley General Tributaria), quedando íntegramente sujetos al sostenimiento de los gastos públicos. Tan pronto como se sacrifique parte de la recaudación del tributo al servicio de otro u otros objetivos, se estará ante un tributo no-financiero<sup>46</sup>. Por el contrario, no se alterará su configuración normal u ordinaria por el hecho de servir a la política social rectamente entendida<sup>47</sup>.

- Tributos no-financieros son aquéllos cuyo fin es encauzar comportamientos humanos hacia metas más convenientes. Son los que responden al denominado principio del «coste social»<sup>48</sup>, que justifica que las exigencias derivadas de los principios amparados por el art. 31.1 CE se desdibujen en atención a un interés superior. Los llamados tributos ecológicos (vertidos, medio ambiente, tierras infrautilizadas, etc.), disuasivos del alcohol o sobre el juego, han de ser clasificados entre los de carácter no-financiero, por cuanto persiguen distintos objetivos ajenos a la financiación de los gastos públicos.

Cabe plantearse la duda de si cuando un tributo determinado considera<sup>49</sup> como objetivos prioritarios otros no-financieros pierde su finalidad financiera<sup>50</sup>, o ésta se añade a la finalidad principal inherente al concepto mismo de tributo. Entendemos, como antes hemos señalado, que se trata de una cuestión de prioridad de objetivos que pueden ser compatibles entre sí, y que la finalidad financiera nunca desaparece del todo, pues todo tributo, al configurar su hecho imponible, habrá de tener en cuenta en mayor o menor medida al menos cierta capacidad contributiva<sup>51</sup>.

- (43) MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs.30 y 31.
- (44) Es ilustrativo el pronunciamiento contenido en el fundamento jurídico 13º de la STC 37/1987, de 26 de marzo, según la cual: «es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos 40.1 y 130.1)... Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria... A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución».
- (45) FONROUGE, G.: *Curso de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1975.
- (46) LAUFEBURGER, H., consideró legítimo utilizar el impuesto con fines extrafiscales, siempre que lo fuera en circunstancias precisas y limitadas, no dudando en proclamar como **consecuencia propia y evidente** de tales tributos, la reducción de su rendimiento recaudatorio, que poco debe importar desde el momento en que se compense con la realización del fin extrafiscal. (*Théorie économique et psychologique des Finances Publiques*, Paris, Ed. Sirey, 1956, págs. 163-179).
- (47) En la actualidad, la incorporación de fines no-financieros –de política económica y social– de modo permanente en las figuras tributarias permitiría concluir que estamos ante figuras **mixtas** por sus fines. Las diferencias serían de intensidad o prioridad de unos fines frente a otros en el fundamento del tributo.
- (48) De acuerdo con este principio, el tributo puede constituir un instrumento adecuado para luchar contra conductas indeseadas o reprobables desde un juicio social o moral (vid. entre otros, el estudio del profesor LUIS MATEO en: «Los impuestos de ordenamiento económico», *Hacienda Pública Española*, nº 71/1981, págs. 17-29).
- (49) Al menos «nominalmente» en los términos en los que se expresa la STC 296/1994, de 10 de noviembre.
- (50) Al menos en pura hipótesis, pues no cabe duda que la lucha contra el alcoholismo, el juego o la contaminación por medio de un tributo, genera expectativas de recaudación y de partidas presupuestarias positivas.

- Tributos parafiscales: vienen reconocidos por el art. 26.2º de la Ley General Tributaria. Son aquéllos que en presencia de una finalidad de obtener ingresos no se crean con aplicación de todos los principios que rigen para los tributos, sino que operan en cierta medida al margen de la legalidad tributaria y presupuestaria (piénsese en las exacciones reguladoras, de precios, derechos de compensación, etc.), al destinarse a satisfacer necesidades económicas y sociales de determinados grupos y categorías de ciudadanos. Lo parafiscal se funda más que sobre la capacidad económica, sobre el principio de solidaridad social<sup>52</sup>.

- Necesidad de atender no sólo a la finalidad perseguida, sino a la configuración plena que presentan en el Derecho positivo, los tributos pretendidamente fiscales -financieros-, extrafiscales -no-financieros-, y parafiscales.

Puede afirmarse que habrá que estar no sólo a la causa o fundamento del tributo, sino, precisamente, a su configuración positiva, para poder comprobar si el tributo cumple su finalidad o se desvirtúa o desdibuja al convertirse en Derecho positivo, por la vía de la

definición del hecho imponible o por la determinación de los supuestos de exención. Piénsese, por ejemplo, en el Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente<sup>53</sup> (Ley 12/1991, de 20 de diciembre), aparentemente configurado para defender el medio ambiente, pero incidiendo en objetos imposables ya gravados por Impuestos generales como el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Sociedades<sup>54</sup>, o en los casos en que se pierde la finalidad financiera al prever gran número de supuestos exentos. A este respecto, ya es tónica la frase: el impuesto empleado como instrumento de política económica pasa importante factura a la equidad.

Dejamos planteada la cuestión<sup>55</sup>, porque entendemos que es importante para ponderar correctamente, en el caso concreto, los intereses protegidos por los principios constitucionales en materia tributaria, los rectores de la política económica y social, o la seguridad jurídica, que en ocasiones pueden entrar en colisión. Todos ellos son considerados en mayor o menor medida por la sentencia del Tribunal Constitucional que se comenta.



- (51) Sobre la incidencia del principio de capacidad económica en los impuestos de carácter extrafiscal. Vid. el estudio de PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., aplicado al enjuiciamiento del Impuesto balear sobre instalaciones contaminantes: «El objeto del Impuesto: la Doble Imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA», *RDFHP* nº 240/1996, en particular las págs. 400, 401 y 496. Con carácter más general, vid. LEJEUNE: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en: *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, y PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ, E.: *op.cit.*, págs.153-166.
- (52) Como afirma GANGEMI, L.: *op.cit.*, pág.437.
- (53) Vid: LORENTE HURTADO, F: «La reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas y los tributos propios», *Actualidad Administrativa* nº 41/1996, págs. 889-896; GÓMEZ CABRERA, C.: «Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota», *Impuestos* nº 21/1996; HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN: «El tributo ecológico balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?», *Noticias de la Unión Europea* nº 119/1994; GÓMEZ VERDESOTO y MARTÍNEZ LAGO: «Acerca del Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente», *Noticias de la Unión Europea* nº 134/1996, así como PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *op.cit.*
- (54) En este caso existe una notable diferencia entre lo que se «pretende» y lo que se «grava».
- (55) Que sería objeto de un estudio particularizado, que entendemos excede del comentario a la sentencia que aquí se realiza.