

# **“LAS POLÍTICAS FISCALES Y EL ESTADO DE BIENESTAR”**

**GEMMA PATÓN GARCÍA**

**Doctora en Derecho. Profesora de Derecho Financiero y Tributario**

**Universidad de Castilla-La Mancha**

**Centro Internacional de Estudios Fiscales**

## **SUMARIO:**

- I. INTRODUCCIÓN**
- II. LA COMBINACIÓN DE POLÍTICAS FISCALES Y POLÍTICAS SOCIALES**
- III. EL PAPEL DEL TRIBUTO EN UN ESTADO SOCIAL Y LAS TENDENCIAS IMPOSITIVAS ACTUALES**
  - 1. La utilización del tributo para fines no fiscales**
  - 2. La función económica del tributo al servicio de políticas sociales**

## **I. INTRODUCCIÓN**

En este tema se muestra de forma notoria la interdisciplinariedad en materia de Hacienda Pública, dados los difusos límites entre ésta y diversas ramas de las ciencias sociales<sup>1</sup> como es el caso del Derecho Financiero y Tributario. De hecho al tratar de la política fiscal y sus implicaciones en la política social se entronca con consideraciones de tipo jurídico, entre otras posibles. Es evidente la utilización del tributo para objetos distintos más allá del puro interés recaudatorio, es decir, si bien es cierto que no puede existir un tributo sin un interés fiscal potencial y, a su vez, efectivo, pueden unirse a él otras razones extrarecaudatorias que coadyuvan a la realización de las políticas económicas puestas en funcionamiento por cada gobierno. De manera que los tributos originan unos efectos económicos susceptibles así de inducir cambios en el comportamiento de los obligados al pago de los mismos.

---

<sup>1</sup> Acerca de estos aspectos, ÁLVAREZ GARCÍA, S., “Hacienda Pública: enfoques y contenidos”, DOCUMENTOS Nº 2/2004, p. 15.

Estas funciones insertas en los tributos que manifiestan objetivos no estrictamente fiscales en los mismos, ha dado lugar a la puesta en relieve de los mismos a través del uso del concepto genérico de extrafiscalidad.

Desde luego, para los no versados en la materia puede a primera vista resultar algo dificultoso relacionar la política fiscal como instrumento de desarrollo de nuestras sociedades modernas, pero nada más lejos de la realidad: política fiscal -desarrollo o bienestar social – globalización son conceptos íntimamente relacionados. En líneas generales, por lo que respecta al comportamiento de los ingresos públicos, la globalización económica ha corrido en paralelo a la competencia fiscal internacional y a un proceso rápido e intenso de imitación a la baja entre los sistemas fiscales avanzados. El peso del moderno Estado del Bienestar se sustenta en el pilar financiero proporcionado por los ingresos públicos<sup>2</sup>, que hacen frente al creciente gasto público ante la volatilidad del sector privado<sup>3</sup>. No obstante, por principio se evidencia una falta de equilibrio entre el gasto en servicios para el ciudadano y, su disposición a pagar en forma de impuestos el aumento de las necesidades sociales al producirse la crisis económica. Así pues, los gobiernos comienzan a ser impopulares sobre todo cuando adoptan la pauta de aumentar impuestos para mantener las mismas prestaciones.

Los Estados del Bienestar están cambiando debido a los diferentes factores de evolución social, pero a la vez ha de asegurarse su continuidad, puesto que el Estado del bienestar se desarrolla –siguiendo a MORENO<sup>4</sup>- caracterizado por:

- 1) Constituir una garantía a los ciudadanos de una “renta mínima” al margen del valor de mercado de su trabajo o propiedades;
- 2) Ofrecer seguridad y apoyo a las familias frente a las contingencias sociales;

---

<sup>2</sup> Como señala ORTEGA ÁLVAREZ, L., el principal escollo de los derechos sociales se basa en la existencia de una cuantía mínima de recursos económicos recaudados y distribuidos desde los poderes públicos, quien sostiene que el avance en el proceso de integración política es el camino para la profundización en la formalización de los derechos sociales europeos, “La ausencia de una dimensión social en la ciudadanía europea”, SISTEMA N° 145-147/1998, p. 169.

<sup>3</sup> GAGO RODRÍGUEZ, A., PICOS SÁNCHEZ, F., “Tendencias en las reformas fiscales ante la globalización”, en *Las nuevas fronteras del sector público ante la globalización*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 23.

<sup>4</sup> MORENO, L., *Reforma y reestructuración el Estado del Bienestar en la Unión Europea*, DT 04-09, Unidad de Políticas Comparadas (CSIC), Octubre 2004, pp. 3-4.

- 3) Proporcionar cobertura al conjunto de servicios, a los cuales tienen acceso todos los ciudadanos por igual.

## **II. LA COMBINACIÓN DE POLÍTICAS FISCALES Y POLÍTICAS SOCIALES**

Existen dos posturas diferentes en relación con la evolución sufrida en los Estados de bienestar. Según los sostenedores de la tesis de que la globalización económica determina una convergencia de los Estados del bienestar, la movilidad internacional de capitales fuerza a los Estados a reducir sus impuestos, transfiriendo su carga fiscal de los elementos móviles de la producción, el capital, a los elementos fijos no móviles, las rentas del trabajo. De forma que los Estados de bienestar son financiados de forma más acentuada por impuestos sobre las rentas del trabajo. Ejemplificativas de esta orientación son las palabras de TONY BLAIR: “en la economía globalizada de hoy no existen políticas públicas de izquierdas o de derechas: existen sólo buenas o malas políticas”<sup>5</sup>.

Frente a ella, un posicionamiento contrario se centra en defender el criterio del color político del gobierno como factor clave en la configuración del nivel y el tipo de impuestos y las prioridades y extensión del gasto público existentes en un país. En este sentido, los factores políticos serían los determinantes del porcentaje del PIB en impuestos, las fuentes de los ingresos del Estado, el tamaño del gasto público sanitario y educativo y en servicios sociales y el porcentaje de la población adulta que trabaja en los servicios del Estado del bienestar. Para ello analicemos y agrupemos en función de la vertiente política de cada Estado los distintos modelos de Estado del bienestar que es posible encontrar. Esta es la postura que nos parece irremediable defendible, puesto que los factores que determinan la fiscalidad poseen un componente ineludiblemente político<sup>6</sup>.

En atención a este criterio, podemos considerar, simplificando, que existen tres modelos de Estado del bienestar sin que ninguno de ellos exista de forma pura:

---

<sup>5</sup> BLAIR, T., Discurso al Parlamento francés, 24 de mayo de 1998.

<sup>6</sup> En este sentido se han manifestado conocidos socialdemócratas, como FERNÁNDEZ MARUGÁN, F., “La imposición sobre la renta personal en las economías del bienestar. Valoración de la política fiscal del PP”, SISTEMA Nº 145-146/1998, p. 137.

- El modelo **socialdemócrata**, diseñado en base a los derechos sociales de la ciudadanía, por ello es de carácter público y universal, basado en el régimen de fiscalidad directa y progresiva, constituyendo un régimen de protección social redistributivo y progresista.

- El modelo **contributivo-corporativo**, vertebra la protección social alrededor de la vinculación directa de la persona al mercado de trabajo. Su lógica de cobertura por tanto es selectiva conectada al mecanismo de cotización laboral.

- El modelo **asistencial-residual**, basa sus políticas en criterios de necesidad social manifiesta, es decir la necesidad de demostrar que se está por debajo de unos niveles de ingresos mínimos marcados. Está basado en regímenes de fiscalidad débil, con cofinanciación por parte del usuario. Es el modelo menos redistributivo y progresista.

La traducción efectiva de estos modelos en los países se plasma en la siguiente división correlativa, a la que se añade un cuarto grupo a tenor de las específicas circunstancias políticas dictatoriales que han condicionado indudablemente el desarrollo de tales Estados de bienestar. Tomamos a estos efectos, la clasificación de las distintas orientaciones seguidas en diferentes países según la formación de su Estado de bienestar, fijándonos en el período típico de formación del Estado de Bienestar (1945-1980)<sup>7</sup>, de manera que podrían quedar divididos en:

- 1) Países de tradición socialdemócrata: Suecia, Dinamarca, Noruega, Finlandia y Austria.

Uno de los cambios más importantes en la década de los años noventa fueron los cambios en las políticas fiscales. Los impuestos como porcentaje del PIB crecieron durante la década de los años noventa en todos los países no sólo de este grupo. Salvo en los países de tradición liberal (Gran Bretaña, Irlanda, Japón y EEUU) y Holanda, el resto vieron aumentar sus impuestos.

El segundo cambio en las políticas fiscales se fija en que el porcentaje de todos los impuestos procedentes de las rentas del capital aumentó en los años noventa en la mayoría de países de la OCDE. Las únicas excepciones a este aumento de las rentas del capital fueron Alemania, Italia, Suiza de los PCDs y Gran Bretaña, Japón de los PLs y España de los PEDs.

---

<sup>7</sup> Propuesta por NAVARRO, V., SCHMITT, J., ASTUDILLO, J., “La importancia de la política en la supuesta globalización económica”, en *Las nuevas fronteras...*, op. cit., p. 200 y ss.

En cuanto a los impuestos sobre la nómina o impuestos de la Seguridad Social, éstos aumentaron durante los años noventa en todos los PSDs, mientras que disminuyeron en la mayoría de PCDs, aumentando también en los PLs, excepto Irlanda y EEUU, y manteniéndose prácticamente constantes en los PEDs, con ligeros aumentos en España y ligeros descensos en Grecia y Portugal.

Los impuestos sobre la propiedad subieron en once países aunque descendieron en ocho, incluyendo todos los PSDs y los impuestos sobre el consumo también descendieron en todos los PSDs así como en la mayoría de países, dato que contradicen aquellos autores que asumen que este tipo de impuestos son los que tienen un mayor potencial de crecimiento.

Estos datos también cuestionan el argumento de que la globalización económica fuerza a los países a disminuir su carga impositiva. En cualquier caso, no faltan voces que advierten de que una desmesurada presión fiscal en un mundo globalizado podría generar deslocalización de empresas, evasión de capitales o búsqueda de artificios financieros para eludir los impuestos, lo que conllevaría una menor eficacia recaudatoria<sup>8</sup>. Sin embargo, los datos reflejados en el estudio en que nos apoyamos, evidencian que los impuestos han continuado creciendo en la mayoría de PSDs, PCDs y PEDs, disminuyendo sólo en los PLs. Sólo en Suecia, Holanda, Irlanda, Gran Bretaña, Japón Y EEUU vieron sus impuestos disminuir y ello por causas diferentes a la globalización, más bien relacionadas con las situaciones políticas concretas de cada país.

Los datos muestran claramente que los Estados de bienestar más desarrollados con elevadas transferencias sociales y elevado empleo público, que son los de los PSDs, requieren un elevado nivel de impuestos, sin depender para la financiación de tal Estado del bienestar en déficit públicos elevados. En realidad, estos países PSDs, han sido los que históricamente han tenido déficit públicos menores y mayores superávits públicos.

- 2) Países de tradición cristianodemócrata o de tradición conservadora de raíces cristianas: Bélgica, Holanda y Alemania y Francia, Italia y Suiza.

Estos países también han experimentado cambios notables en los años noventa que han influenciado de forma inequívoca sus políticas fiscales. En primer lugar, las políticas de alianzas que han tenido que establecer con los partidos socialdemócratas,

---

<sup>8</sup> MARAVALL, H., “Avances y carencias de las políticas públicas de bienestar social en España (I)”, Economía 3 de enero de 2005.

han condicionado sus políticas sociales, expandiendo los beneficios sociales, incluso en algunos se alcanzó la universalización de tales beneficios como la sanidad. En segundo lugar, la creciente incorporación de la mujer joven al mercado de trabajo ha estimulado el crecimiento también en estos PCDs de centros de infancia y servicios domiciliarios de atención a personas dependientes y ancianos, aun cuando tales servicios son por lo general, financiados y proveídos privadamente (como en Francia).

Se observa una dependencia muy acentuada de estos países de los impuestos sobre la nómina, representando el 35,9% de todos los impuestos, el más alto de todos los países de la OCDE, de manera que ello explica que sus Estados del bienestar dependan en gran manera de la situación de sus mercados laborales.

El envejecimiento de la población, causado fundamentalmente por el aumento de la esperanza de vida, así como la ampliación de la educación pública que ha venido a acortar el tiempo de trabajo de una persona activa, ha creado una alarma en estos PCDs que financian su Estado del bienestar a través de las cotizaciones sociales. Así, se ha intervenido estimulando la integración de la mujer al mercado de trabajo y la apertura de este mercado de trabajo hacia la inmigración como medidas encaminadas a aumentar la tasa de empleo y, por lo tanto, el número de cotizantes a la Seguridad Social.

En este sentido, se destacan distintos mecanismos fiscales de incentivación de la permanencia de los trabajadores mayores en el mercado laboral, como son las bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad social, la jubilación parcial y flexible y la penalización de pensiones en caso de jubilación voluntaria anticipada. Junto a otras medidas secundarias como pueden ser los programas de formación continua y ocupacional. Pero, al igual que se ponen en funcionamiento al albor de las necesidades de la política fiscal otros mecanismos que desincentivan la permanencia de trabajadores en el mercado laboral tales como la prejubilación (expedientes de regulación de empleo, procesos de reconversión industrial, etc), las formas convencionales de prejubilación establecidas en convenios colectivos o los regímenes especiales de la Seguridad Social.

Los efectos de estas medidas en la participación laboral es diferente en hombres y mujeres. Respecto a los hombres se observa un comportamiento laboral más homogéneo entre las diferentes edades presentes en el mercado de trabajo. Sólo a partir de los 55 años, se observa una caída significativa en la tasa de participación. Por el contrario, las mujeres tienen un comportamiento más diferenciado, las jóvenes tienen

una participación similar a la de los varones y las de más edad tienen tasas de participación muy inferiores a las de los hombres<sup>9</sup>.

Esta popularidad del Estado del Bienestar es un indicador más que cuestiona el argumento de que la ciudadanía está agotada en su capacidad de generar fondos que sostengan su Estado del bienestar. Los impuestos sobre la renta en los PCDs son menores que en los PSDs o incluso en los PLs (ver cuadro) e idéntica situación ocurre con los impuestos sobre el consumo, menores en los países PCDs. Por tanto, parece difícil concluir que los PCDs hayan agotado su capacidad recaudadora para sostener sus populares Estados de bienestar. De ahí que medidas como la de retrasar la edad obligatoria de jubilación son innecesarias, debe flexibilizarse la edad de retiro y desechar la posibilidad de hacer este retraso obligatorio porque ello perjudicaría a aquellos sectores de la clase trabajadora cuyo trabajo es físicamente duro o psicológicamente oprimente.

- 3) Países de tradición liberal: Canadá, Irlanda, Gran Bretaña, EEUU y Japón.

Estos países tienen los impuestos más bajos, el 32% de todos los países de la OCDE, siendo el porcentaje menor el de EEUU. En estos los impuestos sobre la renta familiar representan la mayoría de impuestos, especialmente notoria es baja la imposición si se observa que la tasa de empleo es muy alta y el elevado empleo femenino, sobre todo, en el sector servicios.

- 4) Países gobernados por dictaduras conservadoras del Sur de Europa: España, Grecia y Portugal.

A nivel impositivo, estos PEDs han visto su expansión durante los años 80 y 90 (34% del PIB), sobrepasando el nivel impositivo de los PLs, aunque manteniéndose por debajo de los PSDs. Los impuestos sobre la renta permanecen, sin embargo, de los más bajos de los países de la OCDE (17%), y ello como consecuencia de la gran evasión fiscal sobre todo en las rentas superiores y el bajo nivel de empleo de tales países. También tienen un bajo porcentaje de impuestos sobre el capital, menor que en la mayoría de países de la OCDE. Por ello, a fin de compensar el bajo nivel impositivo estos países compensan aquellos déficit en cierta manera a base de gravar el consumo, de manera que tienen el porcentaje de impuestos sobre el consumo mayor de todos los

---

<sup>9</sup> Vid. PRIETO RODRÍGUEZ, J., ROMERO JORDÁN, D., SANZ SANZ, J.F., “La política fiscal y la participación laboral de los trabajadores mayores”, CUADERNOS DE INFORMACIÓN ECONÓMICA Nº 168/2002, pp. 43 y ss.

países, excepto España, aun cuando el impuesto sobre el consumo es alto si se compara con los PLs y PCDs.

Estos países están lejos de haber alcanzado su agotamiento fiscal, y haber acabado con las posibilidades recaudatorias para mejorar su todavía deficitario Estado del bienestar.

El reto de estos Estados del bienestar es aumentar el empleo público de los servicios del Estado del bienestar y en particular de los servicios de ayuda a la familia que faciliten la integración de la mujer al mercado de trabajo. El escaso desarrollo de tales servicios condiciona el retraso del proceso de formación familiar determinando la fecundidad más baja de la OCDE<sup>10</sup>. En el caso de España, las pensiones y otras prestaciones sociales la sanidad, los servicios de ayuda a las familias como las escuelas de infancia, servicios domiciliarios, residencias de ancianos, viviendas sociales y muchos otros, son cada vez más deficitarios con el promedio de la UE, donde el gasto público por habitante es el más bajo de la UE, habiendo crecido el gasto público por habitante en cada uno de estos ámbitos, más lentamente en España que en el promedio de la UE, de manera que se ha aumentado el déficit social con la UE<sup>11</sup>.

En resumen, los Estados del bienestar de los países capitalistas desarrollados mantienen sus rasgos diferenciales atribuibles a las tradiciones políticas que los han ido configurando, lo que demuestra la importancia de los factores políticos en la configuración de las políticas sociales públicas.

La popularidad o impopularidad de pagar impuestos depende de la percepción ciudadana del objetivo a que se dedican los fondos recaudados a través de tales impuestos. Así, la popularidad de aumentar los impuestos para programas universales que benefician a toda la población continúa siendo alta en los años noventa, popularidad que es incluso mayor cuando estos impuestos recaen con mayor peso en las rentas superiores, acentuando su carácter redistributivo en orden a la función económica del tributo. El apoyo a aumentar los impuestos es menor cuando tales transferencias o

---

<sup>10</sup> En el caso concreto de España, una reforma importante de la financiación de nuestro Estado de bienestar se produce a través de la diferenciación de las fuentes de financiación, por una parte, el modelo contributivo y, por otra, del modelo asistencial o universal, que se plasma en el artículo 86 del Texto Refundido de la Seguridad Social (Real Decreto 1/1994, de 20 de junio). De forma que el modelo contributivo se financia básicamente por las cotizaciones de los trabajadores, mientras que el modelo universal se desliga e la actividad económica, financiándose a través del presupuesto del Estado con impuestos generales. Todos estos aspectos pueden ser consultados con mayor amplitud en MITXELENA, C., "Financiación del sistema de bienestar", DOCUMENTO DE TRABAJO N° 16/2002.

<sup>11</sup> NAVARRO, V., "Políticas de bienestar social y desarrollo económico. La situación en la UE", en *Políticas económicas para el siglo XXI*, Editorial Sistema, Madrid, 2004, p. 81.



servicios no son universales, sino asistenciales, afectando sólo a grupos específicos, como los programas preventivos de la exclusión social. Ello llevó a la victoria electoral del partido socialdemócrata sueco en 1994 que pidió un aumento del pago de impuestos sobre la renta para mejorar su Estado del bienestar predominantemente universalista y que beneficiara a las clases trabajadoras y clases medias que constituyen la gran mayoría de la ciudadanía, lo cual explica la mayor popularidad del Estado de bienestar en Suecia que en Gran Bretaña, salvo en Sanidad. Es importante destacar que las encuestas constatan el apoyo popular a aumentar los impuestos en Gran Bretaña o EEUU si se garantiza que tales impuestos irán dirigidos a mejorar las pensiones públicas, la sanidad y la educación y los beneficios sociales universales. En definitiva, es conveniente que los ciudadanos perciban correctamente el coste de cada uno de los servicios y bienes públicos de los que disfrutan, y ésta es una de las razones favorables al incremento de la tributación causal o de motivaciones extrafiscales.

Por tanto, debe cuestionarse la presupuesta convergencia fiscal común por efecto de la globalización económica, pues las políticas fiscales continúan siendo el fruto de la fuerza política de turno, negando el determinismo económico<sup>12</sup>.

En la UE se ha avanzado en el camino de la armonización fiscal, pero con diferentes resultados: mientras que en el IVA sí se ha armonizado efectivamente la fiscalidad, en el ámbito de la imposición directa, se ha avanzado menos (IS, existen Directivas como las de fusiones de empresas, matrices y filiales, convenios de arbitraje para la supresión de la doble imposición internacional, intereses y cánones y dividendos, etc). En la imposición personal sobre la renta el grado de armonización ha sido muy elemental, limitándose el paquete de medidas adoptadas en el seno de la Comisión a la lucha contra la competencia fiscal perniciosa, que comprende un código de conducta para la fiscalidad de las empresas, mediante el cual los Estados se comprometen a no seguir adoptando nuevos regímenes preferenciales que pudieran perjudicar a sus socios y a dismantelar progresivamente los regímenes ya existentes.

Este espacio ha de verse desde el imperativo que el marco de la nueva Constitución Europea ha establecido en el Artículo I-53, Apartado 7 “La Unión y los Estados miembros, de conformidad con el artículo III-415, combatirán el fraude y cualquier otra actividad ilegal que perjudique a los intereses financieros de la Unión”.

---

<sup>12</sup> NAVARRO, V., SCHMITT, J., ASTUDILLO, J., “La importancia de la política en la supuesta globalización económica”, en *Las nuevas fronteras...*, op. cit., p. 226.

La importancia de los factores sobre los que recae la fiscalidad directa (movilidad del factor trabajo, la del capital y el establecimiento de empresas) es muy diversa, pues en el primer caso se dan razones extraeconómicas, que no hacen demasiado plausible la emigración por motivos fiscales, la diferencia de lengua o de cultura pueden constituir una importante barrera, mientras que tal movilidad es más factible en el caso de las decisiones sobre el establecimiento de empresas y sobretodo en el caso del factor capital<sup>13</sup>.

En cualquier caso, la reducción de la presión fiscal global ofrece la oportunidad de eliminar frenos al empleo, a la actividad empresarial y al crecimiento. No obstante, la necesidad de mantener los ingresos suficientes para llevar a cabo las políticas de gasto de los gobiernos, ha fomentado el incremento en la fiscalidad de la imposición indirecta, que a la postre ha venido a provocar el consiguiente empeoramiento en las políticas redistributivas. Pues bien, para evitar que la competencia fiscal deteriore el Estado del bienestar, existen dos soluciones posibles: una es la armonización fiscal de los impuestos sobre los factores más móviles y otra es la centralización a nivel europeo de la fiscalidad sobre los rendimientos del capital<sup>14</sup>.

### **III. EL PAPEL DEL TRIBUTO EN UN ESTADO SOCIAL Y LAS TENDENCIAS IMPOSITIVAS ACTUALES**

#### **1. LA UTILIZACIÓN DEL TRIBUTO PARA FINES NO FISCALES**

El carácter medial o instrumental<sup>15</sup> de la actividad financiera viene explícitamente reflejado en la Ley General Tributaria, que reproduce la misma orientación del artículo 4 de la antigua LGT. Actualmente, el artículo 2 LGT Ley 58/2003, de 17 de diciembre, recoge una definición de tributo que finaliza con la

---

<sup>13</sup> BLANCO CORAL, M.P., IGLESIAS SUÁREZ, A., “Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro”, DOCUMENTOS Nº 4/2004, p. 9. Asimismo, sobre las posibilidades de financiación del estado de bienestar y las consecuencias de las diversas opciones, vid. GARCÍA-MARGALLO, J.M., “La financiación del estado del bienestar”, <http://www.uoc.edu/symposia/caixamanresa/jornadaeconomia/esp/garciamargallo.pdf>.

<sup>14</sup> Además si tenemos en cuenta el grado de globalización económica que hemos alcanzado, posiblemente la competencia se eliminaría dentro de la UE pero los tipos en terceros países nos obligarían de nuevo a disminuir la presión fiscal, con lo que la situación no mejoraría e incluso podría convertir al IVA en candidato para compensar la pérdida de ingresos dado que está libre de las distorsiones creadas por la renta del capital porque exime a la inversión”, BLANCO CORAL, M.P., IGLESIAS SUÁREZ, A., “Política fiscal en la Unión Europea...”, op. cit., p. 31.

<sup>15</sup> Sobre la instrumentalidad del tributo, cfr. CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, Libro Homenaje de Fernando Sainz de Bujanda, IEF, Madrid, 1991, pp. 103 y ss y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Los impuestos de ordenamiento económico”, HPE, Nº 71, 1981, p. 17.

caracterización de los mismos como ingresos públicos “con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”. A continuación, señala que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución” (art. 2.1 2º párrafo).

Por tanto, junto a la función principal que debe atender todo tributo de recaudar ingresos públicos, también ha de servir como instrumento de la política económica general. Ambas funciones han de ir conectadas, de modo que es inconcebible la separación de tributos primordialmente fiscales de aquéllos que tienen una función esencialmente extrafiscal<sup>16</sup>. No es posible concebir un tributo que sea puramente recaudatorio y ajeno a cualquier efecto no fiscal, como tampoco será posible encontrar tributos exclusivamente extrafiscales. En la práctica detectamos una mixtura del fin recaudatorio y de los fines extrafiscales. En palabras de Casado Ollero se produce *la acumulación de objetivos fiscales y no fiscales y la yuxtaposición del fin redistributivo y de la justicia fiscal*<sup>17</sup>. Es más, la relación imposición y extrafiscalidad es tan importante que *la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen –en esta perspectiva- dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad*<sup>18</sup>. No obstante, existen tributos que se han creado expresamente con fines extrafiscales, actuando así el pago de los mismos como incentivo o desincentivo a ciertas conductas que el legislador desea fomentar o desincentivar respectivamente – como son los llamados tributos ambientales-, a los que puede aplicarse el término de “tributos no fiscales o extrafiscales” acuñado por CASADO OLLERO con el que designa un conjunto de detracciones patrimoniales coactivas que se agrupan con el criterio de finalidad recaudatoria o fiscal que realmente no persiguen<sup>19</sup>, llamados asimismo por la doctrina alemana impuestos no financieros o de ordenamiento<sup>20</sup>.

Basándose en la primigenia plasmación de las funciones no estrictamente fiscales de los tributos (art. 4 LGT de 1963), hay quien ha llegado a interpretar como

---

<sup>16</sup> En este sentido, CHECA GONZÁLEZ, C., “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, REDE, Nº 40, 1983, p. 511.

<sup>17</sup> CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales...”, op. cit., p. 113.

<sup>18</sup> Ibidem, p. 104.

<sup>19</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales...”, op. cit. p. 104 y JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas”, IMPUESTOS 1996-I, p. 87.

<sup>20</sup> Da buena cuenta de ello JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., “El tributo ecológico y su carácter extrafiscal...”, op. cit., p. 86.

una exigencia legal la presencia de finalidades no fiscales en el momento de establecer un tributo (*además de...ha de servir*)<sup>21</sup>. Por contra, Alonso González estima que no cabe exigir a todos los tributos que sirvan como instrumentos de política económica o de redistribución de la renta nacional<sup>22</sup>. Nos adherimos a esta última posición en cuanto que la norma, a pesar de los términos utilizados, no parece tener ese pretendido carácter imperativo, obligando al legislador a tener presentes el fin recaudatorio y los fines distintos a aquél. Más bien señala simplemente que junto a la función principal del tributo éste desempeña otras secundarias, como corrobora la actual LGT.

Albiñana piensa que el sacrificio de parte de la recaudación al servicio de otros objetivos será el elemento definitivo en esta diferenciación<sup>23</sup>. Otras voces doctrinales como Alonso González, prefieren fijar determinadas condiciones para denominar a un tributo de extrafiscal. En su opinión, en primer lugar (en concordancia con lo expresado por Albiñana) al impuesto extrafiscal ha de pedirse que a medida que la misión de ordenamiento se va cumpliendo el importe de su recaudación vaya descendiendo (si se obtiene una recaudación muy exigua significa que los fines no fiscales se han hecho efectivos casi en su totalidad), y como segundo requisito, el legislador fiscal en su búsqueda de una modificación en las conductas enjuiciadas negativamente, debe dejar una vía abierta para su modificación en sentido positivo<sup>24</sup>.

Definitivamente, la base mínima de diferenciación será la distinción entre fines extrafiscales y efectos extrafiscales. Siguiendo a Alonso González, *si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio cabe la posibilidad de que sea un tributo extrafiscal. Si, por el contrario, únicamente produce efectos extrafiscales (...) ese tributo no será realmente un tributo extrafiscal*<sup>25</sup>. En este

---

<sup>21</sup> Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la ley General Tributaria”, HPE, N° 32, 1975, p. 147.

<sup>22</sup> Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 18.

<sup>23</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Los impuestos de ordenamiento...”, op. cit., (...) *tan pronto como el impuesto sacrifica parte de su recaudación al servicio de otro u otros objetivos, se está ante el llamado impuesto no-fiscal (...)*, p. 23.

<sup>24</sup> A propósito de rebatir la tesis de que los impuestos especiales nacen con una finalidad extrafiscal, ofrece los requisitos que no cumplen esas figuras tributarias, “Los impuestos especiales...”, op. cit., p. 661.

<sup>25</sup> Acerca de estas cuestiones véase *Los impuestos autonómicos...*, op. cit., en especial, pp.21-26. No obstante, digamos que existen tributos que están cerca de alcanzar una suerte de pureza en su predominante fin extrafiscal, como el Impuesto sobre tierras infrautilizadas implantado en la Comunidad de Andalucía, donde es evidente su incapacidad recaudatoria, lo que se pretende con el mismo no es recaudar sino provocar un comportamiento de los titulares de propiedades agrícolas dirigido al *cumplimiento de la función social de la propiedad* (STC 37/1987 de 26 de Marzo). A estos efectos, confróntese ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF-Marcial Pons,

sentido, Casado Ollero distingue que los efectos no fiscales aparezcan de uno u otro modo conectados a todo tributo del caso distinto que supone el empleo del tributo como instrumento intervencionista prioritariamente orientado hacia objetivos extrafiscales<sup>26</sup>. Por todo lo anteriormente expuesto, consideramos que es más correcto hablar de tributos con fin de naturaleza predominante o primordialmente recaudatoria o extrafiscal.

Una aproximación esclarecedora acerca de la definición de tributos con fines predominantemente extrafiscales ofrece la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de diciembre de 1989: son “por una parte, instrumentos de la actividad administrativa de fomento, con un contenido económico y signo negativo, para evitar o al menos obstaculizar indirecta o sesgadamente, sin el uso de la coacción, determinadas conductas o situaciones no convenientes o inadecuadas respecto del interés general, y en tal sentido actúan como factores de disuasión. Ahora bien, estructural y funcionalmente son, por otra parte, auténticos tributos, sometidos en un todo al régimen común de éstos, ya que también sirven en última instancia para el levantamiento de las cargas públicas”.

En la mayor parte de los tributos se advierte algún componente de extrafiscalidad. Las figuras tributarias han pasado de ser una institución neutral<sup>27</sup>, con una finalidad exclusivamente recaudatoria, a ser un instrumento que posibilita la consecución de toda una serie de objetivos marcados por la sociedad<sup>28</sup>. Más bien, se habla de *neutralidad beligerante*, que tiende a corregir las insuficiencias del mercado, imputando a los agentes los costes que desplazan sobre los demás.

Sin embargo, puede ocurrir que la utilización de fines extrafiscales conlleve una desnaturalización del tributo. Una prestación patrimonial coactiva dejará de ser “tributaria” cuando su esencia contributiva o, más genéricamente, recaudatoria quede anulada o sustituida por no importa qué finalidad extrafiscal. Esta incongruencia se producirá cuando mediante detracciones patrimoniales formalmente tributarias (con esquemas propios de los tributos) se persigan fines para los que el ordenamiento

---

Madrid, 1993 y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Los impuestos de ordenamiento...”, op. cit., pp. 17-18.

<sup>26</sup> CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales...”, op. cit., p. 104.

<sup>27</sup> En opinión de PÉREZ DE AYALA, el impuesto neutro “es aquel que cualquiera que sean los fines que el Estado se propone, no perturba por sí el equilibrio existente... se adapta al equilibrio económico preexistente y no lo perturba”, “Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada”, CT N° 50, 1984, p. 69.

<sup>28</sup> Vid. PÉREZ ARRAIZ, “La extrafiscalidad y la protección del medio ambiente”, Revista de Hacienda Local, N° 78, 1996, p. 680.

jurídico arbitra instrumentos o técnicas de intervención más apropiados que, a su vez, requieren potestades, competencias y procedimientos de establecimiento y aplicación distintos a los tributarios<sup>29</sup>.

La garantía institucional del tributo exige que los fines extrafiscales que con él se persiguen no acaben desnaturalizando la función típica y caracterizadora de este instituto jurídico, siendo imprescindible una mínima congruencia entre el mecanismo elegido y la función a que se adscribe<sup>30</sup>.

Así pues, como decimos, los tributos con carácter predominantemente extrafiscal pueden ser utilizados como mecanismos de estímulo o incentivo o como instrumentos de disuasión o limitación. En consecuencia, los tributos pueden, sin dejar de servir su fin primordial, no estar configurados como productores de ingresos. En estos supuestos, el recurso público estará satisfaciendo un interés financiero, es decir, cubriendo una necesidad financiera pública, de manera directa, o sea, sin necesidad de que se realice o de que se actúe el mecanismo fiscal ingreso-gasto, pues la afectación del recurso a esta finalidad no intenta convertirlo en una fuente de ingresos, cuyo importe se aplique al gasto que suponga la consecución de aquel fin<sup>31</sup>.

## 2. LA FUNCIÓN ECONÓMICA DEL TRIBUTO AL SERVICIO DE POLÍTICAS SOCIALES

De entre las distintas categorías tributarias, es especialmente el impuesto la que, por un lado, por su flexibilidad le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, como instrumento para afrontar las necesidades financieras del Estado social; por otro, por su aptitud como garantía de igualdad en el reparto de las cargas públicas, contiene un efecto redistributivo<sup>32</sup>. Esta función redistributiva<sup>33</sup> de los ingresos tributarios que se consigue, vía directa, con la financiación del gasto social; vía

---

<sup>29</sup> Vid. CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales...”, op. cit., p. 124-125.

<sup>30</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional”, en la obra colectiva coordinada por ESTEVE PARDO, J., *Derecho del Medio Ambiente y Administración local*, Civitas, 1995, p. 675. Si no se tuviera en cuenta la necesidad de esta congruencia el instrumento utilizado resultará inconstitucional desde el punto de vista de los principios constitucionales.

<sup>31</sup> Vid. CASADO OLLERO, “Los fines no fiscales...”, op. cit., p. 11-112.

<sup>32</sup> BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, p. 54.

<sup>33</sup> El efecto de redistribución de rentas constituye la materialización de la función económica del impuesto (a modo de intervencionismo fiscal en las finanzas públicas), a la que se une la función financiera que fundamenta el mismo, y una tercera función social dentro de la que se concretan objetivos sociales como por ejemplo aquellos de política demográfica, BELTRAME, P., MEHL, L., *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2ª edic., Presses Universitaires de France, Paris, 1984, pp. 313-317.

indirecta, a través de la progresividad tributaria (art. 31.1 CE), con especial importancia en los impuestos directos con estructura progresiva y en su aplicación práctica, que, además suponen una aportación cuantitativamente relevante de este tipo de tributos en la financiación de los entes públicos.

En este sentido, a tenor de la Sentencia 21/2005 de la Corte Constitucional italiana (sobre el IRAP -Impuesto regional de actividades productivas-, incrementado para los bancos y aseguradoras), la referencia que se hace en ella a la función redistributiva y a la política económica advierte del riesgo de acabar por “elevator completamente el principio de capacidad contributiva como principio de igualdad”, puesto que “la discrecionalidad del legislador” llegaría a ser ilimitada: el único elemento de razonabilidad sería de hecho constituido por la política económica y, por tanto, el razonamiento de la Corte resultaría “tautológico”, no encontrando fundamento ni en el ordenamiento ni en la jurisprudencia constitucional. Asimismo, doctrinalmente se ha señalado que como efecto de la globalización se tiende a minar los tributos inspirados en la capacidad contributiva bien en sus bases económicas (división de la contraprestación), bien bajo el principio técnico-cooperativo. Así, la evolución de la recaudación por tanto, tiende a salir del trinomio de la capacidad contributiva (patrimonio, renta, consumos), entrando en un nuevo trinomio, encajable en aquel clásico de la economía política (producción, rentas, consumos) y confrontable con la emergente especialización de las funciones producidas por la progresiva multiplicación de los niveles de gobierno<sup>34</sup>. En cualquier caso, todos estos datos confirman nuestra convicción acerca de la importancia de la función económica del impuesto en un ámbito supranacional.

Por otro lado, en relación con las figuras tributarias consideradas como más adecuadas para la realización de esta función, como señala BARQUERO ESTEVAN, “parece percibirse en los últimos años, un cierto desplazamiento de las fuentes de ingreso fundamentales del Estado, en virtud del cual la financiación a través de impuestos personales sobre la renta experimentaría una cierta recesión, que se vería acompañada de un incremento de la financiación a través de otro tipo de recursos

---

<sup>34</sup> SALVATORE, G., “Per l'Irap è necessario un cambio di prospettiva. Il legislatore può ripartire dal concetto di funzione economica del tributo”, IL SOLE 24 ORE, 20 febrero 2005.

tributarios, principalmente los impuestos indirectos, pero también otros calificados al menos formalmente como tasas<sup>35</sup>.

La pérdida de importancia de los impuestos personales es un fenómeno que se viene dando en los últimos años en parte de los países que se apoyan en sistemas de economía del bienestar, optando por una financiación basada en ingresos tributarios articulados sobre la idea de la contribución conforme a la capacidad económica, o bien por un sistema más apoyado en ingresos tributarios o que no respondan fundamentalmente a otro tipo de principios, cercanos a la idea de la equivalencia o contraprestación: tasas, contribuciones especiales y precios públicos.

Pues bien, el comportamiento de las tendencias actuales en el nuevo marco tributario de los países de nuestro entorno son: 1º aplanamiento de tarifas; 2º competencia fiscal; 3º desfiscalización de las rentas del capital financiero. Todo ello provoca una evidente preocupación por la viabilidad futura del Estado del bienestar.

Es evidente que la competencia fiscal no significa reducción de las fuentes internas de financiación impositiva, a la vista de que en el período 1980-1998 la competencia fiscal no ha generado una reducción en la presión fiscal de los sistemas fiscales avanzados, sino todo lo contrario, produciéndose un incremento de 4,6 y de 5,3 puntos en el promedio de la OCDE y la UE, respectivamente. Por tanto, las reformas fiscales no han contraído la presión fiscal, sino que se han retroalimentado con cambios en la estructura interna de los ingresos<sup>36</sup>:

Reestructuración del gasto público → La contención de la presión fiscal ha tratado, asimismo, de dar entrada a las nuevas demandas sociales y del sector productivo.

Reestructuración del ingreso → Incorporación de nuevos tributos que generen ganancias de bienestar y hacer recaer la presión fiscal sobre las figuras tributarias tradicionales menos negativas para el crecimiento económico, la creación de empleo y la distribución de la renta.

Ya nos hemos referido al hecho de que la competencia fiscal internacional ha provocado una notable traslación de carga desde las bases imponibles más vulnerables (rentas del capital) hacia las menos móviles y vulnerables (rentas del trabajo). El vuelco

---

<sup>35</sup> BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La función del tributo...*, op. cit., p. 81. A su vez ello conlleva una disminución de la progresividad del sistema, vid. nota 137 op. et loc cit.

<sup>36</sup> GAGO RODRÍGUEZ, A., PICOS SÁNCHEZ, F., “Tendencias en las reformas fiscales ante la globalización”, en *Las nuevas fronteras...*, op. cit., p. 40.



del incremento de la presión fiscal en las rentas salariales ha ocasionado principalmente dos efectos negativos:

- 1) Problemas de equidad → perjudica la distribución de las rentas. Por ello, se han instrumentado mecanismos compensatorios para estas rentas en los Impuestos sobre la renta respectivos, en el caso español a través de la reducción especial por rentas del trabajo personal.
- 2) Problemas de competitividad y crecimiento → el incremento en el coste fiscal del trabajo reduce tanto la oferta como la demanda de trabajo, impacto negativo sobre creación de empleo y perjudica el crecimiento económico del país.

En el futuro se espera, de la mano de UE y OCDE, asistir a mayores niveles de coordinación fiscal internacional al tiempo de una igualación en el mercado. Las líneas de reforma que se han marcado para ello son:

- imposición indirecta frente a directa;
- imposición sobre cosas frente a personas;
- reequilibrio entre la imposición sobre el capital y sobre el trabajo;
- suficiencia impositiva y equilibrio presupuestario;
- máxima sencillez en las estructuras impositivas.

A ello debe añadirse que la apuesta por los impuestos ambientales, son figuras que están asociadas en muchos países a la suficiencia financiera de los sistemas tributarios. La reforma fiscal moderna no ha puesto en riesgo hasta ahora el Estado de bienestar, pero globalización, competencia y demografía son los nuevos referentes para las demandas de gasto que han de ser cubiertas, sacrificando algunos programas tradicionales de gasto público, graduados en función de las preferencias sociales de cada país por las actuaciones públicas de redistribución directa<sup>37</sup>.

Así debe tenerse en cuenta en todo caso que la neutralidad fiscal frente a la competencia significa, según la formulación de NEUMARK, “el principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia requiere que, en lo que respecta a la transferencia coactiva desde el sector privado al Estado de recursos económicos o de la expresión de su poder adquisitivo, transferencia originada por la propia política fiscal, ésta se abstenga de toda intervención que perjudique el mecanismo de competencia del mercado, a menos que la intervención fuera

---

<sup>37</sup> GAGO RODRÍGUEZ, A., PICOS SÁNCHEZ, F., “Tendencias en las reformas fiscales ante la globalización”, en *Las nuevas fronteras...*, op. cit., p. 46.

indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta, a las que por razones de rango superior se las considera necesarias, o para suprimir o atenuar determinadas imperfecciones de la competencia”<sup>38</sup>.

Finalmente, debe reseñarse que las intervenciones tributarias sólo gozan de una importancia secundaria en calidad de instrumentos de la política de crecimiento, a diferencia de las políticas de gastos y de política crediticia que poseen mayor importancia<sup>39</sup>. Si bien hemos de apuntar una mayor relevancia de los efectos fiscales en ciertos ámbitos como pueden ser en el tratamiento internacional de las rentas del capital, pues la movilidad de estas rentas persigue una mayor rentabilidad neta a expensas de la localización en un territorio donde la tributación sea menor o incluso inexistente, lo cual provoca la dirección de los esfuerzos a evitar la no imposición de estas rentas<sup>40</sup>.

En cualquier caso, sobre todo con el empuje del modelo neoliberal en los años 1980 y 1990 que, desde luego ha tenido mayor predicamento en los países anglosajones que en los sistemas nórdicos, continentales o mediterráneos. Siguiendo este movimiento, se ha perseguido que la intervención del Estado sea la mínima posible en el mercado. También hay que detectar un efecto de este movimiento en la consideración de que las reformas impositivas, en la mayoría de las ocasiones, en directa relación con la modificación de los Estados del bienestar, parecen estar más ligadas a los cambios en la modificación de las rentas medias disponibles, que a los cambios en el reparto de la renta. En otras palabras, la transformación en los Estados del bienestar, producidos recientemente, se aprecian más relacionados con motivaciones de eficiencia que en fundamentos de equidad<sup>41</sup>. No obstante, la distribución de los impuestos según los principios de equidad generalmente admitidos es un imperativo de la política fiscal<sup>42</sup>.

La UE ha sido notablemente eficaz en la creación de instituciones económicas comunes, pero ha tenido mucho menos éxito en el establecimiento de un marco común

---

<sup>38</sup> NEUMARK, F., *Principios de la imposición* (trad. E. FUENTES QUINTANA), 2ª edic., IEF, Madrid, 1994, p. 284.

<sup>39</sup> NEUMARK, F., *Principios de la imposición...*, op. cit., p. 333.

<sup>40</sup> Como pone de relieve, entre otros, DURÁN CABRÉ, J.M., existen países donde se ha ofrecido un tratamiento más ventajoso a las rentas de capital, que no son los calificados como paraísos fiscales, “El tratamiento internacional de las rentas del capital”, en *Las nuevas fronteras del sector público ante la globalización* (Coord. CASTELLS, A., DURÁN, J.M.), Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 97.

Ante esta situación las medidas adoptadas tanto en el ámbito de la UE como en la OCDE han sido, por un lado, el establecimiento de un sistema de intercambio de información y, por otro, un sistema de retenciones en la fuente sobre las rentas del capital. Permítasenos remitir sobre esta cuestión a nuestro reciente trabajo “Intereses” en *Estudios de fiscalidad comunitaria e internacional*, Colex, en prensa.

<sup>41</sup> A una conclusión similar llega IMEDIO OLMEDO, L.J., desde un punto de vista económico en “Algunas consideraciones sobre imposición y bienestar social”, HPE Nº 135/1995, p. 94.

<sup>42</sup> ALVIRA MARTÍN, F., GARCÍA LÓPEZ, J., “Los contribuyentes y la política fiscal”, CUADERNOS DE INFORMACIÓN ECONÓMICA Nº 168/2002, p. 55.

para el desarrollo de políticas sociales europeas. Por ello, la orientación general en las directrices de política social elaboradas a nivel de la UE es aquella que trata de reconciliar crecimiento económico y protección social, según lo descrito en la presidencia portuguesa del Consejo en la primera mitad de 2000. Junto a ello, se aprecia una mayor preocupación económica por establecer los límites de actuación de los Estados del bienestar, además de una preocupación por su viabilidad financiera, han inducido una reevaluación del papel del mercado para la conformación de un “modelo social europeo”<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> MORENO, L., *Reforma y reestructuración...*, op. cit., p. 17.