

LA EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE TRIBUTO HACIA FINES EXTRAFISCALES

THE EVOLUTION OF THE CONCEPT OF TAXATION FOR THE MEANS OF EXTRAFISCALITY

Daniel Yacolca Estares¹

El tributo ha evolucionado en el tiempo, de ser un simple acto de reciprocidad en los inicios de la humanidad, paso hacer un signo de dominación de los vencedores a los vencidos, generándose un poder tributario arbitrario. Donde no existía el respeto a los derechos fundamentales, en un mundo sumido en la total desigualdad. Los impuestos siempre han estado presentes y han sido parte de los grandes cambios de la humanidad, como la dación de la Carta Magna en Inglaterra de 1215, las colonias Británicas de 1776, el absolutismo Francés 1779 y la marcha contra el impuesto a la sal de Gandhi en 1930.

En esa línea, según precisa JAIME FERNÁNDEZ⁽²⁾, el nacimiento de la Ciencia de la Hacienda como construcción teórica sistemática de la actividad financiera, suele fijarse en 1776, con aparición del libro V de la obra de ADAM SMITH “La Riqueza de las Naciones”. No obstante, la actividad financiera ha existido desde siempre, ya que desde el momento en que se establece el poder bajo cualquier forma en la sociedad, la primera función que ejerce es la de proporcionarse recursos materiales para su mantenimiento⁽³⁾. La hacienda pública como ha señalado VICENTE ARCHE⁽⁴⁾, desempeña, en el seno del Estado, una función instrumental, que admite grados diversos y se concreta

¹Profesor de Postgrado de Derecho Tributario Doctorado en Derecho de la PUCP.

²FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

³ Véase GARCIA VILLAREJO, A. y SALINAS SANCHEZ, J. Manual de Hacienda Pública, Tecnos, Madrid, 1994, p. 77. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

⁴ VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. Hacienda Pública y Administración Pública, HPE, N° 26, 1974, pág. 77. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

en diferentes modalidades, según la naturaleza y destino de los recursos que la integran, pero cuyo fin es siempre el mismo: hacer posible la existencia del Estado y el cumplimiento de los fines que el mismo persigue, y por tanto, el desarrollo de la actividad administrativa típica.

SOCIEDAD			
Poder	Actividad financiera		
Evolución del Estado	Hacienda Pública		Fines
	Concepción empírica	Concepción científica	Proporcionar recursos materiales para el mantenimiento del Estado
	Antes de 1776	Desde 1776 (Adam Smith)	

La evolución de la hacienda es la consecuencia y el reflejo de la evolución del Estado. Así, en el siglo XIX, ligado al Estado Liberal, se construyó la ciencia de la hacienda clásica. Como el principio fundamental de dicha hacienda era limitar al mínimo las actividades del Estado, la actividad financiera, se limitaba a suministrarle los recursos necesarios para cubrir los gastos ocasionados por las funciones de administración que le estaban encomendadas.⁽⁵⁾

En el siguiente esquema se muestra la ciencia de la hacienda clásica:

ESTADO LIBERAL SIGLO XIX		
Hacienda Pública Clásica	Limitó	Al mínimo la actividad del Estado
		La actividad financiera
	Se limitó	A suministrar los recursos necesarios para cubrir los gastos ocasionados por la funciones de administración que le estaban encomendados.

La quiebra del orden liberal así construido, se hizo patente básicamente tras la crisis internacional de 1929, momento a partir del cual quedaron claramente al descubierto las bases en que se apoyaba éste. Ya no era viable mantener por parte del Estado la anterior inhibición frente a los problemas económicos y sociales aunque ésta nunca fue total y tajante. Tenía que asumir como afirma CHECA GONZÁLEZ⁽⁶⁾, un nuevo e importante papel como agente del proceso económico. Se inició la etapa de un Estado de impuestos para solventar el gasto.

⁵ DUVERGER, M. Hacienda Pública, Bosch, Barcelona, 1968, pág. 7. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

⁶ CHECA GONZÁLEZ, C. Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional, REDF, N° 40, 1983, pág. 506 y 507. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

De esta manera, el Estado tuvo que comenzar a proporcionar una serie de prestaciones, desconocidas hasta entonces. Esa mayor necesidad de gasto público trajo inevitablemente consigo un mayor aumento también de los ingresos, y fundamentalmente de los más importantes, esto es, de los impuestos, ya que como señala RODRIGUEZ BEREIJO ⁽⁷⁾ “entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión”. Nexo que debe actuar, y esto es importante destacarlo, no solo en el plano cuantitativo, sino asimismo en el cualitativo, con lo cual el impuesto tenía necesariamente que abandonar el carácter neutral que tenía en la época liberal.⁽⁸⁾ Evolucionando hacia la utilización del impuesto para otros fines que no sean el meramente recaudatorio.⁽⁹⁾

En el siguiente esquema se muestra la nueva concepción de la hacienda pública:

SOCIEDAD			
Poder		Actividad financiera	
Evolución del Estado	Hacienda Pública		Fines hoy
	Concepción Clásica	Concepción Moderna	
	Antes de 1929	Desde la crisis internacional de 1929, el Estado se convierte en un agente económico, por la existencia de problemas económicos y sociales.	Incrementar los ingresos mediante el alza de los impuestos como nexo de la necesidad de mayor gasto.
		Abandono de la neutralidad del impuesto. Utilización del impuesto para otros fines que no sean el meramente recaudatorio.	

La hacienda pública hoy en día, de acuerdo con RODRIGUEZ BEREIJO, se ha convertido en la pieza imprescindible, en torno al cual gira toda la política pública, y a través de la cual se trata de lograr la realización efectiva de esos principios fundamentales del ordenamiento jurídico como la libertad, la igualdad y la justicia: porque hoy esos fines es imposible conseguirlos si no es a través de un papel destacado y muy activo de la hacienda pública.⁽¹⁰⁾ De manera que el impuesto no aparece reflejado como establece LEJEUNE

⁷ RODRIGUEZ BEREIJO, A. El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional), REDC, N° 36, 1992, pág.17. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

⁸ CHECA GONZALEZ, C. Impuestos con fines no fiscales, op. cit. págs. 508 y 509. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

⁹ SOLER ROCH, M. T. Incentivos a la inversión y justicia tributaria, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, pág 35.

¹⁰ MARTINEZ LAGO, M. A. Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de la confiscatoriedad, Gaceta Fiscal, N° 81, 1990, pág. 149. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

VALCARCEL⁽¹¹⁾, como una institución cerrada en sí misma, que agote su eficacia en el instante que cumple con su función recaudadora, sino que en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales. Con lo cual la actividad impositiva adquiere de este modo un nuevo carácter y desempeña un nuevo papel que viene amparado por la Constitución.⁽¹²⁾

En el siguiente esquema se muestra el tributo en un modelo de estado de derecho social y democrático, donde tiene cabida la función fiscal y extrafiscal del tributo:

EL TRIBUTO COMO INSTITUCIÓN CONSTITUCIONAL				
Modelo de Estado de Estado Social y Democrático de Derecho	Funciones de la Hacienda Pública Moderna - Instrumental	Fines del impuesto		
		Denominación	Descripción	
	Recaudatoria	Fiscal	Cubrir los gastos públicos	
	De servicio al programa y a los principios constitucionales	Extrafiscal	Lograr los fines programáticos del Estado	

Por lo tanto, desde la Revolución Francesa se configuro el modelo de Estado de Derecho, cimentando un nuevo paradigma para la humanidad, como *“aquel Estado dentro del cual se presenta una situación en la que su poder y actividad se encuentran reguladas y controladas por el derecho; donde la esfera de derechos individuales es respetada gracias a la existencia de un sistema de frenos y contrapesos que permite un adecuado ejercicio del poder público”*¹.⁽¹³⁾ En ese sentido, el Estado de Derecho representa un estado de seguridad. Mediante la continua evolución del tributo se convirtió en el deber de contribuir dentro de la estructura del nuevo modelo de Estado de Derecho Constitucional y Social, que implica la luz del principio de solidaridad colectiva, el respeto a los derechos fundamentales y la proscripción de la arbitrariedad. Desprendiéndose de los denominados modelos de Estados Totalitarios que representaban el germen del poder tributario confiscatorio del derecho de propiedad y abuso de los derechos fundamentales.

De otro lado, a decir de GARCIA AÑOVEROS, *“la solidaridad es, entre otras cosas, una virtud que, por desgracia, tiene que traducirse casi siempre en hechos, hechos económicos. Las proclamas podrán ser encendidas y admirables, pero,*

¹¹ LEJEUNE VALCCARCEL, E. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria, en la obra de AAVV: Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributaria, Edersa, Madrid, 1980, págs. 120 a 121.

¹² CHECA GONZALEZ, C. Los impuestos con fines no fiscales, op. cit. pág. 510.

¹³ MARTÍNEZ PICHARDO, José y MARTÍNEZ QUIJADA, Luis Octavio. “Introducción al Estudio del Derecho, Una nueva visión del Estado de Derecho” Capitulo 6. Porrúa, México, 2007, página 224.

*si no siguen los hechos, la declaración puede apuntar los caminos del cinismo o de la pura idiotez. Las unidades políticas, por amplias y flexibles que sean, por muchos y variados territorios que comprendan, requieren, para su subsistencia como tales unidades políticas, un sentir solidario que se haga efectivo en hechos. La conciencia de pertenecer a una unidad política territorial supone que las personas vinculadas a los distintos territorios se consideren mutuamente como pertenecientes a esa unidad; y esto supone que unos se interesen por los problemas de los otros. Por lo demás, si entre las diversas partes las diferencias, por ejemplo económicas, son abismales, difícilmente aparecerá o se mantendrá esa conciencia de unidad; y sin esa conciencia la unidad, sencillamente, desaparecerá o no llegará a existir. Es cierto que un poder superior puede mantener la unidad de lo heterogéneo, pero será unidad por poder, que durará cuanto dure la fuerza suficiente.*¹⁴

En esa línea, como explicara FRANCISCO ESCRIBANO, desde una perspectiva de la configuración jurídica del deber de contribuir, *“será tributo toda prestación pecuniaria o, excepcionalmente, in natura, exigida coactivamente, de acuerdo con la capacidad económica de cada ciudadano, con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo el destinatario del pago, necesariamente un ente público, mediante un sistema de categorías que se configuran sobre un deber de base solidaria inspirado en los principios de igualdad y generalidad.*¹⁵

Asimismo, el tributo resulta ser un concepto muy dinámico que hoy en día nos entrega un nuevo concepto constitucional, para proteger derechos fundamentales, mediante la función fiscal y extrafiscal del tributo.

El concepto constitucional del tributo constituye la base o cimiento donde nacen sus fines. El fin fiscal que está enfocado en el incremento del ingreso público vía recaudación tributaria y el fin extrafiscal que está diseñado para utilizar al tributo como un instrumento económico que internalice las externalidades negativas y fomente las positivas.

La simetría de la evolución del concepto del tributo con un Estado de derecho social y democrático, permite que el tributo no sea más parte de abusos, confiscaciones y violaciones de los derechos fundamentales de los ciudadanos, sino, todo lo contrario, que sirva para hacer realidad el funcionamiento del Estado de derecho.

Los tributos son la mejor fuente de ingresos que tiene los Estados, para financiar los fines programáticos. Por eso la historia del Estado no se puede desligar de la historia del tributo. Los pasos que han tenido que dar la evolución del tributo

¹⁴ GARCIA AÑOVEROS, Jaime, Solidaridad, Sección Tribuna, en el Diario El País de España, del 24 de diciembre de 1998. http://elpais.com/diario/1998/12/24/espana/914454017_850215.html.

¹⁵ ESCRIBANO LOPEZ, Francisco, Configuración Jurídica del Deber de Contribuir: perfiles constitucionales, AIDET y GRIJLEY, 2009, página. 857.

para ser aceptado como instrumento de intervención, ha sido muy accidentado, más aún cuando el tributo persigue fines extra fiscales y su constitucionalidad dentro del Estado de derecho social y democrático. Por lo que la constitución ingresa al núcleo del tributo, es invasora del derecho tributario y de todas las ramas del derecho. Dicha extrafiscalidad es concebida como “una excepción a la clásica definición de la capacidad económica como límite cualitativo a la soberanía a la soberanía del legislador tributario, que determinaría la inconstitucionalidad de cualquier tributo que no tomase como hecho imponible algún dato o elemento revelador de tal capacidad económica”⁽¹⁶⁾. Convirtiendo dicho cambio de paradigma como la más reciente evolución de la función del tributo.

Así, *“la constitución es el contexto necesario de todas las leyes y de todas las normas y que, por consiguiente, sin considerarla expresamente no puede siquiera interpretarse el precepto más simple”*.⁽¹⁷⁾ En materia tributaria con más razón, debe haber un respeto irrestricto a la constitución, porque el derecho tributario es un derecho de intervención, como también lo es el derecho penal tributario. Dado que están más cerca de los derechos fundamentales y su aplicación puede atentar contra los derechos fundamentales de los contribuyentes. La evolución del tributo crea nuevas perspectivas para solucionar las incertidumbres que enfrentamos y que vendrán en este milenio, en temas referidos a la protección de bienes valiosos de la sociedad y a los medios virtuales.

¹⁶ GARCIA NOVOA, Cesar, Concepto Constitucional del tributo: Una experiencia española. En: Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres, Tax Law Review, editado por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la USMP, Año 1, Número 4, página 25, Lima, Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet.

¹⁷ Vid., Prólogo a la obra de GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo, La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional, 1988, páginas 20 y 21.
Citado por: GAMBIA VALEGA, Cesar, Principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Derecho Tributario, I Congreso Internacional del Derecho Tributario, AIDET y Grijley, 2009, página. 33.