



LA EVOLUCIÓN DE FUNCIÓN EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS

*Daniel Yacolca Estares**

1. CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE LA FUNCIÓN EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS

El tributo ha evolucionado en el tiempo, pasó de ser un simple acto de reciprocidad en los inicios de la humanidad, para luego convertirse en un signo de dominación de los vencedores a los vencidos, basándose en un poder tributario arbitrario. Donde no existía el respeto de los derechos fundamentales, debido a que se desarrolló en un mundo sumido en la total desigualdad y sesgado por un poder imperio. Es así que los impuestos siempre han estado presentes y han sido parte de los grandes cambios de la humanidad. Como ejemplos podemos citar la dación de la Carta Magna en Inglaterra de 1215, firmada por el Rey Juan Sin Tierra para evitar el incremento de los impuestos extorsivos y su cobro con crueldad, los impuestos a las colonias británicas de 1776 y el motín del té como una de las causas de su independencia, el absolutismo Francés 1779 que negó reformas tributarias propuestas por Turgot y Calonne, que incluían como contribuyentes a los miembros de la nobleza y a la iglesia, y por último, la marcha de Gandhi en 1930 contra el impuesto a la sal del imperio británico. De los hechos descritos se puede advertir que el origen del constitucionalismo estuvo impregnado del núcleo tributario con rasgos de arbitrariedad, para luego forjarse como una fuente de justicia hasta fundarse la constitución como norma jurídica y proclamarse en su seno el respeto de los derechos fundamentales. Surge así el tributo como deber de contribuir de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un modelo de Estado de Derecho, que se forjó durante la revolución francesa.

Desde que en la Revolución Francesa se configuro el modelo de Estado de Derecho, este modelo se fue cimentando como un nuevo paradigma para la humanidad, como

* Doctor en derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y docente de posgrado en derecho tributario y metodología en la maestría y doctorado en Política Fiscal y Sistema Tributario de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

[...] 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

En ese sentido, el Estado de Derecho representa un estado de seguridad. Mediante la continua evolución del tributo se convirtió en lo que denominamos deber de contribuir, dentro de la estructura del nuevo modelo de Estado de Derecho Constitucional y Social, que implica la luz o faro 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, 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.²

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

¹ MARTÍNEZ PICHARDO, José y MARTÍNEZ QUIJADA, Luis Octavio. "Introducción al Estudio del Derecho, Una nueva visión del Estado de Derecho" Capítulo 6. Porrúa, México, 2007, página 224.

² 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.

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.”³

En tal sentido, 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, que a su vez, se ciñen a forjar un bien común. Por lo cual 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, que deben estar enfocadas en perseguir los mismos fines del Estado, reduciendo los gastos públicos con sus efectos. En ese sentido, 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 tienen 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 para ser aceptado como instrumento de intervención, ha sido muy accidentado, más aún cuando el tributo persigue fines extra fiscales y su aceptación constitucional 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.

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. Dado que están más cerca de los derechos fundamentales y su aplicación puede ponerlo en peligro o provocarle un daño. La evolución del tributo crea nuevas recetas para solucionar las incertidumbres que enfrentamos y que vendrán durante este milenio, en temas referidos a la protección de bienes valiosos de la sociedad, como el medio ambiente, a la utilización de los medios virtuales para su aplicación menos invasiva y con mayor eficiencia en el cumplimiento tributario.

³ ESCRIBANO LOPEZ, Francisco, Configuración Jurídica del Deber de Contribuir: perfiles constitucionales, AIDET y GRIJLEY, 2009, página. 857.

2. EL CAMINO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA EXTRAFISCALIDAD

Si bien es cierto, la extrafiscalidad está dentro de la estructura del tributo desde siempre, sin embargo, ahora se presenta con más incidencia y con sustrato constitucional, puesto que el recorrido de la extrafiscalidad del tributo para ser aceptado constitucionalmente, ha sido un camino largo y sinuoso⁴. En esa línea, cabe recordar que 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 mantenimiento⁵. Por dicha razón la hacienda pública⁶, desempeñó y desempeña en el seno del Estado una función instrumental, que admite grados diversos y se concreta 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.

Cabe recordar que la hacienda clásica limitó al mínimo las actividades del Estado, dado que la actividad financiera, se circunscribía a suministrarle los recursos necesarios para cubrir los gastos ocasionados por las funciones de administración que le estaban encomendadas⁷. Los tres pilares sobre los que se sustentaba, eran: la neutralidad impositiva, el equilibrio presupuestario y la justa distribución de la carga impositiva⁸. Al ser el criterio de la neutralidad el dominante en su sistema fiscal, la influencia del impuesto en la realidad económica se reducía al mínimo y, al mismo tiempo los recursos que obtenían se destinaban de modo exclusivo a nutrir el presupuesto financiero del Estado, es decir, a sostener los servicios públicos indispensables para la vida colectiva.⁹ 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

⁴ FERNANDEZ ORTE, Jaime. La tributación medioambiental: Teoría y Práctica, Thomson Aranzadi, 2006, págs. 39 al 41.

⁵ Véase GARCIA VILLAREJO, A. y SALINAS SANCHEZ, J. Manual de Hacienda Pública, Tecnos, Madrid, 1994, p. 77. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime, Óp Cit., págs. 39 al 41.

⁶ VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. Hacienda Pública y Administración Pública, HPE, N° 26, 1974, pág. 77. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime, Óp Cit., págs. 39 al 41.

⁷ DUVERGER, M. Hacienda Pública, Bosch, Barcelona, 1968, pág. 7. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime, Óp Cit., págs. 39 al 41.

⁸ GARCIA VILLAREJO, A. y SALINAS SANCHEZ, J. Manual de Hacienda Pública, Óp Cit, pág.82. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime. Óp Cit., págs. 39 al 41.

⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. Hacienda y Derecho, vol. I, reimpresión, Instituto de Estudios Políticos, 1962, pág. 94. Citado por: FERNANDEZ ORTE, Jaime, Óp Cit., págs. 39 al 41.

CHECA GONZÁLEZ¹⁰, un nuevo e importante papel como agente del proceso económico. Se inició de este modo, la etapa de un Estado de impuestos para solventar el gasto público cada vez mayor.

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 ¹¹ “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. ¹² Así las cosas, de acuerdo con la nueva concepción de la hacienda pública, hoy en día no hay duda de la generalización en los Estados contemporáneos, de la utilización del impuesto para otros fines que no sean el meramente recaudatorio. ¹³

La hacienda pública actualmente, 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 pública¹⁴. De manera que el impuesto no aparece reflejado, como establece LEJEUNE VALCARCEL¹⁵, 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 constitucionales¹⁶. Con lo cual

¹⁰ CHECA GONZALEZ, 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, *Óp Cit.*, págs. 39 al 41.

¹¹ 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.

¹² 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.

¹³ SOLER ROCH, M. T. *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, pág 35.

¹⁴ 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, *Óp Cit.*, págs. 39 al 41.

¹⁵ 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.

¹⁶ CHECA GONZALEZ, C. *Los impuestos con fines no fiscales*, op. cit. pág. 510.

la actividad impositiva adquiere de este modo un nuevo carácter y desempeña un nuevo papel que viene amparado por la Constitución.

En ese sentido, la extrafiscalidad es concebida como “una excepción a la clásica definición de la capacidad económica como límite cualitativo 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”¹⁷. Convirtiendo dicho cambio de paradigma como la más reciente evolución de la función del tributo amparado constitucionalmente. Así, desde dicha perspectiva, **“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”**.¹⁸

En tal virtud, la extrafiscalidad busca lograr los mismos fines del Estado, al servicio del programa y los principios constitucionales, basados en el incentivo y/o desincentivo tributario, que permitan incidir en el comportamiento de los ciudadanos y/o agentes económicos, reduciendo las externalidades que generan, para evitar mayores gastos públicos (buscando el ahorro público para evitar seguir en el círculo vicioso de la simple recaudación).

3. DEL CARÁCTER INSTRUMENTAL DEL TRIBUTO Y SUS FINES

El carácter instrumental de los tributos denota una doble función según el fin que se persigue, y se son:

- La finalidad fiscal: El tributo como instituto jurídico financiero con el elemental fin de allegar recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas, materializando así el deber de contribuir prescrito por la Constitución.¹⁹ No debemos olvidar que dentro de los tributos con finalidad fiscal también se puede encontrar el elemento extrafiscal dentro de su estructura, diseñado como exenciones, reducciones, bonificaciones,

¹⁷ 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, paína 25, Lima, Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet.

¹⁸ 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: GAMBA VALEGA, Cesar, Principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Derecho Tributario, I Congreso Internacional del Derecho Tributario, AL-DET y Grijley, 2009, página. 33.

¹⁹ «Interesa (. . .) resaltar que en la perspectiva constitucional el tributo, como instituto jurídico financiero, no puede desconectarse del deber de contribuir», G. CASADO OLLERO, «Los fines no fiscales ... », cir. p. 116. Citado por JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 85.

deducciones, tipos de gravamen reducidos y otros de semejante naturaleza.

- La finalidad extrafiscal: El tributo como instrumento de política social o económica, con el objetivo de llevar a cabo diversos fines de interés general, como por ejemplo la protección ambiental²⁰, la protección de la salud pública, fomento de la educación e investigación, por citar algunos ejemplos.

La extrafiscalidad es un concepto que se integra dentro de los tributos como una fuente de justicia. Partiendo de la idea de igualdad colectiva. Persiguen los mismos objetivos constitucionales que la finalidad fiscal y su cualidad más esencial es su carácter instrumental.

Cuando la extrafiscalidad es incorporada en una prestación patrimonial de carácter público, produce efectos en el comportamiento humano. Cuando éste se comporte de modo perjudicial, se incrementa la carga fiscal y cuando su comportamiento es favorable se reduce la carga tributaria. Como sostiene JUAN ENRIQUE VARONA, el impuesto extrafiscal siempre incorpora dos metas, una positiva y otra negativa, que operen estrechamente unidas y que aparecen como las dos caras de una sola moneda. Esta doble finalidad es la incentivadora o persuasiva, por un lado, y la desincentivadora o disuasoria, por otro. Cuando se persiga una acción o una omisión, siempre aparece aquella doble vertiente (persuasiva-disuasoria) inescindiblemente unida. Cuando el tributo tienda fundamentalmente a inculcar conductas omisivas, incorporará el efecto persuasión incentivando fiscalmente el no obrar, y el efecto disuasión desincentivando el obrar de un determinado modo. Y lo mismo sucede cuando el tributo fomente una conducta positiva en el contribuyente, quien se verá animado a obrar así y desincentivado a no obrar o a hacerlo de otro modo.²¹ La finalidad conductista es inherente al tributo extrafiscal, que tiende a corregir determinados comportamientos e implantar aquellas actitudes que favorezcan la consecución del objetivo extrafiscal.²²

Por tanto, esta finalidad conductista desplaza de forma clara a la recaudatoria, ya que al tributo extrafiscal le preocupa más inculcar hábitos y generar determinadas actitudes sociales que el recaudar dinero²³. Evita el largo camino que implica la finalidad fiscal plagada de evasión tributaria y de corrupción en algunos países más que otros. Asimismo, la extrafiscalidad tiene un alcance

²⁰ JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. Óp Cit., p. 85.

²¹ VARONA ALABERN, Juan Enrique. Extrafiscalidad y dogmática tributaria. Marcial Pons, Madrid, 2009, pág 31.

²² *Ibidem*, p. 31.

²³ *Ibidem*, p. 31.

preventivo frente a problemas sociales como la salud, la educación y el medioambiente.

4. PLANOS DE LA EXTRAFISCALIDAD: TRIBUTOS Y ELEMENTOS EXTRAFISCALES

Según precisa CASADO OLLERO²⁴ existe distintos planos de extrafiscalidad, los cuales, a manera de clasificación, consideramos importante plasmar para así delimitar de manera clara el ámbito de extrafiscalidad²⁵.

a) Plano de consecuencias o efectos no fiscales de los tributos.

Según sostenía GRIZIOTTI, no es posible en efecto, ignorar que con la aplicación o el simple anuncio de cualquier tributo, o con la preparación incluso de cualquier medida tributaria se desencadenan directa o indirectamente, consecuencias no fiscales²⁶, aseveración de la que se desprende lo que en este momento señalamos como la primera categoría de extrafiscalidad y que corresponde a las consecuencias o efectos no fiscales de los tributos, que pueden tener lugar, por el simple hecho del anuncio, ni siquiera de la entrada en vigencia, de cualquier medida tributaria, negando con esto el llamado efecto neutral de los tributos²⁷.

b) Plano donde los tributos persiguen fines recaudatorios y buscan la obtención de fines extrafiscales. Elementos extrafiscales.

Los tributos con fin no fiscal, constituyen tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan la obtención de fines extrafiscales, es decir, de ordenamiento. Ejemplo típico de esta clase de tributos con fin no fiscal son los impuestos aduaneros, que si bien intentan percibir de manera coactiva una cantidad destinada a los fondos públicos, buscan también proteger el mercado interno. Importante es señalar que estos tributos encuentran dentro del ordenamiento constitucional ciertos límites que sirven de tope al legislador.

Estos límites son:

- Que el ente público que los establezca posea doble titularidad competencial, es decir que tenga tanto competencia financiera como material;

²⁴ CASADO OLLERO, G. op. cit. pp. 103 y ss. Citado por JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 85.

²⁵ JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 85.

²⁶ CASADO OLLERO, G. op. cit. pp. 103 y ss. Citado por JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 85.

²⁷ JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 85.

- Que esa doble competencia se ejercite legalmente y no en fraude de Constitución (fraude del sistema Constitucional de distribución de competencias), y,
- Que el tributo en cuestión sea antes que nada un tributo propiamente dicho, es decir una detracción patrimonial coactiva con el fin de satisfacer las necesidades públicas.²⁸

Es así que en los tributos genuinamente fiscales es muy difícil que no aparezca algún elemento o aspecto extrafiscal, bien porque el gravamen beneficie a determinadas actividades o situaciones por motivos ajenos al principio de capacidad económica (a través de exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, tipos de gravamen reducidos), o bien porque endurezca, también por razones distintas a aquel principio, el tratamiento dispensado a otras conductas (por ejemplo elevando en determinados casos el tipo de gravamen)^{29 30}.

c) Plano de los tributos no fiscales o extrafiscales que aparta el fin recaudatorio.

Los tributos no fiscales o extrafiscales, designan un fin distinto al recaudatorio, como es el caso de los tributos ambientales, para ser reconocidos como tales, es indispensable que su estructura se configure con el fin recaudatoria en segunda lugar o segundo grado que el fin extrafiscal persigue en primer grado³¹.

No obstante, es preciso indicar que la utilización del sistema tributario para fines extrafiscales, resulta muy debatida, pese a que dicho empleo extrafiscal está admitido en los sistemas jurídicos, como ocurre el difícil filtro que tiene que pasar a la luz del principio constitucional de capacidad económica y de los principios constitucionales aplicables en materia tributaria.³²

Por último, a decir de CASADO OLLERO, el problema no radica en la aceptación o legitimidad constitucional del intervencionismo fiscal, sino en la delimitación constitucional del fenómeno, esto es en la necesidad de concretar

²⁸ JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge, Óp. Cit., p. 85.

²⁹ En este orden de ideas, señala AMATUCCI respecto de los tributos fiscales que siempre persiguen simultáneamente fines fiscales y extrafiscales. *L'ordinamento giuridico della Finanza Pubblica*, Padova, Jovene editore, 2007, p. 92.

³⁰ VARONA ALABERN, Óp. Cit., p. 44.

³¹ Cfr. también la distinción que realiza ALONSO GARCIA, L. M. entre «fines extrafiscales» y efectos extrafiscales», *Los impuestos autonómicos de carácter extra fiscal*. Marcial Pons, Madrid. 1995. p. 21. Citado por JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge Óp. Cit., p. 85.

³² JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge Óp. Cit., p. 81.

las posibilidades y, sobre todo, los límites de la instrumentación extrafiscal del mecanismo tributario³³.

*** Recibido em 14 jan. 2016.**

³³ CASADO OLLERO, G. «Los fines no fiscales ...», cit. p. 115. Citado por JIMENEZ HERNANDEZ, Jorge. Óp. Cit., 1998, p. 90.