

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-16-073-8

EL DERECHO DE PROPIEDAD ANTE LA ARMONIZACIÓN FISCAL^(*)

Autor: *Carlos María López Espadafor*
Universidad de Jaén

DOC. n.º 23/2016

(*) Este trabajo de investigación ha sido financiado por el Instituto de Estudios Fiscales.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. REPLANTEAMIENTO DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA
3. LA NO CONFISCATORIEDAD Y EL DERECHO DE LA PROPIEDAD
4. CARGA FISCAL Y LÍMITES IMPOSITIVOS
5. SISTEMA FISCAL Y RACIONALIDAD
6. LA RESPONSABILIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA
7. CONSIDERACIONES SOBRE PROGRESIVIDAD
8. APUNTES CONCLUSIVOS

1. INTRODUCCIÓN

En este estudio pretendemos determinar en qué medida el derecho de propiedad puede actuar como límite a ciertas medidas de armonización fiscal en la Unión Europea.

Dentro del Derecho originario de la Unión Europea, no existe una definición de los principios materiales de justicia tributaria. La Unión es titular de un Poder Tributario, como poder de creación normativa en materia tributaria. En el caso de los recursos propios de naturaleza tributaria, como los derechos de aduana, tal Poder va ordenado, no sólo a la protección del mercado comunitario, sino también a la obtención de ingresos para la Unión. En el caso de la armonización fiscal tal Poder se ejerce sobre impuestos que no son de titularidad de la Unión, sino de cada uno de sus Estados miembros; todo ello sin perjuicio de que la existencia del Impuesto sobre el Valor Añadido –impuesto armonizado– sirva de base a la estructuración de un recurso propio de la Unión.

Pues bien, se trata de un Poder Tributario que se ejerce sin un marco normativo dentro del Derecho de la Unión, que delimite expresamente las pautas en materia de principios de justicia tributaria.

Ahora bien, dentro de los derechos fundamentales reconocidos por el Derecho de la Unión, encontramos el derecho a la propiedad privada, que puede actuar como límite en materia tributaria, incluso habiéndose deducido en algunos Estados miembros de la Unión determinados principios de justicia tributaria de la consagración de dicho derecho en sus Constituciones.

Dado que la armonización fiscal incide esencialmente en los impuestos indirectos y los más importantes de éstos se encuentran armonizados, este estudio nos llevará a concretar cómo puede actuar el derecho de propiedad como límite en materia de imposición indirecta.

Dentro de la disciplina interna o nacional, los principios de justicia tributaria representan –o deben representar–, obviamente, la referencia esencial como principal límite a la creación legislativa tributaria.

Dentro de los sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, algunos de los impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias, se presentan como figuras esenciales en dichos sistemas: pensemos esencialmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en la inmensa mayoría de los impuestos especiales.

En relación a estos impuestos, las directivas de armonización fiscal marcan, además de otros elementos esenciales, un mínimo impositivo que deben exigir todos los Estados, mínimo sobre el que en principio pueden exigir una tributación adicional, pudiendo así las leyes tributarias de cada Estado establecer una tributación mayor.

Pues bien, ¿a qué principios de justicia tributaria tendría que someterse ese mínimo que es competencia de las instituciones de la Unión Europea?

Como apuntábamos, el Derecho Originario de la Unión Europea no determina expresamente los principios de justicia tributaria aplicables en sede de armonización fiscal y a los que tendría que someterse su Derecho derivado en materia tributaria.

De todos modos, en el Derecho Originario de la Unión sí encontramos consagrado el derecho de propiedad como derecho fundamental y de éste podremos deducir ciertos principios o ciertas pautas en materia de justicia tributaria, que podrían actuar como límite en relación a las directivas de armonización fiscal.

Digamos que es un gran e importante vacío dentro del Derecho de la Unión Europea, que se puede intentar llenar o integrar a través de una interpretación amplia y actualizada del derecho de propiedad, tomando también en consideración el acceso a ésta y los distintos tipos de bienes o productos que puedan ser objeto de la misma.

Se trata, pues, de llenar un importante vacío en materia de principios de justicia tributaria en el Derecho de la Unión Europea, a partir de un estudio del derecho fundamental a la propiedad privada desde la perspectiva impositiva y, lo que es más innovador aun, esencialmente desde la perspectiva de la imposición indirecta, parcela de la imposición, esta última, también más necesitada de estudios sobre justicia tributaria, en comparación con el mayor número de trabajos en este ámbito referidos a la imposición directa.

Como decimos, los principios materiales de justicia tributaria se encuentran mucho más estudiados en relación a los impuestos directos, que en relación a los impuestos indirectos, siendo éstos el objeto principal de la armonización fiscal.

Al mismo tiempo, como ya hemos expuesto, dentro del Derecho Originario de la Unión Europea, no encontramos una delimitación expresa de los principios de justicia tributaria. En algunas normas comunitarias o en algunas Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, puede intuirse, en casos aún más bien puntuales, un interés subyacente hacia el respeto de algunos de estos principios.

Pero, como decimos, no existe hasta el momento una delimitación de los principios de justicia tributaria en el Derecho Originario –o primario– de la Unión Europea que sirva de límite a la producción normativa dentro del Derecho Derivado –o secundario– de aquélla.

Al mismo tiempo, con contadas excepciones, la doctrina tributaria le ha prestado poca atención a los principios de justicia tributaria en el seno del Derecho de la Unión Europea, en comparación con la atención que se le ha prestado a dichos principios desde la perspectiva de su contemplación constitucional. Esto es natural. Pero es que proporcionalmente, la atención prestada a los referidos principios a nivel de la Unión Europea, en la doctrina no se encuentra en consonancia con la atención que se les debería haber prestado, en función del importante ámbito impositivo al que afectarían.

Poco a poco, eso sí, se ha ido abriendo camino la atención doctrinal a los derechos fundamentales en su proyección tributaria. En la disciplina de los derechos fundamentales resulta esencial la perspectiva internacional, no sólo a nivel de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de ésta, sino también a nivel del Convenio Europeo de derechos humanos y de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de tales derechos.

Pues bien, dentro de tal disciplina europea de los derechos fundamentales se encuentra consagrado el derecho a la propiedad, al igual que se hace en las constituciones de nuestro entorno.

Se trataría de delimitar hasta dónde llega la disciplina europea y hasta dónde la interna constitucional, en la proyección de tal derecho fundamental en materia tributaria, lo cual nos abrirá las puertas a la concreción de algunos principios de justicia tributaria a nivel europeo, dada su necesaria conexión con el derecho a la propiedad privada.

Así pues, se debe concretar qué valor tiene el derecho de propiedad en su proyección tributaria; qué límites determinaría en relación a la creación normativa tributaria; qué significado tiene tal derecho, como derecho fundamental a nivel europeo; qué principios de justicia tributaria, cómo y con qué contenido, se podrían deducir a nivel europeo de la consagración de tal derecho; cómo actuarían a nivel europeo tales principios como límite a la armonización fiscal y cuáles serían las especiales pautas interpretativas que habría que adoptar en esta materia, en función de que sean los impuestos indirectos el principal ámbito de competencia de las instituciones de la Unión Europea en materia tributaria, como objeto de armonización fiscal.

Todo lo anterior debe hacerse partiendo del análisis de las carencias de la disciplina de los principios materiales de justicia tributaria a nivel interno que aún puedan seguir existiendo, para posteriormente poder analizar con mayor fundamento la carencia casi absoluta de tal disciplina a nivel de Derecho de la Unión Europea.

Es necesario determinar la relación que a nivel interno tiene el derecho de propiedad –como derecho constitucionalizado– con los principios constitucionales de justicia tributaria. A partir de ahí se podrá determinar en qué medida dicha relación es extrapolable al Derecho de la Unión Europea, de tal forma que nos pueda ayudar a deducir ciertos principios, o al menos ciertos parámetros, de justicia tributaria a nivel de la Unión, que puedan servir como límites o marco necesario a respetar por las directivas de armonización fiscal.

En todo este proceso será esencial la atención a las pautas que la jurisprudencia europea nos ha podido ir dando hasta la fecha en tal sentido.

Todo ello al final deberá desembocar con una concreción de hasta dónde llega la responsabilidad y competencia estatal e esta materia y con qué límites y hasta dónde llega la responsabilidad y competencia de la Unión Europea en este ámbito, determinando al mismo tiempo las posibles vías de solución de posibles conflictos en al sentido.

2. REPLANTEAMIENTO DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA

La crisis atravesada por la economía europea y por la economía mundial ha puesto de manifiesto la necesidad de una mayor integración económica entre los Estados miembros de la Unión Europea. Dos elementos son esenciales en tal sentido: la política monetaria y la política fiscal, no pudiendo conseguirse una integración económica real si no concurren ambas. En materia de política monetaria se ha avanzado hacia una mayor integración en la zona euro y hacia una mayor limitación del déficit público. Pero en materia de política fiscal, sigue rigiendo la regla de la unanimidad en materia de armonización fiscal. Es la regla de unanimidad de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros la que sigue rigiendo en materia de adopción de directivas de armonización fiscal. Este déficit de legitimación democrática en materia de armonización fiscal, al no depender esencialmente de la decisión del Parlamento elegido por los ciudadanos europeos, sustrayéndose así a las históricas y tradicionales reglas de la legalidad tributaria, hace más necesaria aún la concreción de tales principios materiales de justicia tributaria como límite y garantía en sede de armonización fiscal para los contribuyentes de los Estados miembros de la Unión Europea, ante la supremacía del Derecho de ésta sobre el Derecho de aquéllos. Avanzar en relación a la concreción de los principios materiales de justicia tributaria en sede de armonización fiscal se presenta como un paso necesariamente previo a la ampliación de las competencias de la Unión Europea en relación a la mencionada armonización fiscal.

Ahora bien, aunque no exista una concreción expresa de tales principios materiales de justicia tributaria en el Derecho originario de la Unión Europea, algunos de dichos principios podrían deducirse de la consagración del derecho de propiedad como derecho fundamental dentro de dicho Derecho originario. Sería un proceso en cierto modo paralelo al realizado en algunos Estados miembros, que han deducido algunos de tales principios de la consagración del derecho de propiedad en sus Constituciones nacionales. Esto puede permitir un desarrollo de los principios de capacidad económica y, sobre todo, del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. En los Estados miembros, el desarrollo de los principios materiales de justicia tributaria se ha dado especialmente en materia de impuestos directos. Frente a ello, las competencias de las instituciones de la Unión Europea en materia de armonización fiscal se centran esencialmente en sede de impuestos indirectos. De esta forma, la concreción de principios materiales de justicia tributaria con respecto a la armonización fiscal, permitirá también avanzar en relación al desarrollo de tales principios en sede de impuestos indirectos.

Así pues, en el Derecho originario de la Unión Europea no encontramos una consagración de principios materiales de justicia tributaria, tal y como sí se hace en constituciones nacionales como la nuestra. De este modo, las directivas de armonización fiscal de la Unión Europea, que forman parte del Derecho derivado de ésta, no encuentran una determinación expresa de tales principios que les sirvan de límite. La construcción de tales límites o principios en el ámbito de aquélla necesariamente debe partir de la contemplación expresa del derecho de propiedad como derecho fundamental en el citado Derecho originario. Esto nos lleva de forma inmediata a entrar en comparación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria recogido en nuestra Constitución.

Como hemos apuntado, la armonización fiscal en la Unión Europea se desarrolla esencialmente en materia de imposición indirecta. La constante tensión entre la imposición directa y la indirecta no es algo que deba moverse sólo en sede de las distintas opciones de política socio-económica, sino que es necesario buscar los límites jurídico-constitucionales que puedan frenar a la segunda frente a la primera.

La atención hacia el Derecho Financiero y Tributario cada vez se ha centrado más, como debe ser, en la preeminencia de su análisis desde los principios contenidos en el apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución, normalmente denominados principios materiales de justicia tributaria. Ahora bien, no debe ser esa la perspectiva exclusiva en su análisis, ni la que agote las posibilidades de contemplación constitucional del tributo.

Frente a lo que sucedía en la década de los ochenta y principios de los noventa del siglo pasado, cada vez se pronuncia menos aquello de “la redistribución de la riqueza”. Recordemos que el artículo 131 de nuestra Constitución en su apartado 1 *in fine*, en relación a la renta y la riqueza, proclama “su más justa distribución”. Esta importantísima declaración final de ese precepto debemos unirla a la consagración de España como un “Estado social y democrático de Derecho” en el apartado 1 del

artículo 1 de nuestra Constitución. De esta forma, la a veces olvidada dimensión social de nuestro Estado se dejaba sentir ya en el primer precepto de nuestra Constitución.

En función de todo lo anterior, si ponemos en relación los artículos 1.1, 31.1 y 131.1 de nuestra Constitución, nos encontramos con que en un Estado social y democrático de Derecho no cabe sino articular la redistribución de la riqueza a través del ingreso y del gasto público en función de la capacidad económica del sujeto. De este modo, en un Estado social y democrático de Derecho el Derecho Financiero y Tributario debe presentarse como la articulación jurídica de la redistribución de la riqueza.

Cuando nos encontramos con situaciones de imposición desorbitada en las que la carga fiscal sobre un bien o producto supera el precio de éste antes de impuestos, nos vemos en la necesidad de encontrar el anclaje constitucional de la norma que pueda impedir dicho exceso. Esto nos lleva a fijarnos en que en relación al respeto en materia tributaria del derecho a la propiedad privada, en ocasiones se cuestiona la carga fiscal máxima sobre la titularidad de ésta, descuidando el análisis de los límites de la carga fiscal sobre los actos de acceso a la misma, es decir, de la carga fiscal que se soporta al adquirir un bien o producto.

En la determinación de cuándo se puede producir una violación en el plano fiscal del derecho de acceso a la propiedad, debemos partir de la concreción del límite o límites cuantitativos o porcentuales que se deben aplicar a la imposición sobre el consumo, ante los principios materiales de justicia tributaria. Para consumir un bien hay que adquirirlo; el problema se presenta cuando la carga fiscal sobre un bien o producto dificulta ilegítimamente y de manera desproporcionada la posibilidad de su adquisición. Además, debemos fijarnos no sólo en los tradicionales esquemas de la propiedad privada, forjados esencialmente pensando en la propiedad inmobiliaria, sino que debemos pensar en la propiedad de cualquier tipo de producto, porque, en principio, para consumirlo, primero hay que adquirirlo y, así, adquirir su propiedad. A tales efectos, no podemos partir sólo de la disciplina estatal, sino que también se debe tomar en consideración la incidencia en este tema del Derecho de la Unión Europea, en cuanto que la mayoría de los impuestos indirectos han sido y son objeto de armonización fiscal comunitaria. Podríamos haber comenzado hablando de no confiscatoriedad, lo que sucede es que en la disciplina comunitaria europea no se habla expresamente de ésta, pero sí del derecho de propiedad. Recordemos que la disciplina fiscal comunitaria se centra esencialmente en la imposición indirecta, de ahí que hablemos del acceso a la propiedad y no de la tenencia de ésta, pues esto último quedaría en el ámbito de la imposición directa, de competencia esencialmente estatal.

Así, en nuestro análisis deberemos centrarnos en la interpretación de la idea de no confiscatoriedad a la luz del derecho fundamental a la propiedad privada, como derecho fundamental consagrado no sólo en nuestra Constitución, sino también en la disciplina comunitaria europea de los derechos fundamentales. De este modo, dentro de la consagración de los derechos fundamentales, en su proyección tributaria, un punto de partida esencial debe ser la contemplación del derecho a la propiedad privada, consagrado expresamente tanto en las Constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea, como dentro del Derecho originario de ésta. Las medidas de armonización fiscal aprobadas por las instituciones de la Unión Europea no podrán violar tal derecho, que a su vez debe ser contemplado no sólo desde los tradicionales esquemas forjados en el ámbito nacional, principalmente desde la perspectiva de la propiedad inmobiliaria, sino, como decimos, desde una visión más amplia en cuanto que casi todo para poder ser consumido debe ser primero objeto de propiedad por el consumidor y la imposición sobre el consumo constituye el núcleo esencial dentro de la armonización fiscal de la Unión Europea.

La contemplación del derecho a la propiedad privada desde la perspectiva de la imposición indirecta, nos debe hacer plantearnos, como hemos apuntado, no sólo la incidencia de la imposición sobre la titularidad o propiedad de los bienes, sino esencialmente la incidencia de la imposición sobre el acceso a la propiedad de los mismos, hasta el punto de poder llegar a ser considerada como confiscatoria. La contemplación, desde la perspectiva fiscal, del derecho de propiedad, no sólo en materia de imposición directa, sino también en materia de imposición indirecta, se presentaría como lo más acorde con los postulados de un Estado social y democrático de Derecho. La contemplación de la incidencia de la imposición sólo sobre la titularidad de la propiedad y no sobre el acceso a la misma sería algo contrario a tales postulados. De esta forma, revitalizar la idea de no confiscatoriedad también en relación a la imposición sobre el consumo, se presenta como una ayuda a la tarea de redistribución de la riqueza, debiendo representar el Derecho Financiero y Tributario la articulación jurídica de dicha tarea en un Estado como el nuestro.

La evolución de la integración europea y, con ello, de la armonización fiscal comunitaria en ocasiones parece dejar en el olvido los mencionados postulados. Inmersos en el contexto comunitario europeo, cada vez parece más incómodo o trasnochado para algunos hablar en relación a la riqueza de “su más justa distribución”¹. Pero el hecho de que el derecho a la propiedad privada forme parte tanto de la disciplina constitucional nacional como de la disciplina comunitaria europea nos permite poder utilizar la interpretación de este derecho a la luz de la imposición indirecta para poder revitalizar los postulados del Estado social y democrático de Derecho, intentando limitar este tipo de imposición en aquello en que pueda llegar a considerarse como confiscatoria.

La consagración en la disciplina de la Unión Europea del derecho a la propiedad privada supone un límite esencial a un crecimiento cuantitativo desmedido de la armonización fiscal comunitaria en materia de tipos de gravamen sobre el consumo. El protagonismo de la armonización fiscal comunitaria en la imposición sobre el consumo, hace que el análisis de la prohibición de confiscatoriedad en relación a tal tipo de imposición deba partir de su aplicabilidad en el ámbito de aquélla para, a partir de la misma, fijarnos en lo que añade la imposición de responsabilidad exclusivamente nacional a los mínimos comunitarios armonizados. En función de ello, en los posibles supuestos en principio criticables o discutibles, habrá que analizar hasta dónde llegaría la responsabilidad de la Unión Europea y hasta dónde la responsabilidad exclusivamente nacional, ante la prohibición de impuestos sobre el consumo confiscatorios, que chocarían con el derecho fundamental a la propiedad privada, en su contemplación nacional y comunitaria.

Todo ello sin perjuicio, obviamente, de que la prohibición constitucional de confiscatoriedad, en relación a la imposición sobre el consumo, pudiese, en su caso, ser también susceptible de consideración en campos impositivos de competencia esencialmente estatal.

Dejando a un lado lo anterior, desde Aristóteles² podemos encontrar justificaciones racionales de que debe observarse el dicho, ya popular, de que en el término medio está la virtud. De alguna manera, a este dicho tan aparentemente evidente se le pueden encontrar aplicaciones lógicas y racionales, con amparo jurídico, en la materia que estamos analizando. La solución a primera vista se puede así incluso buscar en la razón popular. Lo más complejo es buscarle su justificación jurídica, tanto desde la perspectiva de las constituciones nacionales, como desde la perspectiva del Derecho originario de la Unión Europea. Pues bien, como punto de inicio, intentaremos acercarnos a algo así como que la carga impositiva pueda llegar como máximo³ al término medio del total, debiendo concretar esto en función de qué sea ese total, es decir, en función de la magnitud que se mida.

3. LA NO CONFISCATORIEDAD Y EL DERECHO DE PROPIEDAD

En una primera aproximación, podríamos definir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto⁴, al provocar una tributa-

¹ Final del apartado 1 del artículo 131 de nuestra Constitución.

² “Veamos un ejemplo: suponiendo que el número diez represente una cantidad grande, y el número dos una muy pequeña, el seis será el término medio con relación a la cosa que se mide; porque seis excede al dos en una suma igual a la que le excede a él el número diez. Éste es el verdadero medio según la proporción que demuestra la aritmética, es decir, el número. Pero no es éste ciertamente el camino que debe tomarse para buscar el medio tratándose de nosotros. En efecto, porque para tal hombre diez libras de alimento sean demasiado y dos libras muy poco, no es razón para que un médico prescriba a todo el mundo seis libras de alimento, porque seis libras para el que haya de tomarlas, pueden ser una alimentación enorme o una alimentación insuficiente. Para MILON es demasiado poco; por el contrario, es mucho para el que empieza a trabajar en la gimnástica. Lo que aquí se dice de alimentos, puede decirse igualmente de las fatigas de la carrera y de la lucha. Y así, todo hombre instruido y racional se esforzará en evitar los excesos de todo género, sean en más, sean en menos; sólo debe buscar el justo medio y preferirle a los extremos. Pero aquél no es simplemente el medio de la cosa misma, es el medio con relación a nosotros.” (ARISTÓTELES: “De la naturaleza de la virtud”, *Moral a Nicómaco*, Libro segundo, Capítulo VI, en www.filosofia.org/cla/ari.)

³ La preocupación por el máximo de la imposición es que algo que podemos encontrar desde muy lejanos tiempos y así hace más de dos mil años ya podíamos leer que: “Cuando se agotan los recursos, los impuestos se recaudan bajo presión. Cuando el poder y los recursos se han agotado, se arruina el propio país. Se priva al pueblo llano del 70 por 100 de su presupuesto, mientras que los gastos del gobierno para equipamiento se elevan al 60 por 100 del suyo.” (SUN TZU: *El arte de la guerra*, versión de THOMAS CLEARY, traducción de ALFONSO COLODRÓN, 32.ª edición, EDAF, Madrid, 2007, pág. 30.)

⁴ Cuando hablamos de que no se anulen las posibilidades de actuación económica del sujeto no queremos decir que a éste se le pueda dejar lo mínimo, sino que tal situación económica debe estar más próxima al resultado de la iniciativa del sujeto y nunca por debajo de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Frente a esto, a veces la doctrina, a nuestro

ción irracional. A nuestro entender, en función de lo anterior, la no confiscatoriedad en materia tributaria se presentaría como una especificación del derecho a la propiedad privada en el ámbito tributario⁵.

El artículo 31 de la Constitución, en su apartado 1, establece que el Sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio. Presenta este precepto el deber de contribuir⁶ a partir de la capacidad económica del contribuyente, debiéndose configurar el Sistema tributario dentro de los parámetros de la igualdad y la progresividad, presentándose estos dos principios como “inspiradores” del mismo. De otro lado, su artículo 33 consagra el derecho a la propiedad privada, si bien pone de manifiesto al mismo tiempo la función social de la misma. Esta función social se puede contemplar desde muchas perspectivas y, entre ellas, el deber de tributación no se puede considerar ajeno a tal función social.

La doctrina, aunque en muy distinto grado, ha reconocido la vinculación de la prohibición de confiscatoriedad a través del Sistema tributario con el respeto al derecho a la propiedad privada⁷.

Nosotros creemos que se debe vincular la idea de no confiscatoriedad a la idea de propiedad privada. Ambas ideas, principios, límites, derechos, se contemplan en dos preceptos distintos de nuestra Cons-

entender desafortunadamente, ha sido demasiado retraída al describir lo que legítimamente podría quedar en manos del sujeto después de la tributación. Así, dentro de esta línea sorprende lo limitado de las palabras de BERLIRI, quien señalaba que “la progresividad de la imposición no puede nunca ser tal que no deje al contribuyente al menos una suma suficiente para su mantenimiento” (*Corso istituzionale di Diritto Tributario*, volume primo, Giuffrè, Milano, 1985, pág. 128). El alcance de estas palabras nos parece muy corto o pobre. Además, esas palabras, en una autoridad doctrinal como BERLIRI, pueden representar un desacertado referente para los Tribunales Constitucionales europeos.

⁵ El Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico número 6 de su Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, ha declarado lo siguiente: “Deber constitucional de contribuir cuyo cumplimiento no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado (art. 33 CE).”

⁶ Sobre la puesta en relación de los conceptos de deber de contribuir y de derecho de propiedad, véanse SOLER ROCH, M. T.: “Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos”, Lección Inaugural, Curso Académico 2011-2012, Universidad de Alicante, 2011, págs. 5 y ss.; MIGUEL CANUTO, E. DE: “Capacidad económica y Tribunal Constitucional”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y situación financiera del sector público, Homenaje al Prof. J. Lasarte Álvarez*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, págs. 2913 y ss.; ROZAS VALDÉS, J. A.: “De la confiscación”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y situación financiera del sector público*, cit., págs. 3221 y ss.

⁷ Véanse, entre otros, PALAO TABOADA, C.: “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 319 y 320; NÚÑEZ PÉREZ, G.: “La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos”, en *Impuestos*, núm. 22, 1991, pág. 8; SÁNCHEZ SERANO, L.: “Principios de Justicia Tributaria”, Capítulo IV del *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo Segundo, *Derecho Tributario. Parte General*, Comares, Granada, 1996, págs. 91 y 92; NAVEIRA DE CASANOVA, G. J.: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 448; CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 112; GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 90. Así pues, la inmensa mayoría de la doctrina reconoce la vinculación entre las ideas de no confiscatoriedad en materia tributaria y de respeto al derecho de propiedad privada. Pero frente a ello, existen autores que, en mayor o menor medida, le restan protagonismo a la idea de propiedad en la fundamentación de la exigencia de no confiscatoriedad en materia tributaria. De todos modos, el que reconozcamos la vinculación entre las ideas de propiedad y de no confiscatoriedad no quiere decir que no reconozcamos otras posibles dimensiones en la contemplación de esta prohibición constitucional. En tal sentido, AGULLÓ AGÜERO señala que “la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no únicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones”. Señala esta autora que “la prohibición de confiscatoriedad no trata de proteger directamente la propiedad ni como Derecho subjetivo ni como institución”, añadiendo que “la propiedad ya está suficientemente garantizada por el artículo 33”. Indica que “la imposición incide sobre la propiedad y la garantía de ésta no la afecta porque sus ámbitos de actuación son diferentes”. Pero frente a ello, señala esta autora lo siguiente: “No obstante, puede darse una colisión entre ambas instituciones, y es por ello que entre los principios de la imposición se sitúa la prohibición de confiscatoriedad. Es posible que sin esta declaración el resultado fuera el mismo, pero con ella resulta evidente que el ataque a la propiedad mediante el sistema tributario tiene un límite, y que este límite es independiente, de un lado, de las razones fiscales o extrafiscales de los impuestos, y, de otro, de la concreta estructura que adopte el sistema tributario. A ese límite se le llama alcance confiscatorio. Donde debe situarse es un problema que la conciencia histórico-social de lo justo se encargará de señalar en cada momento.” (“Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982, pág. 561.) En el mismo sentido, véase MIRANDA PÉREZ, A.: “El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal”, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 20, 1998, pág. 24. Pero muy crítico con la vinculación de las ideas de no confiscatoriedad y de propiedad privada se muestra MARTÍNEZ LAGO, quien, ante la prohibición constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria, destaca que “normalmente, esta referencia se ha relacionado por los autores con la defensa del orden económico privado, con la propiedad privada que aparece constitucionalizada en el artículo 33 de la norma fundamental”. Sobre “este punto de vista”, este autor señala que “padece, sin embargo, los errores procedentes de un defectuoso enfoque del significado que constitucionalmente adquiere la propiedad privada como derecho de los ciudadanos, que no puede desligarse en su consideración actual, desde luego, de su caracterización como función social” (“Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 156). Frente a la opinión de este autor, es necesario apuntar que la función social de la propiedad no impide la consideración de la conexión de ésta con la no confiscatoriedad en materia tributaria, en cuanto que la confiscatoriedad implicaría una exlimitación en esa función social.

titución. Habría que plantearse si esto supone que a ambas ideas se les deba reconocer un sentido distinto o distante, cuando nos movemos en el ámbito tributario. A nuestro entender, la respuesta a tal interrogante debe ser negativa, debiendo reconocerse la vinculación de ambos conceptos o ideas.

Desde una perspectiva de pura técnica jurídica, en un plano más estricto y sistemático, se podría pensar que dos preceptos no pueden decir lo mismo, pues entonces uno de ellos sería inútil y, como principio dogmático, el legislador o, en este caso, el constituyente, no hacen nada inútil, de forma que, ante dos referencias en dos preceptos distintos, necesariamente hubiese que individualizar dos ideas distintas.

De todos modos, aquí lo que nos estamos planteando es si, siendo la idea de propiedad privada una idea general válida para las diferentes ramas del Ordenamiento jurídico, también jugaría en materia tributaria. Si es así, se podría pensar que con la consagración general del derecho de propiedad privada bastaría para impedir que los tributos no tuviesen alcance confiscatorio. Entonces, ¿qué utilidad vendría a tener la consagración expresa del principio de no confiscatoriedad? ¿Vendría a tener una significación distinta?

Pues bien, si, de esa perspectiva de técnica rigurosa, pasamos a una perspectiva de técnica de creación normativa útil, la consagración general de una idea no tiene porqué impedir la utilidad de una especificación de esa idea en un ámbito más concreto, reforzando el valor sustantivo e interpretativo de la idea en ese ámbito más específico. Algo de esto podríamos encontrar en el dato de que un precepto de la Constitución hable del derecho a la propiedad privada y que, además de éste, otro haga referencia a la no confiscatoriedad en materia tributaria.

La no confiscatoriedad puede ser entendida como una plasmación del límite que supone el respeto a la propiedad privada en materia tributaria. La Constitución consagra este derecho y quiere que su respeto tenga una especial atención en la articulación del Sistema tributario, reforzando esta idea, al hablar expresamente de no confiscatoriedad y evitando el adelantar en el artículo 31 el concepto de propiedad privada, no dando lugar así a posibles interpretaciones fuera de lugar en relación a las distintas perspectivas desde las que se puede tomar en consideración la propiedad privada en materia tributaria.

La propiedad privada cumple una función social y el Derecho Financiero debe cumplir una función redistributiva de la riqueza en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro. Ahora bien, esto no puede suponer que, aunque el Sistema tributario pueda, como no puede ser de otra manera, afectar a la propiedad privada, sus figuras puedan incidir sobre ésta en una medida que deje sin contenido a tal derecho. El tributo puede afectar a la propiedad privada, pero aquél no puede llegar a un nivel que deje vacío de contenido en ciertos supuestos el derecho a la propiedad privada. El tributo puede afectar a ésta, pero sólo hasta un cierto límite. ¿Qué límite? El determinado por un nivel de tributación más allá del cual la propiedad privada dejaría de ser esencialmente eso, es decir, esencialmente privada, pasando a ser más pública que privada.

El apartado 1 del artículo 31 habla de contribución al sostenimiento de los gastos públicos a través de un Sistema tributario entre cuyos principios inspiradores está la progresividad. Junto a ello, con la referencia expresa a la no confiscatoriedad en este precepto se quiere despejar cualquier duda en relación a que la consagración del deber de tributación en esos términos nunca puede justificar una tributación excesiva e irracional que haga que la propiedad privada pierda su contenido esencial, el de privada, pasándose, por el solo hecho del deber de tributación, a que fuese más pública que privada. Se resalta en el artículo 31.1 de la Constitución el deber de tributación, pero la importancia que se le da no puede interpretarse en el sentido de que ello permita desconocer la esencia del derecho a la propiedad privada y para ello se habla expresamente en este precepto de que la contribución a los gastos públicos a través del Sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio.

Si a la propiedad se le pone en la Constitución el calificativo de privada, sin desconocer su función social, siempre deberá estar en mayor medida al servicio o utilidad del contribuyente, que al servicio o utilidad de la Hacienda Pública. De no ser así, no tendría sentido que en la Constitución se hubiese hablado de la propiedad como privada.

La propiedad del contribuyente no puede ser más pública que privada; por ello sus bienes y derechos no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco que al servicio de aquél. Esta regla se rompería si el Sistema tributario llegase a niveles confiscatorios.

Como se diría llanamente, si de lo que gano se lleva el Estado⁸ más de lo que me quedo o si cuando voy a gastar se lleva más el Estado que lo que vale aquello que yo me quedo para consumir, ahí la propiedad parecería más pública que privada.

Nuestra Constitución habla, como hemos visto, de no confiscatoriedad del Sistema tributario y del respeto al derecho de propiedad privada⁹. Ahora bien, dado que en materia de imposición sobre el consumo juega un papel esencial la armonización fiscal comunitaria, debemos fijarnos en un contexto más amplio, como es el que abarca la Unión Europea. Sería lo más fácil encontrarnos constituciones de Estados miembros de ésta donde sólo se habla del respeto al derecho de propiedad privada y no se habla expresamente de la no confiscatoriedad en materia tributaria. La consagración expresa de la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria no se prodiga en las constituciones europeas, pero puede derivarse de la protección en las mismas del derecho a la propiedad privada, sin olvidar su conexión con la problemática del principio de capacidad económica. De otro lado, dentro del Derecho de la Unión Europea podemos encontrar una consagración del derecho de propiedad privada, aunque tampoco encontremos expresamente contemplado el principio de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario. Esa consagración del derecho a la propiedad privada en el ámbito del Derecho de la Unión Europea podemos individualizar partiendo de que, según el Tribunal de Justicia de ésta, los principios generales o derechos fundamentales que derivan de las Constituciones de los Estados miembros forman parte también del Derecho de aquélla. A ello se añade la consagración del derecho a la propiedad privada en la Carta europea de derechos fundamentales¹⁰. En este texto comunitario¹¹ se habla a secas del derecho a la propiedad, sin ponerle expresamente el calificativo de privada. Pero, obviamente, el sentido de tal texto y el contexto en el que se ubica dejan ver claramente, como no podía ser de otra manera en la disciplina comunitaria, que está haciendo referencia a la propiedad privada, núcleo esencial del propio concepto de propiedad.

Junto a ello, más allá de la disciplina comunitaria, es necesario destacar que el Protocolo Adicional n.º 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Funda-

⁸ Y, obviamente, el resto de entes públicos.

⁹ Además de consagrar el derecho de propiedad, en el constitucionalismo sudamericano también podemos encontrar algún ejemplo de texto constitucional que hable expresamente de no confiscatoriedad en materia tributaria. Así, la Constitución Venezolana de 1999 establece expresamente en su artículo 317 que “ningún tributo puede tener efectos confiscatorios”. Por otra parte, la jurisprudencia argentina se ha mostrado especialmente precisa a la hora de reconocer un límite cuantitativo a partir del cual un impuesto pasa a ser confiscatorio, concretando ese límite en el 33 por ciento. Y ello aun sin existir una referencia expresa en su texto constitucional a la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria. Sobre la no confiscatoriedad en el ámbito fiscal a la luz del constitucionalismo sudamericano, puede verse NARANJO RENDÓN, W.: “La determinación o búsqueda de límites cuantitativos frente a los tributos confiscatorios”, en www.monografias.com/trabajos27/sistemas-tributarios, 2005.

¹⁰ El Proyecto de Tratado por el que se quería establecer una denominada Constitución para Europa y que ha sido sustituido por el Tratado de Lisboa —que ha sacado de su texto el contenido de la citada Carta—, señalaba en el apartado 1 de su artículo II-77 lo siguiente: “Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general.” De todas formas, un texto similar lo podemos encontrar contenido en el apartado 1 del artículo 17 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, tanto en su versión 2000/C 364/01, como en su versión 2007/C 303/01, proclamada solemnemente el 12 de diciembre de 2007, un día antes de la firma del Tratado de Lisboa. De este modo, el contenido de la Carta intentaba incorporarse al fallido texto de Constitución Europea. De todas maneras, aunque no lo recoja ya expresamente, el Tratado de Lisboa hace una remisión expresa a dicha Carta, como veremos a continuación. Por otra parte, en el quinto párrafo del Preámbulo de dicha Carta se señala lo siguiente: “La presente Carta reafirma, dentro del respeto de las competencias y misiones de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos que emanan en particular, de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.”

¹¹ A pesar del Tratado de Lisboa, podemos tener presente que la Declaración del Pleno del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de diciembre de 2004, pronunciada en base al Requerimiento 6603-2004, formulado por el Gobierno de la Nación, acerca de la constitucionalidad de los artículos I-6, II-111 y II-112 del Tratado por el que se intentaba establecer una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004 (Primacía del Derecho Comunitario y alcance de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea), en su fundamento jurídico 2 señaló que “la cesión constitucional que el art. 93 CE posibilita tiene a su vez límites materiales que se imponen a la propia cesión”, añadiéndose a continuación que “esos límites materiales, no recogidos expresamente en el precepto constitucional, pero que implícitamente se derivan de la Constitución y del sentido esencial del propio precepto, se traducen en el respeto de la soberanía del Estado, de nuestras estructuras constitucionales básicas y del sistema valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución, en el que los derechos fundamentales adquieren sustantividad propia (art. 10.1 CE), límites que, como veremos después, se respetan escrupulosamente en el Tratado objeto de nuestro análisis”.

mentales¹² establece en el primer párrafo de su artículo 1 que “toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes”, disponiéndose a continuación de lo anterior que “nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional”. En el segundo párrafo de este mismo artículo se establece que “las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas”. Este artículo 1 lleva por rúbrica “Protección de la propiedad”¹³. El hecho de que se hable en este precepto al mismo tiempo de propiedad y de impuestos en modo alguno podría interpretarse en el sentido de que estos últimos pudiesen anular a aquélla, pues ello iría en contra del propio reconocimiento de la protección de la propiedad privada¹⁴.

Al mismo tiempo, es necesario destacar que el Tratado de la Unión Europea ya estableció en el apartado 1 de su artículo 6 que “la Unión se basa en los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados miembros”, disponiéndose en el apartado 2 de este mismo artículo 6 que “la Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario”. El apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, modificó el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea. Tras dicha modificación, en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se pasó a establecer que “La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados”. En el apartado 2 de esta nueva versión del artículo 6 se establece que “La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados”. Por último, en el apartado 3 de esta nueva versión del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se establece que “Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales”.

Pues bien, en concreto, dentro de la problemática de los derechos fundamentales, en relación al derecho de propiedad, se puede partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 1979 (Asunto 44/79) y más recientemente se puede destacar la Sentencia del mismo Tribunal de 10 de julio de 2003 (Asuntos acumulados C-20/00 y C-64/00). En esta Sentencia se señala que “los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia y que, para ello, este último se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido”, añadiendo que “dentro de este contexto, el CEDH reviste un significado particular”. Se destaca en esta Sentencia entre los derechos fundamentales así protegidos el derecho de propiedad, señalándose en la misma que cabrían restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales siempre y cuando “no constituyan, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de esos derechos”.

Así pues, en el Derecho de la Unión Europea, aunque no encontremos contemplado expresamente el principio de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario, sí encontramos consagrado el derecho a la propiedad privada. Pero el impedir normas de la Unión Europea confiscatorias en materia

¹² Convenio también contemplado en el Tratado de Lisboa, como tendremos ocasión de comprobar.

¹³ Sobre el derecho de propiedad a la luz de este Convenio desde la perspectiva tributaria, véase PÉREZ ROYO, F.: “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, págs. 23 y ss.

¹⁴ Dentro de las Explicaciones sobre la Carta de los derechos fundamentales (2007/C 303/02), en el penúltimo párrafo de la explicación relativa al “derecho a la propiedad”, se señala que “este derecho tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último”.

tributaria se consigue al hacer valer el respeto al derecho de propiedad privada, consagrado también, como exponemos, dentro de la disciplina jurídica de aquélla. Además, la contemplación de un derecho fundamental como éste se debe considerar parte del Derecho originario de la Unión Europea, al que debe someterse el Derecho derivado de ésta.

De esta forma, pues, las normas tributarias que emanan de las instituciones de la Unión Europea, ya sean para regular los recursos propios de ésta, ya vayan dirigidas a la armonización fiscal, no pueden tener un contenido que provoque efectos confiscatorios en materia tributaria¹⁵, pues con ello estarían violando un derecho fundamental integrante de la disciplina europea.

Por otra parte, en ocasiones los impuestos no persiguen como finalidad más directa el recaudar ingresos para hacer frente a los gastos públicos, sino el incidir sobre ciertos comportamientos del ciudadano, de forma que la carga económica del impuesto frene tales comportamientos, consiguiendo que el ciudadano limite o reduzca éstos para evitar en la medida de lo posible la citada carga económica que suponen. Se trata de comportamientos cuya limitación debe encontrar amparo en algún precepto de la Constitución. El artículo 31.1 de ésta establece, como hemos visto, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del Sistema tributario dentro del respeto de unos principios, que se recogen en el mismo precepto constitucional. Pero, por ejemplo, dado que en otro precepto de la Constitución¹⁶ se protege el derecho a un medio ambiente adecuado, se estaría legitimado un impuesto que en vez de tener como finalidad directa el recaudar ingresos públicos, tuviese como objetivo frenar ciertas actuaciones o comportamientos que puedan afectar al medio ambiente, de forma que los ciudadanos, para no cargar con el peso económico de ese impuesto, decidan o prefieran dejar de realizar el correspondiente comportamiento o actuación. En el fondo, para tratarse de un impuesto extrafiscal puro, el legislador tributario al establecerlo debería tener como deseo principal el no recaudar nada, en vez de recaudar mucho. Ello supondría que no habría habido ningún comportamiento que hubiese afectado al medio ambiente, de los que podrían haber generado el devengo del impuesto. Así se habría cumplido la finalidad de proteger el medio ambiente y no se habría producido ninguna recaudación, no siendo ésta la finalidad del impuesto. Entre recaudar mucho y no recaudar nada, puede recaudarse poco y cuanto menos se recaude en mayor medida se habrá conseguido la finalidad perseguida por el legislador.

Con ello nos habríamos alejado de la finalidad propia o tradicional de los tributos¹⁷, pero eso no quiere decir que se puedan desconocer en tales casos los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la Constitución y el resto de derechos y garantías constitucionales que deriven de otros preceptos de aquélla.

Lo que hemos descrito sería el caso de un impuesto extrafiscal puro como se ha apuntado, es decir, de un impuesto con el que no se busca directamente recaudar, sino que el mayor deseo sería que no se recaudase nada.

Pero en ocasiones se presentan por el legislador como extrafiscales impuestos que no lo son totalmente, dado que con ellos, en función de la carga tributaria que representan y las actuaciones o situaciones sobre las que inciden, no sólo se busca incidir en el comportamiento de los ciudadanos, sino también obtener una importante recaudación. Mezclándose ambas perspectivas, el legislador tributario no suele mantener un rigor coherente en tales casos, no sabiendo conjugar acertadamente los criterios en juego y amparándose en una mayor o menor extrafiscalidad se intenta justificar una carga fiscal desmedida, que puede ser difícil reconocer como legítima.

En materia de imposición indirecta, los impuestos sobre consumos específicos tradicionalmente se han intentado presentar por el legislador, en mayor o menor medida, como extrafiscales, en el sentido

¹⁵ Según FALCÓN Y TELLA "principios como la interdicción de la confiscatoriedad, el respeto a la propiedad privada y la libertad de empresa, que figuran en las Constituciones de todos los Estados miembros, constituyen también principios básicos del ordenamiento comunitario, que ha de respetar los derechos de los particulares derivados de dichos principios". Añade este autor que "dicho en otros términos, las instituciones comunitarias no pueden adoptar medidas que no habrían podido adoptar los parlamentos nacionales de ninguno de los quince Estados miembros, los cuales no podrían evidentemente establecer un impuesto confiscatorio" ("La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos", en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1997, pág. 6).

¹⁶ Artículo 45 de nuestra Constitución.

¹⁷ Sobre el término "extrafiscalidad", CASADO OLLERO señala que se trata de "una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición" ("Los fines no fiscales de los tributos", en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 213, 1991, pág. 455).

de que vienen a provocar una mayor carga fiscal sobre ciertos productos porque el consumo de éstos puede resultar nocivo para la sociedad y cuanto mayor sea el peso económico de la carga fiscal sobre tales productos, mayor será el celo del contribuyente por limitar o reducir el consumo de los mismos. A veces el legislador, amparándose en esa pretendida extrafiscalidad, carga en demasía la fiscalidad de ciertos productos, aun siendo consciente de que por mucho que los cargue fiscalmente –dadas las condiciones de la sociedad actual, construida y dirigida por el Estado, como principal responsable– el ciudadano no puede prescindir de ellos.

Si nos fijamos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dentro de su Exposición de Motivos encontramos la referencia a ese corte extrafiscal de estos Impuestos. En concreto, en esa Exposición de Motivos se puede leer lo siguiente: “... los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁸, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón de que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.”¹⁹

Esa finalidad extrafiscal resulta más creíble en relación a los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas y al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, pues a nadie se le escapa lo nocivo que puede resultar el consumo de tabaco y de ciertas bebidas alcohólicas, a un determinado nivel, con el coste social que puede conllevar y que de algún modo se puede intentar compensar con actuaciones públicas que encuentren su referente, contrapartida o base económica al menos en parte en lo recaudado por tales impuestos. Sea como fuere, a cualquiera nos resultaría difícil defender lo no nocivo o beneficioso del tabaco o de un excesivo consumo de ciertas bebidas alcohólicas, con lo cual no es difícil verse legitimado para hablar de extrafiscalidad en relación a la fiscalidad del tabaco y de las bebidas alcohólicas, por muy conscientes que seamos de que ciertas personas, con adicción al tabaco, por mucho que se aumente la presión fiscal sobre este producto, no van a encontrar fuerzas para dejar de consumirlo o consumirlo en menor medida y conscientes también de que el consumo de ciertas bebidas alcohólicas, aunque con moderación, incluso puede tener determinados efectos beneficiosos. Piénsese en todo lo bueno que se ha descubierto en relación a un consumo moderado de una bebida como la cerveza en ciertas situaciones. Y, de otras bebidas, con moderación, difícil es escapar hoy en determinadas situaciones de tradición social. Ahora bien, no está mal que quien abuse del consumo de éstas tema a su alto coste económico, acrecentado por la carga fiscal que soportan, pero que, al final, no hace mella en el bolsillo del rico, sino, como siempre, en el bolsillo del pobre; pero no es éste el momento de detenernos en las bondades de que la imposición directa siempre debería tener un peso mucho más evidente que la indirecta, a la luz de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Pero volvamos aquí sobre lo más o menos extrafiscales que nos pueden parecer otros Impuestos Especiales, dejando ahora a un lado el Impuesto sobre la Electricidad, por su tipo de gravamen más bajo en proporción o en comparación con la carga fiscal de otros Impuestos Especiales y fijémonos en el Impuesto sobre Hidrocarburos y en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

Existen dos tipos de bienes sobre los que el legislador tributario suele “cebarse” injustificadamente, intentando alcanzar una recaudación desmedida, actuando de la forma en que, a primera vista, se resenirían menos ciertos sectores económicos o de la manera en que al ciudadano le quedarían menos alternativas para escapar de tal tributación. Se trata de los inmuebles y de todo lo relativo a la circulación rodada, centrada en los vehículos y los carburantes esencialmente. En el caso de los inmuebles,

¹⁸ En adelante IVA.

¹⁹ En la práctica, la mayoría de los Impuestos Especiales llegan al consumidor final a través de una traslación económica y no de una pura traslación jurídica, dado que se aplican en fase única. Eso no quiere decir que no se deban tomar en consideración jurídicamente a la hora de determinar la carga que soporta el consumidor, pues, como, por ejemplo, se reconoce expresamente en el artículo 1 de la Ley de Impuestos Especiales, se trata de Impuestos que recaen sobre el consumo. Esto no quita que existan casos de traslación jurídica directa al consumidor; piénsese, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Electricidad, que se repercute, junto con el IVA, al consumidor final, dado que la electricidad, mientras se mantiene dentro de las redes de transporte de energía, se encuentra en régimen suspensivo. De otro lado, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el sujeto pasivo es esencialmente aquel sujeto a cuyo nombre se matricula el vehículo y para consumir el vehículo hay que matricularlo y para matricularlo hay que acreditar el pago del Impuesto o su exención o no sujeción.

por mucho que se cargue fiscalmente a éstos el suelo físico no puede, en principio, crecer ni decrecer, es decir, hay el que hay. Por mucho que se cargue fiscalmente el suelo éste no desaparece.

Y algo similar sucede con el ámbito de los vehículos. Fijándonos en los impuestos indirectos, normalmente para conducir se hace necesario soportar el IVA, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre Hidrocarburos, sin perjuicio de otros tributos, pudiendo citar, por ejemplo, el Impuesto sobre las Primas de Seguros que necesariamente se soporta por el seguro del vehículo. Todo lo que incide fiscalmente sobre el transporte, incide al final sobre el coste de cualquier producto, porque al final prácticamente todos los productos se transportan y todos viajamos aunque sea en transporte público y en poco salva la alta presión fiscal en función de lo anterior el dato de que los vehículos de transporte no particulares estén no sujetos o exentos en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte²⁰.

Pues bien, tratándose de bienes y elementos necesarios para la vida diaria de ciudadanos de cualquier nivel económico, habría que plantearse hasta qué punto es legítimo hablar de extrafiscal en relación a la imposición sobre los carburantes, cuando es algo de lo que es muy difícil prescindir, cuando la técnica aun no ofrece alternativas viables y asequibles para los ciudadanos de cualquier capacidad económica. Por mucho que se cargue fiscalmente no se puede prescindir de ello. Bajo ese parcialmente falso expediente de la extrafiscalidad se abusa fiscalmente del consumidor, cuando el legislador tributario es consciente de que el ciudadano en los elementos necesarios de su vida cotidiana no puede prescindir de ciertos consumos y de eso se aprovecha el Estado.

Y en los ámbitos en los que tradicionalmente en conjunto la capacidad económica global de los contribuyentes suele ser más baja es donde precisamente se hacen más necesarios esos consumos. Piénsese en las zonas rurales y sobre todo en las zonas rurales de menor volumen de población, donde el transporte privado se hace más necesario que en las grandes ciudades y por lo tanto no se puede dejar de soportar en mayor medida, en principio, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre Hidrocarburos. Al final estos impuestos terminan incidiendo en mayor medida en las zonas de menor nivel económico, zonas más necesitadas de ayuda y promoción.

Así pues, por una amplia serie de razones, creemos que no es conveniente que la Hacienda Pública se siga "cebando" en los carburantes para obtener una fortísima recaudación, amparándose en ideas, trasnochadas o que nunca han sido totalmente verdaderas, basadas en una extrafiscalidad más que limitada y parcialmente errónea.

Las cuestiones apuntadas nos hacen ver que en ocasiones no son lo suficientemente rigurosos los esquemas extrafiscales utilizados por el legislador tributario, pues se quieren cargar fiscalmente con bastante fuerza bajo esa apariencia ciertos productos, bajo el argumento de que esa mayor carga fiscal reduciría su consumo, pensando que el contribuyente desistiría de éste o lo limitaría. El problema es que se trata de productos de cuyo consumo el contribuyente no puede prescindir por mucho que se carguen fiscalmente, con lo cual el Sistema tributario se convierte en menos progresivo y menos justo, pues se trata de impuestos indirectos que sitúan en una posición cada vez más delicada a los sujetos de una menor capacidad económica global.

Pero dejando a un lado lo anterior, lo que nunca puede suceder es que el expediente de la extrafiscalidad se utilice por el legislador tributario para desconocer los principios de justicia tributaria consagrados en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución. Y así, dado que la extrafiscalidad puede llevar a situaciones de tributación desproporcionada, especialmente hay que vigilar que ésta no se utilice para intentar justificar el llegar a impuestos confiscatorios. El hecho de que un impuesto sea extrafiscal no le permite ser confiscatorio. Los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución no deben desconocerse por el hecho de que se utilice el expediente de la extrafiscalidad.

El Tribunal Constitucional ha declarado que el establecimiento de "impuestos de carácter primordialmente extrafiscal" debe realizarse "respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)"²¹. Entre estas exigencias y principios también estaría la limitación de no poder crear situaciones confiscatorias.

²⁰ Podemos tener en cuenta, por ejemplo, los autobuses como supuesto de no sujeción (art. 65.1.a.2.º de la Ley de Impuestos Especiales) o los taxis como supuesto de exención (art. 66.1.a de la Ley de Impuestos Especiales).

²¹ Fundamento jurídico 13 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. En el mismo sentido, puede verse el fundamento jurídico 4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio. Además es necesario des-

Pues bien, en función de todo lo anterior, los impuestos extrafiscales deben respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, por lo que, junto a los demás, el principio de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario también juega en relación a la disciplina tributaria extrafiscal, disciplina que, como hemos apuntado, no siempre se aplica con el rigor debido, pues en ocasiones el expediente de la extrafiscalidad se predica de situaciones que no se prestan realmente a la misma.

Entre los ejemplos que podríamos poner de productos con una presión fiscal excesiva, se encontraría sin duda alguna el de los carburantes. Esto podría dar a primera vista una cierta idea de desprecio por ciertas dimensiones medioambientales. Nada más lejos de la realidad. Hacemos ciertas consideraciones en el sentido de poner en evidencia un mal entendido o incorrecto planteamiento extrafiscal o desproporcionado en nuestra trayectoria impositiva²².

La protección del medio ambiente no puede justificarlo todo y máxime contra aquello que es muy difícil o casi imposible evitar por ciertos sujetos. La protección del medio ambiente no se debe hacer extralimitándose en la imposición sobre ciertos productos de los que una gran cantidad de sujetos, en unas condiciones que no son las más cómodas o favorables, no pueden prescindir.

No lo analicemos todo desde los esquemas de una gran ciudad bien comunicada con el resto del país y con el extranjero y donde el metro y los trenes de cercanías dan unas grandes posibilidades de transporte, que convierten casi en ilógico el uso del propio vehículo. Pensemos en ciudades a las que se tarda más en llegar en tren que en autobús. Pensemos en las zonas rurales. Pensemos en todo lo que no es el centro de una gran ciudad.

Habrán carburantes altamente contaminantes y fácilmente sustituibles. En relación a éstos sí cabría una mayor carga fiscal. Pero en relación a los no sustituibles la presión fiscal no puede suponer aprovecharse de algo de lo que no puede escapar el sujeto, para que la Hacienda Pública obtenga una fácil recaudación alejada de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Foméntese el desarrollo del ferrocarril y del transporte marítimo todo lo posible y no dejando zonas privadas de un desarrollo efectivo de aquél. Prohíbase la circulación rodada particular en las zonas o núcleos más frágiles o de mayor contaminación. Prohíbanse ciertas actuaciones contaminantes. Establézcanse limitaciones. Auméntense considerablemente las ayudas a la investigación y producción de vehículos y carburantes menos contaminantes, hasta que se llegue a hacer a los mismos asequibles y viables para todos. A lo que no se puede llegar es a aberraciones ilógicas cargando fiscalmente de una forma irracional productos de los que no se puede prescindir en formas de vida que, paradójicamente, se quieren promocionar o defender su mantenimiento. Pensemos, así, en la defensa de las zonas agrícolas o rurales dentro de la Unión Europea y del paradójico peso fiscal desproporcionado que deben soportar en un elemento allí más que esencial como son los carburantes.

La forma en que se ha llevado hasta la fecha la vinculación de las ideas de fiscalidad y medio ambiente no ha sido la más correcta, justificando en el fondo en su contrapartida económica actuaciones lesivas del mismo. Es más, la trayectoria pública medioambiental no ha sido nada correcta, intentando con un rápido lavado de imagen corregir grandes errores silenciados del pasado. Hablamos de una política en materia de medio ambiente errónea no sólo en sede de fiscalidad.

tacar en relación a estas sentencias que en los citados fundamentos jurídicos de las mismas se menciona la confiscatoriedad en materia tributaria, rechazando que se dé en los supuestos que analizan, pero sin que el Tribunal Constitucional se haya preocupado en estas sentencias de aclarar cuándo los impuestos pueden resultar confiscatorios, perdiendo, como en otras sentencias (fundamento jurídico 11 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1998, de 22 de enero, fundamento jurídico 23 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, y fundamento jurídico 11 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio), la oportunidad de contribuir a una mayor certeza para los operadores jurídico-tributarios en relación a los principios constitucionales de justicia tributaria y, en concreto, con respecto a la no confiscatoriedad en materia tributaria.

²² Tanto desde la disciplina nacional, como desde la armonización fiscal de la Unión Europea, se intenta justificar una elevada presión fiscal en materia de carburantes bajo la perspectiva de la protección medioambiental, pero descuidándose paradójicamente en ambos ámbitos la estructuración de dicha imposición en función de la real potencialidad de emisiones de CO₂; por ejemplo, se quiere tender hacia una equiparación de la carga fiscal del gasóleo con la de la gasolina, sin tomar en consideración las menores emisiones de CO₂ de los vehículos diésel frente a los de gasolina, si partimos de vehículos de similar potencia. Todo ello presidido por una tradición de carga fiscal superior al precio del producto antes de impuestos, impulsada desde la Unión Europea y agravada por nuestro Estado que, aunque pueda estar por debajo de otros Estados europeos en la presión fiscal sobre los carburantes, también lo está en nivel de renta y de transportes públicos, sin perjuicio igualmente de encontrarnos en la periferia geográfica europea y de tener una población rural con gran dispersión geográfica en zonas montañosas que dificultan el transporte público y fuerzan al transporte privado.

Por todo ello, no queremos que los ejemplos que exponemos en este trabajo sean tomados como un desprecio por la perspectiva de la protección del medio ambiente, pues no habría nada más lejos de la realidad en nuestra intención. Entendemos, no sólo en el plano fiscal, que se puede mejorar y mucho la política medioambiental y su gestión económica. Es más, defendemos un fortalecimiento de la misma que, por otra parte, nunca deberá servir para justificar situaciones irracionales en materia tributaria, ni desde una perspectiva nacional, ni desde una perspectiva comunitaria.

4. CARGA FISCAL Y LÍMITES IMPOSITIVOS

Para determinar la cuantía de un límite en relación a la imposición sobre el consumo, es necesario partir de que éste debe ser, en principio, un límite general, es decir, en relación o válido para la generalidad de los productos y servicios, sin perjuicio de otros posibles límites especiales, en función de la toma en consideración de ciertas circunstancias particulares o excepcionales. Así, tratándose de bienes y servicios de primera necesidad, o sea, bienes y servicios sin los cuales no se puede sobrevivir, es lógico que el límite se encuentre por debajo de un límite general. Piénsese, por ejemplo, en alimentos y sustancias sin las cuales no es posible la vida humana. Es decir, tratándose de bienes y servicios de primera necesidad, el respeto a los principios constitucionales de justicia tributaria nos obligaría a respetar un límite inferior al posible límite general que en relación a la imposición sobre el consumo se debería fijar atendiendo al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

Pues bien, en atención a este principio, la imposición sobre el consumo se debería mover por debajo de un determinado límite general, porque, de no ser así, podría estarse restringiendo indebidamente las posibilidades reales de acceso a la adquisición de los bienes y, de esta forma, las posibilidades de acceso a la propiedad de los mismos. Sin poder acceder a la propiedad o adquisición de los bienes, en principio, no se pueden consumir éstos. Volvemos a ver la conexión de este problema con el respeto del derecho a la propiedad privada. Sin el respeto de ese límite general se violarían tanto el mantenimiento de la propiedad privada, como las posibilidades de acceso a la misma, desde una perspectiva de rigor conceptual.

Si para consumir –lo que normalmente implica adquirir la propiedad de lo que se consume– uno debiese destinar al consumo una cantidad de unidades monetarias de su patrimonio en medida tal que la carga impositiva con la que se queda el Estado es superior al valor económico de los bienes que se integran en su patrimonio, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, pues se estaría lesionando el derecho de propiedad privada tanto en relación a su mantenimiento, como en relación a su adquisición. Consumiendo, el Estado se llevaría más de lo que nos quedaría, o, dicho de otro modo, adquiriendo, el Estado se llevaría más de lo que recibimos. Pensemos aquí en una adquisición de la propiedad sobre productos en un sentido amplio, pues casi todos los productos son en rigor y realmente objeto de propiedad. Es decir, no nos movamos aquí con un esquema tradicional limitado en materia de propiedad, pensando, como se hace normalmente al oír ese concepto, en la propiedad sobre inmuebles, que no es el mejor ejemplo para ilustrar la problemática que se quiere poner aquí de manifiesto.

En función de lo expuesto, el límite entendemos que debería fijarse en la no superación de un porcentaje del 100% del valor del bien²³. Y, de cara a una viabilidad práctica en su aplicación, por elevado que sea y dada la tradición impositiva que ha venido rigiendo en nuestro ámbito, sería útil aplicarlo tomando en consideración sólo la imposición sobre el consumo. Mezclarlo, en una primera aproximación, con los porcentajes de imposición sobre la renta y el patrimonio, donde juegan tipos de gravamen progresivos, haría inviable su aplicación, dado que en estos otros impuestos sus tipos de gravamen determinan un porcentaje de tributación en función de la capacidad económica de cada sujeto individualmente considerado. Todo ello sin perjuicio de alguna consideración adicional que debamos hacer en relación a esos otros índices de capacidad económica posteriormente, especialmente con respecto a la renta.

²³ Aunque en relación a un tributo con una naturaleza muy particular y bien distinto de los impuestos que aquí nos vienen sirviendo de ejemplo, SOTRES MENÉNDEZ destacó que un “tipo del 115 por 100 del precio indicativo de la leche, reviste un claro carácter confiscatorio” (“Nuevo régimen de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos (sistema de cuotas lecheras”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 125, 1994, pág. 186). En similar sentido se pronunció FALCÓN Y TELLA en relación al mismo tributo, señalando que “es evidente que un impuesto del 115 por 100 es contrario a la capacidad contributiva, ya que resulta confiscatorio” (“La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos”, *cit.*, pág. 5).

Así pues, centrándonos en la imposición sobre el consumo, planteándonos la carga fiscal que puede soportar un determinado producto, debemos entender que ésta no podrá ser superior al cien por cien²⁴, de forma que la carga fiscal que soporte el consumidor final de un producto no pueda ser superior a las cantidades que, por otros conceptos, esencialmente el precio, pague por el mismo. Así, en esencia, el impuesto que pesa sobre un producto no puede ser superior al precio del mismo.

Si un producto tiene un precio de 50, los impuestos indirectos que se acumulen sobre el mismo no deberían ser superiores a 50. De no ser así, se estaría destinando, ante el consumo, más unidades monetarias al Estado que a nuestra economía particular, violándose el derecho a la propiedad privada. De este modo, si no se respetase ese límite del 100% se limitaría el acceso a ésta, pues deberíamos destinar más unidades monetarias a la imposición que las correspondientes al valor que entra en nuestro patrimonio y saldría de éste más del doble del valor de lo que vuelve al mismo.

Si, por ejemplo, para adquirir un determinado producto necesásemos 100 unidades monetarias y 51 correspondiesen a la carga fiscal que soporta el producto y 49 al precio real del mismo sin impuestos, para adquirir tal producto saldría de nuestro patrimonio más del doble de lo que vuelve al mismo, aunque sea para su posterior consumo. Y ello por motivos fiscales. Esto es lo que se debería considerar confiscatorio por atentar contra el principio constitucional de no confiscatoriedad del Sistema tributario, no respetándose el derecho a la propiedad privada.

Obviamente, estamos hablando de un límite extremo dentro de una dimensión constitucional. Estamos hablando de un límite de justicia dentro de la lógica constitucional. Pero desde una perspectiva de política económica y de lógica económica qué duda cabe de que la economía de cualquier país y la economía de la propia Unión Europea se vendrían abajo si la fiscalidad de todos los consumos o de la mayoría de los consumos se ajustase o acercase a ese límite general del 100%. Lo lógico, habitual y necesario económicamente es que la mayoría de los consumos soporten una carga fiscal que se mueva muy por debajo del 100%, como realmente sucede.

Ahora bien, esto no quita la necesidad de ese límite para que la Hacienda Pública no se cebe indebidamente en la presión fiscal sobre determinados consumos de los que hoy día realmente no se puede prescindir. Los legisladores tributarios nacionales y las instituciones comunitarias deben respetar ese límite, para no caer en la injusticia de una presión fiscal irracional sobre determinados consumos de los que, en nuestro actual nivel de desarrollo, no se puede prescindir, afectando tanto a sujetos de elevada capacidad económica global, como a sujetos para los que ésta es baja, en el sin sentido de una tradición en la imposición indirecta. Y todo ello prescindiendo de abusivas utilizaciones del expediente de una extrafiscalidad en determinadas ocasiones sólo parcialmente real.

²⁴ En un alarde de inspiración, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 9 de su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, señala que sería “evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”. Lo que sucede es que esa “perogrullada” la manifestó el Tribunal Constitucional en materia de imposición sobre la renta, mientras que el límite del 100% del que hablamos aquí sería un límite en materia de imposición sobre el consumo. El límite del 100% no podría jugar de la misma manera en materia de imposición sobre la renta y en materia de imposición sobre el consumo. Una tributación del 100% en la imposición sobre la renta, obviamente en hipótesis de laboratorio, privaría al sujeto de cualquier renta que después hubiese podido destinar al consumo, con lo cual se cerraría, en función de ello, la posibilidad de una posterior imposición sobre el consumo. De todos modos, en la práctica, aunque no se haya concretado en un determinado porcentaje, lo que está claro es que para no considerar la imposición sobre la renta como confiscatoria el tipo de gravamen debería estar bastante por debajo de ese límite del 100%, mientras que la imposición sobre el consumo, aun sin llegar a este límite, podría moverse, para ciertos productos, por encima del límite que se pudiese establecer para la imposición sobre la renta. Por otra parte, en materia de imposición sobre la renta, la existencia de un mínimo exento (plasmado de una u otra manera, según el sistema fiscal de que se trate), ante un hipotético tipo de gravamen del 100%, haría que la tributación efectiva siempre estuviese por debajo de ese porcentaje, por muy alta que fuese, a lo que habría que añadir el juego, en el mismo sentido, de los otros tipos más bajos, dentro de la hipotética escala de tipos de gravamen. Pero, al margen de todo ello, tipos de gravamen muy altos en la imposición sobre la renta desincentivarían la producción y tendrían unos efectos económicos difícilmente pensables. De todos modos, parece excesivamente simplista el hecho de que el Tribunal Constitucional se permita decir que una tributación del 100 por 100 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sería confiscatoria. Ante tal pronunciamiento del Tribunal Constitucional, YEBRA MARTUL-ORTEGA señala lo siguiente: “Lo que argumenta resulta obvio. Sólo en un Estado dictatorial cabe pensar que a uno se le despoje de sus rentas y propiedades o se ponga una tarifa del 100 por 100 y eso cabe pensarlo respecto a unos pocos, pero no a todos. Un impuesto de ese tipo se cobraría una vez nada más, puesto que al año siguiente no habría rentas ni propiedades para pagar, suponiendo que sobreviva el sujeto pasivo.” (*Constitución Financiera Española. Veinticinco años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 191.) Y es que parece sorprendente que un órgano como el Tribunal Constitucional realice unas consideraciones como las vertidas en la citada Sentencia 150/1990, consideraciones que SÁNCHEZ SERRANO califica de “peregrinas y pintorescas” (*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, I, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 566, nota 97). En todo este tema debemos pensar siempre no sólo en la carga fiscal provocada por un impuesto, sino también y esencialmente en las situaciones de plurimposición, en cuanto acumulaciones de impuestos sobre un mismo objeto de gravamen.

En otros supuestos la posibilidad de utilización del expediente de la extrafiscalidad es real, lógica y viable. Ello unido a la dimensión de que se trate en ocasiones de consumos de cierta medida superfluos o innecesarios podría legitimar, ante ciertas contadas situaciones, que se pudiese superar el referido límite del 100% fijado en relación a consumos necesarios. Una cosa es el consumo por placer, por decirlo de alguna manera, por muy “enganchado” que se esté al mismo, y otra muy distinta el consumo en el que juega mayormente un elemento de necesidad.

Por ejemplo, no se puede poner a un mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual. Quizás en relación a los primeros la mayoría de la sociedad o, por lo menos, “un buen padre o una buena madre de familia” no tendría tanto inconveniente en aceptar como legítima, en un plano de lógica constitucional de justicia, una tributación por encima del 100%, como con respecto al consumo de carburantes, donde ya el límite del 100% le parecerá alto, aunque un respiro en comparación con las situaciones que se han venido dando²⁵, sobre todo si para su vida normal y cotidiana no puede prescindir del vehículo propio al no disponer en su ámbito de unas redes de transporte público que cubran sus necesidades.

Piénsese en quien vive en zonas rurales, que suelen ser las más necesitadas, donde no se dispone de transporte público a cualquier hora o con destino a cualquier sitio, frente a quien viva, por ejemplo, en una gran ciudad. O piénsese también en quien no tiene la suerte de trabajar en el centro de la ciudad y la única forma de llegar a su trabajo es con su propio vehículo. A quienes tienen estos problemas, que no son pocos si pensamos en las zonas rurales, no les exijamos el mismo esquema mental enquistado en quien tiene una boca de metro a pocos minutos de su casa y el transporte público puede cubrir todas sus necesidades. El gasóleo y las gasolinas son “necesarios” o “muy necesarios” para gran parte de la población en el actual nivel de desarrollo de nuestra sociedad. Cosa distinta pueden ser ciertos hidrocarburos menos esenciales, altamente contaminantes y más sustituibles, donde la extrafiscalidad pueda jugar abiertamente determinando una mayor presión fiscal.

La lucha contra la contaminación ocasionada por el consumo de hidrocarburos “normales” no se debe hacer, ni desde los Estados, ni desde las instituciones comunitarias, ahogando fiscalmente a los mismos. Eso no lo puede aceptar, ni moralmente, quien tiene una buena posición económica en función de su cargo, ni mucho menos quien viaja en vehículo oficial, por muy al uso que esté el recurso a la frase de que alguien tiene que asumir la responsabilidad de las decisiones poco agradables.

Frente a esa falsa extrafiscalidad, pues en poco ayuda a la solución de los problemas que pretende combatir, la lucha contra la contaminación por carburantes se debería hacer de otra forma. Se debería incentivar en mayor medida con subvenciones directas, por altas que éstas tengan que ser, la investigación y producción de biocarburantes y carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para su uso, a precios accesibles incluso a sujetos de baja capacidad económica. Cuando cualquier sujeto pueda acceder a precios asequibles a vehículos no contaminantes y tales vehículos den unas prestaciones en cierta medida similares a las de los actuales, entonces estará legitimada una presión fiscal elevada sobre el gasóleo y las gasolinas; mientras no.

Mientras ese nivel de desarrollo tecnológico y de producción industrial no llegue, la solución no es ahogar fiscalmente el gasóleo y las gasolinas. Y no sirve siempre el argumento de la posibilidad o necesidad de la utilización del transporte público frente al privado, pues eso no es real en muchos casos y en la mayoría de las zonas de nuestro territorio; sobre todo es falso en las zonas menos desarrolladas y más necesitadas. Soluciónese, pues, el problema con mayores ayudas y subvenciones directas a la investigación y producción de biocarburantes o carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para los mismos, con unas prestaciones similares a las de los vehículos actuales –por lo menos similares a las de los de gama baja– y a precios accesibles incluso a los sujetos de baja capacidad económica. Subvenciones que deben venir tanto de la Unión Europea como de los Estados miembros.

Baste todo esto como ejemplos para distinguir unos productos a los que, de una u otra forma, no se les puede quitar el calificativo de necesarios, de otros en relación a los cuales se puede prescindir de tal calificativo. En relación a los primeros se legitimaría totalmente la garantía de un límite máximo del

²⁵ En relación a la carga fiscal que soportan los carburantes, sería necesario partir de los niveles mínimos de imposición establecidos en las Directivas de la Unión Europea y sumar la elevación de la tributación añadida por los Estados en relación a la imposición sobre los hidrocarburos. También habría que añadir la carga fiscal que representa el IVA, aplicándose éste sobre el precio del producto y sobre las cuotas de la imposición sobre hidrocarburos (a tal efecto, en nuestro Ordenamiento tributario, cfr. el art. 78.dos.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA).

100% en relación a su imposición, desde una perspectiva de justicia y lógica constitucional, mientras que el expediente de la extrafiscalidad puede justificar en algunos casos en relación a los segundos situaciones extremas en que ese límite se amplíe o crezca a un porcentaje superior. Pero aun en estos otros casos en que el límite se pudiese entender que podría sobrepasar el 100%, tampoco podría ir mucho más allá. Es decir, aunque existiesen circunstancias lógicas amparables constitucionalmente que permitiesen ante ciertos productos excepcionalmente una tributación por encima del 100%, tal tributación tampoco podría ir mucho más allá. Ello en función de que aquí se estarían destinando al consumo medios monetarios procedentes de unas ganancias que ya han tributado en la imposición sobre la renta.

Con similares esquemas lógicos, si en relación a un determinado Sistema fiscal²⁶, entendiésemos que en la imposición sobre la renta, sumados todos los impuestos que incidan sobre ésta, no pueda existir una tributación superior al 50% para no ser confiscatoria, a ella se debería sumar la imposición sobre el consumo. En materia de imposición sobre la renta, para que no exista confiscatoriedad y se respete el derecho a la propiedad privada, el límite impositivo no sería del 100%, sino que debería ser del 50%. Si de la renta que recibiese un sujeto los poderes públicos se quedasen con más del 50% de la misma, prevalecería lo público sobre lo privado, dejando vacíos de contenido los referidos mandatos constitucionales. Con la reforma de la imposición sobre la renta que entró en vigor en España el uno de enero de 2012, existen contribuyentes cuya tributación supera este límite del 50%. Ahora bien, en materia de imposición sobre el consumo el límite debería ser del 100% del precio del producto antes de impuestos, para que no prevalezca lo público sobre lo privado en el acceso a los bienes.

De todos modos, en ese Sistema fiscal imaginario el 50% sería un límite a la progresividad y la mayoría de los sujetos se moverían por debajo del mismo. Pero en situaciones extremas, combinando el límite del 50% en relación a la imposición sobre la renta con el límite del 100% en relación a la imposición sobre el consumo, nos podríamos encontrar con situaciones de laboratorio como la siguiente.

Un sujeto de elevada renta, que tributase a un tipo medio próximo al 50% en la imposición sobre la misma y que desee realizar un consumo de los que soportasen la presión fiscal más elevada, próxima al 100%, podría encontrarse con una situación irracional. De 100 unidades monetarias que hubiese ganado, aproximadamente 50 habrían tributado por la imposición sobre la renta y 50 las podría destinar al consumo apuntado. De estas 50 destinadas al consumo 25 podrían corresponder al valor de lo que va adquirir para poder consumirlo y 25 podrían corresponder a los impuestos que soportaría ese consumo. De manera que de 100 que ganaba como renta, sólo disfrutaba realmente lo equivalente a un valor de 25, con lo cual en ese caso extremo de laboratorio la tributación global por el Sistema fiscal podría llegar a un 75% por esas 100 unidades monetarias.

Es una hipótesis extrema, que simplemente queremos utilizar para hacer ver que aun en aquellos supuestos en los que consideramos que la extrafiscalidad y, si se quiere, cierta toma en consideración del elemento lujo, pudiese justificar para el consumo de determinados productos excepcionales una presión fiscal superior al referido límite del 100%, tal presión fiscal superior no podrá ir mucho más allá de tal límite o ser muy superior al mismo, porque conjugada con una elevada presión fiscal sobre la renta en casos particulares de sujetos de elevada capacidad económica se podría llegar a una presión fiscal global del Sistema tributario que llegase a unos niveles desorbitados, aunque en supuestos excepcionales.

De otro lado, en aquellos supuestos en los que la base imponible se determina en términos monetarios, partiendo ésta esencialmente del precio del producto, de forma que el tipo de gravamen consista en un tanto por ciento de la misma, resultaría más fácil la aplicación del límite descrito en el apartado anterior. Ahora bien, en aquellos supuestos en los que la base imponible no se determina en función del precio, sino en términos no monetarios, resultaría algo más difícil la aplicación del límite anterior. Se trataría de impuestos en los que la base imponible consistiese en el número de unidades, en el volumen de producto, en el peso de éste, en su poder energético, o en cualquier parámetro similar no monetario. En estos impuestos el tipo de gravamen viene a consistir en una cantidad de dinero por un determinado número de unidades de producto, de volumen de éste, de peso del mismo, etc.

Tratándose de bases imponibles fijadas en términos monetarios, la cuota resulta fácilmente comparable con la base imponible, de manera que se pueda comprobar si aquélla supera el 100% de ésta. En

²⁶ Podríamos tomar en consideración al respecto el pronunciamiento del Tribunal Constitucional alemán en relación al límite de la imposición en su país.

realidad si se tratase de un único impuesto bastaría con fijarnos en el porcentaje del tipo de gravamen, viendo si es o no superior al 100%. De esta manera, consistiendo en tales supuestos la base imponible principal o esencialmente en el precio, se puede ver si la carga fiscal que pesa sobre el consumo del producto es o no superior a ese límite. Si son varios los impuestos que inciden sobre el consumo del producto y todos ellos parten de bases imponibles monetarias, fijadas esencialmente a partir del precio de aquél, habría que sumar las cuotas de todos ellos para determinar la carga fiscal que pesa sobre el producto²⁷. La suma de las cuotas de todos los impuestos que incidiesen no debería superar el 100% del precio del producto.

Tratándose de una carga fiscal que va a ser soportada por el consumidor final debemos partir del precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución de éste, fase en la que el producto llega a aquél.

Cuando se trata de impuestos en los que la base imponible no se determina en términos monetarios, habrá que fijarse también, obviamente, en el precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución del mismo, es decir, en el precio que paga el consumidor final. Se trataría de un precio general para el producto, es decir, el precio medio de mercado, no pudiendo atenderse al precio cobrado a cada contribuyente en particular por circunstancias particulares, pues eso haría prácticamente inviable la puesta en marcha de la aplicación del referido límite.

Habría que comparar la cuota con el precio del producto y comprobar que aquélla no represente más del 100% de éste. Ahora bien, los tipos de gravamen suelen permanecer más constantes que los precios. Los tipos de gravamen, en la práctica, no suelen variar más de una vez al año, normalmente a través de las modificaciones introducidas por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, en virtud de la habilitación de la Ley tributaria a la Ley presupuestaria²⁸.

Así, puede cambiar, con relativa facilidad para el legislador, el tipo de gravamen anualmente, pero, frente a ello, los precios pueden variar caprichosamente con más facilidad, en función de las situaciones de mercado, siempre que no se trate de precios fijados administrativamente por los poderes públicos, en cuyo caso el precio lo determinarían éstos. Pero, como decimos, tratándose de precios libres, sólo sometidos a los vaivenes del mercado, pueden cambiar en cualquier momento.

Puede suceder que el legislador tributario haya establecido unos tipos de gravamen en función de los cuales la carga fiscal no sea superior al precio del producto en ese momento de su establecimiento, pero que la bajada del precio haya hecho que la carga fiscal se haya quedado por encima de aquél. Si el precio baja, el tipo de gravamen y, así, la cuota podrían quedar descompensados frente a aquél. Por ello, deben existir mecanismos de ajuste más o menos rápido de los tipos de gravamen a las bajadas del precio. Ello se podría hacer a través del Decreto-Ley. Pero, para prevenir esos cambios, el legislador debería no fijar una carga fiscal demasiado próxima al precio, sino bastante más baja, de forma que cuando baje el precio la carga tributaria no quede demasiado alta con respecto al nuevo precio. Así, la carga fiscal siempre deberá ir más baja con respecto al límite, para que se pueda jugar con un cierto margen, de manera que no haya que proceder por vía de urgencia a las reformas legislativas necesarias para la reducción de los tipos de gravamen.

Y lo mismo se podría decir con respecto a las instituciones comunitarias en relación a las directivas de armonización fiscal, que también deberán jugar con cierto margen, siempre bastante por debajo del límite —si es que quieren aproximarse a éste—, para prevenir cualquier bajada de precios que descompense la relación entre la carga fiscal y el precio, que es la que hace que se respete el límite. Ello sin perjuicio de que las instituciones comunitarias también deban proceder con la correspondiente celeridad a las reformas normativas que sean necesarias para el respeto a ese límite.

Pero siempre, como decimos, tanto el legislador estatal como las instituciones comunitarias deberían no aproximarse demasiado al límite, jugando bastante por debajo para que un cambio brusco de los precios a la baja no provoque repentinamente una situación que suponga el no respeto del citado límite. Es decir, que se juegue con un margen que, como diría un castizo, no determine que el legislador se pille los dedos, ante una bajada de precios. Ello sobre todo cuando se trata de precios muy cambiantes, en función de circunstancias más o menos imprevisibles. Aunque el simple dato de saber

²⁷ No bastaría con sumar los porcentajes de los tipos de gravamen de todos los impuestos si éstos se aplican en distintas fases del proceso de producción o distribución del bien o servicio, pues en cada fase cambiaría el precio de referencia.

²⁸ Cfr. el artículo 134.7 de la Constitución.

que se trata de productos con precios muy cambiantes ya reclama cierta previsión, consistente en jugar siempre con un amplio margen por debajo del límite. No actuar así supondría una labor de creación normativa irresponsable y temeraria.

Retomando la idea de la complejidad en la aplicación del estudiado límite, sobre todo cuando se trata de impuestos con bases imponibles no monetarias, debemos destacar que pueden incidir sobre un determinado producto varios impuestos con bases imponibles no monetarias o al mismo tiempo impuestos con bases imponibles no monetarias e impuestos con bases imponibles monetarias. Las distintas posibilidades de acumulación de impuestos, con las citadas formas de cuantificación de sus bases imponibles, aportan un elemento adicional de complejidad a la problemática descrita.

Dejando a un lado lo anterior, debemos volver sobre dos ideas expuestas, para aclarar hasta dónde confluyen y hasta dónde no, eliminando posibles erróneas apariencias. De un lado, hemos hablado de un 100% del precio del producto, antes de impuestos, como límite a la imposición sobre el consumo. De otro, hemos puesto de manifiesto el alto coste económico que soportan los consumidores en relación a los carburantes, en función de la carga fiscal que existe sobre éstos. También hemos apuntado que, frente al IVA, cuyos tipos de gravamen se fijan en un tanto por ciento de la contraprestación satisfecha, en los impuestos específicos sobre los carburantes los tipos de gravamen se fijan, esencialmente, en una cantidad por volumen de producto.

Con todo ello no queremos dar la impresión de que proponemos que en los impuestos específicos sobre los carburantes se pasase a establecer tipos de gravamen consistentes en un tanto por ciento del precio. Entendemos que ésta no sería una medida acertada, pues cuando se disparasen los precios del petróleo eso multiplicaría también la presión fiscal sobre los carburantes habituales. Cuando hablamos del referido límite del 100% lo hacemos en el sentido de que tal porcentaje debe servir para poner en evidencia que la carga fiscal sobre los carburantes, aunque fijada en una cantidad por unidad de volumen, debe establecerse con suficiente margen por debajo de ese límite. Y ello buscando una prudencia económica, dado que cuanto más alta sea la carga fiscal sobre los carburantes, peor es el mensaje o imagen que se transmite a los países productores de petróleo, pues si a éstos se les hace ver que los consumidores pueden asumir una alta presión fiscal sobre los mencionados productos, tales países pueden entender que también podrán asumir la elevación del precio del petróleo fruto de sus recortes de la producción. Así, los productos de precios muy altos e inestables no son los más adecuados para soportar una elevadísima fiscalidad, como sucede con los combustibles habituales.

5. SISTEMA FISCAL Y RACIONALIDAD

El principio de no confiscatoriedad aparece en el artículo 31.1 de nuestra Constitución predicado del Sistema tributario, por lo que el mismo jugaría en relación a tal Sistema en su conjunto. Pero, al mismo tiempo, hemos visto la vinculación existente entre las ideas de no confiscatoriedad en materia tributaria y de propiedad privada. La interpretación de las mismas siempre deberá realizarse desde la perspectiva de la justicia, pues ésta, a partir del calificativo de “justo” que aparece expresamente en el citado precepto de la Constitución, se convierte en un valor invocable en sí mismo en materia tributaria, resolviendo posibles dudas en la articulación de los demás principios en juego. Pero, por muy indeterminada que pueda ser en sí la idea de justicia, hay ciertos elementos de los que es obvio que no se puede prescindir en su concreción, como puedan ser las ideas de lógica y racionalidad. Lo justo será siempre más difícil que aparezca como ilógico o irracional.

Como decimos, en relación al Ordenamiento tributario se habla en nuestra Constitución de “sistema” y de “justo”. Tales exigencias contenidas en el apartado 1 del artículo 31 del citado texto constitucional no podrán hacerse efectivas si no es desde la racionalidad en la estructuración de las distintas figuras tributarias.

En el análisis de la idea de racionalidad con respecto al Sistema tributario es necesario partir de las consideraciones que realizó Sainz de Bujanda, que no podemos sino recoger aquí, incluso en su literalidad²⁹. Distinguía este Profesor entre una “racionalidad interna” y una “racionalidad externa”. Señalaba que “un sistema tributario sólo es racional si, acreditada la racionalidad interna de cada figura

²⁹ *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, págs. 5 a 15.

tributaria, acierta a asociarla a su racionalidad externa, es decir, a su capacidad para combinarse armónicamente con las restantes modalidades de imposición que integran el conjunto”. Destacaba este autor que “la racionalidad externa de un tributo consiste en su idoneidad para integrarse dentro del sistema, sin romper la racionalidad de este último, lo que acontece si cualquiera de las figuras impositivas que lo componen, al asociarse con las restantes, destruye los objetivos básicos del sistema, conculca los principios generales de justicia tributaria”. Añadía que “la técnica para lograr esa racionalidad externa consiste en que el legislador, al establecer cada tributo, o al modificar sustancialmente uno preexistente, compruebe con rigor si puede ensamblarse sin violencia en el conjunto”.

Todo esto llevaba a Sainz de Bujanda a sentenciar que “la racionalidad no puede en modo alguno separarse del valor «justicia», ni de otras exigencias –seguridad, certeza– asociadas a ella”. Así, señalaba este autor que “un sistema tributario, en efecto, sólo es racional si es justo, y sólo puede ser justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho, de raigambre *iusnaturalista*”. Las palabras que hemos recogido de este Profesor, expresaban consideraciones que, como diría un castizo, no tienen desperdicio.

Ante las dos perspectivas de la racionalidad mencionadas, interna y externa, es esta última la que más directamente se conecta a la idea de sistema, aunque ninguna de las dos puede desconocerse, obviamente, en la construcción del Sistema tributario.

Si verdaderamente queremos que el Sistema tributario sea precisamente eso, sistema, no puede consistir sólo en una acumulación de figuras, sino en un entrelazado armónico de las mismas. En la medida en que no sea una mera suma de tributos, sino un conjunto armónico de éstos, será mayor la racionalidad y, en función de ello, como hemos visto, también será mayor la justicia, que debe presidir el Ordenamiento tributario.

El análisis de si un Sistema tributario en su conjunto es confiscatorio o si atenta contra la capacidad contributiva global del sujeto puede resultar difícil. El análisis de estos problemas debe partir de la conformidad con los principios constitucionales de justicia tributaria de cada figura impositiva en particular. De ahí se debe pasar al análisis de la conformidad con la Constitución de las confluencias de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica y, así, de los casos de plurimposición sobre un mismo objeto de gravamen.

Del análisis de un impuesto pasaríamos al de varios confluentes entre sí. Esto nos irá permitiendo un examen y una contemplación más estricta y rigurosa de la justicia del Sistema tributario en su conjunto. Como resultado de ello se podrían poner de manifiesto casos concretos de inconstitucionalidad o entender que no se dan. Pero lo que sí se revelarían serían contables supuestos que, aun manteniéndose en los límites estrictos de una literalidad constitucional, rozarían el límite de la racionalidad, sistematicidad, buena técnica y orden del Sistema tributario en su conjunto.

Así pues, entendemos que una técnica útil para el análisis de la racionalidad y constitucionalidad del Sistema tributario es comenzar por el análisis de la racionalidad y constitucionalidad de cada figura impositiva y de ahí pasar al análisis de las implicaciones de oportunidad técnica y constitucionalidad de los casos de plurimposición, en cuanto confluencias concretas de impuestos, contribuyendo así a la comprensión y consideración más racional del Sistema tributario en su conjunto.

Puede suceder que cada figura del Sistema tributario, aisladamente considerada, responda aparentemente al principio de capacidad económica. Pero el Sistema tributario en su conjunto, ante irracionales acumulaciones de impuestos, podría llegar a suponerle al sujeto una contribución a los gastos públicos superior a la que se debería corresponder con su capacidad económica global, llegando a límites confiscatorios. De ahí la forma de actuar que se propone.

De otro lado, señala Moschetti que “elementos de la racionalidad son la coherencia entre los fines que el legislador se ha prefijado y los medios utilizados para alcanzar tales fines, la coherencia entre las singulares disposiciones y el sistema en el que las disposiciones están situadas, la proporcionalidad entre medios y fines, la proporcionalidad entre el sacrificio de un valor jurídico y la satisfacción de otros valores jurídicos”³⁰. Pues bien, cuando el legislador persigue una aparente finalidad extrafiscal muchas veces desemboca en una situación irracional, cuando los medios utilizados no sirven para alcanzar dicho objetivo, tal y como hemos tenido ocasión de apuntar.

³⁰ “La razionalità del prelievo ed il concorso alle spese pubbliche”, en *Le ragioni del Diritto Tributario in Europa (Giornate di Studi per Furio Bosello)*, Università di Bologna, 2003, pág. 4, en www.berliri.giuri.unibo.it.

Así pues, las ideas de racionalidad y justicia deberán presidir la interpretación de las ideas de no confiscatoriedad y de propiedad privada en materia tributaria. De esta forma, la aplicación de estas ideas que no resulte racional difícilmente se podrá considerar justa.

Resulta muy difícil determinar si el Sistema tributario en su conjunto es o no confiscatorio. En función de todo lo expuesto, una tributación por todos los impuestos (no sólo los directos) superior al 50 por ciento de la renta total del sujeto empezaría, en principio, a romper con los esquemas de lo que hoy la conciencia social reconocería como racional³¹.

Pero, como decimos, aplicar ese límite del 50 por ciento al Sistema tributario en su globalidad puede resultar muy difícil, ante la gran variedad de situaciones que se pueden dar en la práctica y sobre todo al combinar la imposición directa con la indirecta. Puede que un sujeto tenga una tributación global superior al 50 por ciento de sus rentas y que en su vida no efectúe actos de consumo que le supongan soportar por éstos una carga tributaria superior al valor de lo que adquiere para consumir. También podemos encontrar otros sujetos en relación a los cuales su tributación global por todos los impuestos directos e indirectos no supere el 50 por ciento de sus rentas y que para los mismos sí sea habitual la realización de actos de consumo en los que la carga tributaria soportada por éstos es superior al valor de lo que adquieren para consumir, de un modo u otro.

Por todo ello, en la búsqueda de la delimitación del principio de no confiscatoriedad, buscando esa racionalidad de la que hemos hablado, construyendo el esquema de un Sistema tributario justo, debemos comenzar por el análisis de cada figura tributaria y de las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de riqueza. Y, en atención a esa racionalidad, ni el Sistema tributario en su conjunto, ni cada impuesto aisladamente considerado, ni las situaciones de acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica podrán resultar confiscatorios o atentatorios contra el derecho a la propiedad privada en su respeto en materia tributaria.

Por ello, la lucha contra las situaciones de no confiscatoriedad en materia tributaria, entendiendo el respeto a la idea de propiedad privada de la forma más racional posible, debe comenzar por un análisis de cada figura impositiva, determinando su confiscatoriedad o no y, de ahí, si es que aisladamente no resultasen confiscatorias, pasar a las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de riqueza, determinando igualmente si resultan o no confiscatorias. Y una vez determinada su confiscatoriedad estaría clara su inconstitucionalidad, aunque el Sistema tributario en su conjunto no llegase al límite descrito *supra*. Y, frente a ello, si el Sistema tributario en su conjunto, en una amplia generalidad de contribuyentes, superase el citado límite, el mismo adolecería en gran medida de ser confiscatorio y, así, inconstitucional, aunque sus impuestos o acumulaciones parciales de éstos no diesen esa imagen por separado.

Concretando todas las ideas expuestas y al margen de lo que pueda suponer el Sistema tributario en su conjunto, la imposición sobre ciertos consumos por sí misma ya podría resultar confiscatoria. Así pues, ante el consumo de cada tipo de bienes en particular, debemos proceder determinando si cada impuesto aisladamente considerado puede resultar confiscatorio y si las acumulaciones de impuestos, es decir, si las situaciones de doble imposición o plurimposición, sobre cada consumo en particular puedan resultar confiscatorias. Para ello, ni cada impuesto aisladamente considerado, ni las acumulaciones de impuestos sobre el consumo de un determinado tipo de bienes pueden representar una carga tributaria superior al valor de lo que entra en el patrimonio del sujeto, que es lo que puede ser consumido. Una violación de este límite supone romper con el respeto racional a la idea de propiedad privada. Para consumir saldría del patrimonio del sujeto más del doble de lo que vuelve al mismo. Para adquirir algún tipo de bien para consumirlo, la Hacienda Pública se llevaría más de lo que vale lo que adquirimos, con lo cual la propiedad sería más pública que privada. Se trataría de algo irracional y, como tal, claramente injusto. Ahí es donde entendemos, en función de todo lo expuesto, que se debe concretar el límite de la no confiscatoriedad en materia de imposición sobre el consumo y, así, del respeto al derecho de propiedad privada en este sector de la imposición, analizándose, no sólo en relación al consumo en general en su globalidad, sino también en relación al consumo de cada tipo de bienes, cuya imposición, por sí misma, podría llegar a ser calificable de confiscatoria y, en función de ello, de inconstitucional.

³¹ Todo ello sin perjuicio de que una buena parte de la sociedad siga viendo aún los impuestos como un mal inevitable. Recordemos en tal sentido las palabras de CARLO LEVI cuando escribía: "... *pensavano alla guerra come a una delle solite disgrazie inevitabili, come alle imposte...*", *Cristo si è fermato a Eboli*, Giulio Einaudi editore, Torino, 1945, reedición de 2010, pág. 117.

6. LA RESPONSABILIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

Las instituciones de la Unión Europea se presentan como responsables en gran medida de la intensidad alcanzada por la imposición sobre el consumo. Ésta representa el ámbito esencial, más importante o más desarrollado, dentro de su armonización fiscal. Dentro de los impuestos que inciden sobre el consumo destacan el IVA, como Impuesto general sobre el consumo³², y los Impuestos Especiales, sobre consumos específicos. Tanto el IVA como la casi totalidad de los Impuestos Especiales se encuentran armonizados conforme a directivas de la Unión Europea³³.

En todos los Estados miembros de ésta debe aplicarse el IVA. Éste no es totalmente idéntico en todos ellos, sino que de las instituciones de la Unión Europea han emanado una serie de directivas, que contienen unas directrices a las cuales cada Estado debe ajustar su IVA nacional. Cada Estado tiene su propia ley reguladora del IVA y el IVA de cada Estado es similar a los del resto de Estados miembros, pero no idéntico. El IVA no está totalmente armonizado y, entre las cuestiones en las que el IVA puede variar, dentro de ciertos límites, de un Estado a otro se encuentra la cuantía de sus tipos de gravamen.

Así pues, en las directivas de armonización fiscal se establecen unos objetivos o directrices a cumplir o seguir, que son plasmados, con cierto margen de libertad, por los Estados miembros en sus leyes nacionales, dentro de los límites y disposiciones marcadas por las instituciones de la Unión Europea.

La existencia del IVA en todos los Estados miembros se debe a un doble orden de motivos: de un lado, el IVA sirve de base a la articulación de un recurso propio³⁴ de la Unión Europea; de otro, y primordial, si se quiere conseguir un mercado único comunitario, es decir, si se quiere que el mercado comunitario funcione como un solo mercado y, así, como un verdadero mercado interior, es necesario que las normas fiscales esenciales que rijan en el mismo sean similares en todos los Estados miembros. Siendo el factor fiscal uno de los elementos esenciales que inciden sobre un mercado, si las normas fiscales que afectan al tráfico mercantil fuesen, a tal efecto, muy distintas en todos los Estados miembros de la Unión Europea, en la práctica nos podríamos encontrar con tantos mercados como leyes fiscales diferentes y, así, podríamos encontrarnos con tantos mercados como Estados miembros, con lo cual nos alejaríamos del objetivo de un solo mercado, un mercado único, un mercado interior. A ello debemos unir que con el IVA se consiguen objetivos de neutralidad fiscal y que con la armonización fiscal del lugar de realización del hecho imponible se evitan situaciones de doble imposición internacional, es decir, se evita que un mismo acto sea gravado a la vez por distintos Estados miembros.

Pues bien, la Unión Europea es actualmente responsable de la existencia del IVA y de los Impuestos Especiales de Fabricación³⁵. Estos impuestos no se encuentran totalmente armonizados. Ahora bien, las instituciones comunitarias suelen establecer unos tipos mínimos de gravamen armonizados, de forma que en ciertos impuestos los Estados miembros deban aplicar como mínimo tales tipos de gravamen, de manera que se consigan determinados objetivos de competencia entre Estados, es decir, evitando que una diferencia muy acusada de tipos impositivos entre Estados miembros desplace ciertas actividades hacia unos, en perjuicio de otros.

³² Aunque debemos recordar, por lo que concierne a nuestro Estado, que en las Islas Canarias y en Ceuta y Melilla no se aplica el IVA, siendo otros impuestos distintos los que inciden sobre el consumo en dichos territorios.

³³ No es objeto de dicha armonización el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

³⁴ El IVA para los contribuyentes de los Estados miembros de la Unión Europea se presenta como un impuesto indirecto, del que es acreedor el correspondiente Estado. Bien es cierto que, como hemos apuntado, las legislaciones nacionales sobre el IVA son el resultado de una armonización fiscal realizada a través de directivas comunitarias y que este Impuesto sirve de base, como decimos, a la estructuración de un recurso propio comunitario. Pero este recurso de la Unión Europea, en sí mismo, no tiene naturaleza tributaria, aunque parta en su articulación de la existencia y aplicación por los Estados miembros de un tributo, como es el IVA. Así pues, el IVA, que se presenta como un impuesto indirecto para el contribuyente comunitario, sirve de base para la articulación de un recurso propio de la Unión Europea, que de cara a ésta consiste en una prestación que debe serle satisfecha por los Estados miembros, sin que pueda afirmarse la naturaleza tributaria de tal prestación. Sobre este tema, destaca FALCÓN Y TELLA que "el IVA comunitario no es un tributo ni un recargo que venga a superponerse sobre el IVA nacional", señalando que "en el recurso IVA, lo mismo que en las contribuciones financieras, la Comunidad ostenta únicamente un derecho de crédito frente a los Estados miembros, a percibir determinadas cantidades" (*Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 308). De otro lado, MAMBERTO señala que "el IVA no es un tributo comunitario, en el sentido en que lo son los derechos aduaneros y los gravámenes sobre el azúcar, sino sólo un impuesto nacional armonizado" ("L'IVA come risorsa propria delle Comunità Europee", en *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 6, Parte I, 1981, págs. 1519 y 1520). En el mismo sentido, véanse WALLACE, H.: *Las finanzas de las Comunidades Europeas* (traducción de F. LOBO ALEU, y A. MOLTÓ), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, págs. 110 y 111; y RUFÍAN LIZANA, D. M.: "Los ingresos de la CEE. Los recursos propios", en *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, 2.ª edición, Ediciones TAT, Granada, 1987, págs. 548 y 549.

³⁵ Además del Impuesto Especial sobre el Carbón.

Por encima de los tipos mínimos de gravamen fijados en las directivas de armonización fiscal, al tratarse precisamente de eso, de mínimos, obviamente, salvo que la Unión Europea establezca unos máximos, los Estados miembros podrán incrementar tales tipos de gravamen en sus leyes nacionales. Al mismo tiempo, en principio, siempre que no se trate de impuestos sobre el volumen de negocios similares al IVA, los Estados miembros podrán crear impuestos nacionales sobre consumos específicos³⁶, además de las accisas o Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto Especial sobre el Carbón, armonizados éstos conforme a directivas de la Unión Europea.

Cuando se trata de impuestos armonizados conforme a directivas de ésta, los Estados miembros tienen el deber, en principio, de establecerlos en su territorio y de regularlos y aplicarlos conforme a las directrices recogidas en tales directivas. Junto a ellos, siempre que no se atente contra el Derecho de la Unión Europea, los Estados miembros podrán crear otros impuestos sobre consumos específicos.

Pues bien, es necesario plantearse, cuando la carga fiscal sobre el consumo de un producto pueda resultar confiscatoria, de quién es la responsabilidad de ello y, así, a quién le corresponde reducir los tipos de gravamen, a las instituciones de la Unión Europea o a los Estados miembros. Téngase en cuenta que éstos están obligados a respetar lo dispuesto en las normas comunitarias, no pudiendo contravenirlas.

Antes de resolver el citado interrogante, debemos plantearnos también, ante una carga fiscal sobre un determinado producto que pueda resultar confiscatoria, si lo que se debe reducir es el IVA o el impuesto que grava ese producto específico. Nosotros entendemos que el impuesto específico debe ceder frente al impuesto general, como es el IVA, pues si se actuase sobre éste se estarían, por decirlo de alguna manera, discriminando o diferenciando en su tratamiento ciertos consumos frente a otros, en la disciplina de ese Impuesto general, por motivos ajenos a este Impuesto en sí. Así, creemos que sobre lo que se debe actuar, reduciéndola, es sobre la carga fiscal que representa el impuesto específico que grava el consumo de un producto en particular. De esta manera, lo primero que habría que hacer es reducir el tipo de gravamen de dicho impuesto específico.

A su vez, es necesario determinar si ese impuesto específico se encuentra o no armonizado conforme a directivas comunitarias. Si ese impuesto específico, que entendiésemos como causante de una situación fiscal confiscatoria, no estuviese armonizado conforme a directivas comunitarias, la responsabilidad sería estatal y sería el correspondiente Estado miembro quien tendría que reducirlo, es decir, reducir su tipo o tipos de gravamen y, en su caso, suprimirlo, si por mucho que se redujesen sus tipos de gravamen no desapareciese esa situación confiscatoria.

Si ese impuesto específico se encuentra armonizado conforme a directivas comunitarias, habrá que ver si el correspondiente Estado miembro lo ha regulado en su ley nacional con un tipo de gravamen superior al tipo mínimo fijado por las directivas comunitarias; en tal caso, el Estado deberá reducir tal tipo de gravamen hasta que desaparezca la situación confiscatoria, pudiendo ser necesario llegar hasta el mínimo fijado por las directivas comunitarias. Si el tipo de gravamen se ha fijado en el mínimo establecido en las directivas comunitarias o se ha reducido, en función de lo apuntado, hasta tal mínimo y aun así la situación fiscal sigue resultando confiscatoria, correspondería a las instituciones comunitarias la responsabilidad de reducir los tipos mínimos de gravamen previstos en las directivas de armonización fiscal.

Aquí estamos hablando de un deber o responsabilidad de reducir, cuando nos encontremos con la necesidad de actuar contra una situación derivada de normas ya existentes. Pero lo ideal sería que las autoridades nacionales y comunitarias no provoquen esas situaciones, es decir, que el legislador estatal y las instituciones comunitarias antes de crear una norma analicen si sus efectos van a resultar confiscatorios y, por tanto, no la creen o la creen con unos tipos de gravamen más reducidos. Lo

³⁶ Cfr. el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO L 347, de 11 de diciembre de 2006), relativa al sistema común del IVA, que se corresponde con el antiguo artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones nacionales relativas al IVA, habiendo sido sustituida esta última Directiva por aquélla. Sobre ese artículo 33 pueden verse, entre otros, FALCÓN Y TELLA, R.: "La compatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos. STJCEE de 19 de marzo de 1991", en *Impuestos*, núm. 8, 1992, págs. 83 y ss.; MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: "El concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en el artículo 33 de la Sexta Directiva: Consolidación de una interpretación jurisprudencial. Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de marzo de 1991 (Asunto C 109/90, N. V. Giant vs. Commune d'Overijse)", en *Noticias/CEE*, núm. 83, 1991, págs. 115 y ss.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 220 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Notas sobre el concepto de impuestos sobre el volumen de ventas en la Sexta Directiva", en *Noticias/CEE*, núm. 19, 1986, págs. 31 y ss.

que sucede es que el mal actuar en materia de creación normativa al que nos tienen acostumbrados tanto los legisladores estatales como las instituciones comunitarias nos hacen pensar en mayor medida que lo más probable, usual o habitual es que sea necesario actuar contra una situación normativa ilegítima ya existente.

La situación a resolver en función de los parámetros apuntados puede complicarse en la práctica en mayor medida. Así, podrían incidir al mismo tiempo tanto el IVA, impuesto general sobre el consumo, como un impuesto específico armonizado conforme a directivas comunitarias y, al mismo tiempo, otro impuesto específico de autoría puramente nacional. La solución habría que darla con los criterios de preferencia ya apuntados.

Pero no pensemos que tipos de gravamen aberrantes en cuanto excesivos sólo los podemos encontrar en relación a bienes o productos objeto específico de impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias, que determinen una situación fiscal después incrementada en mayor o menor medida por los legisladores tributarios nacionales.

También podemos encontrar ejemplos de impuestos exclusivamente nacionales, que no hayan sido objeto de armonización fiscal, que por sí mismos pueden crear una situación confiscatoria en algún Estado miembro. Se trata de situaciones donde la responsabilidad es puramente estatal y no compartida entre el correspondiente Estado y la Unión Europea, aunque, en relación a ésta, siempre esté presente, en principio, el IVA, como impuesto general sobre el consumo, armonizado conforme a directivas comunitarias. Pero, como decimos, a la hora de resolver tales conflictos, tal y como hemos apuntado *supra*, siempre se debe actuar primero sobre el impuesto que grave el correspondiente consumo específicamente y no sobre el impuesto general sobre el consumo.

Pues bien, fijándonos en la disciplina fiscal puramente nacional sobre el consumo específico de algún tipo de bienes, podríamos detenernos en un supuesto que, desde otra perspectiva, distinta de la que ahora analizamos, ha llegado, de todas formas, a la jurisdicción de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de ésta, en su Sentencia de 17 de junio de 2003 (Asunto C-383/01), se ha pronunciado sobre una cuestión prejudicial planteada en relación a la *lov om registreringsafgift af motorkoretojer* (Ley danesa del impuesto de matriculación de los vehículos automóviles) en su versión codificada de 14 de abril de 1999. En concreto, se planteó tal cuestión prejudicial con respecto al gravamen devengado al matricular por primera vez el vehículo en territorio danés, con un tipo del 105% sobre un primer tramo y del 180% sobre el resto del precio³⁷.

El Tribunal de Justicia resolvió esta cuestión prejudicial sobre la base de la disciplina de la libre circulación de mercancías, a la luz del artículo 90 del Tratado CE, donde se prohibía que un Estado miembro grave directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros de la Unión Europea con tributos internos superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Se parte en ese asunto de la carencia de producción nacional de automóviles en Dinamarca. No obstante, el Tribunal de Justicia declaró en esta Sentencia que el citado artículo 90 del Tratado CE debía interpretarse en el sentido de que no se oponía al referido impuesto.

En el asunto que sirve de base a esta Sentencia nos encontramos con unos tipos de gravamen desmedidos, del 105% en un primer tramo y de un 180% en el segundo, sobre bienes también sometidos al IVA. En función de todo lo expuesto se trataría de un tributo que podríamos considerar confiscatorio, en los términos utilizados por nuestra Constitución y, así, atentatorio contra el derecho a la propiedad privada, en los términos comunes a la generalidad de las Constituciones europeas y a la dimensión comunitaria de los derechos fundamentales.

Pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no entra en este problema en la referida Sentencia, entre otras cosas porque no se le plantea y, seguramente, porque se trata de un tributo nacional no armonizado conforme a directivas de aquélla. No obstante, sorprende el paso de este asunto por el Tribunal sin que éste ni siquiera haya realizado alguna alusión a lo irracional que resulta la situación fiscal contemplada, máxime cuando el derecho a la propiedad privada forma también parte de la disciplina de la Unión Europea.

³⁷ Tipos de gravamen como éstos ponen de manifiesto cómo para individualizar una situación de confiscatoriedad no es necesario partir de una situación de plurimposición o acumulación de impuestos, pudiendo encontrar casos aislados de impuestos que por sí solos podrían recibir tal crítica. De todos modos, en ese ejemplo del consumo de automóviles habría que añadir, como en relación a casi todo, la carga fiscal del IVA.

Todo ello es fruto de una tendencia que ha crecido en el ámbito europeo de permitir, de una u otra forma, desde una instancia u otra, el desarrollo de una imposición indirecta desmesurada e ilógica, de la que es en gran medida responsable la propia Unión Europea, aunque en el ejemplo expuesto ese impuesto no sea de su competencia directa, es decir, aunque estemos aquí hablando ahora de un impuesto no armonizado conforme a directivas de aquella.

Pero las instituciones de la Unión Europea, en relación a otros impuestos indirectos sí armonizados por las mismas, han ido desarrollando una irracional fortísima imposición indirecta, que crea una tendencia en la creación legislativa, de la que se contagian los legisladores nacionales, creando aberraciones como el impuesto danés referido.

Ese excesivo fortalecimiento de la imposición indirecta impulsado por las instituciones de la Unión Europea, le da apariencia de legítimo a cualquier exceso recaudatorio en este ámbito, lo que ayuda a que poco a poco los Estados miembros se escuden en tal tendencia, restando paulatinamente protagonismo a la imposición directa, imposición esta última de corte y competencia esencialmente nacional. Y se amparan en esa tendencia, tanto por lo que ya les viene hecho o dado por vía de armonización fiscal, como por aquello en lo que los Estados impulsan por sí mismos este tipo de imposición dentro de sus competencias.

De todos modos, incluso gobiernos conservadores y así con un perfil inicialmente económico-liberal, como por ejemplo el que entró en España a finales de 2011, tuvieron que primar la subida de un impuesto directo como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para reducir el déficit público, posponiendo las posibles subidas de los impuestos indirectos.

Recapitulando, las páginas anteriores nos han dejado ver cómo la problemática en estudio se mueve entre el ámbito puramente interno, presidido por los principios y derechos constitucionales, y el ámbito de incidencia de la Unión Europea, en el que, como hemos apuntado, también tienen entrada los derechos fundamentales y, en concreto, dentro de los mismos, el derecho a la propiedad privada.

No es necesario insistir demasiado en cuestiones bien sabidas, como los principios que rigen la relación entre el Derecho de origen interno o Derecho nacional y el Derecho de la Unión Europea, concretados en la supremacía de éste sobre aquél y en el efecto directo del mismo en los Ordenamientos estatales. Incluso en relación a las directivas, abiertas a la actuación normativa posterior de los Estados miembros plasmando o desarrollando las directrices recogidas en aquéllas, se ha reconocido, no obstante, la posibilidad de eficacia directa de aquéllas³⁸.

La supremacía del Derecho de la Unión Europea sobre el Derecho nacional ha resultado, obviamente, más pacífica en materia de normas de rango infraconstitucional. Mayor problema ha planteado la colisión de las normas constitucionales con las normas comunitarias, esencialmente en lo relativo a los derechos fundamentales³⁹.

En nuestra Constitución su artículo 93 permite la atribución a las instituciones comunitarias del ejercicio de competencias derivadas de aquella. Siendo así, atribuido a tales instituciones el ejercicio de un

³⁸ El instrumento fundamental para armonizar las legislaciones nacionales y, así, los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, lo constituyen las directivas. Aunque éstas normalmente necesitan de una norma de adaptación del Derecho nacional para desplegar su plena eficacia en el mismo, no siempre tiene porqué ser así. Puede suceder que ante una directiva de armonización fiscal un Estado miembro no haya creado una norma de adaptación de su ordenamiento tributario a la directiva y que sin embargo ésta vea aplicado su contenido en el mismo, porque contenga una norma paralela a otra contenida en un Tratado de Derecho Comunitario originario, consiguiéndose el objetivo perseguido por la directiva aplicando el contenido que se corresponde con el Tratado. Puede suceder también, ante la falta de tal norma interna y sin que se dé esa circunstancia anterior, que la directiva pueda tener eficacia directa porque exista una disposición nacional que se oponga a la misma, debiendo dejar sin efecto esa norma nacional al ser contraria a una norma comunitaria y en la medida en que la directiva resulte idónea para definir derechos que los contribuyentes puedan alegar frente al Estado. De esta forma lo ha reconocido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, debiendo destacar como punto de partida en tal sentido su Sentencia de 19 de enero de 1982 (Asunto 8/81), Sentencia que ha tenido una gran relevancia en Derecho Tributario. Sobre la eficacia directa de las directivas de armonización fiscal, véase CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN Y TELLA, R., y HUCHA CELADOR, F. DE LA: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema tributario español: Incidencia y convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 668 a 672.

³⁹ Sobre la evolución de la discusión sobre la problemática de la supremacía o no del Derecho de la Unión Europea sobre las Constituciones nacionales, tanto desde la perspectiva del Tribunal de Justicia de aquella, como desde la perspectiva de los Tribunales Constitucionales de los distintos Estados miembros, a la luz esencialmente de los derechos fundamentales y con respecto al Derecho Financiero, véase MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea", en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, págs. 111 y ss.

determinado ámbito competencial, la regulación de éste quedaría en principio sometida a la disciplina jurídica comunitaria y no a las normas constitucionales a las que quedan sometidas las competencias de titularidad puramente interna. Esto podía suponer un grave problema hasta el reconocimiento de los derechos fundamentales en la disciplina jurídica comunitaria, pues éstos constituyen un núcleo esencial en las Constituciones nacionales a los que resultaría ilógico que los Estados renunciasen, a pesar de su atribución de competencias a la Unión Europea.

Pero, como decimos, el problema se va superando conforme en la disciplina jurídica de la Unión Europea se va reconociendo y ampliando el elenco de derechos fundamentales, ya sea por vía de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de aquélla, ya sea por vía de textos de Derecho Originario de la misma, tal y como hemos visto *supra*.

Todo ello puede no acabar totalmente con los problemas de colisión entre el Ordenamiento de la Unión Europea y las Constituciones nacionales y, en función de ello, entre las pretensiones de jurisdicción de los Tribunales Constitucionales de los Estados miembros y las del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Pensemos en que si un derecho fundamental se encontrase reconocido en una Constitución nacional y no en el Derecho de la Unión Europea o bien si en aquélla se muestra con un contenido más amplio que en este último, la defensa de tal derecho en su contenido más completo, como se haría normalmente, en una perspectiva puramente interna, ante el correspondiente Tribunal Constitucional nacional, en la medida en que no pudiese tener la misma protección ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podría ocasionar situaciones ilógicas, con las consecuentes fricciones entre jurisdicciones que ello pudiese provocar.

7. CONSIDERACIONES SOBRE PROGRESIVIDAD

El principio de progresividad se presenta como un principio inspirador de nuestro Sistema tributario, teniendo éste como límite que no llegue a tener alcance confiscatorio.

La progresividad representa una asignatura pendiente dentro de nuestro Sistema impositivo. Es más, el principio de progresividad, como principio material de justicia tributaria, representa, como decimos, una asignatura pendiente dentro del Derecho Tributario constitucional.

Hace ya casi dos décadas escuché al Profesor Cortés Domínguez decir en Baeza que con el tiempo el único principio que cobraría verdadera virtualidad en la Unión Europea sería el principio del control del déficit, pasando a un segundo plano la preocupación por los principios de justicia tributaria, señalando este Profesor que de lo que realmente había vivido profesionalmente era esencialmente de la aplicación del principio de capacidad económica. Era un discurso lleno de ironía pero con un gran fondo de razón.

Más allá incluso de la real preocupación por el control del déficit público y de la búsqueda del equilibrio presupuestario en los Estados miembros de la Unión Europea, que incluso encontró reflejo en las constituciones de muchos de aquéllos, reflejo que ahora empieza a discutirse, debemos no perder de vista la nefasta influencia que la armonización fiscal comunitaria ha tenido sobre la vigencia del principio de progresividad tributaria.

Si la progresividad es un principio material de justicia tributaria inspirador de nuestro Sistema tributario, encontrará efectiva aplicación siempre que, dentro de éste, el peso de los impuestos progresivos –y cuanto más progresivos mejor– sea mayor que el de los impuestos no progresivos. Normalmente es la estructura de los impuestos directos la que en mejor medida se puede prestar a tener una dimensión progresiva en sus escalas de tipos de gravamen; frente a ello, salvo contadísimas excepciones, los impuestos indirectos no suelen incorporar la progresividad en sus tipos de gravamen.

Pues bien, la armonización fiscal en la Unión Europea se ha centrado esencialmente en los impuestos indirectos. Digamos que las competencias de las instituciones de la Unión Europea en materia de armonización fiscal alcanzan esencialmente a impuestos indirectos y mucho menos a impuestos directos. Es más, los impuestos indirectos más importantes, aunque de titularidad estatal, se encuentran armonizados conforme a directivas de la Unión Europea. En tal sentido, pensemos, por ejemplo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en las accisas o Impuestos Especiales. Los Estados miembros de la Unión están obligados a aplicar estos impuestos en su territorio y a hacerlo dentro de los límites que marcan las directivas de armonización fiscal comunitaria. Dichas directivas suelen establecer unos mínimos en los tipos de gravamen, que deben ser respetados por los Estados miembros en sus leyes impositivas.

De este modo, la Unión Europea le marca a los Estados miembros un mínimo de imposición indirecta que éstos deben respetar. De esta forma, cada Estado miembro, a la hora de determinar qué peso debe tener la recaudación por los impuestos indirectos frente a la recaudación por los directos dentro de su Sistema tributario, se tropieza con ese mínimo indisponible de imposición indirecta marcado por la Unión Europea en base a sus competencias de armonización fiscal.

Pero en este problema o limitación la responsabilidad no es sólo de las instituciones de la Unión Europea, sino también de todos y cada uno de sus Estados miembros, porque en la producción normativa comunitaria en materia tributaria sigue rigiendo la regla de la unanimidad y, así, bastaría con que un Estado miembro se opusiese para que no pudiera aprobarse una directiva de armonización fiscal. Cosa distinta será, por vía de hecho, que las presiones de las instituciones de la Unión Europea y de algunos Estados miembros más fuertes puedan influir en la prestación del consentimiento por otros Estados, menos fuertes o necesitados de ciertas ayudas, a la aprobación de alguna directiva de armonización fiscal.

Toda esta problemática se mezcla a su vez con el dato de que en ocasiones los diferentes gobiernos impulsan reformas fiscales que a veces no se corresponden totalmente con los presupuestos de las líneas de pensamiento de sus opciones habituales de política económica, sucediéndose tales reformas con cierto desorden, lo que no redundaría en una proyección clara del principio de progresividad.

La progresividad no puede llegar nunca a un nivel desorbitado que determine un alcance confiscatorio del Sistema tributario o que determine que un impuesto particular viole el derecho a la propiedad privada del contribuyente, dejando vacío de contenido tal derecho, sobrepasando la función social propia del mismo. Pero tampoco se debe caer en una espiral alcista de la imposición indirecta, dentro de la referida tendencia impulsada por las instituciones de la Unión Europea, que haga olvidar el principio de progresividad, como principio material de justicia tributaria.

8. APUNTES CONCLUSIVOS

Nosotros somos de la opinión de que, partiendo de una defensa de la evolución de la integración europea, la adhesión de un Estado a la Unión Europea no puede provocar nunca una merma en los derechos fundamentales de sus ciudadanos, pues ello supondría una involución en el Derecho, contraria a la evolución constitucional de los Estados desarrollados y, así, de los Estados europeos. El ejercicio de competencias comunitarias al margen de las Constituciones nacionales o, si se quiere, la supremacía del Derecho de la Unión Europea sobre éstas, nunca debería menoscabar los derechos fundamentales, incluso en su contemplación más amplia. El mismo proceso de evolución normativa dentro de la Unión Europea, sea por vía de reconocimiento jurisprudencial, sea por vía de sus textos de Derecho Originario, deja ver una tendencia en tal sentido, que debe ser el criterio interpretativo inspirador de la resolución de cualquier problema puntual al respecto.

Junto a ello, los derechos fundamentales alcanzan una dimensión europea y mundial, más allá de la Unión Europea y de las Constituciones nacionales, que nos sitúa en un terreno en el que sólo se puede ir hacia delante y nunca hacia atrás. Además, no hacerlo así, situaría a las Constituciones nacionales en una posición no muy acorde con el alcance con que la cesión de competencias a las instituciones de la Unión Europea se hace en el sentir o intención de los “pueblos” de Europa. La, aunque debilitada⁴⁰, existencia todavía del elemento soberanía lo impediría. El propio elemento soberanía podría ser todavía utilizado como criterio interpretativo al respecto, en atención al estado de evolución de la Comunidad Internacional y, más en concreto, del alcance de la integración europea.

Pero, no obstante, como decimos, la evolución en el reconocimiento de los derechos fundamentales en la disciplina jurídica de la Unión Europea debería ir haciendo que vayan desapareciendo o siendo cada vez menos tales problemas de colisión. Todo ello sin perjuicio de que la evolución en materia de derechos fundamentales es algo que nunca debe cesar, como nunca debe cesar la evolución del Derecho, abierta a las nuevas realidades.

⁴⁰ SAINZ DE BUJANDA señalaba —en el “Prólogo” a la obra de D. MARTÍNEZ MARTÍNEZ *El sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. XII— que un Estado en Europa no puede jugar un papel de protagonista en la Historia porque le falta el poder para hacerlo y le falta poder político, poder económico y poder militar; así, destacaba este autor que “ni sus fines ni sus propios medios le permiten vivir con mínima autonomía”.

Esta problemática se presentaría, pues, como un punto de partida esencial en la concreción de principios materiales de justicia tributaria a partir del Derecho originario de la Unión Europea, que puedan servir de límite a la actuación normativa de las instituciones de ésta en materia de armonización fiscal.

Bien es cierto que en los tiempos que corren en la Unión Europea, con una importante crisis en la zona euro, con una delicada situación de la deuda soberana de un gran número de Estados y con un horizonte de necesaria consolidación fiscal, buscando un déficit cero, no sería entendida como especialmente oportuna por los gobiernos de los Estados miembros cualquier medida que implicase un límite a la cuantía de los impuestos, armonizados o no, como garantía o respeto a los derechos de los contribuyentes europeos. El principio de reducción del déficit público parece haber hecho olvidar los demás principios en materia financiera y tributaria, especialmente aquellos que actúen como garantía para el contribuyente. Pero se trata de principios de base constitucional⁴¹ y a los que, como hemos visto, se les puede encontrar incluso amparo en el Derecho originario de la Unión Europea, con lo que necesariamente deben ser atendidos y respetados por los legisladores nacionales y por las instituciones de la Unión. Sólo partiendo de la concreción de estas bases de respeto jurídico se podrá pensar en avanzar con seguridad y fundamento en un mayor desarrollo de la armonización fiscal.

Así pues, mientras que no existan unos límites claros dentro del Derecho originario de la Unión Europea que puedan proteger a los contribuyentes, no se podrá construir sólidamente el desarrollo de la armonización fiscal. Esto sólo se podrá conseguir con una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria en los Tratados de la Unión Europea, en una revisión de éstos, tan pretendida en materia financiera y tributaria a otros efectos. Entre el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, dadas las funciones de cada uno de estos Tratados, habría que plantearse cuál de ellos representaría la ubicación más adecuada para una deseable futura consagración de los principios materiales de justicia tributaria, con proyección en materia de armonización fiscal y, como no podría ser de otro modo, también en sede de recursos propios de la Unión Europea. Teniendo en cuenta su contenido, bastaría con que tal consagración expresa de tales principios se realizase en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Lo que no puede resultar nunca aceptable es que en materia financiera y tributaria el único principio al que se le dé virtualidad práctica desde las instituciones de la Unión Europea sea el principio de limitación del déficit, cuando esto se haga en detrimento de los principios materiales de justicia tributaria.

⁴¹ Como ya ponía de manifiesto BOSELLO, los principios constitucionales que inspiran la legislación tributaria de cada Estado miembro son sustancialmente los mismos (“Costituzioni e tributi negli Stati della Comunità economica europea”, en la *Rivista trimestrale di Diritto e procedura civile*, núm. 2, 1959, pág. 1513).