

# LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA Y LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES A LA IMPOSICIÓN

**CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Jaén*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, don Abelardo DELGADO PACHECO, don Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL, don Alberto MONREAL LASHERAS, doña Marta VILLAR EZCURRA y don Juan ZORNOZA PÉREZ.

## **Extracto:**

**D**ENTRO del Derecho de la Unión Europea no encontramos una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria de la forma en que los encontramos en nuestra Constitución. De ahí la necesidad de analizar en qué medida tales principios son encuadrables en la disciplina tributaria de la Unión Europea, debiendo presidir también cualquier medida de armonización fiscal, de tal forma que esta, por sí misma, no intente imponer a los Estados miembros de aquellas medidas fiscales que puedan chocar con sus Constituciones nacionales. En base a ello, es necesario buscar puntos de encuentro entre la disciplina constitucional tributaria de los Estados miembros y el Derecho originario de la Unión Europea, al que se tiene que someter su Derecho derivado, formando parte de este último las directivas de armonización fiscal. Esos puntos de encuentro se pueden buscar desde la disciplina comunitaria de los derechos fundamentales, que además de consagrar expresamente los más esenciales de estos derechos, asume también como propios los que forman parte de la tradición constitucional de los Estados miembros de la Unión Europea. Esto, que comenzó siendo así reconocido en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, encuentra actualmente reflejo expreso en textos normativos de Derecho originario de aquella.

**Palabras clave:** armonización fiscal, Constitución y Derecho Comunitario originario.

# Sumario

1. Cuestiones preliminares.
2. Las previsiones constitucionales nacionales y la consagración del derecho de propiedad dentro de la disciplina comunitaria de los derechos fundamentales.
3. Freno a la excesiva presión fiscal sobre ciertos productos.
4. La racionalidad del sistema tributario.
5. La responsabilidad de las instituciones comunitarias frente a la responsabilidad estatal.
6. Conclusión.

## 1. CUESTIONES PRELIMINARES

A pesar de las competencias de la Unión Europea en materia tributaria, en el Derecho originario de esta no existe una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria a diferencia de como la encontramos por ejemplo en la Constitución de nuestro Estado. De todos modos, tanto en las Constituciones nacionales, como en la disciplina normativa comunitaria, encontramos una consagración expresa del derecho de propiedad como derecho fundamental, conectable con nuestra prohibición constitucional de no confiscatoriedad. Ese derecho fundamental, en su aplicación como garantía en materia tributaria, puede jugar un papel importante como límite frente a la disciplina tributaria nacional y como límite a los excesos impositivos en la armonización fiscal en la Unión Europea <sup>1</sup>.

Con respecto al respeto en materia tributaria del derecho a la propiedad privada, en ocasiones se cuestiona la carga fiscal máxima sobre la titularidad de esta, 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 solo 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 solo de la disciplina estatal, sino que también se debe tomar en consideración la incidencia en este tema del Derecho Comunitario Europeo, en cuanto que la mayoría de los impuestos indirectos han sido y son objeto de armonización fiscal en la Unión Europea.

En lugar del recurso directo al derecho a la propiedad privada, podríamos haber hablado en primer término de no confiscatoriedad, lo que sucede es que en la disciplina comunitaria europea no se habla expresamente de esta, 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

<sup>1</sup> Sin perjuicio de la incidencia que también se pudiese dar en sede de recursos propios de naturaleza tributaria de la Unión Europea.

propiedad y no de la tenencia de esta, 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 solo en nuestra Constitución, sino también en la disciplina comunitaria europea de los derechos fundamentales. La contemplación del derecho a la propiedad privada desde la perspectiva de la imposición indirecta, nos debe hacer plantearnos, como hemos apuntado, no solo 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 solo 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 solo 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»<sup>2</sup>. 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.

De esta forma, la consagración en la disciplina comunitaria 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 aquella 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 comunitaria 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.

<sup>2</sup> Final del apartado 1 del artículo 131 de nuestra Constitución.

Dejando a un lado lo anterior, desde ARISTÓTELES<sup>3</sup> podemos encontrar justificaciones racionales de que debe observarse el dicho, ya popular, de que en el término medio está la virtud<sup>4</sup>. 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 Comunitario originario. Pues bien, como punto de inicio, intentaremos acercarnos a algo así como que la carga impositiva pueda llegar como máximo 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, a partir de la manifestación de capacidad económica que se quiera medir.

## 2. LAS PREVISIONES CONSTITUCIONALES NACIONALES Y LA CONSAGRACIÓN DEL DERECHO DE PROPIEDAD DENTRO DE LA DISCIPLINA COMUNITARIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Una primera aproximación nos podría llevar a 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 sujeto<sup>5</sup>, al provocar una tributación 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 tributario<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> «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. Este es el verdadero medio según la proporción que demuestra la aritmética, es decir, el número. Pero no es este 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; solo debe buscar el justo medio y preferirle a los extremos. Pero aquel 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](http://www.filosofia.org/cla/ari)).

<sup>4</sup> Dicho que ha dado lugar incluso a alguna tesis doctoral. Al respecto véase AYENSA REMÍREZ, M.A.: *Desde el término medio hacia la virtud: un análisis de la mente creadora y su eficacia prospectiva*, Tesis doctoral de la Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Filosofía, 2003, en [www.ucm.es/eprints/4787](http://www.ucm.es/eprints/4787).

<sup>5</sup> Pero cuando hablamos de que no se anulen las posibilidades de actuación económica del sujeto no queremos decir que a este 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 entender desacertadamente, ha sido demasiado mezquina al describir lo que legítimamente podría quedar en manos del sujeto después de la tributación. Así, dentro de esta línea se podría citar a BERLIRI –paradójicamente tan lúcido en otras ocasiones–, 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, GIUFFRÉ, 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.

<sup>6</sup> 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)».

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 contribuir 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 privada. Recogemos a continuación una serie de opiniones en tal sentido, siguiendo el orden cronológico en que fueron publicadas.

Señala PALAO TABOADA que «el calificativo "confiscatorio" no debe evidentemente entenderse en sentido absoluto y estricto, sino sencillamente como equivalente a "contrario al principio de propiedad privada"», destacando este autor que «la rotundidad del término "confiscatorio" es reveladora de la preocupación de los redactores del texto por cubrir también el "flanco fiscal" del derecho de propiedad y, por tanto, de que quedara claro en este aspecto el sistema constitucional de valores»<sup>7</sup>.

De otro lado, LEJEUNE VALCÁRCCEL señala que «todo el problema de la no confiscatoriedad se reduce a determinar hasta dónde puede llegar un tributo (especialmente los de naturaleza extrafiscal), a fin de que no lesionen el derecho constitucional de propiedad, ya que no solo es necesario que un tributo no tenga un tipo del cien por cien, sino que tenga unos tipos tales que no frustre las lógicas y razonables expectativas que de la propiedad privada se derivan», añadiendo a continuación de lo anterior que «la no confiscatoriedad resulta ser así un límite a la progresividad, pero no un límite surgido desde dentro del ordenamiento tributario (ya que este, como se ha dicho, no puede en sí mismo ser confiscatorio), sino un límite que surge desde otro derecho protegido constitucionalmente, como es el derecho de propiedad, de tal forma que solo en relación a este puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria»<sup>8</sup>.

Sobre la referencia en estudio del texto constitucional a que el Sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio, CALERO GALLEGO y NAVAS VÁZQUEZ señalan que «se trata de una expresión que agudiza aún más el sentido garantista y en protección de la libertad y propiedad individuales de todo el precepto»<sup>9</sup>.

Por otra parte, NÚÑEZ PÉREZ señala que «el establecimiento del principio de no confiscatoriedad tributaria no solo no es innecesario, sino que viene a reforzar el equilibrio que ineludiblemente

<sup>7</sup> «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.

<sup>8</sup> «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, págs. 168 y 169.

<sup>9</sup> «Estudio preliminar» a la obra de F. MOSCHETTI: *El principio de capacidad contributiva* (traducción también por J.M. CALERO GALLEGO y R. NAVAS VÁZQUEZ), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 28.

ha de estar presente entre la detracción coactiva de riqueza que todo tributo implica y "el derecho a la propiedad privada y a la herencia" que la Constitución reconoce a los ciudadanos»<sup>10</sup>.

Según CASANA MERINO «para dar sentido a la prohibición de la confiscatoriedad en el ámbito tributario, no podemos prescindir de la necesaria relación con el derecho de propiedad privada»<sup>11</sup>. Sobre «la acogida del principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española» RUIZ-HUERTA CARBONELL señala que «refleja un refuerzo del derecho de propiedad reconocido en el artículo 33»<sup>12</sup>. De otro lado, «el principio de no confiscación» según GONZÁLEZ SÁNCHEZ «representa una garantía para la propiedad privada»<sup>13</sup>. Junto a ello, GONZALO Y GONZÁLEZ señala que el principio de no confiscatoriedad «resulta inseparable del principio de garantía de la propiedad privada»<sup>14</sup>.

Por otra parte, SÁNCHEZ SERRANO señala que «en una interpretación sistemática de la Constitución, es manifiesta asimismo la conexión del principio de no confiscatoriedad tributaria con el derecho a la propiedad privada, constitucionalmente reconocido dos artículos más adelante». Indica este autor que «la interdicción de confiscatoriedad del artículo 31.1 no hace sino sumar a los principios de justicia tributaria una garantía de la propiedad privada, adicional a su vez a las ya establecidas en el artículo 33». Destaca SÁNCHEZ SERRANO que «de lo que se trata, evidentemente, es de hacer compatible el deber fundamental de contribuir, constitucionalmente establecido, con el "derecho a la propiedad privada y a la herencia", también constitucionalmente garantizado» y añade que «para ello el sistema tributario no deberá comprender tributos y alcanzar un grado de onerosidad tal que los ciudadanos en general, o determinadas categorías o grupos de los mismos en particular, se vean en la necesidad de desprenderse de sus bienes o propiedades para satisfacerlos», señalando que «si así fuese, la tributación tendría "alcance confiscatorio": o sea, produciría, por vía indirecta, un resultado análogo al de la confiscación prohibida por el artículo 33.3 de la Constitución»<sup>15</sup>.

De otro lado, sobre «la construcción jurídica del principio de no confiscación» NAVEIRA DE CASANOVA señala que «se puede agrupar en torno a cuatro polos conceptuales: el derecho de propiedad, los principios jurídicos tributarios, los fines no recaudatorios del tributo y un grupo de ideas que tienden a darle una relevancia propia al mandato»<sup>16</sup>.

Por otra parte, «la regla de la no confiscatoriedad» según CAZORLA PRIETO «es un claro ejemplo de la relación de los principios constitucionales-tributarios con otros derechos o principios con-

<sup>10</sup> «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», en *Impuestos*, núm. 22, 1991, pág. 8.

<sup>11</sup> «El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 216, 1991, pág. 1.099.

<sup>12</sup> «Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español», en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, pág. 119.

<sup>13</sup> «El principio de no confiscación y las Haciendas Locales», en *El Sistema Económico en la Constitución Española*, Volumen II, XV Jornadas de Estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1994, pág. 1.539.

<sup>14</sup> «El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria», en *El Sistema Económico en la Constitución Española*, Volumen II, *cit.*, pág. 1.555.

<sup>15</sup> «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.

<sup>16</sup> *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 448.

sagrados constitucionalmente, en particular con el derecho a la propiedad privada proclamado en el artículo 33 de la Constitución»<sup>17</sup>. Junto a ello, GARCÍA DORADO habla de «una relación que nos parece imprescindible y obligada: la que existe entre el principio de no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad privada»<sup>18</sup>.

Así pues, podemos apreciar cómo 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»<sup>19</sup>.

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»<sup>20</sup>. 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 esta con la no confiscatoriedad en materia tributaria, en cuanto que la confiscatoriedad implicaría una extralimitación en esa función social.

Pues bien, 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 dis-

<sup>17</sup> *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 112.

<sup>18</sup> *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 90.

<sup>19</sup> 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 esta 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. Dónde 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.

<sup>20</sup> «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», en *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 156.



tintos de nuestra Constitución. 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 por qué 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 este, 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 esta en una medida que deje sin contenido a tal derecho. El tributo puede afectar a la propiedad privada, pero aquel 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 esta, pero solo 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 aquel. Esta regla se rompería si el Sistema tributario llegase a niveles confiscatorios.

Como diría un castizo, si de lo que gano se lleva el Estado <sup>21</sup> 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 privada <sup>22</sup>. 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 esta donde solo 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 Comunitario Europeo 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 Comunitario la podemos individualizar partiendo de que, según el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, los principios generales o derechos fundamentales que derivan de las Cons-

<sup>21</sup> Y, obviamente, el resto de entes públicos.

<sup>22</sup> 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%. 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](http://www.monografias.com/trabajos27/sistemas-tributarios), 2005.

tituciones de los Estados miembros forman parte también del Derecho Comunitario. A ello se añade la consagración del derecho a la propiedad privada en la Carta Europea de derechos fundamentales<sup>23</sup>. En este texto comunitario<sup>24</sup> 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 Fundamentales<sup>25</sup> 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»<sup>26</sup>. El hecho de que se hable en este precepto al mismo tiempo de propiedad y de impuestos en modo algu-

<sup>23</sup> 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».

<sup>24</sup> 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 artículo 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 de 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».

<sup>25</sup> Convenio también contemplado en el Tratado de Lisboa, como tendremos ocasión de comprobar.

<sup>26</sup> 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.

no podría interpretarse en el sentido de que estos últimos pudiesen anular a aquella, pues ello iría en contra del propio reconocimiento de la protección de la propiedad privada<sup>27</sup>.

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, modifica 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 pasará a establecer<sup>28</sup> 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 establecerá 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 pasará a establecer 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 las Comunidades Europeas<sup>29</sup> 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».

<sup>27</sup> 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».

<sup>28</sup> Cuando entre en vigor el Tratado de Lisboa.

<sup>29</sup> Que con el Tratado de Lisboa pasa a denominarse Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Así pues, en el Derecho Comunitario Europeo, aunque no encontremos contemplado expresamente el principio de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario, sí encontramos consagrado el derecho a la propiedad privada. El impedir normas comunitarias confiscatorias en materia tributaria se consigue al hacer valer el respeto al derecho de propiedad privada, consagrado también, como exponemos, dentro de la disciplina jurídica comunitaria. Además, la contemplación de un derecho fundamental como este se debe considerar parte del Derecho Comunitario originario, al que debe someterse el Derecho Comunitario derivado.

De esta forma, pues, las normas tributarias que emanan de las instituciones comunitarias, ya sean para regular los recursos propios de la Unión Europea, ya vayan dirigidas a la armonización fiscal comunitaria, no pueden tener un contenido que provoque efectos confiscatorios en materia tributaria<sup>30</sup>, pues con ello estarían violando un derecho fundamental integrante de la disciplina comunitaria 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 estos 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 esta 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 Constitución<sup>31</sup> 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 esta 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 tributos<sup>32</sup>, pero eso no quiere decir que se puedan desconocer en tales casos los principios de justicia tributaria con-

<sup>30</sup> 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).

<sup>31</sup> Artículo 45 de nuestra Constitución.

<sup>32</sup> 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,

grados en el artículo 31 de la Constitución y el resto de derechos y garantías constitucionales que deriven de otros preceptos de aquella.

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 solo 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 de que vienen a provocar una mayor carga fiscal sobre ciertos productos porque el consumo de estos 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 Añadido<sup>33</sup>, 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.»<sup>34</sup>.

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).

<sup>33</sup> En adelante IVA.

<sup>34</sup> 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

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<sup>35</sup>, 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 estas 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 este 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<sup>36</sup>.

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 sentirían 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

---

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.

<sup>35</sup> Frente a esta opinión, aparentemente generalizada de amparo social, nos podemos encontrar, en alguna encuesta a universitarios, erróneas opiniones en el sentido de que el, molesto socialmente, «botellón» trae en gran medida su causa de lo altos que son los impuestos sobre las bebidas alcohólicas, lo cual, a juicio de los encuestados, no permitiría que se pudiese acceder al consumo de tal tipo de bebidas en pubs y locales similares, debiendo optar por su consumo en la forma arriba indicada (*Aula Magna*, 10 de mayo de 2006, pág. 2). Esta errónea opinión desconoce que los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas se pagan en función del volumen de producto, con independencia del precio de este. Otra cosa distinta sería el IVA, que, como en relación a cualquier otro producto, se aplica esencialmente en función del precio, así que donde la bebida sea más cara más IVA se pagará.

<sup>36</sup> A finales del año 2003, una encuesta realizada por el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS) revelaba que en nuestro país un 75% de los encuestados sostenía que «los impuestos son injustos» y que «no es cierto que pague más el que más tiene» (publicado en *La Vanguardia*, 19 de noviembre de 2003, pág. 63).

circulación rodada, centrada en los vehículos y los carburantes esencialmente. En el caso de los inmuebles, por mucho que se cargue fiscalmente a estos el suelo físico no puede, en principio, crecer ni decrecer, es decir, hay el que hay. Por mucho que se cargue fiscalmente el suelo este no desaparece.

Y algo similar sucede con el ámbito de la circulación. Normalmente para conducir se hace necesario soportar el IVA, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados 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 incide al final sobre el coste de cualquier producto, porque al final 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 Transporte <sup>37</sup>.

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, el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados 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 este o lo limitaría. El pro-

<sup>37</sup> 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].



blema 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 esta 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)»<sup>38</sup>. Entre estas exigencias y principios también estaría la limitación de no poder crear situaciones confiscatorias.

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 impositiva<sup>39</sup>.

<sup>38</sup> 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 destacar 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.

<sup>39</sup> La última importante elevación impositiva –generalizada en todo el territorio español– sobre los distintos tipos de carburantes en general vino determinada por el establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Con respecto a este impuesto, el punto 3 del apartado uno del artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, establece lo siguiente: «Los rendimientos que se deriven del presente Impuesto quedarán afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios». De esta forma, el establecimiento de este impuesto claramente no se hizo compensando una hipotética mayor capacidad contaminante de los

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 estos, 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 aquel. Prohíbese 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 <sup>40</sup>. A lo que no se puede llegar es a aberraciones ilógicas cargando

carburantes o para evitarla, sino para obtener fondos con los que financiar la total transferencia de las competencias en materia de sanidad a las Comunidades Autónomas. De este modo, la finalidad esencial del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos no es extrafiscal, sino fiscal o recaudatoria. Es más, la finalidad primordial de este impuesto es la de financiar la sanidad y solo secundariamente la de financiar actuaciones medioambientales.

Posteriormente, la Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera, que ha ampliado al doble los límites máximos de los tipos de gravamen autonómicos del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (art. cuarto.dos), nos recuerda, como podemos apreciar incluso en su mismo título, que esa reforma se da para la financiación de la sanidad.

<sup>40</sup> Lo que sucede es que en el momento en que eso se produzca los biocarburantes comenzarán a soportar una fuerte tributación, con lo cual se deja en evidencia cómo es falsa la finalidad extrafiscal del Impuesto sobre Hidrocarburos, pues los carburantes menos contaminantes pasarán a gravarse como los carburantes procedentes del petróleo.

Fijémonos en que en el Epígrafe 1.13 de la Tarifa 1.ª del apartado 1 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales se establece la siguiente (no) tributación: «Bioetanol y biometanol para uso como carburante: 0 euros por 1.000 litros. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 50 bis, a partir del 1 de enero de 2013 será de aplicación el tipo fijado en el epígrafe 1.2.2». Ese Epígrafe 1.2.2 es el que establece el tipo de gravamen para la gasolina sin plomo de 95. Al mismo tiempo, en el Epígrafe 1.14 de esa misma Tarifa 1.ª se establece lo siguiente: «Biodiesel para uso como carburante: 0 euros por 1.000 litros. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 50 bis, a partir del 1 de enero de 2013 será de aplicación el tipo fijado en el epígrafe 1.3». Ese Epígrafe 1.3 es el que establece el tipo de gravamen para el gasóleo de uso general.

El referido apartado 2 del artículo 50 bis de la Ley de Impuestos Especiales establece que «siempre que la evolución comparativa de los costes de producción de los productos petrolíferos y de los biocarburantes y biocombustibles así lo aconseje, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán fijar el importe de los tipos impositivos previstos en los epígrafes 1.13 a 1.15 en atención a las referidas circunstancias estableciendo, en su caso, tipos de gravamen de importe positivo». Con ello, en un determinado momento, su baja capacidad contaminante no los librará de tributación. Así, la finalidad del Impuesto sobre Hidrocarburos está claro que es la de recaudar y no la de impedir la contaminación.

Al hilo de este precepto, sobre la tributación de los biocarburantes, hay que recordar, no obstante, lo establecido en el apartado 1 de ese mismo artículo 50 bis, donde se dispone que «los biocarburantes y biocombustibles tributarán por este impues-

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 solo en sede de fiscalidad.

En función de 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<sup>41</sup>. Entendemos, no solo 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 comunitaria, ni desde la visión de una imposición nacional adicional.

### 3. FRENO A LA EXCESIVA PRESIÓN FISCAL SOBRE CIERTOS PRODUCTOS

Para determinar la cuantía de un límite en relación a la imposición sobre el consumo, es necesario partir de que este 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 estos. Volvemos a ver la conexión de este problema

---

to a los tipos impositivos establecidos en los epígrafes 1.13 a 1.15 de la Tarifa 1.<sup>a</sup> establecida en el apartado 1 del artículo 50 de esta Ley. Dichos tipos se aplicarán exclusivamente sobre el volumen de biocarburante o biocombustible sin que puedan aplicarse sobre el volumen de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados». De esta forma, a pesar de los nombres comerciales que se utilicen, debemos tener en cuenta que si no todo el producto es biocarburante, sino que este está mezclado con otro producto que sí tributa, la no tributación se dará solo por el porcentaje de volumen de biocarburante.

<sup>41</sup> Todo ello sin perjuicio de que, ante nuestra dependencia energética, sea necesario un replanteamiento del no abandono de la energía nuclear, replanteamiento que se está dando no solo en el contexto europeo, sino a nivel mundial.

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 bien <sup>42</sup>. 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, aplicarlo tomando en consideración solo 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.

Así pues, centrándonos en la imposición sobre el consumo, planteándonos la carga fiscal que puede soportar un determinado producto, debemos entender que esta no podrá ser superior al 100% <sup>43</sup>, de forma que la carga fiscal que soporte el consumidor final de un producto no pueda ser

<sup>42</sup> 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% 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).

<sup>43</sup> 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% 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

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 esta, pues deberíamos destinar más unidades monetarias a la imposición que las correspondientes al valor que entra en nuestro patrimonio y saldría de este más del doble del valor de lo que vuelve al mismo.

Si, por ejemplo, para adquirir un determinado producto necesitásemos 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

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% 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. Solo en un Estado dictatorial cabe pensar que a uno se le despoje de sus rentas y propiedades o se ponga una tarifa del 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).

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 esta es baja, en el sentido de una tradición en la imposición indirecta. Y todo ello prescindiendo de abusivas utilizaciones del expediente de una extrafiscalidad en determinadas ocasiones solo parcialmente real.

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 en 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 dando <sup>44</sup>, 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 gasolineras 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.

<sup>44</sup> En relación a la carga fiscal que soportan los carburantes, sería necesario partir de los niveles mínimos de imposición establecidos en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, de 31 de octubre de 2003). A partir de ahí, deberíamos fijarnos en aquello en lo que pudiesen exceder, sobre esos niveles mínimos de imposición, los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos en nuestra Ley de Impuestos Especiales. A ello habría que sumar la carga fiscal que representa el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. También habría que añadir la carga fiscal que representa el IVA, aplicándose este sobre el precio del producto y sobre las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos y, posteriormente, sobre las cuotas del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (art. 78.dos.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA).

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 estas tengan que ser, la investigación y producción de biocarburantes<sup>45</sup> 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. Se conceden beneficios fiscales a unos biocarburantes que la inmensa mayoría de la población no puede utilizar<sup>46</sup>. 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. Solúcionese, 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 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 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 fiscal<sup>47</sup>, entendiésemos que en la imposición sobre la renta, sumados todos los impuestos que incidan sobre esta, no pueda existir una tributación superior al 50% para no ser confiscatoria<sup>48</sup>, a ella se debería sumar la

<sup>45</sup> Especialmente bioetanol y biometanol, dado que el biodiésel, aunque no emite azufre en su combustión, sí tiene una importante carga de aceites usados que no tienen aquellos.

<sup>46</sup> Aquellos sujetos que tengan un vehículo diésel apto para circular con biodiésel, se encuentran con que este biocarburante, a pesar de no soportar la tributación del gasóleo, es más caro que este último.

<sup>47</sup> Podríamos tomar en consideración al respecto el pronunciamiento del Tribunal Constitucional alemán en relación al límite de la imposición en su país. Sobre este tema véase HERRERA MOLINA, P.M.: «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. Análisis de la sentencia del BverfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español», en *Impuestos*, II, 1996, págs. 1.033 y ss.

<sup>48</sup> 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

imposición sobre el consumo. 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, solo 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 esta 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 este, 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 este, 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 aquella supera el 100% de esta. En 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

---

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. 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.



el consumo del producto y todos ellos parten de bases imponibles monetarias, fijadas esencialmente a partir del precio de aquel, habría que sumar las cuotas de todos ellos para determinar la carga fiscal que pesa sobre el producto <sup>49</sup>. 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 este, fase en la que el producto llega a aquel.

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 ver que aquella no represente más del 100% de este. 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 presupuestaria <sup>50</sup>.

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 estos. Pero, como decimos, tratándose de precios libres, solo 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 aquel. Si el precio baja, el tipo de gravamen y, así, la cuota podrían quedar descompensados frente a aquel. 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

<sup>49</sup> No bastaría con sumar los porcentajes de los tipos de gravamen de todos los impuestos si estos se aplican en distintas fases del proceso de producción o distribución del bien o servicio, pues en cada fase cambiaría el precio de referencia.

<sup>50</sup> Artículo 134.7 de la Constitución.

debajo del límite –si es que quieren aproximarse a este–, 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 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 estos. 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 esta 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 estos 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.

#### 4. LA RACIONALIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La prohibición de confiscatoriedad aparece en el artículo 31.1 de nuestra Constitución predicada del Sistema tributario, por lo que la misma 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 esta, 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 literalidad<sup>51</sup>. Distinguía este profesor entre una «racionalidad interna» y una «racionalidad externa». Señalaba que «un sistema tributario solo es racional si, acreditada la racionalidad interna de cada figura 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, solo es racional si es justo, y solo 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.

<sup>51</sup> *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.

Si verdaderamente queremos que el Sistema tributario sea precisamente eso, sistema, no puede consistir solo 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 estos, 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»<sup>52</sup>. 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.

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.

<sup>52</sup> «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](http://www.berliri.giuri.unibo.it)

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 solo los directos) superior al 50% de la renta total del sujeto empezaría, en principio, a romper con los esquemas de lo que hoy la conciencia social reconocería como racional.

Pero, como decimos, aplicar ese límite del 50% 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% de sus rentas y que en su vida no efectúe actos de consumo que le supongan soportar por estos 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% 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 estos 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 estos 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 solo 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.

## 5. LA RESPONSABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES COMUNITARIAS FRENTE A LA RESPONSABILIDAD ESTATAL

La Unión Europea se presenta como responsable en gran medida de la intensidad alcanzada por la imposición sobre el consumo. Esta representa el ámbito esencial, más importante o más desarrollado, dentro de la armonización fiscal comunitaria. Dentro de los impuestos que inciden sobre el consumo destacan el IVA, como impuesto general sobre el consumo<sup>53</sup>, y los Impuestos Especiales, sobre consumos específicos. Tanto el IVA como la casi totalidad de los Impuestos Especiales se encuentran armonizados conforme a directivas comunitarias<sup>54</sup>.

En todos los Estados comunitarios debe aplicarse el IVA. Este no es totalmente idéntico en todos ellos, sino que de las instituciones comunitarias 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 comunitarias.

La existencia del IVA en todos los Estados comunitarios se debe a un doble orden de motivos: de un lado, el IVA sirve de base a la articulación de un recurso propio<sup>55</sup> de la Unión Europea; de otro

<sup>53</sup> 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.

<sup>54</sup> Aún no es objeto de dicha armonización el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

<sup>55</sup> 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 esta 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*,

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 Fabricación<sup>56</sup>. 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.

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 específicos<sup>57</sup>, además de las accisas o Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto Especial sobre el Carbón, armonizados estos conforme a directivas comunitarias.

Cuando se trata de impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias, 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 Comunitario, los Estados miembros podrán crear otros impuestos sobre consumos específicos.

---

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 solo 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 1.520). 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.

<sup>56</sup> Además del Impuesto Especial sobre el Carbón.

<sup>57</sup> Cfr. el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (DO L 347, de 11 de diciembre de 2006), 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 (DO L 145, de 23 de junio de 1977), habiendo sido sustituida esta Directiva por aquella.

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 comunitarias o a los Estados miembros. Téngase en cuenta que estos 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 este 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 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 solo 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 esta, 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 comunitaria.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 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 motorkøretøjer* (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 precio<sup>58</sup>. La base imponible del impuesto parte del precio, incluyendo el IVA<sup>59</sup>.

<sup>58</sup> Tipos de gravamen como estos 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.

<sup>59</sup> Nos encontramos así con una sobreimposición a la inversa de lo que sucede con aquellos casos provocados por el IVA en nuestro Ordenamiento (pero no en relación al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte). Hablamos de sobreimposición porque se trataría de la aplicación del tipo de gravamen de un impuesto a la cuota de otro.

Frente a esa forma de cuantificar la base imponible en el impuesto de matriculación danés, recordemos que en la base imponible de nuestro Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte no se incluye la cuota del IVA. En concreto, en el artículo 69 a) de nuestra Ley de Impuestos Especiales se establece que la base imponible de este impuesto estará constituida «en los medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, en este último caso, no formarán parte de la base imponible las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario satisfechas o soportadas directamente por el vendedor de medio de transporte».

Debemos tener en cuenta que el citado artículo 78.Dos.4.º de la Ley del IVA, en relación a la inclusión de tributos en la base imponible de este, establece que esto «comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte». En el momento en que se redactó este precepto los únicos Impuestos Especiales que existían, al margen del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, eran los Impuestos Especiales de Fabricación y obviamente ese precepto, al hablar simplemente de «impuestos especiales», estaba pensando en ellos, es decir, en los Impuestos Especiales de Fabricación. De todos modos, el artículo no incluye la especificación «de Fabricación», con lo cual el nuevo Impuesto Especial sobre el Carbón también debería considerarse comprendido en dicha previsión de inclusión de su

El Tribunal de Justicia resuelve 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 prohíbe 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 debe interpretarse en el sentido de que no se opone 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 las Comunidades Europeas 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 comunitarias. No obstante, sorprende el paso de este asunto por el Tribunal sin que este ni siquiera haya realizado alguna alusión a lo irracional

cuota en la base imponible del IVA. Todo ello sin perjuicio de que el amplio abanico de beneficios fiscales que rodea al Impuesto Especial sobre el Carbón en nuestra Ley de Impuestos Especiales lo haga poco aplicable en la práctica. Pero volviendo al supuesto del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, hemos visto cómo nuestra Ley del IVA excluye de la base imponible de este la cuota de aquel. También debemos recordar que es habitual en la práctica que la cuota del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se pague al concesionario que nos vende el vehículo, encargándose este de su ingreso a la Hacienda Pública. Incluso, en los precios que se ofertan en publicidad, es normal que vaya incluido el importe de la cuota del citado Impuesto Especial. No obstante, a diferencia de lo que sucede en España, donde, como hemos visto, nuestra Ley del IVA aclara la cuestión, la citada situación ha provocado las correspondientes dudas en algún otro Estado comunitario; en concreto en Dinamarca, donde, como podemos apreciar, se ejerce una de las presiones fiscales más desorbitadas sobre los automóviles, poniéndose de manifiesto una desproporcionada vorágine impositiva. Pues bien, en relación a una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional de este otro Estado comunitario, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el apartado 30 de su Sentencia de 1 de junio de 2006 (Asunto C-98/05) ha declarado que «en el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar este ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva». Añade el Tribunal en este mismo apartado de esa sentencia que «tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición». Recordemos que en el artículo 11.A.2 a) de la citada Directiva 77/388/CEE, entonces vigente, se establecía que «quedarán comprendidos en la base imponible: a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido». Al mismo tiempo, esa Sexta Directiva sobre el IVA establecía en su artículo 11.A.3.c) que «no se comprenderán en la base imponible: ... c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado». Como reflejo de esto en nuestra Ley del IVA, cfr. el artículo 78.Tres.3.º de esta. Pues bien, esos preceptos de la antigua Sexta Directiva sobre el IVA mencionados en la citada Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas –y que sirvieron de base por su fecha a los correspondientes preceptos de nuestra Ley del IVA, que no ha sido necesario modificar al respecto– se corresponden, respectivamente, con los artículos 78 a) y 79 c) de la ya citada nueva Directiva 2006/112/CE.

que resulta la situación fiscal contemplada, máxime cuando el derecho a la propiedad privada forma también parte de la disciplina comunitaria.

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 comunitarias.

Pero las instituciones comunitarias, 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 comunitarias, 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.

Pues bien, 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, al que hemos hecho referencia *supra*.

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 Comunitario Europeo, concretados en la supremacía de este sobre aquel 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 aquellas, se ha reconocido, no obstante, la posibilidad de eficacia directa de aquellas <sup>60</sup>.

<sup>60</sup> 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 estas normalmente necesitan de una norma de adaptación del Derecho nacional para desplegar su plena eficacia en el mismo, no siempre tiene por qué 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 esta 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., FAL-

La supremacía del Derecho Comunitario 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 fundamentales <sup>61</sup>.

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 determinado ámbito competencial, la regulación de este 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 estos 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 comunitaria se va reconociendo y ampliando el elenco de derechos fundamentales, ya sea por vía de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ya sea por vía de textos de Derecho Comunitario originario, tal y como hemos visto *supra*.

Todo ello puede no acabar totalmente con los problemas de colisión entre el Ordenamiento Comunitario 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 las Comunidades Europeas. Pensemos en que si un derecho fundamental se encontrase reconocido en una Constitución nacional y no en el Derecho Comunitario o bien si en aquella 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 las Comunidades Europeas, podría ocasionar situaciones ilógicas, con las consecuentes fricciones entre jurisdicciones que ello pudiese provocar.

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 Comunitario sobre estas, 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 textos de Derecho

CÓN 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.

<sup>61</sup> Sobre la evolución de la discusión sobre la problemática de la supremacía o no del Derecho Comunitario sobre las Constituciones nacionales, tanto desde la perspectiva del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 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.

Comunitario 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 solo 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 comunitarias se hace en el sentir o intención de los «pueblos» de Europa. La, aunque debilitada <sup>62</sup>, 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 comunitaria 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.

Ahora bien, centrándonos en la problemática que nos ocupa en esta obra, nos movemos principalmente en sede de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario, como plasmación del respeto del derecho a la propiedad privada en esta materia. Tal y como hemos expuesto, la limitación a la cuantía del gravamen sobre el consumo que hemos descrito puede encontrar su fundamento en la idea de propiedad privada. Y el derecho de propiedad, según se ha expuesto en páginas anteriores, se encuentra reconocido tanto en el Derecho Comunitario, como en las Constituciones nacionales y, obviamente, en la nuestra. Por ello, no deberían darse problemas en el sentido apuntado.

Pues bien, en aquellos supuestos en los que un gravamen confiscatorio sobre el consumo venga ocasionado simplemente por una directiva de armonización fiscal, al imponer esta unos tipos de gravamen mínimos que resulten atentatorios contra el derecho a la propiedad privada, corresponderá al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declarar la nulidad de tal directiva o, más en concreto, del precepto de la directiva que obligue a la aplicación del mencionado tipo de gravamen por los Estados miembros.

Ahora bien, si los Estados miembros en sus leyes tributarias han establecido unos tipos de gravamen superiores al mínimo exigido en la correspondiente directiva de armonización fiscal, será su Tribunal Constitucional el que debería conocer de la posible confiscatoriedad que pudiese provocar ese exceso sobre el mínimo comunitario.

De esta forma, se podrían dar supuestos en los que tuviesen que intervenir tanto el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como el correspondiente Tribunal Constitucional. Este último determinando si el exceso establecido por el Estado sobre el mínimo fijado en la correspondiente

<sup>62</sup> Destacaba SAINZ DE BUJANDA 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» (Prólogo a la obra de D. MARTÍNEZ MARTÍNEZ *El sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. XII).

directiva de armonización fiscal resulta confiscatorio y hasta qué límite o hasta qué porcentaje. Ahora bien, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas deberá determinar si el mínimo establecido en la correspondiente directiva de armonización fiscal ya de por sí llega a ser confiscatorio.

En función de lo expuesto, si el correspondiente Estado miembro no hubiese elevado el tipo de gravamen por encima del mínimo fijado en la directiva de armonización fiscal, correspondería al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declarar la no confiscatoriedad, en su caso.

Pero si el Estado miembro en la ley que aplica o desarrolla la directiva en su Ordenamiento eleva el tipo de gravamen mínimo previsto en esta, nos podríamos encontrar con una intervención tanto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como con una intervención del correspondiente Tribunal Constitucional. El primero conocería, como hemos dicho, del asunto hasta el límite mínimo fijado en la directiva y el segundo conocería del exceso sobre ese mínimo o de la carga fiscal por otros impuestos no armonizados que el Estado hubiese añadido al impuesto armonizado. Obviamente, también correspondería al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas conocer de las situaciones provocadas por recursos propios de la Unión Europea.

Por último, cuando se trate de supuestos en los que no medie la armonización fiscal comunitaria y se trate de impuestos puramente internos, está claro que ahí la competencia sería del correspondiente Tribunal Constitucional.

Para terminar este apartado pongamos un ejemplo práctico para ver cómo se conjugan la responsabilidad estatal y la responsabilidad comunitaria en este tema. Pues bien, así, fijémonos en la gasolina con menor tributación y para las Comunidades Autónomas donde menos se tribute, es decir, en relación a aquellas Comunidades que no hayan aprobado un tipo de gravamen autonómico para el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Aun así, para un precio hipotético, ya superado, de un euro <sup>63</sup> por litro de gasolina sin plomo de 95 <sup>64</sup>, la carga fiscal del litro representaría más del 50% del precio total que se cobra al consumidor impuestos incluidos <sup>65</sup>. Ese porcentaje sería aun mayor en una Comunidad Autónoma con tipo de gravamen autonómico en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Con ello se ha venido superando desde hace mucho tiempo el referido deseable límite para la tributación sobre el consumo del 100% del precio antes de impuestos <sup>66</sup>. Así, paradójicamente, en los

<sup>63</sup> Por lo redonda que es esta cantidad, habiendo sido utilizada, en ocasiones, como barrera psicológica.

<sup>64</sup> Juegan aquí dos impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias (IVA e Impuesto sobre Hidrocarburos) y otro no armonizado (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos).

<sup>65</sup> En concreto, la carga fiscal representaría el 53,40% del precio total impuestos incluidos. Visto de otro modo, la carga fiscal representaría el 114,59% del precio antes de impuestos.

<sup>66</sup> En otros muchos Estados miembros de la Unión Europea la carga fiscal sobre los carburantes ha sido tradicionalmente y es aun mucho mayor. La situación contraria la podríamos encontrar en los últimos Estados que se han adherido a la Unión Europea como Estados miembros de esta, para los que se han debido permitir por la misma, transitoriamente, niveles mínimos de imposición más bajos, para no causar serios quebrantos a sus economías. Así, tómesese en consideración la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE en lo que respecta a la posibilidad de que ciertos Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo, y la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE

últimos años, con precios más bajos que los actuales, ese porcentaje de la carga fiscal sobre el precio total que se cobra al consumidor venía siendo mayor. La imposición sobre los hidrocarburos se aplica según cantidades fijas por volumen de producto y el IVA en función del precio esencialmente. De esta manera, aunque, al aumentar el precio, se pague más IVA y así el montante total de carga impositiva sea mayor, porcentualmente en relación al precio antes de impuestos el tanto por ciento que representaría la carga fiscal sería menor.

Por otra parte, si nos fijamos en el nivel mínimo de imposición establecido por la Directiva 2003/96/CE para las gasolinas, este es de 359 euros por cada 1.000 litros. Pues bien, si el Impuesto sobre Hidrocarburos se hubiese ajustado a ese mínimo comunitario, haciendo coincidir la tributación en este impuesto de la gasolina sin plomo de 95 con ese mínimo, nos hubiésemos encontrado con que la imposición mínima impuesta por la Unión Europea por sí misma representaba, en la fecha en que entró en vigor ese mínimo, más de la mitad del precio del producto, incluidos impuestos<sup>67</sup>. Debemos tener en cuenta que para calcular la imposición mínima impuesta por la Unión Europea a esos 359 euros por 1.000 litros habría que sumarle la tributación por el IVA, dado que la existencia de este también viene impuesta por la armonización fiscal comunitaria, fijándose en esta un tipo general mínimo del 15% para dicho Impuesto<sup>68</sup>. Así, a 1 de enero de 2004, por sí misma la Unión Europea era responsable de que en España la carga tributaria de la gasolina sin plomo de 95 fuese superior al precio de esta antes de impuestos. De este modo, en aquel momento la Unión Europea era responsable de que se

---

en lo que respecta a la posibilidad de que Chipre aplique a los productos energéticos y la electricidad exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo (ambas Directivas fueron publicadas en el DO L 157, de 30 de abril de 2004).

<sup>67</sup> En ese momento la carga fiscal aplicada en España sobre los carburantes estaba por encima de ese mínimo. Entonces el precio de la gasolina sin plomo de 95 estaba alrededor de los 0,80 euros por litro. Partiendo de esta cifra, la carga fiscal global aplicada por España representaba un 63,25% del precio total impuestos incluidos. Frente a ello, la carga fiscal mínima resultante de la armonización fiscal comunitaria representaba el 57% del precio total impuestos incluidos. De esta forma, ese mínimo comunitario representaba el 155,10% del precio antes de impuestos.

<sup>68</sup> En el año 1993 la Comisión de la Unión Europea presentó una serie de propuestas dirigidas a establecer un régimen de armonización fiscal definitiva en relación al IVA, pero el Consejo no pudo adoptarla porque faltó la unanimidad, necesaria al efecto. Sí se había llegado a un acuerdo con la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completaba el sistema común del IVA y se modificaba la citada Sexta Directiva 77/388/CEE, de cara a la aproximación de los tipos de gravamen de este impuesto (DO L 316, de 31 de octubre de 1992). Esa Directiva 92/77/CEE en su artículo 1 estableció que la Directiva 77/388/CEE quedaba modificada de tal forma que el contenido de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 se sustituye por el siguiente texto: «A partir del 1 de enero de 1993, los Estados miembros aplicarán un tipo normal que hasta el 31 de diciembre de 1996 no podrá ser inferior al 15 % (párrafo primero). Basándose en el informe sobre el funcionamiento del régimen transitorio y de las propuestas sobre los regímenes definitivos que deberá presentar la Comisión en aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 decimotercero, el Consejo se pronunciará por unanimidad, antes del 31 de diciembre de 1995, acerca del nivel mínimo del tipo impositivo normal que deberá aplicarse después del 31 de diciembre de 1996 (párrafo segundo)». Esa fecha límite se prorrogó tres veces, llegando la última de las mismas hasta el 31 de diciembre de 2005. Al acercarse esta fecha de vencimiento la Comisión presentó una propuesta para prorrogar la aplicación al efecto de la citada Directiva hasta el 31 de diciembre de 2010. Es decir, se propuso volver a prorrogar ese mínimo general del 15%. Tal prórroga se hizo efectiva con la Directiva 2005/92/CE del Consejo, de 12 de diciembre de 2005, por la que se modificaba la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al período de aplicación del tipo normal mínimo del IVA (DO L 345, de 28 de diciembre de 2005). Esta Directiva disponía en su artículo 1 lo siguiente: «En el artículo 12, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388/CEE, los párrafos primero y segundo se sustituyen por el texto siguiente: "Cada Estado miembro fijará el tipo normal del Impuesto sobre el Valor Añadido en un porcentaje de la base imponible que será el mismo para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2010, el tipo normal no podrá ser inferior al 15 % (párrafo primero). El Consejo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 del Tratado, decidirá el nivel del tipo impositivo normal aplicable después del 31 de diciembre de 2010 (párrafo segundo)".». Pues bien, tal norma se mantiene actualmente en igual sentido, con el mismo porcentaje y el mismo plazo, en el artículo 97 de la citada nueva Directiva 2006/112/CE.

superase el referido límite del 100%. Lo que sucede es que la posterior evolución del precio del petróleo ha hecho reducirse el porcentaje que representa la imposición mínima impuesta por la Unión Europea sobre el precio total impuestos incluidos. Además, la tributación añadida a 1 de enero de 2004 por el Estado español sobre el mínimo exigido por la Unión Europea hacía que en aquel momento el porcentaje que representaba la tributación sobre el total fuese aún mayor.

De todos modos, las cargas o diferencias impositivas no son algo que se deje sentir de forma exacta sobre los precios de los carburantes, incidiendo de muy diferente forma las distintas condiciones del mercado, sopesando la fuerza de la oferta y la demanda. Como muestra de esto, podríamos fijarnos en las diferencias entre las gasolinas y el gasóleo en el Impuesto sobre Hidrocarburos, dejando a un lado la menor tributación del gasóleo para algunos usos, como pueda ser, por ejemplo, el uso agrícola. Si nos fijamos en la diferente tributación de la gasolina sin plomo de 95 y del gasóleo en la Tarifa 1.<sup>a</sup> del apartado 1 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales y a esa diferencia le sumamos el 16% del tipo de gravamen del IVA aplicado sobre la misma, nos encontramos con que la diferencia impositiva resultante entre gasóleo y gasolina sin plomo de 95<sup>69</sup> ha estado y está muy por encima de la diferencia de los precios de mercado entre uno y otra. Téngase en cuenta que se ha venido produciendo una fuerte dieselización del parque de vehículos, al haber aumentado considerablemente el número de vehículos particulares tipo turismo de motor diésel. Téngase en cuenta que dependiendo de la calidad del tipo de petróleo que se refine, puede producirse un mayor porcentaje de gasóleo o de gasolina. Por ejemplo, cierto petróleo mejicano suele ser de peor calidad y producir más gasóleo que gasolina, frente a otros petróleos más tradicionales de los países árabes. Los países de los que procede el petróleo dependen muchas veces de acuerdos comerciales internacionales y de los diferentes aspectos de la política comercial internacional que permita a las compañías petrolíferas de un determinado Estado operar en un país u otro. Sea como fuere, lo que está claro es que cada vez ha habido más demanda de gasoil por los particulares y las compañías petrolíferas le deben dar salida también a la gasolina que necesariamente se produce en el proceso de refinado del petróleo. Por ello el precio de la gasolina sin plomo de 95 habitualmente supera al precio del gasóleo en una cantidad considerablemente inferior a la diferencia entre la carga impositiva de aquella y la carga impositiva de este. Cuando hablamos de la carga fiscal del gasóleo, estamos hablando de la carga fiscal sobre el gasóleo de automoción por carretera, que es en relación al cual se prevé un gasóleo profesional<sup>70</sup> en la citada normativa comunitaria, gasóleo profesional que no se debe confundir con el gasóleo utilizado principalmente para finalidades agrícolas y con el gasóleo utilizado para calefacción, estos dos últimos con una tributación mínima similar en la Directiva 2003/96/CE y con una tributación similar en España aunque su precio de mercado pueda ser distinto.

<sup>69</sup> Especialmente hasta que se ha empezado a aplicar en España el beneficio fiscal para el gasóleo profesional y paralelamente ha aumentado la carga fiscal para el gasóleo de uso general en el Impuesto sobre Hidrocarburos. Pero es que, además, es una circunstancia que también se ha seguido dando después y en ocasiones incluso más acusadamente.

<sup>70</sup> En nuestra normativa nacional, debemos tener presente al respecto el artículo 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales, donde se regula la «Devolución parcial por el gasóleo de uso profesional» en relación al Impuesto sobre Hidrocarburos. Este artículo 52 bis ha sido introducido en la Ley de Impuestos Especiales por el apartado Dos del artículo cuarto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. El número 2 del apartado Uno de la disposición final cuarta de esa misma Ley 36/2006 introduce en el artículo 9 de la citada Ley 24/2001 un nuevo apartado Seis bis que regula la posibilidad de aplicación por las Comunidades Autónomas de la «Devolución de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico respecto del gasóleo de uso profesional» en relación al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.



De otro lado, puede que en alguna zona, como por ejemplo la Comunidad Autónoma de Madrid, donde el transporte público <sup>71</sup> se encuentra más desarrollado y ofrece mayores posibilidades, se justifique una mayor presión fiscal, más allá del Impuesto sobre Hidrocarburos, a través de una mayor cuota en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos <sup>72</sup>, frente a otras Comunidades Autónomas más rurales y con menores posibilidades de transporte público, donde el consumo individual de carburante es más necesario objetivamente y no puede ser cargado fiscalmente en la misma medida a través de ese otro impuesto <sup>73</sup>. La idea de necesidad objetiva en mayor o menor medida, desde la perspectiva de la búsqueda de una mayor justicia fiscal, nos puede servir para una graduación en tal sentido, amparable constitucionalmente.

Por otra parte, como hemos apuntado, el aumento del precio de los carburantes ha hecho que el porcentaje que representa la carga fiscal sobre el coste total del producto sea menor, aunque el importe de la carga fiscal sea mayor. Con el criterio expuesto, si la carga fiscal fuese inferior al precio antes de impuestos, esa situación de imposición sobre el consumo, aisladamente considerada podría no ser entendida como confiscatoria. De todos modos, a cualquier ciudadano el hecho de que tal carga fiscal represente el noventa o noventa y tantos por ciento, o incluso aunque sea el ochenta u ochenta y tantos por ciento, de lo que es el precio antes de impuestos, también le puede resultar confiscatorio, sobre todo si partimos de una contemplación global del Sistema tributario en el que tales productos se consumen adquiriéndolos con una renta que también tributa en un determinado porcentaje en otro impuesto, aunque este otro sea directo. Y no perdamos de vista la idea, que no por muy repetida deja de ser ilustrativa, de que la presión fiscal sobre los carburantes incide en el precio de casi todo, pues casi todo se transporta <sup>74</sup>.

Si queremos calcular, para la gasolina sin plomo de 95 cuándo se superaría ese límite de tributación, siguiendo la línea antes expuesta de partir del precio más bajo al que puede acceder el consumidor en el mercado, deberemos fijarnos, como hemos apuntado, en una Comunidad Autónoma donde no se aplique tipo de gravamen autonómico en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Nos fijaremos en esa tributación y, aunque queramos afinar al máximo, en una primera aproximación no entraremos en milésimas de euro —o sea, partiríamos de precios con cero milésimas— ante los variadísimos factores que pueden incidir en tal precio y la continua variabilidad del mismo.

<sup>71</sup> Obviamente, todo ello sin perjuicio de no deber dejar de tomar en consideración que la carga fiscal sobre los carburantes influye esencialmente también en el precio que se le cobra al usuario del transporte público (sin perjuicio de la rebaja que puede suponer el gasóleo de uso profesional). Este precio se ha visto fuertemente afectado por el aumento del precio del gasóleo, por lo que habría que plantearse la medida en que es necesario aligerar la carga fiscal que se soporta en tales casos. Sobre la incidencia del aumento del precio de los carburantes como causa esencial del aumento del transporte público, tómesese como ejemplo la Orden FOM/3669/2005, de 24 de noviembre, por la que se revisan las tarifas de los servicios públicos regulares interurbanos permanentes y de uso general de transporte de viajeros por carretera. En el inicio del preámbulo de esta Orden Ministerial se puede leer que «las importantes variaciones experimentadas en el precio de los combustibles, especialmente desde diciembre de 2004, aconseja proceder a la revisión de las tarifas de los servicios públicos regulares permanentes y de uso general de transporte de viajeros por carretera». Todo ello como prueba de lo sensibles que son ciertos precios a las oscilaciones del precio del petróleo, lo cual desaconseja cargar fiscalmente los carburantes de forma demasiado fuerte.

<sup>72</sup> Sumando, como hemos visto, a la parte fijada por el Estado la decidida por la Comunidad Autónoma.

<sup>73</sup> De forma que ya no se justificaría en la misma medida añadir a la parte fijada por el Estado una parte decidida por la Comunidad Autónoma.

<sup>74</sup> Sin perjuicio, en línea con lo apuntado *supra*, de la rebaja que puede suponer el gasóleo de uso profesional.

Pues bien, la frontera se situaría entre 1,09 y 1,10 euros por litro. Con 1,09 euros por litro la carga fiscal del producto sería ligeramente superior al 50% del precio total del mismo, impuestos incluidos (en concreto el 50,19%); es decir, la carga fiscal sería ligeramente superior al 100% del precio del producto antes de impuestos. Con 1,10 euros por litro la carga fiscal del producto sería ligeramente inferior al 50% del precio total del mismo, impuestos incluidos (en concreto el 49,82%); así, la carga fiscal sería ligeramente inferior al 100% del precio del producto antes de impuestos. Si descendiésemos a fijar el precio incluso con milésimas de euro, nos encontraríamos con que el límite estaría en 1,094 euros por litro <sup>75</sup>. Con este precio la carga fiscal sería idéntica al precio antes de impuestos, es decir, aquella sería del 100% de este; así, la carga fiscal sería del 50% del precio impuestos incluidos. Todo ello con la paradoja, antes expuesta, de que a mayor precio menor carga fiscal porcentual, aunque esta sí aumente en términos monetarios, al aumentar la recaudación por el IVA, ante un precio mayor. Recordemos también que si se tratase de una Comunidad Autónoma con tipo de gravamen autonómico en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos la carga fiscal porcentual sería más alta.

Ante la elevada presión fiscal que soportan los carburantes y la inestabilidad en ocasiones del mercado del petróleo, además de la complejidad de todos los factores que hemos visto que inciden en este campo, entendemos que la fiscalidad en España de estos productos debería acercarse más al mínimo comunitario. El mantenimiento de una presión fiscal tan alta puede transmitir a los países exportadores de petróleo la idea de que en los países de nuestro entorno pudiese asumirse cualquier subida de precios. Entendemos que no es correcta la idea de que una bajada de impuestos ofrecería a los Estados exportadores la idea de que pueden ocupar el lugar de esa bajada con una subida de precios, sino que la idea real que se transmitiría es que es difícil soportar precios tan elevados.

Pero dejando al margen consideraciones globales de la generalidad de Estados, en relación al nuestro entendemos que lo que se debería hacer es reducir al menos la presión fiscal de la gasolina sin plomo de 95 hasta el mínimo que exige la armonización fiscal comunitaria. Más complejo sería el panorama del gasóleo al efecto, dadas las autorizaciones dadas transitoriamente a nuestro Estado y la dilación en este de la creación de un gasóleo profesional.

De todos modos para empezar, al menos en relación a la gasolina sin plomo de 95 se debería rebajar el tipo de gravamen en el Impuesto sobre Hidrocarburos español hasta aquel nivel que sumado al tipo de gravamen estatal del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos equival-

<sup>75</sup> Precio que en la práctica se superó en la segunda quincena del mes de julio del año 2006, aun fijándonos en las estaciones de servicio con precios más bajos. No obstante, este precio volvió a bajar al finalizar el verano de ese mismo año hasta 0,933 euros por litro y volvió a bajar en noviembre de ese mismo año hasta 0,906 euros por litro, como precio más bajo encontrado. Fijándonos en el último día del año, el año 2006 terminó con un precio de 0,946 euros por litro, también como precio más bajo encontrado. El precio siguió subiendo y, paralelamente otra vez, coincidiendo con las vacaciones de verano del año 2007 volvió a repuntar, situándose en 1,066 euros por litro a mediados del mes de julio de este año, también como precio más bajo encontrado, obviamente con posteriores oscilaciones, inicialmente a la baja, que después volvieron a repuntar incluso como precio más bajo hasta 1,085 euros por litro en diciembre de 2007, aunque también posteriormente con una ligera tendencia a la baja a mediados de ese mes y vuelta a subir, situando el precio más bajo encontrado el 1 de enero de 2008 en 1,079 euros por litro. Después aproximadamente a mitad de enero de este año el citado precio subió hasta 1,089 euros por litro, aunque a finales de ese mismo mes bajó hasta 1,069 euros por litro, siempre hablando también de los precios más bajos encontrados en cada fecha.

ga al mínimo establecido en la referida Directiva 2003/96/CE<sup>76</sup>. Después si, en relación a este impuesto cedido totalmente a las Comunidades Autónomas, estas quieren establecer, además del tipo de gravamen estatal, un tipo de gravamen autonómico, es algo que hacen bajo su responsabilidad política y jurídica.

Todo ello, como hemos apuntado, no debe hacer pensar que desde estos planteamientos se quiera descuidar la protección del medio ambiente<sup>77</sup>. Lo único que sucede es que, a ciertos niveles, tal protección se debe realizar con otros tipos de medidas y no con medidas esencialmente tributarias<sup>78</sup>.

## 6. CONCLUSIÓN

El Derecho originario de la Unión Europea no contempla una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria de la forma en que los encontramos en nuestra Constitución. De ahí la necesidad de analizar en qué medida tales principios son encuadrables en la disciplina tributaria de la Unión Europea, debiendo presidir también cualquier medida de armonización fiscal, de tal forma que esta, por sí misma, no intente imponer a los Estados miembros de aquellas medidas fiscales que puedan chocar con sus Constituciones nacionales. En base a ello, es necesario buscar puntos de encuen-

<sup>76</sup> Recordemos que, en base a lo establecido en el apartado 2 del artículo 4 de esta Directiva, para determinar si se llega al mínimo comunitario, a la carga fiscal por el Impuesto sobre Hidrocarburos se puede sumar la carga por el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

<sup>77</sup> En el apartado 7 del preámbulo de la Directiva 2003/96/CE se señala lo siguiente: «Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto». Obviamente, el establecimiento de los beneficios fiscales para los biocarburantes y productos menos contaminantes son esenciales para alcanzar las exigencias de Kioto. Pero lo que sería más cuestionable en la práctica es si los niveles mínimos de imposición establecidos en la Directiva han servido para frenar el consumo de derivados del petróleo. Téngase en cuenta que a finales del año 2005 el grupo de Estados de la OPEP había llegado ya prácticamente al límite de su capacidad de extracción, sin decidir recortar dicha extracción al estar satisfechos con los precios que, aun así, había alcanzado el petróleo (*La Vanguardia*, 13 de diciembre de 2005, pág. 53), sin perjuicio de posteriores frenos al incremento de la producción en 2007, llegando a precios altísimos solo compensados por la fortaleza del euro frente al dólar.

<sup>78</sup> Esto no quita que también dentro del Sistema fiscal se puedan tomar otras medidas más eficaces que las que han venido existiendo para luchar contra la contaminación. Piénsese, por ejemplo, en el establecimiento en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de tipos de gravamen mayores para los vehículos más contaminantes, frente a los tipos que han venido existiendo en función de la cilindrada. Se trata de tipos en función de las emisiones de CO<sub>2</sub>. Ha sido una medida introducida con la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, coincidiendo en el tiempo con la aprobación por el Gobierno del Plan Energético nacional 2008-2012. De todos modos, las iniciativas comunitarias intentaban caminar hacia la abolición, tras un período transitorio, de los impuestos de matriculación en los Estados miembros de la Unión Europea y la estructuración de los impuestos de circulación en función de las emisiones de CO<sub>2</sub>. Véase al respecto la Propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo COM (2005) 261 final. De haber prosperado esta Propuesta nuestro Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se habría convertido en el primer impuesto local español armonizado conforme a directivas comunitarias. Lo que sucede es que si tuviese que desaparecer nuestro Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se perdería una importante fuente de financiación autonómica, dada la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas; las Corporaciones Locales correrían el peligro de que aquellas asumiesen como autonómico el impuesto de circulación, compensando a estas últimas, posibilidad que ofrece nuestro Ordenamiento, pero que restaría autonomía financiera a nuestros municipios. De todos modos, esto es solo una hipótesis que partiría de que se confirmase otra hipótesis previa, como sería la aprobación de una Directiva en tal sentido, a lo que no creemos que estén muy dispuestos los Estados miembros de la Unión Europea donde exista impuesto de matriculación, como es el caso de nuestro Estado.

tro entre la disciplina constitucional tributaria de los Estados miembros y el Derecho Comunitario originario, al que se tiene que someter el Derecho Comunitario derivado, formando parte de este último las directivas de armonización fiscal. Esos puntos de encuentro se pueden buscar desde la disciplina comunitaria de los derechos fundamentales, que además de consagrar expresamente los más esenciales de estos derechos, asume también como propios los que forman parte de la tradición constitucional de los Estados miembros de la Unión Europea. Esto, que comenzó siendo reconocido así en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, encuentra actualmente reflejo expreso en textos normativos de Derecho originario de la Unión Europea.

Por otra parte, cuando se necesitan mayores ingresos públicos una salida habitual del legislador tributario es recurrir a cargar fiscalmente aquellos tipos de bienes o productos de los que no se puede prescindir en el modo de vida actual, con lo cual, por mucho que se carguen fiscalmente no desaparecen como fuente de riqueza o de ingresos públicos. Pero esta forma de actuar no se centra en la búsqueda del «sistema tributario justo» que pretende el artículo 31.1 de nuestra Constitución, sino todo lo contrario: ni se alcanza una justicia tributaria, ni se consigue un verdadero sistema, sino una mera acumulación de impuestos en ciertas ocasiones.

El fácil recurso por el legislador tributario a aumentar la carga fiscal sobre ciertos tipos de bienes o productos para obtener unos mayores ingresos públicos puede desembocar en situaciones confiscatorias y, en función de ello, inconstitucionales, si tal carga fiscal llega a ser tal que supere el precio del producto antes de impuestos. Con ello se estaría limitando excesivamente el acceso de los contribuyentes a la propiedad de los citados bienes o productos, haciendo prevalecer la dimensión pública de la propiedad sobre la «privada», siendo esta última la que viene a calificar ese derecho fundamental en el apartado 1 del artículo 33 de nuestra Constitución, sin que la «función social» de la que habla el apartado 2 de ese mismo artículo pueda hacer desaparecer la esencia del calificativo de «privada» del apartado 1. Así pues, el hablar de esta manera de la propiedad como «privada» ayuda a impulsar una línea argumental que puede hacer que este calificativo sirva para beneficiar en el plano fiscal a todo tipo de contribuyentes, de cualquier capacidad económica, más allá de los tradicionales limitados esquemas forjados bajo la perspectiva de la imposición directa. Y todo ello tanto desde la perspectiva de la responsabilidad de los legisladores nacionales, como desde la perspectiva de la responsabilidad de las instituciones comunitarias en relación a la armonización fiscal.

En función de todo lo expuesto, el límite consistente en que la carga fiscal de un producto no debe ser superior a su precio antes de impuestos<sup>79</sup>, puede encontrar su base tanto en la disciplina comunitaria europea de los derechos fundamentales, como en las Constituciones nacionales. Jugaría, de esta manera, tanto en relación a los tipos de gravamen mínimos resultantes de la armonización fiscal comunitaria, como en relación a la imposición nacional añadida o ajena a aquella.

<sup>79</sup> Esto supone un límite a la imposición, del 100% del precio del bien o producto antes de impuestos, justificándolo en argumentos jurídicos de Derecho Constitucional o de Derecho Comunitario originario. Ahora bien, la lógica racional, que también puede encontrar, como hemos visto, anclaje jurídico, bien podría rebajar ese porcentaje, como hemos apuntado, al 90 u 80% en muchas ocasiones si nos planteásemos las posibles interpretaciones mayoritarias al respecto en nuestra sociedad, para que el Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 de nuestra Constitución) cumpla con su, a veces olvidado, primer calificativo, es decir, con el de social.