

Alcance constitucional y europeo de la doble imposición

Constitutional and European scope of double taxation

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Jaén

ORCID ID: 0000-0002-5994-2196

Recibido:18.10.2023 / Aceptado:10.01.2024

DOI: 10.20318/cdt.2024.8427

Resumen: La doble imposición se presenta como un concepto impreciso, sin una delimitación legal general en el plano interno y que no goza de unos parámetros útiles que sirvan para limitarla. La evolución sufrida por el fenómeno de la doble imposición, tanto en el plano internacional, como en el plano interno, hace necesaria una revisión de tal concepto. La búsqueda de los parámetros jurídicos dentro de los cuales se pueda considerar legítimo o aceptable dicho fenómeno, hace necesaria la búsqueda de una concreción conceptual que resulte útil en tal sentido, para, a partir de la misma, poder redefinir los límites a las distintas formas de doble imposición. La redefinición de la doble imposición debe hacerse buscando una concreción útil de sus límites y alcance, que sirva para determinar cuándo es constitucional y cuándo acorde con los postulados del Derecho originario de la Unión Europea.

Palabras clave: doble imposición, límite, constitucionalidad, Unión Europea.

Abstract: Double taxation is a vague concept, without an internal general legal definition and without useful parameters to limit it. The evolution undergone by the phenomenon of double taxation, both internationally and domestically, requires a review of the concept. The search for the legal parameters within which to consider this phenomenon legitimate or acceptable, demands the search for a conceptual concretion which is useful in this regard, in order to, from it, redefine the limits to the different ways for double taxation. The redefinition of double taxation should be done looking for a useful concretion of its limits and scope, which serves to determine when it is constitutional and when it is consistent with the principles of primary law of the European Union.

Keywords: double taxation, limit, constitutionality, European Union.

Sumario: I. Puntos de partida. II. El concepto de doble imposición. III. Tipos de doble imposición. A. Doble imposición interna y doble imposición internacional. B. La distinción entre doble imposición material y doble imposición formal. C. Doble imposición originada por la confluencia de dos Poderes Tributarios distintos y doble imposición que encuentra su base en un único Poder Tributario. D. Doble imposición sobre un solo sujeto pasivo o sobre varios. IV. Alcance material de la problemática constitucional de la doble imposición. V. La cuantía de las acumulaciones de impuestos. VI. Constitucionalidad, racionalidad y legitimidad. VII. La implicación de la Unión Europea. VIII. Conclusiones finales.

I. Puntos de partida

1. Si del clásico concepto de doble imposición internacional, pasamos a nuevas realidades de las acumulaciones de impuestos de implicación transnacional, especialmente entrando en juego condicionamientos de Derecho de la Unión Europea, que juegan tanto en relación a nuevas realidades de la doble imposición internacional, como con respecto a casos de doble imposición interna, pero afectados por la armonización fiscal de la Unión, nos encontramos ante un esquema mucho más complejo del analizado habitualmente por la doctrina, donde a los parámetros constitucionales de actuación en materia tributaria, se unen las implicaciones del Derecho de la Unión. Así, se deben articular las necesarias respuestas jurídicas a los nuevos problemas que se plantean al efecto, en su mayor parte necesitados de una atención que en gran medida no han recibido, al haberse movido habitualmente los estudios de doble imposición en una línea bastante continuista. Esta línea esencialmente se ha venido desarrollando a la luz de los Modelos de la OCDE de convenio bilateral para evitar la doble imposición internacional y que se imponen en la práctica, como claro exponente de la globalización, incluso por encima de otros modelos existentes para las relaciones entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, siendo desatendidos éstos e imponiéndose aquéllos. Pero más allá de la conocidísima disciplina de la OCDE al efecto, la realidad de la doble imposición va muchísimo más allá.

2. Bajo el concepto de doble imposición se ha presentado un fenómeno que, en sus diversas manifestaciones, tradicionalmente se presenta esencialmente como algo ilegítimo o no deseable. Se trata de un fenómeno que normalmente se desea evitar, pero que, como tal, no encuentra una prohibición expresa en nuestro Ordenamiento jurídico tributario de una forma generalizada en todas sus manifestaciones. Siendo un fenómeno provocado principalmente por las leyes tributarias, debería ser una norma de rango superior la que pudiese prohibirla y, como tal, en el plano interno, más allá de los textos internacionales, sólo nos encontramos con la Constitución, en la que, expresamente, no se hace. Debería ser, en caso de considerarse amparable en aquélla, una interpretación de los principios materiales de justicia tributaria consagrados en la misma y consolidada por el Tribunal Constitucional, la que, de considerarse oportuna y legítima, pudiese concretar la ilegitimidad del fenómeno.

3. Otra cosa es que, dentro del bloque de constitucionalidad, una ley orgánica prevista en la propia Constitución en algún ámbito competencial, evite o resuelva ciertos supuestos de doble imposición, como es el caso de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas¹, en la colisión de los impuestos creados por los parlamentos autonómicos con los impuestos estatales y con los impuestos locales.

4. Pero una previsión en tal sentido no existe en relación a la colisión entre la imposición estatal y la imposición local. Nuestro Ordenamiento jurídico regula, como hemos apuntado, la confluencia entre los impuestos estatales y los impuestos autonómicos y la de estos últimos con los impuestos locales, estableciéndose en la LOFCA los límites a ambos supuestos y las vías de posible coordinación y compensación en su caso. Ahora bien, en los supuestos de colisión entre los impuestos estatales y los impuestos locales no encontramos normas generales que resuelvan tales casos de colisión o de doble imposición, a diferencia de lo que sucede en relación a los impuestos autonómicos, creados por ley del correspondiente parlamento autonómico; en función del Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, que le permite aprobar o crear sus propios tributos, dentro de los referidos límites, estos problemas se evitan o solucionan en atención a los citados límites establecidos en la LOFCA y concretados por la jurisprudencia constitucional, y por las vías de coordinación o compensación con las Haciendas Locales que pueden darse.

5. Cuando se trata de la doble imposición entre un impuesto local y un impuesto estatal, nos encontramos con una colisión diferente a la que se da cuando interviene un impuesto propio de una

¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (en adelante LOFCA), modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre; en concreto, entre las cuestiones que se vieron afectadas por tal modificación, se encuentra la colisión entre los impuestos autonómicos y los impuestos locales, dentro del artículo 6 de aquélla.

Comunidad Autónoma. Ante una colisión provocada por un impuesto autonómico, nos encontramos con un posible supuesto de doble imposición creado por leyes de dos entes públicos distintos: una ley de un parlamento autonómico y otra ley estatal, ya regule esta última un impuesto propiamente estatal o un impuesto local, dado que este último, en función de la inexistencia de poder legislativo en las Corporaciones Locales y la reserva de ley en materia tributaria, debe ser creado por ley y dicha ley debe ser estatal. Además, interviniendo un impuesto autonómico, nos encontramos con la citada LOFCA, como Ley Orgánica que impide o regula dicha doble imposición.

6. Cuando colisionan un impuesto estatal y otro local, la situación es bien distinta. Es una ley estatal la que crea el impuesto estatal en colisión y es otra ley también estatal la que crea el impuesto local con el que colisionaría aquel otro. El Estado es el responsable de dicha doble imposición, creando los dos impuestos en conflicto, aunque uno de los mismos vaya destinado a la financiación local, por ello corresponde esencialmente al Estado dar solución a los problemas de doble imposición que el mismo crea.

7. Pues bien, en este tema, la solución sólo puede estar en su misma causa: la ley estatal. Esto viene a reafirmarse con la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, sobre la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. En el apartado 2 del artículo 218 de esta Ley se dispuso originariamente que «La Generalitat tiene competencia, en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado, en materia de financiación local. Esta competencia puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e incluye la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalitat». En el fundamento jurídico 140 de la citada Sentencia, el Tribunal Constitucional ha declarado que «según resulta de los arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, potestad normativa que tiene su anclaje constitucional “en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22). Se trata, en suma, de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales». De esta forma, en el último párrafo del referido fundamento jurídico se concluye que «En consecuencia, ha de declararse inconstitucional y nulo el inciso “puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e” del art. 218.2 EAC», tal y como se refleja obviamente también en el fallo de la mencionada Sentencia.

8. Si de todas estas consideraciones en el plano interno, pasamos al de la doble imposición internacional, no encontramos ninguna norma de Derecho Internacional General, es decir, ningún principio general de Derecho Internacional ni ninguna costumbre internacional, que impida o prohíba el fenómeno de la doble imposición. Lo único que encontramos son normas de Derecho Internacional Convencional, normas contenidas en convenios internacionales, que impiden o limitan tal fenómeno. Suele tratarse en casi su práctica totalidad de los tradicionales convenios bilaterales para evitar la doble imposición en materia de imposición sobre la renta realizados siguiendo los parámetros del Modelo OCDE.

9. De otro lado, si, del plano del Derecho Internacional Convencional, pasamos al plano superior del Derecho de la Unión Europea, en materia tributaria nos encontramos con la paradoja de que las directivas aprobadas por las instituciones de ésta al mismo tiempo evitan y provocan la doble imposición como tendremos ocasión de comprobar, con lo cual esto ya puede hacernos cuestionarnos si el concepto de doble imposición en sí mismo debe siempre afrontarse con una visión negativa o si también deben tomarse en consideración ciertos aspectos positivos o inevitables en relación al mismo. No perdamos de vista que ciertos impuestos de titularidad estatal implicados en situaciones de doble imposición se encuentran armonizados conforme a directivas de la Unión Europea.

II. El concepto de doble imposición

10. Con el concepto de doble imposición queremos hacer referencia al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo o ante un mismo evento. Normalmente la doctrina para referirse a este fenómeno habla simplemente, como hemos hecho, de “doble imposición” y no de plurimposición². Pero se puede usar también el término plurimposición, ante la posibilidad de que en relación a un problema de este tipo podamos encontrarnos en algunos casos con la incidencia de más de dos impuestos. Obviamente, esto no quita que sea totalmente correcto, a nuestro entender, hablar de doble imposición cuando sean sólo dos los impuestos que inciden.

11. El fenómeno que intentamos estudiar no se mueve sólo en sede de hecho imponible, sino que se desarrolla en base a la consideración del objeto del tributo³. Mientras el hecho imponible se presentaría como el acto o situación cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, el objeto del tributo representa la manifestación de riqueza sometida a gravamen. Nosotros, bajo la denominación de doble imposición, incluimos la incidencia de dos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza o, en su caso, sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica.

12. Si al dar contenido al concepto de doble imposición fuésemos excesivamente estrictos, restringiendo éste sólo a los casos en que dos impuestos actuasen sobre un mismo hecho imponible, o sea, que la realización de un mismo hecho imponible diese lugar a obligaciones tributarias por dos impuestos distintos, desembocaríamos en un concepto inútil en el análisis científico de la realidad jurídico-tributaria. Al actuar de una forma tan estricta, nos veríamos obligados a ceñirnos a una disección precisa del hecho imponible en todos sus componentes. Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA⁴, dentro del hecho imponible se puede distinguir entre un elemento objetivo y un elemento subjetivo. Y dentro del elemento objetivo habría que distinguir entre un aspecto material, un aspecto espacial, un aspecto temporal y un aspecto cuantitativo. Si para estar ante un caso de doble imposición exigiésemos la presencia de dos impuestos con un mismo hecho imponible, necesitaríamos estar ante dos impuestos en los que coincidieran todos los elementos y aspectos mencionados. Y la existencia de dos impuestos con todos esos elementos y aspectos de sus hechos imponibles coincidentes, vendría a suponer la existencia de dos impuestos en la práctica idénticos, lo cual no tendría sentido en un Sistema tributario.

13. Si el sujeto activo y el sujeto pasivo fuesen los mismos, si la situación que determina el nacimiento de la obligación tributaria es la misma, si el ámbito de aplicación territorial es el mismo, si el devengo o el período impositivo se dan de la misma forma, si el hecho imponible se mide cuantitativamente de la misma manera, o sea, si la base se calcula de la misma forma, en definitiva, si todos estos elementos y aspectos son lo mismo en dos impuestos, esos dos impuestos, aunque tuviesen una denominación distinta, en la práctica serían lo mismo. Y no tiene sentido que en un ordenamiento tributario existan dos impuestos iguales. Sería algo inútil, pues para conseguir el mismo resultado bastaría con aumentar el tipo de gravamen en uno de ellos, ahorrándose así el coste de recaudación del otro. Algo debe

² No obstante, la utilización del término «plurimposición» la podemos encontrar en F. SAINZ DE BUJANDA: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pág. 27.

³ Señala PÉREZ DE AYALA BECERRIL que «el fenómeno de la doble imposición será, pues, aquel fenómeno a través del cual dos o más figuras tributarias, bien abierta, bien encubiertamente, recaigan sobre un mismo objeto imponible» («El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la L.O.F.C.A.», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 240, 1996, pág. 394). Ante esta afirmación, simplemente habría que apuntar, reiterando lo dicho *supra*, que en aquellos casos en los que intervengan más de dos figuras impositivas resulta más correcto hablar de “plurimposición” que de “doble imposición”, a pesar de la difusión tan generalizada que encuentra esta última expresión.

⁴ «Análisis jurídico del hecho imponible», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, págs. 840 y ss. La delimitación por SAINZ DE BUJANDA de la estructura del hecho imponible también la podemos encontrar en *Hacienda y Derecho*, IV, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, pp. 330 y ss.

cambiar siempre: por ejemplo el sujeto activo, la forma de cuantificar la base o su ámbito de aplicación territorial, siendo, por lo menos, el de uno más amplio que el del otro, comprendiendo aquél a éste. De no ser así, la existencia de dos impuestos con hechos imponibles idénticos implicaría la existencia de dos impuestos en la práctica iguales, algo ilógico y que no encontramos en nuestro actual sistema tributario.

14. Cosa distinta es que, sin ser demasiado estrictos, buscando agilidad y facilidad de comprensión en la exposición, digamos que dos impuestos recaen sobre un mismo hecho imponible, porque simplemente coincidan, al menos parcialmente, los aspectos materiales del elemento objetivo de los hechos imponibles de los dos impuestos, resaltando la existencia de un caso de doble imposición, aunque no coincidan los restantes elementos y aspectos de sus hechos imponibles. Esto último sí lo vemos viable en análisis doctrinales de la realidad tributaria. Piénsese, por ejemplo, en la doble imposición que, en este último sentido, se podría reconocer entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵ y el Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

15. Pero aun así, desde esta última perspectiva más amplia, si los aspectos materiales del elemento objetivo de los hechos imponibles de dos impuestos son similares, es muy probable que el objeto de gravamen de ambos impuestos sea casi el mismo, lo cual volvería a reconducir el tema de la doble imposición desde el ámbito del hecho imponible al del objeto de gravamen.

16. Una distinción de conceptos que se sitúa en la base de esta problemática la encontramos en SAINZ BUJANDA, quien señalaba lo siguiente: «El objeto del hecho imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho -eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo- que hace nacer la obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica -v. gr.: la renta, cuando se obtiene o cuando se gasta-, que se somete a imposición; la riqueza imponible son los bienes, rentas, patrimonios, u otros objetos materiales o ideales, intrínsecamente considerados -abstracción hecha, por tanto, de la forma en que se manifiestan, que es el objeto del tributo- que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación; los bienes gravados no son, en fin, sino una especie de riqueza imponible»⁶.

17. Más concretamente, FERREIRO distingue entre «objeto material» y «objeto-fin» del tributo, refiriéndose el primero a la riqueza efectivamente gravada por cada tributo, mientras el segundo consiste en la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo⁷.

18. En modo alguno debemos afrontar esta diferenciación entre objeto material y objeto fin del tributo entendiendo que sean dos manifestaciones de riqueza distintas las que grava al mismo tiempo un solo impuesto. Cada impuesto sólo grava realmente una manifestación de riqueza, pero en ocasiones se plantea el problema de determinar cuál sea ésta.

19. En ocasiones para determinar qué es lo que realmente grava un impuesto debemos fijarnos, más que en la apariencia del tenor literal de la Ley que lo regula al describir su hecho imponible o su objeto de gravamen, en la forma de cuantificarse su base imponible. En ocasiones será esto último lo que determine qué manifestación de riqueza se está gravando realmente.

20. Esto sin perjuicio de impuestos donde existe una traslación jurídica de la carga tributaria o de impuestos en los que, al menos, se propicia una traslación económica de la misma. Impuestos que, aun gravando por ejemplo un acto de tráfico de bienes o una transmisión, a través de los mecanismos descritos lo que consiguen es recaer realmente sobre el consumo.

⁵ En adelante IRPF.

⁶ *Hacienda y Derecho*, IV, cit., pág. 336.

⁷ «El objeto del tributo», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, págs. 229 y ss. Del objeto del tributo ya se había ocupado FERREIRO en su obra «Contribución Territorial Urbana: El objeto del tributo», en *Hacienda Pública Española*, núm. 22, 1973, pp. 24 y ss.

30. Pues bien, nos encontramos ante una serie de casos en los que esa diferenciación entre objeto material y objeto fin, lejos de indicar que realmente se gravan dos manifestaciones de riqueza distintas, a nuestro entender sirve, al menos desde una perspectiva didáctica, para determinar lo que realmente se está sometiendo a imposición.

31. En la delimitación de los conceptos en análisis, en la interpretación del artículo 6 de la LO-FCA, el Tribunal Constitucional ha señalado: «Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”, según reza el artículo 28 de la vigente⁸ Ley General Tributaria»⁹.

32. Ha destacado FERREIRO que «la riqueza que se quiere gravar puede no estar incorporada a las normas que regulan el tributo. Puede, por tanto, desde luego, no estar incorporada a la norma que define su hecho imponible». Añade que «la riqueza que se quiere gravar pertenece así al mundo de los fines del legislador y puede no estar expresamente indicada en las normas que regulan el tributo». Pero, de otro lado, señala este autor que «en cambio, la riqueza gravada por el tributo sí ha de estar incorporada a la normativa del tributo y precisamente, es obvio, a la norma que define el hecho imponible»¹⁰. Por otra parte, señalaba ALBIÑANA que «el ordenamiento jurídico de cada impuesto no debe silenciar la capacidad económica que fundamenta su establecimiento o su subsistencia. El objeto imponible es la definición legal de la capacidad económica a gravar, y de aquí que deba estar presente en su ley reguladora si la capacidad económica, como parece obvio, es nervio y aliento del impuesto justo»¹¹.

33. Si tomamos como ejemplo el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el mismo se señala que este Impuesto es un tributo que «recae sobre el consumo», aunque sean otras las operaciones gravadas. El gravamen de la manifestación de riqueza que supone el consumo sería el objeto-fin del tributo, pues, independientemente de que se grave el tráfico de bienes y servicios, el mecanismo de la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido hace que este Impuesto incida sobre el consumo de los mismos. Así pues, en relación a este Impuesto, el objeto-fin del tributo encontraría incluso un reflejo expreso en la letra de la Ley. Y aunque no existiese tal referencia expresa, el mecanismo de aplicación del Impuesto dejaría ver la verdadera finalidad del mismo.

34. De todas las consideraciones efectuadas se desprende que el objeto del tributo se mueve en el plano jurídico, pues tanto la riqueza efectivamente gravada, como la que se encuentra en la intención última del legislador, encuentran un reflejo en la ley, si no expresamente en ocasiones, sí al menos deducible del análisis de la misma. Por ello vemos poco afortunada la referencia que hemos recogido del Tribunal Constitucional al «objeto del tributo» como «realidad que pertenece al plano de lo fáctico»,

⁸ En ese momento.

⁹ Fundamento Jurídico 14 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. En el mismo sentido y con remisión a la Sentencia anterior, se pronunció el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico 4 de su Sentencia 186/1993, de 7 de junio.

¹⁰ «El objeto del tributo», *cit.*, pág. 234.

¹¹ *Sistema Tributario Español y Comparado*, Segunda edición, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 76. De otro lado, TEJERIZO, a la vista del artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dedicado a la «naturaleza y objeto» de este Impuesto, ha señalado que «no es habitual que las normas que regulan las distintas figuras tributarias aludan a estos extremos, y aunque la opinión de algunos autores es favorable a tal circunstancia, creemos que estas normas definidoras no añaden nada a la regulación del tributo, incluso en una opinión extrema se podría negar a este tipo de preceptos la categoría de normas jurídicas por cuanto no incorporan un mandato imperativo. Sin llegar a mantener esta postura, lo que queremos indicar es que la naturaleza, y aun el objeto de gravamen, se pueden extraer del conjunto de la regularización del tributo, sin necesidad de su mención expresa, que únicamente cumpliría una función didáctica» («El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones», en *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, 2ª edición, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 19). De todas formas, se ha ido convirtiendo en usual que el legislador se pronuncie expresamente en la Ley propia de cada impuesto sobre el objeto de gravamen y naturaleza del mismo.

sobre todo si se tiene en cuenta que seguidamente afirma que «por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico».

35. En relación a un mismo objeto impositivo o riqueza gravada el legislador tributario puede tomar en consideración distintas circunstancias o situaciones que delimiten distintos hechos imponibles. Esto puede determinar que distintos hechos imponibles produzcan una doble imposición o plurimposición en relación a un mismo objeto impositivo o manifestación de riqueza gravada.

36. Con respecto al fenómeno de la plurimposición, hablaba EINAUDI¹² de «el mito de los dobles de impuesto» («*il mito dei doppi d'imposta*»). Señalaba que la doble imposición, después de la de los fantasmas, se presenta como «otra obsesionante aparición propia de la escena financiera. Tan obsesionante, que los más la ven donde ella en realidad no existe». Se planteaba este autor -a la luz del Ordenamiento tributario italiano en su tiempo- si fuese quizás una doble imposición el estar obligados a pagar al Erario del Estado primero el impuesto sobre los terrenos y después el impuesto complementario sobre la renta, y después incluso los gravámenes sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta. A tal interrogante respondía negativamente, señalando que el legislador puede recaudar una determinada cantidad de un solo golpe o dividir su pago en varias cuotas, llamando a una impuesto sobre la renta de los terrenos, a la otra impuesto complementario sobre la renta y a la tercera, o a un conjunto de terceras, impuestos sobre los diversos bienes de consumo. Destacaba este autor que aquí no existe una doble imposición, sino un mero fraccionamiento entre varios títulos impositivos de una sola carga impositiva, fraccionamiento querido por comodidad de la Hacienda Pública y por un más fácil aliciente a pagar para el contribuyente.

37. Añadía EINAUDI que no es, igualmente, un caso de doble imposición «el pagar, por el mismo título, por ejemplo de posesión de terrenos, impuestos al Estado, a la provincia, al municipio, al consorcio de regadíos o de carreteras, a la asociación sindical, al instituto de aseguración por los infortunios agrícolas etc. etc.». Este autor al respecto señalaba: «¿Es quizás un *doppio* proveer, con la misma renta, a los servicios recibidos del panadero, del carnicero, del sastre, del zapatero, del encargado de la casa y así indefinidamente? Por la misma razón, no es un *doppio* proveer a pagar, con aquella única renta, con la cual se adquieren a decenas o a centenares los deseados bienes privados, también los distintos servicios de las categorías de entes públicos, los cuales tienen poder impositivo. El Estado provee a las vías de gran comunicación; la provincia a las que afectan a varios municipios, el municipio a las propias de su territorio, el consorcio a la pequeña carretera vecinal. ¿Por qué no se debería tributar a los cuatro entes?».

38. Explicando en qué consistía verdadera y solamente la doble imposición para él, EINAUDI señalaba: «El *doppio* no surge cuando se paga dos veces sobre la misma renta, o a dos entes distintos. Aquí, quizás, existe el *tropo* (demasiado). El *doppio* surge cuando *le mort saisit le vif*, cuando *la forme prime le fond*, cuando la lógica formal se sobrepone a la lógica sustancial, cuando el legislador se deja arrastrar por la lógica aparente de una definición, de un sistema, de un instrumento a imaginar la existencia de algo que no existe en la realidad o, si existe, tiene dimensiones menores que las imaginadas. El *tropo* puede ser impuesto por la necesidad y ser consciente y razonadamente querido. El *doppio* es hijo del error. También el error puede ser querido; pero es querido hasta que no se descubre que es un error». Añadía este autor que «quizás, en vez de *doppio d'imposta*, se podría hablar de un *incongruo od illogico d'imposta*; pero el uso de la palabra “*doppio*” es también apropiado porque ayuda a hacer ver que en la base del error está un juego visivo por el que la misma renta, la misma cosa, cambiada de aspecto, aparece ante los ojos del legislador dos o más veces, haciéndole cambiar un fantasma jurídico por una realidad sustancial». Señalaba EINAUDI que a veces la doble imposición es «grosera» y a todos aparente, siendo otras veces sutil y estando escondida. Destacaba este autor que quizás la doble imposición más grosera es la de la reaparición de la misma renta primero bajo la especie de renta de una sociedad mercantil y después de renta de los accionistas de la misma sociedad.

¹² *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, seconda edizione, Giulio Einaudi Editore, Torino, 1967, pp. 38 a 46.

39. La delimitación del concepto de doble imposición que hacía EINAUDI no nos sirve para abarcar la complejidad del fenómeno que intentamos estudiar. Las delimitaciones conceptuales de este autor se movían en un ámbito más reducido de lo que hemos expuesto y presentaremos en las páginas posteriores como doble imposición.

40. Recapitulando hasta aquí, podríamos decir, pues, que el fenómeno de la doble imposición o plurimposición vendría ocasionado principalmente por la configuración de una pluralidad de hechos imposables sobre un mismo objeto de gravamen.

41. El fenómeno de la plurimposición se presenta en ciertos casos como inevitable, pero no debería sobrepasar ciertos límites. Las manifestaciones de riqueza u objetos de gravamen imaginables, aunque se especifiquen desde distintas perspectivas, en principio son limitados. Y para contemplar la capacidad económica global de un sujeto y conseguir que cobre actuación práctica la autonomía financiera de entes menores al Estado en su dimensión de entes con Poder Tributario, se presenta como necesario e inevitable y, en algún caso, a lo mejor hasta conveniente¹³, que un mismo objeto de gravamen o manifestación de riqueza sirva para estructurar, desde distintas perspectivas, una diversidad de hechos imposables, provocando situaciones de sujeción a varios impuestos. Lo que no se puede permitir es que se produzca una acumulación de impuestos, de tal forma estructurados individualmente y en su globalidad, que pueda llegar a extremos confiscatorios.

42. Existen tres-cuatro índices generales de capacidad económica: la renta, el patrimonio, el consumo y el tráfico de bienes. Un sistema impositivo podría imaginarse en base a sólo cuatro impuestos generales: uno sobre la renta, otro sobre el patrimonio, otro sobre el consumo y otro sobre el tráfico de bienes (y esto sin perjuicio de los problemas que puede presentar la delimitación entre las ideas de consumo y tráfico de bienes, en cuanto realidades vinculadas entre sí). Si sólo existiesen esos cuatro impuestos en un sistema tributario no se darían, en principio, en sentido estricto, problemas de doble imposición o plurimposición interna. Pero también es posible que las finalidades, objetivos y funciones a que debe dar cumplimiento la mecánica de un sistema impositivo moderno, no encontrasen su mejor forma de actuación en un sistema que sólo se compusiese de esos cuatro impuestos. Es por ello por lo que veríamos como necesario el fenómeno de la doble imposición, siempre y cuando no se sobrepasen ciertos límites racionales, jurídicos y económicos, de los que los Estados contemporáneos frecuentemente prescinden y que la Unión Europea no ha sabido acotar convenientemente.

III. Tipos de doble imposición

A. Doble imposición interna y doble imposición internacional

43. Tradicionalmente se distingue entre doble imposición interna y doble imposición internacional¹⁴. La doble imposición interna se daría en aquellos supuestos ocasionados por la incidencia del Poder Tributario estatal o por la de los Poderes Tributarios de entes integrados en el territorio del Estado, pero de menor dimensión que éste, como, por ejemplo, Comunidades Autónomas o municipios. Serán los impuestos de entes integrados dentro de un único territorio estatal los que pueden producir una doble imposición interna. En los casos de los Estados federales los problemas ocasionados en esta materia por los tributos de los Estados que integran la federación de Estados entre sí o por los de uno de éstos en su confluencia con impuestos de la federación serán problemas de doble imposición interna¹⁵. Piénsese en

¹³ Piénsese, además, en posibles motivaciones extrafiscales.

¹⁴ Frente a ello, INGROSSO usaba el concepto «doble imposición» sólo para hacer referencia a los casos de doble imposición internacional, hablando, por el contrario, de «*imposizione multipla*» para hacer referencia a los casos en que se da sobre un mismo bien la incidencia de impuestos distintos o de impuestos de entes de Derecho Público distintos dentro de un mismo Estado (*Istituzioni di Diritto Finanziario*, Vol. II, Jovene, Napoli, 1937, p. 762).

¹⁵ Distinguía XAVIER entre «doble tributación internacional» y «doble tributación interterritorial», refiriendo la primera a la

que, en los supuestos de Estados federales, cada uno de los Estados que componen la federación no se rige en sus relaciones con ésta y con los demás Estados integrantes de la misma revestido de soberanía internacional. Es la federación de Estados la que aparece dotada de soberanía internacional frente a Estados extranjeros, o sea, ante Estados no integrados en la federación.

44. La doble imposición internacional se daría en aquellos casos en que confluye el Poder Tributario de un Estado -o de alguno de los entes integrados en su estructura territorial- con el Poder Tributario de otro Estado -o de alguno de sus mencionados entes de dimensión menor- o con el Poder Tributario de una organización internacional. Además de los casos tradicionalmente estudiados por la doctrina de doble imposición internacional ocasionada por la incidencia sobre una misma manifestación de riqueza de los impuestos de dos Estados distintos, se deberían tener en cuenta así también los posibles problemas ocasionados por la confluencia del Poder Tributario de las organizaciones internacionales con el Poder Tributario de los Estados.

45. Las organizaciones internacionales suelen ser titulares de un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de sus funcionarios y agentes. Para evitar la doble imposición efectiva entre estos impuestos y los impuestos que en los Estados miembros de la correspondiente organización internacional gravarían la renta de tales funcionarios y agentes, a través de convenios internacionales normalmente se establece la exención en los impuestos de los Estados miembros de los rendimientos satisfechos a sus funcionarios y agentes por la organización y gravados por ésta.

46. Pero la Unión Europea nos muestra cómo el Poder Tributario de las organizaciones internacionales no tiene porqué reducirse al mencionado impuesto sobre los salarios de sus funcionarios y agentes, al ser titular también de otros recursos propios de naturaleza tributaria -como los derechos de aduana¹⁶-, que podrían en teoría ocasionar -y en la práctica ocasionan- casos de doble imposición con tributos de los Estados miembros, supuestos que habría que calificar de doble imposición internacional. No serían, sin embargo, supuestos de doble imposición internacional los ocasionados por la confluencia, dentro de un mismo Estado, de impuestos armonizados por la Unión Europea, pero de titularidad estatal, con otros impuestos también estatales, hayan sido o no objeto de armonización fiscal. De esta forma, por ejemplo, calificaríamos de doble imposición internacional la confluencia de los derechos de aduana con el Impuesto sobre el Valor Añadido y de doble imposición interna la confluencia de este último con los impuestos especiales, sin perjuicio de que también se pueda dar una doble imposición internacional entre éstos y los derechos de aduana.

47. Existen supuestos concretos, casos económicos individualizables, que pueden hacer surgir al mismo tiempo problemas de doble imposición interna y de doble imposición internacional. Se trataría de realidades económicas únicas a las que se vincularían estructuras de doble imposición interna e internacional, pero pudiéndose distinguir en la teoría y en la práctica los problemas relativos a uno y otro tipo de doble imposición.

B. La distinción entre doble imposición material y doble imposición formal

48. Siguiendo a FASOLIS¹⁷, se puede distinguir entre doble imposición material y doble imposición formal. Señalaba este autor que la doble imposición material no se presenta como expresamente deseada en un sistema fiscal que se inspire en un justo y general reparto de las cargas tributarias,

colisión de sistemas fiscales de Estados soberanos distintos y la segunda a la colisión de ordenamientos tributarios que correspondan a «espacios fiscales autónomos dentro de un mismo Estado, como los Estados federados, los cantones, las regiones o los territorios» (*Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Resenha Tributária, Sao Paulo, 1977, pp. 59 y 60).

¹⁶ Vid. D. GARCÍA GUERRERO: «Los desafíos de la Unión Europea en materia aduanera en orden a un mayor control del fraude a nivel global», en *Los nuevos retos de la fiscalidad de la Unión Europea*, UJA Editorial, Jaén 2023, p. 219.

¹⁷ *Le doppie imposizioni*, Casa Editrice S. Lapi, Città di Castello, 1914, pp. 15-16 y 24-25.

mientras que la doble imposición formal se presenta como querida y deseada por el legislador. Destaca que la doble imposición formal no constituye propiamente algo injusto, sino más bien un medio de técnica fiscal para obtener un mayor agravio del sujeto pasivo en función de su mayor capacidad contributiva o bien para intentar luchar contra la excesiva disparidad de las riquezas. La doble imposición formal tendría así un doble objetivo, uno propiamente financiero y de justicia tributaria y otro socio-económico.

49. Si tuviésemos que trasladar esta clasificación conceptual de FASOLIS a nuestro actual Ordenamiento jurídico-tributario, nos encontraríamos con que, para gravar en mayor medida una superior capacidad contributiva, el método elegido por el legislador tributario no suele ser (o no debería ser en principio) el de superponer figuras tributarias, sino el de hacer más progresivos los tipos de gravamen. De todas formas, alguna diferenciación entre distintos tipos de contribuyentes a través de una cierta superposición de figuras impositivas sí se realiza en nuestro sistema tributario. Piénsese, por ejemplo, en cierta medida y con las correspondientes matizaciones, en la confluencia entre el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio (sin dejar de tomar en consideración los beneficios fiscales en ciertas Comunidades Autónomas, que en la práctica lo dejan sin aplicación en ellas), a lo que a su vez se ha añadido el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

50. Si un sujeto vive de su trabajo, por obtener las rentas derivadas del mismo tributará en el IRPF. Ahora bien, si otro sujeto, con el mismo nivel de renta que el anterior, obtenía tales rentas del capital, no sólo tiene que tributar por las mismas en el IRPF, sino que, además, por la titularidad del citado capital, podría llegar a tener que tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio. Ya fuese porque se reconocía un mayor nivel de capacidad económica por el hecho de ser titular de un capital, dado que el mismo mañana puede seguir existiendo aunque una persona podría perder su capacidad de trabajo (aunque un capital también puede desaparecer y la pérdida de la fuerza de trabajo reemplazarse por el derecho a una pensión), ya fuera porque la distinta condición de trabajador o “capitalista” merecieron en un determinado momento una diferente contemplación desde los esquemas de justicia tributaria imperantes en la comunidad socio-jurídica, lo claro es que los dos tipos de contribuyentes, trabajador y capitalista -aunque en la práctica social esta diferenciación entre sujetos no se encuentre ya tan polarizada y cada vez sea más frecuente que se mezclen las figuras aunque sólo sea por los ahorros de los trabajadores-, podrían encontrar una diferenciación de trato al poder llegar a tener que hacer frente el segundo, en principio, al pago del Impuesto sobre el Patrimonio, con las correspondientes excepciones derivadas de la normativa de ciertas Comunidades Autónomas. Pero a ello, ante un determinado volumen de patrimonio, se añadiría el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, en una línea que se fue abandonando por los demás Estados miembros de la Unión Europea, pero adoptada por el nuestro.

51. De otro lado, buscando también ejemplos de casos que pudieran reconducirse, dentro de nuestro Ordenamiento jurídico-tributario al concepto apuntado por FASOLIS de doble imposición formal, podríamos detenernos en el caso de los impuestos propios que ciertas Comunidades Autónomas crearon sobre la titularidad de tierras infrutilizadas. Aquí estaba clara la vocación extrafiscal de estos impuestos, tendentes a buscar una producción de la tierra en zonas donde, además, el paro agrícola era alto. Lo que sucedía es que estos impuestos, aunque extrafiscales, no eran ajenos al principio de capacidad económica o a la mayor capacidad económica de sus sujetos pasivos, desde el punto y hora en que el ser propietario de tierra rústica y no utilizarla demostraría capacidad económica en el sentido de no tener necesidad de utilizar la tierra que se tiene. O sea, sujetos que, dada su riqueza, no se verían necesitados ni siquiera de explotar la tierra de que son titulares. Desde esta perspectiva, dado que el titular de esas tierras tenía que tributar por tal titularidad también, en principio, por el Impuesto sobre el Patrimonio y por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se daba una plurimposición que intentaba gravar en mayor medida a un sujeto en función de la mayor capacidad económica que tuviese.

52. Pero nosotros, intentando darle un mayor alcance práctico al concepto de doble imposición formal y, así, a la distinción entre doble imposición material y formal, extenderíamos también esta últi-

ma a aquellos casos en que la doble imposición aparece provocada por un impuesto extrafiscal. De tal forma que la superposición de un impuesto con otro se deba, no necesariamente a la contemplación de una mayor capacidad contributiva, sino a la consecución de cualquier finalidad amparada constitucionalmente, como pueden ser ciertos objetivos extrafiscales, aunque en realidad éstos nos vienen marcados esencialmente desde la Unión Europea.

53. Por tanto, propondríamos mantener esta distinción, dándole un mayor alcance práctico, siguiendo hablando de doble imposición material para aquellos casos de acumulación de gravámenes que pudiesen resultar contrarios a los principios de justicia tributaria o, al menos, a una construcción racional del Sistema tributario, pero hablando de doble imposición formal también cuando la superposición de figuras tributarias es utilizada activamente por el legislador tributario para conseguir una finalidad amparada constitucionalmente, como puede ser un objetivo extrafiscal.

54. Piénsese, en este sentido, pudiendo calificarse de casos de doble imposición formal, en la confluencia del Impuesto sobre el Valor Añadido con los impuestos especiales, en cuanto impuestos que gravan consumos de productos específicos que pueden tener efectos nocivos para la sociedad o que implican unos elevados costes sociales, intentando conseguir, con la más elevada presión fiscal que en tales casos estos impuestos provocan, reducir los citados consumos. Estaríamos hablando de una colisión entre impuestos de titularidad estatal, pero en los que tienen un especial protagonismo las directivas de armonización fiscal de la Unión Europea.

C. Doble imposición originada por la confluencia de dos Poderes Tributarios distintos y doble imposición que encuentra su base en un único Poder Tributario

55. Nuestro Estado es de estructura territorial compleja. La parte orgánica de nuestra Constitución de 1978 se ocupa de la delimitación e interrelación de los poderes de los distintos entes públicos del territorio nacional. Dispone el artículo 137 de nuestra Constitución que «el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas Entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses». Entre los poderes de estos entes destaca como esencial su Poder Tributario.

56. Nuestra Constitución nos presenta una estructura territorial descentralizada, donde tanto el Estado como las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales son titulares de un Poder Tributario para poder hacer frente a su autonomía financiera. En un Estado centralizado se puede entender que el Poder Tributario del Estado sea “originario” y el de los otros entes territoriales menores al mismo “derivado” de aquél. Pero no sucede así en un Estado descentralizado como el nuestro. Por ello, cuando nuestra Constitución dispone en su artículo 133.1 que «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley», esta referencia a la «potestad originaria» del Estado en materia tributaria no puede ser entendida en el sentido de que el Estado sea el origen del Poder Tributario de los otros entes territoriales, dado que el apartado 2 del mismo artículo 133 de la Constitución dispone que «las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». Se presenta así la Constitución como el fundamento jurídico no sólo del Poder Tributario del Estado, sino también del Poder Tributario de estos otros entes. Ha sido el pueblo el que a través de la Constitución ha concedido Poder Tributario a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales y no el Estado a través de la Ley.

57. La expresión «potestad originaria» referida en este contexto al Estado sólo puede identificarse así con que la Constitución es el único límite jurídico al Poder Tributario del Estado -dejando ahora al margen de nuestras consideraciones las implicaciones en materia tributaria del Derecho de la Unión Europea, que de todas formas encuentran anclaje en nuestra Constitución en su artículo 93-, mientras

que el Poder Tributario de las Comunidades Autónomas y el de las Corporaciones Locales puede verse limitado o regulado por la ley estatal, pero sólo en cuanto lo permita la Constitución¹⁸.

58. El artículo 31.3 de nuestra Constitución dispone que «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». En materia tributaria rige el principio de legalidad y su especificación el principio de reserva de ley. No puede crearse un tributo si no es a través de una ley. Las Comunidades Autónomas poseen capacidad legislativa dentro del ámbito de sus competencias. Así, en tal ámbito y respetando los límites establecidos por la Constitución, pueden crear tributos a través de las leyes de sus propios Parlamentos autonómicos. Debemos recordar que las leyes autonómicas no se encontrarán con respecto a las estatales en una relación de jerarquía, sino de competencia, debiendo moverse unas y otras en sus respectivos ámbitos competenciales delimitados por la Constitución y los Estatutos de Autonomía.

59. Distinta es la situación de las Corporaciones Locales, las cuales no pueden crear leyes y, por lo tanto, tampoco leyes tributarias. El establecimiento de un tributo y la regulación de sus elementos esenciales sólo puede producirse mediante ley. Y dado que, como acabamos de señalar, las Corporaciones Locales no poseen capacidad legislativa, éstas no podrán crear leyes tributarias.

60. El artículo 142 de nuestra Constitución dispone que «las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas». Junto a esto debemos recordar que el artículo 133.2 de la Constitución habla de la posibilidad de las Corporaciones Locales de establecer y exigir tributos. Entonces ¿cómo debemos interpretar el poder de establecer tributos de éstas si no poseen potestad legislativa? Las Corporaciones Locales deberán partir de las leyes estatales y, en base a éstas, deberán exigir los tributos que en las mismas se presenten como de establecimiento obligatorio y podrán optar o no por establecer a través de sus ordenanzas -que son manifestación de potestad reglamentaria- los tributos que en aquéllas se presenten como de establecimiento facultativo. Con respecto a unos y otros, las Corporaciones Locales, en uso de su potestad reglamentaria, podrán desarrollar los aspectos de sus tributos que las leyes estatales, previa delimitación de sus elementos esenciales, dejan a la competencia de aquéllas, respetando los límites del principio de legalidad y de la reserva de ley en materia tributaria.

61. La intervención de distintos entes públicos en la vida tributaria dentro de nuestro Ordenamiento jurídico se presenta en la base de problemas de doble imposición interna, debido a la incidencia sobre una misma manifestación de riqueza de tributos de los mencionados entes públicos diferentes. Esto no quita que exista también la doble imposición ocasionada por varios impuestos de un mismo ente público.

62. Aun admitiendo la existencia de una esencial coordinación entre los distintos niveles impositivos internos, no por ello desaparecen los casos de doble imposición interna en nuestro Ordenamiento jurídico. Las manifestaciones de capacidad económica son limitadas y si se quiere dotar de impuestos a los distintos niveles de entes con autonomía financiera, necesariamente nos encontraremos con el fenómeno de la doble imposición interna, dado que los posibles objetos de gravamen -y sobre todo en su contemplación más general- se ven sometidos a los impuestos estatales. Así pues, en principio, la articulación de impuestos de los que sean titulares entes inferiores al Estado, conllevará, en general, la doble imposición sobre los objetos imposables ya gravados por este último¹⁹.

¹⁸ Piénsese en la citada LOFCA en relación a las Comunidades Autónomas y en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en relación a las Corporaciones de este tipo. Dicho Texto Refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

¹⁹ Sobre este problema, en relación a las Haciendas Locales, se detiene CALVO ORTEGA, poniendo de manifiesto que «el avance de los grandes impuestos sobre la renta, sobre los incrementos patrimoniales (en el supuesto de que constituyan una figura independiente), sobre el patrimonio y sobre el consumo, cada vez más generales y más personificados, deja un estrecho margen a la imposición municipal propia, entendiéndose por tal aquella que tradicional y actualmente tiene un objeto de gravamen no sometido a

63. Otra cosa será ver las medidas que se pueden utilizar para amortiguar la doble imposición entre los distintos niveles impositivos, o sea, entre los impuestos del Estado y los de los otros entes públicos. Y en este sentido se podrían dar diversas opciones. Desde luego, si se opta por no dotar a los entes inferiores al Estado de un impuesto que podría entrar en colisión con uno estatal, se evitaría esa doble imposición; el Estado debería, en tal caso, compensar al ente menor con transferencias o subvenciones con cargo a fondos del Presupuesto estatal, para suplir las necesidades financieras que la falta de ese impuesto ocasionaría al ente menor. Por otra parte, si es la Ley estatal la que, dando plasmación a un esquema básico previsto en la Constitución, debe regular el establecimiento de los impuestos de los entes menores, o las directrices conforme a las cuales éstos deban estructurarse, esa misma Ley estatal podría prohibir al ente menor el establecer el impuesto, si es éste un ente menor que en principio puede establecer tributos²⁰; o bien, si fuese la propia Ley estatal la que estableciera el impuesto del ente menor, esa Ley estatal podría amortiguar la doble imposición reduciendo la presión fiscal en los impuestos en colisión. Y esto último lo podría hacer reduciendo la cuantía de la carga tributaria a través de tipos de gravamen bajos o no demasiado altos en uno o en los dos impuestos, o bien considerando a uno de los impuestos gasto deducible para calcular la base imponible del otro, o, como más efectivo en orden a eliminar la correspondiente doble imposición, permitiendo la deducción de la cuota de uno de los impuestos en la cuota del otro.

64. En relación a la posibilidad de deducción de la cuota de uno de los impuestos en colisión para la determinación de la deuda tributaria por el otro, -desde una perspectiva hacendística y a la luz de los problemas del federalismo fiscal de Estados Unidos y Canadá- DUE y FRIEDLANDER señalan que «un crédito total por el impuesto pagado a la unidad inferior de gobierno contra la deuda de impuesto a una superior elimina los problemas de concurrencia de varios poderes fiscales e incrementa así la capacidad de imposición de las unidades inferiores, pero no elimina de por sí la redundancia administrativa». Destacan estos autores que «de esta forma se elimina el temor de las unidades menores de aplicar el impuesto para no experimentar un receso en la actividad económica; si alguna unidad no aplica el gravamen, sus residentes no pagarán menos impuesto, dado que el gobierno central recibirá todos los ingresos. La puesta en práctica del sistema sin un aumento en las tasas impositivas del gobierno central aumenta la capacidad de imposición de las unidades inferiores comparada con la de aquél». Añaden estos autores que «si se concede el crédito nada más que por una parte del impuesto pagado en vez de por el total, la doble imposición desaparece sólo en parte. En el caso que el impuesto sea deducible como gasto para la determinación de la renta imponible y no del gravamen abonable de la unidad superior, el gobierno de ésta sufraga sólo una parte del costo del aumento en los impuestos de la unidad inferior»²¹.

65. Ante cada supuesto se debería analizar qué método para evitar o atenuar la doble imposición interna sería el más conveniente y acorde con la realidad económica que se quiere gravar.

66. Todo acto de delimitación, diferenciación o división del Poder Tributario entre distintos entes conlleva necesariamente la creación de unas reglas para que los Poderes Tributarios diferenciados de esos entes no colisionen entre sí, o para que, en caso de colisionar, no se trate propiamente de una colisión, sino de una confluencia armonizada. Confluencia que, en principio, respondería a las necesidades recaudatorias de los entes titulares de los distintos Poderes Tributarios, y armonización que, principalmente, respondería a las garantías, derechos y necesidades del contribuyente, en cuanto plasmación

los citados impuestos estatales. La doble imposición (un mismo sujeto es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible y, en el caso que nos interesa, por dos poderes tributarios diversos) parece punto menos que inevitable» («Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 37).

²⁰ Piénsese en la prohibición, contenida en la LOFCA, de establecimiento de impuestos autonómicos con el mismo hecho imponible ya gravado por un impuesto estatal o piénsese en los límites que se dan, en base a esa misma Ley, en relación igualmente a los tributos propios de las Comunidades Autónomas, con respecto a los hechos y materias imposables gravadas por los impuestos locales (artículo 6).

²¹ *Análisis económico de los impuestos y del sector público* (Traducción al castellano por Ateneo de Buenos Aires; supervisión de la traducción por E.J. REIG), Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990, pág. 620.

de los principios constitucionales de justicia tributaria y de reparto justo de la carga tributaria. Sin duda alguna, es obvio también que tal armonización, armonía o integración, debe responder igualmente a intereses generales del ente, como pueda ser el fomento de la riqueza general.

67. Cuando los Estados, como entes soberanos²², confluyen entre sí en relación a pretensiones de naturaleza tributaria, debe ser un acuerdo de los mismos el que determine los criterios de confluencia o armonización. Y esto salvo que exista una tercera instancia -piénsese en el caso de la Unión Europea, forjada bajo los esquemas de la integración y la supranacionalidad y no bajo los esquemas de las simples organizaciones internacionales de cooperación- a la que se le haya atribuido el ejercicio de competencias soberanas en este punto, y entonces sería esa tercera instancia la que podría establecer las reglas para dirimir los conflictos en materia tributaria entre entes soberanos.

68. Dentro de un Estado soberano contemporáneo la soberanía reside en el pueblo. Y es el pueblo el que, a través de la Constitución que el mismo aprueba, delimita los entes que pueden constituirse dentro de su territorio soberano y los poderes de los mismos. Pero el pueblo no lo delimita todo en la Constitución, sino sólo lo que considera esencial. El resto lo delimita el Estado, titular de los máximos intereses generales y de solidaridad entre los distintos entes territoriales y entre sus ciudadanos. El Estado, así pues, deberá determinar la confluencia entre los poderes de los entes menores, sin desconocer o negar la esencia y existencia de los mismos. El Estado, llegado el caso, tiene que sacrificar su recaudación, reconociendo las correspondientes deducciones para la determinación de la carga tributaria de sus impuestos, para garantizar la suficiencia financiera de los entes locales. Sin ese sacrificio se podría producir una superposición de impuestos que podría llegar a entenderse contraria a la justicia tributaria. Del mismo modo, tal intervención normativa del Estado no puede anular totalmente la iniciativa tributaria de las Comunidades Autónomas, aunque ello implique la correspondiente doble imposición sobre un mismo objeto de gravamen. El problema se da esencialmente ante el hecho de que cuando inciden en casos de doble imposición interna o internacional impuestos armonizados por la Unión Europea o recursos propios de ésta, la Unión va buscando expresamente la existencia de esa doble imposición o incluso plurimposición. Y ello lo hace sin tener previamente una delimitación clara de los límites de justicia tributaria a las altas cuantías de acumulaciones de impuestos provocadas por el Derecho de la Unión Europea.

D. Doble imposición sobre un solo sujeto pasivo o sobre varios

69. Ante el gravamen de una determinada manifestación de riqueza se puede dar una doble imposición sobre un mismo sujeto pasivo o sobre varios, ya se realice a través de una sola figura impositiva o de varias. El tráfico de la riqueza y las distintas posiciones de los sujetos tomadas en consideración por la ley tributaria en relación con las diversas manifestaciones de capacidad económica, hacen ver supuestos en los que el gravamen sobre un determinado sujeto se ve conectado con la imposición que recae sobre otro. Así se podría hablar de casos de doble imposición que afectan sólo a un sujeto pasivo y de casos que afectan a varios.

70. Como supuesto de doble imposición en el que se ven implicados dos sujetos estaría el gravamen de los beneficios societarios a través de un impuesto a cargo de la sociedad y la tributación al mismo tiempo de los dividendos resultantes de la distribución de esos mismos beneficios mediante el impuesto que grava la renta de los socios. Por otra parte, como supuesto de doble imposición en relación a un único sujeto, podría presentarse el caso en que un bien inmueble es gravado por un impuesto real a cargo de su titular, debiendo éste, además, tributar por tal bien en un impuesto general y personal.

²² Esto sin desconocer la relatividad del concepto de soberanía actualmente y en especial en su operatividad en el campo tributario interno.

IV. Alcance material de la problemática constitucional de la doble imposición

71. La doble imposición o la plurimposición resultarán ilegítimas cuando provoquen que una acumulación de impuestos llegue a tal nivel que se convierta en confiscatoria contraviniendo el artículo 31 de la Constitución y, así también, ignorando el derecho a la propiedad privada consagrado en el artículo 33 de la misma. En una primera aproximación, podríamos definir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto²³, 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 tributario²⁴.

72. El artículo 31 de la Constitución, en su apartado 1, establece que el Sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio. Contempla 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.

73. 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.

74. 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»²⁵.

75. 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 sólo 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 éste, 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 pro-

²³ Pero cuando hablamos de que no se anulen las posibilidades de actuación económica del sujeto no queremos decir que a éste se le pueda dejar lo mínimo, sino que tal situación económica debe estar más próxima al resultado de la iniciativa del sujeto y nunca por debajo de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Frente a esto, a veces la doctrina, a nuestro entender desacertadamente, ha sido demasiado retraída 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 constructivo 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, Giuffrè, Milano, 1985, pág. 128). El alcance de estas palabras nos parece bastante limitado. Además, esas palabras, en una autoridad doctrinal como BERLIRI, pueden representar un desacertado referente para ciertos Tribunales Constitucionales europeos.

²⁴ 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 C.E.)».

²⁵ «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.

piedad, de tal forma que sólo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria»²⁶.

76. 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 aun más el sentido garantista y en protección de la libertad y propiedad individuales de todo el precepto»²⁷.

77. Por otra parte, NÚÑEZ PÉREZ señala que «el establecimiento del principio de no confiscatoriedad tributaria no sólo no es innecesario, sino que viene a reforzar el equilibrio que ineludiblemente 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»²⁸.

78. 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»²⁹. 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»³⁰. De otro lado, GONZALO Y GONZÁLEZ señala que el principio de no confiscatoriedad «resulta inseparable del principio de garantía de la propiedad privada»³¹.

79. 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»³².

80. 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»³³.

²⁶ «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.

²⁷ «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.

²⁸ «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», en *Impuestos*, núm. 22, 1991, pág. 8.

²⁹ «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. 1099.

³⁰ «Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español», en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, pág. 119.

³¹ «El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria», 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. 1555.

³² «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.

³³ *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 448.

81. 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 consagrados constitucionalmente, en particular con el derecho a la propiedad privada proclamado en el artículo 33 de la Constitución»³⁴. 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»³⁵.

82. 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.

83. 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»³⁶.

84. 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»³⁷. Frente a ello no debemos olvidar que la función social de la propiedad no impide la consideración de la conexión de ésta con la no confiscatoriedad en materia tributaria, en cuanto que la confiscatoriedad implicaría una extralimitación en esa función social.

85. 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 distintos 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.

³⁴ *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 112.

³⁵ *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 90.

³⁶ Señala esta autora que «la prohibición de confiscatoriedad no trata de proteger directamente la propiedad ni como derecho subjetivo ni como institución», añadiendo que «la propiedad ya está suficientemente garantizada por el artículo 33». Indica que «la imposición incide sobre la propiedad y la garantía de ésta no la afecta porque sus ámbitos de actuación son diferentes». Pero frente a ello, señala esta autora lo siguiente: «No obstante, puede darse una colisión entre ambas instituciones, y es por ello que entre los principios de la imposición se sitúa la prohibición de confiscatoriedad. Es posible que sin esta declaración el resultado fuera el mismo, pero con ella resulta evidente que el ataque a la propiedad mediante el sistema tributario tiene un límite, y que este límite es independiente, de un lado, de las razones fiscales o extrafiscales de los impuestos, y, de otro, de la concreta estructura que adopte el sistema tributario. A ese límite se le llama alcance confiscatorio. 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 A. MIRANDA PÉREZ: «El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal», en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 20, 1998, pág. 24.

³⁷ «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», en *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 156.

86. 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.

87. 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?

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

89. 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.

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

91. 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.

92. 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.

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

94. Como se diría llanamente, si de lo que gano se lleva el Estado³⁸ 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.

95. Nuestra Constitución habla, como hemos visto, de no confiscatoriedad del Sistema tributario y del respeto al derecho de propiedad privada³⁹. 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 encontrar constituciones de Estados miembros de ésta donde sólo se habla del respeto al derecho de propiedad privada y no se habla expresamente de la no confiscatoriedad en materia tributaria. La consagración expresa de la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria no se prodiga en las constituciones europeas, pero puede derivarse de la protección en las mismas del derecho a la propiedad privada, sin olvidar su conexión con la problemática del principio de capacidad económica. De otro lado, dentro del Derecho de la Unión Europea podemos encontrar una consagración del derecho de propiedad privada, aunque tampoco encontremos expresamente contemplado el principio de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario. Esa consagración del derecho a la propiedad privada en el ámbito del Derecho de la Unión Europea podemos individualizarla partiendo de que, según el Tribunal de Justicia de ésta, los principios generales o derechos fundamentales que derivan de las Constituciones de los Estados miembros forman parte también del Derecho de aquélla. A ello se añade la consagración del derecho a la propiedad privada en la Carta europea de derechos fundamentales⁴⁰. En este texto comunitario⁴¹ se habla a secas del derecho a la propiedad,

³⁸ Y, obviamente, el resto de entes públicos.

³⁹ Además de consagrar el derecho de propiedad, en el constitucionalismo latinoamericano también podemos encontrar algún ejemplo de texto constitucional que hable expresamente de no confiscatoriedad en materia tributaria. Así, la Constitución Venezolana de 1999 establece expresamente en su artículo 317 que «ningún tributo puede tener efectos confiscatorios». Por otra parte, la jurisprudencia argentina se ha mostrado especialmente precisa a la hora de reconocer un límite cuantitativo a partir del cual un impuesto pasa a ser confiscatorio, concretando ese límite en el 33 por ciento. Y ello aun sin existir una referencia expresa en su texto constitucional a la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria. Sobre la no confiscatoriedad en el ámbito fiscal a la luz del constitucionalismo latinoamericano, puede verse W. NARANJO RENDÓN: «La determinación o búsqueda de límites cuantitativos frente a los tributos confiscatorios», en www.monografias.com/trabajos27/sistemas-tributarios, 2005.

⁴⁰ El Proyecto de Tratado por el que se quería establecer una denominada Constitución para Europa y que fue sustituido por el Tratado de Lisboa –que sacó 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».

⁴¹ 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 fracasado Tratado por el que se intentaba establecer una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004 (Primacía del Derecho Comunitario y alcance de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea), en su fundamento jurídico 2 señaló que «la cesión constitucional que el art. 93 CE posibilita tiene a su vez límites materiales que se imponen a la propia cesión», añadiéndose a continuación que «esos límites materiales, no recogidos expresamente en el precepto constitucional, pero que implícitamente se derivan de la Constitución y del sentido esencial del propio precepto, se traducen en el respeto de la soberanía del Estado, de nuestras

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.

96. Junto a ello, más allá de la disciplina comunitaria, es necesario destacar que el Protocolo Adicional nº 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales⁴² 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»⁴³. El hecho de que se hable en este precepto al mismo tiempo de propiedad y de impuestos en modo alguno podría interpretarse en el sentido de que estos últimos pudiesen anular a aquélla, pues ello iría en contra del propio reconocimiento de la protección de la propiedad privada, rúbrica de tal precepto⁴⁴.

97. 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 modificó el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, modificó el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea. Tras dicha modificación, en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se pasó a establecer que «La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados». En el apartado 2 de esta nueva versión del artículo 6 se establece que «La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados». Por último, en el apartado 3 de esta nueva versión del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se establece que «Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales».

98. Pues bien, en concreto, dentro de la problemática de los derechos fundamentales, en relación al derecho de propiedad, se puede partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

estructuras constitucionales básicas y del sistema valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución, en el que los derechos fundamentales adquieren sustantividad propia (art. 10.1 CE), límites que, como veremos después, se respetan escrupulosamente en el Tratado objeto de nuestro análisis».

⁴² Convenio también contemplado en el Tratado de Lisboa, como tendremos ocasión de comprobar.

⁴³ Sobre el derecho de propiedad a la luz de este Convenio desde la perspectiva tributaria, véase F. PÉREZ ROYO: «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.

⁴⁴ 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».

de 13 de diciembre de 1979 (Asunto 44/79) y, menos antigua, 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».

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

100. De esta forma, pues, las normas tributarias que emanan de las instituciones de la Unión Europea, ya sean para regular los recursos propios de ésta, ya vayan dirigidas a la armonización fiscal, no pueden tener un contenido que provoque efectos confiscatorios en materia tributaria⁴⁵, pues con ello estarían violando un derecho fundamental integrante de la disciplina europea.

101. Por otra parte, en ocasiones los impuestos no persiguen como finalidad más directa el recaudar ingresos para hacer frente a los gastos públicos, sino el incidir sobre ciertos comportamientos del ciudadano, de forma que la carga económica del impuesto frene tales comportamientos, consiguiendo que el ciudadano limite o reduzca éstos para evitar en la medida de lo posible la citada carga económica que suponen. Se trata de comportamientos cuya limitación debe encontrar amparo en algún precepto de la Constitución. El artículo 31.1 de ésta establece, como hemos visto, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del Sistema tributario dentro del respeto de unos principios, que se recogen en el mismo precepto constitucional. Pero, por ejemplo, dado que en otro precepto de la Constitución⁴⁶ se protege el derecho a un medio ambiente adecuado, se estaría legitimado un impuesto que en vez de tener como finalidad directa el recaudar ingresos públicos, tuviese como objetivo frenar ciertas actuaciones o comportamientos que puedan afectar al medio ambiente, de forma que los ciudadanos, para no cargar con el peso económico de ese impuesto, decidan o prefieran dejar de realizar el correspondiente comportamiento o actuación. En el fondo, para tratarse de un impuesto extrafiscal puro, el legislador tributario al establecerlo debería tener como deseo principal el no recaudar nada, en vez de recaudar mucho. Ello supondría que no habría habido ningún comportamiento que hubiese afectado al medio ambiente, de los que podrían haber generado el devengo del impuesto. Así se habría cumplido la finalidad de proteger el medio ambiente y no se habría producido ninguna recaudación, no siendo ésta la finalidad del impuesto. Entre recaudar mucho y no recaudar nada, puede recaudarse poco y cuanto menos se recaude en mayor medida se habrá conseguido la finalidad perseguida por el legislador.

⁴⁵ 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». Añadía 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 [en aquel momento] 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).

⁴⁶ Artículo 45 de nuestra Constitución.

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

103. 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.

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

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

106. 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 Añadido⁴⁷, 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.»⁴⁸.

107. 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 alcohólicas⁴⁹, a un determinado nivel, con

⁴⁷ En adelante IVA.

⁴⁸ En la práctica, la mayoría de los Impuestos Especiales llegan al consumidor final a través de una traslación económica y no de una pura traslación jurídica, dado que se aplican en fase única. Eso no quiere decir que no se deban tomar en consideración jurídicamente a la hora de determinar la carga que soporta el consumidor, pues, como, por ejemplo, se reconoce expresamente en el artículo 1 de la Ley de Impuestos Especiales, se trata de Impuestos que recaen sobre el consumo. Esto no quita que existan casos de traslación jurídica directa al consumidor; piénsese, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Electricidad, que se repercute, junto con el IVA, al consumidor final, dado que la electricidad, mientras se mantiene dentro de las redes de transporte de energía, se encuentra en régimen suspensivo. De otro lado, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el sujeto pasivo es esencialmente aquel sujeto a cuyo nombre se matricula el vehículo y para consumir el vehículo hay que matricularlo y para matricularlo hay que acreditar el pago del Impuesto o su exención o no sujeción.

⁴⁹ Frente a esta opinión, aparentemente generalizada de amparo social, nos podemos encontrar, en alguna encuesta a

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

108. 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.

109. 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 resentirían menos ciertos sectores económicos o de la manera en que al ciudadano le quedarían menos alternativas para escapar de tal tributación. Se trata de los inmuebles y de todo lo relativo a la circulación rodada, centrada en los vehículos y los carburantes esencialmente. En el caso de los inmuebles, por mucho que se cargue fiscalmente a éstos el suelo físico no puede, en principio, crecer ni decrecer, es decir, hay el que hay. Por mucho que se cargue fiscalmente el suelo éste no desaparece.

110. Y algo similar sucede con el ámbito de los vehículos. Fijándonos en los impuestos indirectos, normalmente para conducir se hace necesario soportar el IVA, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre Hidrocarburos, sin perjuicio de otros tributos, pudiendo citar, por ejemplo, el Impuesto sobre las Primas de Seguros que necesariamente se soporta por el seguro del vehículo. Todo lo que incide fiscalmente 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 Transporte⁵⁰.

111. 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

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 éste. 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.

⁵⁰ Podemos tener en cuenta, por ejemplo, los autobuses como supuesto de no sujeción (art. 65.1.a.2º de la Ley de Impuestos Especiales) o los taxis como supuesto de exención (art. 66.1.a de la Ley de Impuestos Especiales).

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. Ni la red eléctrica actual permitiría un parque automovilístico de vehículos esencialmente eléctricos y ni éstos son accesibles para cualquier sujeto con independencia de su capacidad económica, ni puede cubrir totalmente sus necesidades.

112. 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 población⁵¹, donde el transporte privado se hace más necesario que en las grandes ciudades y por lo tanto no se puede dejar de soportar en mayor medida, en principio, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre Hidrocarburos. Al final estos impuestos terminan incidiendo en mayor medida en las zonas de menor nivel económico, zonas más necesitadas de ayuda y promoción.

113. 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.

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

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

116. 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)»⁵². Entre estas exigencias y principios también estaría la limitación de no poder crear situaciones confiscatorias.

⁵¹ Por ejemplo, si nos fijamos en una zona de nuestra geografía muy montañosa, donde mayor puede resultar el peligro de despoblamiento, 70 pueblos de la Provincia de Granada no tienen ni siquiera un autobús directo para llegar a la capital de dicha Provincia (noticia recogida en *20 minutos*, Granada, 21 de abril de 2008, pág. 2).

⁵² 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.

117. 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.

118. 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.

119. 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.

120. 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 en peligro de despoblamiento. Pensemos en todo lo que no es el centro de una gran ciudad.

121. Habrá carburantes altamente contaminantes y fácilmente sustituibles. En relación a éstos sí cabría una mayor carga fiscal. Pero en relación a los no sustituibles actualmente 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.

122. Foméntese el desarrollo del ferrocarril y del transporte marítimo todo lo posible y no dejando zonas privadas de un desarrollo efectivo de aquél. 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 los sujetos, de cualquier capacidad económica. A lo que no se puede llegar es a aberraciones ilógicas cargando fiscalmente de una forma irracional productos de los que no se puede prescindir en formas de vida que, paradójicamente, se quieren promocionar o defender su mantenimiento. Pensemos, así, en la defensa de las zonas agrícolas o rurales dentro de la Unión Europea y del paradójico peso fiscal desproporcionado que deben soportar en un elemento allí más que esencial como son los carburantes.

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

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

Unión Europea en gran medida es la responsable de las situaciones de doble imposición que se dan en este ámbito.

V. La cuantía de las acumulaciones de impuestos

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

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

127. 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.

128. En función de lo expuesto, el límite entendemos que debería fijarse en la no superación de un porcentaje del 100% del valor del bien⁵³. 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 sólo la imposición sobre el consumo. Mezclarlo, en una primera aproximación, con los porcentajes de imposición sobre la renta y el patrimonio, donde juegan tipos de gravamen progresivos, haría inviable su aplicación, dado que en estos otros impuestos sus tipos de gravamen determinan un porcentaje de tributación en función de la capacidad económica de cada sujeto individualmente consi-

⁵³ Aunque en relación a un tributo con una naturaleza muy particular y bien distinto de los impuestos que aquí nos vienen sirviendo de ejemplo, SOTRES MENÉNDEZ destacó que un «tipo del 115 por 100 del precio indicativo de la leche, reviste un claro carácter confiscatorio» («Nuevo régimen de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos (sistema de cuotas lecheras)», en *Gaceta Fiscal*, núm. 125, 1994, pág. 186). En similar sentido se pronunció FALCÓN Y TELLA en relación al mismo tributo, señalando que «es evidente que un impuesto del 115 por 100 es contrario a la capacidad contributiva, ya que resulta confiscatorio» («La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», *cit.*, pág. 5).

derado. 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.

129. Así pues, centrándonos en la imposición sobre el consumo, planteándonos la carga fiscal que puede soportar un determinado producto, debemos entender que ésta no podrá ser superior al cien por cien⁵⁴, de forma que la carga fiscal que soporte el consumidor final de un producto no pueda ser

⁵⁴ En un alarde de inspiración, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 9 de su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, señala que sería «evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta». Lo que sucede es que esa obviedad la manifestó el Tribunal Constitucional en materia de imposición sobre la renta, mientras que el límite del 100% del que hablamos aquí sería un límite en materia de imposición sobre el consumo. El límite del 100% no podría jugar de la misma manera en materia de imposición sobre la renta y en materia de imposición sobre el consumo. Una tributación del 100% en la imposición sobre la renta, obviamente en hipótesis de laboratorio, privaría al sujeto de cualquier renta que después hubiese podido destinar al consumo, con lo cual se cerraría, en función de ello, la posibilidad de una posterior imposición sobre el consumo. De todos modos, en la práctica, aunque no se haya concretado en un determinado porcentaje, lo que está claro es que para no considerar la imposición sobre la renta como confiscatoria el tipo de gravamen debería estar bastante por debajo de ese límite del 100%, mientras que la imposición sobre el consumo, aun sin llegar a este límite, podría moverse, para ciertos productos, por encima del límite que se pudiese establecer para la imposición sobre la renta. Por otra parte, en materia de imposición sobre la renta, la existencia de un mínimo exento (plasmado de una u otra manera, según el sistema fiscal de que se trate), ante un hipotético tipo de gravamen del 100%, haría que la tributación efectiva siempre estuviese por debajo de ese porcentaje, por muy alta que fuese, a lo que habría que añadir el juego, en el mismo sentido, de los otros tipos más bajos, dentro de la hipotética escala de tipos de gravamen. Pero, al margen de todo ello, tipos de gravamen muy altos en la imposición sobre la renta desincentivarían la producción y tendrían unos efectos económicos difícilmente pensables. El problema, además, de tan llamativo pronunciamiento del Tribunal Constitucional, es que éste al hablar del límite del 100%, no habla de tipo marginal máximo, sino de tipo medio de gravamen, de tal forma que serían situaciones en que no queda ninguna renta a disposición del contribuyente. De todos modos, parece excesivamente simplista el hecho de que el Tribunal Constitucional se permita decir que una tributación del 100 por 100 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sería confiscatoria. Ante tal pronunciamiento del Tribunal Constitucional, YEBRA MARTUL-ORTEGA señala lo siguiente: «Lo que argumenta resulta obvio. Sólo en un Estado dictatorial cabe pensar que a uno se le despoje de sus rentas y propiedades o se ponga una tarifa del 100 por 100 y eso cabe pensarlo respecto a unos pocos, pero no a todos. Un impuesto de ese tipo se cobraría una vez nada más, puesto que al año siguiente no habría rentas ni propiedades para pagar, suponiendo que sobreviva el sujeto pasivo» (*Constitución Financiera Española. Veinticinco años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 191). Y es que parece sorprendente que un órgano como el Tribunal Constitucional realice unas consideraciones como las vertidas en la citada Sentencia 150/1990, consideraciones que SÁNCHEZ SERRANO califica de «peregrinas y pintorescas» (*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, I, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 566, nota 97). En todo este tema debemos pensar siempre no sólo en la carga fiscal provocada por un impuesto, sino también y esencialmente en las situaciones de plurimposición, en cuanto acumulaciones de impuestos sobre un mismo objeto de gravamen. A su vez, dentro del objeto de gravamen, recordemos, como hemos visto, la diferenciación que FERREIRO realiza entre el objeto material y el objeto fin del tributo, situando el primero en la riqueza efectivamente gravada por cada tributo, mientras que el segundo haría referencia a la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo («El objeto del tributo», *cit.*, págs. 229 y ss.). Esta didáctica diferenciación dentro del objeto de gravamen es asumida también por PAGÉS I GALTÉS en su obra *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputació de Barcelona – Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 78. En ocasiones, los objetos de gravamen renta y patrimonio se solapan, intentando gravarse uno bajo el formato del otro. Partiendo, en su evolución, del antiguo «impôt sur les grandes fortunes», en relación a la antigua imposición sobre el patrimonio en Francia, tras destacar que se presentaba como justificación de la misma el dato de que «las llamadas rentas consolidadas que se siguen de la posesión de bienes o derechos, al margen de la voluntad del propietario, no escapan a la sujeción de un impuesto, de la misma forma que lo está la renta producida por ese capital o por el trabajo del contribuyente», ARIAS ABELLÁN señala cómo «subyace en este razonamiento, a pesar de su denominación, la concepción de un impuesto sobre la renta» («El impuesto sobre el patrimonio en Francia: antecedentes y estado actual», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 71, 1991, pág. 385). De otro lado, en relación al Sistema fiscal de Estados Unidos, R.A. MUSGRAVE y P.B. MUSGRAVE hablaban del «Impuesto sobre la Propiedad como Impuesto sobre la Renta del Capital» (*Hacienda Pública teórica y aplicada*, traducción de J.M. LOZANO IRUESTE, segunda edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 699). Podemos también tomar en consideración, por ejemplo, cómo en ocasiones los elementos renta y patrimonio se mezclan en la configuración de algún Impuesto, centrando el hecho imponible en la titularidad de un elemento patrimonial y subyaciendo un objeto de gravamen basado en la renta. Tómese como ejemplo de esto la articulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Como expone MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles puede ser presentado como un «impuesto nominal sobre el patrimonio y efectivo sobre la renta». Señala este autor, en relación al referido Impuesto local, que «aunque el hecho imponible como lo regula la Ley, grava la propiedad o situaciones jurídicas análogas, el objeto imponible es la renta» («El nuevo Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 285 y 286). Esta disociación entre lo directamente contemplado y el trasfondo de lo que se grava, en la articulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, también la podemos encontrar expresada en otros términos. Así, CORS MEYA parte señalando que «nos encontramos a veces, como sucede con la antigua CTU, que el legislador vincula la

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.

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

131. 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.

132. 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.

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

134. 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.

135. 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

base al objeto del tributo, el cual no coincide exactamente, aun estando ciertamente relacionado, con el del objeto del hecho imponible. Así, cuando se presume que un hecho implica otro, como en los impuestos de producto, en donde se grava la renta producida a través de la fuente de su producción, es decir, la titularidad de la fuente patrimonial de renta se configura como hecho imponible, en lugar de contemplar directamente la renta producida». Junto a ello, señala este autor que «también la base puede mantener la ligazón con el hecho y entonces es ella la que junto al hecho imponible mantiene una relación indirecta con el objeto del tributo, como sucede con el actual IBI. De una u otra forma, se está gravando un hecho a través de otro, con el que razonablemente se puede establecer un valor de relación» («La base imponible», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pág. 498).

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 dando⁵⁵, 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.

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

137. 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.

138. Frente a esa falsa extrafiscalidad, pues en poco ayuda a la solución de los problemas que pretende combatir, la lucha contra la contaminación por carburantes se debería hacer de otra forma. Se debería incentivar en mayor medida con subvenciones directas, por altas que éstas tengan que ser, la investigación y producción de 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. La mala evolución de los vehículos eléctricos, afronta unas infraestructuras y unos ciudadanos que no pueden asumirlos en masa, como fiel reflejo de ella.

139. Mientras ese nivel de desarrollo tecnológico y de producción industrial no llegue, la solución no es ahogar fiscalmente el gasóleo y las gasolinas. Y no sirve siempre el argumento de la posibilidad o necesidad de la utilización del transporte público frente al privado, pues eso no es real en muchos casos y en la mayoría de las zonas de nuestro territorio; sobre todo es falso en las zonas menos desarrolladas y más necesitadas. Solúcionese, pues, el problema con mayores ayudas y subvenciones directas a la investigación y producción de 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. Y replantéese la situación de los vehículos eléctricos en relación a la generalidad de la sociedad y de las necesidades y posibilidades de ésta, tomando en consideración las carencias de las infraestructuras eléctricas existentes.

⁵⁵ 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. También habría que añadir la carga fiscal que representa el IVA, aplicándose éste sobre el precio del producto y sobre las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos (art. 78.dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA).

140. 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.

141. Con similares esquemas lógicos, si en relación a un determinado Sistema fiscal⁵⁶, entendiésemos que en la imposición sobre la renta, sumados todos los impuestos que incidan sobre ésta, no pueda existir una tributación superior al 50% para no ser confiscatoria⁵⁷, a ella se debería sumar la 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.

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

143. 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.

144. De otro lado, en aquellos supuestos en los que la base imponible se determina en términos monetarios, partiendo ésta esencialmente del precio del producto, de forma que el tipo de gravamen consista en un tanto por ciento de la misma, resultaría más fácil la aplicación del límite descrito en el apartado anterior. Ahora bien, en aquellos supuestos en los que la base imponible no se determina en

⁵⁶ 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 P.M. HERRERA MOLINA: «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. 1033 y ss.

⁵⁷ En materia de imposición sobre la renta, para que no exista confiscatoriedad y se respete el derecho a la propiedad privada, el límite impositivo no sería del 100%, sino que debería ser del 50%. Si de la renta que recibiese un sujeto los poderes públicos se quedasen con más del 50% de la misma, prevalecería lo público sobre lo privado, dejando vacíos de contenido los referidos mandatos constitucionales. 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.

función del precio, sino en términos no monetarios, resultaría algo más difícil la aplicación del límite anterior. Se trataría de impuestos en los que la base imponible consistiese en el número de unidades, en el volumen de producto, en el peso de éste, en su poder energético, o en cualquier parámetro similar no monetario. En estos impuestos el tipo de gravamen viene a consistir en una cantidad de dinero por un determinado número de unidades de producto, de volumen de éste, de peso del mismo, etc.

145. 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 ésta. 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 el consumo del producto y todos ellos parten de bases imponibles monetarias, fijadas esencialmente a partir del precio de aquél, habría que sumar las cuotas de todos ellos para determinar la carga fiscal que pesa sobre el producto⁵⁸. La suma de las cuotas de todos los impuestos que incidiesen no debería superar el 100% del precio del producto.

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

147. 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.

148. Habrá que comparar la cuota con el precio del producto y ver que aquella no represente más del 100% de éste. Ahora bien, los tipos de gravamen suelen permanecer más constantes que los precios. Los tipos de gravamen, en la práctica, no suelen variar más de una vez al año, normalmente a través de las modificaciones introducidas por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, en virtud de la habilitación de la Ley tributaria a la Ley presupuestaria⁵⁹.

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

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

⁵⁸ No bastaría con sumar los porcentajes de los tipos de gravamen de todos los impuestos si éstos se aplican en distintas fases del proceso de producción o distribución del bien o servicio, pues en cada fase cambiaría el precio de referencia.

⁵⁹ Cfr. el artículo 134.7 de la Constitución.

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.

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

152. 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.

153. 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.

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

155. Con todo ello no queremos dar la impresión de que proponemos que en los impuestos específicos sobre los carburantes se pasase a establecer tipos de gravamen consistentes en un tanto por ciento del precio. Entendemos que ésta no sería una medida acertada, pues cuando se disparasen los precios del petróleo eso podría multiplicar también desproporcionadamente la presión fiscal sobre los carburantes habituales. Cuando hablamos del referido límite del 100% lo hacemos en el sentido de que tal porcentaje debe servir para poner en evidencia que la carga fiscal sobre los carburantes, aunque fijada en una cantidad por unidad de volumen, debe establecerse con suficiente margen por debajo de ese límite. Y ello buscando una prudencia económica, dado que cuanto más alta sea la carga fiscal sobre los carburantes, peor es el mensaje o imagen que se transmite a los países productores de petróleo, pues si a éstos se les hace ver que los consumidores pueden asumir una alta presión fiscal sobre los mencionados productos, tales países pueden entender que también podrán asumir la elevación del precio del petróleo fruto de sus recortes de la producción, sin perjuicio de los efectos adicionales de ciertas crisis internacionales. 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 u otros productos energéticos. Y todo en un contexto de doble imposición entre el IVA y los impuestos especiales, estructurado desde el Derecho de la Unión Europea.

VI. Constitucionalidad, racionalidad y legitimidad

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

157. 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.

158. 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 literalidad⁶⁰. Distinguía este Profesor entre una «racionalidad interna» y una «racionalidad externa». Señalaba que «un sistema tributario sólo es racional si, acreditada la racionalidad interna de cada figura 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».

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

160. 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.

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

162. 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

⁶⁰ *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.

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.

163. 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.

164. 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.

165. 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.

166. 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»⁶¹. 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.

167. 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.

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

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

⁶¹ «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.

170. 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.

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

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

VII. La implicación de la Unión Europea

173. Las instituciones de la Unión Europea se presentan como responsables en gran medida de la intensidad alcanzada por la imposición sobre el consumo. Ésta representa el ámbito esencial, más importante o más desarrollado, dentro de su armonización fiscal. Dentro de los impuestos que inciden sobre el consumo destacan el IVA, como Impuesto general sobre el consumo⁶², y los Impuestos Especiales, sobre consumos específicos. Tanto el IVA como la casi totalidad de los Impuestos Especiales se encuentran armonizados conforme a directivas de la Unión Europea⁶³.

174. En todos los Estados miembros de ésta debe aplicarse el IVA. Éste no es totalmente idéntico en todos ellos, sino que de las instituciones de la Unión Europea han emanado una serie de directivas,

⁶² 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.

⁶³ No es objeto de dicha armonización el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

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.

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

176. La existencia del IVA en todos los Estados miembros se debe a un doble orden de motivos: de un lado, el IVA sirvió de base a la articulación de un recurso propio⁶⁴ de la Unión Europea; de otro, y primordial, si se quiere conseguir un mercado único comunitario, es decir, si se quiere que el mercado comunitario funcione como un solo mercado y, así, como un verdadero mercado interior, es necesario que las normas fiscales esenciales que rijan en el mismo sean similares en todos los Estados miembros. Siendo el factor fiscal uno de los elementos esenciales que inciden sobre un mercado, si las normas fiscales que afectan al tráfico mercantil fuesen, a tal efecto, muy distintas en todos los Estados miembros de la Unión Europea, en la práctica nos podríamos encontrar con tantos mercados como leyes fiscales diferentes y, así, podríamos encontrarnos con tantos mercados como Estados miembros, con lo cual nos alejaríamos del objetivo de un solo mercado, un mercado único, un mercado interior. A ello debemos unir que con el IVA se consiguen objetivos de neutralidad fiscal y que con la armonización fiscal del lugar de realización del hecho imponible se evitan situaciones de doble imposición internacional, es decir, se evita que un mismo acto sea gravado a la vez por distintos Estados miembros.

177. Pues bien, la Unión Europea es actualmente responsable de la existencia del IVA y de los Impuestos Especiales de Fabricación⁶⁵. 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.

178. 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 naciona-

⁶⁴ 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 sirvió de base, como decimos, a la estructuración de un recurso propio comunitario. Pero este recurso de la Unión Europea, en sí mismo, no se configuró con naturaleza tributaria, aun partiendo en su articulación de la existencia y aplicación por los Estados miembros de un tributo, como es el IVA. Así pues, el IVA, que se presenta como un impuesto indirecto para el contribuyente comunitario, sirve de base para la articulación de un recurso propio de la Unión Europea, que de cara a ésta consiste en una prestación que debe serle satisfecha por los Estados miembros, sin que pueda afirmarse la naturaleza tributaria de tal prestación. Sobre este tema, destaca FALCÓN Y TELLA que «el IVA comunitario no es un tributo ni un recargo que venga a superponerse sobre el IVA nacional», señalando que «en el recurso IVA, lo mismo que en las contribuciones financieras, la Comunidad ostenta únicamente un derecho de crédito frente a los Estados miembros, a percibir determinadas cantidades» (*Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 308). De otro lado, MAMBERTO señala que «el IVA no es un tributo comunitario, en el sentido en que lo son los derechos aduaneros y los gravámenes sobre el azúcar, sino sólo un impuesto nacional armonizado» («L'IVA come risorsa propria delle Comunità Europee», en *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 6, Parte I, 1981, págs. 1519 y 1520). En el mismo sentido, véanse H. WALLACE: *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 D.M. RUFÍAN LIZANA: «Los ingresos de la CEE. Los recursos propios», en *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, 2ª edición, Ediciones TAT, Granada, 1987, págs. 548 y 549.

⁶⁵ Además del Impuesto Especial sobre el Carbón.

les. 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 específicos⁶⁶, además de las accisas o Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto Especial sobre el Carbón, armonizados éstos conforme a directivas de la Unión Europea.

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

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

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

182. 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.

183. 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.

⁶⁶ Cfr. el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO L 347, de 11 de diciembre de 2006), relativa al sistema común del IVA, que se corresponde con el antiguo artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones nacionales relativas al IVA, habiendo sido sustituida esta última Directiva por aquélla. Sobre ese artículo 33 pueden verse, entre otros, R. FALCÓN Y TELLA: «La compatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos. STJCEE de 19 de marzo de 1991», en *Impuestos*, núm. 8, 1992, págs. 83 y ss.; A. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ: «El concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en el artículo 33 de la Sexta Directiva: Consolidación de una interpretación jurisprudencial. Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de marzo de 1991 (Asunto C 109/90, N. V. Giant vs. Commune d'Overijse)», en *Noticias/CEE*, núm. 83, 1991, págs. 115 y ss.; S. RAMÍREZ GÓMEZ: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 220 y ss.; J.J. ZORNOZA PÉREZ: «Notas sobre el concepto de impuestos sobre el volumen de ventas en la Sexta Directiva», en *Noticias/CEE*, núm. 19, 1986, págs. 31 y ss.

184. 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.

185. 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.

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

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

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

189. El Tribunal de Justicia de ésta, en su Sentencia de 17 de junio de 2003 (Asunto C-383/01), se ha pronunciado sobre una cuestión prejudicial planteada en relación a la *lov om registreringsafgift af motorkoretojer* (Ley danesa del impuesto de matriculación de los vehículos automóviles) en su versión codificada de 14 de abril de 1999. En concreto, se planteó tal cuestión prejudicial con respecto al gravamen devengado al matricular por primera vez el vehículo en territorio danés, con un tipo del 105% sobre un primer tramo y del 180% sobre el resto del precio⁶⁷. La base imponible del referido impuesto danés partió del precio, incluyendo el IVA⁶⁸.

⁶⁷ Tipos de gravamen como éstos ponen de manifiesto cómo para individualizar una situación de confiscatoriedad no es necesario partir de una situación de plurimposición o acumulación de impuestos, pudiendo encontrar casos aislados de impuestos que por sí solos podrían recibir tal crítica. De todos modos, en ese ejemplo del consumo de automóviles habría que añadir, como en relación a casi todo, la carga fiscal del IVA.

⁶⁸ 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

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

191. 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.

192. Pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no entró en este problema en la referida Sentencia, entre otras cosas porque no se le planteaba y, seguramente, porque se trataba de un tributo nacional no armonizado conforme a directivas de aquélla. No obstante, sorprende el paso de este asunto por el Tribunal sin que éste ni siquiera haya realizado alguna alusión a lo irracional que resulta la situa-

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.4º de la Ley del IVA, en relación a la inclusión de tributos en la base imponible de éste, 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 posterior Impuesto Especial sobre el Carbón también debería considerarse comprendido en dicha previsión de inclusión de su cuota en la base imponible del IVA. Todo ello sin perjuicio de que el amplio abanico de beneficios fiscales que ha venido rodeando al Impuesto Especial sobre el Carbón en nuestra Ley de Impuestos Especiales lo hiciese en muchos casos 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 éste la cuota de aquél. 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 éste 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 miembro, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 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 éste 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.3º de ésta. 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 posterior Directiva 2006/112/CE ya mencionada.

ción fiscal contemplada, máxime cuando el derecho a la propiedad privada forma también parte de la disciplina de la Unión Europea.

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

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

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

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

197. No es necesario insistir demasiado en cuestiones bien sabidas, como los principios que rigen la relación entre el Derecho de origen interno o Derecho nacional y el Derecho de la Unión Europea, concretados en la supremacía de éste sobre aquél y en el efecto directo del mismo en los Ordenamientos estatales. Incluso en relación a las directivas, abiertas a la actuación normativa posterior de los Estados miembros plasmando o desarrollando las directrices recogidas en aquéllas, se ha reconocido, no obstante, la posibilidad de eficacia directa de aquéllas⁶⁹.

198. La supremacía del Derecho de la Unión Europea sobre el Derecho nacional ha resultado, obviamente, más pacífica en materia de normas de rango infraconstitucional. Mayor problema ha planteado la colisión de las normas constitucionales con las normas comunitarias, esencialmente en lo relativo a los derechos fundamentales⁷⁰.

⁶⁹ El instrumento fundamental para armonizar las legislaciones nacionales y, así, los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, lo constituyen las directivas. Aunque éstas normalmente necesitan de una norma de adaptación del Derecho nacional para desplegar su plena eficacia en el mismo, no siempre tiene 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 ésta vea aplicado su contenido en el mismo, porque contenga una norma paralela a otra contenida en un Tratado de Derecho originario de la Unión, 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 reconoció el -entonces denominado- Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas -hoy de la Unión Europea-, 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 A. CAYÓN GALIARDO, R. FALCÓN Y TELLA, y F. DE LA HUCHA CELADOR: *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.

⁷⁰ Sobre la evolución de la discusión sobre la problemática de la supremacía o no del Derecho de la Unión Europea sobre

199. En nuestra Constitución su artículo 93 permite la atribución a las instituciones comunitarias del ejercicio de competencias derivadas de aquélla. Siendo así, atribuido a tales instituciones el ejercicio de un determinado ámbito competencial, la regulación de éste quedaría en principio sometida a la disciplina jurídica comunitaria y no a las normas constitucionales a las que quedan sometidas las competencias de titularidad puramente interna. Esto podría suponer un grave problema hasta el reconocimiento de los derechos fundamentales en la disciplina jurídica comunitaria, pues éstos constituyen un núcleo esencial en las Constituciones nacionales a los que resultaría ilógico que los Estados renunciases, a pesar de su atribución de competencias a la Unión Europea.

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

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

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

203. Junto a ello, los derechos fundamentales alcanzan una dimensión europea y mundial, más allá de la Unión Europea y de las Constituciones nacionales, que nos sitúa en un terreno en el que sólo se puede ir hacia delante y nunca hacia atrás. Además, no hacerlo así, situaría a las Constituciones nacionales en una posición no muy acorde con el alcance con que la cesión de competencias a las instituciones de la Unión Europea se hace en el sentir o intención de los “pueblos” de Europa. La, aunque debilitada, 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.

las Constituciones nacionales, tanto desde la perspectiva del Tribunal de Justicia de aquélla, 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 A.J. MARTÍN JIMÉNEZ: «El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, págs. 111 y ss.

VIII. Conclusiones finales

204. Como punto final a este trabajo, debemos realizar dos tipos de precisiones o conclusiones. En primer lugar, una precisión en el plano estatal. Como hemos apuntado, la doble imposición que podrían ocasionar los impuestos autonómicos, tanto con los impuestos estatales como con los impuestos locales, encuentra solución en la LOFCA. Frente a ello, la colisión entre los impuestos estatales y los locales, estando estos últimos regulados por la ley estatal, debe encontrar solución en la propia ley estatal, como responsable de la existencia de ambos. Ante esta responsabilidad estatal, la ley estatal debería permitir la deducción en la cuota del correspondiente impuesto estatal de la cuota del correspondiente impuesto local, al menos hasta el límite mínimo que la ley estatal marque para la cuota de éste.

205. De otro lado, en el plano europeo, debemos poner de manifiesto que las normas de las instituciones de la Unión Europea, al mismo tiempo, provocan y evitan la doble imposición. Cuando las directivas de armonización fiscal armonizan la regulación del lugar de realización del hecho imponible, evitan casos de doble imposición entre Estados, al usar todos el mismo criterio de localización en los impuestos armonizados.

206. Pero cuando la Unión Europea es responsable y obliga a la existencia y aplicación en su territorio de los derechos de aduana como recurso propio de la misma y del Impuesto sobre el Valor Añadido y de algunos Impuestos Especiales (las accisas) como impuestos de titularidad estatal armonizados conforme a directivas de aquélla, está provocando al mismo tiempo casos de doble imposición internacional y de doble imposición interna.

207. Un supuesto de doble imposición internacional estaría representado por la colisión entre los derechos de aduana (de titularidad de la Unión Europea) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (de titularidad estatal).

208. Un supuesto de doble imposición interna sería el representado por la colisión entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (de titularidad estatal, aunque armonizado conforme a directivas de la Unión Europea) con un Impuesto Especial (de titularidad estatal, aunque armonizado, en la mayoría de los casos, conforme a directivas de la Unión Europea).

209. Dada la referida responsabilidad de la Unión Europea en tales casos de doble imposición, internacional e interna, en materia de imposición indirecta, los apuntados límites cuantitativos a tal doble imposición desde la perspectiva de la justicia tributaria deben ser tomados en consideración, no sólo en el plano constitucional, sino también dentro de la disciplina de la Unión Europea, donde incluso hay que atender a la aplicación directa de preceptos del Derecho Originario de la misma.

210. La Unión Europea genera casos de doble imposición interna y de doble imposición internacional, sin delimitar previamente en su Derecho Originario los límites en ese sentido a sus normas de Derecho derivado.

211. En función de lo anterior, nos podríamos encontrar con una posible fuente de problemas de colisión entre el Derecho Constitucional de los Estados miembros y el Derecho de la Unión Europea.

212. La falta de preocupación de las instituciones de la Unión Europea por la justicia tributaria incide, en función de lo expuesto, de forma especialmente negativa en materia de doble imposición, tanto interna, como internacional.