

LOS NUEVOS RETOS DE LA FISCALIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR
(DIRECTOR)



Los nuevos retos de la fiscalidad de la Unión Europea
/ Carlos María López Espadafor (Dir.). -- Jaén :
Universidad de Jaén. UJA Editorial, 2023. -- (Ivra; 5)

304 p.; 17 x 24 cm

ISBN 978-84-9159-511-3

1. Justicia-Administración 2. Unión Europea I. López
Espadafor, Carlos María, dir. II. Jaén. Universidad de Jaén.
UJA Editorial, ed.

351.87(460)

Esta obra ha superado la fase previa de evaluación externa realizada por pares mediante el sistema de doble ciego

COLECCIÓN: Ivra, 5

Director: Cristóbal Molina Navarrete

© Autoras/es

© Universidad de Jaén

Primera edición, junio 2023

ISBN: 978-84-9159-511-3

ISBNe: 978-84-9159-512-0

Depósito Legal: J-382-2023

EDITA

Universidad de Jaén. UJA Editorial
Vicerrectorado de Cultura
Campus Las Lagunillas, Edificio Biblioteca
23071 Jaén (España)
Teléfono 953 212 355
web: editorial.ujaen.es



editorial@ujaen.es

DISEÑO DE CUBIERTA E INTERIORES

Laboratorio de las artes SC

IMPRIME

Gráficas «La Paz» de Torredonjimeno, S. L.

Impreso en España/Printed in Spain

Esta obra ha superado la fase previa de evaluación externa realizada por pares mediante el sistema de doble ciego
«Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada
con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos
Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar, escanear o hacer copias digitales de algún fragmento de esta obra».

ÍNDICE

PRESENTACIÓN DE LOS NUEVOS RETOS DE LA FISCALIDAD Y DE SU ESTUDIO EN EL CONTEXTO EUROPEO.....	7
Carlos María López Espadafor	
1. LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA ANTE LOS POSTULADOS DEL ESTADO SOCIAL.....	9
Carlos María López Espadafor	
2. REVISIÓN CRÍTICA DEL ORDENAMIENTO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ESPAÑOL ANTE LA COMPETITIVIDAD DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LA UNIÓN EUROPEA.....	47
J. Andrés Sánchez Pedroche	
3. FRAUDE FISCAL Y BLANQUEO DE CAPITALS. NORMATIVA COMUNITARIA Y CONTROL REGISTRAL.....	139
María del Rosario Jiménez Rubio	

4. DE LOS PARAÍDOS FISCALES A LAS JURISDICCIONES
NO COOPERATIVAS EN LAS MEDIDAS ADOPTADAS
POR LA UNIÓN EUROPEA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL 195

Julio César Muñiz Pérez

5. LOS DESAFÍOS DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA
ADUANERA EN ORDEN A UN MAYOR CONTROL
DEL FRAUDE A NIVEL GLOBAL. 219

David García Guerrero

6. PRESENTE Y FUTURO DE LA TRIBUTACIÓN
DE LOS SERVICIOS DIGITALES EN LA UNIÓN EUROPEA 247

David Carrión Morillo

7. RETOS INNOVADORES EN EL FUTURO VERDE
DE LA FISCALIDAD EUROPEA. 275

Carlos María López Espadafor

Julio César Muñiz Pérez

David García Guerrero

PRESENTACIÓN DE LOS NUEVOS RETOS DE LA FISCALIDAD Y DE SU ESTUDIO EN EL CONTEXTO EUROPEO

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Jaén

Dirigir esta obra ha sido un privilegio, ante el alto nivel demostrado en la misma por los participantes, nivel que ya suponía dada su conocida trayectoria y sus obras de notoria referencia. De este modo, los participantes en esta obra colectiva han hecho que la dirección de la misma me haya resultado especialmente fácil y grata, no pudiendo alcanzar seguramente como director el nivel alcanzado por los autores en sus capítulos.

Concretar cuáles deban ser considerados los principales nuevos retos de la fiscalidad de la Unión Europea representa una tarea compleja y de algún modo incierta, ante un incesante devenir de acontecimientos económicos sin una fácil o clara respuesta jurídica o amparo normativo, en un panorama de crisis económica de particular evolución, que rompe con los parámetros tradicionales de las épocas de dificultad. Por tanto, la aparición de nuevos retos será algo que irá ganando velocidad en los próximos años o incluso puede que meses.

La disciplina de la Unión Europea y cómo Esta entronca en la disciplina económica mundial, abarca, según los casos, prácticamente, de forma inmediata o no tan cercana, casi todo el devenir económico, financiero y fiscal de los ciudadanos europeos, por más que se intente acotar los campos en los que se manifiestan los nuevos retos de la fiscalidad europea, se acoten los que se acoten, nunca se va a poder abarcarlo todo, pues el manto de la fiscalidad siempre quiere extenderse hasta la última y más remota manifestación de capacidad contributiva.

Aun siendo conscientes de tal dificultad, hemos entendido tener claros ciertos retos fiscales nuevos en clave europea que no pueden ser desatendidos. Así, nos resulta evidente la necesidad de concretar los principios materiales de justicia tributaria ante los postulados de los Estados sociales, tal y como se configuran actualmente los Estados miembros de la Unión. Es necesario que tales principios no solo tomen en consideración sus esquemas clásicos forjados desde la perspectiva de los impuestos directos, sino que debe ser ampliada en relación a los impuestos indirectos, más descuidados ante tales principios, pero que constituyen el principal ámbito de competencia de la armonización fiscal de la Unión Europea, siendo al mismo tiempo los impuestos que menos diferencian entre los distintos niveles económicos de los contribuyentes. Pero la función social de la propiedad privada plasmada en la fiscalidad, tampoco puede dejar vacío de contenido el derecho fundamental a la misma, si bien debe ser interpretado de una forma más amplia a la tradicional, que resulte de utilidad para afrontar los problemas fiscales habituales de cualquier clase social, especialmente en tiempos de incierta crisis económica.

Al mismo tiempo, los Estados no pueden dormirse en un esperado amparo por las instituciones europeas, olvidando su propia responsabilidad en el crecimiento económico de su territorio, procurando la competitividad internacional de su sistema impositivo, especialmente ante la competitividad más cercana que existe dentro del marco de la Unión Europea.

En tiempos de crisis económica resulta también especialmente importante atender el siempre presente problema de la lucha contra el fraude fiscal, pero procurando ir más allá con la necesaria visión conjunta de la lucha contra el blanqueo de capitales, en un marco de contemplación comunitaria y con la atención a las vías más eficientes de lucha en tal sentido y a veces menos conocidas por la sociedad, como puede ser la competencia registral en tal sentido.

La redefinición de los paraísos fiscales como jurisdicciones no cooperativas, la necesaria atención a las nuevas realidades del tráfico aduanero, la vertiginosa evolución de los servicios digitales y las nuevas realidades de los problemas medioambientales, son cuestiones de necesaria atención dentro de la realidad fiscal de la Unión Europea y que en esta obra han sido atendidas, intentando dar respuesta así a lo que hemos considerado los principales nuevos retos en este campo.

LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA ANTE LOS POSTULADOS DEL ESTADO SOCIAL

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Jaén

1. INTRODUCCIÓN

Se mencione o no expresamente en las constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea, estos suelen estructurarse bajo los parámetros de un Estado social, en el contexto de Estados sociales y democráticos de Derecho, como establece para España nuestra Constitución en su artículo primero. Esto debería traducirse necesariamente en la delimitación que en las mismas se haga de los principios materiales de justicia tributaria y en su interpretación por el Tribunal Constitucional de cada Estado.

No todas las constituciones realizan una delimitación expresa de los principios de justicia tributaria y, en ocasiones, la deducción de los mismos debe realizarse por los Tribunales Constitucionales a partir de la simple referencia constitucional al derecho de propiedad y a su función social, siendo la tributación una plasmación de tal función.

Algo similar sucede en relación al Derecho de la Unión Europea, que posee amplias competencias en materia impositiva, si bien principalmente en materia de imposición indirecta, esencialmente armonizando la disciplina fiscal de los Estados miembros. En el Derecho originario de esta no se contemplan expresamente los principios materiales de justicia tributaria, pero sí el derecho de propiedad como derecho fundamental.

Al mismo tiempo, el desarrollo doctrinal y jurisprudencial de los principios materiales de justicia tributaria se ha realizado esencialmente en materia de impuestos directos, sobre la renta y el patrimonio, y no tanto en materia de impuestos indirectos, sobre

el consumo y el tráfico de bienes, siendo estos el objeto principal de las competencias tributarias de la Unión Europea.

Darle respuesta a la funcionalidad del derecho de propiedad en relación a la imposición sobre el consumo, se convierte en esencial dentro de la disciplina comunitaria, lo cual plantea como reto una reinterpretación del derecho de propiedad, válida para la imposición sobre el consumo, que es aquella que afecta de una forma más similar a todos los estratos económicos de la población.

Resulta necesario, pues, la reinterpretación del derecho de propiedad como límite impositivo en un contexto social. Y dentro de los principios materiales de justicia tributaria el mayor reto es la concreción del principio de no confiscatoriedad a nivel de Unión Europea, lo que implicaría definirlo también en materia de imposición indirecta.

2. LA CONCRECIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y LA PERSPECTIVA EUROPEA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

En ocasiones un mayor nivel de concreción en una Constitución de un determinado principio no implica necesariamente un mayor respeto del mismo por el legislador tributario. Esto es precisamente lo que se produce en relación al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, que precisamente es el principio material de justicia tributaria más necesitado de concreción. Si tuviésemos que fijarnos en una de las constituciones donde los principios de justicia tributaria se describen de una manera más detallada, podríamos fijarnos en la Constitución de Venezuela (artículo 317), pero de todos es conocido que se trata de uno de los Estados donde menores garantías se dan para la justicia tributaria, en atención a los avatares de su problemático sistema político.

Cuanto más joven o reciente sea una Constitución, mayores oportunidades ha tenido de tomar como referentes otras constituciones anteriores de otros Estados; el problema reside en que la madurez de un sistema político-constitucional es más importante para la efectividad de un principio de justicia tributaria, que el mayor o menor grado de concreción expresa del mismo en el texto constitucional.

Así, al efecto debemos fijarnos necesariamente en el ejemplo del sistema constitucional alemán. La Constitución alemana no recoge expresamente en su texto el principio

de no confiscatoriedad en materia tributaria, pero el Tribunal Constitucional alemán ha deducido del derecho a la propiedad privada la prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario, dando incluso porcentajes precisos como límite al legislador tributario, aunque lo ha hecho esencialmente en materia de impuestos directos. Nos remitimos al estudio de Herrera Molina (Herrera, P., 1996: 1033 y ss.).

Nos sirve el caso alemán para recalcar cómo no es tan importante el grado de concreción expresa de un principio en la Constitución, cuanto la materialización efectiva que del mismo haga la jurisprudencia constitucional.

De algún modo se podría decir que en la letra de los textos constitucionales juega también el dicho de dime de qué presumes y te diré de qué careces. Un texto constitucional que no recalca expresamente el principio de no confiscatoriedad puede, sin embargo, encontrarse dentro de un sistema en el que la jurisprudencia constitucional explore al máximo las posibilidades que ofrece la Constitución. Es lo que hemos visto que sucede en el sistema alemán.

En España nos encontramos con una descripción bastante detallada de los principios de justicia tributaria en nuestra Constitución, en comparación con la mayoría de las constituciones de nuestro entorno. Sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional, cuando ha tenido la ocasión de hacerlo, no ha aprovechado para concretar de manera precisa qué porcentajes de tributación podrían considerarse confiscatorios. Bien es cierto que la legitimidad de un sistema fiscal viene dada también por cuál sea el nivel de los servicios públicos, pero el contribuyente tiene unos derechos en cuanto tal —y en cuanto ciudadano y administrado—, que no puede dejar vacíos de contenido el legislador tributario; pensemos especialmente en el derecho de propiedad, como derecho fundamental constitucionalizado e incluso consagrado en textos internacionales.

Al mismo tiempo, nuestra Constitución reconoce el principio de progresividad como inspirador de nuestro sistema tributario.

El principio de no confiscatoriedad tradicionalmente ha sido entendido como un límite a la progresividad.

El avance de los impuestos directos progresivos frente a los impuestos indirectos proporcionales es lo que puede dotar de mayor progresividad al sistema. Obviamente, partiendo de que, dentro de los impuestos directos, la progresividad se encuentre bien estructurada. Las notas de progresividad dentro de los impuestos indirectos, aunque pueden existir, son mínimas en comparación con las existentes en los impuestos directos.

Además, el desarrollo doctrinal de los principios de justicia tributaria ha sido mucho mayor en relación a los impuestos directos que con respecto a los indirectos.

El núcleo principal de los impuestos indirectos se encuentra armonizado conforme a directivas de la Unión Europea, que fijan un mínimo armonizado de imposición en todos los Estados miembros. De este modo, la armonización fiscal representa un claro refuerzo de la imposición indirecta, y un incremento excesivo de los mínimos armonizados puede suponer un claro freno a la progresividad del sistema tributario, consolidando una fortaleza de la imposición indirecta. Por ello, conseguir concretar el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria con respecto a los impuestos indirectos, no solo ayudaría a la materialización de este principio, sino que también vendría a suponer una garantía para la efectividad del principio de progresividad, al venir a concretar un límite en materia de imposición indirecta, de tal forma que esta no pueda ganar un peso ilegítimamente excesivo frente a la directa.

3. CONCRECIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD COMO PRINCIPAL RETO EN MATERIA DE PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA, CON ESPECIAL INCIDENCIA EN LA UNIÓN EUROPEA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Digamos que es un gran e importante vacío dentro del Derecho de la Unión Europea, que se puede intentar llenar o integrar a través de una interpretación amplia y

actualizada del derecho de propiedad, tomando también en consideración el acceso a esta y los distintos tipos de bienes o productos que puedan ser objeto de la misma.

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

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

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

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

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

Poco a poco, eso sí, se ha ido abriendo camino la atención doctrinal a los derechos fundamentales en su proyección tributaria. En la disciplina de los derechos fundamentales resulta esencial la perspectiva internacional, no solo a nivel de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y de la jurisprudencia del Tribunal

de Justicia de esta, sino también a nivel del Convenio Europeo de derechos humanos y de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de tales derechos.

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

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

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

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

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

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

Todo ello al final deberá desembocar con una concreción de hasta dónde llega la responsabilidad y competencia estatal en esta materia y con qué límites y hasta dónde

llega la responsabilidad y competencia de la Unión Europea en este ámbito, determinando al mismo tiempo las posibles vías de solución de posibles conflictos en el sentido.

4. ALCANCE DE LA DIMENSIÓN EUROPEA DE LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y LA PERSPECTIVA DEL ESTADO SOCIAL

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

Ahora bien, aunque no exista una concreción expresa de tales principios materiales de justicia tributaria en el Derecho originario de la Unión Europea, algunos de dichos principios podrían deducirse de la consagración del derecho de propiedad como derecho fundamental dentro de dicho Derecho originario. Sería un proceso en cierto modo paralelo al realizado en algunos Estados miembros, que han deducido algunos de tales principios de la consagración del derecho de propiedad en sus constituciones nacionales. Esto puede permitir un desarrollo de los principios de capacidad económica y, sobre todo, del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. En los Estados miembros, el desarrollo de los principios materiales de

justicia tributaria se ha dado especialmente en materia de impuestos directos. Frente a ello, las competencias de las instituciones de la Unión Europea en materia de armonización fiscal se centran esencialmente en sede de impuestos indirectos. De esta forma, la concreción de principios materiales de justicia tributaria con respecto a la armonización fiscal permitirá también avanzar en relación al desarrollo de tales principios en sede de impuestos indirectos.

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

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

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

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

de una dimensión social especialmente olvidada en sede de imposición indirecta, de amplia competencia comunitaria.

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

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

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

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

La contemplación del derecho a la propiedad privada desde la perspectiva de la imposición indirecta, que es la que afecta menos indiscriminadamente a todas las clases sociales de forma similar sin tomar en consideración el nivel económico del sujeto, nos debe hacer plantearnos, como hemos apuntado, no solo la incidencia de la imposición sobre la titularidad o propiedad de los bienes, sino esencialmente la incidencia de la imposición sobre el acceso a la propiedad de los mismos, hasta el punto de poder llegar a ser considerada como confiscatoria. La contemplación, desde la perspectiva fiscal, del derecho de propiedad, no solo en materia de imposición directa, sino también en materia de imposición indirecta, se presentaría como lo más acorde con los postulados de un Estado social y democrático de Derecho. La toma en consideración de la incidencia de la imposición solo sobre la titularidad de la propiedad y no sobre el acceso a la misma sería algo contrario a tales postulados. De esta forma, revitalizar la idea de no confiscatoriedad también en relación a la imposición sobre el consumo, se presenta como una ayuda a la tarea de redistribución de la riqueza, debiendo representar el Derecho Financiero y Tributario la articulación jurídica de dicha tarea en un Estado como el nuestro. Debemos tener en cuenta que, en principio, cualquier bien, para ser consumido, primero debe accederse a su propiedad, por lo que este concepto debe afrontarse desde una perspectiva amplia, que comprenda cualquier tipo de producto, incluso los más necesarios en la vida habitual de cualquier sujeto.

La evolución de la integración europea y, con ello, de la armonización fiscal comunitaria en ocasiones parece dejar en el olvido los mencionados postulados. Inmersos en el contexto comunitario europeo, cada vez parece más incómodo o trasnochado

para algunos hablar en relación a la riqueza de “su más justa distribución” (final del apartado 1 del artículo 131 de nuestra Constitución). Pero el hecho de que el derecho a la propiedad privada forme parte tanto de la disciplina constitucional nacional como de la disciplina comunitaria europea nos permite poder utilizar la interpretación de este derecho a la luz de la imposición indirecta para poder revitalizar los postulados del Estado social y democrático de Derecho, intentando limitar este tipo de imposición en aquello en que pueda llegar a considerarse como confiscatoria.

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

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

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