

## El mantenimiento de supuestos de pago de impuesto sobre impuesto

**Carlos María López Espadafor**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Jaén

### **Resumen**

Era necesario un estudio sobre la armonización fiscal de la aplicación de los tipos de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido a las cuotas de otros impuestos, a la luz de los principios materiales de justicia tributaria, dado que este tema carecía de un análisis en profundidad. De este modo, dentro de la armonización fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido, un aspecto que sería necesario revisar es el relativo a la inclusión de cuotas de otros tributos en la base de este Impuesto. Debemos estudiar hasta qué punto resulta acorde con los principios materiales de justicia tributaria la aplicación del tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor añadido a las cuotas de otros impuestos. Se trata de un problema no puramente interno, sino provocado por la armonización fiscal en la Unión Europea.

### **Abstract**

*It was necessary a study on the tax harmonization in the implementation of Value Added Tax rates on the amounts of other taxes in view of the material principles of tax justice, since this topic lacked an analysis in depth. In this way, within the tax harmonization of Value Added Tax, an issue that it would be necessary to revise is the one related to the inclusion of other taxes in its taxable amount. In this paper we try to check if the application of Value Added Tax rates to the amount of other taxes is in agreement with the material principles of tax justice. This is a problem caused by the tax harmonization in the European Union and, consequently, not purely internal.*

### **Palabras clave**

Cuota tributaria, base imponible, tipos de gravamen, Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **Keywords**

*Tax amount, taxable amount, rates, Value Added Tax.*

## **Sumario**

1. Introducción.
2. El pago de impuesto sobre impuesto.
3. Duplicidades impositivas.
4. Problemática interna, internacional y de la Unión Europea.
5. Duplicidades con el IVA.
6. La aplicación de los tipos de gravamen en el IVA a las cuotas de otros impuestos.
7. Perspectiva de la justicia tributaria.
8. La necesaria limitación de la imposición sobre el consumo.
9. Problemática de la limitación.
10. Últimas reflexiones.

## 1. Introducción

Si me permiten la licencia, dice el refrán algo así como “dime de qué presumes y te diré de qué careces”; algo de esto puede predicarse del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se ha intentado presentar siempre como el paradigma de la búsqueda de la neutralidad fiscal, buscando que no se pagase impuesto sobre impuesto.

El fantasma del pago de impuesto sobre impuesto, que se intentó hacer desaparecer con la supresión de los impuestos plurifásicos acumulativos o en cascada y la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido, sigue presente en la estructura de este Impuesto, aunque de un modo bien distinto. Así, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, dentro de su armonización fiscal, un aspecto que sería necesario revisar es el relativo a la inclusión de cuotas de otros tributos en la base de este Impuesto. Debemos estudiar hasta qué punto resulta acorde con los principios materiales de justicia tributaria la aplicación del tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido a las cuotas de otros impuestos. Se trata, pues, de un problema, no puramente interno, sino de la Unión Europea, provocado por la armonización fiscal. De esta forma, tanto desde la perspectiva de la justicia tributaria, como desde la perspectiva de la técnica y lógica impositiva, resulta más que discutible la actual composición de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las recetas que se intentaban dar a España por diferentes organismos internacionales en relación a las políticas fiscales de nuestros gobiernos, habitualmente han estado centradas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, impuesto, para empezar, armonizado conforme a directivas de la Unión Europea.

Pero uno de los grandes problemas que suelen encontrar los estudios sobre armonización fiscal es la falta de concreción de los principios materiales de justicia tributaria dentro del Derecho Originario de la Unión Europea. De esta forma, no existen unos claros límites de justicia tributaria a las directivas de armonización fiscal, como Derecho Derivado de la Unión Europea. Esto a su vez tropieza con un segundo problema, cual es el relativo a que el estudio o desarrollo en los Estados miembros de la Unión Europea de los principios de justicia tributaria se ha dado principalmente en relación a los impuestos directos y no tanto en relación a los indirectos, siendo estos últimos el contenido competencial esencial de la armonización fiscal realizada por las instituciones de la Unión.

Ante tales impuestos indirectos armonizados, se presenta como necesario concretar qué se deba entender por capacidad económica, en atención a tales signos indirectos de riqueza; igualmente habría que cuestionarse hasta qué límite se podría hablar de no confiscatoriedad ante el incremento de la imposición indirecta.

Son cuestiones a las que la doctrina y jurisprudencia europea deberían ir dando respuesta, pues, en caso contrario, no se podrá avanzar en el desarrollo de la ampliación de competencias de la Unión Europea en materia tributaria, pues para ello es necesario previamente un claro marco de garantías y principios de justicia tributaria para el contribuyente europeo.

Pues bien, un claro fenómeno de sobreimposición en la imposición indirecta rompe con los principios que deberían regir el desarrollo de la armonización fiscal europea.

## 2. El pago de impuesto sobre impuesto

Un término que más adelante veremos que usaba EINAUDI en su proyección tributaria era el de fantasma: el fantasma del pago de impuesto sobre impuesto que parecía haber desaparecido, sigue existiendo, con otra forma, precisamente en el Impuesto que al nacer pareció haber hecho desaparecer tal problema.

El paso de los antiguos impuestos plurifásicos acumulativos o en cascada al sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), en el gravamen del consumo, se intentaba presentar como el final de la idea del pago de impuesto sobre impuesto. Ahora bien, desde otra perspectiva, esa idea o fenómeno del pago de impuesto sobre impuesto sigue existiendo, al encontrar acomodo en la estructura del citado Impuesto indirecto. Además, como no podía ser de otro modo, tal problema se encuentra amparado por la armonización fiscal del IVA en la Unión Europea, por lo que se trata de un problema no sólo de dimensión estatal sino, más ampliamente, de responsabilidad de la referida Unión.

La problemática que pretendemos estudiar podría ser contemplada de dos formas aparentemente diferentes, pero que aluden al mismo problema, tomándolo en consideración desde dos perspectivas distintas. De un lado, se podría hablar de la inclusión de las cuotas de otros tributos en la base imponible del IVA y, de otro, de la aplicación del tipo de gravamen de este Impuesto a las cuotas de otros tributos. La segunda es el resultado obvio de la primera, pero al hablar de la aplicación del tipo de gravamen del IVA a las cuotas de otros impuestos se ponen en mayor evidencia los resultados económicos que podrían chocar con los principios materiales de justicia tributaria.

Ante el dato de que el IVA en su nacimiento terminase con los impuestos plurifásicos acumulativos o en cascada, como nuestro antiguo Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, acabando aparentemente con el pago de impuesto sobre impuesto en el gravamen general sobre el consumo, choca cuanto menos el que luego se dé, además de una doble imposición, un pago de impuesto sobre impuesto, al incluir las cuotas de otros tributos en la base imponible del IVA, disparando así la carga fiscal sobre ciertos productos sometidos a Impuestos Especiales, como por ejemplo los carburantes. Tengamos presente el inestable y alto precio alcanzado por éstos, al que hay que unir su elevadísima presión fiscal, no sólo por la doble imposición (IVA-Impuesto sobre Hidrocarburos), sino también por la sobreimposición entre éstos, aplicándose el tipo de gravamen del primero a la cuota del segundo.

En los casos de acumulación de varios impuestos sobre un mismo acto de consumo, no sólo se debe tomar en consideración la doble imposición o plurimposición para cuantificar la verdadera carga tributaria que pesa sobre el mismo, sino que también hay que tener en cuenta la sobreimposición, al poder llegar a pagarse impuesto sobre impuesto.

Utilizamos las expresiones doble imposición o plurimposición para hacer referencia a aquellos casos en los que dos o más impuestos recaen sobre una misma manifestación de riqueza, es decir, cuando se han configurado varios hechos imposables sobre un mismo objeto de gravamen, al menos parcialmente. Frente a esto, reservamos la expresión sobreimposición para hacer referencia a la inclusión de las cuotas de uno o más tributos en la base de otro, fenómeno que viene a complementar al anterior. Se trataría, pues, de la aplicación del tipo de gravamen de un impuesto a la cuota de otro previa inclusión de tal cuota en la base imponible del mismo.

### 3. Duplicidades impositivas

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 plurimposición<sup>1</sup>. 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.

El fenómeno que intentamos definir no se mueve sólo en sede de hecho imponible, sino que se desarrolla en base a la consideración del objeto del tributo<sup>2</sup>. 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.

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 BUJANDA<sup>3</sup>, 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 coincidan 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.

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

1 No obstante, la utilización del término «plurimposición» la podemos encontrar en SAINZ DE BUJANDA, F.: *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.

2 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.

3 «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, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 330 y ss.

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 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 imponible idénticos implicaría la existencia de dos impuestos en la práctica iguales, algo ilógico y que no encontramos en nuestro actual sistema tributario.

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 Físicas y el Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

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.

Una distinción de conceptos que se sitúa en la base de esta problemática la encontramos en SAINZ DE 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»<sup>4</sup>. Con ello SAINZ DE BUJANDA delimitaba unas importantes pautas conceptuales.

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 tributo<sup>5</sup>.

En modo alguno debemos afrontar esta diferenciación entre objeto material y objeto fin del tributo entendiendo que son dos manifestaciones de riqueza distintas las que grava al mismo tiempo un solo impuesto. Cada impuesto

4 Hacienda y Derecho, IV, cit., pág. 336.

5 «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, págs. 24 y ss.

sólo grava realmente una manifestación de riqueza, pero en ocasiones se plantea el problema de determinar cuál sea ésta.

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.

En los casos de acumulación de varios impuestos sobre un mismo acto de consumo, no sólo se debe tomar en consideración la doble imposición o plurimposición para cuantificar la verdadera carga tributaria que pesa sobre el mismo, sino que también hay que tener en cuenta la sobreimposición, al poder llegar a pagarse impuesto sobre impuesto

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.

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.

En la delimitación de los conceptos en análisis, en la interpretación del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 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 vigente<sup>6</sup> Ley General Tributaria»<sup>7</sup>.

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»<sup>8</sup>. 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

6 De la vigente en aquel momento.

7 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 pronuncia el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico 4 de su Sentencia 186/1993, de 7 de junio.

8 «El objeto del tributo», cit., pág. 234.

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»<sup>9</sup>.

Si tomamos como ejemplo el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, 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 IVA 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.

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

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.

Con respecto al fenómeno de la plurimposición, hablaba EINAUDI<sup>10</sup> 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 sea 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,

9 *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, pág. 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.

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

fraccionamiento querido por comodidad de la Hacienda Pública y por un más fácil aliciente a pagar para el contribuyente.

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 grandes vías de 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?».

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 troppo (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 troppo 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 visual 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.

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 o colisión de impuestos.

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 imponible sobre un mismo objeto de gravamen.

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 que el Estado en su dimensión de entes con Poder Tributario, se presenta como necesario e inevitable y, en algún caso, a lo mejor hasta

El fenómeno de la doble imposición o plurimposición vendría ocasionado principalmente por la configuración de una pluralidad de hechos imponible sobre un mismo objeto de gravamen

conveniente<sup>11</sup>, que un mismo objeto de gravamen o manifestación de riqueza sirva para estructurar, desde distintas perspectivas, una diversidad de hechos imponibles, 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.

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.

#### 4. Problemática interna, internacional y de la Unión Europea

Tradicionalmente se distingue entre doble imposición interna y doble imposición internacional<sup>12</sup>. 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 interna<sup>13</sup>. Piénsese en 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

11 Piénsese, además, en posibles motivaciones extrafiscales.

12 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, pág. 762).

13 Distinguió XAVIER entre «doble tributación internacional» y «doble tributación interterritorial», refiriendo la primera a la 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, São Paulo, 1977, págs. 59 y 60).

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.

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.

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.

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 aduana-, 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.

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.

## 5. Duplicidades con el IVA

En determinados supuestos el IVA va a provocar tanto una plurimposición como una sobreimposición. Debemos tener en cuenta los artículos 78.Dos.4º, 82.Uno y 83.Uno.a) de la citada Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. En materia de armonización fiscal debemos partir del antiguo artículo 11 de la Sexta Directiva comunitaria sobre este Impuesto (Directiva 77/388/CEE), que era esencialmente el que entonces permitía esa sobreimposición. Actualmente tal sobreimposición encuentra apoyo en los artículos 78.a), 83 y 86.1.a) de la Directiva 2006/112/CE, que vino a sustituir a la referida Sexta Directiva como texto central de la armonización fiscal del IVA en la Unión Europea.

En ciertos casos al gravamen por el IVA se va a poder superponer el gravamen por otros impuestos y las cuotas de éstos puede que se tengan que incluir en la base imponible de aquél. Piénsese en la doble imposición y sobreimposición entre los Impuestos Especiales de Fabricación o el Impuesto Especial sobre el Carbón y el IVA. Recordemos que el citado Impuesto Especial sobre el Carbón fue introducido en nuestro Ordenamiento tributario por el artículo segundo de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. De todos modos, no olvidemos los amplios beneficios fiscales o supuestos de no tributación en la actual regulación de este último impuestos especial.

En función de la apuntada sustitución normativa en la armonización fiscal del IVA, si queremos encontrar jurisprudencia de dicho Tribunal sobre la doble imposición por este Impuesto deberemos hacerlo principalmente bajo la referencia de un artículo ya derogado, dada la citada sustitución de la Sexta Directiva que lo contenía, por la mencionada Directiva 2006/112/CE; recordemos que aquélla era el texto normativo comunitario que estaba vigente en el momento en que se aprobaron nuestra Ley del IVA, que no se ha visto en la necesidad de ser modificada al respecto, y las Leyes reguladoras del IVA en la inmensa mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea. Se trataba del artículo 33 de la citada Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva comunitaria en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al IVA, en la versión de este artículo resultante de la modificación operada en esta Directiva por la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991.

Dicho artículo 33, además de establecer la compatibilidad del gravamen de una operación por el IVA con el gravamen de la misma por los Impuestos Especiales de Fabricación, reconocía la posibilidad de que, en relación a un acto ordenado al consumo, se pueda superponer al IVA el gravamen por otros tributos, siempre que éstos no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios y siempre que no den lugar, en el tráfico económico entre Estados miembros de la Unión Europea, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera, en atención a la desaparición de las mismas entre dichos Estados.

Este precepto generó una importante jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (entonces llamado de las Comunidades Europeas), deteniéndose este Tribunal en ir delimitando el sentido del concepto de “impuesto sobre el volumen de negocios” que aparece en este artículo. Particularmente, podemos fijarnos, como especialmente completa y descriptiva en tal sentido, en su Sentencia de 19 de marzo de 1991, asunto C-109/90, donde se señala que no estaremos ante el mismo si no se da un impuesto sobre el consumo en general, que se recaude en cada fase del proceso de producción y distribución de bienes y servicios y que se proyecte sobre el valor añadido a nivel de cada transacción. En este tema podemos destacar también las Sentencias de dicho Tribunal de 8 de julio de 1986, asunto C-73/85, y de 13 de julio de 1989, asuntos acumulados C-93/88 y C-94/88.

Pues bien, en base a la sustitución de la citada Directiva 77/388/CEE por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, en similar sentido que el antiguo artículo 33 citado, el artículo de referencia al respecto en la mencionada actual Directiva es el artículo 401 de ésta, cuyo tenor literal es el siguiente: «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos,

derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera».

Entre el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (no armonizado conforme a directivas de la Unión Europea) y el IVA, aunque no se dé una sobreimposición, sí se da, en principio, una doble imposición.

## 6. La aplicación de los tipos de gravamen en el IVA a las cuotas de otros impuestos

En el ordenamiento español debemos tener en cuenta que el citado artículo 78.Dos.4º de la Ley del IVA establece lo siguiente sobre inclusión de tributos en su base imponible: «Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido»; añadiéndose que «lo dispuesto en este número 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 rodea a este último tributo en nuestra Ley de Impuestos Especiales lo haga poco aplicable en la práctica.

Pero volviendo al supuesto del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (no armonizado), 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 el importe de la cuota del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se pague al concesionario que nos vende el vehículo, encargándose éste de la gestión de su ingreso a la Hacienda Pública por orden del comprador. 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 miembro de la Unión Europea; en concreto en Dinamarca, donde 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, texto normativo 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, confróntese el artículo 78.Tres.3º de ésta.

Esos preceptos de la antigua Sexta Directiva sobre el IVA mencionados en la citada Sentencia del Tribunal de Justicia (que sirvieron de base por su fecha a los correspondientes preceptos de nuestra Ley del IVA, que no ha sido necesario modificar al respecto, como antes dijimos) se corresponden con los artículos 78.a) y 79.c) de la actual Directiva 2006/112/CE. Así, en el artículo 78 de esta última podemos leer en igual sentido que «quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos: a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA». De otro lado, también en similar sentido, el artículo 79 de la misma Directiva 2006/112/CE establece que «no quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos: ... c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquirente 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 último párrafo de este artículo 79 dispone que «el sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de los gastos contemplados en la letra c) del párrafo primero y no podrá proceder a la deducción del IVA que, eventualmente, los hubiera gravado».

De otro lado, dado que la propuesta de la Comisión ha venido siendo la de suprimir los impuestos de matriculación en los Estados miembros, esto puede explicar el que, a diferencia de lo que hemos visto que se hace en la Ley del IVA española, no se prevea expresamente en la Directiva 2006/112/CE la no inclusión de las cuotas de tal tipo de impuestos en la base del IVA. De todos modos, especialmente teniendo en cuenta los tiempos de crisis económica y déficit público atravesados, parece poco probable que los Estados miembros que aún los mantienen, den su visto bueno a una propuesta de la Comisión en el sentido de suprimir tales impuestos de matriculación.

Así pues, a nuestro entender, para evitar los problemas expuestos, sería conveniente al menos la inclusión en la Directiva 2006/112/CE de una previsión expresa de la no inclusión de las cuotas de los impuestos de matriculación en la base imponible del IVA.

## **7. Perspectiva de la justicia tributaria**

Nuestra oposición a la sobreimposición en el IVA, es decir, la oposición a la inclusión en la base imponible de éste de cuotas tributarias de otros impuestos, se fundamenta o justifica esencialmente por dos tipos de razones. En primer lugar, en función de lo ya expuesto, tal oposición a la sobreimposición se justifica en atención a que ésta determina una excesiva carga fiscal; supone agravar los efectos económicos de la doble imposición entre

el IVA y otros impuestos: con la sobreimposición la carga fiscal sobre ciertos productos es superior a la que ya de por sí determinaría la simple doble imposición.

La segunda razón para oponerse a la sobreimposición, vinculada a la anterior, viene determinada por un desconocimiento en sede de armonización fiscal en la Unión Europea de los principios materiales de justicia tributaria y, especialmente dentro de éstos, del principio de capacidad económica<sup>14</sup>. Bien es cierto que dentro de la disciplina jurídica de la Unión Europea no existe una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria y, así, dentro del Derecho originario de aquélla no encontramos una contemplación directa del principio de capacidad económica, que pueda servir de límite al Derecho derivado, dentro del que quedan comprendidas las directivas de armonización fiscal. No obstante, de todos modos, no se puede desconocer que la dimensión constitucional del principio de capacidad económica en materia tributaria encuentra una contemplación generalizada en los Estados miembros de la Unión Europea.

El problema de la contemplación de cuotas de otros impuestos en la base imponible del IVA, dándose realmente un pago de impuesto sobre impuesto, es un problema al que no se podrá poner solución hasta que se tome mayor conciencia de la necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria dentro de la disciplina jurídica de la Unión Europea

De forma similar a determinadas construcciones constitucionales en algunos Estados miembros, la delimitación de principios materiales de justicia tributaria se puede realizar en cierto modo partiendo de la consagración del derecho fundamental a la propiedad, derecho también contemplado expresamente en la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea.

Sin perjuicio de pronunciamientos anteriores del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya 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.

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,

14 Artículo 31.1 de nuestra Constitución.

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».

Así, más allá de la disciplina de la Unión Europea, es necesario destacar que el Protocolo Adicional nº 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales<sup>15</sup> establece en el primer párrafo de su artículo 1 que «toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes», disponiéndose a continuación de lo anterior que «nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional». En el segundo párrafo de este mismo artículo se establece que «las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas». Este artículo 1 lleva por rúbrica «Protección de la propiedad»<sup>16</sup>. 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 aquélla, pues ello iría en contra del propio reconocimiento de la protección de la propiedad privada<sup>17</sup>.

Al mismo tiempo, es necesario destacar que el Tratado de la Unión Europea ya estableció en el apartado 1 de su artículo 6 que «la Unión se basa en los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados miembros», disponiéndose en el apartado 2 de este mismo artículo 6 que «la Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario». El apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, 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».

---

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

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

17 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».

Pues bien, en concreto, dentro de la problemática de los derechos fundamentales, en relación al derecho de propiedad, se puede partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 1979 (Asunto 44/79) y posteriormente, entre otras, se debe 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».

Partiendo de esa consagración del derecho de propiedad en la disciplina jurídica de la Unión Europea, se puede realizar un desarrollo interpretativo de los principios materiales de justicia tributaria necesariamente también en sede de armonización fiscal en la Unión, que pueden ir desde el necesario respeto al principio de capacidad económica, a la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria.

Por todo ello, consideramos la analizada sobreimposición contraria al principio de capacidad económica, que debe obviamente ser respetado también por las directivas de armonización fiscal de la Unión Europea. La inclusión de cuotas de otros impuestos en la base imponible del IVA, es decir, la aplicación del tipo de gravamen de este Impuesto a las cuotas de otros tributos, no puede encontrar justificación alguna desde la perspectiva del principio de capacidad económica, eje central en materia de justicia tributaria.

Así pues, un referente esencial, también en materia tributaria, dentro del Derecho originario de la Unión Europea, es el derecho de propiedad, como derecho fundamental. La carga fiscal que supongan ciertos impuestos no puede llegar a ser tan excesiva que limite el acceso a la propiedad de cierto tipo de bienes o productos o que vacíe de sentido su contenido, centrado en su dimensión privada, aun sin olvidar su función social.

Si para adquirir un determinado tipo de bien o producto, su carga fiscal superase el precio antes de impuestos, en el acceso a la propiedad pasaría a primar lo público sobre lo privado y se estaría violando el contenido esencial del referido derecho fundamental, no sólo de rango constitucional, sino también integrante del Derecho originario de la Unión Europea. Así, ante supuestos de excesiva imposición, habrá que determinar en qué medida puede contribuir a la misma, incluso ya de por sí, el mínimo fijado por las normas de armonización fiscal en la Unión Europea.

La referida sobreimposición, que los Estados miembros están obligados a aplicar también como fruto de la armonización fiscal en la Unión Europea, puede añadir un incremento en la carga fiscal de supuestos ya de por sí excesivos como consecuencia de la simple doble imposición.

Podría proponerse, pues, una modificación de la citada Directiva 2006/112/CE para suprimir la previsión de que la cuota de esos otros impuestos tenga que incluirse en la base imponible del IVA.

A nuestro entender, el artículo 78 de la Directiva 2006/112/CE debería quedar redactado de la siguiente manera: «Quedarán comprendidos en la base imponible los gastos accesorios, tales como las comisiones, embalaje,

transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquirente o al destinatario del servicio. A estos efectos, los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes».

No obstante, para evitar los problemas antes señalados, mientras no se optase por esta nueva redacción que proponemos, al menos se debería introducir una mención expresa en este artículo de la Directiva 2006/112/CE a la no inclusión, en la base imponible del IVA, de las cuotas de los impuestos de matriculación aún existentes en muchos Estados miembros. Digamos que, en este caso, la Directiva de la Unión Europea podría seguir el ejemplo de la Ley de IVA española, donde, como hemos visto, se contempla expresamente tal no inclusión del referido impuesto.

Así pues, el problema de la contemplación de cuotas de otros impuestos en la base imponible del IVA, con la consiguiente aplicación de los tipos de gravamen de éste a las cuotas de aquéllos y, de este modo, dándose realmente un pago de impuesto sobre impuesto, es un problema al que no se podrá poner solución hasta que se tome mayor conciencia de la necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria dentro de la disciplina jurídica de la Unión Europea.

En esta línea, la contemplación del derecho de propiedad en el Derecho originario de la Unión Europea puede tener una importante proyección en materia impositiva. Sabemos que la Unión Europea tiene un protagonismo esencial en materia de imposición indirecta, a través de la armonización fiscal. Pero la constante tensión entre la imposición directa y la indirecta no es algo que deba moverse sólo en sede de las distintas opciones de política socio-económica, sino que es necesario buscar los límites jurídico-constitucionales que puedan frenar a la segunda frente a la primera y encontrar también su fundamento dentro del Derecho de la Unión Europea, en orden a hacer realidad la justicia tributaria.

## **8. La necesaria limitación de la imposición sobre el consumo**

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

Pues bien, en atención a este principio, la imposición sobre el consumo se debería mover por debajo de un determinado límite general, porque, de no ser así, podría estarse restringiendo indebidamente las posibilidades reales de acceso a la adquisición de los bienes y, de esta forma, las posibilidades de acceso a la propiedad de los mismos. Sin poder acceder a la propiedad o adquisición de los bienes, en principio, no se pueden consumir éstos. Podemos ver la conexión de este problema con el respeto del derecho a la propiedad privada (artículo 33 de la Constitución). Sin el respeto de ese límite general se violarían tanto el mantenimiento de la propiedad privada, como las posibilidades de acceso a la misma, desde una perspectiva de rigor conceptual.

Si para consumir –lo que normalmente implica adquirir la propiedad de lo que se consume– uno debiese destinar al consumo una cantidad de unidades monetarias de su patrimonio en medida tal que la carga impositiva con la que se queda el Estado es superior al valor económico de los bienes que se integran en su patrimonio, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, pues se estaría lesionando el derecho de propiedad privada tanto en relación a su mantenimiento, como en relación a su adquisición. Consumiendo, el Estado se llevaría más de lo que nos quedaría, o, dicho de otro modo, adquiriendo, el Estado se llevaría más de lo que recibimos. Pensemos aquí en una adquisición de la propiedad sobre productos en un sentido amplio, pues casi todos los productos son en rigor

y realmente objeto de propiedad. Es decir, no nos movamos aquí con un esquema tradicional limitado en materia de propiedad, pensando, como se hace normalmente al oír ese concepto, en la propiedad sobre inmuebles, que no es el mejor ejemplo para ilustrar la problemática que se quiere poner aquí de manifiesto.

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 producto. La suma de las cuotas de todos los impuestos que incidiesen no debería superar el 100% del precio del producto

En función de lo expuesto el límite entendemos que debería fijarse en la no superación de un porcentaje del 100% del valor del bien<sup>18</sup>. Y, de cara a una viabilidad práctica en su aplicación, por elevado que sea y dada la tradición impositiva que ha venido rigiendo en nuestro ámbito, aplicarlo tomando en consideración sólo la imposición sobre el consumo. Mezclarlo, en una primera aproximación, con los porcentajes de imposición sobre la renta y el patrimonio, donde juegan tipos de gravamen progresivos, haría inviable su aplicación, dado que en estos otros impuestos sus tipos de gravamen determinan un porcentaje de tributación en función de la capacidad económica de cada sujeto individualmente considerado. Todo ello sin perjuicio de alguna consideración adicional que debamos hacer en relación a esos otros índices de capacidad económica posteriormente, especialmente con respecto a la renta.

18 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», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1997, pág. 5).

Así pues, centrándonos en la imposición sobre el consumo, planteándonos la carga fiscal que puede soportar un determinado producto, debemos entender que ésta no podrá ser superior al cien por cien<sup>19</sup>, de forma que la carga fiscal que soporte el consumidor final de un producto no pueda ser superior a las cantidades que, por otros conceptos, esencialmente el precio, pague por el mismo. Así, en esencia, el impuesto que pesa sobre un producto no puede ser superior al precio del mismo.

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

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

Obviamente, estamos hablando de un límite extremo dentro de una dimensión constitucional. Estamos hablando de un límite de justicia dentro de la lógica constitucional. Pero desde una perspectiva de política económica y de lógica económica qué duda cabe de que la economía de cualquier país y la economía de la propia Unión Europea se vendrían abajo si la fiscalidad de todos los consumos o de la mayoría de los consumos se ajustase o acercase a

---

19 En un alarde de inspiración, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 9 de su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, señala que sería «evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta». Lo que sucede es que esa "perogrullada" la manifestó el Tribunal Constitucional en materia de imposición sobre la renta, mientras que el límite del 100% del que hablamos aquí sería un límite en materia de imposición sobre el consumo. El límite del 100% no podría jugar de la misma manera en materia de imposición sobre la renta y en materia de imposición sobre el consumo. Una tributación del 100% en la imposición sobre la renta, obviamente en hipótesis de laboratorio, privaría al sujeto de cualquier renta que después hubiese podido destinar al consumo, con lo cual se cerraría, en función de ello, la posibilidad de una posterior imposición sobre el consumo. De todos modos, en la práctica, aunque no se haya concretado en un determinado porcentaje, lo que está claro es que para no considerar a la imposición sobre la renta como confiscatoria el tipo de gravamen debería estar bastante por debajo de ese límite del 100%, mientras que la imposición sobre el consumo, aun sin llegar a este límite, podría moverse, para ciertos productos, por encima del límite que se pudiese establecer para la imposición sobre la renta. Por otra parte, en materia de imposición sobre la renta, la existencia de un mínimo exento (plasmado de una u otra manera, según el sistema fiscal de que se trate), ante un hipotético tipo de gravamen del 100%, haría que la tributación efectiva siempre estuviese por debajo de ese porcentaje, por muy alta que fuese, a lo que habría que añadir el juego, en el mismo sentido, de los otros tipos más bajos, dentro de la hipotética escala de tipos de gravamen. Pero, al margen de todo ello, tipos de gravamen muy altos en la imposición sobre la renta desincentivarían la producción y tendrían unos efectos económicos difícilmente pensables. De todos modos, parece excesivamente simplista el 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 sobreviviera 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, cit., pág. 566, nota 97).

ese límite general del 100%. Lo lógico, habitual y necesario económicamente es que la mayoría de los consumos soporten una carga fiscal que se mueva muy por debajo del 100%, como realmente sucede.

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

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 mucha dependencia que se tenga del mismo, y otra muy distinta el consumo en el que juega mayormente un elemento de necesidad.

Por ejemplo, no se puede poner a un mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual. Quizás en relación a los primeros la mayoría de la sociedad o, por lo menos, “un buen padre o una buena madre de familia”, no tendría tanto inconveniente en aceptar como legítima, en un plano de lógica constitucional de justicia, una tributación por encima del 100%, como con respecto al consumo de carburantes, donde ya el límite del 100% le parecerá alto, aunque un respiro en comparación con las situaciones que se han venido dando<sup>20</sup>, sobre todo si para su vida normal y cotidiana no puede prescindir del vehículo propio al no disponer en su ámbito de unas redes de transporte público que cubran sus necesidades.

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

La lucha contra la contaminación ocasionada por el consumo de hidrocarburos “normales” no se debe hacer, ni desde los Estados, ni desde las instituciones comunitarias, ahogando fiscalmente a los mismos. Eso no lo puede aceptar, ni moralmente, quien tiene una buena posición económica en función de su cargo, ni mucho menos

20 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.

quien viaja en vehículo oficial, por muy al uso que esté el recurso a la frase de que alguien tiene que asumir la responsabilidad de las decisiones poco agradables.

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

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

Baste todo esto como ejemplos para distinguir unos productos a los que, de una u otra forma, no se les puede quitar el calificativo de necesarios, de otros en relación a los cuales se puede prescindir de tal calificativo. En relación a los primeros se legitimaría totalmente la garantía de un límite máximo del 100% en relación a su imposición, desde una perspectiva de justicia y lógica constitucional, mientras que el expediente de la extrafiscalidad puede justificar en algunos casos en relación a los segundos situaciones extremas en que ese límite se amplíe o crezca a un porcentaje superior. Pero aun en estos otros casos en que el límite se pudiese entender que podría sobrepasar el 100%, tampoco podría ir mucho más allá. Es decir, aunque existiesen circunstancias lógicas amparables constitucionalmente que permitiesen ante ciertos productos excepcionalmente una tributación por encima del 100%, tal tributación tampoco podría ir mucho más allá. Ello en función de que aquí se estarían destinando al consumo medios monetarios procedentes de unas ganancias que ya han tributado en la imposición sobre la renta.

Con similares esquemas lógicos, si en relación a un determinado Sistema fiscal, entendiésemos que en la imposición sobre la renta, sumados todos los impuestos que incidan sobre ésta, no pueda existir una tributación superior al 50% para no ser confiscatoria, a ella se debería sumar la imposición sobre el consumo. De todos modos, en ese Sistema fiscal imaginario el 50% sería un límite a la progresividad y la mayoría de los sujetos se moverían por debajo del mismo. Pero en situaciones extremas, combinando el límite del 50% en relación a la imposición sobre la renta con el límite del 100% en relación a la imposición sobre el consumo, nos podríamos encontrar con situaciones de laboratorio como la siguiente.

Un sujeto de elevada renta, que tributase a un tipo medio próximo al 50% en la imposición sobre la misma y que desee realizar un consumo de los que soportasen la presión fiscal más elevada, próxima al 100%, podría encontrarse con una situación irracional. De 100 unidades monetarias que hubiese ganado, aproximadamente 50 habrían tributado por la imposición sobre la renta y 50 las podría destinar al consumo apuntado. De estas 50 destinadas al consumo 25 podrían corresponder al valor de lo que va adquirir para poder consumirlo y 25 podrían

corresponder a los impuestos que soportaría ese consumo. De manera que de 100 que ganaba como renta, sólo disfrutaba realmente lo equivalente a un valor de 25, con lo cual en ese caso extremo de laboratorio la tributación global por el Sistema fiscal podría llegar a un 75% por esas 100 unidades monetarias.

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

## 9. Problemática de la limitación

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

Tratándose de bases imponibles fijadas en términos monetarios, la cuota resulta fácilmente comparable con la base imponible, de manera que se pueda comprobar si aquélla supera el 100% de ésta. En 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 producto<sup>21</sup>. La suma de las cuotas de todos los impuestos que incidiesen no debería superar el 100% del precio del producto.

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

Cuando se trata de impuestos en los que la base imponible no se determina en términos monetarios, habrá que fijarse también, obviamente, en el precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución del mismo, es decir, en el precio que paga el consumidor final. Se trataría de un precio general para el producto, es

21 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.

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.

Habrà que comparar la cuota con el precio del producto y ver que aquélla no represente más del 100% de éste. Ahora bien, los tipos de gravamen suelen permanecer más constantes que los precios. Los tipos de gravamen, en la práctica, no suelen variar más de una vez al año, normalmente a través de las modificaciones introducidas por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, en virtud de la habilitación de la Ley tributaria a la Ley presupuestaria<sup>22</sup>.

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

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

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

Pero siempre, como decimos, tanto el legislador estatal como las instituciones comunitarias deberían no aproximarse demasiado al límite, jugando bastante por debajo para que un cambio brusco de los precios a la baja no provoque repentinamente una situación que suponga el no respeto del citado límite. Es decir, que se juegue con un margen que evite que el legislador se vea atrapado, 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.

---

22 Cfr. el artículo 134.7 de la Constitución.

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.

No cabe entender la cuota pagada por otro impuesto como manifestación de capacidad económica sometible a gravamen, en concreto en el IVA

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

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

## 10. Últimas reflexiones

Una rancia extrafiscalidad como justificante de la alta imposición sobre los carburantes, quizás entendible en grandes núcleos urbanos o en el centro de importantes nudos de comunicación, no resulta comprensible en la periférica y extensa España rural y montañosa, al igual que tampoco en tantas otras zonas de la Unión Europea necesitadas de estímulo y desarrollo. Esto no debe entenderse como una desatención a la protección del medioambiente, sino como la puesta de manifiesto de la necesidad de buscar su protección por otras vías, tanto relativas a beneficios fiscales para las situaciones y productos menos contaminantes, como a actuaciones más allá del campo tributario.

En este ámbito debemos recordar que, en relación a nuestro país, por causas más allá de su cuantía, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 27 de febrero de 2014, Asunto C-82/12, declaró contrario

al Derecho de la Unión el ya derogado Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Pues bien, las devoluciones impositivas que se puedan solicitar en función de ello, no deberían ceñirse sólo a la devolución de las cuotas soportadas por el citado Impuesto derogado, sino también, a nuestro entender, al exceso en las cuotas de IVA soportadas al haberse incluido en su base imponible las cuotas del referido Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Así, la devolución no deberá ser sólo de las cuotas de este Impuesto, sino igualmente del resultado de haber aplicado el tipo de gravamen del IVA también a dichas cuotas.

Por último, más allá de los casos mencionados, debemos concluir que no cabe entender la cuota pagada por otro impuesto como manifestación de capacidad económica sometible a gravamen, en concreto en el IVA. El estudiado pago de impuesto sobre impuesto agrava los referidos excesos fiscales. Por todo ello, la inclusión de las cuotas de otros impuestos en la base imponible del IVA no puede encontrar acomodo dentro de los principios materiales de justicia tributaria, ni en una consideración constitucional de los mismos, ni en las posibles definiciones que en tal sentido se puedan hacer dentro de la disciplina de la Unión Europea al efecto.

Terminemos, pues, poniendo en evidencia cómo de algún modo sigue dándose en relación al IVA el pago de impuesto sobre impuesto, en el sentido expuesto.

