



## RESEÑA:

# “LA NO CONFISCATORIEDAD EN LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO”

**Carlos María López Espadafor.**

Colección: Studia Albornotiana.

Editorial Publicaciones del Real Colegio de España.

Bolonia, 2008.

La obra que comentamos a continuación es el más reciente trabajo del Dr. Carlos María López Espadafor, ampliándose con la misma su vasta trayectoria investigadora. Se ha realizado con la profundidad y el rigor a los que el autor nos tiene acostumbrados, y la publicación de la misma en el sello *Studia Albornotiana* es ya de por sí un reconocimiento a la calidad de dicha obra.

Con relación a los aspectos físicos del libro, la encuadernación es de pasta blanda, con una portada atractiva y elegante. Está escrita a una sola tinta, con una extensión adecuada a su condición de monografía, de fácil manejo, con un tamaño de letra que hace cómoda su lectura. Bien documentado, con numerosas referencias y notas a pie de página aclaratorias para una mejor comprensión de determinados aspectos relacionados con la temática de la obra, y que ponen a disposición del lector una bibliografía complementaria abundante para un estudio más detallado.

Cuenta con un índice al inicio de la misma, y al final una rica bibliografía, un índice de autores, otro de materias y un listado de las sentencias a las que se ha hecho referencia en los diferentes capítulos de la obra.

La monografía se estructura en torno a una introducción y seis capítulos, siendo el último de ellos una recapitulación donde se presentan las consideraciones finales de la obra.

En la introducción el autor parte del interrogante al límite cuantitativo de imposición, reconociendo que es un tema en el que pocos se aventuran a dar una solución precisa. Ni la doctrina, ni la jurisprudencia del Tribunal Constitucional tienen un criterio al respecto puesto que, como bien pone de manifiesto el autor, nadie quiere pronunciarse dando números y porcentajes concretos con respecto a tal interrogante. El autor circunscribe el alcance de su investigación tan sólo a la figura de los impuestos ya que las tasas y las contribuciones especiales están vinculadas principalmente a la actuación administrativa, más que a la capacidad económica.

También se pregunta sobre qué magnitud de riqueza debe aplicarse el límite, ¿Sobre toda la riqueza del sujeto en general?, ¿Sobre cada manifestación de capacidad económica aisladamente considerada?, ¿Sobre ciertas acumulaciones de indicios de capacidad económica?

De esta forma López Espadafor se plantea si debe existir un límite sobre la imposición sobre la renta, otro sobre la Imposición sobre el Patrimonio y otro sobre la tributación del

consumo y el tráfico de bienes. Cada uno de estos límites jugaría sobre la acumulación de los impuestos que inciden sobre cada uno de esos índices de capacidad económica.

Con relación a los límites, hablar de límites sobre la renta y sobre el patrimonio puede ser mucho más fácil de entender y de aceptar que el límite sobre el consumo, ya que cuando hablamos de límite a la imposición sobre el consumo tenemos que hacer frente a un límite indirecto, por lo tanto, no estamos de forma clara ante cuál puede ser la riqueza o capacidad económica global del contribuyente. De ahí el interés del autor por analizar el problema del límite de no confiscatoriedad desde la perspectiva de la imposición sobre el consumo. Además éste es un trabajo mucho más difícil de realizar ya que en la imposición indirecta, en ocasiones, existen bases imponibles no monetarias, no fijadas en dinero.

Para abordar tamaño empresa no sólo debe tenerse en cuenta la visión estatal, sino que también se debe tomar en consideración la incidencia en este tema del Derecho Comunitario Europeo, en cuanto que la mayoría de los impuestos indirectos constituyen una parte fundamental de la armonización fiscal comunitaria. Destacar que la interpretación de la idea de la no confiscatoriedad a la luz del derecho fundamental a la propiedad privada como derecho fundamental, no sólo aparece consagrada en nuestra Constitución Española sino que también está presente a nivel europeo.

El capítulo I de esta obra lleva por título «Los índices de capacidad económica en el análisis de la no confiscatoriedad». En este capítulo se presenta la diferencia entre los impuestos directos y los indirectos, utilizando como base para ello la diferencia de los índices. Así, los índices directos de capacidad económica son aquellos que de una manera más clara y evidente nos ponen de manifiesto cuál es la riqueza del sujeto pasivo. A sensu contrario, se pueden calificar como indirectos aquellos que aunque pongan de manifiesto alguna capacidad económica no permiten ver por sí mismos cuál es el alcance de la capacidad económica del contribuyente.

Índices directos de capacidad económica son la renta y el patrimonio, índices indirectos de capacidad económica son el consumo y el tráfico de bienes puesto que al analizarlos no dicen cuál es la riqueza de un individuo.

Como bien indica el autor, el estudio del consumo global de una persona, quizás podría evidenciar cuál es el volumen de su riqueza, pero en nuestro sistema tributario tal gravamen se realiza de forma aislada. Además, habrá determinados bienes, los denominados de lujo, que evidentemente tan sólo estarán a disposición de las economías más pudientes, pero estarán gravados al tipo normal de tributación en el caso de impuestos como el Impuesto Sobre el Valor Añadido (en adelante IVA). Pero la mayor parte del consumo se realiza sobre los bienes de carácter general y estos los consumen igual los individuos de mayor riqueza y los de menor.

En este capítulo dedicado a los índices de capacidad económica nos encontramos con una idea clave, y es que toda la riqueza procede de la renta y la renta se consume o se ahorra. Si se consume, vuelve a tributar en el Impuesto que grave dicho consumo, si se ahorra puede volver a tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP). Y si más tarde, esa renta que se ha ahorrado se consume, habrá pasado por tres impuestos diferentes: el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) cuando se ha obtenido, el IP por el ahorro y los impuestos sobre el consumo cuando se gaste. Pero la perspectiva que no debe obviarse es que la renta es única, y por mucho que se someta a imposición no es mayor de lo que realmente es.

Con relación a el límite de no confiscatoriedad jurisprudencial se plantea en el capítulo primero una comparativa entre el Tribunal Constitucional español y el Tribunal

Constitucional alemán, reconociendo este último que el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede ser superior al 50 por 100 de sus ingresos.

En cuanto a los índices indirectos de capacidad económica, el autor inicia el análisis de los mismos desde el siguiente punto de vista: el consumo no es totalmente ajeno a la renta, ya que es la renta o el patrimonio lo que se destina a consumo. Por la renta se tributa al obtenerla, al ahorrarla, al consumirla. En base a esta consideración el autor acude a la antigua visión doctrinal que diferencia entre «renta obtenida y renta consumida» y concluyendo este primer capítulo en torno al reconocimiento de la realidad impositiva.

Nuestro sistema tributario estructura un cierto número de impuestos en base a una consideración aislada del consumo como indicativo de una capacidad económica, sin que se interaccione con la renta, el patrimonio o la capacidad económica global del contribuyente.

En el capítulo II se analizan diversos elementos en la cuantificación del gravamen sobre el consumo. Es un capítulo interesantísimo donde el autor presta atención a los inconvenientes derivados de las situaciones en las que se produce la acumulación de impuestos sobre un mismo producto y el pago de un impuesto sobre otro impuesto.

En el caso de la acumulación de varios impuestos sobre un mismo producto, a lo que se refiere el autor es a determinar si sobre un acto ordenado al consumo pesa sólo el IVA o si también recae algún impuesto especial, son situaciones en las que nos encontramos con una doble imposición.

En el caso de pago de un impuesto sobre otro impuesto, estamos ante una sobre imposición y ésta es una circunstancia que en la imposición indirecta se da de forma habitual sin que surjan protestas y quejas por parte de los usuarios y contribuyentes, es el caso de la factura de la luz en la que la cuantía del Impuesto sobre Electricidad forma parte de la base imponible que se somete a gravamen en el IVA.

Finalmente en el capítulo II también se analiza un tema tan interesante como es el de la traslación jurídica y económica de la carga tributaria en la imposición sobre el consumo, y es que en estos casos, quien realmente soporta el peso de la imposición no es el sujeto pasivo, que tiene la posibilidad de repercutir la cuota del IVA que soporta, sino el consumidor final que no tiene la posibilidad de repercutir hacia nadie.

En el capítulo III se presenta la relación existente entre dos temas sumamente interesantes y controvertidos como son la no confiscatoriedad, que es el fundamento de esta obra, y la extrafiscalidad.

Con relación a la no confiscatoriedad, el autor parte de la vinculación existente con la propiedad privada, recogiendo diversas opiniones doctrinales que avalan dicha teoría. Realiza un interesante estudio sobre la protección del Derecho de Propiedad Privada a nivel europeo, reconociéndose, incluso por vía jurisprudencial que dicho derecho forma parte de los derechos fundamentales y que además estamos ante un derecho fundamental integrante de la disciplina comunitaria europea. Así, como bien concluye López Espadafor las normas comunitarias, bien para regular los recursos propios de la Unión Europea, bien porque vayan dirigidos a la armonización fiscal comunitaria, no pueden tener un contenido que provoque efectos confiscatorios en la propiedad privada del contribuyente.

La extrafiscalidad, es decir, la utilización de los impuestos con una finalidad diferente a la estrictamente recaudatoria como es el incidir en el comportamiento de los ciudadanos, tiene una gran importancia en la imposición sobre el consumo. Con gran acierto considera el autor que los impuestos que gravan el consumo están revestidos de extrafiscalidad. Vienen a provocar una mayor carga fiscal sobre ciertos productos porque el consumo de éstos puede, a priori, resultar nocivo para el conjunto de la sociedad y cuanto mayor sea el peso económico

de la carga fiscal sobre tales productos, mayor será el celo del contribuyente por reducir el consumo de los mismos. López Espadafor piensa, y con razón, que el principio de no confiscatoriedad también juega en relación a los mismos.

El capítulo III concluye con una especial atención al problema del alcance confiscatorio de la imposición sobre el consumo en una materia impregnada en la actualidad de una especial sensibilidad como es el medioambiente, y es que como bien se recoge en la obra, la protección del medio ambiente no se puede hacer extralimitándose en la imposición sobre ciertos productos de los que una gran cantidad de sujetos no puede prescindir, produciéndose situaciones irracionales en materia impositiva.

El Capítulo IV se denomina «la cuantía de un límite general en relación a la imposición sobre el consumo». Es sin duda el capítulo clave de esta monografía. El autor parte de la necesaria existencia de un límite general en la imposición sobre el consumo para que no se restrinjan las posibilidades reales de acceso a la adquisición de los bienes.

Como bien indica López Espadafor, con un enfoque totalmente novedoso del asunto, si para consumir, el individuo debe destinar el consumo una cantidad de unidades monetarias de su patrimonio en la medida que la carga impositiva con la que se queda el Estado es superior al valor económico de los bienes que integran su patrimonio, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, se estaría lesionando el derecho de propiedad privada tanto en relación a su mantenimiento, como en relación a su adquisición. Por lo tanto, al consumir, el Estado se quedaría con más de lo que el contribuyente consume.

El autor plantea que el nivel de carga fiscal que debe soportar un determinado producto no debe superar el 100 por 100 del precio antes de impuestos. De esta forma la carga fiscal que soporte el consumidor final de un producto no debería ser superior a las cantidades que en concepto de precio se pague por el mismo. En definitiva, el impuesto que pesa sobre un producto no puede ser superior al precio del mismo. Esta es una cuestión que el autor comenta claramente con varios ejemplos ilustrativos y estableciendo un paralelismo con la limitación a la confiscatoriedad de la imposición directa.

El autor nos pone un ejemplo muy claro para establecer dónde se fija este límite. Si para adquirir un determinado producto se necesitan 100 unidades monetarias y 51 corresponden a la carga fiscal que no soporta el producto y 49 al precio real del mismo sin impuesto, para adquirir dicho producto saldrían del patrimonio del consumidor más del doble de lo que regresa al mismo, es decir, más de lo que el producto realmente vale. Esto es lo que sería confiscatorio por atentar contra el principio constitucional de no confiscatoriedad del sistema tributario, no respetándose el derecho a la propiedad privada.

Afortunadamente como bien reconoce el profesor López Espadafor, ésta es una situación límite que en la práctica habitualmente no sucede, salvo en casos puntuales, pues en la mayoría de los casos, el nivel de imposición sobre el consumo está muy por debajo de ese 100 por 100 que sería confiscatorio. Sin embargo el que realmente no se alcance no es óbice para que no se fije.

Para el autor, una tributación de todos los impuestos, tanto directos como indirectos, superior al 50 por 100 de la renta total del contribuyente comenzaría a ser contraria a una tributación racional. Considera que para delimitar el principio de no confiscatoriedad desde la racionalidad es necesario realizar el análisis de los distintos tributos en particular y de las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de riqueza, determinando el alcance confiscatorio de cada una de ellas. Si resultasen confiscatorias de forma individualizada serían claramente inconstitucionales aunque en conjunto no superasen el hipotético límite del 50 por 100.

En el capítulo V se plantea la determinación del límite cuantitativo a la imposición sobre el consumo pero desde la perspectiva de la Unión Europea. El autor considera a la Unión Europea como la principal responsable en el aumento de la presión fiscal en la imposición indirecta. Tanto el IVA como los Impuestos Especiales se encuentran fiscalmente armonizados a través de las directivas de armonización fiscal. Las instituciones comunitarias fijan unos tipos mínimos de gravamen armonizados, así, ciertos impuestos de los diferentes Estados miembros deben de aplicarlos para conseguir determinados objetivos de competencia, evitando oscilaciones acusadas entre los tipos impositivos de unos Estados y otros. A los Estados miembros se les otorga la posibilidad de incrementar dichos tipos de gravamen mínimos por medio de su legislación nacional. Además cada Estado puede crear otros impuestos específicos sobre el consumo siempre que no se apliquen sobre el volumen de negocios que es una materia reservada al IVA.

Con base en lo anterior, el autor se plantea de quién es la responsabilidad si esta carga fiscal sobre el consumo deviene confiscatoria, quién tiene la obligación de rebajar los tipos de gravamen, si los Estados o la Unión Europea, y qué tipo de impuesto debe rebajarse primero el IVA o los impuestos que gravan un producto específico.

En este capítulo también se presenta un interesante estudio sobre la existencia de dos jurisdicciones en relación con la materia, el Tribunal Constitucional y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Considera López Espadafor que la convivencia entre ambas es pacífica en aquellos asuntos en los que se ven afectadas materias no protegidas en nuestra CE. La problemática se genera con la colisión entre las normas constitucionales y las normas comunitarias en materias reguladas en la CE como es el caso de los derechos fundamentales, en el cual se integra el derecho a la propiedad privada, que es el que se encontraría afectado por la confiscatoriedad del sistema tributario. La competencia para el conocimiento del caso dependerá de si existe armonización fiscal o no en el impuesto sobre el que esté conociéndose y, en el caso en el que la armonización exista, deberá juzgarse el asunto en función de qué norma sea la que presenta unos tipos impositivos elevados, la Directiva Comunitaria o la norma nacional.

En el VI y último capítulo se recogen las conclusiones finales de la obra, efectuándose una interesante recapitulación de todo lo tratado en la misma a la luz de los postulados del Estado Social y Democrático de Derecho y presentándose unas consideraciones de tipo cuantitativo.

Como broche final, el autor crítica la práctica cada vez más habitual del legislador tributario de recurrir a cargar fiscalmente los tipos de bienes que son indispensables en el modo de vida actual, ya que aunque se sobrecarguen fiscalmente no desaparecen como fuente de riqueza o de ingresos públicos y eso es contrario a la búsqueda de un sistema tributario justo reconocido en el artículo 31 de la CE.

La monografía del Profesor López Espadafor representa un libro que deberá ser tomado en consideración en los futuros trabajos y construcciones que se quieran realizar en materia de no confiscatoriedad, pues constituye una base esencial de la que se debe partir en la delimitación de esta materia.

Concluamos esta reseña con una felicitación al Real Colegio de España en Bolonia por haber contribuido a la edición y publicación de este trabajo ya que ha de satisfacer a todos los profesionales y estudiosos que quieran profundizar en el tema y además por su valor didáctico, claridad en la exposición y sencillez estructural, tendrá gran aceptación entre docentes y estudiantes universitarios.

María Dolores Chica Palomo.

Área de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Jaén.