

**La cervantina Ínsula Barataria:
ni paraíso fiscal, ni jurisdicción no cooperativa como referente en la cultura
jurídica**

Carlos María López Espadafor
(Universidad de Jaén)

1. Noción de paraíso fiscal y jurisdicción no cooperativa ante la que nos moveríamos

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, vino a relanzar en España el protagonismo de la problemática de los tradicionalmente llamados paraísos fiscales, que tras la entrada en vigor de la citada Ley pasaron a denominarse legalmente jurisdicciones no cooperativas. Aun así, en el lenguaje usual se sigue hablando de paraísos fiscales.

Paraíso era tal y como le pintaba a Sancho Panza su Señor Don Quijote la Ínsula de Barataria de la que le haría gobernador el Duque (II, 45, 47, 49, 51 y 53). En cuanto a lo de fiscal, pocas referencias tributarias encontramos en el Quijote, salvo algunas referencias puntuales a las alcabalas. En cuanto a lo de no cooperativas, bien podría predicarse de las actitudes de cuantos, en su falsedad, acompañaban a Sancho de Panza en su pretendido puesto de gobernador de la Ínsula.

Esos pequeños territorios a veces tienen una soberanía realmente plena, si es que hoy día se puede decir que algún Estado, salvo algunos que se cuentan con los dedos de una mano, tiene realmente soberanía plena. Pero los hay otros que no dejan de depender de la soberanía de un Estado mayor, como pudiese ser el caso por ejemplo de las Islas Vírgenes de los Estados Unidos, que la Unión Europea contempla dentro de su lista de paraísos fiscales.

Si se tratase de un territorio que no dependiese de ningún potente Estado, se podría pensar que la ONU, Naciones Unidas, podría poner en entredicho su reconocimiento como Estado, si son meras configuraciones de poder territorial que se basan en vivir del fraude a otros Estados. Los pequeños Estados en que a veces se traducen los paraísos fiscales, lo primero que necesitan es que realmente se les reconozca como Estados y ahí puede jugar un papel esencial Naciones Unidas, poniendo contra las cuerdas del Derecho Internacional a aquellos que viven de defraudar a otros Estados por la vía de los paraísos fiscales.

Lo que sucede es que, si se trata de un paraíso fiscal no tan desangelado por llamarlo de alguna manera y que puede quedar bajo la protección de un importante Estado, como los mismos Estados Unidos tal y como hemos visto, difícil será que pueda Naciones Unidas actuar contra tal paraíso fiscal, dado el peso que dentro de esta organización tienen los Estados Unidos. Es más, el ejemplo apuntado deja ver cómo Estados Unidos no está por la labor de que no existan paraísos fiscales, pues hasta los acoge bajo su manto, como ha sido también tradicional que los paraísos fiscales hayan venido también quedando acogidos bajo el manto británico, que, como los años han confirmado, es un manto que en poco estima los valores tradicionales de la cultura europea, que son más fáciles de encontrar en el Quijote, que en el actuar de Reino Unido, como demuestra su comportamiento mientras estuvo y cómo se ha marchado y cómo ha actuado tras marcharse de la Unión Europea.

De esta forma difícilmente vendrá una solución contra los paraísos fiscales de quien realmente podría darla que serían Naciones Unidas.

El paraíso fiscal ha pasado a denominarse en lenguaje técnico-jurídico jurisdicción no cooperativa porque para que exista no basta con que sea un paraíso en lo fiscal (y a veces también en lo no fiscal), es decir, no basta con que se trate de territorios de muy baja tributación, sino que además es necesario que se trate de territorios que no colaboran con otros Estados facilitando información con trascendencia tributaria y, aunque en algunos casos hayan firmado convenios de cooperación en tal sentido, que, de todos modos, no suelen cumplir en la práctica con un diligente intercambio internacional de información fiscal.

Decimos que paraísos en lo fiscal y a veces en lo no fiscal, no sólo porque pueda tratarse en ocasiones de islas caribeñas de idílicas playas que rebosan naturaleza, sino porque a veces los paraísos lo son también en lo societario, no facilitando a otros Estados información sobre quiénes son los socios que hay detrás de las sociedades, con lo cual de poco nos sirve conocer el patrimonio, bancario o no bancario, de una sociedad, si no podemos levantarle el velo a la sociedad.

De esta forma, lo que define realmente al paraíso fiscal es su condición de jurisdicción no cooperativa, de tal forma que quien invierte en dicho territorio cuenta con la seguridad, no sólo de que no va a tener que tributar mucho, sino también con la seguridad de que la Administración tributaria de ningún otro Estado va a saber lo que ha invertido en tal territorio o de que, si crea una sociedad en tal paraíso, ningún otro Estado va a saber que él es socio de tal sociedad.

2. La realidad de la quijotesca Barataria bajo el poder del Duque y en manos de sus súbditos de confianza

Cuando Sancho Panza afronta la realidad del gobierno de la Ínsula de Barataria lo hace rodeado de una serie de personajes que arropaban el engaño que venía desde el Duque riéndose de aquél.

Llegan a Sancho problemas a resolver como gobernante ante un entramado de ayudantes en su gobierno, que la realidad demuestra que permitían el fraude y la injusticia más allá de aquel engaño concreto del momento y en una realidad que se veía que estaba siendo dada por buena por el mismo Duque.

Esto nos recuerda por ejemplo a la realidad antes mencionada de las Islas Vírgenes de Estados Unidos donde estas islas podrían compararse con los ayudantes de Sancho en su gobierno, puestos por el Duque. Ayudantes que daban por natural y asumida la injusticia normalizada en el buen proseguir de los usos habituales en la ínsula de Barataria.

En ese mismo caso de paraíso fiscal o jurisdicción no cooperativa al propio Duque lo podríamos comparar con los mismos Estados Unidos, que dan cobijo a sus Islas Vírgenes aun a sabiendas de que viven de facilitar el fraude fiscal internacional y de alguna manera, seguramente menos visible, las islas Vírgenes de los Estados Unidos sirven de algún modo al interés de éstos, como los injustos ayudantes de Sancho Panza en la Ínsula de Barataria, dentro y fuera del engaño que sufría éste, servían a los intereses del Duque.

3. La posición de Sancho Panza en la gobernanza

Si nos fijamos en la forma con que Sancho Panza asumía el gobernar, si bien partía de una base de buscar una mejora y seguridad en la posición, con la que dotar a su familia del mejor bienestar posible, propio de cualquiera que sienta como humano, iba a su vez acompañado de una búsqueda de la sencillez de la justicia y el sentido común.

El Derecho Financiero y Tributario, en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro, se presenta como la articulación jurídica de la redistribución de la riqueza; digamos que puede tratarse de la definición del Derecho Financiero y Tributario que mejor se adapta a nuestra realidad social y constitucional. Se trata, sin ninguna pretensión ideológica, siendo algo propio de cualquier sistema tributario, de que los que más ganan contribuyan en mayor medida, aunque reciban menos ayudas públicas para atender sus necesidades, mientras que los que menos ganan, tributen menos o nada y sí reciban más ayudas y servicios públicos para atender sus necesidades.

Esto no quita que el sistema tributario deba mantenerse siempre dentro del respeto a la propiedad privada y no ser confiscatorio y esto se consigue buscando que en el término medio esté la virtud, también en el quantum de la tributación.

La Constitución española de 1978 habla en el apartado 1 de su artículo 31 de la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos mediante un Sistema tributario justo.

En el concepto de Sistema tributario entra necesariamente la racionalidad y sin la racionalidad no habría sistema y sin sistema no habría justicia.

Sobre racionalidad en la tributación podríamos recordar cómo tal racionalidad era tomada en consideración por Sainz de Bujanda, tal y como veremos más adelante.

Pues bien, la justicia debe estar en el sistema y el sistema debe partir de la racionalidad y, así, de la razón. Es difícil entender la racionalidad sin tomar en consideración el sentido común, sentido común que bien podría haber aplicado Sancho Panza para definir los límites de tributación en justicia. Es una cuestión que sólo se puede alcanzar si se actúa con el sentido común que derrochaba Sancho Panza, frente a la habitualidad de que el sentido común sea actualmente muchas veces el menos común de los sentidos.

De este modo también, en función de lo expuesto, la artificialidad como Estados de los paraísos fiscales, contruidos y mantenidos basándose en la no cooperación, el sentido común de Sancho Panza lo habría visto tan alejado de la justicia redistributiva, que jamás lo habría aceptado, por más que hubiese sido lo ideal para un territorio como la imaginaria *Ínsula de Barataria*.

Por todo ello, en la solución de temas como el de los paraísos fiscales, si es que realmente se quieren resolver, apliquemos el sentido común de Sancho Panza y especialmente en Naciones Unidas, en caso de existir verdadera voluntad de acabar con las jurisdicciones no cooperativas.

Apliquemos ese quijotesco sentido común de Sancho Panza, racional, sencillo y transparente en el gobernar para solucionar los grandes problemas de los límites máximos de tributación, que nuestro Tribunal Constitucional, aun compuesto de pretendidos sabios juristas de prestigio, no ha sabido resolver desde 1978 y que, sin embargo, el sentido común de Sancho Panza habría tardado poco en hacerlo.

4. La idea de racionalidad en la imposición, ante el sentido común de Sancho Panza

La forma en que Sancho Panza ejercía su sentido común en el gobierno de la *Ínsula de Barataria* nos debe hacer recordar que sin racionalidad no hay justicia y que sin justicia el contribuyente no se siente tan mal rebelándose contra la Hacienda Pública, ya sea a través del recurso a la vía de los paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas, o a través de otras vías internacionales o nacionales.

Una asignatura pendiente en muchos Ordenamientos tributarios radica en que el Tribunal Constitucional, de cada Estado, no haya sabido definir convenientemente

cuáles son los parámetros de la justicia y cuándo la tributación justa se convierte en confiscatoria y, en función de ello, en injusta. Esta carencia también la podemos encontrar dentro del Derecho de la Unión Europea.

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

Como decimos, en relación al Ordenamiento tributario se habla en nuestra Constitución de “sistema” y de “justo”. Tales exigencias contenidas en el apartado 1 del artículo 31 del citado texto constitucional no podrán hacerse efectivas si no es desde la racionalidad en la estructuración de las distintas figuras tributarias.

En el análisis de la idea de racionalidad con respecto al Sistema tributario es necesario partir de las consideraciones que realizó Sainz de Bujanda (5-15), que no podemos sino recoger aquí, incluso en su literalidad. Distinguía este Profesor entre una “racionalidad interna” y una “racionalidad externa”. Señalaba que “un sistema tributario sólo es racional si, acreditada la racionalidad interna de cada figura tributaria, acierta a asociarla a su racionalidad externa, es decir, a su capacidad para combinarse armónicamente con las restantes modalidades de imposición que integran el conjunto”. Destacaba este autor que “la racionalidad externa de un tributo consiste en su idoneidad para integrarse dentro del sistema, sin romper la racionalidad de este último, lo que acontece si cualquiera de las figuras impositivas que lo componen, al asociarse con las restantes, destruye los objetivos básicos del sistema, conculca los principios generales de justicia tributaria”. Añadía que “la técnica para lograr esa racionalidad externa consiste en que el legislador, al establecer cada tributo, o al modificar sustancialmente uno preexistente, compruebe con rigor si puede ensamblarse sin violencia en el conjunto”.

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

Ante las dos perspectivas de la racionalidad mencionadas, interna y externa, es esta última la que más directamente se conecta a la idea de sistema, aunque ninguna de las dos puede desconocerse, obviamente, en la construcción del Sistema tributario.

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

hemos visto, también será mayor la justicia, que debe presidir el Ordenamiento tributario.

El análisis de si un Sistema tributario en su conjunto es confiscatorio o si atenta contra la capacidad contributiva global del sujeto puede resultar difícil. El análisis de estos problemas debe partir de la conformidad con los principios constitucionales de justicia tributaria de cada figura impositiva en particular. De ahí se debe pasar al análisis de la conformidad con la Constitución de las confluencias de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica y, así, de los casos de plurimposición sobre un mismo objeto de gravamen.

Del análisis de un impuesto pasaríamos al de varios confluentes entre sí. Esto nos irá permitiendo un examen y una contemplación más estricta y rigurosa de la justicia del Sistema tributario en su conjunto. Como resultado de ello se podrían poner de manifiesto casos concretos de inconstitucionalidad o entender que no se dan. Pero lo que sí se revelarían serían contables supuestos que, aun manteniéndose en los límites estrictos de una literalidad constitucional, rozarían el límite de la racionalidad, sistematicidad, buena técnica y orden del Sistema tributario en su conjunto.

Así pues, entendemos que una técnica útil para el análisis de la racionalidad y constitucionalidad del Sistema tributario es comenzar por el análisis de la racionalidad y constitucionalidad de cada figura impositiva y de ahí pasar al análisis de las implicaciones de oportunidad técnica y constitucionalidad de los casos de plurimposición, en cuanto confluencias concretas de impuestos, contribuyendo así a la comprensión y consideración más racional del Sistema tributario en su conjunto.

Puede suceder que cada figura del Sistema tributario, aisladamente considerada, responda aparentemente al principio de capacidad económica. Pero el Sistema tributario en su conjunto, ante irracionales acumulaciones de impuestos, podría llegar a suponerle al sujeto una contribución a los gastos públicos superior a la que se debería corresponder con su capacidad económica global, llegando a límites confiscatorios. De ahí la forma de actuar que se propone.

De otro lado, señala Moschetti (4) que “elementos de la racionalidad son la coherencia entre los fines que el legislador se ha prefijado y los medios utilizados para alcanzar tales fines, la coherencia entre las singulares disposiciones y el sistema en el que las disposiciones están situadas, la proporcionalidad entre medios y fines, la proporcionalidad entre el sacrificio de un valor jurídico y la satisfacción de otros valores jurídicos”. Pues bien, cuando el legislador persigue una aparente finalidad extrafiscal muchas veces desemboca en una situación irracional, cuando los medios utilizados no sirven para alcanzar dicho objetivo, tal y como hemos tenido ocasión de apuntar.

Así pues, las ideas de racionalidad y justicia deberán presidir la interpretación de las ideas de no confiscatoriedad y de propiedad privada en materia tributaria. De esta forma, la aplicación de estas ideas que no resulte racional difícilmente se podrá considerar justa.

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

Todo ello sin perjuicio de que una buena parte de la sociedad siga viendo aún los impuestos como un mal inevitable. Recordemos en tal sentido las palabras de Levi cuando escribía: “...pensavano alla guerra come a una delle solite disgrazie inevitabili, come alle imposte...” (117).

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

Por todo ello, en la búsqueda de la delimitación del principio de no confiscatoriedad, buscando esa racionalidad de la que hemos hablado, construyendo el esquema de un Sistema tributario justo, debemos comenzar por el análisis de cada figura tributaria y de las acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de riqueza. Y, en atención a esa racionalidad, ni el Sistema tributario en su conjunto, ni cada impuesto aisladamente considerado, ni las situaciones de acumulaciones de impuestos sobre una misma manifestación de capacidad económica podrán resultar confiscatorios o atentatorios contra el derecho a la propiedad privada en su respeto en materia tributaria.

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

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

imposición, por sí misma, podría llegar a ser calificable de confiscatoria y, en función de ello, de inconstitucional.

En la búsqueda de la justicia impositiva real, en ocasiones se cargan las tintas más sobre los impuestos directos, que sobre los indirectos. Seguramente la sensibilidad social de Sancho Panza no habría olvidado el protagonismo que debe tener la atención a la imposición indirecta, en función de las implicaciones que la misma puede suponer para los niveles más bajos de riqueza.

5. Sentido común interpretativo frente a concreción literal en la cultura jurídica europea, ante el hipotético ideal de justicia tributaria para una figura como Sancho Panza

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

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

Así, al efecto debemos fijarnos necesariamente en el ejemplo del sistema constitucional alemán. La Constitución alemana no recoge expresamente en su texto el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, pero el Tribunal Constitucional alemán ha deducido del derecho a la propiedad privada la prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario, dando incluso porcentajes precisos como límite al legislador tributario, aunque lo ha hecho esencialmente en materia de impuestos directos (véase Herrera Molina, 1033).

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

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

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

tributario; pensemos especialmente en el derecho de propiedad, como derecho fundamental constitucionalizado e incluso consagrado en textos internacionales.

Al mismo tiempo, nuestra Constitución reconoce el principio de progresividad como inspirador de nuestro Sistema tributario. El avance de los impuestos directos progresivos, frente a los impuestos indirectos proporcionales, es lo que puede dotar de mayor progresividad al Sistema. Obviamente, partiendo de que, dentro de los impuestos directos, la progresividad se encuentre bien estructurada. Las notas de progresividad dentro de los impuestos indirectos, aunque pueden existir, son mínimas en comparación con las existentes en los impuestos directos.

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

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

Seamos los juristas más Sancho Panza en la interpretación y tomemos la quijotesca valentía para serlo, también en la definición de la justicia tributaria, que convenza frente al fraude.

Y este reto quijotesco no es sólo un reto español con el Quijote, sino un reto europeo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Digamos que es un gran e importante vacío dentro del Derecho de la Unión Europea, que se puede intentar llenar o integrar a través de una interpretación amplia y actualizada del derecho de propiedad, tomando también en consideración el acceso a ésta y los distintos tipos de bienes o productos que puedan ser objeto de la misma.

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

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

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

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

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

Poco a poco, eso sí, se ha ido abriendo camino la atención doctrinal a los derechos fundamentales en su proyección tributaria. En la disciplina de los derechos fundamentales resulta esencial la perspectiva internacional, no sólo a nivel de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de ésta, sino también a nivel del Convenio Europeo de derechos humanos y de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de tales derechos.

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

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

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

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

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

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

Todo ello al final deberá desembocar con una concreción de hasta dónde llega la responsabilidad y competencia estatal en esta materia y con qué límites y hasta dónde llega la responsabilidad y competencia de la Unión Europea en este ámbito, determinando al mismo tiempo las posibles vías de solución de posibles conflictos en tal sentido.

De todos modos, como ya ponía de manifiesto Bosello (1513), los principios constitucionales que inspiran la legislación tributaria de cada Estado miembro son sustancialmente los mismos.

Sea en materia de jurisdicciones no cooperativas, sea en materia de concreción de un sentido común en la justicia tributaria, no debemos tampoco perder de vista que “De nuevo debe demostrarse si Europa es solamente una idea o una fuerza real de fraternización” (Ratzinger, 148).

La cultura del sentido común cervantino, de esta forma, no es algo sólo propio de la cultura latina, sino también muy propio de la cultura europea, sin perjuicio de su

influencia en la cultura mundial y, de este modo, un referente en el sentido común tan necesario en el pensamiento jurídico.

6. Apuntes finales sobre jurisdicciones no cooperativas

Existen algunos Estados con los que no ha funcionado la vía de los convenios internacionales, precisamente porque no firman tal tipo de convenios; son esencialmente los paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas, que en gran medida se puede decir que viven económicamente de eso, de estar aislados en materia fiscal, de no firmar convenios en materia tributaria, de ser opacos fiscalmente, de encubrir el fraude fiscal realizado en perjuicio de otros muchos Estados soberanos.

Digamos que, en este campo, después de tantos años, la OCDE, la Unión Europea, incluso la actuación de Estados Unidos, en cierto modo se puede decir que ha fracasado y los paraísos fiscales siguen existiendo como tales en perjuicio de otros Estados.

A veces, tales paraísos, como hemos visto, son territorios sometidos a la soberanía de algún Estado desarrollado, con lo que la evolución de los problemas en relación a los mismos puede ser mucho más esperanzadora, por la presión a ejercer sobre dicho Estado.

El problema puede estar en mayor medida en relación a aquellos territorios con soberanía propia como Estados, que sean paraísos fiscales, siempre que no estén sometidos o necesitados de una fuerte vinculación con otros Estados que puedan ejercer una fática presión sobre ellos en tal sentido, que ayude a acabar con su actuación como paraísos fiscales.

Pero, en la línea de lo ya apuntado, precisamente en relación a tales “pequeños” paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas que tienen que defender su identidad como Estados soberanos, si en cierta medida la OCDE y la Unión Europea han fracasado en su propósito, quizás sea ahora la oportunidad o momento de entrar en escena al efecto en mayor medida para Naciones Unidas, que es la organización internacional –más global- que precisamente se puede presentar como la mayor garante de su identidad como Estados independientes.

La cervantina Ínsula de Barataria, podría haber sido el gran paraíso fiscal literario, y que era necesario rescatar, casi en línea con las palabras que Muñiz (1) utilizaba para titular su monografía sobre paraísos fiscales, hablando de “paraíso perdido” aunque no en relación a esa imaginaria Ínsula.

La Ínsula de Barataria nos ha hecho recordar los entresijos conceptuales del concepto de paraíso fiscal o jurisdicción no cooperativa, dándonos cuenta de que la búsqueda de la claridad en la justicia fiscal, que invite al contribuyente a no pensar en el fraude, no es tan difícil si no abandonamos el sentido común que presidía el pensamiento de Sancho Panza.

Obras citadas

- Bosello, Furio. “Costituzioni e tributi negli Stati della Comunità economica europea.” *Rivista trimestrale di Diritto e procedura civile* 2 (1959).
- Cervantes, Miguel de. *Don Quijote*. Francisco Rico et al. eds. Barcelona: Crítica, 2004. 2 vols.
- Herrera Molina, Pedro Manuel. “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. Análisis de la Sentencia del BverfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español.” *Impuestos* 12.2 (1996): 1033-1049.
- Levi, Carlo. *Cristo si è fermato a Eboli*. Torino: Giulio Einaudi editore, 2010 [1945].
- Moschetti, Francesco. “La razionalità del prelievo ed il concorso alle spese pubbliche.” En *Le ragioni del Diritto Tributario in Europa (Giornate di Studi per Furio Bosello)*. Bologna: Università di Bologna, 2003. www.berliri.giuri.unibo.it.
- Muñiz Pérez, Julio César. *En busca del paraíso perdido: los paraísos fiscales hoy. Crisis y competitividad fiscal*. Navarra: Aranzadi, 2021.
- Ratzinger, Joseph. L. Rensoli tr. *Una mirada a Europa*. Madrid: Rialp, 1993.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*. Valencia: Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, 1987.