



























































regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación”: aunque la Administración tributaria no pueda comprobar y liquidar las deudas prescritas, sí puede aceptar la regularización del “quinto año”. El Tribunal Supremo ya admitía la regularización de las deudas tributarias prescritas para “soslayar cualquier clase de inseguridad jurídica”<sup>22</sup>.

La redacción del precepto no resulta satisfactoria: por una parte su dicción literal hace depender la exoneración de responsabilidad penal de que la Administración tributaria “estime que el obligado tributario ha regularizado su situación”. Esta dicción nos parece excesiva, pues lo relevante según el Código Penal no es la decisión de la Administración Tributaria (no existe prejudicialidad administrativa) sino de la efectiva “regularización” de las deudas defraudadas (art. 305.4 CP). Claro que el aparente exceso puede reconducirse mediante una interpretación restrictiva: lo único que hace la ley es ordenar a la Administración tributaria que no remita las actuaciones a la jurisdicción penal cuando estime que la regularización es correcta.

Ya hemos indicado también las dudas que pueden plantearse sobre la aplicación de este precepto a la regularización mediante la “declaración especial”.

## 5. Conclusiones

El Real Decreto-Ley 12/2012 reforma la Ley General Tributaria para facilitar el éxito recaudatorio de la amnistía fiscal. Para ello se exige el pago de los impuestos correspondientes a todos los períodos no prescritos penalmente (cinco años) y se “asegura” al contribuyente que la Administración Tributaria no trasladará el expediente a la jurisdicción penal si la regularización es adecuada.

Entendemos que el espíritu de la reforma es correcto, pero no lo es la técnica utilizada: la regulación es fragmentaria y no del todo afortunada en su dicción literal. Hubiera sido preferible elaborar un proyecto de ley que regulase la cuestión de modo más sosegado y completo, incluyendo –tal vez– una reforma de la prejudicialidad penal en materia tributaria. El Anteproyecto de Ley de Lucha contra el Fraude también deja pasar esta oportunidad e incluso agrava algunos problemas, aunque la tramitación parlamentaria puede constituir una buena oportunidad para perfeccionar la regulación.

Aunque no se indique expresamente, cabe deducir de la norma que la modificación de la Ley General Tributaria se aplica tanto a la regularización “ordinaria” como a la amnistía fiscal instrumentada a través de la “declaración especial”. En este punto pueden surgir dudas sobre la reacción de la jurisdicción penal a la hora de trasladar los efectos de la excusa absolutoria a la *amnistía fiscal* (“declaración especial”). Los antecedentes de la amnistía fiscal de 1991 no son muy positivos, por lo que resultaría prudente que en la anunciada reforma del Código Penal se regulasen expresamente los efectos de la “amnistía”.

---

análogamente a la regularización tributaria con anterioridad a la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012.

<sup>22</sup> STS de 28 de octubre de 1997 y STS de 15 de Julio de 2002, favorablemente valoradas por J. Martín Queralt, *et al.*, *op. cit.*, p. 563.

**EL CASO VODAFONE INTERNATIONAL HOLDING V. UNION OF INDIA & ANR. Y LA REPERCUSIÓN SOBRE LA IMPOSICIÓN DE TRANSACCIONES OFF-SHORES CON EFECTOS INDIRECTOS EN INDIA**

**Patricia Lampreave Márquez**

Abogado

Profesor de Derecho Fiscal Europeo, *Université Libre de Bruxelles*, Bélgica  
Corresponsal IBFD

La Corte Suprema de Bombay (India), ha resuelto el pasado 20 de enero, una larga y tediosa batalla legal que asciende a 2,5 billones de dólares americanos entre las autoridades fiscales indias y el Grupo Vodafone (Reino Unido). El Asunto, ha mantenido en vilo no solo al citado grupo sino a otros grupos internacionales en idénticas circunstancias en India<sup>1</sup>, dado el anuncio de las autoridades fiscales del citado territorio en reabrir expedientes con el objeto de evitar que mediante artificios fiscales, quedaran exentas de tributación las transferencias indirectas de activos localizados en India<sup>2</sup>.

La cuestión debatida ha versado en la posible sujeción a imposición en India de las ganancias de capital derivadas de la venta de acciones de una entidad establecida en las islas Caimán, cuando dicha transferencia se había llevado a cabo por parte de otra entidad establecida en las islas Caimán a una entidad residente en Holanda.

Los hechos del asunto son los que se detallan a continuación. Hutchison Telecommunications International Limited (HTIL) es una entidad constituida en las Islas Caimán que poseía una participación del 100 por 100 en una entidad  *Holding* (CGP), que también es una entidad constituida en las Islas Caimán. CGP, indirectamente participaba (en un 67 por 100) en Hutch Essar Ltd. (HEL), joint venture del Grupo Hutchinson y el Grupo Essar (entidad india que participaba en un 33 por 100 en HEL).

En febrero de 2007, se llevó a cabo una venta de las acciones de CGP por parte de HTIL a Vodafone International Holdings BV (filial holandesa del Grupo Vodafone), siendo el precio de la transacción de 11.1 billones de dólares americanos. Con esta operación, se transfirió indirectamente el control en HEL a Vodafone BV, cambiando su denominación social de HEL a Vodafone Essar Ltd (VEL).

Vodafone, con la compra de las mencionadas acciones, adquirió además una serie de derechos inherentes a las acciones, tales como las licencias para operar en el sector de las telecomunicaciones en la India, derechos de gestión, acuerdos de no competencia

---

<sup>1</sup> Véase el caso de *Kraft-Cadbury* y *GE-Genpac*.

<sup>2</sup> Han sido frecuentes las reseñas por parte de la doctrina internacional, desde 2008 hasta el pasado mes de enero, en relación con el asunto que estamos analizando. Véase Mukundan A., Ajinkya B.: “The Vodafone Decision: All is not Lost”, *Tax Notes International*, Septiembre 2010, p. 1025-1029. Sanghvi S, Baxi, D.: “High Court Rules on Vodafone Transaction”, *IBFD Asian Pacific Tax Bulletin*, Junio, 2009. Sanghvi S.: “Decision Upholding Tax Authorities' Right to Examine Taxability of Sale of Shares in Foreign Company which Effectively Results in Transfer of Assets in India”, *IBFD Asian Pacific Tax Bulletin*, 2008.

con HTI, préstamos, licencias de apertura de sucursales, derechos en contratos de accionistas, etc.

El orden cronológico de los acontecimientos se podría resumir como se detalla a continuación:

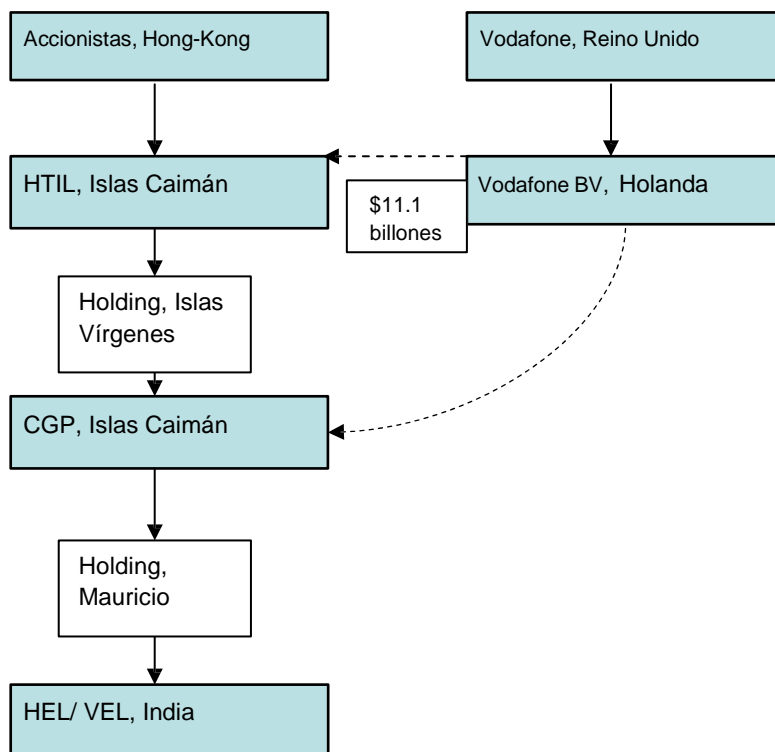
- 1- HTIL, indirectamente poseía una participación del 67 por 100 en el HEL;
- 2- HEL había obtenido licencias de telecomunicaciones para prestar servicios de telefonía móvil en la India;
- 3- Después de haber recibido ofertas de varios compradores, HTIL llegó a un acuerdo con Vodafone BV, por el que traspasó su participación mayoritaria en HEL, percibiendo por ello la cantidad de 11,1 billones de dólares americanos;
- 4- Vodafone BV presentó ante el FIPB<sup>3</sup> la documentación legalmente requerida para la aprobación de la adquisición directa de 67 por 100 de las acciones HTIL en HEL. El citado organismo dio su aprobación pero remitió el expediente a las autoridades fiscales indias<sup>4</sup>.

A continuación, se ha intentado simplificar el conglomerado de empresas residentes en paraísos fiscales y países de baja tributación, interpuestos entre los accionistas residentes en Hong-Kong y HEL:

---

<sup>3</sup> Foreign Investment Promotion Board (FIPB). Las inversiones extranjeras en India mayoritariamente se llevan a cabo sin autorización previa del Banco Federal Indio (RBI) y del FIPB. No obstante en sectores como las telecomunicaciones, entidades bancarias o de seguros (entre otros) es necesario la autorización previa de los organismos referenciados lo que lleva a dilaciones importantes debido a la excesiva lentitud de la administración india.

<sup>4</sup> Es práctica habitual que el FIPB remita el expediente a las autoridades fiscales, dado que la exigencia para poder llevar a cabo ciertas operaciones que requieren autorización previa es el cumplimiento de lo determinado por la legislación india, lo cual obviamente incluye la normativa fiscal.



En septiembre de 2007, las autoridades fiscales indias emitieron, tanto a Vodafone BV como a VEL, notificación de apertura de expediente solicitando información para poder evaluar un posible incumplimiento de la normativa fiscal india<sup>5</sup>, en la cual se establece la obligación por parte del transmitente de retención sobre el precio pactado y el posterior ingreso en el Tesoro público en caso de venta de activos fijos (*capital asset*)<sup>6</sup> de entidades indias.

Las autoridades indias, argumentaron que pese a que la compra-venta se había llevado a cabo entre entidades no residentes respecto a las acciones de una entidad establecida en las Islas Caimán, lo que efectivamente se pretendía con la operación, era la transmisión del control de HEL y de los derechos que subyacen en las acciones transferidas, por lo que el nexo de unión con India era claro y Vodafone había incumplido la obligación de retención en concepto de ganancias de capital obtenidas por HTIL en India.

Vodafone, desafiando a las autoridades fiscales indias, presentó un recurso directamente ante el Tribunal Superior de Bombay<sup>7</sup> argumentando lo siguiente:

Vodafone defendió que la obligación de retención mencionada no se aplica a un no residente (por ejemplo Vodafone) que no tiene presencia (establecimiento permanente) en la India y respecto a activos situados fuera de dicho país, pese a que indirectamente

<sup>5</sup> *Income Tax Act*, 1961, as amended by Finance Act 2011, ("ITA"). Artículo 9: (renta generada en India) y Artículo 195 (obligación de retención).

<sup>6</sup> (...) "capital asset" means property of any kind held by an assessee, whether or not connected with his business or profession,(...)"

<sup>7</sup> *Writ Petition* No. 1325 de 2010.

sí afectase a activos localizados en India. La sujeción a tributación de las transacciones de segundo nivel provocaría una suerte de inseguridad jurídica difícilmente justificable.

En su argumentación, tampoco negó que al transferirse las acciones se transferían también una serie de derechos, no pudiendo separarse las acciones de los derechos que subyacen en éstas. A mayor abundamiento, adujo que las leyes indias reconocen las entidades mercantiles con personalidad jurídica propia y distinta de sus accionistas, por tanto, que se transmitan derechos inherentes en las acciones no conlleva que los accionistas tengan disposición libre sobre dichos derechos. Las autoridades fiscales basaban parte de su argumentación, para atraer la tributación a la India, que el fin último de los accionistas era la adquisición de esos derechos, claramente localizados en India.

El Tribunal Superior de Bombay, el 3 de diciembre de 2008, desestimó el recurso presentado por Vodafone, entendiéndolo que las autoridades indias sí tenían motivo suficiente para analizar la transacción debatida. El citado Tribunal, añadió *obiter dictum* que la transacción parecía tener un nexo con India y por tanto la transacción podría quedar sujeta a imposición en dicho territorio, dado que pese a tratarse de una transferencia de los activos de segundo nivel, las transferencias indirectas de acciones de entidades indias a menudo eran ficticios legales llevados a cabo con el único objeto de eludir el pago de impuestos en India.

Vodafone, no satisfecho con la resolución del Tribunal Superior de Bombay, recurrió ante la Corte Suprema (en Nueva Delhi)<sup>8</sup>. No obstante, la Corte Suprema, el 23 de enero de 2009, desestimó la petición y emplazó a las autoridades fiscales indias a que entraran a examinar la cuestión en profundidad, requiriendo a Vodafone su total colaboración.

La Corte entendió que las autoridades fiscales indias eran perfectamente competentes para examinar el asunto de Vodafone, quedando facultadas para solicitar cuanta documentación considerase pertinente, al objeto de analizar si la citada transacción quedaba sujeta a imposición en India. Por tanto, concluyó que el expediente debía volver a ser examinado por las autoridades fiscales indias y solamente tras la finalización de la investigación y en caso de no estar de acuerdo con lo determinado por el fisco, Vodafone podría (en aras a los trámites legales que quedaban establecidos por la legislación india) interponer el recurso pertinente ante el Tribunal Superior de Bombay<sup>9</sup>.

Tras un minucioso estudio de toda la operativa llevada a cabo entre HTIL y el grupo Vodafone, las autoridades fiscales indias reiteraron (con fecha 31 de mayo de 2010) que se había incumplido con la obligación de retención, lo que motivó que los citados recurrieran (en agosto de 2010) ante Tribunal Superior de Justicia de Bombay, quedando el asunto pendiente hasta el 8 de septiembre de 2010, fecha en la cual el citado Tribunal emitió una resolución polémica, lo que provocó que Vodafone interpusiera recurso de nuevo ante la Corte Suprema.

El Tribunal Superior de Bombay, en una larguísima resolución, reiteró que el artículo 2(14) del Código fiscal indio era claro y que las acciones y de los derechos inherentes a las acciones transferidos se consideraba como activos fijos cuya transmisión debía quedar sujeta a tributación en India. El Tribunal entendió que quedaba probado el interés de control por parte de los accionistas en relación con los activos situados en India y que, pese a lo expresado por Vodafone, toda la operación había sido un claro

---

<sup>8</sup> *Special leave petition*, es un procedimiento reconocido en el artículo 136 de la Constitución india.

<sup>9</sup> Siendo en este caso aplicable el procedimiento de enjuiciamiento rápido.



artificio para eludir la atracción fiscal hacia India. En los argumentos utilizados por el Tribunal, quedaba patente una interpretación de la doctrina de la separación de la personalidad jurídica de una entidad respecto a sus accionistas claramente a su favor<sup>10</sup>.

El Tribunal también entendió que pese al artículo 5 anteriormente mencionado, se debía tener en cuenta también el artículo 9 (1) del Código fiscal, el cual establecía que en caso de quedar probado que hay un nexo comercial de unión con la India (*Business connection*), ya fuera directo o indirecto, las rentas derivadas de transacciones debían quedar sujetas a tributación en India.

Una cuestión fundamental en el análisis del Tribunal fue el planteamiento de si era o no necesario llevar a cabo un levantamiento del velo corporativo de CGP para descubrir la verdadera naturaleza de la transacción y de las entidades que participaban indirectamente en CGP, no debiendo obviarse que los accionistas de HTIL estaban establecidos en Hong-Kong, territorio considerado de baja tributación, siendo uno de sus atractivos fiscales, la no sujeción a imposición de las ganancias de capital.

No obstante, como Vodafone se personó como parte interesada y aportó toda la documentación requerida, el Tribunal superior de Justicia de Bombay entendió que no era necesario dicho levantamiento del velo, al quedar patente, tanto las entidades que participaban en CGP como el propósito de la celebración de este acuerdo (entre Vodafone y HTIL), que no era otro que la adquisición por parte de Vodafone de la participación mayoritaria en HEL/VEL y con ello los derechos subyacentes en las acciones, llegando a afirmar que en aplicación de la doctrina de anti-abuso fiscal (*Substance over form doctrine*<sup>11</sup>), debía prevalecer el fondo sobre la forma.

Como se ha aludido, ante la resolución desfavorable del Tribunal Supremo de Bombay en 2010, Vodafone interpuesto nuevo recurso ante la Corte Suprema y ésta, el pasado 20 de enero, resolvió de una manera sorprendentemente favorable para Vodafone, en base a los siguientes razonamientos:

1- La normativa fiscal india (concretamente el artículo 9 relativo a rentas generadas en India) no es de aplicación para transacciones de segundo nivel, dado que el término nexo "directo" o "indirecto" con India, debe interpretarse en relación a los "ingresos" y no a "la transferencia de activos".

Por tanto, el artículo mencionado, sólo es de aplicación para los ingresos derivados de la transmisión de activos localizados en India, no pretendiendo cubrir los ingresos derivados de la transferencia indirecta de activos fijos en la India.

2- En ausencia de una normativa sobre transparencia fiscal no se puede utilizar el artículo 9 como mecanismo de atracción fiscal, de lo contrario ello iría en contra de los principios fundamentales de la política fiscal internacional.

3- Un punto importante expresado por Vodafone y admitido por la Corte Suprema, es que la estructura cuestionada por el Tribunal Supremo y por las autoridades fiscales indias, venía operando tiempo atrás, por lo que el conglomerado de entidades *holding* interpuestas (pese a lo complejo de su estructura) no fue creado con el único objetivo de eludir impuestos en la transacción entre HTIL y Vodafone.

---

<sup>10</sup> "A controlling interest is an incident of the ownership of the shares in a Company, something which flows out of the holding shares in a Company. A controlling interest is, therefore, not an identifiable or distinct capital asset independent of the holding shares".

<sup>11</sup> Véase, Lampreave Márquez, Patricia: "An Assessment of the Anti Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union", *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 3/2012.



No obstante, del análisis de la resolución de la Corte Suprema resulta de especial relevancia los condicionantes que deben darse para entender que una determinada operación pueda considerarse como práctica abusiva. Concretamente, la Corte Suprema estableció que con el fin de determinar si la operación pudiera ser considerada como artificiosa era necesario considerar lo siguiente:

La duración en la que la estructura de entidades *holdings* interpuestas ha estado operativa previa a la transacción;

La generación de ingresos gravables en la India, por llevar a cabo operaciones comerciales en dicho territorio, previo a la transacción;

La continuidad de los negocios en India una vez llevada a cabo la transmisión de acciones por parte de HTIL a Vodafone.

Por tanto, parece que la Corte Suprema entendió fundamental la consideración de la "prueba del tiempo" para determinar la veracidad de una estructura. Por tanto, solo deberían ser entendidas como artificiosas aquellas estructuras creadas o adquiridas que sean coincidentes con el momento en que se realiza la transacción, la reestructuración / consolidación societaria, o la inversión.

4- En lo relativo al nexo de comercial, la Corte Suprema sostuvo que los derechos inherentes en unas acciones no constituyen activos fijos (entendiendo que la noción de *capital assets* establecida en la legislación no coincide con la interpretación dada por el Tribunal Superior de Bombay) que deban atraer la tributación en India y que el control indirecto de una sociedad en India no constituye tampoco un nexo de unión suficiente para quedar sujeto a imposición en India.

### Consideraciones finales

El Código fiscal indio establece el principio de tributación por rentas mundiales respecto a las entidades residentes en India, no obstante, a las entidades no residentes les es de aplicación el principio de sujeción en la fuente, por lo que si bien es cierto que la normativa fiscal india (artículo 9) sujeta a imposición las ganancias de capital, lo hace exclusivamente en lo relativo a las transacciones de primer nivel o directas. En el asunto Vodafone, se entendió por parte de las autoridades fiscales y del Tribunal Superior de Bombay (con unos argumentos difícilmente sostenibles) que la India era el Estado en el cual se había generado la ganancia de capital y por tanto era la India que la tenía potestad de someter a imposición dichas ganancias.

Esta afirmación va en contra de los principios de reparto de potestad tributaria establecidos por la OCDE respecto a las ganancias de capital<sup>12</sup>, quedando en estos casos sometido a tributación o bien donde resida el vendedor o donde este establecida la entidad que se transmite, por lo que no parece muy adecuado que la India extienda su potestad tributaria más allá de lo que se establece en su legislación.

Pese a que en la transmisión de este tipo de activos subyacen unos derechos en un sector considerado por India como "sensible" (por lo que requiere previamente de una autorización del FIPB), no obstante, la legislación india acepta la doctrina de la separación entre una sociedad y sus accionistas. Los accionistas no tienen libre disposición sobre los bienes y derecho de la entidad, por ello parece que no está fundamentada la consideración del Tribunal Superior de Bombay, el cual entendía que los nuevos accionistas estaban interesados fundamentalmente en adquirir los derechos

---

<sup>12</sup> India no es miembro de la OCDE, pero los CDI siguen los estándares establecidos por la OCDE.

que subyacen en los activos y con ello el control de una entidad de telecomunicaciones localizada en la India, sin pagar por ello ningún impuesto, siendo este argumento, un nexos comercial suficiente para atraer su tributación a la India.

No debemos obviar que el Código fiscal indio no contiene ninguna normativa de *look-through* o transparencia fiscal internacional, por lo que parece bastante acertada la consideración de la Corte Suprema de no permitir interpretar la normativa fiscal de una manera extensa o *taylor made* en beneficio de las autoridades fiscales, de lo contrario generaría una suerte de inseguridad jurídica en la India difícilmente justificable.

Sin duda, parece crucial hacer hincapié en la necesidad de "claridad" y "certeza" en materia fiscal, tanto para los contribuyentes como para la comunidad internacional, dado que su ausencia iría, a la postre, en contra de los intereses de la India, al desmotivar a los inversores a continuar con su presencia en dicho territorio.

Interesante es sin duda la observación de la Corte Suprema que reconoce el derecho de toda entidad o grupo a ordenar sus negocios (y con ello elegir la estructura fiscal que estime más conveniente<sup>13</sup>) si con ello no incurre en una práctica fiscal abusiva, aceptando como prueba de su ausencia, el haber estado operativa dicha estructura durante años, sin haber sido cuestionada por ninguna autoridad fiscal.

La citada observación viene a refutar la afirmación del Tribunal Superior de Justicia de Bombay, que entendía que el complicado conglomerado de entidades interpuestas tenían como único propósito la elusión fiscal.

Vodafone manifestó que este tipo de estructuras son comunes en las transacciones internacionales y que pese a su complejidad, ello no conllevaba automáticamente la presunción de abuso fiscal, dado que el aprovechamiento fiscal no fue el fin último de la estructura cuya *bona fide* no era patente, al ser HEL y posteriormente VEL una *Joint Venture* plenamente operativa durante años y pese a haber cambiado su accionariado, no ha variado sus intereses comerciales en India.

Se podría afirmar que algunos de los argumentos esgrimidos por el Tribunal Superior de Bombay no se hubieran sostenido en otras jurisdicciones de mayor trayectoria internacional. Lo que puede llamar la atención es que curiosamente en otras ocasiones el mismo Tribunal ha admitido la doctrina de la forma sobre la sustancia (en lugar de la doctrina de la sustancia sobre la forma, generalmente aceptada) respecto a entidades incorporadas en Mauricio, con una clara intención de eludir el pago de ganancias de capital en la India<sup>14</sup>.

No obstante, no podemos obviar que toda esta operativa es llamativa y que hay ciertas cuestiones que sí podían dar indicios de posible práctica abusivas<sup>15</sup>, por lo que no parece desacertada la solicitud de aclaración de las razones comerciales válidas que sostenían tan compleja estructura, dado que:

---

<sup>13</sup> Lampreave Márquez, Patricia: "Planificación fiscal internacional" *Jurisprudencia tributaria*, nº 19, 2004 y "Planificación o fraude en el ámbito internacional", *Impuestos*: nº 21, 2005.

<sup>14</sup> Union of India v. Azadi Bachao Andolan.

<sup>15</sup> Véase como referencia la prestigiosa doctrina de Palao Taboada, C.: La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, *Lex Nova*, (2009). Rohatgi, R.: *Basic International Taxation*, 2nd ed., Ed. Richmond Law & Tax, (2005). Cooper, G. S.: "Conflicts, Challenges and Choices. The Rule of Law and Anti-avoidance Rules" en *Tax Avoidance and The Rule of Law*, Ed. Graeme S. Cooper, (1997). De Broe, L.: *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Ed. IBFD, (2008).

- los accionistas últimos de HTIC, localizados en Hong-Kong no han visto sometido a gravamen las suntuosas ganancias de capitales derivadas de la operación debido a los atractivos fiscales de dicho territorio.
- que las sociedades interpuestas están todas localizadas en paraísos fiscales o territorios de escasa tributación oferentes de atractivos beneficios fiscales (entre ellos el no sometimiento a imposición de las ganancias de capital que se puedan derivar de posibles transacciones).
- que la transmisión fue de una única acción y por valor de 11,1 billones de dólares americanos.
- que resulta difícil, *a priori*, reconocer motivos económicos válidos<sup>16</sup> en la incorporación de dichas entidades intermediarias, más allá de la mera participación en otras entidades. No obstante, Vodafone puso de manifiesto (siendo aceptado por la Corte Suprema) que la estructura venía operando desde hacía años, no siendo cuestionada por ninguna autoridad fiscal, por lo que el hecho de cambiar de accionistas (dejando prácticamente igual la estructura) no era más que una mera constatación de la buena fe de la transacción.

Debemos tener en cuenta que la India tiene firmados, entre otros Convenios para evitar la doble imposición, dos especialmente atractivos en lo concerniente a ganancias de capital, uno con Mauricio y otro con Singapur. En la aplicación de dichos Convenios, las autoridades indias solo sometían a imposición las transferencias directas de acciones de entidades indias, permitiéndose durante muchos años el uso de estructuras fiscales a través de Mauricio o Singapur con el objeto de llevar a cabo transacciones de segundo nivel, evitando así la sujeción de las ganancias de capital que se pudieran derivar, pese a tener pleno conocimiento que no quedarían tampoco sujetas a imposición en dichos territorios, al ser consideradas como rentas exentas.

Quizás, lo que deba plantearse India sea la incorporación de cláusulas de limitación de beneficios (LOB) en los citados Convenios o la incorporación de medidas de anti-abuso fiscal, tales como la transparencia fiscal internacional, lo que evitaría que cuestiones políticas se conviertan en jurídicas, siendo el Gobierno indio el que debe tener la última palabra en este asunto.

No obstante hay algo que no debemos pasar por alto, las autoridades indias, están a punto de aprobar una reforma de su Código fiscal que se espera entre en vigor en abril de 2012<sup>17</sup>, en dicha normativa se regulará las transacciones llevadas a cabo fuera del territorio indio, pero que afectan al control de entidades residentes en India.

Por tanto, pese a la afirmación del Consejero Delegado de Vodafone BV, en el sentido que con la resolución de la Corte Suprema, India ha puesto de manifiesto un robustecimiento de su sistema judicial, devolviendo la confianza a los inversores extranjeros con intereses en India, una segunda interpretación podría ser que la India, que ha visto gravemente mermados sus ingresos en el Tesoro Público con este tipo de estructuras en Singapur, Mauricio o Chipre (para estructuras de deuda), ha cambiado su posicionamiento en relación a los citados territorios.

---

<sup>16</sup> Falcón y Tella, R.: "El Limitado Alcance de la Exigencia de un Motivo Económico Distinto del Ahorro Fiscal", *Quincena Fiscal*, nº 6, 2011.

<sup>17</sup> Previo paso por el Parlamento en Marzo como parte de la Ley de Presupuestos.

Es cierto que la Corte Suprema ha dado la razón a Vodafone, fundamentalmente por no contar con los mecanismos legales internos suficientes para poder llevar a buen puerto su intención de someter a imposición en India transacciones internacionales que solo indirectamente afectaban a dicho territorio, pero también es cierto, que ha estado en suspenso una decisión final sobre este asunto, intranquilizando no solo al Grupo afectado sino a otras multinacionales en su misma situación.

No podemos obviar el cambio de rumbo de India, no solamente por los cambios que pretende incorporar en el Código fiscal sino por su acercamiento a los estándares de la OCDE<sup>18</sup> y con ello a la incorporación de mecanismos legales contra la evasión y la elusión fiscal. India acaba de firmar la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Cuestiones de Tributación, un acuerdo multilateral que promueve la cooperación internacional, con el fin de la lucha contra la evasión y la elusión fiscal<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> *Level Playing field*

<sup>19</sup> Los signatarios de la Convención son: Argentina, Australia, Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Georgia, Alemania, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Italia, Japón, Corea, México, Moldova, Países Bajos, Noruega, Polonia, Portugal, Rusia, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, Turquía, Ucrania, el Reino Unido y los Estados Unidos.



**ASISTENCIA EN LA RECAUDACION: LA NORMATIVA INTERNA\***

**Enrique de Miguel Canuto**  
Universidad de Valencia

*Sistematización de la regulación interna sobre asistencia en la recaudación de tributos introducida en la Ley General Tributaria por el R.D-L 20/ 2011 de Medidas urgentes.*

**1. Introducción**

El Real Decreto-ley 20/2011 de Medidas urgentes (Disposición final 1ª) ha introducido, en el nivel legal, en el texto de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), las normas domésticas sobre asistencia entre Estados u Organizaciones internacionales en relación con la recaudación de tributos y también con la liquidación de los tributos. Aun cuando el Decreto-ley 20/2011 afirma transponer en esta materia la Directiva 2010/24/UE sobre asistencia en materia de recaudación, en realidad, su regulación va más allá, alcanzando a la asistencia mutua en relación con Entidades internacionales y Estados distintos a la Unión europea y sus Estados miembros.

El Estado español puede requerir asistencia en calidad de Estado solicitante y puede prestar asistencia en el papel de Estado requerido. Nuclearmente, la regulación introducida refiere a prestar asistencia el Estado español en el papel de Estado requerido, que realiza actuaciones por razón de un impuesto devengado en otro Estado. El objeto de la asistencia puede ser el intercambio de información, puede ser la recaudación de tributos y puede ser otro fin distinto previsto en la normativa de asistencia, como lo es la notificación de actuaciones o documentos.

La “*normativa sobre asistencia*” tantas veces aludida en el texto de la norma se contrapone a Derecho interno, previsto para supuestos internos, si bien ahora en parte en juego en el marco de las actuaciones sobre asistencia. Esta normativa puede estar contenida en una Norma de la Unión, en un convenio sobre imposición u otro convenio internacional.

La “*normativa sobre asistencia*” es una noción indefinida a priori cuya definición será distinta de un caso a otro. Desde el punto de vista lógico es un supraconcepto. Desde el punto de vista lingüístico un hiperónimo. Existen distintas “*normas sobre asistencia*” con diferentes ámbitos subjetivos y objetivos.

La “*normativa sobre asistencia*” goza de preferencia aplicativa, desde un doble fundamento: los compromisos asumidos por el Estado español a nivel internacional y la cláusula de preferencia “*salvo que la normativa de asistencia establezca otra cosa*” constantemente repetida en el texto de la norma en estudio.

---

\* Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación “El control del ordenamiento jurídico español desde la óptica constitucional y comunitaria”, DER 2009-13199 del Ministerio de Ciencia e innovación.



Elemento importante de la regulación ahora introducida en la LGT es la definición de qué reglas internas concurrirán también a regir actuaciones de asistencia mutua, como por ejemplo, una buena parte de las reglas internas del procedimiento de apremio.

En cuanto al título competencial esgrimido en esta regulación relativa a la asistencia mutua lo es la competencia del Estado relativa a las “relaciones internacionales” del artículo 149.I.3ª de la Constitución.

## **2. Entidades que se asisten y créditos asistidos**

Como elemento subjetivo la regulación hace repetida mención de los Estados, Entidades internacionales y Entidades supranacionales que sean titulares de una deuda o crédito tributario en el marco de la normativa sobre asistencia mutua. Distinguiremos entre quien solicita la asistencia y quien presta la asistencia. Abreviadamente, en ocasiones, llamaremos a la deuda “deuda de gestión internacional”.

Respecto a la naturaleza del crédito, según la Disposición adicional 17ª, introducida en la Ley General Tributaria, los créditos gestionados en el ámbito de la asistencia tienen la consideración de “derechos de la Hacienda pública de naturaleza pública”. La consecuencia es que rigen para ellos las reglas de la Ley General Presupuestaria de 2003 (artículos 9 a 18) junto a la Ley General Tributaria de 2003.

Esta Disposición adicional 17ª es la norma que asimila el crédito foráneo al crédito interno, lo que es clave para fundar la aplicación a tal crédito de las normas españolas. Y, además, configura la identidad del gravamen, como ingreso de Derecho público, en lenguaje clásico, a los efectos de ordenamiento español. No obstante, el supuesto ordinario será un crédito de naturaleza tributaria. Las propias reglas de los ingresos de Derecho público (art. 9 de la LGP) remiten a las reglas de la LGT cuando de tributos se trata.

*Obligación tributaria y obligados tributarios:* la asistencia puede comprender actuaciones ante obligados tributarios (art. 1.2), aun cuando en la concepción del legislador la asistencia puede consistir en un intercambio de información entre dos Estados sin participación (inicial) del contribuyente implicado.

En el marco de la asistencia se pueden imponer “obligaciones tributarias” a obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto (art. 17.4). Son obligaciones tributarias las derivadas de la normativa de asistencia a cargo de obligados tributarios. Caso de incumplimiento se imponen sanciones establecidas en la ley (artículo 29.bis).

Son considerados obligados tributarios, aquellos a que se puede imponer obligaciones tributarias, con fundamento en la normativa de asistencia (artículo 35.6). En la regulación de la asistencia para la recaudación, la norma también hace mención de los “obligados al pago”.

La obligación tributaria por razón de asistencia tiene por objeto la aplicación de los tributos de otro Estado o de una Organización internacional, como indica el artículo 177.ter, mención a que cabe dar un *alcance sistemático* en el conjunto de la regulación, sin perjuicio de la precisión que ha de hacerse sobre los ingresos de Derecho público en algunos supuestos.

## **3. Actuaciones en asistencia y Agencia tributaria**

Actuaciones de aplicación en el marco de la asistencia: las actividades administrativas y actuaciones de los obligados en relación con la gestión inspección y recaudación de

tributos realizadas en el marco de la asistencia son consideradas actuaciones de aplicación de los tributos (artículo 177.bis).

¿Qué normativa es la aplicable a estas actuaciones? Junto a la “normativa sobre asistencia” son aplicables las reglas del Derecho interno sobre actuaciones de gestión inspección y recaudación. Se hace explícita mención del título III de la LGT, que contiene las reglas sobre actuaciones de aplicación de los tributos: las reglas comunes y las reglas sobre actuaciones de gestión, inspección y recaudación (si bien quedan fuera de este título las sanciones tributarias).

Respecto a la competencia para actuar: “corresponden a la Agencia estatal de Administración tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua” (artículo 5.3). Cuando una Comunidad autónoma o Entidad local necesite le sea prestada asistencia en relación con la liquidación o la recaudación de un tributo, las actuaciones las efectuará la Agencia tributaria. ¿Quién tiene la competencia para la revisión de los actos? Quién es el autor del acto resulta decisivo para definir quién tiene la competencia para la revisión del acto.

Por razones cercanas a la homofonía ahora hemos de distinguir en el artículo 83 de la LGT entre las actuaciones de información y asistencia a los obligados (párrafo 1º) y las actuaciones de aplicación e información en el marco de la asistencia mutua entre Estados (párrafo 2º).

#### **4. Actuaciones recaudatorias**

Entrando en la regulación de la asistencia en actuaciones de recaudación vemos 1º que se prescinde de la consideración de un periodo voluntario de pago anterior a las actuaciones ejecutivas 2º que la previsión es un plazo para el pago a partir de la notificación del instrumento de ejecución 3º y, a continuación, la prosecución del procedimiento de apremio.

Los plazos para el pago (artículo 62) exigen distinguir entre los instrumentos de ejecución notificados en la primera quincena y los instrumentos de ejecución notificados en la segunda quincena. El procedimiento de apremio resultará de composición plurinacional, porque el “instrumento de ejecución” lo dicta el Estado solicitante y las actuaciones posteriores las efectúa el Estado requerido.

El procedimiento de apremio en el marco de la asistencia mutua se rige (artículo 177.8) por las mismas reglas que en los tributos internos (Sección 2ª del capítulo V) con alguna especialidad. La principal está en que el instrumento de ejecución no es dictado por el Estado requerido.

Respecto a la terminación del procedimiento de apremio en el marco de la asistencia, junto a las causas del artículo 173, pago de la deuda, declaración de crédito incobrable y otras causas previstas, el artículo 177.14 añade ahora, la modificación de la petición original y la retirada de la petición original. Se refiere a la petición original de asistencia por el Estado solicitante.

Respecto a las actuaciones de recaudación prestemos atención a que la llamada al capítulo V, efectuada en relación con el instrumento de ejecución (art. 177.9), comprende no solo las actuaciones del procedimiento de apremio sino también las actuaciones en el procedimiento con responsables y con sucesores.

*Instrumento de ejecución:* en cuanto a su naturaleza, el instrumento de ejecución (artículo 177.9) es asimilado a una providencia de apremio. El instrumento de ejecución



no está sometido a reconocimiento, adición o sustitución por la Administración tributaria.

El instrumento de ejecución es expedido por el Estado solicitante según se desprende de que es “recibido” por el Estado requirente, que no está sujeto a reconocimiento, y que es dictado al amparo de las normas de asistencia mutua.

Los caracteres del instrumento de ejecución son los que siguen: 1º habilita las actuaciones en apremio 2º es título de inicio del procedimiento de apremio 3º tiene fuerza ejecutiva para proceder contra los bienes del deudor.

Los documentos acompañantes del instrumento de ejecución serán remitidos al destinatario en la misma lengua en que fueron recibidos por la Administración, salvo norma sobre asistencia en sentido distinto.

Respecto a los recargos del periodo ejecutivo en caso de deudas de gestión internacional no se devengan recargos del periodo ejecutivo (artículo 28). En consecuencia la combinación del artículo 28 (sobrerecargos del periodo ejecutivo) y artículo 26 (sobre intereses de demora) conduce a que se devenguen intereses de demora hasta el momento del pago.

El engarce del instrumento de ejecución dictado por el Estado solicitante con las diligencias de embargo dictadas por el Estado requerido, es el punto más delicado, desde el punto de vista práctico, para la viabilidad del procedimiento de asistencia.

*Interés de demora:* el caso en que corresponde exigir intereses de demora en el marco de la asistencia es la recepción de la petición de cobro de una deuda de gestión internacional, salvo normativa sobre asistencia en contrario.

¿Cuál es el *dies a quo*? el día inicial es la fecha en que el Estado requerido reciba la petición de cobro. Tres razones avalan la conclusión. Una razón de identidad: no hay otro dato normativo. Una razón contextual: los supuestos del artículo 26 implícitamente indican el día inicial. Una razón cronológica: la deuda está en vía ejecutiva.

¿Qué tipo de interés? Para los gravámenes de naturaleza tributaria la inserción de la nueva letra f) en el artículo 26 de la Ley General Tributaria sobre petición de cobro en el marco de la asistencia nos lleva hasta el interés de demora tributario, superior al interés legal del dinero, que se devenga durante el tiempo de extensión del retraso en el pago.

Sin embargo, en los casos en que no se trate de un tributo, la naturaleza de ingreso de Derecho público (“derecho de naturaleza pública”), asignada al gravamen por la introducida Disposición adicional 17ª, conduce hasta el interés legal de dinero. El interés por la demora será el interés legal del dinero fijado en la Ley de Presupuestos (art. 17.2 de la L.G.P.) durante el tiempo de retraso.

*Aplazamientos y fraccionamientos:* son aplicables las mismas reglas (artículo 65.5) a los aplazamientos y fraccionamientos de deudas de gestión internacional que a los aplazamientos y fraccionamientos de tributos internos.

Los presupuestos son los que siguen: 1º que la situación económico-financiera impida transitoriamente el pago en plazo, 2º la previa solicitud del obligado tributario, 3º la presentación de garantía del pago de la deuda. Tiempo: hasta el momento de notificación del acuerdo de enajenación.

Consecuencias: 1ª desplazar o fraccionar la secuencia temporal de la deuda, 2ª devengo del interés de demora durante el tiempo del aplazamiento o fraccionamiento, 3ª la

presentación de solicitud no impide la continuación del procedimiento de apremio como regla general.

*Prescripción:* en la acción de cobro, la duración del plazo de prescripción y el *days a quo* no sufren alteraciones por razón de asistencia. Las actuaciones extraterritoriales son abordadas por la nueva normativa (artículo 68.5) a los efectos de la interrupción de la prescripción.

El supuesto consiste en la consideración de las actuaciones de naturaleza análoga a las actuaciones con eficacia interruptiva realizadas en otro Estado en el marco de la asistencia. La consecuencia es la producción de efectos interruptivos de la prescripción, aun cuando no produzcan efectos semejantes en el Estado de la actuación. No se exige pues la simetría de normativas del Estado solicitante y el Estado requerido.

*Garantías del crédito y medidas cautelares:* en cuanto a garantías del crédito (artículo 80.bis) la concurrencia del crédito de gestión internacional con créditos internos de Derecho público no le otorga al primero el goce de prelación alguna, ni de las demás garantías propias del crédito tributario en los tributos internos.

Respecto a las medidas cautelares cuya adopción puede ser requerida al Estado español (artículo 81) se preceptúa que el documento del Estado solicitante no necesita reconocimiento adición o sustitución por la Administración española. Por otra parte, desprendemos que las mismas medidas que pueden ser adoptadas en los casos de Derecho interno pueden ser tomadas en caso de asistencia, como la retención de devoluciones, el embargo preventivo o la prohibición de enajenar.

## 5. Revisión de los actos

El Decreto –ley 20/2011 acude a las normas internas, para la revisión de los actos en el marco de la asistencia en recaudación. Sabemos que en el Derecho español los motivos de impugnación de las actuaciones ejecutivas están tasados o limitados.

Contra una *diligencia de embargo* dictada en el marco de la asistencia solamente pueden ser presentados los siguientes motivos (artículo 177.3) de impugnación: 1 extinción de la deuda, 2 prescripción de la acción de cobro, 3 falta de notificación de la “providencia de apremio”, 4 incumplimiento de las normas del embargo, 5 suspensión del procedimiento de recaudación.

En las actuaciones de asistencia el lugar de la providencia de apremio es ocupado por el “instrumento de ejecución” (artículo 177.9). Atendida la composición plurinacional del procedimiento, la falta de notificación del instrumento de ejecución dará al traste con todo el procedimiento de apremio, que quedará, por así decir, “descabezado”.

Dado que la carga de la prueba corresponde a la Administración, ante la alegación de falta de notificación del instrumento de ejecución, el órgano revisor deberá solicitar al Estado solicitante la acreditación de la notificación del instrumento de ejecución. En ausencia de envío de esa notificación, al órgano revisor no le queda otra que estimar el recurso y anular el apremio.

Contra las demás actuaciones en apremio en el marco de la asistencia (artículo 177.11) caben los mismos motivos de impugnación que contra la actuación correspondiente en el Derecho interno y el recurso se resolverá por el órgano de revisión previsto en el Derecho interno (artículo 177.12).

El *acuerdo de enajenación* de los bienes únicamente puede ser impugnado en el supuesto de que las previas diligencias de embargo hayan sido “tenidas por notificadas” en el método de comparecencia recogido en el artículo 112.3 de la LGT.

Los motivos de impugnación en tal caso serán los siguientes: 1 extinción de la deuda 2 prescripción de la acción de cobro 3 falta de notificación del instrumento de ejecución 4 incumplimiento de las normas del embargo 5 suspensión del procedimiento de recaudación.

Atendido que la Administración no puede efectuar la enajenación de los bienes hasta que la liquidación no sea firme (artículo 172.3) la falta de constancia en las actuaciones de la firmeza de la liquidación en el marco de la asistencia entiendo debe llevar a invalidar el acuerdo de enajenación.

En el recurso contra el *instrumento de ejecución* la revisión es competencia del órgano de revisión del Estado solicitante de asistencia. A lo que se añade que contra el instrumento no cabe alegar los motivos de impugnación propios de la providencia de apremio en el Derecho español (artículos 177.10 y 177.12).

Ahora bien ¿puede alegarse la invalidez del instrumento de ejecución en el recurso contra un acto sucesivo en el procedimiento de apremio? La respuesta puede razonarse en tres pasos: 1º la solución española es que contra el instrumento de ejecución no son admisibles los motivos de impugnación propios de la providencia de apremio recogidos en el artículo 167.3 de la LGT 2º esto supone que el instrumento de ejecución en sí no puede ser objeto de recurso ante el órgano de revisión del Estado de la actuación 3º sin embargo, no hay ninguna regla que excluya alegar la invalidez del instrumento de ejecución en el recurso contra los actos sucesivos del procedimiento. Conclusión: el Derecho español da pie para alegar la invalidez del instrumento de ejecución según las normas del Estado autor de él, en el recurso contra la diligencia de embargo o el acuerdo de enajenación.

*Competencia:* ¿Qué órgano tiene la competencia? La regulación (artículo 177.12) clarifica quién es el Estado competente. Contra el instrumento de ejecución cabe recurso ante el órgano de revisión del Estado solicitante de asistencia. Contra las diligencias de embargo y las demás actuaciones del procedimiento de apremio en el marco de asistencia cabe recurso ante el órgano de revisión del Estado español requerido, según las reglas de la LGT.

¿Cómo es identificado el órgano de revisión según la LGT de 2.003? Para identificar el órgano según la LGT necesitamos saber quién es la Administración autora del acto. Si la autora del acto es la Administración General del Estado entonces la competencia es de los Tribunales económico-administrativos del Estado.

Dado que “corresponden a la Agencia estatal de Administración tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua” (artículo 5.3) entonces los órganos con competencia para revisar preceptivamente las actuaciones en el marco de la asistencia son los Tribunales económico-administrativos del Estado.

*Pruebas obtenidas en otro Estado:* La concurrencia de actuaciones efectuadas por dos Estados suscitará la cuestión de la acreditación de los hechos realizados y el valor probatorio de los medios de prueba originados en otro ordenamiento. Veamos el supuesto y las consecuencias.

Supuesto: que el motivo de oposición a la diligencia de embargo se fundamente en medios de prueba obtenidos en actuaciones administrativas o actuaciones judiciales ante instancias de otro Estado u Organización internacional (artículo 177.11) Consecuencias: 1ª los medios de prueba tendrán el valor probatorio que proceda en Derecho de acuerdo con el artículo 106.2 de la LGT 2ª el órgano competente debe solicitar la debida acreditación del medio de prueba. Entiendo que esta regla del artículo 117.11, relativa a las diligencias de embargo, en realidad, es expresiva de los criterios generales que por lógica cabe entender vigentes en este tema.

## **6. Suspensión del procedimiento de recaudación**

El RD-L (artículo 117.13) distingue dos supuestos: la existencia de litigio contra el crédito objeto de asistencia y el inicio de un procedimiento amistoso.

En el supuesto de existencia de litigio que pudiera afectar al crédito objeto de asistencia las consecuencias son la siguientes: 1ª acordar la suspensión del procedimiento de recaudación, 2ª el acuerdo debe tomarse de oficio, 3ª la suspensión quedará sin efecto en caso de que Estado solicitante manifieste su voluntad a favor de la ejecución 4ª caso de impugnación de parte del crédito se puede continuar la ejecución por la parte no impugnada.

En el supuesto de inicio de procedimiento amistoso cuyo resultado pueda afectar al crédito las consecuencias son las que siguen: 1ª suspensión del procedimiento de recaudación, 2ª la suspensión surtirá efectos hasta que concluya el procedimiento, 3ª sin embargo continuará la ejecución caso de indicios racionales de que el cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, 4ª poder adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito.

La suspensión del procedimiento de recaudación, como hemos visto, es un motivo de impugnación de la providencia de embargo.

## **7. Cesión o circulación de la información**

Las reglas sobre envío y recepción de información a efectos tributarios son el epicentro de la regulación sobre asistencia y están recogidas en el artículo 177.ter de la LGT texto por RD-L 20/2011. Porque no solo rigen para la recaudación sino también en relación con liquidaciones de los tributos y porque son el sustrato de las demás reglas sobre asistencia.

Desde una perspectiva práctica podemos distinguir entre información a enviar e información recibida.

*Información a enviar:* la Agencia tributaria del Estado español puede facilitar información relativa a los tributos de otro Estado u Organización internacional. En este caso asume el papel de Estado requerido ante la petición de información. Objeto de referencia son las actuaciones de aplicación de tributos de otro Estado u Organización internacional. Deben concurrir las condiciones y el respeto a los límites señalados en la normativa sobre asistencia mutua. Naturaleza: “A fin de proporcionar la información la Agencia tributaria realizará las actuaciones que precise para obtenerla”. El Estado requerido tiene pues no la facultad sino el deber de obtener y proporcionar la información solicitada.

En cuanto a la cesión o circulación de la información podemos distinguir entre esfera interna y esfera externa.

En la esfera interna del Estado solicitante, éste puede emplear la información recibida para otros fines distintos, a condición de que exista previsión en tal sentido en la normativa de asistencia.

En la esfera externa, acerca de la transmisión a un tercer Estado u Organización internacional por el Estado solicitante de la información recibida del Estado requerido, la normativa distingue dos hipótesis. La hipótesis de “autorización expresa” del Estado requerido y la hipótesis de poder ejercer oposición el Estado requerido a la transmisión de la información. La normativa sobre asistencia en aplicación será la definitoria de que juegue la exigencia de autorización o juegue poder ejercer oposición. Caso de indefinición en la normativa de asistencia, la norma interna española presupone la necesidad de que el Estado solicitante receptor de la información pida autorización al Estado español para poder efectuar la cesión de la información.

Respecto a los mecanismos de obtención de información por la Administración pueden ser utilizados cualquiera de los mecanismos, esto es, vías o procedimientos, regulados en la LGT. Nuclearmente, los mecanismos o vías son dos: los “requerimientos individualizados” de información e imponer el deber de información periódica con carácter general (artículo 94.2). Caso de que la Administración disponga de información obtenida por medios electrónicos entonces la Administración no puede exigir a los interesados la aportación de certificados en relación con tal información (artículo 95.2 de la LGT de 2003).

*Información recibida:* refiere al caso del Estado español en el rol de Estado solicitante de esa información a los efectos de un tributo interno. Respecto a la circulación o empleo de esa información recibida (artículo 177.ter apartado 2) cabe distinguir la esfera interna y la esfera externa.

Cesión en la esfera interna de la información recibida: rige la prohibición de cesión a terceros de la información recibida. Excepción: para poder ceder la información debe concurrir: 1º los supuestos y condiciones tipificados en el artículo 95.1 de la LGT y 2º la condición de que la normativa del Estado requerido permita su utilización para fines similares. Lo que pone de relieve la necesidad de conocer la normativa del Estado requerido. El procedimiento para la cesión de la información deberá ser disciplinado reglamentariamente.

Cesión en la esfera externa de la información recibida: la redacción del precepto suscita la duda de si para la remisión a otros Estados u Organizaciones internacionales de la información recibida, basta con que la normativa de asistencia lo autorice o, si, además, deben concurrir los supuestos y condiciones del artículo 95.1 de la LGT.

La clave está en el alcance que deba darse a las palabras “información a que se refiere este apartado”, del último párrafo del artículo 177.ter. Por mi parte, entiendo que la información referida lo es en los supuestos y condiciones del artículo 95 de la L G T, lo que exige conocer la finalidad para la que esa información será empleada en el Estado cesionario u Organización internacional cesionaria.

Destino de los datos: solo pueden ser utilizados a los efectos de la aplicación de los tributos e imposición de sanciones. El Derecho interno que es llamado enuncia el carácter reservado de los datos asociado al deber de sigilo por los funcionarios que tienen conocimiento de ellos.

Respecto a la prohibición de cesión de los datos y a la lista de excepciones, entre ellas la más relevante es la que refiere a las actuaciones judiciales en ejecución de sentencia. El supuesto es enunciado como colaboración de la Administración con los jueces para la



ejecución de resoluciones firmes. La pendencia de un recurso excluye pues poder solicitar la información. Deberá dictarse una resolución judicial con motivación de la necesidad de recabar datos de la Administración, previa ponderación del interés público y del interés privado junto al previo agotamiento de las fuentes de conocimiento distintas. Añadir que claro está que la Administración no puede oponer reparo alguno a facilitar aquella información que sea objeto pertinente de un recurso judicial y cuya aportación haya sido admitida por el juez como medio de prueba en el curso del proceso judicial.

## **8. Notificación de documentos**

Veremos primero el supuesto de la Administración requerida de notificación y después el supuesto de la Administración solicitante de notificación.

Administración *requerida* de notificación: en el supuesto de que la Administración reciba una petición de notificación en el marco de asistencia (apartado 2 del artículo 177.6), la consecuencia es la aplicación del régimen de notificaciones de la normativa española, recogido en la Sección 3ª del capítulo II.

Lugar de notificación: a los lugares previstos en el artículo 110 de la LGT (el legislador no excluye a ninguno) hay que añadir en los casos de asistencia el lugar señalado por el Estado extranjero.

Respecto a la notificación por el método de comparecencia, el supuesto exige la concurrencia de dos circunstancias: 1ª imposibilidad de notificación por causas no imputables a la Administración, 2ª que haya sido intentada en el domicilio fiscal o en el lugar señalado por el Estado solicitante. Las consecuencias del método por comparecencia son: 1ª publicación de anuncios de citación del destinatario a ser notificado por comparecencia, 2ª deber de comparecer en el plazo de quince días naturales, 3ª transcurrido el plazo se le tiene por notificado al destinatario a todos los efectos legales.

Administración *solicitante* de notificación: la Administración española puede solicitar la notificación, en el *territorio de otro Estado*, de actos administrativos por ella dictados, en el marco de la asistencia mutua, por mediación del órgano competente del Estado requerido, según la normativa del Estado requerido (apartado 1 del artículo 177. 6).

Caso de que el Estado español reciba comunicación del Estado requerido de que la notificación ha sido efectuada, entonces los efectos son que la notificación extraterritorial mediada por el Estado requerido, surte los mismos efectos que si se hubiese realizado conforme a la normativa española.

Caso de transcurso de dos meses sin que la Administración española reciba respuesta del órgano requerido respecto a la fecha de la notificación del documento al destinatario, las consecuencias son: 1ª poder practicar la Administración española la notificación por el método de comparecencia, 2ª caso de doble notificación del documento, se considerará fecha de notificación la correspondiente a la notificación efectuada *en primer lugar*.

## **9. Sanciones e infracciones**

Propio de la potestad sancionadora es la legalidad, regulación de las infracciones y sanciones por normas de rango legal y la tipicidad, predeterminación normativa de las infracciones y sanciones. Sin embargo solamente encontramos tres menciones relativas a las infracciones y sanciones en el RD-L de 2011 sobre medidas urgentes.

El artículo 29.bis: el incumplimiento por los obligados tributarios de las obligaciones tributarias derivadas de la normativa sobre asistencia tiene como consecuencia la imposición de sanciones tributarias establecidas en la ley. Artículo 181.1,g): serán sujetos infractores los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua. Artículo 203.6 de la LGT: adición de la tipificación de la resistencia excusa u obstrucción ante funcionarios extranjeros realizada en el marco sobre asistencia mutua.

Estas tres reglas suscitan el interrogante de si es suficiente la adición de los obligados tributarios por razón de asistencia a la lista de infractores (artículo 181) para entender aplicables a las obligaciones tributarias por razón de asistencia el elenco de infracciones y sanciones recogido en la LGT de 2.003. La cláusula genérica del artículo 29.bis es claro que no da base alguna para fundar esa conclusión. El apartado añadido al artículo 181 LGT no es bastante para entender cubiertas las exigencias inherentes al principio de tipicidad.

### **10. Carácter polimorfo de la normativa**

La Ley General Tributaria es el cuerpo normativo acogedor y portador de las reglas sobre asistencia ahora introducidas, atendiendo a su carácter de reglas comunes en materia de asistencia, normas que quedan dotadas de rango legal, con la fuerza activa y pasiva que les es característica. Estas normas surten efectos a partir de 1 de enero de 2012.

Ahora bien, esta regulación sobre asistencia ahora introducida por el RD-L de 2011 está llamada a cumplir funciones distintas según los casos, porque esta regulación habrá de entrar en juego con diferentes “normas sobre asistencia” de origen exógeno.

En unos casos, la “norma sobre asistencia” de contenido contrario tendrá preferencia aplicativa sobre la norma doméstica, que quedará sin aplicar. En otros casos, la norma española se integrará y se aplicará junto con la norma sobre asistencia. En el supuesto de aplicación del Derecho de la Unión sobre asistencia mutua, conocido es que la norma comunitaria goza de primacía frente a la norma española en caso de divergencias.

Ello no quita sentido a estudiar la norma española por sí misma para conocer su contenido y poder contrastarlo o integrarlo con la “normativa sobre asistencia” vigente y aplicable en cada caso.

## IMPUESTOS Y OBESIDAD

Lilo Piña Garrido

Instituto de Estudios Fiscales

### 1. Introducción

En los últimos tiempos han ido apareciendo en los países de nuestro entorno – Dinamarca, Hungría, Francia, Finlandia, y desde hace bastante más tiempo en algunos Estados federados de EEUU- y están siendo discutidas en otros –Reino Unido, Suiza, Alemania, Suecia, Irlanda, Rumanía, y más lejos en Australia, EEUU a nivel federal o Canadá- distintas figuras impositivas que han sido presentadas ante la opinión pública como medidas necesarias para ayudar a ciertas personas a modificar sus hábitos alimenticios y para promover un mayor cuidado de la salud personal. Son conocidas como *Obesity Tax* o *Fat Tax*.

Estas figuras gravan determinados productos cuyo consumo se considera perjudicial para la salud porque provocan sobrepeso y obesidad, contribuyen a la aparición de distintas enfermedades –diabetes, tensión arterial alta, accidentes cerebrovasculares, cardiopatías, insuficiencia renal, colesterol, cánceres gastrointestinal, de pecho, colon, próstata y otros órganos<sup>1</sup>- y obligan a los Estados a destinar mayores recursos económicos a los servicios de salud públicos para poder atender adecuadamente a las personas afectadas.

Estos tributos encarecen el precio de los productos que causan obesidad, de modo que – se argumenta- desincentivan a las personas aficionadas a ellos, obligándolas a minorar o eliminar completamente su consumo, lo que contribuirá a mejorar su salud. Y si no lo hacen, esto es, si continúan consumiendo los productos que les apetecen sin pensar en las consecuencias, al menos pagarán por ello –son *Sin Taxes* o impuestos sobre el pecado, como los impuestos sobre el tabaco o las bebidas alcohólicas<sup>2</sup>- y no tendrán que ser los demás contribuyentes los que sostengan el sistema sanitario que los atienda más adelante, cuando enfermen, ya que la recaudación obtenida por estos tributos se destinará a cubrir los gastos causados por las personas obesas.

En España sólo algunos economistas, los especialistas en Economía de la Salud, hablan de este tema. A nosotros nos ha parecido interesante realizar una primera aproximación jurídica a él.

---

<sup>1</sup> De Schutter, O. (ONU), *Informe del Relator Especial sobre el derecho a la alimentación*, 26-diciembre-2011, p. 8.

<sup>2</sup> Véase, por ej, Green, R.: “The Ethics of Sin Taxes”, *Public Health Nursing*, vol 28, nº 1, p. 68 y ss. La autora pone de manifiesto como algunas voces piden ya también impuestos sobre juegos de video violentos para reducir los índices de violencia y criminalidad en las calles –p. 69- y analiza los argumentos en pro y en contra de este tipo de tributos. Frente al argumento libertario –muy potente en EEUU- razona que el individuo sigue siendo autónomo y tiene la opción de elegir el comportamiento que desee, pues el impuesto es simplemente uno de los factores que debe tener en cuenta –además de las consecuencias negativas para su salud de cierto tipo de comida, en el caso de los *Obesity Taxes*- al valorar el tipo de conducta que quiere seguir –p. 73-.



## 2. Impuestos sobre el consumo con fines extrafiscales relacionados con la salud pública: impuestos para luchar contra la obesidad

En Estados Unidos se habló por primera vez de la conveniencia de introducir un tributo que gravase a las personas obesas por cada kilo de sobrepeso en los años 40, en plena II Guerra Mundial, con la idea de evitar un consumo excesivo de alimentos que eran necesarios en otras zonas<sup>3</sup>. A finales de los años 70 y principios de los 80, K. Brownell, Director del *Rudd Center for Food Policy and Obesity* de la Universidad de Yale, y otros autores retomaron la idea defendiendo el gravamen de la comida basura y la utilización de los recursos obtenidos tanto para subvencionar y reducir el precio de alimentos saludables, como para realizar campañas sobre nutrición.

¿Tienen algún sentido estos planteamientos? Ciertamente la obesidad es considerada por la Organización Mundial de la Salud como un gran problema en el mundo desarrollado<sup>4</sup>. Para luchar contra él incluso propone el gravamen de la comida no saludable como una medida útil que podría ser utilizada por los Estados. También habla de la posibilidad de reducir los impuestos de la comida más sana o subvencionar el consumo de este tipo de alimentos por parte de los sectores de población con menos recursos<sup>5</sup>.

En el recientemente dado a conocer Informe sobre el Derecho a la Alimentación de la ONU, elaborado por el relator especial Olivier De Schutter<sup>6</sup>, la obesidad se considera un problema en todo el mundo, no sólo en el desarrollado. Hoy en día –se dice- hay más de 1.000 millones de personas en el mundo con sobrepeso y al menos 300 millones son obesas. El sobrepeso y la obesidad causan 2,8 millones de muertes en todo el mundo. El 65 por 100 de la población mundial vive en países en los que el sobrepeso y la obesidad causan más muertes que un peso inferior al normal. Se trata lógicamente de países de renta alta y mediana. Sin embargo, las enfermedades derivadas de la obesidad y el sobrepeso aumentarán también en los próximos años en los países pobres, por ej en África, donde resultan mortales con más rapidez que en los países ricos debido a las carencias de sus sistemas sanitarios. Ya en estos momentos el 41 por 100 de las muertes derivadas de la obesidad y el sobrepeso afectan a personas menores de 60 años en África y en el Sudeste asiático, frente al 18 por 100 en los países ricos. Menos del 3 por 100 de la asistencia para el desarrollo destinada a salud en los países pobres se dedica a combatir estas enfermedades, aunque causan más de un tercio de las muertes prematuras. Estas enfermedades afectan sobre todo a los segmentos más pobres de la población, que es la que no puede permitirse el mayor gasto en salud que implican. Además las personas enfermas no pueden trabajar y sus familias deben hacerse cargo de ellos, lo que supone una mayor pérdida de ingresos.

---

<sup>3</sup> Vid. Engber, D. *Let Them Drink Water! What a fat tax really means for America* (21-septiembre-2009), en <http://www.slate.com/id/2228713>.

<sup>4</sup> Ya en 1998 publicó un informe sobre este tema titulado *Obesity. Preventing and managment the global epidemic*.

<sup>5</sup> Vid. Estrategia Mundial sobre régimen alimentario, actividad física y salud de la OMS de 1983, donde se decía que el cobro de impuestos a los alimentos y la concesión de subsidios para fomentar una alimentación sana constituyen una intervención eficaz en función del costo y económica que abarca a toda la población y que puede tener un impacto significativo: A/66/83, párr. 42. Resolución 57.17 de la Asamblea Mundial de la Salud, anexo, párr. 22 (citado por De Schutter, en el informe de la ONU).

<sup>6</sup> De Schutter, O. (ONU), “Informe del Relator Especial sobre el derecho a la alimentación”, 26-diciembre-2011, publicitado en marzo de 2012 –*vid El País*, 6-marzo-2012-.

La ONU considera que “el derecho a la alimentación no puede limitarse al derecho a no pasar hambre. Debe incluir también el derecho a una dieta adecuada que proporcione todos los elementos que una persona necesita para llevar una vida sana y activa, y los medios para tener acceso a ellos”<sup>7</sup>. Por eso esta organización internacional no se limita a estudiar el problema de la desnutrición y el hambre en el mundo, sino que ha incorporado como objeto de preocupación el de la obesidad y el sobrepeso, problema que considera importante no sólo desde el punto de vista de las personas –el derecho a la salud y a la alimentación como derechos humanos<sup>8</sup>–, sino también desde el punto de vista de los Estados –por sus costes económicos directos, de atención sanitaria, e indirectos, de pérdida de productividad<sup>9</sup>.

En Europa el porcentaje de población obesa se ha multiplicado por tres en las últimas dos décadas –el 20 por 100 de la población adulta y un 10 por 100 de la población adolescente e infantil se calcula que lo es<sup>10</sup>. La OCDE en su más reciente informe sobre salud pública<sup>11</sup> se muestra preocupada por el avance de los porcentajes de población adulta e infantil obesa entre sus países miembros. Según sus cifras en España la obesidad es ya una de las mayores preocupaciones del sistema de salud pública, aunque nos encontramos en una posición intermedia entre los países europeos<sup>12</sup>.

En general se admite que las personas obesas tienen una esperanza de vida más reducida que la del resto, utilizan con mayor frecuencia e intensidad los servicios sanitarios y tienen una peor calidad de vida, especialmente las mujeres y los mayores de 65 años<sup>13</sup>. La carga económica que suponen para los Servicios de Salud –por la atención recibida en la prevención primaria y secundaria, y el tratamiento de las enfermedades asociadas a la obesidad– oscila entre un 2 por 100 y un 3,5 por 100 en países próximos a nosotros,

---

<sup>7</sup> P. 3 Informe ONU.

<sup>8</sup> “Las muertes prematuras causadas por enfermedades no transmisibles vinculadas a una mala alimentación pueden evitarse y los Estados tienen el deber de ofrecer protección para ello. Mediante la aplicación de la Estrategia mundial para la alimentación del lactante y del niño pequeño y la Estrategia Mundial sobre régimen alimentario, actividad física y salud, así como la Declaración Política de la Reunión de Alto Nivel de la Asamblea General sobre la prevención y el control de las Enfermedades No Transmisibles, los Estados no sólo contraen compromisos políticos, sino que también cumplen con su deber asumido en virtud de las normas de derechos humanos de garantizar el derecho a una alimentación adecuada”, Informe, p. 22.

<sup>9</sup> P. 6 Informe ONU.

<sup>10</sup> Oliva, J., González, L., Labeaga, M., Alvarez, C.: “Salud pública, economía y obesidad: el bueno, el feo y el malo”, p. 507.

<sup>11</sup> *Health at a Glance 2011, OECD Indicators*. Se puede descargar de su página web: [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>12</sup> Según datos de 2006, un 37,8 por 100 de la población adulta española tiene sobrepeso y un 15,6 por 100 es obesa. Entre los niños los porcentajes eran un 18,7 por 100 y un 8,9 por 100 respectivamente. *Vid.* Oliva, J., González, L., Labeaga, M., Alvarez, C, op cit, p. 507. *Vid.* también Oliva, “Obesidad y calidad de vida relacionada con la salud”, *Documentos de Trabajo DAEF*, nº 3, Universidad Castilla-La Mancha, 2009, citado por López Nicolás, A., Viudes de Velasco, A.: “Posibilidades y limitaciones de las políticas fiscales como instrumentos de salud: los impuestos sobre consumos nocivos. Informe SESPAS 2010”, *Gaceta Sanitaria*, 2010, 24 (suppl 1), p. 85 y ss.

Más recientemente el Centro de Investigación Biomédica en Red-Fisiopatología de la Obesidad y la Nutrición (CIBERObn) ha declarado que el porcentaje de obesos en España oscila entre el 23 y el 28 por 100 -*vid. El País*, 20-marzo-2012-.

<sup>13</sup> Probablemente el 7,7 por 100 de todas las muertes anuales en la UE se deba a un exceso de peso. Se calcula que en España es un 8,5 por 100. *Vid.* Oliva, J., González, L., Labeaga, M., Alvarez, C.: cit, p. 507.

como Francia y Portugal; en EEUU, el país que más recursos dedica, se afirma que está entre un 5,5 y un 9,4 por 100; en España algún estudio apunta a un 7 por 100 del coste sanitario del Sistema Nacional de Salud, aunque otros autores desconfían de este dato y lo consideran demasiado elevado<sup>14</sup>.

También se cree que las personas obesas son menos productivas laboralmente –aunque no está claro si esto es debido a un mayor absentismo a causa de las enfermedades relacionadas con la obesidad o a la discriminación laboral que sufren por ser obesas-, presentan menores tasas de participación laboral y tienen salarios más bajos que las personas con un peso normal, especialmente las mujeres<sup>15</sup>. Todos estos se consideran costes sociales relevantes desde un punto de vista económico<sup>16</sup>.

Si la obesidad es un problema, un problema de carácter público –y podría entenderse que lo es por los costes económicos y sociales que ocasiona y que acabamos de repasar someramente-, ¿deben tomarse medidas contra ella? ¿deben actuar los poderes públicos? ¿adoptando qué tipo de medidas?

Antes de responder a estas preguntas deben tenerse claras las causas de la obesidad. Y existen muchas. Los expertos hablan de dieta inadecuada y ausencia o insuficiencia de actividad física –“(d)esde el fin de la segunda Guerra Mundial se vive una relación diferente con el entorno alimentario, lo que se ha llamado “transición nutricional”, caracterizada por un desequilibrio entre la ingesta y el gasto energético”<sup>17</sup>-. Han cambiado tanto la ingesta calórica y composición de los alimentos con los que nos nutrimos, como la actividad física realizada en la escuela, el trabajo y el tiempo libre.

Además han subido los precios de los alimentos saludables, como frutas y verduras, y han bajado –relativamente al menos- los de los productos ricos en grasas poliinsaturadas<sup>18</sup>. Ha aumentado la oferta de comida preparada, debido a los cambios tecnológicos experimentados por la industria de la alimentación<sup>19</sup>. Los usos del tiempo

---

<sup>14</sup> Vid. Oliva, J., Gonzalez, L., Labeaga, M., Alvarez, C.: “Salud pública, economía y obesidad: el bueno, el feo y el malo”, p. 507, que citan el libro blanco *Costes sociales y económicos de la obesidad y sus patologías asociadas* elaborado por el Instituto Bernard Krief, 1999.

<sup>15</sup> Vid. Oliva, J., Gonzalez, L., Labeaga, M., Alvarez, C.: cit, p. 508.

<sup>16</sup> Visto desde otra perspectiva y dado que la obesidad es causa de pobreza (pues restringe las oportunidades laborales de las personas) o/y consecuencia de la misma (la escasa educación y renta de las clases pobres les impiden tener una dieta alimenticia adecuada y las convierte en más propensas a la obesidad) y perjudica sobre todo a las mujeres, “las políticas contra la obesidad son en último término políticas sociales pro-igualdad” en opinión de Rodríguez Caro y González López-Valcarcel (en “El trasfondo económico de las intervenciones sanitarias en la prevención de la obesidad”, *Revista Española de Salud Pública* 2009, 83, p. 31).

En esa relación entre pobreza y obesidad incide también el informe de la ONU de 2011. “Puede pasar que el promedio de las familias pobres sea menos consciente de los riesgos de una dieta poco saludable y que no tenga recursos para mejorar su dieta”, se dice en la pág. 9.

<sup>17</sup> Así en palabras de Oliva, J., Gonzalez, L., Labeaga, M., Alvarez, C.: cit, p. 508. Vid también López Nicolás, A., Viudes de Velasco, A.: “Posibilidades y limitaciones...”, p. 85 y ss.

<sup>18</sup> López Nicolás, A., Viudes de Velasco, A.: explican que lo que más se ha abaratado son las grasas y aceites, las bebidas carbonatadas, los dulces y los azúcares (“Posibilidades...”, p. 87).

<sup>19</sup> “Con la globalización, la evolución de los mercados, que son locales e ineficientes para alimentos frescos, y globales con precios a la baja para alimentos densos en calorías y azúcares, conduce a la obesidad”, explican, tomando como referencia un informe de 2007 del Banco Mundial, Rodríguez Caro, A., González López-Valcarcel, B.: cit, p. 31.

en las familias han cambiado. Las mujeres se han incorporado al mercado de trabajo fuera del hogar y dentro de este aún no se reparten equitativamente las tareas entre los dos miembros de la pareja. El coste de oportunidad de preparar alimentos frescos no elaborados es superior al de hace unos años. Y así se ha constatado que entre los años 1970 y 2000 ha aumentado notablemente el consumo de grasas y calorías<sup>20</sup>.

Cada vez se utiliza más el vehículo para los desplazamientos y se camina menos. Las exigencias físicas de numerosas actividades profesionales se han reducido enormemente debido a los avances tecnológicos. El ocio se ha hecho más sedentario, incluyendo el de los niños. Y el abandono del tabaco, impulsado por las políticas públicas, ha conducido a muchas personas a comer compulsivamente.

La obesidad es un problema complejo, pues, que tiene múltiples causas, biológicas, fisiológicas, psicológicas, ambientales y económicas<sup>21</sup>. “Las “preferencias” por azúcares y grasas podrían obedecer a desequilibrios metabólicos centrales en los niveles de serotonina o dopamina, y a la alteración de los niveles de leptina” (de la persona). “El índice glicérico de los alimentos y las diferencias entre individuos en el metabolismo de la glucosa, y la resistencia a la insulina son causas fisiológicas de la obesidad. Las causas psicológicas apuntan a las personalidades adictivas. Las causas medioambientales enfatizan las influencias interpersonales y las normas y estándares sociales, pero también incluyen el ambiente en el que se vive o los precios a los que se compran los alimentos en relación al presupuesto familiar”<sup>22</sup>.

Si la causa de la obesidad es la naturaleza del individuo, su genética, hay que buscar un tratamiento a nivel molecular. Si es de otro tipo, pues habrá que implantar las políticas públicas adecuadas. “El gradiente social y educativo de la obesidad está muy bien documentado, en España y fuera. La pobreza y la falta de educación son causas de obesidad, ya que los precios relativos de los alimentos obesogénicos son bajos en

---

Pero añaden, estos autores: “Las elecciones de los alimentos no sólo están condicionadas por su precio, también por la disponibilidad. Esto deja un gran margen de intervención pública en la regulación de los mercados y de la distribución alimentaria”.

En este aspecto incide también el informe de la ONU: “Para garantizar una disponibilidad y accesibilidad adecuadas de frutas y verduras y una dieta suficientemente equilibrada y variada entre los distintos grupos de alimentos, será necesario reformar los sistemas agroalimentarios. Esto significa dar prioridad al acceso a dietas adecuadas sostenibles desde el punto de vista social y medioambiental sobre la mera provisión de calorías baratas” –p. 9-.

<sup>20</sup> “Entre 1961 y 2009, mientras la producción de frutas y verduras aumentó un 332 por 100, la de semillas oleaginosas creció un 610 por 100 y la de carne, un 372 por 100. Este fenómeno se asocia a cambios en la alimentación. Aproximadamente durante el mismo período (1963-2003), en los países en desarrollo aumentó la cantidad de calorías procedentes de la carne (119 por 100), el azúcar (127 por 100) y los aceites vegetales (199 por 100) y en los países industrializados también se registró un mayor consumo de aceites vegetales (105 por 100). Globalmente las dietas se hicieron hipercalóricas y ricas en azúcar, sal y grasas saturadas, ya que muchos alimentos ricos en fibras fueron sustituidos por alimentos altamente procesados” –p. 14 Informe ONU-.

<sup>21</sup> Incluso, según una reciente noticia –*vid El País*, 20-marzo-2012-, la contaminación produce obesidad. En efecto, investigadores del CIBEROBN afirman haber descubierto que determinados compuestos químicos sintéticos muy utilizados por el hombre –presentes en pesticidas, insecticidas, perfumes, plásticos o cosméticos- predisponen a la obesidad, pues “se hacen pasar por hormonas –actúan como disruptores metabólicos, según la jerga científica- confunden al organismo y desatan desarreglos metabólicos que modifican los procesos de acumulación de grasa en el cuerpo”.

<sup>22</sup> Así lo explican Rodríguez Caro, A., González López-Valcárcel, B.: cit, p. 30 y ss.



relación a los saludables. La calidad de la dieta está muy relacionada con el nivel socioeconómico. Hay que preguntarse si es la renta o bien la educación la responsable de que los grupos de bajo nivel socioeconómico coman mal. La pregunta es trascendente para las políticas, pues si el problema está en los “gustos”, derivados de la educación, las actuaciones sobre precios no serán eficientes y beneficiarán únicamente a los ricos, ampliando la inequidad. Si por el contrario el problema es que las familias pobres no pueden afrontar dietas saludables, entonces las intervenciones sobre precios, impuestos o subvenciones podrían ser efectivas”<sup>23</sup>

La educación sanitaria debería ser la primera estrategia en la lucha contra la reducción de la obesidad. “Lógicamente, las decisiones de ingerir determinados alimentos en determinada cantidad, y de realizar o no actividad física, corresponden en último término a cada individuo, y por ello se deberá respetar el principio de libertad individual. Esto no supone, en cambio, caer en la ingenuidad de que en el análisis y las propuestas políticas no se deban considerar los factores del entorno próximo y social, en sentido amplio. Así, respetando las decisiones individuales, los responsables públicos tienen el deber de informar a los ciudadanos sobre las consecuencias de sus acciones y de crear entornos propicios para que la población desarrolle hábitos saludables”<sup>24</sup>.

Pero no bastará con la educación e información. Como indica el informe de la ONU, “Las muertes evitables suelen atribuirse al “estilo de vida elegido”, es decir, hacer menos ejercicio, consumir más sal, azúcar y grasa. Pero se trata de un problema sistémico. Hemos creado entornos generadores de obesidad y hemos diseñado sistemas alimentarios que, con frecuencia, se oponen a estilos de vida más sanos en vez de propiciarlos”<sup>25</sup>.

Deberán reformarse las políticas agrarias, eliminando los subsidios a los cultivos de soja, maíz y otros cereales que han dado lugar a una producción y consumo excesivos de alimentos inadecuados<sup>26</sup>, y asegurando la disponibilidad de legumbres como las lentejas o guisantes, frutas y verduras, reduciendo las pérdidas después de la cosecha y mejorando los sistemas de transporte y comercialización de estos productos<sup>27</sup>. Deberán

---

<sup>23</sup> De nuevo utilizamos las palabras de Rodríguez Caro, A., González López-Valcárcel, B.: cit, p. 31.

<sup>24</sup> Así Oliva, J., González, L., Labeaga, M., Álvarez, C.: p. 509.

<sup>25</sup> P. 14 Informe ONU.

<sup>26</sup> La mayor parte de la soja del mundo se emplea como alimento para animales y como aceite vegetal. El maíz se utiliza para producir edulcorantes derivados del almidón –jarabe de maíz rico en fructuosa-, “lo cual explica en gran medida el aumento mundial en el consumo de edulcorantes calóricos”, se explica en el informe de la ONU, p. 15.

<sup>27</sup> “... la globalización de la cadena alimentaria provoca un cambio de una alimentación rica en hidratos de carbono complejos y en fibra a dietas con un alto porcentaje de grasas y azúcares... La expansión del comercio alimentario y la agilización del proceso de integración vertical en las cadenas alimentarias, factores ambos que acrecientan la disponibilidad de alimentos procesados, aceleran la transición nutricional”, p. 16 informe ONU.

“Si bien la globalización de las cadenas alimentarias hace que determinados consumidores tengan a su disposición una gran variedad de alimentos todo el año, ha repercutido negativamente en los sistemas alimentarios locales y ha aumentado la huella ecológica de los sistemas alimentarios. También ha llevado a muchos consumidores a consumir más cereales, carne y productos lácteos, aceite vegetal, sal y azúcar, y menos alimentos ricos en fibra... Una mayor inversión extranjera directa en la industria de procesamiento y la existencia de más supermercados han hecho que un mayor número de consumidores tengan acceso a alimentos procesados, en particular refrescos, aunque ese número no incluye a los más pobres”, se explica en el informe de la ONU, p. 16.

modificarse algunas prácticas de comercialización –sobre todo la publicidad dirigida a niños- de alimentos poco saludables, de gran contenido calórico, azúcares y grasas, bajos en nutrientes.

Y deberá actuarse sobre los precios, pues “en países de altos ingresos, una alimentación sana que incluya una amplia variedad de frutas y verduras es más cara que una alimentación rica en aceites, azúcares y grasas. Si bien este no es el motivo del aumento del sobrepeso y la obesidad en los últimos años, es sin duda uno de los factores responsables de la situación, y causa importantes disparidades socioeconómicas en la calidad de la alimentación. Los científicos han encontrado una estrecha relación entre niveles bajos de educación e ingresos y mayores tasas de obesidad, diabetes de tipo 2 y enfermedades coronarias”. Y es que “(t)oda sociedad en la que una alimentación sana es más cara que una poco sana es una sociedad que debe enmendar su sistema de precios, necesidad aún más imperiosa cuando los más pobres no logran tener una alimentación que no sea perjudicial para su salud”<sup>28</sup>.

En esta actuación sobre los precios, la ONU propone utilizar el sistema fiscal para fomentar una alimentación sana. “El precio representa un importante factor determinante en los niveles de consumo y la elasticidad de la demanda es especialmente alta en el caso de los refrigerios y las bebidas que se consumen fuera del hogar. Las investigaciones demuestran que aplicar un impuesto del 10 por 100 en los refrescos, que presentan importantes repercusiones negativas en la salud, podría provocar una reducción del 8 por 100 al 10 por 100 en las compras de esas bebidas. La preocupación típica que se plantea al hablar de tales impuestos es que perjudicarían al segmento más pobre de la población, que gasta una proporción mayor de sus ingresos en alimentos y a menudo se ve obligado a adoptar dietas poco sanas. La solución reside en utilizar los ingresos públicos derivados de ese impuesto para hacer que los alimentos sanos sean más asequibles, ya que lo que debe cambiar son los precios relativos”<sup>29</sup>.

Por eso en sus conclusiones y recomendaciones el Relator Especial de la ONU propone a los Estados “aplicar impuestos a los refrescos (bebidas gaseosas), y alimentos con alto contenido en grasas, azúcar y sal, a fin de subvencionar el acceso a las frutas y verduras y las campañas educativas sobre alimentación sana”<sup>30</sup>.

La implantación de estas políticas –en el campo educativo, agrícola, comercial y fiscal, entre otros- exige la realización previa de todo tipo de estudios técnicos, por supuesto<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> Informe de la ONU, p. 15.

<sup>29</sup> P.19 informe ONU.

<sup>30</sup> Esto además de eliminar ciertos subsidios agrícolas sobre productos perjudiciales e introducir incentivos fiscales a favor de otros, *vid.* p. 23 Informe ONU.

<sup>31</sup> “Así, antes de proponer aumentar los impuestos sobre ciertos tipos de alimentos, valdría la pena simular los impactos fiscales que ello tendría sobre familias de rentas bajas para evitar indeseados problemas de regresividad..., merecería la pena desarrollar incentivos para que las personas que deseen abandonar este hábito hagan más ejercicio; habría que premiar a las empresas que, además de promover la conciliación entre vida laboral y familiar, favorezcan el que sus empleados puedan optar por desarrollar una cierta actividad física; se debería reforzar el papel de la actividad física y de la alimentación en los planes de estudio de educación primaria, secundaria e incluso universitaria, y distinguir a los centros que concilien estas actividades con comedores escolares de calidad; habría que estudiar las estrategias óptimas de mejora de la educación en salud de la población en general, así como de entrenamiento de los profesionales de la salud en relación con el diagnóstico, el tratamiento y la prevención de la obesidad; habría que diseñar incentivos para que los servicios de *catering* provean menús saludables, y promover las instalaciones deportivas comunitarias. Asimismo, los responsables públicos y las instituciones

Es preciso tener en cuenta que los efectos de estas políticas sólo son visibles a largo plazo y que cada una de ellas –aplicadas de forma alternativa o complementaria- tiene costes.

Los expertos –y concretamente los economistas- de la salud pueden ayudar a los responsables políticos a tomar decisiones informándoles de esos costes y de los recursos necesarios para poner en marcha cada iniciativa, así como de su posible eficacia y eficiencia.

Como juristas lo que debe preocuparnos es la articulación técnica de las medidas propuestas, de modo que su puesta en marcha sea posible, practicable y coherente dentro de nuestro sistema jurídico, tomando en consideración los límites a la libertad de configuración del legislador –español, en nuestro caso- que suponen los principios, valores y normas derivados de nuestra Constitución y del Derecho Comunitario-. Vamos a intentar hacer esto en relación con los *Obesity Taxes*, después de examinar algunos ejemplos de impuestos creados en otros países.

### **3. Posibles configuraciones de impuestos sobre la obesidad. Ejemplos de derecho comparado**

Partiendo de que una de las razones por las que ha aumentado la obesidad entre la población de los países desarrollados en los últimos decenios ha sido la bajada de los precios de algunos productos como las grasas y aceites, las bebidas carbonatadas, los dulces y los azúcares, los expertos interesados en estos temas se han preguntado “si la política fiscal es capaz de corregir el abaratamiento relativo de la comida menos saludable y decantar las opciones de los consumidores hacia una mejor dieta”<sup>32</sup>.

En España parece que los economistas piensan que falta aún una base de evidencia sólida, que no están claros los efectos de los precios de la comida sobre el comportamiento de los consumidores<sup>33</sup>. Así que simplemente recomiendan “perseverar en la investigación”, proponiendo la realización de estudios sobre los patrones de consumo en España –no aconsejan extrapolar sin más los resultados de los estudios que se lleven a cabo en otros países- y la relación entre el precio de los distintos alimentos y su contenido calórico y el índice de masa corporal de los consumidores. Y piden también que se analicen aspectos concretos del diseño de los impuestos, en caso de que se decida establecerlos, indicando que “e)s de esperar que la elasticidad precio de la demanda difiera entre grupos socioeconómicos, pero la necesaria tarea de estimarla está esperando la iniciativa de los investigadores económicos. Persisten las dudas sobre si son preferibles los impuestos sobre ingredientes o sobre alimentos elaborados, y acerca de la posible regresión de los impuestos, y sus efectos adversos sobre algunos grupos de población”<sup>34</sup>.

En EEUU, donde el debate lleva produciéndose desde hace más tiempo<sup>35</sup> y donde existen impuestos sobre bebidas azucaradas y *snacks* en 40 Estados<sup>36</sup>, existen autores

---

privadas deberían regular y supervisar los mensajes publicitarios relacionados con la alimentación, especialmente los dirigidos a niños”, en palabras de Oliva, J., González, L., Labeaga, M., Álvarez, C.: cit, p. 509.

<sup>32</sup>López Nicolás, A., Viudes de Velasco, p. 86.

<sup>33</sup>López Nicolás, A., Viudes de Velasco, p. 87.

<sup>34</sup>Rodríguez Caro, A., González López-Valcárcel, B.: cit, p. 33.

<sup>35</sup> *Financial Times* 15-diciembre-2008, *The New York Times* 17-diciembre-2008, *Cbsnews.com* 27-julio-2009, *Los Angeles Times* 2-septiembre-2009, *www.commercialappeal.com* 11-enero-2010,

claramente convencidos de la utilidad de los impuestos para reducir la obesidad en la población, pero también otros que aún ponen en duda la existencia clara de una correlación entre precios y consumo de ciertos bienes y que se oponen ferozmente a la introducción de nuevos *Obesity Taxes* invocando el principio de libertad individual.

En el informe que aprobó –en mayo de 2010- la comisión presidida por Michelle Obama para estudiar el problema de la obesidad en los niños de Estados Unidos –*The White House Task Force on Childhood Obesity*- se recomienda el estudio de algunas medidas como las de gravar la comida basura, los refrescos y las golosinas, y subvencionar las frutas y las verduras –vid recomendaciones 4.7<sup>37</sup> y 4.9<sup>38</sup>-. Se trata de medidas que no se han puesto en práctica a nivel federal, sin embargo.

Entre los economistas a favor de los impuestos sobre la obesidad<sup>39</sup> se destaca que no se puede confiar en que la gente cambiará voluntariamente de hábitos alimenticios al comprender los daños que los actuales les están causando, porque la gente no relaciona normalmente su consumo de, por ejemplo, bebidas azucaradas con sus problemas de salud, porque la gratificación inmediata pesa mucho en el consumidor –más que los posibles efectos negativos en la salud a largo plazo- y por los efectos adictivos que tienen estos productos, similares a los del tabaco<sup>40</sup>. Precisamente, se dice, los impuestos sobre el tabaco han demostrado ser muy efectivos para reducir el consumo; los impuestos sobre otros productos como las bebidas azucaradas también lo serán y convencerán a los ciudadanos de la necesidad de optar por bebidas más saludables<sup>41</sup>. Además la recaudación podrá ser utilizada para compensar las externalidades que genera la obesidad –el mayor coste sobre el sistema de salud-.

De todos modos estos autores son conscientes de que el diseño del impuesto no es tarea fácil pues hay que pensar en si –o cómo- servirá para cambiar las proporciones de calorías consumidas, si existen productos sustitutivos más saludables en el mercado que puedan competir con el sometido a gravamen, si se quiere realmente reducir el consumo de productos nocivos o más bien recaudar ingresos –o ambas cosas-, si se desea afectar

---

www.reuters.com 18-febrero-2010 y 8-marzo-2010, *El País*, 18-abril-2010, www.ajc.com, 11-mayo-2010, www.reuters.com 8-marzo-2010, schirachreport.com 1-abril-2011, *Chicago Tribune* 6-julio-2011.

<sup>36</sup> En Jacobson, M., Brownell, K. (“Small Taxes on Soft Drinks and Snack Foods to Promote Health”, *American Journal of Public Health*, junio 2000, Vol. 90, nº 6, p. 854 y ss) se incluyen datos precisos sobre los impuestos vigentes en EEUU, a nivel estatal y local, sobre bebidas y aperitivos. Algunos están vigentes desde 1951. Además explican que en Canadá también existen a nivel federal y en 7 provincias impuestos sobre las ventas que se aplican a bebidas no alcohólicas, dulces y aperitivos.

<sup>37</sup> “Proporcionar incentivos económicos para aumentar la producción de comida saludable como frutas, verduras, cereales integrales, así como para promover un mayor acceso a la comida local y saludable por parte de los consumidores” –la traducción es nuestra-.

<sup>38</sup> “Analizar los efectos de los impuestos estatales y locales sobre los alimentos menos saludables y más densos energéticamente, basándose en su contenido nutritivo o categorías con bajo valor nutritivo, como refrescos, golosinas, *aperitivos o snacks* y comida rápida” –en traducción nuestra-.

<sup>39</sup> Vid por ej Brownell, K., Frieden, T.: “Ounces of Prevention-The Public Policy Case for Taxes on Sugared Beverages”, *The New England Journal of Medicine*, abril 2009, p. 1 y ss. También Andreyeva, T., Chaloupka, F., Brownell, K.: “Estimating the potential of taxes on sugar-sweetened beverages to reduce consumption and generate revenue”, *Preventive Medicine*, 2011, p. 4 y ss.

<sup>40</sup> P Brownell, K., Frieden, T.: “Ounces...”, p. 2.

<sup>41</sup> De utilizar el mismo tipo de impuestos que respecto al tabaco para atacar los problemas de obesidad se habla en Engelhard, C., Garson, A.: “Reducing Obesity: Policy Strategies from the Tobacco Wars”, University of Virginia, Stan Dorn Urban Institute, julio 2009.



la recaudación del tributo a programas de gasto público relacionados con la salud o la nutrición y en qué fase de la cadena de producción y distribución del bien se aplicará.

Explican que los expertos en salud sugieren gravar comidas o bebidas no saludables en función de su contenido, por ejemplo, de grasas trans- o saturadas. Sin embargo, es más fácil para el legislador gravar categorías bien reconocidas de bienes como refrescos o aperitivos, que proporcionan calorías innecesarias a los seres humanos y remplazan muchas veces comidas más nutritivas, sin proveer los nutrientes necesarios<sup>42</sup>. Y reflexionan sobre la estructura más adecuada para este tipo de impuestos. En su opinión deberían configurarse como impuestos especiales sobre el consumo específico, en los que el tipo de gravamen se fijara por unidades como el volumen o peso del producto gravado. Esto sería más adecuado que un impuesto sobre las ventas *ad valorem* en el que el tipo de gravamen es un porcentaje del precio del bien, porque este tipo de gravamen podrían simplemente reconducir las compras hacia marcas más baratas o envases más grandes sin provocar reducción alguna del consumo del producto perjudicial para la salud. Sería más fácil recaudarlos si gravase a los productores y vendedores mayoristas, quedando estos obligados a repercutirlo sobre los vendedores minoristas. Y la recaudación podría utilizarse en el campo de la salud.

Entre los economistas que rechazan los *Obesity Taxes*, se analizan también las propuestas de gravar los refrescos de soda y se argumenta que si bien es posible que la soda cause obesidad, también lo es que la obesidad conduzca al consumo de soda, que no haya relación entre ellos o que sean interdependientes; que en cualquier caso lo más probable es que la soda no sea la única causa de la obesidad –¿por qué gravar entonces sólo la soda y no otras comidas o bebidas altas en calorías? ¿acaso la falta de ejercicio físico, la edad o la genética no influyen? ¿se deberían gravar también los comportamientos sedentarios? ¿cómo lograr que la selección de objetos y hechos impondibles no sea arbitraria?<sup>43</sup>–; que los consumidores eligen lo que quieren consumir entre una gran cantidad de productos disponibles –que también incluyen alimentos bajos en calorías y saludables que la gente puede elegir si lo desea–; que no todos los consumidores de soda son obesos o sufren sobrepeso; que los impuestos no tienen los mismos efectos sobre consumidores ocasionales que sobre consumidores que tienen el hábito fuertemente implantado; que no se conocen suficientemente las consecuencias de estos impuestos –pues tal vez algunos consumidores busquen productos de sustitución cuyos efectos sobre la salud sean aún más dañinos–, y que estos impuestos son regresivos que afectan más a los hogares con menos recursos<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> Jacobson, M., Brownell, K.: “Small Taxes...” p. 855.

Vid también Public Policy Advocacy, “Taxes on Sugar-Sweetened Beverages”, *Policy Paper*, otoño 2009, p. 9-10. Y Brownell, K. y otros, (“The Public Health and Economic Benefits of Taxing Sugar-Sweetened Beverages”, *The New England Journal of Medicine*, octubre 2009, n° 361, p. 1599 y ss).

<sup>43</sup> Algunas de estas ideas se pusieron de manifiesto en el debate que siguió a la publicación del artículo de Brownell, K. y otros, “The Public Health...”. Pueden consultarse en la página web de la revista.

<sup>44</sup> Marlow, M., Shiers, A.: Would Soda Taxes Really Yield Health Benefits?, *Health and Medicine*, otoño 2010, p. 34 y ss.

También Willians, R., Christ, K.: “Taxing Sins: are Excise Taxes efficient?”, *Mercatus on Policy* n° 52, mayo 2009, p. 1 y ss. Estos autores critican que se pretenda justificar estos tributos con una supuesta finalidad extrafiscal cuando muchos de los impuestos especiales sobre refrescos existen en EEUU desde los años 20 con fines meramente recaudatorios. Mencionan sus posibles efectos regresivos y dudan de que sirvan realmente para cambiar hábitos de consumo, pues no se conoce realmente si y en qué medida decrece la compra de los productos afectados, ni de qué forma esto contribuye a la reducción del

Algunos de estos autores, empero, sí estarían de acuerdo con subir las cuotas de los seguros de salud que las personas obesas pagan, para cubrir el sobrecoste que causan en los sistemas de salud debido a las enfermedades que desarrollan<sup>45</sup>.

Y esta o una muy parecida es la solución por la que se ha optado en Japón. El gobierno decidió obligar a los japoneses a adelgazar para controlar el aumento de las enfermedades relacionadas con la obesidad y el sobrepeso, estableciendo una regulación porque la que todas aquellas personas –de entre 40 y 74 años- cuyas cinturas midan más de lo establecido oficialmente como límite –85 cm para los hombres y 90 cm para las mujeres- deben soportar unas cotizaciones sociales más elevadas para hacer frente a los presuntos mayores costes en sanidad que ocasionan. Sus empresas –públicas y privadas- son las obligadas a efectuar los controles periódicos y a pagar la cotización social más elevada, de modo que muchas de ellas han establecido comedores con dietas saludables –la dieta japonesa tradicional frente a la moda americana de las hamburguesas y pizzas que al parecer se ha extendido por el país- y gimnasios para sus empleados<sup>46</sup>.

Naturalmente la medida ha originado controversia, dentro y fuera de Japón, entre otras cosas porque muchos expertos dudan de que el perímetro de la cintura sea la medida más adecuada para evaluar el sobrepeso u obesidad de una persona, pero ya lleva unos años implantada –las empresas que no apliquen el programa se arriesgan a sufrir elevadas multas- y en algunos casos se controla no sólo al trabajador, sino a toda su familia. El objetivo del gobierno es reducir el porcentaje de empleados con sobrepeso en un 10 por 100 en 2012 y en un 25 por 100 en 2015. Japón sólo tiene un 5 por 100 de población obesa, lo que no es mucho comparado con el 35 por 100 de EEUU, pero ese porcentaje ha crecido muy rápidamente en las últimas tres décadas y con ello el gasto en salud.

En otros países existen otras propuestas. Se ha hablado y planteado de alguna forma introducir *Obesity o Fat Tax* en Suiza<sup>47</sup>, Alemania<sup>48</sup>, Suecia<sup>49</sup>, Irlanda<sup>50</sup>, Rumania<sup>51</sup>, Australia<sup>52</sup>, Reino Unido<sup>53</sup> o Canadá<sup>54</sup>.

---

porcentaje de obesidad existente en EEUU. Hay productos sustitutivos de los refrescos –como el té, el café, la leche, los refrescos *light*, los zumos y las bebidas isotónicas-, cuyos efectos –en cuanto a consumo de calorías- son difíciles de predecir y en algunos casos pueden ser más perjudiciales que los de los refrescos –porque se trata de bebidas que pueden tomarse en mayor cantidad, según los casos y consumidores-. Algunos estudios de hecho –aseguran- demuestran que los cambios en los precios no están afectando al consumo de los productos no saludables, lo cual no es de extrañar si se tiene en cuenta, además, que el efecto de la ingesta de refrescos sólo supone el 7 por 100 del consumo total de calorías de una persona.

<sup>45</sup> Marlow, M., Shiers, A.:cit, p. 34 y ss.

<sup>46</sup> *The Wall Street Journal* 13-junio-2008, [www.globalpost.com](http://www.globalpost.com) 10-noviembre-2009, [www.overcomigbias.com](http://www.overcomigbias.com) 26-noviembre-2011.

<sup>47</sup> Radio24 Schweiz, 24-noviembre-2011. En 1997 el porcentaje de personas con sobrepeso era del 30 por 100, ahora se calcula que está entre un 45 y un 53 por 100 de la población total. Se ha llegado a hablar, a partir del ejemplo danés, de la posibilidad de introducir un impuesto sobre la grasa –*Fettsteuer*-, pero también sobre el azúcar o/y la sal, productos igualmente dañinos para la salud.

<sup>48</sup> [www.kochbar.de](http://www.kochbar.de), noviembre-2011. Hay división entre los partidos políticos. El SPD está a favor; el FDP y el CDU, no.

<sup>49</sup> [www.upi.com](http://www.upi.com) 1-octubre-2011. Se propone gravar las grasas saturadas y el azúcar, especialmente en refrescos, y utilizar los recursos para reducir los impuestos que soportan los alimentos más saludables.

<sup>50</sup> [www.cbn.com](http://www.cbn.com), septiembre-2011. Algunos miembros del gobierno eran partidarios de gravar el azúcar añadido a ciertos alimentos, sobre todo a refrescos, a través de un *sugar tax*. Pero la industria se opone

Pasando de los meros debates y propuestas a la realidad, podemos constatar que hay países europeos que ya han implantado impuestos que pueden considerarse *Obesity o Fat Taxes*.

En Finlandia existe un impuesto sobre dulces, helados y refrescos desde los años 90, cuyo funcionamiento será evaluado en los próximos meses por el grupo de trabajo que ha creado el Ministerio de Hacienda en enero de 2012. Este grupo revisará la regulación actual para intentar ampliar la base imponible del tributo -se quieren gravar galletas, pasteles, zumos, limonadas, aguas y bebidas derivadas del café y la leche- y analizará la posible introducción de un impuesto sobre el azúcar<sup>55</sup>. Y en Bélgica hay un impuesto especial sobre bebidas no alcohólicas -aguas que contienen azúcar añadido, edulcorantes o sabores artificiales, limonadas y todas las sustancias utilizadas para prepararlas, en líquido o polvo- desde los años 90<sup>56</sup>.

Sin embargo, nos detendremos un poco más en los casos de Hungría, Dinamarca y Francia, cuyos nuevos impuestos explicaremos con algo más de detalle a continuación.

Hungría<sup>57</sup> ha introducido mediante una ley aprobada el 11-julio-2011, en vigor desde el 1 de septiembre, un impuesto que grava el consumo de productos que superen ciertas cantidades de azúcar, sal y cafeína. Se gravan refrescos, bebidas energéticas, productos edulcorados preenvasados -esto es, zumos de frutas, néctares, siropes, galletas y otros-, aperitivos salados y condimentos. Son sujetos pasivos los fabricantes húngaros y los vendedores que ponen en circulación por primera vez el bien en territorio húngaro -sean vendedores mayoristas o minoristas; las ventas fuera del país no están gravadas-. La base imponible es la cantidad neta de producto vendido, medido en kilos o litros, y los tipos de gravamen van desde los 5 forints húngaros por litro de los refrescos a los 500 por kilo de los condimentos. Se exige en régimen de autoliquidación en los mismos períodos liquidatorios del IVA.

Este impuesto se justifica en la ley por la necesidad de actuar para “restringir el consumo de alimentos que no sean beneficiosos desde el punto de vista de la salud pública y (para) promover una alimentación saludable, así como (para) mejorar la financiación de los servicios sanitarios, en especial los programas de salud pública...”<sup>58</sup>.

---

calificándolo de discriminatorio y de atentar contra el potencial económico de ciertos sectores y el empleo en los mismos.

<sup>51</sup> Spiegel.de 9-enero-2011. Se lo plantean tras conocer los planes de Hungría.

<sup>52</sup> www.news.com.au, 2-octubre-2011.-La *Australian Medical Association* lanzó su propuesta de gravar la comida basura, los dulces y los refrescos -y de subvencionar la comida saludable-, en noviembre de 2011, tras la publicidad dada al caso danés.

<sup>53</sup> El Primer Ministro Cameron mantuvo en algún momento que era una idea a estudiar, según www.guardian.co.uk, 22-octubre-2011. Pero el tema es controvertido en el país, pues hay quien discute cuál debería ser la base imponible -qué productos gravar- y señala los efectos regresivos sobre las clases más pobres, o prefiere reformar la PAC para subvencionar la comida saludable.

<sup>54</sup> www.dailyheraldtribune noviembre-2009. Mirando el ejemplo norteamericano se piensa en la posibilidad de gravar la comida basura.

<sup>55</sup> www.icenews.is , 27-septiembre-2010 y Helsingin Sanomat International Edition, 24-noviembre-2011.

<sup>56</sup> Vid ec.europa.eu/taxation\_customs/tedb/tax

<sup>57</sup> www.spiegel.de 9-enero-2011 y www.fiscooggi.it 13-julio-2011.

<sup>58</sup> La dieta tradicional húngara es muy grasa, con alto contenido de azúcar y sal. El gobierno alega que está conduciendo a problemas cada vez mayores de obesidad y salud -el porcentaje de obesos es 3 puntos

El proyecto fue comunicado a la Comisión Europea y esta no encontró ninguna objeción que oponer a este *public health product tax*, ni en la configuración recibida en la primera ley aprobada por el parlamento húngaro –Comunicación de la Comisión SG (2011) D/51616, 9-julio-2011-, ni en la posterior modificación –Comunicación de la Comisión SG (2011) D/52762, 19-noviembre-2011-. La Comisión consideró que puesto que este impuesto sobre el valor añadido de una sola fase, que sólo paga el primer vendedor, no grava las ventas que se producen fuera del país, no tiene consecuencias para el comercio internacional, ni afecta al mercado intracomunitario. No realiza objeciones, pues.

Dinamarca, cuya población obesa es un 10 por 100 de la total –en la UE la media está en el 15 por 100- y donde existe preocupación también porque la media de edad está en los 79 años –en España se llega a los 81,8 años-, ha sido el primer país en el mundo que ha creado un impuesto sobre las grasas saturadas de alimentos específicos, en vigor desde el 1 de octubre de 2011. Ya existían desde los años 90 un impuesto especial sobre los dulces y el chocolate, y otro sobre los helados.

En realidad ahora se han creado dos tributos idénticos, uno sobre los alimentos producidos en Dinamarca y otro sobre los alimentos importados. Los productos afectados son carne<sup>59</sup>, lácteos<sup>60</sup>, grasa animal, margarina y otros. Sujetos pasivos son quienes producen los alimentos en Dinamarca, quienes la reciben procedente de otro país de la UE o quienes la importan de terceros países. La base imponible es el peso de grasa saturada contenida en el alimento o utilizada en su preparación –en el anexo de la ley se establecen unas listas con los porcentajes estándar y se prevé un mecanismo bastante complejo para poder fijar otra cantidad de acuerdo con estudios técnicos serios-. El tipo de gravamen es 16 coronas danesas por kilo de grasa saturada<sup>61</sup>. La recaudación servirá para financiar una rebaja en las cotizaciones a la seguridad social.

En el documento explicativo elaborado por el gobierno danés que acompañaba el proyecto de ley se explicaba que la implantación del impuesto sería compleja al principio, puesto que todas las tiendas tendrían que cambiar las etiquetas de sus productos, calculando su contenido en grasas y el impuesto nuevo que deben aplicar, pero el Estado se comprometía a ayudar en el proceso introduciendo medidas de simplificación y proporcionando información sobre el contenido en grasas a través de una base de datos sobre la composición de los alimentos.

---

más alto que la media de la UE, según el informe de la OCDE para 2010, esto es, un 18,8 por 100 de la población total-.

<sup>59</sup> La carne –de la que unas tablas oficiales incluidas como anexo en la ley especifican el contenido en grasa que será tenida en cuenta en la base imponible del tributo según el animal y la parte del mismo de la que procede- ha sido incluida en el gravamen por exigencia de la Comisión Europea. En el proyecto preparado por el gobierno danés se excluía del tributo. La Comisión entendió que esto podría ser considerado una ayuda de Estado al sector –dado el contenido elevado en grasas saturadas de ese alimento- prohibida por el Derecho Comunitario (*vid* p. 22 del documento que acompañaba el proyecto de ley danés).

<sup>60</sup> No se grava la leche –por ser un alimento de primera necesidad para los niños, se explica en el documento que acompañaba el proyecto de ley-, sino los productos derivados.

<sup>61</sup> *Time*, 6-octubre-2011 comenta que los precios de muchos productos subirán, algunos hasta un 35 por 100. *Handelsblatt* informa de que los productos se encarecerán como media un 10 por 100. *Vid* también *Tages Anzeiger*.ch 5-octubre-2011, [www.landwirtschaft.ch](http://www.landwirtschaft.ch) 24-noviembre-2011.



















- Brownell, K. y otros: “The Public Health and Economic Benefits of Taxing Sugar-Sweetened Beverages”, *The New England Journal of Medicine*, octubre 2009, nº 361, p. 1599 y ss.
- Delgado Pacheco, A.: “Los impuestos sectoriales desde un punto de vista constitucional”, ponencia en el I Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, IEF, 12-diciembre-2011.
- Engber, D.: *Let Them Drink Water! What a fat tax really means for America* (21-septiembre-2009), en <http://www.slate.com/id/2228713>
- Engelhard, C., Garson, A.: “Reducing Obesity: Policy Strategies from the Tobacco Wars”, University of Virginia, Stan Dorn Urban Institute, julio 2009.
- Green, R.: “The Ethics of Sin Taxes”, *Public Health Nursing*, vol 28, nº 1, p. 68 y ss.
- Jacobson, M., Brownell, K.: “Small Taxes on Soft Drinks and Snack Foods to Promote Health”, *American Journal of Public Health*, junio 2000, Vol. 90, nº 6, p. 854 y ss.
- López Nicolás, A., Viudes de Velasco, A.: “Posibilidades y limitaciones de las políticas fiscales como instrumentos de salud: los impuestos sobre consumos nocivos. Informe SESPAS 2010”, *Gaceta Sanitaria*, 2010, 24 (suppl 1), p. 85 y ss.
- Marlow, M., Shiers, A.: “Would Soda Taxes Really Yield Health Benefits?”, *Health and Medicine*, otoño 2010, p. 34 y ss.
- OCDE: “Health at a Glance 2011- OECD Indicators”, noviembre, 2011.
- Oliva, J. González, L., Labeaga, M., Alvarez, C.: “Salud pública, economía y obesidad: el bueno, el feo y el malo”, editorial en *Gaceta Sanitaria*, 2008, 22 6), p. 507 y ss.
- Piña Garrido, L.: “El nuevo sistema de financiación de las CCAA: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas” II, *Crónica Tributaria*, nº 139/2011, p. 179 y ss.
- Public Policy Advocacy, “Taxes on Sugar-Sweetened Beverages”, *Policy Paper*, otoño 2009.
- Rodríguez Caro, A., González López-Valcárcel, B.: “El trasfondo económico de las intervenciones sanitarias en la prevención de la obesidad”, *Revista Española de Salud Pública* 2009, 83, p. 25 y ss.
- Schutter, O. De: (ONU), “Informe del Relator Especial sobre el derecho a la alimentación”, 26-diciembre-2011.
- Willians, R., Christ, K.: “Taxing Sins: are Excise Taxes efficient?” *Mercatus on Policy* nº 52, mayo 2009, p. 1 y ss.