

La utilización de la fiscalidad con el objetivo de mejorar la salud, tanto en relación con los hábitos de consumo como con la mejora de los productos, es una tendencia internacional creciente. En este documento se exponen los principales criterios para desarrollar una política fiscal que sea eficaz en términos de promoción de la salud. El informe ofrece un análisis general, tanto respecto a la determinación de los ingredientes a desincentivar (con especial atención al azúcar), su sometimiento a la evidencia científica o, en cuanto a las opciones del legislador, para alcanzar esos objetivos de promoción de la salud y los riesgos que plantea la incorrecta configuración de esta fiscalidad. Las recomendaciones finales invitan a desplegar una política fiscal saludable eficaz, evaluable y coherente, con el objetivo de lograr la mejora de la salud de la población, así como la mejora de los productos y su competitividad.

CRITERIOS PARA UNA FISCALIDAD SALUDABLE EFICAZ

*Especial consideración a los productos
con alto contenido en azúcar*

CRITERIOS PARA UNA FISCALIDAD
SALUDABLE EFICAZ

CRITERIOS PARA UNA FISCALIDAD SALUDABLE EFICAZ

*Especial consideración a los productos
con alto contenido en azúcar*

Autor

Julio César Muñoz Pérez

Coordinación y edición

Jesús Ruiz-Huerta

FUNDACIÓN ALTERNATIVAS

Documento de trabajo

No. 247/2025

ÍNDICE

Introducción	18
Capítulo 1	
Conceptos básicos	22
Capítulo 2	
Los requisitos de coherencia de una política fiscal saludable eficaz	30
Capítulo 3	
Las opciones del legislador para una fiscalidad saludable eficaz	46
Capítulo 4	
Los riesgos de una mala configuración	54
Capítulo 5	
Recomendaciones	58
Biografía	66

RESUMEN EJECUTIVO

Criterios para una fiscalidad saludable eficaz: Especial consideración a los productos con alto contenido en azúcar

Julio Cesar Muñiz Pérez

El objetivo central de este trabajo es determinar los criterios que deben tenerse en cuenta para el establecimiento de una política de promoción de la salud eficaz, en concreto en relación con la alimentación, que integre la fiscalidad saludable entre sus herramientas de forma coherente y efectiva, y con especial atención al consumo de azúcar.

Criterios de eficacia en la fiscalidad saludable

La “fiscalidad saludable” es una nueva línea de pensamiento en el ámbito de las políticas públicas y de la utilización de la fiscalidad con fines extrafiscales. Guarda una estrecha relación con el desarrollo de tributos extrafiscales en el ámbito de la fiscalidad ambiental y con sus fundamentos económicos, como el análisis de los efectos generados por un bien o servicio no recogidos por el sistema de precios (externalidades).

A lo largo de los últimos años, asistimos a una tendencia internacional creciente a desarrollar políticas fiscales que encuentran su justificación en la promoción de la salud y el control de los efectos “externos” negativos causados por algunos alimentos.

En este trabajo se ponen de manifiesto **las peculiaridades de la “fiscalidad saludable” como política pública**, claramente dife-

renciada de la fiscalidad ambiental. Cada uno de estos dos ámbitos cuenta con su propio sistema de reglas y principios. Por lo que concierne al ámbito alimentario, como es natural, el documento defiende que la fiscalidad saludable debe ser coherente con el derecho alimentario.

En realidad, la promoción de la salud mediante herramientas fiscales está condicionada tanto por la normativa alimentaria nacional y europea, como por ámbitos regulatorios específicos dentro de ella (como las normas sobre etiquetado de los productos) y debe ser coherente con otras políticas públicas conexas.

Por otra parte, no se puede olvidar que la aplicación de esta política, como de otras similares, **ha de estar apoyada sólidamente en la evidencia científica, la evaluación de la efectividad de las medidas adoptadas y su compatibilidad con la normativa europea.** Sin embargo, como es bien sabido, el principal problema que encontramos con relación a la evaluación es que no siempre es fácil determinar la conexión fiable entre la reducción del consumo de un producto y la mejora en la salud de los consumidores.

Adicionalmente, estos nuevos instrumentos de políticas públicas deben tener en cuenta su impacto en los sectores productivos implicados, sus efectos sobre la competitividad y su estrecha vinculación con la política general de promoción de la salud. Además, es importante no olvidar el posible impacto de este tipo de políticas sobre el mercado europeo o sobre los sectores productivos especialmente afectados. Otros aspectos que deben considerarse en la aplicación de estas políticas son el necesario respeto a los principios de no discriminación y de buena administración, así como su adecuación y encaje con los principios constitucionales tributarios.

El primer paso para regular la fiscalidad saludable debe ser la **identificación de los “ingredientes objetivo” que habrían de ser sometidos a gravamen**, y articular el hecho imponible del tributo

de que se trate en torno a la proporción en la que dichos ingredientes están presentes en los productos finales. En consecuencia, el trabajo defiende que la fiscalidad saludable no debe centrarse en tipologías de productos, sino en los ingredientes de éstos susceptibles de constituir un factor de riesgo para la salud.

“la fiscalidad saludable no debe centrarse en tipologías de productos, sino en los ingredientes de éstos susceptibles de constituir un factor de riesgo para la salud.”

El documento presenta posteriormente las opciones de las que dispone el legislador para la adecuada configuración de una fiscalidad saludable eficaz, tratando de explicar **las ventajas de la utilización del IVA** (con las limitaciones que el principio de neutralidad fiscal impone) en contraste con el recurso a otras figuras como los tributos específicos. En esa dirección, el trabajo plantea que los impuestos específicos sobre determinados consumos generan problemas asociados a los costes de gestión, dan lugar a un problema de doble imposición y pueden resultar incompatibles con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Después de analizar diversas legislaciones de otros países, el documento propone la aplicación de tipos diferenciados en el IVA según el contenido de azúcar de los diversos productos sometidos a tributación, de modo que este impuesto pueda incorporar criterios de inclusión o exclusión de los tipos reducidos en función del etiquetado. Esta propuesta es, a nuestro juicio, más coherente con la evidencia científica disponible y garantiza un trato mucho más homogéneo para todos los productos y que la medida tenga un impacto real en el ámbito de la salud, aunque deberá evaluarse periódicamente la efectividad de esta política pública.

“el documento propone la aplicación de tipos diferenciados en el IVA según el contenido de azúcar de los diversos productos sometidos a tributación, de modo que este impuesto pueda incorporar criterios de inclusión o exclusión de los tipos reducidos en función del etiquetado.”

El análisis efectuado y las propuestas formuladas ponen de manifiesto la limitada eficacia, en términos de salud, de las medidas actuales y la conveniencia de introducir cambios significativos al respecto.

“se pone de manifiesto la limitada eficacia, en términos de salud, de las medidas actuales y la conveniencia de introducir cambios significativos al respecto.”

Riesgos de una configuración inadecuada

Finalizamos el documento poniendo de relieve algunos de los riesgos que pueden presentarse ante una incorrecta configuración de la fiscalidad saludable, siempre teniendo en cuenta que la fiscalidad saludable solamente constituye una herramienta adicional, que por sí sola es insuficiente para lograr la promoción efectiva de la salud y que necesita, en todo caso, el complemento indispensable de la formación alimentaria, la información rigurosa y permanente, y la promoción de hábitos y estilos de vida saludables.

En concreto subrayamos como riesgos potenciales **no lograr la mejora en términos de salud esperada, o incluso producir su**

empeoramiento, como consecuencia de la sustitución de unos productos por otros peores. Otra posibilidad es que no se produzca la reformulación de productos por parte de la industria, o que la medida afecte a la competitividad de la industria, distorsionando el funcionamiento del mercado interior europeo. Otro riesgo potencial es la posibilidad de generar un **efecto regresivo desproporcionado** en relación con el beneficio en términos de salud; o, en otro sentido, la de provocar rechazo social por falta de adecuación sociocultural y económica de las medidas. Por último, en caso extremo, el riesgo por parte del Estado Legislador de incurrir en responsabilidad patrimonial.

Recomendaciones para una fiscalidad saludable eficaz

El Informe finaliza con un capítulo destinado a exponer las recomendaciones principales derivadas del trabajo efectuado que se resumen a continuación.

- 1^a. **La promoción de la salud comienza con la educación y la promoción de formas de vida saludables.** En ese sentido, **la fiscalidad saludable tiene carácter complementario** en un marco de protección de la alimentación de los consumidores. Para conseguir dicha protección de forma efectiva son necesarias otras medidas como, de manera especial, la estrecha colaboración de las administraciones tributaria y sanitaria con la industria. En consecuencia, la correcta configuración de la fiscalidad saludable exige la formación de equipos interdisciplinarios y contar con la industria y los productores. La colaboración entre los distintos agentes implicados, profesionales de la salud, industria, técnicos, economistas y tributaristas resulta

imprescindible para la correcta configuración de los tributos, permitiendo generar efectos beneficiosos para las empresas productoras más comprometidas con la salubridad de sus productos, o penalizando a aquéllas menos comprometidas con esos objetivos.

- 2^a. **El desarrollo de una fiscalidad saludable comienza por la determinación de las “sustancias o ingredientes objetivo” partiendo de la evidencia científica. No es recomendable aplicar el gravamen a “productos objetivo”** por el riesgo que supone de distorsión del mercado, así como por dañar a un sector industrial específico, lo que no tiene relación con la promoción de la salud. La determinación de los ingredientes objetivo y su configuración como materia imponible debe realizarse desde el respeto a las normas del derecho alimentario europeo en general y del etiquetado en particular. Esto beneficiará a la competitividad, a la seguridad jurídica, y a la eficacia de las normas, tanto de las tributarias como de las de carácter alimentario.
- 3^a. **La necesidad de evaluación.** Desplegar una fiscalidad saludable implica también asumir la necesidad de evaluación de la eficacia de las medidas en el ámbito de la promoción de la salud. En esta materia resulta imprescindible conectar la fiscalidad con otras políticas públicas y establecer mecanismos eficaces de evaluación ex post. Esto es especialmente relevante, en un ámbito en el que no puede establecerse un nexo causal directo y universal entre el desincentivo aplicado sobre determinados ingredientes, y la promoción efectiva de la salud. La evaluación constituye la garantía final de que las medidas son adecuadas, a la vez que permite detectar fallos y modificar las medidas en función de la consecución o no de una mejora efectiva de la salud. En este sentido, asumimos las recomendaciones que distintas Organi-

zaciones Internacionales como la OCDE o la Unión Europea han hecho reiteradamente, con relación a la **necesidad de evaluar las políticas públicas por agentes independientes y de forma técnica y recurrente**. Esta evaluación puede ser realizada por Agencias, preferiblemente independientes, como la Airef o la Aesan, o, mejor aún, por equipos conjuntos de ambas, ante el carácter interdisciplinar del objeto de evaluación y el solapamiento de ámbitos competenciales entre ellas.

- 4.^a **La regulación con impuestos específicos no garantiza una política fiscal saludable eficaz, ni en términos de salud pública, ni de mejora de la calidad de los productos.** La configuración del impuesto saludable debe definir con claridad los ingredientes objetivo en coherencia con la evidencia científica, la normativa alimentaria general, y la normativa de etiquetado en particular, y, en la medida de lo posible, debe tener en cuenta el riesgo del carácter regresivo del tributo en los sectores de menor renta.

Asumir en la configuración del hecho imponible los criterios de la normativa alimentaria europea será más respetuoso con la seguridad jurídica y fomentará la competitividad de las empresas, la reformulación y la mejora de los productos. **Las medidas deben concretar proporciones de presencia del ingrediente objetivo** (e idealmente su relación con otros ingredientes), y nunca deben gravar categorías genéricas de productos.

Por las razones anteriores, **la fiscalidad sobre el azúcar en España resulta claramente mejorable**. La modificación, a la luz de estas propuestas, resulta recomendable, especialmente ante las dudas sobre su compatibilidad con la regulación del IVA y la normativa europea. El establecimiento de tributos sobre

categorías de productos objetivo, sin atender a los ingredientes, debe considerarse una mala práctica. Puede hacer perder competitividad a los productos más saludables e impedir el objetivo básico de esta fiscalidad, esto es, la mejora de la salud.

- 5ª. **El IVA constituye el instrumento fiscal idóneo para implementar las medidas de fiscalidad saludable.** Como ya hemos indicado, la fiscalidad saludable no se refiere solo a los tributos saludables, sino a cualquier disposición de la normativa tributaria cuyo objetivo sea la promoción de la salud.

Como se señala en el punto anterior, **no resulta recomendable recurrir a impuestos especiales sobre ventas, puesto que generan doble imposición y concurrencia con el IVA, así como el incremento de los costes administrativos y de gestión.** Esta concurrencia genera dudas sobre su compatibilidad con el ordenamiento europeo, siendo más recomendable y coherente apoyarnos en la aplicación de los distintos tramos del IVA, adjudicando a los productos con cantidades concretas (en concordancia con la normativa alimentaria) del ingrediente objetivo, diferentes tipos del IVA.

En este sentido, resulta recomendable que la fiscalidad otorgue una respuesta homogénea ante determinados ingredientes objetivo. Es un aspecto que consideramos técnicamente posible a partir de la **utilización de la información de etiquetado** y sus proporciones como criterio de activación o no de los tipos reducidos de IVA. Es decir, **gravar conforme al peso relativo de los ingredientes, con independencia del producto que lo contenga.** Se trata de una medida que permite, tanto la actualización o modificación de la fiscalidad saludable de forma homogénea, como la actualización de las

medidas fiscales en función del avance de la evidencia científica o los resultados de la evaluación de la efectividad de las medidas. Esta fiscalidad indirecta tiene la ventaja de no disminuir la competitividad de la industria en términos de las exportaciones e importaciones. Además, es especialmente recomendable cuando los distintos productos presentan precios finales similares entre fabricantes.

- 6^a. **Las medidas tributarias vinculadas a la fiscalidad saludable deben establecerse en colaboración con la industria.** Solo con su participación es posible la mejora general de los productos, lo que además redundará en una mejora de su competitividad internacional.

La colaboración con la industria se logra abriendo un margen creciente para la reformulación del producto y estrategias de mejora, así como con el desarrollo de I+D+i. De esta forma, los tributos podrán fomentar la reformulación del producto hacia opciones más saludables, premiarán a las empresas más comprometidas con esta vía e incentivarán la innovación en el ámbito empresarial.

- 7^a. La correcta utilización de los criterios de la fiscalidad saludable resulta imprescindible para alcanzar los propósitos a los que coadyuva, como son la promoción de la salud pública o la educación nutricional. **Es necesario que las medidas de la fiscalidad saludable se enmarquen en la política alimentaria general, y que tengan en cuenta consideraciones sociológicas, económicas o culturales que puedan verse involucradas en este proceso.** Es un ámbito que afecta, a nivel competencial, a distintas administraciones y que requiere por ello de un esfuerzo adicional de coordinación entre ellas.

Estos aspectos también inciden en la relevancia y necesidad de establecer sistemas rigurosos de evaluación de la efectividad de estas medidas a los que ya hemos hecho mención en los puntos anteriores.

En definitiva, la fiscalidad saludable tiene un mayor potencial como herramienta de salud y mejora de la alimentación respecto a las medidas tomadas hasta ahora en España y en Europa. Puede ser, además, un buen instrumento para involucrar a la industria en la mejora de su producción, la inversión en I+D+i y la consecución de productos más saludables, de mayor calidad y más competitivos a nivel internacional.

INTRODUCCIÓN

El objetivo de este estudio es determinar los criterios que deben regir el establecimiento de una política pública de promoción de la salud que integre la “fiscalidad saludable” entre sus herramientas de forma coherente y efectiva y con una aplicación particular al consumo excesivo de azúcar. Para ello analizamos la noción de “fiscalidad saludable” y los aspectos que la integran, los ámbitos de relación o el problema del nexo causal, que permita determinar la conexión entre el desincentivo aplicado a la adquisición o el consumo de una sustancia y la mejora de sus efectos sobre la salud.

Es necesario considerar los ámbitos afectados y sus relaciones para desplegar una fiscalidad saludable verdaderamente eficaz, coherente con otras políticas públicas y otros ámbitos del ordenamiento jurídico, así como para realizar la necesaria evaluación de la eficacia de las medidas. Estos elementos permitirán determinar si el establecimiento de una nueva política fiscal saludable es efectivo en términos de salud pública y de mejora de la calidad de los productos alimentarios¹.

La fiscalidad saludable, como herramienta que vincula la fiscalidad y la política de promoción de la salud, está en expansión por toda Europa. Tuvo su origen en los Estados Unidos, donde, a principios del siglo xx, con relación a la prohibición del alcohol a través de la denominada Ley Seca, se incorporaron diferentes medidas de naturaleza tributaria como el Soda Tax, articuladas como impuestos al consumo de “semi-lujo”. Posteriormente, a mediados del siglo xx, comenzó en Estados Unidos la expansión de la fiscalidad sobre el tabaco, vinculada en este caso a una finalidad saludable, ante los efectos perniciosos generados por el consumo de ese producto.

Sin embargo, desde los años noventa del siglo pasado, y vinculadas a la denominada “epidemia de obesidad”, se han planteado diversas medidas de naturaleza tributaria sobre diferentes factores de riesgo, especialmente vinculados al consumo de determinados productos como los alimentos y bebidas con una alta proporción de azúcar.

En este informe centramos la atención en el ingrediente objetivo que más está siendo objeto de regulación fiscal en el sector alimentario, el azúcar. Es además el que está recibiendo una mayor atención en los últimos años, aunque habitualmente se centra en el consumo de determinados productos y no en el uso general de azúcar contenido en todos los productos.

La utilidad de la fiscalidad saludable es clara en el caso de los derivados del tabaco y de las bebidas alcohólicas, pero lo es mucho menos en relación con los alimentos. De hecho, ambas categorías de tributos no son comparables ya que mientras en los primeros el efecto directo es más claro y trazable, con una sólida evidencia médica, la inclusión de la fiscalidad en otros productos plantea múltiples problemas.

La fiscalidad como herramienta de promoción de la salud depende fundamentalmente de cómo se diseña y del contexto en el que se aplica. El objetivo, de este documento, es determinar los criterios que posibilitan diseñar de la mejor forma posible una fiscalidad saludable, si se quiere que realmente atienda al relevante objetivo de mejorar los productos alimentarios, la alimentación de los ciudadanos y, en definitiva, la salud pública.

1. "La informática en España", Mateo Valero y Josep Mompín, Editorial Biblioteca Nueva, junio 2013, <https://www.mompin.es/HistoriadelainformaticaenEspana9.htm>

CONCEPTOS BÁSICOS

1.1. ¿QUÉ ES LA FISCALIDAD SALUDABLE?

Con el concepto de “fiscalidad saludable” hacemos referencia al conjunto de medidas tributarias que, articuladas tanto como incentivos o desincentivos, tienen como objetivo último la promoción de la salud. Esta fiscalidad tiene su origen a principios y mediados del siglo XX, bien entendida como impuesto al lujo, bien como un instrumento de promoción y mejora de la salud.

Obviando algunos posibles antecedentes, como se señalaba en la sección anterior, el origen de las propuestas sobre este tipo de fiscalidad se sitúa a principios del siglo XX, en la forma de pequeños tributos al lujo y “semi-lujo” en Estados Unidos, y se desarrolla a mediados del siglo XX con los impuestos al tabaco. En el presente siglo XXI la noción de fiscalidad saludable como política pública se amplía considerablemente. El interés creciente despertado se refleja tanto en el subcomité de Naciones Unidas on health taxes², de la Organización Mundial de la

Salud³ o las propuestas y estudios de la OCDE⁴ sobre este tema. La OCDE, en su informe de 2024⁵ dentro de la categoría de “health taxes” incluye tres tipos de impuestos: sobre el alcohol, el tabaco y sobre las bebidas azucaradas. No obstante, esta configuración responde a la necesidad de homogeneizar los datos estadísticos de ordenamientos muy diversos y las tres categorías no son equiparables en términos de evidencia científica.

Debemos subrayar que con la expresión “fiscalidad saludable” no hacemos referencia sólo a tributos concretos en los que se plantea esta finalidad, sino que también incluye todas las medidas fiscales (deducciones, bonificaciones, recargos,...) que pueden establecerse dentro de la regulación de otros tributos ya existentes, y que tienen como objetivo esencial la promoción de la salud.

La expansión de la fiscalidad saludable deriva en gran medida del desarrollo de la fiscalidad ambiental, impulsada por el pensamiento de Pigou⁶ y su propuesta de emplear medidas fiscales para corregir los costes externalizados (por no ser asumidos

por las entidades que los causan) de aquellas empresas o actividades que resulten más perjudiciales, pensando expresamente en la contaminación y otros costes no asumidos por las empresas.

Esta teoría sigue justificando hoy la fiscalidad ambiental, que ha sido ampliamente desarrollada, y ha incitado la traslación de medidas similares al ámbito de la salud. Ciertamente hay elementos comunes, sobre todo por atender a objetivos de naturaleza extrafiscal (no se trata solo de recaudar impuestos para financiar los gastos públicos). En la actualidad, para regular la fiscalidad ambiental necesitamos crear equipos interdisciplinarios de investigación⁷, con economistas, juristas, ecólogos, ambientalistas... para asegurar la aplicación de medidas coherentes.⁸

A diferencia del caso anterior, en el ámbito de la fiscalidad saludable, necesitamos expertos en salud, médicos y nutricionistas para determinar el impacto y las sustancias de riesgo; expertos de la industria alimentaria, para proponer los cambios necesarios o la sustitución, mejoras de procesado, etc.; economistas, para evaluar el impacto económico de las medidas; y, por último, juristas que aseguren la adecuada configuración de las normas. Además, no se deben olvidar los aspectos culturales de la planificación alimentaria, es-

pecialmente en el contexto actual de sociedades más diversas y elementos culturales nuevos, como el vegetarianismo, o las prácticas de herencias étnicas o reglas religiosas⁹.

Por otra parte, en algunas ocasiones, las medidas de carácter saludable pueden solaparse con medidas de carácter ambiental. Incluso hay medidas que simultáneamente atienden a finalidades ambientales y saludables¹⁰.

Sin embargo, no podemos realizar una transposición automática ni literal de los criterios que son propios de la fiscalidad ambiental. Así, mientras que en la fiscalidad ambiental el nexo causal entre emisión contaminante y daño al medio ambiente es claro y mensurable, resulta mucho más difícil determinar ese nexo causal entre el consumo de un producto o una sustancia y el riesgo efectivo para la salud.

A esta diferencia sustancial, la dificultad para determinar un nexo causal entre consumo y mejora de la salud pueden sumarse otras. Mientras la fiscalidad ambiental busca corregir externalidades negativas relacionadas con el medio ambiente, la fiscalidad saludable pretende básicamente modificar los comportamientos individuales hacia modelos más saludables. La fiscalidad ambiental se apoya en principios consolidados, como “quien contamina paga”, que no son trasladables al campo de la

fiscalidad saludable. En la fiscalidad saludable resulta esencial tener en cuenta la normativa alimentaria y la regulación del sector con enfoques muy diferentes de los empleados en la fiscalidad ambiental.

En realidad, algunos de estos problemas ya los planteó Coase¹¹ en los años sesenta del siglo pasado. En relación con la fiscalidad ambiental, Coase puso de manifiesto la dificultad del cálculo económico del daño o la imposibilidad de determinarlo, la interrelación entre las distintas fuentes de daño y el riesgo de que el impuesto generara resultados desfavorables. Estos resultados desfavorables podrían darse también en el sector alimentario, tanto por la lesión de la competitividad económica de dicho sector como respecto al propio fin perseguido. En otras palabras, una incorrecta configuración de esta política puede incluso producir un empeoramiento de la salud, al sustituir unos productos por otros no más saludables.

En cualquier caso, desde principios del siglo XXI asistimos a la proliferación de este tipo de impuestos en el campo de la alimentación, incorporando nuevas materias imponibles, que originan en ocasiones el nacimiento de nuevos tributos, siendo el ejemplo paradigmático el azúcar, que se puede ampliar a algunos tipos de grasas¹².

En el caso español, la posibilidad de desarrollar una fiscalidad saludable encuentra encaje en el segundo párrafo del artículo 2.1 de la Ley General Tributaria, puesto que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”. Asimismo, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional admite el cumplimiento de fines diversos dentro de los principios rectores de la política social y económica. Y en una dirección similar, el artículo 43 de la Constitución, reconoce el derecho “a la protección de la salud, organizar y tutelar la salud pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios”. O, con el artículo 50, “promover el bienestar de la tercera edad, así como la defensa de consumidores y usuarios” o el artículo 51, que busca garantizar también la salud del mismo colectivo.

De este modo, la opción legislativa de establecer una (extra)fiscalidad saludable es admisible y, en cierto modo, es un proceso que ya está en marcha en España. Esto implica que algunos tributos no se justifican sólo por razones recaudatorias. Es obvio que el éxito del tributo ex-

trafiscal será la recaudación cero, ya que habría conseguido eliminar completamente el hecho imponible perseguido. Sin embargo, no es fácil conseguir ese resultado, de modo que estos tipos de tributos suelen denominarse impuestos de “doble dividendo”: La obtención de ingresos para financiar los gastos públicos y la corrección de la externalidad negativa, es decir, la disminución del consumo del bien o producto gravado. En cualquier caso, nos centramos ahora en el análisis de los elementos que deben integrar una política fiscal saludable eficaz.

1.2. INGREDIENTES OBJETIVO¹³, PRODUCTOS OBJETIVO Y MATERIA IMPONIBLE

La primera actuación que debemos realizar a la hora de configurar la fiscalidad saludable es la correcta identificación del ingrediente objetivo y su transformación en materia imponible. El primer paso es determinar de forma adecuada qué es lo que queremos desincentivar y porqué. Este porqué viene determinado por la evidencia científica, a la que nos referiremos después, y la incidencia que el consumo excesivo de determinadas sustancias¹⁴ puede tener en la salud.

En esta operación, debemos considerar si es posible la corrección en

función de la elasticidad¹⁵ de la demanda, es decir, la relación que existe entre el consumo de un producto y su precio (en su caso, afectado por un impuesto). Es importante conocer la elasticidad del producto sobre el que se va a aplicar un tributo. En el supuesto de demandas inelásticas, en las que el aumento del precio no disminuye el consumo, no es recomendable recurrir a la extrafiscalidad, porque el objetivo perseguido (disminuir el consumo) no se cumple. En estos supuestos, o en los que no haya una alternativa tecnológica equivalente para el productor, una demanda inelástica convierte al impuesto en meramente recaudatorio y pierde su función extrafiscal.

No obstante, en el ámbito alimentario, las materias imponibles susceptibles de recibir atención suelen presentar elevada elasticidad, siendo sustituibles habitualmente por otros productos.

En todo caso, la fiscalidad saludable debe atender no a productos, sino a los ingredientes de éstos susceptibles de constituir un factor de riesgo para las enfermedades no transmisibles. En este punto, consideramos que es habitual confundir la parte por el todo, y tiende a centrar en los productos el objetivo de la fiscalidad.¹⁶ El listado cerrado de productos no atiende a la verdadera causa del factor de riesgo, que viene

provocado por el empleo de determinadas sustancias (que aquí denominamos “ingredientes”), presentes o no (y en proporción variable) en esos productos.

Esta cuestión está estrechamente relacionada con la normativa alimentaria, ya que es la que establece la definición técnico-alimentaria, así como la que determina las alternativas tecnológicas para modificar los ingredientes. Los tributos, así configurados, tan sólo se convierten en una traba a una producción alimentaria concreta, a productos concretos, lo que no es justificable desde la perspectiva de la promoción de la salud. Abundaremos en este aspecto en el epígrafe referente a normativa alimentaria.

Por esta razón hablamos de ingredientes objetivo como elemento previo, descartando la expresión “productos objetivo”. Son los ingredientes objetivo los que deben determinar la activación del impuesto saludable, ya que son esos ingredientes concretos de la fórmula del producto los que están vinculados con el factor de riesgo que se pretende combatir.

Además, esas sustancias/ingredientes deben estar correctamente delimitados conforme a la legislación alimentaria y etiquetado como más adelante veremos. Una vez tengamos clara la identificación de los ingredientes objetivo y la normativa alimentaria aplicable, podremos

transformar el ingrediente objetivo en materia imponible e incluirla dentro del hecho imponible. Es la identificación del ingrediente objetivo, con base en la evidencia científica, lo que justifica verdaderamente la existencia del tributo saludable. Por ello, no es recomendable atender a categorías de productos generales, sino que debemos tener en cuenta el nivel de presencia del ingrediente objetivo, que es convertido en materia imponible o en criterio para la determinación de la inclusión o exclusión en determinados supuestos de la norma (exenciones, tipos reducidos,...).

2. Disponible en: <https://www.un.org/development/desa/financing/subcommittee-health-taxes>.
3. OMS, (2024) Fiscal policies to promote healthy diets, WHO Guideline, Geneva: World Health Organization.
4. Por ejemplo: Sassi, F. Belloni, A., Capobianco, C., (2013) “The Role of Fiscal Policies in Health Promotion” OECD Health Working Papers, n. 66, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/5k3twr94kvzx-en>.
5. OECD (2024) Revenue Statistics 2024: Health Taxes in OECD Countries, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/c87a3da5-en>.
6. Pigou, A. C., (1932) The Economics of Welfare, Macmillan and Co. 4th Edition, London.
7. Herrera Molina, P.M. (2000) Derecho tributario ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario), ed. Marcial Pons, Madrid, p. 9.
8. Desde la determinación de las actividades contaminantes (biólogos, ambientalistas, ecólogos), pasando por los posibles medios de atenuación (ingenieros), como por la necesidad de configurar las normas (juristas) y determinar su impacto económico (economistas).

CRITERIOS PARA UNA FISCALIDAD SALUDABLE EFICAZ

9. En este sentido, por ej. Mahan, L. K. Escott-Stump, S., (2000) *Nutrición y dietoterapia* de Krause, ed. McGraw Hill, décima edición, p.380. CRP.35%20Health%20taxes.pdf O el documento de la OMS (2024 op. Cit), tampoco atiende a los ingredientes objetivo de forma adecuada.
10. Por ejemplo, la propuesta de un tributo sobre la importación de aceite de palma (Muñiz Pérez, J. C. Tomé Hernández, N., Op. Cit), tendría esta doble finalidad, al combinarse simultáneamente una mejora de la salud (por mejora en la grasa utilizada) como por contribuir el cultivo del aceite de palma a la deforestación de selvas.
11. Coase, R. H., (1960) "The problem of Social Cost", *The Journal of Law and Economics*, vol. III, October, p. 1-44, p. 34 y ss.
12. La OMS suele plantear como ingredientes objetivo la sal, las grasas y el azúcar.
13. Con el término "ingredientes objetivo" hacemos referencia a lo que en otro lugar (Muñiz Pérez, Tomé Hernández 2024 op. Cit) denominamos "sustancias objetivo. El término "sustancia" lo consideramos más amplio que el de ingrediente, pero con un ánimo de simplificación utilizaremos en este trabajo el de "ingrediente objetivo".
14. Aunque utilizamos preferentemente el término "ingrediente", entendemos por "sustancia" un término más amplio, que abarca todos los ingredientes y cualquier sustancia que coadyuve en el proceso tecnológico, aunque no sea calificada por la normativa alimentaria como ingrediente.
15. La elasticidad de la demanda permite determinar cuánto baja el consumo cuando aumenta el precio de un bien. Una demanda inelástica es aquella en la que el incremento del precio no reduce el consumo. Cabe señalar que la OMS plantea una efectividad de la fiscalidad sobre bebidas azucaradas como "moderada", mostrando una elasticidad de -1.59, que implica que un incremento del precio en el 10% reduce la compra de bebidas en el 16%, pero confirma que el impuesto no contribuye a una dieta saludable, por lo que sería preferible el subsidio de alimentos saludables. OMS 2024 Op. Cit, p. xi.
16. Por ejemplo, el Documento del Comité de Expertos en cooperación internacional en asuntos fiscales de Naciones Unidas E/C.18/2021/CRP.35, que manifiesta como fundamento del tributo la consideración de factor de riesgo de enfermedades no transmisibles (Muñiz-Tomé, op. Cit. P. 40-41). Disponible en: un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/



LOS REQUISITOS DE COHERENCIA DE UNA POLÍTICA FISCAL SALUDABLE EFICAZ

A modo de sumario y con el ánimo de simplificar podemos enumerar como requisitos básicos los siguientes:

1. Coherencia institucional y normativa:

- Coordinación entre niveles administrativos (UE, Estado, CCAA, municipios).
- Alineación con el principio de buena administración y otras políticas públicas.
- La fiscalidad saludable no debe contradecir el marco normativo vigente y las definiciones fiscales deben ser coherentes con el resto del ordenamiento, especialmente del alimentario.

2. Fundamentación en la evidencia científica:

- Determinación precisa del ingrediente objetivo.
- Cuantificación de la proporción recomendable y umbrales de riesgo.
- Diferenciación por contenido real (proporción efectiva del ingrediente en el producto) no por categorías de productos.

3. Ajuste a la normativa alimentaria:

- Coherencia con las definiciones del derecho alimentario.
- Coherencia con la normativa europea sobre etiquetado y declaraciones nutricionales.

- Evitar contradicciones con los productos “bajos en azúcar” reconocidos por la normativa europea.

4. Respeto a la libertad tecnológica e incentivo a la reformulación:

- Fomentar la innovación en los productos.
- No penalizar las formulaciones más saludables por generalizaciones normativas.
- Evitar el daño reputacional a productos concretos.

5. Control del riesgo de barreras técnicas al comercio

- Evitar efectos proteccionistas o discriminatorios en el mercado interior.
- Verificación de que los criterios del tributo contribuyen realmente a la salud.
- Compatibilidad con el principio de no discriminación de la UE

6. Evaluación integral de la eficacia del tributo

- Evaluación ex ante, durante y ex post.
- Análisis del comportamiento del consumidor y de su impacto real en la salud.
- Consideración del coste administrativo y de eventuales efectos no deseados.
- Inclusión del impacto en otros ámbitos: competencia, innovación, recaudación.

La necesidad de coherencia de cualquier política pública es un elemento esencial que podemos conectar con el principio de buena administración. Es una exigencia para el buen funcionamiento de los servicios públicos y del Estado de Derecho.

En el ámbito que nos ocupa, que afecta tanto a la política alimentaria como a la sanitaria, resulta especialmente complejo. Son ámbitos en los que intervienen distintas administraciones. El reparto competencial impone la coordinación entre las distintas administraciones involucradas en el campo de los alimentos y la salud. Desde la Unión Europea al municipio, pasando por el Estado central y las Comunidades Autóno-

mas, todos los niveles administrativos generan normativa y políticas que afectan a esta materia.

Para mostrar la necesidad de coherencia podemos tomar como referencia el impuesto catalán sobre bebidas azucaradas, o la disposición de exclusión de los tipos reducidos de la normativa de IVA. Ambas normas constituyen los principales ejemplos de “fiscalidad saludable” presentes actualmente en la normativa española.

2.1. LA EVIDENCIA CIENTÍFICA. ESPECIAL CONSIDERACIÓN DE LOS PRODUCTOS CON ALTO CONTENIDO DE AZÚCAR

La configuración del impuesto saludable descansa de forma insoslayable en la evidencia científica. En este sentido, el consumo de azúcar es uno de los factores cuyo consumo excesivo resulta perjudicial e incide en la obesidad y otras enfermedades no transmisibles. El azúcar no implica por sí solo un riesgo para la salud, siendo necesario para el cerebro o el corazón. Es el consumo excesivo lo que debe combatirse, no cualquier tipo de consumo. La presencia de azúcar en la dieta es necesaria, aunque en la actualidad exista un exceso de consumo. Este carácter excesivo desde la perspectiva nutricional lle-

va a cantidades máximas recomendadas que son variables en función de cada persona¹⁷ y que, desde el punto de vista normativo, no pueden conducir a conceptos jurídicos indeterminados.

También debemos señalar que, desde la perspectiva nutricional, resulta muy difícil establecer prácticas alimentarias homogéneas para la población, tanto por la diversidad de los individuos como de las patologías subyacentes, o los estilos de vida, hábitos, edad, género...

Si asumimos que el azúcar constituye un ingrediente objetivo con base en la evidencia científica por su consumo excesivo en la sociedad actual, deberemos definir el azúcar en sentido técnico-científico. Habrá que concretar de forma precisa cuál es el ingrediente objetivo, así como su cantidad, y deberemos cuantificar también, como hace la evidencia científica, los supuestos que resultan excesivos y a los que será aplicable el tributo. Sólo desde esta base estaremos dando a la presencia del ingrediente objetivo la relevancia tributaria que corresponda, bien su transformación en materia imponible bien en criterio modulador de la fiscalidad aplicable, de forma correcta.

Así pues, un tributo saludable deberá concretar los productos sometidos al hecho imponible en función de la cantidad de azúcar que conten-

ga. No debería ser posible configurar el impuesto con base en tipos o denominaciones genéricas de productos, sin atender a sus ingredientes.

En la exclusión del tipo reducido a las bebidas con “azúcares o edulcorantes añadidos” del art. 91.1.b del IVA, podemos apreciar la ausencia de porcentajes o proporciones. No podemos olvidar que esta normativa viene a calificar como insalubres esas categorías de productos (art. 72.1) de forma apriorística, por ejemplo, en la norma catalana, con la simple mención de “por razón de los efectos que el consumo de estas bebidas produce en la población”. Esta tendencia a asumir el nexo causal es un problema reiterado en esta fiscalidad. En este caso, carece de sustento científico.

También se aleja de la evidencia científica cuando habla sólo de “bebidas azucaradas”, pero no utiliza esta expresión en sentido técnico. La norma incluye los azúcares derivados de la fragmentación de la glucosa, como es la fructosa, y también incluye otros que no proceden de la glucosa.¹⁸

De hecho, la norma atiende a las que denomina “bebidas azucaradas” sin distinguir si han sido efectivamente azucaradas, es decir, si les han sido añadidos azúcares. Es más, si el ingrediente objetivo es el azúcar, la información nutricional sobre contenido de azúcares totales por grupos

de alimentos y bebidas muestra que las bebidas azucaradas contienen de media 4,9 gramos de azúcar por 100 g/ml; frente al contenido de ciertos alimentos azucarados como el de los 44 de la confitería, los 23,2 de la heladería o los 18 gramos de los cereales de desayuno¹⁹. En el mismo sentido, el estudio Aladino²⁰ destaca que el mayor consumo de azúcares en niños tiene lugar durante el desayuno, momento en el que el consumo de ciertas bebidas azucaradas como por ejemplo las bebidas refrescantes con azúcar es irrelevante. Este informe también subraya el riesgo de la regresividad, ya que la prevalencia de la obesidad infantil se incrementa en familias con menos recursos, cuestión a la que volveremos más adelante.

A su vez, una formulación genérica que no diferencie entre productos impide el margen de reformulación²¹ necesario para incentivar la mejora del producto y de sus ingredientes. Del mismo modo que centrarse en tipos de producto limita que la reformulación incentive la mejora de todos los productos y su composición. Esto menoscaba el principio de libertad tecnológica y dificulta que la normativa fiscal saludable contribuya a la mejora de la calidad de los productos. Entendemos libertad tecnológica como “la libertad de la Industria para, con base en la ciencia y en la experimentación, innovar y

mejorar las características y propiedades que puede aportar un alimento”, que por supuesto siempre debe respetar la seguridad del producto y la salud del consumidor.²²

Por su parte, la exclusión del IVA hace referencia a “bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos” (art.91.1.1.b). Esta redacción es también muy amplia y excluye los azúcares naturalmente presentes²³ y no se establecen límites de azúcar, de forma que no deja margen a la mejora del producto mediante la reformulación ni fomenta la I+D+i. De hecho, la libertad tecnológica es el fundamento de la I+D y está estrechamente relacionada con la competitividad.

En consecuencia, se pierde otra función potencial del tributo saludable, el incentivo a la Industria hacia la reformulación de sus productos y la mejora en términos de salud, en la que también están interesados los productores. La importancia del fundamento en la evidencia científica puede llegar a descalificar el carácter saludable del tributo.²⁴

Este resultado contradictorio, tiene el potencial de derivar en el empeoramiento de la salud; también es posible, por no ser controlables los productos que vienen a sustituir a los primeros, que no necesariamente sean opciones saludables o vayan a ser consumidos de forma moderada²⁵.

2.2. LA NORMATIVA ALIMENTARIA

La normativa alimentaria debe constituir la base previa sobre la que los impuestos saludables, en el caso de los alimentos, vayan a establecerse. Por ello, resulta imprescindible que el tributo saludable conozca y asuma esta normativa. La normativa alimentaria plantea cierta complejidad, por la diversidad de fuentes reguladoras, las de los Estados y las de la Unión Europea, así como por la variedad de ámbitos regulados.

Desde la perspectiva estatal, podemos destacar el Decreto 2484/1967 con el que se crea el Código Alimentario Español (CAE). Este texto tiene como misión definir y acotar las condiciones técnicas y sanitarias que deben reunir los alimentos aptos para el consumo humano, así como de los ingredientes y materias primas incluidas en el proceso, junto con los procesos de preparación, conservación, envasado, distribución, publicidad y consumo.

Buena parte de sus disposiciones han pasado a estar reguladas en el ámbito europeo, como con el Reglamento UE 1169/2011 de información alimentaria facilitada al consumidor, el Reglamento 1924/2006, sobre declaraciones nutricionales y propiedades saludables de los alimentos, o el Reglamento

UE 1333/2008 sobre aditivos alimentarios.

Esta normativa conduce a cierta estandarización alimentaria al establecer los límites mínimos de calidad²⁶ que debe cumplir cada alimento o, incluso, para cada compuesto utilizado en la fórmula de cada producto. La estandarización permite tanto garantizar niveles de calidad y seguridad mínimos, como facilitar el comercio internacional, al facilitar la comparación de normativas sanitarias. Esta normalización establece así un mínimo común, mínimo que representa el límite de la ya mencionada libertad tecnológica.

La importancia de la normativa alimentaria es indiscutible. No podemos olvidar que ésta determina incluso la forma en que pueden comercializarse los respectivos productos. Sin embargo, el derecho alimentario plantea gran complejidad, tanto por los tecnicismos y la diversidad de términos²⁷ como por la existencia de principios que le son propios. Estos términos deben ser asumidos por la normativa tributaria, ya que los problemas de confusión que pueden producir, así como la interacción con otras áreas del derecho, como la normativa de etiquetado, atentan contra la seguridad jurídica y conducen a resultados alejados de la evidencia científica, en la que tienen fundamento esos mismos términos.

Los ingredientes y los productos que los contengan serán integrados como materia imponible, pero es recomendable que el derecho tributario utilice los términos ya existentes en el derecho alimentario. Ciertamente, cabe la posibilidad de recurrir a la autonomía calificadora del derecho financiero y tributario, pero esta autonomía tiene límites. Una definición tributaria autónoma reduce o elimina la utilidad real para la promoción de la salud, ya que crea ámbitos de aplicación propios que pueden distorsionar la normativa alimentaria, que no ha sido tenida en cuenta. Es decir, la regulación de la fiscalidad saludable no puede dar la espalda a la normativa alimentaria, ya que puede producir la quiebra del principio de unidad del ordenamiento, al no estar justificado el tratamiento diferenciado (pues tanto el derecho alimentario como la fiscalidad saludable tienen como objetivo la protección de la salud).

En este sentido, la calificación de las bebidas azucaradas en los nuevos impuestos que están proliferando a nivel internacional, y del que es reflejo la Ley catalana 5/2017²⁸, deben cohonestarse con cada normativa aplicable (nacional y europea).

La definición de “bebidas azucaradas” del art. 72.2 de la Ley catalana 5/2017 como “aquellas que contienen edulcorantes calóricos añadidos

como azúcar, miel, fructosa, sacarosa, jarabes, néctar, etc”, plantea dudas ya que supone el ejercicio de la autonomía calificadora con el impuesto separándose de la normativa alimentaria. Asume cierta imprecisión técnica, al citar tanto al azúcar general como a azúcares concretos, como la fructosa. Además, acompaña de una categoría de productos concretos que entra en conflicto con la propia definición. Otra opción técnica hubiera sido asumir categorías de productos existentes en la normativa alimentaria, por ejemplo, en el Código Alimentario Español, pero, en todo caso, resulta una mejor opción atender a la presencia de sustancias específicas.

Ya hemos señalado que la adecuada configuración del tributo no debe atender a productos concretos, sino a las sustancias presentes en esos productos que se convierten en “ingredientes objetivo”. La normativa técnico-alimentaria precisa las alternativas para modificar los ingredientes. De este modo, no parece recomendable atender a tipologías concretas de productos sin tener en cuenta la proporción de azúcar. Si éste es el ingrediente objetivo la norma deberá dirigirse a desincentivar el consumo excesivo de esta sustancia estableciendo las proporciones oportunas. Además, hay que intentar controlar el riesgo de distorsionar el mercado y la competencia de

este tipo de productos con otros que pueden ser sustituibles.

Dentro de la regulación alimentaria (y vinculado a la necesidad de coherencia con ésta) debemos destacar la normativa sobre etiquetado. El etiquetado es el medio de comunicación entre productor y consumidor. Según la FAO el etiquetado es “la información presentada en los productos alimentarios y resulta uno de los medios más importantes y directos para transmitir información al consumidor sobre los ingredientes, la calidad o el valor nutricional”. Incluye cualquier rótulo, escrito o símbolo, y puede servir para promocionar su venta. Un ejemplo en este sentido es el empleo de la expresión “bajo en azúcar/grasa/...”.

El etiquetado está vinculado al producto de que se trate. De ahí, una vez más, la importancia de la coherencia entre la normativa fiscal y la normativa alimentaria. Esta materia está regulada por el Derecho de la Unión Europea, con el Reglamento 1169/2011. En ella podemos apreciar la definición precisa de lo que entiende por azúcares.

Por su parte, el Reglamento 1924/2006 de 20 de diciembre, relativo a las declaraciones nutricionales y de propiedades saludables en los alimentos, parte de la necesidad de adoptar un criterio homogéneo en estas declaraciones nutricionales.

Una de estas declaraciones es la de “bajo contenido de azúcar”, disponiendo que “sólo podrá declararse que un alimento posee un bajo contenido de azúcar, así como efectuarse cualquier otra declaración que pueda tener el mismo significado para el consumidor, si el producto no tiene más de 5 gramos de azúcar por 100 gramos en el caso de sólidos o de 2,5 gramos de azúcar por 100 mililitros en el caso de líquidos”.²⁹

En contradicción con esta regulación, buena parte de los tributos de este tipo que se están desarrollando en el panorama comparado, como en el caso de la exclusión del IVA reducido por azúcares añadidos (en cambio, no es este el caso de la norma catalana, que establece dos tramos, art. 76 Ley 5/2017 Cataluña), no se realiza diferenciación alguna atendiendo al grado de contenido de azúcar.

Esta situación lleva a que productos que, conforme a la normativa europea, pueden comercializarse con una declaración nutricional referente a su bajo contenido en azúcar generando en el consumidor una expectativa más saludable, se vean gravados por un impuesto saludable.³⁰

La normativa española, con la exclusión del IVA reducido a categorías de productos, no establece porcentajes ni proporciones de presencia. Este aspecto creemos que podría contradecir la normativa europea, ya

que prescinde por completo de proporciones de azúcar en su composición y cae en la paradoja de gravar productos susceptibles de recibir la declaración nutricional de producto “bajo en azúcar”.

Esta situación es incoherente con la finalidad perseguida por ambas normas (etiquetado y producto saludable), que no es otra que la promoción de la salud mediante la orientación del consumidor hacia alimentos con propiedades más saludables.

Esta contradicción nos permite afirmar que algunos de estos impuestos pueden ser declarados contrarios al Derecho de la UE, y entrar en conflicto con la normativa alimentaria europea.³¹ Y, en ese sentido, vulneraría el principio de primacía del Derecho de la Unión, que, según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, imposibilita “que normas de Derecho nacional, aunque sean de rango constitucional, menoscaben la unidad y la eficacia del Derecho de la Unión”³².

2.3. LAS BARRERAS TÉCNICAS

Dentro del ámbito alimentario, las regulaciones estatales han generado frecuentemente, en el marco del Derecho de la Unión, problemas con la protección del mercado único. Los tributos orientados a finalidades salu-

dables pueden convertirse en barreras técnicas, que constituyen un obstáculo para la integración europea. Para solventar este problema la UE ha desplegado dos estrategias básicas: la armonización y la adopción del principio del mutuo reconocimiento.

El tema de interés para nuestro trabajo es que la configuración de determinados tributos con finalidad saludable puede constituir una barrera técnica parcial. Esta posibilidad puede ser una ventaja, ya que permite fomentar que las industrias (nacionales o de otro país de la UE) reformulen sus productos de forma más saludable, ampliando el beneficio al entorno europeo.

El riesgo que plantean las barreras técnicas es que pueden ser utilizadas por los Estados de la Unión Europea para fomentar su propia industria, estableciendo estándares de calidad que benefician a su industria nacional y limiten el acceso de industrias de otros Estados miembros. Es decir, encubrir medidas discriminatorias.

El impuesto saludable de cualquier estado de la UE puede configurarse de forma tal que constituya una forma atenuada de barrera técnica, persiguiendo fomentar su propia industria cuando ésta cumple con los estándares que desactivan la aplicación del impuesto.

La única forma de neutralizar este riesgo es la verificación de que efec-

tivamente los criterios adoptados en la configuración del impuesto contribuyen a mejorar la salud. Es decir, que el tributo está bien fundamentado conforme a la evidencia científica. De esta forma podrá evitarse que la finalidad proteccionista sea considerada como ayuda de Estado por constituir discriminación indirecta.

2.4. LA NECESIDAD DE EVALUACIÓN

La Unión Europea, OCDE, el Banco Mundial o la propia OMS³³ vienen subrayando la relevancia y necesidad de la evaluación de las políticas públicas. Coase ya señaló, pensando en el ámbito ambiental, que era necesario examinar los efectos de cada cambio de política y definir si el resultado es mejor o peor que en la situación original. La necesidad de evaluación independiente y recurrente es subrayada por toda la doctrina y también se defiende en el Libro Blanco sobre la reforma tributaria de 2022.

Siguiendo las sugerencias de estas organizaciones internacionales podemos distinguir tres tipos de evaluación, en función del momento en que se realiza. Ex ante, previa a ejecutar las medidas, durante su implementación y ex post, para determinar una vez finalizadas o tras un plazo razonable, su efectividad.

Respecto a la evaluación previa, ésta puede confundirse con los informes de impacto, que en todo caso son recomendables. Los informes de impacto pueden integrar la evaluación ex ante, incorporando al menos los objetivos de mejora de la salud, así como la posible afectación a la industria, una memoria económica con previsión de costes, su compatibilidad con la normativa alimentaria y la posible afectación de otras políticas conexas.³⁴

En el caso de crear nuevos tributos, debería integrarse en la evaluación ex ante el coste administrativo asociado al mismo y la forma de calcularlo. Dependiendo del caso y de la administración involucrada, los gastos de gestión pueden llegar a ser tan elevados que anulen la eficacia recaudatoria del tributo. No obstante, esta circunstancia podría ser admisible si se enmarca en una política pública de fomento de la salud. Recordemos que el objetivo del tributo extrafiscal es lograr una finalidad extrafiscal no (o no solo) la recaudación.

Conviene recordar en todo caso la importancia de la evaluación de las políticas públicas en general y su conexión con el principio de buena administración.³⁵ La evaluación ex post ha recibido un fuerte impulso al configurarse como obligatoria en la gestión de los fondos vinculados al programa “*Next generation*” de

la UE. Esta modalidad de evaluación permite verificar no sólo si se han cumplido los objetivos señalados, sino también el correcto funcionamiento de la norma a lo largo del tiempo o los cambios que deban llevarse a cabo.

La propia Ley 27/2022 (de institucionalización de la evaluación de políticas públicas) señala que la evaluación es una herramienta para la mejora de las acciones de gobierno y promueve la transparencia, la rendición de cuentas a la ciudadanía y la mejora de la calidad democrática. La conexión con el principio de buena administración abre una vía para exigir esa evaluación en el ámbito judicial, confiando en la progresiva asunción de los procesos de evaluación de políticas públicas de forma integral y progresiva. Esta evaluación de políticas públicas es especialmente conveniente en el campo de la extrafiscalidad en general.

En el ámbito alimentario resulta especialmente complicado establecer lo que ya hemos denominado “nexo causal”. La promoción de la salud no depende sólo de la ingesta o no de determinados productos, sino del conjunto de la dieta y el estilo de vida de cada persona. Como hemos reiterado, se trata de variables muy difíciles de determinar, pero que pueden llevar a que determinadas medidas empeoren la salud general, por ejemplo, por

haber llevado a sustituir el consumo de unos productos por otros que resultan menos saludables.

De este modo, no es suficiente con que la variación del precio produzca una reducción del consumo de un producto concreto³⁶, sino que es necesario verificar si se aprecia o no una incidencia en la mejora de la salud pública por este tipo de medidas.

Un adecuado proceso de evaluación exige analizar dos cuestiones básicas.: Una, si el establecimiento del tributo saludable cambia el comportamiento de los consumidores y dos, no menos importante, si este cambio de comportamiento redundará en una mejora de la salud.

En cuanto al primer supuesto, el comportamiento del consumidor en este ámbito, como se apuntaba en una sección anterior, suele ser muy elástico (se produce un cambio intenso a la baja del consumo ante la subida del precio o la aplicación de un tributo), y la sustitución de productos ante el cambio del precio puede derivar a opciones tan poco saludables, o incluso peores, que las de los productos cuyo consumo se desincentiva. No obstante, este extremo acaso se podría evitar gravando según etiquetado el alto contenido de un ingrediente, sin atender a categorías concretas de producto, y delimitando adecuadamente los ingredientes objetivo.

Esta primera variable, que el tributo dé lugar a la reducción del consumo del producto gravado, suele ser positiva. No obstante, podemos recordar el fracaso del impuesto sobre dulces de Finlandia, introducido en 2011.³⁸ Es la llamada paradoja del impuesto de Finlandia sobre dulces, que incluía refrescos y helados, cuyo fracaso se explicó como consecuencia de una mala configuración del impuesto junto a la confirmación de una demanda inelástica de estos productos.³⁹

La segunda variable presenta mayor complejidad de confirmar. Existen estudios que indican supuestos de impactos marginales o incluso situaciones de empeoramiento. En todo caso, como ya hemos dicho, resulta muy difícil establecer el nexo causal entre el impuesto y la mejora de la salud. Sin embargo, esta evaluación resulta imprescindible, a pesar de que habitualmente resulta insuficiente.⁴¹ Con frecuencia, los estudios no muestran conclusiones claras, aunque algunos de ellos concluyen que las medidas no tienen impacto alguno. Este ha sido el caso de una serie de trabajos que no consiguen relacionar los impuestos sobre bebidas azucaradas con la mejora efectiva de la salud.⁴²

Hay que insistir, no obstante, en la necesidad de la evaluación como un elemento imprescindible de cualquier política, incluyendo estas

medidas que, aunque de naturaleza tributaria, se enmarcan en el ámbito de la nutrición de la comunidad o de la salud pública. En este sentido podemos ejemplificar la relación entre las medidas y los sistemas de evaluación con el diagrama de la Figura 2 al final de este texto.⁴³

No podemos olvidar que la apuesta por la extrafiscalidad puede implicar una menor exigencia en la aplicación de los principios constitucionales tributarios, como la progresividad o la generalidad. Esta menor intensidad de estos principios constitucionales debe poder justificarse con resultados objetivos de las medidas adoptadas o, de no verificarse, restituir en su plenitud los principios constitucionales tributarios.

En cualquier caso, la evaluación de políticas públicas es un campo de análisis en crecimiento, como lo es el de la fiscalidad saludable. Una evaluación que estimule la tecnificación de las políticas públicas y garantice la coherencia de las medidas y su efectividad resulta imprescindible.

Desde esta perspectiva, es ineludible la evaluación del impacto de estos impuestos en la mejora de la salud. Una evaluación que en el ámbito de la fiscalidad saludable debe atender también a los efectos en materia de competencia y discriminación, principio de neutralidad fiscal, trazabilidad, recaudación o

las consecuencias inducidas en otras políticas públicas y otras posibles distorsiones.

Aunque nos hemos centrado en la evaluación de la eficacia de los tributos saludables, al estar en un ámbito interdisciplinar la evaluación deberá tener en cuenta otros aspectos como el desarrollo de medidas reguladoras, que fundamentalmente en este ámbito se refieren a la normativa alimentaria. No podemos olvidar el papel de las agencias como la AESAN (Agencia Española de Seguridad Alimentaria y Nutrición) que podrían ver incrementadas sus competencias con la evaluación de la efectividad de este tipo de medidas, o bien con la creación de organismos de carácter independiente como la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, AIReF. De hecho, en este campo, como en otros, parece especialmente recomendable la colaboración de Agencias con ámbitos y competencias compartidos.

17. Como señalan Mahan y Escott-Stump, Op. Cit, p.364, "una dieta apropiada es aquella que resulta adecuada y equilibrada, y reconoce variaciones individuales, como son edad y etapa de desarrollo", o al señalar la "importancia de la nutrición en etapas específicas del crecimiento, el desarrollo y el envejecimiento" (p. 179). Por esa razón es preciso entender con flexibilidad los consumos estimados como recomendables (por ejemplo, de la OMS), recomendaciones que varían en función de sexo, edad y país, así como la conexión con la nutrigenética, que relaciona genes con alimentación. German, J. B. Zivkovic, A.M. Dallas, D.C. Smilowitz, J.T. (2011) Nutrigenomics and personalized diets: What will they mean for food? Annual Review of food scien-

2. LOS REQUISITOS DE COHERENCIA DE UNA POLÍTICA FISCAL SALUDABLE EFICAZ

- ce and Technology, vol 2. 97-123. DOI: <https://doi.org/10.1146/annurev.food.102308.124147>
18. Y respecto a los cuales la evidencia científica cambia. Los diferentes tipos de azúcares y edulcorantes citados en la normativa tienen recomendaciones nutricionales distintas, a las que la norma tampoco atiende y pueden generar efectos distintos, por ejemplo, por tener distintos índices glucémicos. Otro ejemplo lo proporciona la fructosa, y la diferente respuesta de la fructosa-6-fosfato.
 19. Los datos proceden de Tabula, Tablas de composición de alimentos y bebidas de España, CEU.
 20. Estudio ALADINO (2023), de Vigilancia de la Alimentación, Actividad física, Desarrollo Infantil y Obesidad en España. Agencia Española de Seguridad Alimentaria y Nutrición, Ministerio de Derechos Sociales, Consumo y Agenda 2030. Disponible en: https://www.aesan.gob.es/AECOSAN/docs/documentos/nutricion/ALADINO_AESAN_avance.pdf
 21. La reformulación es la modificación de los ingredientes en el proceso de mejora del producto. Podemos asumir la definición de la OMS: La reformulación de alimentos es el proceso de modificar el procesamiento o la composición de un producto alimenticio o bebida, con el fin de mejorar su perfil nutricional o reducir el contenido de ingredientes o nutrientes que generan preocupación” OMS (2022) Reformulation of food and beverage products for healthier diets: policy brief, p. 1, disponible en: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/355755/9789240039919-eng.pdf?sequence=1>.
 22. Muñiz Pérez, J. C. Tomé Hernández, N., (2024) Health Taxes: La última frontera de la extrafiscalidad, ed. Aranzadi: Cizur Menor.
 23. El problema no está sólo el azúcar en el producto final sino en el equilibrio nutricional del producto. Esta cuestión está vinculada al debate sobre la epidemia global de obesidad y los posicionamientos “carbohidratos contra grasas” en la determinación de cuál es el factor de riesgo principal. En ese sentido, ver los trabajos de Wali, J. A., Ni, D., (et alii) (2023), o Drewnowski, A., (2007).
 24. La falta de diferenciación y concreción de las sustancias asociadas al riesgo puede tener efectos contrarios al buscado: la industria no encuentra incentivos para reformular sus productos de forma más saludable, al ser inevitable el impuesto, apostando no por endulzantes alternativos más beneficiosos (y generalmente más costosos) ya que siguen siendo penalizados fiscalmente. Esto puede derivar en un efecto pernicioso que favorece la competitividad de formulaciones menos saludables, al optar los productores por asumir el impuesto y reducir costes mediante ingredientes más económicos. No se trata solo del ingrediente o sustancia concreta, sino de la “calidad nutricional” global del producto, que será mayor o menor en función de las sustancias concretas utilizadas en el producto concreto.
 25. La combinación de ingredientes en el producto y la complejidad de la dieta es un elemento condicionante de esta política, que descansa en medidas de formación y fomento de una “dieta variada”; “una dieta variada también garantizará el consumo de cantidades suficientes de componentes alimentarios que, aunque no sean nutrimentos, tienen efectos biológicos e influyen en la salud y en la vulnerabilidad a las enfermedades. Los ejemplos son la bien conocida fibra alimentaria y el caroteno beta así como fitoquímicos menos conocidos (sustancias que se encuentran en productos vegetales) como indoles e isotiocianatos.” (Mahan, L. K. Escott-Stump, S., (2000) Nutrición y dietoterapia de Krause, ed. McGraw Hill, décima edición, p.374).
 26. Esta normativa (por ej. Considerando 18 Reglamento 1924/2006 o considerando 7 reglamento n° 1333/2008) hace referencia al concepto “calidad nutricional”, que excede de la noción de seguridad, como ya se indicó en relación con el concepto “calidad” nota 1.
 27. Por ejemplo: alimento, nutriente, ingrediente, aditivo, coadyuvante, producto alimentario...
 28. Este es el caso del impuesto sobre bebidas azucaradas francés, que prescindía en su primera redacción de cualquier referencia a proporciones y que todavía en las proporciones actuales consideramos entra en contradicción con la normativa de etiquetado europea. es decir, es una calificación propia del tributo que en realidad no atiende ni a criterios de salud pública ni de la normativa alimentaria.
 29. De hecho, la mayor parte de países que han establecido impuestos vienen a hacerlo en función de que la cantidad de azúcar supere los 5 u 8 gramos por 100 mililitros de producto, en coherencia con la normativa de etiquetado.
 30. Un ejemplo de la importancia de determinar el porcentaje de azúcar en la configuración del impuesto lo encontramos en el tributo francés. Un tributo que

- en su primera redacción no realizaba diferenciación alguna atendiendo a la proporción de azúcar. Es posteriormente cuando establecen tramos de gravamen en función de ese contenido. El problema que en este caso apreciamos es que estos tramos entran en contradicción con la normativa de etiquetado y conduce a que “productos que se comercializan, bajo la normativa europea, como bajos en azúcar, son gravados con tributos saludables en Francia en contradicción con la propia etiqueta del producto”.
31. Se añade este motivo, a las dudas en cuanto a la posible colisión con los impuestos armonizados o la generación de obstáculos adicionales al comercio transfronterizo, apuntados por Martín Rodríguez, (2021) Los impuestos sobre bebidas azucaradas, ed. Aranzadi: Cizur Menor.
 32. Entre otras: STJUE Internationale Handelsgesellschaft, 11/70, EU:C:1970:114, apdo. 3; Hauer, 44/79, EU:C:1979:290, apdo. 14. Křížan y otros, C416/10, EU:C:2013:8, apdo. 70.
 33. OMS Op. Cit. Xiv et alii.
 34. En este sentido, por ejemplo, en materia de azúcar, cabe destacar la Política Agrícola Común, o las medidas aduaneras de la Unión.
 35. Muñiz Pérez, J. C. 2024, Principio de buena administración y evaluación de políticas públicas, en Sanz Gómez, R.J. (dir.) La construcción jurisprudencial del principio de buena administración en materia tributaria, ed. Tirant lo Blanch.
 36. Es cierto que el impuesto saludable sobre un producto debe llevar a la reducción de su consumo, pero esto no implica necesariamente una mejora en la salud, ni que la sustitución del producto se realice por opciones más saludables. Es una particularidad de la fiscalidad saludable; mientras en la fiscalidad ambiental, la emisión contaminante necesariamente contamina, y tal vez con un buen desincentivo, deja de hacerlo, en la fiscalidad saludable la reducción del consumo no implica directamente una mejora de la salud.
 37. Por ello, como señalaremos seguidamente, no debe atenderse a productos sino a sustancias/ingredientes concretos.
 38. Cornelsen, L. Green, R., Dangour, A., Smith, R., (2015) “Why fat taxes won’t make us thin”, Journal of Public Health, vol. 37, Issue 1, p. 18-23.
 39. Hablamos conscientemente de “productos”, ya que lo que termina siendo gravado es el producto global, con o sin base en la correcta determinación de la sustancia imponible. En el caso expuesto, la paradoja está precisamente en que la demanda de los productos resultó ser inelástica.
 40. En este sentido Wright, A., Smith, K.E., Hellowell, M., (2017) “Policy lessons from health taxes: a systematic review of empirical studies”, BMC Public Health, 17, 583, afirma que estos tributos, aunque influyen en el comportamiento del consumidor, no provocan cambios sustanciales en la salud de la población. En la misma línea, ver los estudios de Sturm, R., Powell, L.M., Chiqui, J.F., Chaloupka, J.F. (2010) “Soda taxes, soft drink consumption, and Children’s body mass index”, Health Affairs Project Hope, 29, n. 5, p. 1052-1058; Fletcher, J.M. Frisvold, D., Tefft, N., (2014) “Non-linear effects of soda taxes on consumption and weight outcomes”, Health Economics, 24, p. 566-582; Powell, L.M., Chiqui, J., Chaloupka, F.J. (2009) “Associations between state-level soda taxes and adolescent body mass index”, Journal of Adolescent Health, 45, 3, p. 57-63; Cawley 2020, entre otros.
 41. Así lo señala OMS 2024, Op. Cit. P. xii.
 42. Hoffer, A., Macumber-Rosin, J., (2025) “Soda Taxes won’t fix Global Health”. Tax Foundation, March 2025. Disponible en: <https://taxfoundation.org/research/all/global/sugar-tax-soda-tax-ssb/>
 43. En este sentido, adaptamos el diagrama de Wotecki, C. (1992) Nutrition monitoring research. Research agenda Conference Proceedings. Chicaco: American Dietetic Association, p. 42 para mostrar las relaciones en el establecimiento de medidas, investigación y vigilancia.

33

LAS OPCIONES DEL LEGISLADOR PARA UNA FISCALIDAD SALUDABLE EFICAZ

Debemos reiterar que con fiscalidad saludable no hacemos referencia solo a tributos concretos con esta finalidad, sino que el concepto abarca también a todas las medidas fiscales que pueden establecerse en el marco de la regulación de los tributos ya existentes.

En consecuencia, la fiscalidad saludable no debería centrarse en el mero desincentivo del consumidor de determinados ingredientes (que no de tipologías de productos) mediante el encarecimiento del producto que las contiene en la proporción establecida. Por el contrario, se pretende también incentivar la reformulación de los productos en un sentido más saludable, reduciendo las sustancias menos recomendables o que dan lugar a un consumo excesivo.

En esta configuración existen distintas posibilidades ajenas a la finalidad saludable. Estas van desde el posible afán meramente recaudador de la administración que desarrolla

la medida, hasta la satisfacción de intereses proteccionistas, pasando por el riesgo de que estos tributos puedan perjudicar precisamente a los que menos recursos tienen por su carácter regresivo.

Por otro lado, debemos adelantar que lo recomendable es que la actitud del legislador sea de colaboración con la industria alimentaria, pues esto favorecerá la reformulación. Así se lograrán productos más saludables, al conectar la fiscalidad con el desarrollo industrial, la competitividad y la mejora del producto.

Desde una perspectiva dogmática las opciones del legislador que señalaba Amatucci⁴⁴ en la fiscalidad ambiental siguen presentes, mutatis mutandis, en la fiscalidad saludable. Amatucci proponía gravar la explotación de recursos naturales y el ciclo productivo, someter a tributación la transformación de materia prima en mercancía, o calificar como hecho

imponible la producción y el intercambio de bienes.

De este modo, el legislador cuenta con una amplia batería de medidas, más allá del recurso a las categorías tributarias clásicas: tributo, tasa, contribuciones especiales y la inclusión de las medidas específicas dentro de ellas. Sin embargo, no podemos olvidar que no son las medidas tributarias las que debemos considerar como más relevantes, sino las medidas regulatorias en la normativa alimentaria (como las actividades de formación, el fomento de prácticas saludables, o del deporte y los hábitos saludables, o el abaratamiento de productos frescos como frutas y verduras), con el objeto de atenuar el riesgo de regresividad y la mayor onerosidad de estas políticas precisamente para los colectivos con menores recursos.

Tampoco debemos olvidar la “autorregulación” de las empresas. Los sistemas de calidad propios de las empresas, destinados a controlar la seguridad alimentaria y generar avances e innovaciones en la composición del producto, son elementos clave para asegurar su competitividad, a los que podemos añadir las certificaciones externas. Son elementos que coadyuvan a facilitar la colaboración de los organismos públicos con la industria, conducen a la mejora del producto y de la salud, y reducen la actividad y los costes de la administración.

Desde un panorama comparado internacional, lo habitual es que esta fiscalidad se concentre en la comercialización del producto final. Esta opción evita penalizar la competitividad de la industria alimentaria nacional, y es aplicable por igual a los productos nacionales y a los extranjeros. La presión fiscal se hace recaer en el consumidor final, que es el sujeto cuyo comportamiento se pretende condicionar. Esta fiscalidad indirecta puede articularse con tributos preexistentes o con impuestos específicos.⁴⁵

Entre estas opciones, consideramos que la mejor opción es la incorporación de algunas disposiciones de naturaleza saludable en tributos ya existentes, en concreto en el IVA, como se justificará a continuación.

3.1. LOS TRIBUTOS ESPECÍFICOS

El impuesto catalán resulta especialmente interesante por su detallada regulación. Partimos del propio texto legal, art. 72 de la Ley 5/2017 de Cataluña, que establece en su primer apartado: “Constituye el hecho imponible del impuesto la adquisición de bebidas azucaradas envasadas, a título gratuito u oneroso, por el contribuyente definido por el artículo 73” (persona física o jurídica que suministra la bebida azucarada envasada al consumidor final del producto).

Debe destacarse el carácter notablemente extrafiscal de este tributo, ya que no existe manifestación de riqueza en él, al incluir las entregas a “título gratuito”. Esto plantea un problema de compatibilidad con el principio de capacidad económica y el de proporcionalidad. Los principios tributarios deben conectarse con los principios del derecho alimentario, pero cabe dudar de si es posible hacerlo adecuadamente.

La materia imponible de este impuesto se especifica en el artículo 72, configurándolo como el tributo que grava “la adquisición de bebidas azucaradas envasadas, a título gratuito u oneroso”, y define las bebidas azucaradas (art. 72.2) como “las que contienen edulcorantes calóricos añadidos como, entre otros, azúcar, miel, fructosa, sacarosa, jarabe de maíz, jarabe de arce, néctar o jarabe de agave y jarabe de arroz”.

Esta configuración del hecho imponible debe cohonestarse con lo indicado en el apartado 2.1, al comentar la necesidad de fundamentarse en la evidencia científica. Además, grava tanto los supuestos de adquisición a título gratuito como oneroso, lo que tensiona los principios tributarios.

El tributo específico sólo resulta recomendable cuando el gravamen por IVA no es posible. Por ejemplo, al encontrarnos en el caso de los bienes no sujetos a IVA.

El artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE establece que “no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera”. Basta con que sólo uno de estos criterios no se cumpla para considerar incompatible el tributo específico.⁴⁶

Como muestra de esta incompatibilidad podemos recordar la derogación por incompatibilidad con el IVA y el Derecho de la Unión Europea de los impuestos al lujo, que incluían un “impuesto especial de fabricación que grava las bebidas refrescantes” (Orden de 3 mayo 1966).

El riesgo de incompatibilidad se refleja en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión, en el que se atribuye al Consejo la capacidad para adoptar las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas “a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mer-

cado interior y evitar las distorsiones de la competencia”. Se trata de un conjunto de aspectos que se suman a las desventajas del impuesto especial para el propio regulador, como los costes administrativos vinculados a la creación de un nuevo impuesto o la mayor carga burocrática para los contribuyentes (costes de cumplimiento). Por otro lado, la proliferación de esta fiscalidad en la Unión Europea llevará probablemente en los próximos años a la necesidad de promover la armonización de la misma.

La incompatibilidad con la normativa de la UE es la razón principal que explica el rechazo al establecimiento de este tipo de impuestos por parte de España. Coincidimos con la posición española, y entendemos que es más coherente utilizar los tipos de IVA y evitar la aplicación de un impuesto específico.⁴⁷

3.2. LA TRIBUTACIÓN POR IVA

Ya hemos señalado que la fiscalidad saludable contempla todas las medidas de naturaleza tributaria, incluyendo la regulación de actuaciones sobre tributos ya existentes. A ellas se pueden incorporar otras medidas, o adaptar su configuración desde objetivos saludables. En este sentido, la forma más sencilla y con menores costes para la administración tribu-

taria⁴⁸ y para los contribuyentes pasa por la utilización de los distintos tramos del IVA con criterios de fiscalidad saludable.

El IVA, por su configuración, permite establecer tramos impositivos diferenciados para distintos productos, permitiendo simplificar así este tipo de medidas. En este sentido, el Artículo 98 de la Directiva IVA 2006/112 habilita a los Estados miembros de la UE a aplicar uno o dos tipos reducidos, también para los productos alimenticios. Así, se permite la posibilidad de graduar la fiscalidad en función de la cantidad de ingrediente objetivo, jugando con los tipos reducidos y el tipo general.

Un ejemplo de la incompatibilidad que parece apreciarse entre el impuesto especial y el IVA se produjo en el debate sobre los Presupuestos Generales del Estado de 2021, en el que fue rechazada la propuesta de establecer un impuesto especial y diferenciado sobre bebidas azucaradas desde la consideración de que el lugar adecuado para su regulación era el IVA.

Esta técnica legislativa nos parece la idónea, tanto a nivel de gestión del impuesto como con relación a los deberes de los obligados en la gestión del tributo. Facilita la gestión, otorga mayor seguridad jurídica y neutraliza los riesgos de incompatibilidad o de ser considerada una ayuda del Estado.

En 2020, por la Ley 11/2020 se acomete la modificación del Artículo 91.1 de la Ley de IVA español, de forma tal que se excluye de tipo reducido del 10% a las bebidas alcohólicas (91.1.1.a) y a “las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos” (91.1.1.b). Esta decisión implicaba una fiscalidad al 21% y es un ejemplo de medida saludable en la regulación de un impuesto ya existente.⁴⁹

Como se ha señalado, utilizar los diferentes tipos de IVA aplicables es más sencillo a nivel técnico, genera menos costes administrativos y estimamos que es la mejor opción. En la misma línea se sitúan las recomendaciones del Libro Blanco de la Reforma Tributaria⁵⁰ referentes al establecimiento de un tipo único en el IVA o a la simplificación de tipos, con la finalidad de evitar la pérdida de recaudación en el ámbito de la fiscalidad indirecta.

No obstante, la Directiva 2022/542 del Consejo, en materia de IVA, viene a aceptar el recurso al empleo de los tipos reducidos, ya que “no perturbaría, en el marco del régimen, el funcionamiento del mercado interior ni crearía distorsiones de la competencia”, y plantea que “sería oportuno conceder un mayor grado de flexibilidad a los Estados miembros a la hora de fijar los tipos”. Una flexibilidad que facilita la aplicación de medidas de

fiscalidad saludable al poder admitir el recurso al tipo general u otros tipos por una motivación extrafiscal, aunque la decisión pudiera agravar su carácter regresivo.

No obstante, debemos realizar algunas consideraciones adicionales. Principalmente, la configuración de tipos distintos de IVA debe incluir categorías homogéneas de bienes y servicios. El principio de neutralidad fiscal impide que suministros similares de bienes o servicios que compiten entre sí en los mercados sean tratados de manera diferente a efectos del IVA. Surge aquí la dificultad de determinar los criterios de inclusión con base en el ingrediente objetivo, o no, en el marco de los tipos de IVA reducidos.

Los criterios para resolver esta duda los da el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Asunto C-146/22. En el considerando 30, se señala que “el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que unos productos alimenticios compuestos por el mismo ingrediente principal y que satisfacen la misma necesidad para el consumidor medio están sujetos a dos tipos reducidos de IVA diferentes, según se vendan al por menor en una tienda o se preparen y suministren calientes a un cliente a petición de este para su consumo inmediato”.

A esto podemos añadir el considerando 47, donde se establece que “la apreciación de la similitud de los bienes o de las prestaciones de servicios de que se trate” debe realizarse desde el “punto de vista del consumidor medio. Los bienes o prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, con arreglo al criterio de la utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de dichos bienes o prestaciones de servicios”.⁵¹

De este modo el principio europeo de neutralidad fiscal puede verse vulnerado por la normativa francesa o catalana y al igual que la normativa del IVA, ya que al excluir del IVA reducido a “bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos” genera dudas respecto a la neutralidad fiscal con relación a productos equivalentes. Este problema de la neutralidad fiscal se podría solucionar mediante el gravamen con base en ingredientes a partir del etiquetado.

Salvada esta consideración, la única desventaja adicional que mencionan algunos autores es que el recurso a los tramos de IVA da menor visibilidad del tributo con finalidad

saludable, que se verá integrado en el impuesto general sobre ventas y puede no apreciarse tan claramente por parte del consumidor. No obstante, esto se podría evitar incluyendo algún tipo de indicación en el recibo. En este punto cabe señalar que el impuesto catalán tampoco es visible para el consumidor en el recibo, lo que parece impedir también esa “visibilidad del tributo”.

En el lado de las posibles ventajas desde la perspectiva de aplicación del tributo, es que permitiría gravar de forma homogénea determinados ingredientes objetivo. Se deberán gravar en todos los productos, sin establecer categorías concretas, en los que el ingrediente objetivo esté presente. Este planteamiento nos lleva a la recomendación de vincular etiquetado con fiscalidad indirecta, particularmente con el IVA.⁵²

44. Amatucci, A., (1985) *L'ordinamento giuridico finanziario*, ed. Jovene, Napoli.

45. Las opciones, mucho más limitadas, de aplicar medidas de fiscalidad directa no las incluimos, por ejemplo, con la no deducibilidad en el impuesto de sociedades de determinados costes, para desincentivar el empleo de algunas materias primas.

46. Martín Rodríguez, Op. Cit. p. 277.

47. El legislador francés mantiene los productos gravados por su impuesto a las “bebidas azucaradas” con un IVA reducido. Por su parte, las modificaciones legislativas han llevado a una doble imposición económica (bajo el mismo fundamento saludable) en Cataluña, al tener un impuesto específico que se combina con la aplicación del régimen general IVA. De hecho, el impuesto catalán se aplica sobre algu-

3. LAS OPCIONES DEL LEGISLADOR PARA UNA FISCALIDAD SALUDABLE EFICAZ

nas bebidas sujetas a tipo general.

48. Los costes administrativos constituyen uno de los condicionantes más relevantes a la hora de establecer la fiscalidad saludable. Estos costes se ven notablemente atenuados cuando se utilizan figuras impositivas ya existentes. La OCDE (2020, *Mobilising tax revenues to finance the health system in Morocco*, OECD, The Global Fund: Paris, p. 64) señala entre las desventajas de la aplicación de un impuesto especial, su carácter regresivo (perjudican más a las rentas bajas), los costes administrativos de gestión y control y otros problemas de inequidad, ya que penaliza también al sujeto que los consume con moderación y con un estilo de vida saludable.
49. Esta solución resulta a priori (y con la salvedad que después se dirá respecto al principio de neutralidad fiscal) más adecuada que la de la normativa catalana, ya que se limita a supuestos “con azúcares o edulcorantes añadidos”, aunque sigue teniendo el problema de no concretar cantidades, lo que desincentiva la reformulación, no atiende al equilibrio nutricional y ya fue apuntado como problema de la regulación actual en IVA.
50. AA. VV. (2022) Libro Blanco sobre la reforma tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
51. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de octubre de 2023, ECLI:EU:C:2023:739
52. Dado que el etiquetado es información pública, es viable vincular los tipos de IVA a la composición nutricional concreta de cada producto. Esto permitiría ajustar la fiscalidad no solo en base al contenido de un ingrediente, sino también en función del equilibrio nutricional del conjunto de ingredientes, conforme a la evidencia científica. Además, facilitaría incluir o excluir determinados ingredientes o combinaciones (por ejemplo, azúcares y grasas) del tipo reducido. Así se lograría un tratamiento fiscal homogéneo basado en el etiquetado, adaptable a cambios en la formulación o en el conocimiento científico. WHO (2025) *Food taxes for a healthy diet: time for action*, Document number: WHO/EURO:2025-12466-52240-80320. Disponible en: <https://iris.who.int/server/api/core/bitstreams/c780725f-3865-458a-aa41-8143dd8d8452/content>

4

LOS RIESGOS DE UNA MALA CONFIGURACIÓN

De forma esquemática los riesgos de una mala configuración de la fiscalidad saludable son los siguientes:

1. No mejorar la salud o incluso empeorarla.
2. No favorecer la reformulación de productos por parte de la industria.
3. Riesgos vinculados a la competitividad de la industria afectada y de distorsión del mercado interior.
4. Riesgo de producir un efecto regresivo desproporcionado a cambio del beneficio en salud.
5. Riesgo de provocar el rechazo social de la medida por falta de adecuación sociocultural y económica.
6. Riesgo por parte del Estado Legislador de incurrir en responsabilidad patrimonial.

La incorrecta configuración del tributo saludable pone en cuestión las posibles mejoras en salubridad del producto, así como impide la mejora de los productos alimentarios a través del fomento de la inversión en I+D de las empresas. La inversión podría facilitar la inaplicación del impuesto al producto, y debe ser siempre coherente con la normativa europea alimentaria y de etiquetado, es decir, una normativa que fomente la reformulación.

La reformulación es una tarea que ha asumido la industria como una apuesta propia por la mejora del producto y en el marco del objetivo de la mejora de la salud general.

Otro riesgo potencial es el efecto provocado por las medidas de fiscalidad saludable sobre la competitividad entre las industrias de los estados, especialmente en el ámbito de la Unión Europea. La pérdida de competitividad del tejido empresarial del propio país, así como el posible fomento de la deslocalización de la producción, en

la medida en que no fuera posible armonizar esta materia a nivel europeo hace desaconsejable gravar la materia prima o el propio proceso productivo, lo que justifica la aplicación de dichas medidas en el momento de la venta final del producto, como ya se indicaba en relación con el IVA. Debe tenerse siempre presente que en la Unión Europea prima el principio de reconocimiento mutuo, vinculado a la libre circulación de mercancías. En el plano internacional, es preciso tener en cuenta la normativa aduanera en este ámbito y el potencial de su utilización.

En una dirección similar, debemos señalar la importancia que determinadas medidas tienen para las industrias nacionales. Esta situación exige a los Estados miembros una posición que tengan en cuenta los intereses de sus industrias nacionales. Esta consideración alerta del riesgo de generar competencia entre Estados, como barreras técnicas de carácter proteccionista y de distorsión el Mercado único.

Tampoco podemos olvidar un importante riesgo, el del carácter regresivo que los especialistas señalan respecto a este tipo de tributos. La regresividad, consustancial a este tipo de tributos, hace necesario valorar los costes sociales de la inequidad, o el riesgo de incremento de actitudes intolerantes contra colectivos, como la gordofobia. La regresivi-

dad siempre estará presente, aunque se puede incrementar en caso de un mal diseño de las medidas. Una vez más, debemos reiterar la importancia de la evidencia científica y la correcta configuración del tributo en función de la misma.

Una buena parte de los trabajos realizados en este ámbito consideran que si no hay un buen diseño de las medidas de fiscalidad saludable, tales medidas podrían entenderse como instrumentos paternalistas de un estado, contradictorias con los derechos fundamentales, por representar una intromisión excesiva del poder público en la libre elección de los individuos y en su desarrollo; o bien, podrían interpretarse como medidas políticas justificadas en una supuesta protección de la salud pero que en realidad persiguen fines ajenos a ella. Todas estas críticas ponen de manifiesto el riesgo del uso desviado de este tipo de fiscalidad, un tipo de fiscalidad que, en caso de su incremento excesivo, podría incluso incentivar el contrabando y el aumento de la economía sumergida.

Otro riesgo que debe valorarse es la propuesta de medidas que no tienen en cuenta consideraciones de índole sociológica, económica o referentes a tradiciones culturales, y que conduzcan al fracaso del impuesto saludable. Por su parte, el legislador debe tener especial cuidado a la hora

de establecer este tipo de tributos. Los fracasos, de hecho, son múltiples y pueden llevar al abandono de la fiscalidad saludable, una herramienta que, como se ha señalado, puede resultar eficaz si se configura correctamente como política sanitaria o como forma de incrementar la competitividad del sector primario y de la industria alimentaria.

Aunque sea como mera hipótesis, cabe plantear la posibilidad de que una configuración inadecuada de la fiscalidad con finalidad saludable pudiera ser susceptible de generar responsabilidad del Estado legislador. Esta posibilidad la expone la STS 4082/2020 (rec. 447/2019) al señalar (FJ 2) los supuestos en los que puede surgir la responsabilidad del Estado legislador. Dicha responsabilidad también ha sido puesta de relieve por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Aunque esta posibilidad sea remota, debemos considerar el daño que determinadas medidas pueden causar, así como el coste reputacional asociado a la vinculación de determinados productos como no saludables. Un daño que a su vez repercute en las empresas y el tejido productivo nacional. El poder legislativo, al igual que el poder ejecutivo y los medios de comunicación, deben ser conscientes del daño reputacional que pueden generar, lo que avala una vez más la necesidad de asegurar el apoyo de la

evidencia científica y de una adecuada configuración del tributo.

53. En este sentido, los impuestos que no atienden a la cantidad de ingrediente objetivo o que la configuran de forma generalista, la desincentivan y favorecen precisamente a los productos que apuestan por el abaratamiento de los ingredientes. No podemos olvidar que esta reformulación supone un coste para las empresas, y que se encuentra incentivada mediante la “deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica” del impuesto sobre sociedades (art. 35 DE LA LIS).
54. En Muñiz Pérez, J. C. Tomé Hernández, N., Op. Cit, p. 93 exponemos con mayor claridad algunos supuestos de competitividad entre las industrias alimentarias de los Estados miembros.
55. Young, A., James, K., Hassan, A., (2021), “The role of regressive sugar tax in the soft drink industry levy (SDIL): A Marxist analysis”, *Critical perspectives on Accounting*, p. 3.
56. En este sentido, Sassi, Belloni Capobianco, op. Cit. 2013, p. 8; o Young Op. Cit, 2021, o Kähäri 2021, “The role of sugar products and non-alcoholic beverages in the food budget: Change across birth cohorts and between socio-economic groups”, *British Food Journal*, Vol. 123, n. 13, p. 142-161, p. 145. Green, R., (2010), “The Ethics of Sin Taxes” *Public Health Nursing*, v. 28 (1), p. 68-77, p. 72.
57. La responsabilidad patrimonial del Estado surge como consecuencia del art. 32 de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público. La del Estado legislador podrá surgir si, además, los daños se derivan de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional o cuando procedan de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea; siendo siempre necesario que el daño sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado, así como que el particular no tenga el deber jurídico de soportarlo.
58. STUE casos C-48/1993 y C-46/1993, asunto Brasserie du Pêcheur SA) FJ. 36, en el que se afirmaba, “El principio conforme al cual los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del derecho comunitario que les sean imputables es aplicable cuando el incumplimiento reprochado sea atribuido al Legislador nacional”.

5

RECOMENDACIONES

A modo de sumario, sin perjuicio de su desarrollo posterior, consideramos que las recomendaciones fundamentales que se derivan de este trabajo son las siguientes:

1. La fiscalidad saludable tiene carácter complementario. Son necesarias otras medidas, dado su carácter interdisciplinar y la necesidad de colaboración de la administración tributaria y sanitaria con la industria.
 2. La necesidad de determinar en un sentido técnico los “ingredientes objetivo”, en coherencia con la normativa alimentaria, apuntando además el riesgo de que no se produzca la mejora efectiva de la salud.
 3. Necesidad de evaluación independiente y recurrente de las medidas y su eficacia.
 4. La existencia de problemas en la regulación actual, ya que las medidas adoptadas no parece que mejoren la salud pública ni fomenten la reformulación.
 5. Ventajas del IVA como herramienta fiscal saludable, mediante los ajustes en los tipos impositivos. Es un instrumento más eficiente, evita la doble imposición y es compatible con el Derecho de la Unión.
 6. Necesidad de colaboración activa de la administración con la industria, promoviendo la reformulación y el desarrollo de la I+D+i.
 7. Importancia de la integración de la política alimentaria y la coordinación institucional.
1. **La fiscalidad saludable es útil como una herramienta complementaria a políticas más amplias de promoción de la salud**, y puede jugar un papel importante para el fomento de hábitos saludables, educación y prácticas nutriciona-

les adecuadas. A ello podemos añadir el recurso a la regulación, mayoritariamente vía normativa alimentaria, como factor preferente. La correcta configuración de la fiscalidad saludable exige la formación de equipos interdisciplinarios y contar con la industria y los productores. La colaboración entre los distintos agentes implicados, profesionales de la salud, industria, técnicos, economistas y tributaristas resulta imprescindible para la correcta configuración de los tributos, así como para facilitar un debate de los actores involucrados y la adopción de soluciones realmente eficientes.

De hecho, la colaboración de la industria nacional permite desarrollar una fiscalidad saludable en la imposición indirecta capaz de generar efectos beneficiosos para las empresas productoras más comprometidas con la salubridad de sus productos, penalizando a aquellas empresas menos comprometidas con esos objetivos.

No podemos olvidar que las medidas tributarias de fomento de la salud son medidas instrumentales complementarias. La promoción de la salud comienza con la educación y la promoción de formas de vida saludables. La fiscalidad saludable es un instrumento al servicio de otras políticas públi-

cas, como la salud, o de otras herramientas, como los subsidios a alimentos más saludables, y debe servir a los propósitos generales de estas políticas con objetividad, siempre en concordancia con la evidencia científica. Los tributos saludables son un instrumento imperfecto para abordar los problemas de nutrición y salud, que, como se ha reiterado, deben abordarse con educación y fomento de estilos de vida saludables.

En definitiva, el mayor riesgo de una mala configuración del tributo o la medida adoptada es que no tengan el impacto buscado en términos de salud.

2. **El desarrollo de una fiscalidad saludable comienza por la determinación de las “sustancias objetivo” partiendo de la evidencia científica.** No es recomendable atender a “productos objetivo” por el riesgo que supone de distorsión del mercado, así como por dañar a un sector industrial específico, lo que no tiene relación con la promoción de la salud. La determinación de los ingredientes objetivo y su configuración como materia imponible debe realizarse desde el respeto a las normas del derecho alimentario europeo en general y del etiquetado en particular. Esto beneficiará a la compe-

titividad, a la seguridad jurídica, y a la eficacia de las normas, tanto de las tributarias como de las de carácter alimentario. La determinación incorrecta del “ingrediente objetivo” y su configuración impedirá su utilidad en términos de mejora de la salud.

3. **La necesidad de evaluación.** Desplegar una fiscalidad saludable implica también asumir la necesidad de evaluación de la eficacia de las medidas en el ámbito de la promoción de la salud. En esta materia resulta imprescindible cohonestar con otras políticas públicas y establecer mecanismos de evaluación ex post. Esto es especialmente relevante, en un ámbito en el que no puede establecerse un nexo causal directo y universal entre el desincentivo de determinados ingredientes, y la promoción efectiva de la salud. La evaluación constituye la garantía final de que las medidas son adecuadas, a la vez que permite detectar fallos y modificar las medidas en función de la no consecución de una mejora efectiva de la salud. En este sentido, asumimos las recomendaciones que distintas Organizaciones Internacionales como la OCDE o la Unión Europea han hecho reiteradamente, con relación a la necesidad de

evaluar las políticas públicas por agentes independientes y de forma técnica.

Esta evaluación puede ser realizada por Agencias, preferiblemente independientes, como la Airef o la Aesan, o, mejor aún, por un equipo conjunto de ambas, ante el carácter interdisciplinar y el solapamiento de ámbitos competenciales entre ellas.

4. **La regulación con impuestos específicos no despliega una política fiscal saludable eficaz**, ni en términos de salud pública, ni de mejora de la calidad de los productos. La configuración del impuesto saludable debe definir con claridad los ingredientes objetivo en coherencia con la evidencia científica, la normativa alimentaria general, y la normativa de etiquetado en particular, y además debe tener en cuenta el riesgo del carácter regresivo del tributo en los sectores de menor renta.

Asumir en la configuración del hecho imponible los criterios de la normativa alimentaria europea será más respetuoso con la seguridad jurídica y fomentará la competitividad de las empresas, la reformulación y la mejora de los productos. Las medidas deben concretar proporciones de presencia del ingrediente objetivo (e idealmente su

relación con otros ingredientes), y nunca deben gravar categorías genéricas de productos.

Por las razones anteriores, la fiscalidad sobre el azúcar en España resulta claramente mejorable. La modificación, a la luz de estas propuestas, resulta recomendable, especialmente ante las dudas sobre su compatibilidad con el IVA y la normativa europea.

El establecimiento de tributos sobre categorías de productos objetivo, sin atender a los ingredientes, debe considerarse una mala práctica. Hace perder competitividad a los productos más saludables e impide el objetivo básico de esta fiscalidad, esto es, la mejora de la salud.

5. El IVA constituye el instrumento fiscal idóneo para implementar medidas de fiscalidad saludable.

Como ya hemos indicado, la fiscalidad saludable no se refiere solo a los tributos saludables, sino a cualquier disposición de la normativa tributaria cuyo objetivo sea la promoción de la salud.

No resulta recomendable recurrir a impuestos especiales sobre ventas, puesto que generan doble imposición y concurrencia con el IVA, así como el incremento de los costes administrativos y de gestión. Esta concurrencia genera du-

das sobre su compatibilidad con el ordenamiento europeo, siendo más recomendable y coherente apoyarnos en los distintos tramos del IVA, adjudicando a los productos con cantidades concretas (en concordancia con la normativa alimentaria) del ingrediente objetivo, tramos de IVA generales.

En este sentido, resulta recomendable que la fiscalidad otorgue una respuesta homogénea ante determinados ingredientes objetivo. Es un aspecto que consideramos técnicamente posible a través de la utilización de la información de etiquetado y sus proporciones como criterio de activación o no de los tipos reducidos de IVA. Es decir, gravar conforme al equilibrio de los ingredientes con independencia del producto que lo contenga. Se trata de una medida que permite, tanto la actualización o modificación de la fiscalidad saludable de forma homogénea, como la actualización de las medidas fiscales en función del avance de la evidencia científica o los resultados de la evaluación.

Esta fiscalidad indirecta tiene la ventaja de no disminuir la competitividad de la industria en términos de las exportaciones e importaciones. Es especialmente recomendable cuando los distin-

tos productos presentan precios finales similares entre fabricantes.

6. **Las medidas tributarias vinculadas a la fiscalidad saludable deben establecerse en colaboración con la industria.** Solo con su participación es posible la mejora general de los productos, lo que además redundará en una mejora de su competitividad internacional.

La colaboración con la industria se logra abriendo un margen creciente para la reformulación del producto, el desarrollo de I+D+I y las estrategias de mejora del producto empresarial. En este sentido, no podemos olvidar la posibilidad de establecer incentivos fiscales o la tendencia en las propias empresas, dentro de sus planes de autorregulación y de innovación y desarrollo, que reduce la actividad y los costes estatales.

De esta forma, los tributos podrán fomentar la reformulación del producto hacia opciones más saludables y premiarán a las empresas más comprometidas con esta vía e incentivarán la innovación en el ámbito empresarial.

7. **La correcta utilización de los criterios de la fiscalidad saludable resulta imprescindible para alcanzar los propósitos a los que coadyuva, como son la promoción**

de la salud pública o la educación nutricional. Es necesario que las medidas de la fiscalidad saludable se enmarquen en la política alimentaria general, y que tengan en cuenta consideraciones sociológicas, económicas o culturales que se ven involucradas en este proceso. Es un ámbito que afecta, a nivel competencial, a distintas administraciones y que requiere por ello de un esfuerzo adicional de coordinación entre ellas, así como en relación con las distintas políticas públicas involucradas.

Estos aspectos también inciden en la relevancia y necesidad de establecer un sistema de evaluación de la efectividad de estas medidas al que ya hicimos mención.

En definitiva, la fiscalidad saludable tiene un mayor potencial como herramienta de salud y mejora de la alimentación del que se ha desarrollado hasta ahora en España y Europa. Permite además involucrar a la industria en la mejora de su producción, la inversión en I+D+i y la consecución de unos productos más saludables, de mayor calidad y más competitivos a nivel internacional.

59. Lifschitz, N., (2000), "Fiscalidad y tutela ambiental", Revista Dikaion, n. 9, p. 191-200, p. 195

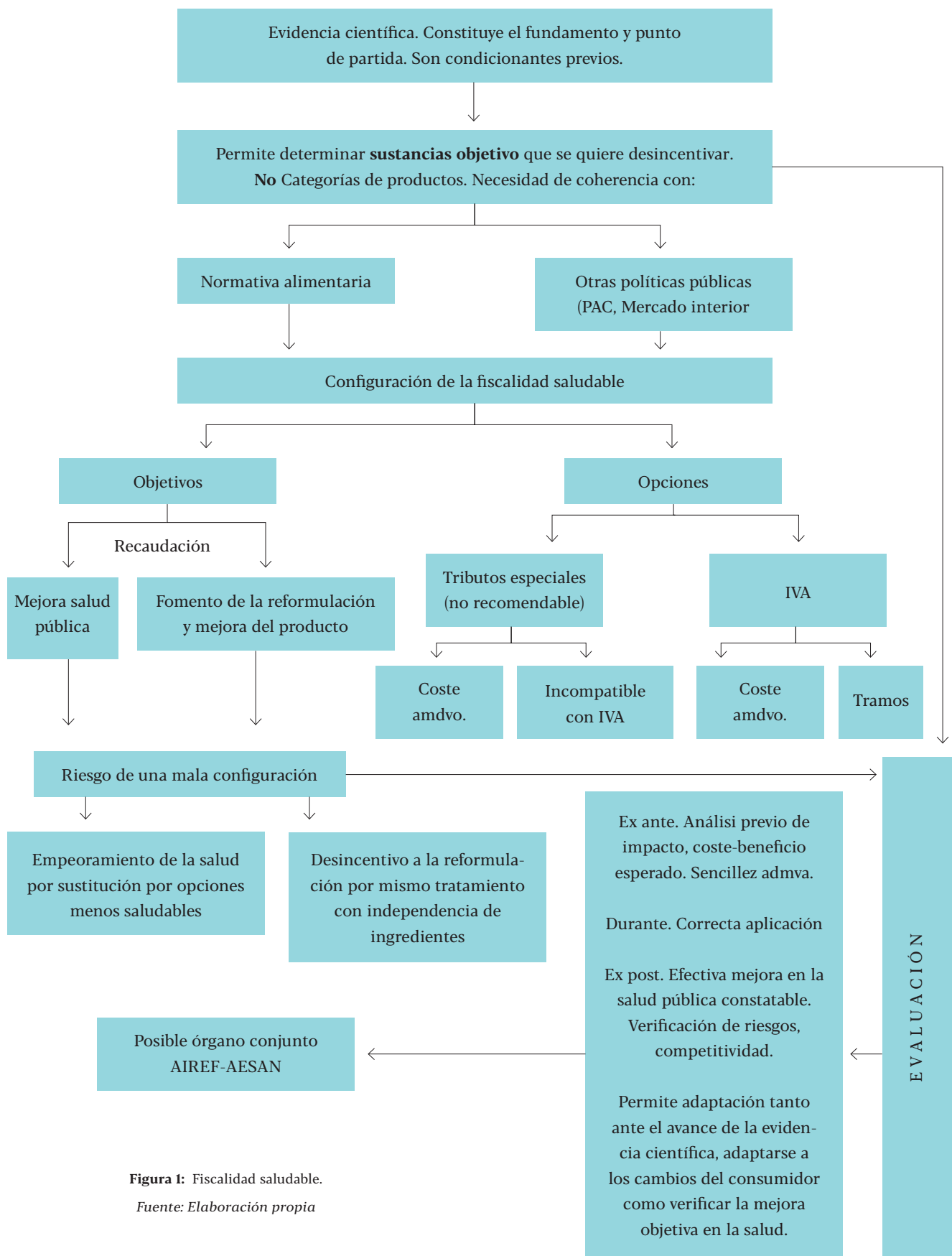


Figura 1: Fiscalidad saludable.

Fuente: Elaboración propia

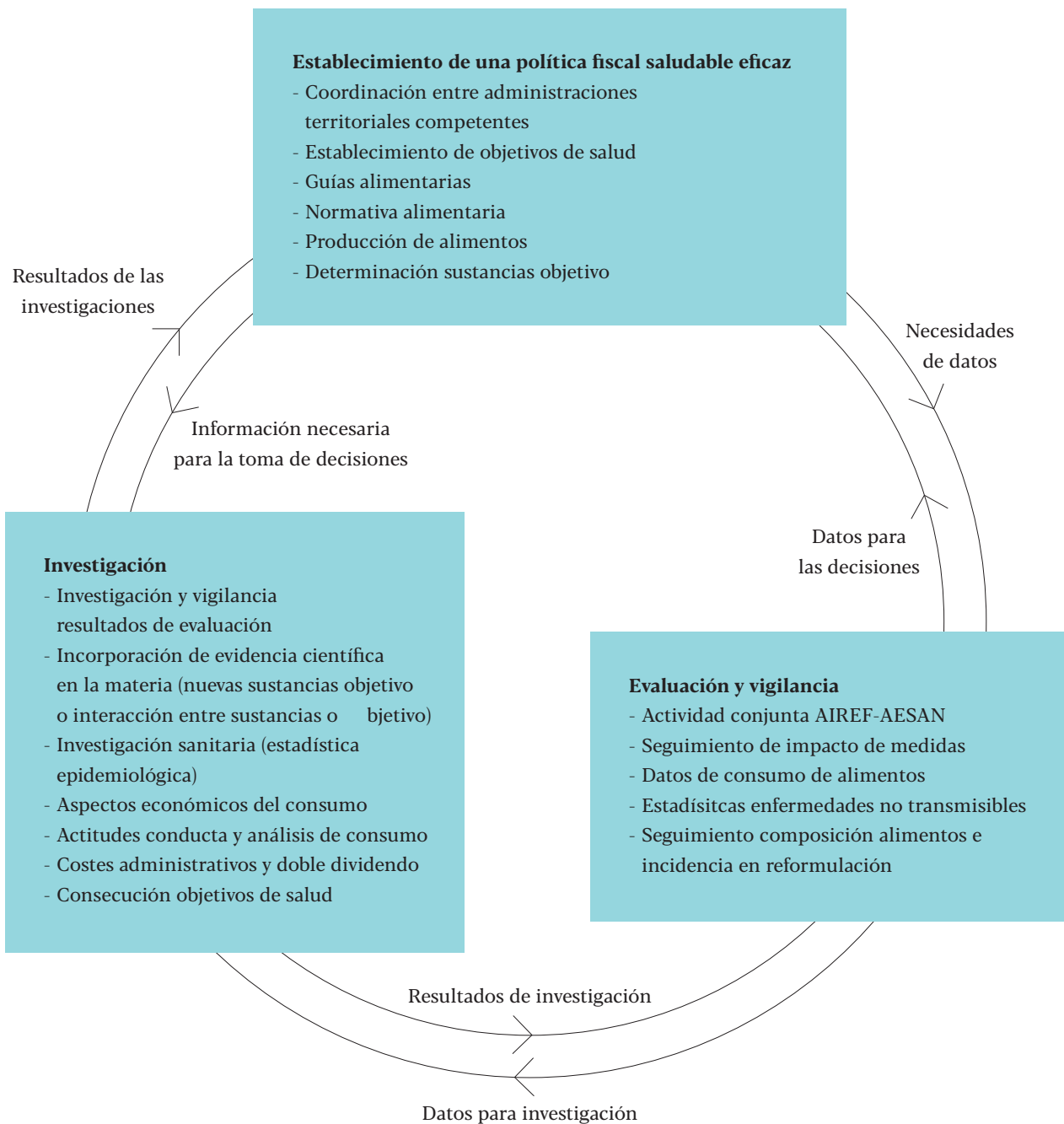


Figura 2: Podemos insertar la fiscalidad saludable en el marco de las políticas sobre nutrición. La relación entre el establecimiento de medidas y la necesidad de evaluación puede ejemplificarse mediante la adaptación del diagrama de Wotecki, C. (1992) Nutrition monitoring research. Research agenda Conference Proceedings. Chicago: American Dietetic Association, p. 42, para mostrar las relaciones entre el establecimiento de medidas, la investigación y la vigilancia.

Fuente: Elaboración propia

BIOGRAFÍA

Julio César Muñiz Pérez

Profesor Titular Acreditado de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Nacional de Educación a Distancia. Licenciado en Derecho y en Historia, Doctor en Historia antigua por la Universidad de Murcia, Doctor europeo en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Bolonia (Italia). Ha realizado estancias de investigación en Alemania, Italia, Portugal y Ecuador. Árbitro acreditado de consumo. Cuenta con casi un centenar de publicaciones entre las que destacan monografías como *El trust, herramienta de elusión fiscal*, *Health taxes: La última frontera de la extrafiscalidad o Fiscalidad, digitalización y despoblación*, *El Catastro en la Unión Europea* o artículos como “La fiscalidad ante la tokenización de activos” o “Academic Fraud in the use of generative artificial intelligence (GenAI) for faculty promotion and tenure”.

Ninguna parte ni la totalidad de este documento puede ser reproducida, grabada o transmitida en forma alguna ni por cualquier procedimiento, ya sea electrónico, mecánico, reprográfico, magnético o cualquier otro, sin autorización previa y por escrito de la Fundación Alternativas.

Coordinación

Jesús Ruiz-Huerta

Edición de textos

© los autores

Documentación

© los autores

Diseño Gráfico

Álvaro López Moreno de Cala

© de los textos: sus autores

© de esta edición: Fundación Alternativas, 2025

© de las imágenes: sus autores

© Julio César Muñoz Pérez

ISBN: 979-13-87842-15-4

Depósito legal: M-23962-2025