

Los impuestos especiales como tributos medioambientales

Luis Manuel Alonso González
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Profesor de la Universidad de Barcelona

1. La utilización de los tributos para fines no fiscales.
2. La protección del medio ambiente a través de los tributos.
3. Los impuestos especiales y el medio ambiente.
 - 3.1. Fundamento de los impuestos especiales. 3.1.1. El dato histórico y su potencial recaudatorio. 3.1.2. El elemento extrafiscal. 3.2. El impuesto especial sobre determinados medios de transporte. Las fronteras con la imposición sobre consumos suntuarios.

1. La utilización de los tributos para fines no fiscales

La actividad financiera es, como se sabe, una actividad instrumental. A grandes rasgos, puede decirse que la actividad financiera sirve para que, con el producto de la misma, el ingreso que persigue, el gasto con el que culmina, se puedan desarrollar por parte de los entes públicos aquellas actividades que les son propias y, en definitiva, justifican su misma existencia.¹

La actividad tributaria, acotando ya una de las vertientes de la actividad financiera, cumple también esa finalidad instrumental cuando se desarrolla con éxito y obtiene medios dinerarios mediante la exacción de los tributos, cantidades que luego serán gastadas por órganos, entes o administraciones que tienen como cometido principal desarrollar una actividad distinta de la financiera. Sin embargo, el carácter instrumental del tributo, entendemos,² se pone a prueba, también, cuando el tributo aún o superpone al fin fiscal otro orden distinto de aspiraciones, las cuales agruparemos bajo la denominación común de finalidades extrafiscales, en la medida en que apa-

1. Como ha dicho GIANNINI, "cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades" de los entes públicos (*Instituciones de Derecho tributario*, Edersa, Madrid, 1957).

2. Nos hemos extendido detenidamente en este tipo de consideraciones en *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

recen como ajenas a los objetivos estrictamente recaudatorios y se dirigen a influir en la conducta de los contribuyentes de muy diversas maneras y con un sinfín de posibles objetivos. Superada la concepción de una Hacienda neutral, el Estado puede y debe intervenir en muy diversas facetas de la vida social y económica, y el tributo no deja de ser un instrumento más a su servicio para llevar a cabo tan amplio abanico de objetivos. Por supuesto, no es sólo a través del tributo como se conseguirá reconducir las voluntades particulares a fin y efecto de coronar los objetivos fijados. El tributo es sólo uno más de los diversos instrumentos a los que se va a recurrir para, mediante el otorgamiento de ventajas (subvenciones, ayudas, créditos) o la interposición de desventajas (multas pecuniarias, controles administrativos), encauzar los actos de los sujetos sobre los que se quiere influir.³

En consecuencia, resulta perfectamente concebible que el tributo sirva para algo más que para obtener sumas de dinero.⁴ Es totalmente viable como vehículo de promoción de fines sociales, económicos o políticos siempre que éstos cuenten con amparo constitucional y resulten asumibles desde la atalaya de un Estado social,⁵ idea que encontramos reflejada en el artículo segundo de la Ley general tributaria cuando postula 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”,⁶ y que es posible extraer de la Constitución vigente, de acuerdo con la interpretación efectuada por el Tribunal Constitucional (por ejemplo, en su Sentencia 37/1987).⁷

En estos supuestos, se espera del tributo que de su aplicación a los contribuyentes se consiga, de forma mediata, una reducción del gasto público.⁸ Ello se alcanza

3. En este sentido, cfr. Klaus VOGEL (en *La Hacienda pública y el Derecho constitucional* (HPE, núm. 59, 1979, pág. 19), MOSCHETTI (en *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1979, págs. 291-292), CASADO OLLERO (“Los fines no fiscales de los tributos (comentario al artículo cuarto de la Ley general tributaria)”, en *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma*. vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 109 y ss.), y Antonio CAYÓN GALLARDO (*La unidad funcional de la Hacienda pública*, IEF, Madrid, 1988, pág. 153).

4. Vid. los trabajos de Gabriel CASADO OLLERO, *El sistema impositivo de las comunidades autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, pág. 7, y *Los fines no fiscales de los tributos*, op. cit., pág. 104), y de Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, *Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad* (*Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 149). “El moderno Derecho tributario –afirma TIPKE (“La Ordenanza tributaria alemana de 1977”, *Civitas*, REDF, núm. 14, 1977, pág. 360)– está concebido con una doble finalidad, ya que no sirve, exclusivamente, a la obtención de recursos sino que, al mismo tiempo, persigue dirigir la economía y la redistribución de las rentas y de los patrimonios.”

5. Vid. las diferentes funciones que de acuerdo con Ricardo CALLE SAIZ (“Política económica: Objetivos e instrumentos”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 3, 1979, pág. 51) puede desempeñar el tributo.

6. Vid., en relación con el artículo cuarto de la anterior LGT, Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, “Comentarios sobre un precepto olvidado: El artículo de la Ley general tributaria”, HPE, núm. 32, 1975, pag. 173.

7. Nos hemos ocupado de esta sentencia en el punto núm. 3 de nuestro trabajo *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal* (op. cit.) y en el capítulo cuarto de *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993.

8. Como ha señalado la doctrina, “junto a la función recaudatoria (recaudar para gastar), el tributo puede conseguir directa y autónomamente (sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-presupuesto-gasto) la realización de los fines del ordenamiento constitucional” (CASADO OLLERO, *Los fines no fiscales de los tributos*, op. cit., pág. 113); “La disminución de ingresos que tiene lugar en los impuestos con fines no fiscales suele suponer para la Hacienda una carga presupuestaria *per saldo* menor que la que supondría el gasto destinado a lograr esa misma finalidad, y es que, evidentemente, cuando el instrumento impositivo se utiliza de acuerdo con su tradicional finalidad de previa obtención de ingresos para posteriormente aplicar/los a los gastos públicos, se generará un mayor coste, debido a la necesidad que existe de intercalar instancias burocráticas encargadas de recaudar y después de controlar el destino de los fondos [...]” (Clemente CHECA GONZÁLEZ, “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Civitas*, REDF, núm. 40, pág. 506).

cuando ante la presión del tributo los contribuyentes modifican sus conductas en la forma querida por el legislador tributario, variación en sus formas de actuar que acarrea la disminución de una partida de gasto del ente público. De acuerdo con esta proposición, si un industrial contamina un río con los vertidos que arroja su empresa, ante una exacción que grave tales vertidos puede reaccionar adoptando las medidas precisas para eliminar o moderar ese flujo contaminante, permitiendo a las administraciones públicas que disminuyan el gasto proyectado en la protección del medio ambiente fluvial.

2. La protección del medio ambiente a través de los tributos

El tributo, decimos, actúa sobre unas determinadas conductas privadas en defensa de unos determinados valores, principios o derechos que deben contar con el amparo de la Constitución. Sólo la defensa y promoción de tan altos ideales permite esta cierta desnaturalización que padece el instituto tributario. Estos principios o valores merecedores de protección pueden ser muy variados. Y, si bien los tributos han tenido desde siempre efectos o repercusiones de tipo extrafiscal al convertirse en instrumento de una determinada política económica gubernamental,⁹ lo cierto es que los tributos que realmente merecen calificarse de extrafiscales¹⁰ acostumbran a ser un arma de defensa de otro tipo de intereses distintos de los económicos. En términos hipotéticos, prácticamente todos los valores constitucionales pueden promocionarse mediante el instrumento fiscal. Así, por ejemplo, podemos encontrar lo que se ha dado en llamar tributos de ordenamiento moral¹¹ cuando sus aspiraciones no son de orden material sino preservar la salud moral de la sociedad o proteger un determinado colectivo especialmente necesitado (la infancia, la tercera edad, etc.), resguardo que, en cualquier caso, debe brindarse atendiendo al principio de proporcionalidad en el uso del tributo extrafiscal, de modo que no resulten vulnerados otros derechos también amparados por la Constitución (la libertad, la democracia, el pluralismo, la libertad de empresa y la economía de mercado, etcétera).

Uno de los valores que, hoy en día, más a menudo, es objeto de protección mediante el uso del instrumento fiscal es el medio ambiente. Es éste un bien a tute-

9. Mediante el uso combinado de bonificaciones, exenciones, deducciones, etc., mecanismos todos ellos destinados a favorecer un determinado sector económico, impulsar un tipo de inversiones sobre las demás, o incrementar el gasto de la renta en productos seleccionados.

10. Resulta difícil trazar una nítida diferenciación entre tributos con efectos extrafiscales y auténticos tributos extrafiscales o con finalidad extrafiscal. Respecto de los primeros, hay que partir del aserto de que la pura fiscalidad no existe, ni tampoco la extrafiscalidad pura, y, por tanto, en cada tributo coexistirán con distinta intensidad funciones recaudatorias y funciones reguladoras (Tulio ROSEMBUJ, *Elementos de Derecho Tributario*, PPU, Barcelona, 1988, pág. 44). Sin embargo, a título esencialmente orientativo, podemos aventurar que si el fin del tributo es principalmente recaudar dinero (por ejemplo, el IRPF), su naturaleza fiscal no se desvirtúa por el mero hecho de incluir determinadas cláusulas (bonificaciones, reducciones, exenciones, etc.), favorecedoras de intereses diversos (política social, empleo, vivienda, familia, etc.). En cambio, si un tributo nace encaminado a la consecución de fines distintos del recaudatorio (el cual no tiene por qué quedar absolutamente descartado —cfr. MATEO RODRÍGUEZ, “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *Civitas*, REDF, núm. 39, 1983, pág. 44—), siendo capaz, incluso, de “canjear” la obtención de ese fin por una pérdida de recaudación (cfr. César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, “Los impuestos de ordenamiento económico”, *HPE*, núm. 71, 1981, pág. 18), nos encontraremos ante una exacción de tipo extrafiscal.

11. Cfr. Luis MATEO RODRÍGUEZ, “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, *op. cit.*

lar que genera una especial adhesión social, más allá de la que puede corresponder a un bien jurídico amparado a nivel constitucional.¹² La posibilidad de establecer tributos para proteger el medio ambiente dimana del último número del artículo 45 de la Constitución española, precepto destinado al derecho y la protección del medio ambiente, en la medida en que se establece un doble orden de consecuencias para quienes violen la normativa reguladora del acceso al medio ambiente. En concreto, las consecuencias son, por un lado, punitivas (sanciones penales o administrativas) y, por otro lado, exigen la reparación del daño causado. El tributo no es, desde luego, una sanción pero sí puede coadyuvar a la reparación del daño causado mediante la aportación de medios económicos. El impuesto medioambiental pone en práctica entonces lo que en términos económicos se conoce como la internalización de costes sociales negativos, y que, dicho de forma muy breve, supone que el sujeto que causa unos perjuicios a terceros como es el deterioro de la naturaleza en detrimento del resto de sus conciudadanos, y no los paga ni computa como gastos de la actividad que ha ocasionado el deterioro ambiental,¹³ termina pagándolos a fuerza de asumir el pago de un impuesto que funciona como mecanismo indemnizatorio.¹⁴ La aplicación del impuesto medioambiental no se dirige a erradicar las actividades nocivas o contaminantes, objetivo cuyo cumplimiento podría suponer de forma directa o indirecta la expulsión del mercado de un número indeterminado de agentes productivos. Además, muy posiblemente tampoco la vía fiscal sería la más idónea para alcanzar tan radical meta, siendo antes preferibles medidas punitivas o controles administrativos.¹⁵ Pero es que no es ése el fin fijado. Lo que se desea realmente es situar los niveles de contaminación dentro de unos determinados límites estimados como soportables en función de la capacidad de asimilación que la naturaleza tiene respecto de los agentes externos.¹⁶ En suma, “crecimiento económico y protección del ambiente no se conciben hoy como fines antagónicos o excluyentes, sino como objetivos que deben com-

12. El artículo 45 de la Constitución consagra el derecho al medio ambiente en estos términos: “1. Todos tienen derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.”

Los artículos 148.1.9 y 148.1.23 vuelven sobre el tema, esta vez para intentar separar los ámbitos competenciales de Estado y comunidades autónomas en la materia, cuestiones a las que nos referimos en nuestro trabajo *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*.

13. “Estos recursos son tratados por todo el mundo como si fuesen bienes libres. Cuando los recursos escasos se ofrecen a precio cero y sin ningún control alternativo al mercado que racione su uso, se produce un exceso en su utilización y un abuso. La ‘libertad’ en el uso del recurso no otorga ningún incentivo para economizar su utilización” (A. MYRICK FREEMAN III y Robert H. HAVEMAN, “Los incentivos económicos y la calidad del medio ambiente”, en *Nuevos impuestos*, IEF, Madrid, 1972, pág. 493).

14. Vid. una explicación mucho más concreta en los artículos de José Luis PÉREZ DE AYALA, “Introducción a una teoría económica del coste social como fundamento de responsabilidades jurídico-privadas y de obligaciones tributarias” (RDFHP, núm. 72, 1967) y Julio TOLEDO JAUDENES, “El principio ‘quien contamina paga’ y el canon de vertidos” (RAP, núm. 121, 1987).

15. Vid. “Incentivos económicos para la protección del medio ambiente”, de Tulio ROSEMBUJ (*Revista de la Economía Social y de la Empresa*, núm. 15, 1992, pág. 43 y ss.).

16. J. CAÑADA GARMENDIA ha escrito: “El impuesto debe estar al servicio de este nivel óptimo o ideal de contaminación” (“Fiscalidad y contaminación”, *Crónica Tributaria*, núm. 4, 1972).

paginarse para procurar la calidad de vida”,¹⁷ armonización a la cual contribuye enormemente el postulado básico que constituye el artículo 45 de la Constitución en la medida en que encomienda a los poderes públicos que velen por la utilización racional de todos los recursos naturales.

La concepción imperante de impuesto medioambiental se encuentra a medio camino de la extrafiscalidad pura, empeñada en la desaparición de las conductas nocivas a costa de perder recaudación, y una extrafiscalidad entendida como abono de un cierto peaje, con un fin indemnizatorio o resarcitorio, que constituye una carga económica que satisface el agente que causa los perjuicios para, en definitiva, poder seguir causándolos. Mas, a nuestro juicio, si esta idea de extrafiscalidad no quiere acercarse peligrosamente a los perfiles de un precio tiene la obligación de ofrecer al contribuyente/agente contaminador una alternativa de mejora, a través de incentivos fiscales fruto de la actividad de promoción a la que empuja la Constitución en el artículo 45 a las administraciones públicas, incentivos o beneficios que llevarán aparejado, casi con toda seguridad, un descenso de recaudación del impuesto.¹⁸ En fin, el sujeto que contamina debe llegar a la conclusión de que para él la vía más cara a seguir es la de continuar contaminando,¹⁹ siéndole más rentable, entonces, introducir variaciones en sus conductas, en los consumos, en las técnicas de producción, hasta situar la actividad que antes constituía un hecho imponible del impuesto medioambiental en los más amplios terrenos de la no-sujeción, o, como mínimo, reducir su base imponible.

3. Los impuestos especiales y el medio ambiente

Establecidos ya ciertos conceptos básicos acerca de la tributación extrafiscal y en torno al medio ambiente como bien jurídico susceptible de beneficiarse del uso de dicho mecanismo de ordenación, es hora ya de adentrarse en el tema principal de este trabajo, a saber, si los impuestos especiales pueden funcionar como impuestos cuya finalidad extrafiscal sea la protección del medio ambiente. La respuesta a este interrogante exige, a nuestro modo de ver, plantearse, en primer lugar, si la

17. Cfr. FRANCISCO DELGADO PIQUERAS, “Régimen jurídico del Derecho constitucional al medio ambiente”, REDC, núm. 38, 1992, págs. 62-63; GALLEGO GREDILLA, “Medio ambiente y ecología”, en *El sector público en las economías de mercado (ensayos sobre el intervencionismo)*, 1979, pág. 300.

18. En el mismo sentido, ROSEMBUJ en *El tributo ambiental*, PPU, Colección Iuris Minor, núm. 1, Barcelona, 1994, pág. 37.

19. Cfr. MIRYCK FREEMAN III y HAVEMAN, *op. cit.*, págs. 494 y 510; Ramón MARTÍN MATEO, *Tratado de Derecho ambiental*, vol. 1, Ed. Trivium, Madrid, 1991, págs. 240-241; M.^o del Mar ISLA, “La protección de medi ambient”, *Quaderns de Competitivitat, Generalitat de Catalunya*, Departament d’Indústria i Energia, Barcelona, 1993, pág. 49. *Vid.* también el trabajo de Pablo CHICO DE LA CÁMARA, Amparo GRAU RUIZ y Pedro M. HERRERA MOLINA, “Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible”, en *Quincena Fiscal*, núm. 2/2003. El último autor citado es responsable del compendio de mayor calado en esta materia, *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Ministerio de Medio-Ambiente, Marcial Pons, Madrid, 2000.

“Ni que decir tiene que la efectividad alcanzada por los impuestos ecológicos, concretamente en lo que hace a la reducción de la contaminación, ha sido en ciertos países europeos realmente sorprendente. Así, destaca el caso de Suecia, en donde ha disminuido—desde los años ochenta hasta la fecha— en cerca de un ochenta por ciento la contaminación por azufre, como consecuencia de la aplicación de un impuesto a las industrias causantes de la contaminación. La medida fiscal indujo a las industrias a la utilización de petróleo con bajo contenido en azufre, entre otras medidas preventivas, con la finalidad de reducir los efectos de la lluvia ácida padecida por los bosques suecos, provocada por la contaminación del azufre” (ADAME RUBIO, Francisco, “El impuesto sobre instalaciones que indican sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares”, *Civitas*, REDF, núm. 79, 1993, pág. 464).

nota de la extrafiscalidad esté presente en este tipo de impuestos, y hasta qué punto, para pasar seguidamente a averiguar en qué medida pueden ser eficaces los impuestos especiales en la lucha en defensa del medio ambiente.

Conviene despejar, sin embargo, una cuestión previa. Los impuestos especiales son una serie de gravámenes que recaen sobre el consumo de una serie de productos, bebidas alcohólicas (cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas), hidrocarburos, labores del tabaco, electricidad y determinados medios de transporte. Estimamos que, en sentido estricto, solamente los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, sobre la electricidad y sobre determinados medios de transporte tienen alguna posibilidad de incidir en la protección del medio ambiente. Sin embargo, no descartamos alusiones al resto de impuestos especiales en la medida en que también habitualmente se los considera instrumentos de políticas gubernamentales de orden no fiscal. Para saber hasta qué punto los impuestos especiales sirven al objetivo extrafiscal es preciso preguntarse, inicialmente, por el objeto que persiguen. Acostumbra a contestarse que los impuestos especiales son impuestos indirectos que gravan el consumo de determinados tipos de bienes,²⁰ de ahí que se asevere que se trata de impuestos sobre consumos específicos, sobre todo en contraposición con el impuesto sobre el valor añadido, en la actualidad el impuesto general sobre el consumo por excelencia. Son impuestos sobre el consumo con independencia de que el hecho imponible pueda ser la fabricación o la importación de los bienes objeto de gravamen y no su consumo, puesto que, mediante el mecanismo de la repercusión, favorecido por el funcionamiento del mercado, el contribuyente traslada el importe del tributo hasta el consumidor, quien resulta ser, entonces, el sujeto definitivamente incidido por el tributo.²¹ Cabe preguntarse si el legislador decidió gravar determinados consumos con el objeto de imponer sus criterios sobre la procedencia o no de los mismos, o lo hizo con la intención manifiesta de querer gravar un foco más de capacidad económica puesta de manifiesto en el momento del gasto.

El dato histórico decantará la balanza hacia la segunda de las opciones apuntadas.

3.1. Fundamento de los impuestos especiales

3.1.1. El dato histórico y su potencial recaudatorio

A nivel general, "al comenzar el desarrollo industrial en un país –expone Due–, la experiencia nos dice que éste se centra en la producción de bienes que anterior-

20. Así, lo señalan, entre otros, Antonio MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ (en "Los impuestos especiales en el sistema tributario español", en *Estudios sobre los impuestos especiales*, IEF, Madrid, 1983, pág. 67), y Antonio MARTÍNEZ LAFUENTE (en "El impuesto sobre el petróleo, sus derivados y similares", en *Estudios sobre los impuestos especiales*, IEF, Madrid, 1983, pág. 639).

21. Con esta sencilla y eficacísima operación, hemos advertido en otra ocasión ("Comentarios a la nueva Ley de impuestos especiales", Civitas, REDF, núm. 77, 1993, pág. 25), el legislador permite que, aunque el objeto material del tributo sean los productos fabricados, importados, etc., configurados en los hechos imponibles fabricación, importación, etc., el objeto-fin, esto es, la finalidad última del tributo que es gravar el consumo, pueda consumarse. No obstante, es preciso retener que el impuesto especial sobre determinados medios de transporte no recurre al mecanismo de la repercusión gravando directamente al consumidor.

Sobre estas cuestiones se ha extendido en numerosas ocasiones J. J. FERREIRO LAPATZA (cfr. *Curso de Derecho tributario* –con PÉREZ ROYO, MARTÍN QUERALT, TEJERIZO LÓPEZ y CLAVIJA HERNÁNDEZ–, Marcial Pons, Madrid, en sus sucesivas ediciones).

mente proporcionaban unos cuantiosos ingresos aduaneros, por la razón evidente de que esos bienes ofrecen un mercado interior relativamente importante y estable. Notablemente, lo primero que se aborda es la producción de cerveza y cigarrillos, seguido de ciertas clases de bebidas alcohólicas destiladas y, en algunos países, vino. Sigue de cerca muchas veces el refino de petróleo. Estos productos son de consumo generalizado, y las economías de producción a gran escala de estos productos no requieren un mercado del tamaño que exigen muchas industrias básicas. Al desarrollarse la producción interna de estos bienes, un país tiene probabilidad de perder sustanciales ingresos públicos, a no ser que entren en vigor impuestos equivalentes sobre la producción interna, y típicamente esto es lo que se hace. Al continuar la sustitución de las importaciones, se hace urgente el problema de una expansión adicional de los impuestos sobre consumos específicos más allá de estos bienes básicos.²²

En España, en concreto, el florecimiento de los impuestos especiales es consecuencia directa de la conceptualización de los tributos directos como algo odioso, y es fruto del deseo de los monarcas absolutos de nutrir sus arcas de impuestos que no precisasen el consentimiento de sus súbditos, circunstancias a las que es preciso agregar una imperiosa necesidad de allegar nuevos recursos ante la insuficiencia probada de los de estricta naturaleza patrimonial.²³ Los impuestos sobre el consumo son, entonces, muy variados,²⁴ explica el profesor Fuentes Quintana, abarcando una pluralidad de productos consumidos indistintamente por individuos inscribibles en las más variadas clases sociales. Sólo posteriormente surgirá la convicción de que es preciso discriminar aquellos bienes de consumo generalizado e imprescindible, que deben quedar fuera del campo de aplicación de estos tributos. Durante la segunda mitad del siglo XIX nuestro país asiste a un debate abierto, alimentado por las diversas opciones políticas y especialmente caldeado por los periódicos estallidos revolucionarios, en torno a la conveniencia o no de una tributación sobre el consumo. Ésta muy pronto se hace impopular, pero igualmente se hizo evidente que su potencial recaudatorio resultaba difícilmente sustituible. No será hasta principios del siglo XX cuando nuevos vientos que soplen a favor de la progresividad y el principio de capacidad económica consigan desplazar el interés doctrinal hacia la tributación directa, aunque los impuestos sobre consumos específicos, considerados generalmente como regresivos, sigan siendo el remedio infalible de una Hacienda débil y desorganizada. Incluso, cuando a escala europea se revaloriza el sistema seguido por nuestra alcabala, a modo de impuesto sobre el volumen de ventas, España permanece anclada en un sistema de impuestos sobre consumos específicos, que puede identificarse en la contribución de usos y consumos (1940) y en el impuesto sobre el gasto (1957).

No es necesario aportar muchos detalles más para darse cuenta de que el legislador fiscal español ha acudido a la imposición sobre consumos específicos con el

22. John F. DUE, *Impuestos indirectos*, IEF, Ministerio de Hacienda, 1972, pág. 151.

23. Cfr. Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, "Impuestos especiales", RDFHP, núm. 67, 1967, págs. 2025-2056.

24. Se trataba de introducir una tributación indirecta que no recordara demasiado a la alcabala, el impuesto general sobre las ventas de Castilla, objeto de numerosas críticas en aquella época (1845), según relata con todo lujo de detalles Enrique FUENTES QUINTANA en *Las reformas tributarias en España*, Editorial Crítica, Barcelona, 1990. pág. 159 y ss.).

propósito confesado de ampliar y consolidar sus fuentes de recursos tributarios. Y, si bien es cierto que en la actualidad el peso de la recaudación de los impuestos especiales ha cedido frente a los tributos “estrella” por excelencia en la mayoría de los sistemas fiscales de los países de nuestro entorno, el gravamen sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre el volumen de ventas, el IVA, se sitúa todavía, en términos recaudatorios, inmediatamente detrás de ellos.²⁵

La relevancia del componente recaudatorio de los Impuestos Especiales queda, a la vista de las explicaciones de Due y Fuentes Quintana, fuera de toda duda. Es frecuente que los países de nuestra órbita económica recurran a subidas periódicas de sus impuestos especiales al objeto de allegar ingresos tributarios suplementarios (*vid.* Real decreto ley 12/2005, de 16 de septiembre), sobre todo cuando los índices de presión fiscal directa son ya muy elevados y el alza del impuesto general sobre el consumo presenta problemas diversos, como puede ser un posible aumento inflacionario o una expansión del fraude. El alto potencial recaudatorio de los impuestos sobre consumos específicos es destacado por todos los autores unánimemente como nota característica de este tipo de tributos.²⁶ Este hecho, junto con la relativa facilidad para su control y la eficacia en su gestión,²⁷ y la escasa resistencia de los contribuyentes al pago, habida cuenta de que se trata de consumos inelásticos toda vez que su consumo apenas se altera pese a la elevación de su fiscalidad, indicio seguro de que se fracasa en la moderación de los hábitos de consumo, avalan su estado de buena salud presente y futura, pese a no ceñirse de forma modélica a los postulados de capacidad económica y justicia tributaria.²⁸

25. Según datos correspondientes al año 2003, que tomamos de la Memoria de la Agencia Tributaria para 2003, mientras el IVA bordeaba los 40.000 millones de euros recaudados, los impuestos especiales se acercaban a los 17.000.

26. *Vid.* entre otros, MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ (*op. cit.*, págs. 68, 80 y 130); GONZÁLEZ GARCÍA (*op. cit.*, pág. 2013, y “Pasado, presente y futuro del impuesto sobre alcoholes”, en *Estudios sobre los impuestos especiales*, IEF, Madrid, 1983, pág. 353); Alberto OVARZÁBAL LECUONA (“El impuesto sobre el petróleo en los estados miembros de la CEE”, en *Estudios sobre los impuestos especiales*, IEF, Madrid, 1983, pág. 1026); Antonio CAYÓN GALIARDO, Ramón FALCÓN Y TELLA, Fernando DE LA HUCHA CELADOR (*La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, IEF, Madrid, 1990, pág. 410); Carlos SALGADO PEÑARRDONDA (“Imposición sobre el alcohol etílico”, en *Estudios sobre los impuestos especiales*, IEF, Madrid, 1983, pág. 399); Francisco Javier GONZÁLEZ SAAVEDRA, *Los impuestos especiales ante la entrada en la CEE*, XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 1990, pág. 31; Francisco SOLANA VILLAMOR, “La imposición sobre consumos específicos en la CEE (Accisas)”, en *Impuestos especiales*, Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988, págs. 27 y 46.

DUE ha escrito al respecto: “La razón directa, más urgente para la introducción de los impuestos suntuarios, es la necesidad de enjugar la pérdida de las fuentes más importantes de los derechos aduaneros, puesto que estos bienes proporcionan unos ingresos aduaneros elevados” (*op. cit.*, pág. 154. *Vid.*, también, págs. 159 y 163).

27. Circunstancia puesta de relieve muy a menudo, como hacen MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ (*op. cit.*, pág. 82), SALGADO PEÑARRDONDA (*op. cit.*, pág. 400), FERREIRO LAPATZA (*Curso de Derecho tributario, op.cit., edición de 1993*, pág. 566) o el propio DUE (págs. 154, 157 y 165).

28. Nos dice DUE, refiriéndose al estado de la equidad en estos impuestos: “Aunque estos bienes pueden ser considerados de lujo, son ampliamente consumidos por los grupos de renta baja. Como consecuencia, es probable que la carga absoluta que recaiga sobre los pobres sea importante, y por ello puede muy bien repartirse regresivamente; esto es especialmente cierto con los cigarrillos y la cerveza. Probablemente el consumo de aguardientes destilados de elevado precio sea menor en los grupos de renta más baja” (*op. cit.*, pág. 160). *Vid.* también los aspectos críticos que refleja José BARRIO BONDIA en “Concepto de Impuestos Especiales”, en *Impuestos especiales*, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988, págs. 8-9. GONZÁLEZ GARCÍA, por su parte, amplía el número de ventajas con que cuenta esta clase de impuestos: tolerancia social, ocultación del impuesto en el precio de la mercancía gravada, etc. (*Impuestos especiales, op. cit.*, pág. 2036).

3.1.2. El elemento extrafiscal

Tanta relevancia tiene el elemento fiscal, su potencia recaudatoria, en el establecimiento y exigencia de los impuestos especiales, que parece difícil que tenga cabida rastro alguno de componente extrafiscal. Y, sin embargo, los impuestos especiales son considerados tradicionalmente como un instrumento apto para internalizar los costes sociales que el consumo de los productos gravados genera. Basta con echar una ojeada a las exposiciones de motivos de las leyes reguladoras de los mismos. Si nos ceñimos a las dos últimas, las leyes 45/1985, de 23 de diciembre, y 38/1992, de 28 de diciembre, podemos ver cómo en sus respectivas exposiciones de motivos el legislador justifica la coexistencia de los impuestos especiales, como impuestos sobre el consumo de determinados productos, con el IVA como impuesto general sobre el consumo, en orden a internalizar los costes sociales que los primeros generan y no han sido tenidos en cuenta a la hora de fijar los precios privados. Se dice que esta doble imposición cumple una función extrafiscal “como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.” (Ley 38/1992), a la vez que contribuirá a desincentivar tales consumos (Ley 45/1985).²⁹

La credibilidad de tan bondadosas declaraciones de intenciones es francamente escasa.³⁰ Es difícil admitir la presencia real de un fin extrafiscal cuando el examen del articulado de las leyes que se aplican revela la práctica inexistencia de disposiciones concretas que permitan su puntual cumplimiento.³¹ Otra cosa es que el legislador recoja junto a la principal finalidad de estos impuestos, recaudar, fines adicionales que estima también alcanzables en alguna medida. Hay que situar los fines proclamados en las exposiciones de motivos de las normas en su lugar sin otorgarles más importancia que la que desde un punto de vista jurídico les corres-

29. Son numerosos, también, los autores que aluden a estas finalidades. Así, SALGADO PEÑARREDONDA (*op. cit.*, pág. 398), MÁRQUEZ y MÁRQUEZ, quien, siguiendo a Due (*op. cit.*, págs. 161-162), incide en la importancia que tiene el principio del beneficio en el establecimiento de este tipo de impuestos (*op. cit.*, págs. 77-80); Rafael NAVAS VÁZQUEZ (*Manual del sistema tributario español*, en colaboración con otros autores, Civitas, Madrid, 1993, pág. 495); o ALBIÑANA, de quien reproducimos las siguientes palabras: “A los fines perseguidos en esta aportación han de mencionarse las necesidades indeseables –consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas, por ejemplo–, que plantean la intervención del Estado para corregir las elecciones y aun las preferencias de los individuos. La Hacienda pública ha de poner en acción unos u otros mecanismos en los mercados de tales bienes o servicios para obstaculizar o penalizar su proceso de satisfacción. De no mediar la intervención del sector público es evidente que los aludidos bienes o servicios se producirían en cantidad superior al óptimo social. En este orden de ideas basta considerar que el consumo excesivo de alcohol suele ser origen de cuestiones de índole familiar, genera mayores riesgos de accidentes de circulación, etc., por lo que su coste social será superior al coste privado. De aquí la intervención estatal [...]” (*op. cit.*, pág. 22). El mismo orden de invocaciones se hace, a veces, a escala comunitaria (cfr. CAYÓN GALIARDO y otros, *op. cit.*, pág. 411).

30. “A menudo los gravámenes especiales se imponen fundamentalmente con el propósito de obtener mayores ingresos fiscales con escasa consideración de las iniquidades y de los efectos económicos resultantes”, afirma DUE en *Análisis económico de los impuestos*, citado por MARTÍNEZ LAFUENTE (*op. cit.*, pág. 643). Y, sin embargo, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 9 de noviembre de 1991 (*La Ley*, 11 de marzo de 1992), se llega a vincular el logro de la finalidad extrafiscal con la propia repercusión del impuesto.

31. No es necesario, sin embargo, como postula algún autor (MARTÍNEZ LAFUENTE, *op. cit.*, pág. 642), que el importe de la recaudación resulte afectado a cubrir los costes o gastos ocasionados por el consumo de los productos gravados, fundamentalmente porque ello supondría, en alguna medida, vincular la cuantía del gasto a realizar en políticas sanitarias, medioambientales, de infraestructuras, etc., a las cantidades recaudadas. En nuestro caso, esta solución parece poco aconsejable: dado el alto importe de la recaudación por impuestos especiales, afectar esas sumas a fines muy sectoriales privaría al Estado de cantidades de dinero muy altas con las que no podría contar para subvenir a sus gastos restantes. *Vid.* la opinión de ALBIÑANA en *Los impuestos especiales: su función socioeconómica*, pág. 20.

ponde. “Los fines que se persiguen con el establecimiento de un tributo, las razones que le sirven de base y fundamento, se sitúan en un momento prejurídico en la órbita de la política económica general o, más en concreto, de la política fiscal –afirma Ferreiro Lapatza–. Claro está que estos fines y razones han de ser tenidos en cuenta para una correcta interpretación de la ley; en cuanto puedan atribuirle un cierto sentido; en cuanto sirvan para determinar la intención del legislador. Pero nada más. Nuestro análisis debe centrarse, por el contrario, en el texto positivo ya promulgado, en la elección hecha por el legislador, en la norma ya escrita y publicada”.³²

De este modo, en realidad lo que se pregona en las exposiciones de motivos puede calificarse de mera coartada moral, incluso de carácter sobrevenido. Es una coartada moral porque, como habrá ocasión de comprobar, apenas unos leves retazos quedan en el Derecho positivo aplicable como plasmación concreta de tan altas miras. Y es sobrevenida porque sólo en las normas reguladoras más modernas hallaremos estas hondas preocupaciones del legislador, en parte porque el Estado social, en nuestro siglo, ha ampliado su abanico de competencias a terrenos casi vírgenes en la época en la que nacieron estos impuestos (política sanitaria, por ejemplo), y en parte porque algunos problemas que ahora se quieren resolver con los impuestos especiales eran inimaginables en las fechas de su implantación (contaminación, medio ambiente, etcétera).³³ El legislador trata, en definitiva, de no desaprovechar unas fuentes de ingresos muy lucrativas y, por otro lado, de manifestarse en contra de determinadas actividades que, aunque deben ser respetadas o consentidas, de acuerdo con postulados constitucionales, nunca deben ser promocionadas. En consecuencia, antes que de finalidades extrafiscales debería hablarse de justificaciones extrafiscales.

Estos impuestos no nacen sino para recaudar ingresos; ahora bien, se admite que, tangencialmente, puedan utilizarse para otros fines distintos del fiscal, fines que, por su resonancia social, justifican ampliamente ante la sociedad unos supuestos palmarios de sobreimposición o doble imposición.³⁴

Los impuestos especiales, por tanto, no nacen con una finalidad extrafiscal sino justamente lo contrario, fiscal.³⁵ Y, sin embargo, de su aplicación puede esperarse algún efecto extrafiscal. Pero de eso a poder afirmar que se trata de impuestos extrafiscales media un abismo, porque no se cumplen una serie de condiciones que creemos imprescindibles para que un impuesto se haga merecedor de dicha calificación, a saber: *Primero*. El legislador extrafiscal, en virtud de los intereses que pretende salvaguardar y que están por encima del fin fiscal, ha de estar dispuesto a que el impuesto con fines extrafiscales niegue su propia naturaleza primigenia,

32. En *Impuestos especiales. Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, tomo XII, Edersa, Madrid, 1983, pág. 3.

33. “El primer gravamen español sobre la gasolina se fundamentó del mismo modo que lo hubiera sido un derecho arancelario sobre la importación de este producto. En aquella época no había hecho acto de presencia la contaminación ambiental”, nos cuenta ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (*Los impuestos especiales: su función socioeconómica*, op. cit., pág. 32).

34. Extraemos la sutil diferenciación entre finalidad y justificación de *Efectos económicos de los impuestos especiales* (coordinado por FRANCISCO SOLANA VILLAMOR), IEF, Madrid, 1989, pág. 31. Vid. también MARTÍNEZ LAFUENTE, op. cit., págs. 640 y 645.

35. No fueron de índole distinta las motivaciones aducidas en el Real decreto ley 13/1993, de 4 de agosto, para proceder a elevar las tarifas del impuesto sobre hidrocarburos.

esto es, que llegue a no obtener recaudación si corona con el éxito su objetivo. Por supuesto, este triunfo absoluto no se da en la realidad, y, por tanto, no puede exigirse. Pero lo que sí ha de pedirse al impuesto extrafiscal es que, a modo de vasos comunicantes, a medida que su misión de ordenamiento se va cumpliendo el importe de su recaudación vaya descendiendo. Nada de esto sucede con los impuestos especiales, caracterizados perennemente por sus altas recaudaciones, síntoma evidente de que los consumos no descienden. *Segundo*. El legislador extrafiscal, en la medida en que legisla buscando un cambio en conductas enjuiciadas negativamente, debe dejar una vía abierta para su modificación en sentido positivo. Las fórmulas a seguir son variadas. Puede modularse la cuantía de la deuda tributaria mediante tipos reducidos para actividades consideradas menos nocivas o en curso de mejora, o pueden establecerse bonificaciones, devoluciones, exenciones, etc., que permitan recompensar a quienes avanzan en la dirección querida.³⁶ Igualmente, puede preverse un gravamen progresivo de forma que grave más que proporcionalmente a quienes desarrollan en niveles altos la actividad gravada. La regulación vigente de los impuestos especiales se ha esforzado muy poco en este sentido, y apenas prevé vías alternativas a los consumos gravados, quedando, en la mayoría de los casos, como única opción, simplemente no consumir, o sea, incurrir en supuestos de no-sujeción, perspectiva que pocos contribuyentes aceptan habida cuenta de que se trata de consumos socialmente muy arraigados. Aun así, debe mencionarse, en el ámbito del impuesto sobre hidrocarburos, el caso de determinados combustibles cuyo inferior gravamen frente a otros puede obedecer a alguna consideración extrafiscal orientada, en concreto, a la promoción de su consumo como carburante sustitutivo. Así, determinadas gasolinas sin plomo (61.840 pesetas por mil litros) resultan menos gravadas que la que incorpora plomo (67.352 pesetas por mil litros),³⁷ en sintonía con las previsiones hechas desde hace ya tiempo en materia de política de oferta energética dirigidas a reducir el contenido de plomo de las gasolinas (cfr. Plan Energético Nacional de 1991).³⁸ De la misma manera, a nivel comunitario, se fomenta el recurso al gas natural frente a otros combustibles,³⁹ en parte por razones medioambientales, pero también sobre la base de consideraciones de tipo económico.⁴⁰ Así, la fiscalidad relativamente benigna del gasóleo, y sobre todo del GLP (gas licuado del petróleo), depende sobremanera del uso que se les dé. El gasóleo utilizable como carburante en vehículos automóviles de servicio público está sujeto a una tarifa inferior (9.562 pesetas por tonelada) al de uso general (125 euros por

36. Esta forma de actuar tampoco es extraña para nuestro legislador, pues la ha utilizado, por ejemplo, en la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de protección del ambiente atmosférico, estableciendo determinados beneficios fiscales, aunque ninguno relacionado con un impuesto especial.

37. Según tarifa 1ª del artículo 50 de la Ley 38/1992, redactada por la Ley 49/1998, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999.

38. Cfr. "Normativa ambiental relativa al sector energético", de Dionisio SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE GATTA, en *Noticias CEE*, núm. 101, junio 1993, pág. 49; ISLA, *op. cit.*, pág. 52; y *Efectos económicos de los impuestos*, *op. cit.*, págs. 251-252.

39. Cfr. M.ª Pilar HEREDERO SANZ, "El nuevo ámbito del impuesto sobre hidrocarburos", *Impuestos*, núm. 17; SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE GATTA, *op. cit.*, pág. 48, y Francisco SOLANA VILLAMOR, "Análisis económico de los nuevos impuestos especiales", *Papeles de Economía Española*, núms. 30-31, 1987, pág. 300.

40. Se trata de jugar con tres variables, energía, economía y medio ambiente, que constituyen el eje de cualquier política energética (SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE GATTA, *op. cit.*, pág. 40). Cfr. el punto sexto de la Exposición de motivos de la Ley 45/1985.

tonelada). Estas situaciones beneficiosas son vigiladas atentamente por la ley desde el momento en que limita el uso de estos productos a los cometidos expuestos.⁴¹ Deberá convenirse que, en estos supuestos, la menor tributación no obedece a la reducción del flujo contaminante sino que depende de quién utiliza ese combustible. O sea, se ha atendido, primeramente, a razones de política social y económica antes que medioambientales,⁴² puesto que desde el momento en que hay consumo hay contaminación con independencia de quién se beneficie del consumo.

No obstante, a modo de excepción que confirma la regla, y, mientras no se demuestre lo contrario, sin que constituya un cambio de orientación por parte de nuestro legislador, hay que hacer constar la introducción mediante la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de sendos beneficios fiscales en materia de este impuesto dirigidos directamente a promover objetivos ambientales. Así, el artículo 51 de la Ley de impuestos especiales cuenta, desde el año 1995, con estas nuevas exenciones:

“3. En las condiciones que reglamentariamente se determinen estará exenta del impuesto la fabricación o importación de los productos que a continuación se relacionan que se destinen a su uso como carburante, directamente o mezclados con carburantes convencionales, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes:”a) El alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal (bioetanol) definido en la subpartida 2207.20, ya se utilice directamente o previa modificación química. ”b) El alcohol metílico (metanol) definido en el código NC 2905.11.00 y obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, ya se utilice como tal o previa modificación química.

“c) Los productos definidos en los códigos NC 1507, 1508, 1510, 1511, 1512, 1513, 1514, 1515 y 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación química.

“4. La utilización como combustible de aceites usados comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley 20/1986, de 14 de mayo, básica de residuos tóxicos y peligrosos, siempre que dicha utilización se lleve a cabo con cumplimiento de lo previsto en la referida ley y en su normativa de desarrollo y ejecución.”

La Ley 38/1992 apoya así la utilización de aceites usados en su uso como combustible mediante la eliminación de su tributación en el ámbito del impuesto especial sobre hidrocarburos. De este modo, se promueve la recuperación de un tipo

41. Cfr. artículo 54 de la Ley 38/1992. Vid. también las manifestaciones de MÁRQUEZ y MÁRQUEZ en torno a esos y otros productos como el propano o el butano, en la regulación de la Ley 39/1979, en *Impuestos especiales. Comentarios a las leyes financieras y Tributarias*, op. cit., págs. 184-187.

42. Sucede del mismo modo con el mecanismo de las devoluciones, utilizado en las leyes precedentes. “La causa que justifica este trato de favor al sector agrícola viene dada, como en el caso del sector pesquero, por razones de política económica general de apoyo al sector primario, de forma que se descarga al mismo de un gravamen que era susceptible de distorsionar los precios al consumo de los productos agrícolas” (María Teresa IBÁÑEZ OROZ, “La devolución de los impuestos especiales”, *Impuestos*, núm. 9, 1988, pág. 180). Vid. también *Análisis económico de los nuevos impuestos especiales*, de SOLANA VILLAMOR, op. cit., págs. 297 y 300, y la Decisión del Consejo 92/510/CEE, de 19 de octubre, por la que se autoriza a los estados miembros a seguir aplicando a determinados hidrocarburos utilizados para fines específicos los tipos reducidos existentes del impuesto especial o exenciones del mismo, con arreglo al procedimiento del apartado 4 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE, comentada por SALGADO PEÑARREDONDA, en *Impuestos especiales*, CISS, págs. 659 y ss.

de residuo peligroso, cuya generación y abandono resulta perjudicial para el medio ambiente, mediante su conversión en fuente de energía.⁴³ De forma similar, la exención a los biocombustibles supone un respaldo hacia los combustibles alternativos y menos contaminantes.

La marginación de las consideraciones extrafiscales se acentúa todavía más en la regulación de otros impuestos especiales. En el impuesto sobre las labores del tabaco, por ejemplo, no existe ninguna medida (exenciones, bonificaciones, etcétera) orientada a animar al fumador a consumir tabaco bajo en nicotina. Éste no goza de ningún trato preferencial en el proceso de cuantificación, aunque prever este extremo hubiera sido un poco difícil en tanto en cuanto la base imponible (artículo 58 de la Ley 38/1992) gira en torno al precio de venta sin tener presente para nada el nivel de nicotina.

La tributación sobre productos intermedios y sobre el alcohol y las bebidas derivadas diferencia entre bebidas de mayor o menor graduación.⁴⁴ También en el caso de la cerveza.⁴⁵ Pero las exenciones (artículo 42 de la Ley 38/1992), por ejemplo, atienden a razones tales como si el consumo se realiza fuera del territorio de aplicación del impuesto o si tal consumo no llega a realizarse resultando lejana toda relación con las políticas extrafiscales, a no ser que se prime la consideración de que al no haber consumo no se causa el efecto nocivo final en el que desemboca toda actividad consistente en la producción o importación de los productos gravados.

El caso de la lucha que sostienen entre sí el vino y la cerveza en orden a defender sus cuotas de mercado, y frente a la fiscalidad que las directivas comunitarias les imponen, es paradigmático del peso real que tienen las consideraciones económicas en orden a la fiscalidad de los impuestos especiales. En primer lugar, hay que tener presente que el vino no se produce en todos los países comunitarios, requisito de "existencia" que, inicialmente, la Comisión adoptó en el proceso de selección de las "accisas" que debían exigirse a escala comunitaria. Por consiguiente, el vino va a resultar gravado en virtud de otros conceptos, como son el de neutralidad y el de "productos similares", de lo cual se deduce que es la existencia a nivel de toda la Comunidad de un gravamen sobre la cerveza, producto fácilmente intercambiable con el vino en cuanto a precio, graduación y hábitos de consumo, el hecho que empuja, en buena medida, a que deba gravarse el vino también. La reacción de los países productores de vino, principalmente del sur de Europa, es la negativa a aceptar una fiscalidad que perjudicaría en gran medida uno de los secto-

43. "Todo proceso industrial cuyo objeto es el aprovechamiento de los recursos contenidos en los residuos tóxicos y peligrosos ya sea en forma de materias primas o de energía" (artículo 2 de la Ley 20/1986, de 14 de mayo, básica de residuos tóxicos y peligrosos).

44. En efecto, la imposición sobre el alcohol y bebidas se articula sobre la aplicación de un tipo específico, una cantidad fija a pagar en función de una unidad de medida de alcohol. No interviene para nada el precio del producto, al contrario de lo que sucede en el caso de las labores del tabaco. En consecuencia, conteniendo igual cantidad de alcohol, dos ginebras, por poner un ejemplo, siendo las dos de diferente precio o calidad, aquella que resulte más barata integrará en su precio, proporcionalmente, una carga impositiva superior a la otra, lo cual redundará en un encarecimiento de las bebidas alcohólicas de menor calidad y precio, que son las que tienden a ser objeto de consumo por las clases sociales más bajas (cfr. DUE, *op. cit.*, pág. 155).

45. Artículos 34, 39 y 23, respectivamente, de la Ley 38/1992.

res más desarrollados de su economía agrícola, guiándose, por tanto, por intereses proteccionistas.⁴⁶

La Comunidad Europea, en realidad, siempre ha contemplado el impuesto sobre hidrocarburos desde el punto de vista de sus posibilidades recaudatorias. Cuando la Comisión presentó al Consejo, el 7 de marzo de 1972, una serie de criterios a seguir para seleccionar los impuestos específicos que debían permanecer, invocó en uno de ellos la referencia a la sanidad pública, aunque restringiéndola a los impuestos sobre el tabaco, alcohol y cerveza. Del resto de criterios establecidos, el impuesto sobre hidrocarburos cumplía los de carácter económico (estar establecido en todos los países y procurar un rendimiento satisfactorio), pero no el que exigía que los impuestos sobre consumos específicos no gravaran productos de primera necesidad, a la vez que se debía evitar, en lo posible, gravar productos que fueran utilizados como materia prima por la industria. Por tanto, “son razones exclusivamente recaudatorias las que abonan el mantenimiento de los impuestos sobre aceites minerales y esto no puede ser soslayado por la Comisión”.⁴⁷

Posteriormente, la Comunidad ha continuado el proceso armonizador de los impuestos especiales siguiendo sus propios criterios al margen de que a escala europea interesara también la protección al medio ambiente. Igualmente, en nuestro país, cuando se ha modificado la normativa específica de estos tributos se ha procedido a una paulatina adaptación de la normativa interna siguiendo las pautas comunitarias. La armonización fiscal europea de los impuestos especiales no actúa, pues, como instrumento de la política medioambiental comunitaria, sino que su objetivo es posibilitar un tráfico de productos objeto de estos impuestos entre los estados miembros sin que existan controles en las fronteras y sin que se produzcan distorsiones a la competencia de origen fiscal.⁴⁸ Las acciones relativas al medio ambiente adoptadas en el seno de la Unión Europea son independientes de la regulación de las “accisas”.⁴⁹

46. Cfr. *Efectos económicos de los impuestos especiales*, op. cit., pág. 31; CAYÓN y otros, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea...*, op. cit., pág. 410 y 462 y ss.; SOLANA VILLAMOR, *Análisis económico de los nuevos impuestos especiales*, op. cit., pág. 291; *Las accisas en el marco de la armonización fiscal de la CEE*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, pág. 56 y ss.; y Joaquín DE LA LLAVE DE LARRA, “La imposición sobre el vino en la legislación de los países de la CEE”, en *Estudios sobre los impuestos especiales*, IEF, Madrid, 1983.

Otro ejemplo de maniobra proteccionista se dio en el caso de la exacción reguladora de precios de alcoholes no vinicos en el marco de la Ley 39/1979 (MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ. *Impuestos especiales. Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, op. cit., págs. 194-197).

47. No en vano, su recaudación, cercana a los 10.000 millones de euros en 2003, la sitúa como el más lucrativo de los impuestos especiales, aportando más de la mitad del total de recaudación por este concepto.

Cfr. CAYÓN y otros, *La armonización fiscal en...*, op. cit., pág. 409 y ss.

48. Cfr. FRANCISCO SOLANA VILLAMOR, “La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales. Comentarios a la Directiva 12/1992 (I)”, *Carta Tributaria*, monografía núm. 160, 1992, pág. 2; LESLIE DUCK, “Los impuestos especiales en las Comunidades Europeas”, en *Estudios sobre los impuestos especiales*, IEF, Madrid, 1983, pág. 865; CAYÓN y otros, op. cit., pág. 402 y ss. “El mercado interior o mercado común de los estados miembros se constituye así como fundamento de la armonización fiscal. Pero a la vez que fundamento, sirve de límite a ésta, ya que la armonización fiscal será precisa sólo en tanto en cuanto lo exija el mercado interior”, escribe José Luis GIL IBAÑEZ, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 113, julio de 1994, pág. 70. Así se explica que pese a estar gravado con un tipo 0 se implante en España el impuesto sobre el vino, pudiéndose, en teoría, beneficiarse sus sujetos pasivos del entramado de depósitos fiscales que permite su circulación más fluida a través del ámbito territorial europeo.

49. Cfr. SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE GATTA, op. cit., págs. 52-53; ROBERTO DE JORGE DOMINGO, “Armonización de la fiscalidad indirecta en la CEE”, *Cuadernos de Actualidad, Hacienda Pública Española*, núm. 3/1991, pág. 91; y HUMBERTO RÍOS RODRÍGUEZ, “Repercusión de la adhesión a la CEE en la tributación española sobre el petróleo”, en *Estudios sobre los impuestos especiales*, IEF, Madrid, 1983, pág. 1087.

3.2. El impuesto especial sobre determinados medios de transporte. Las fronteras con la imposición sobre consumos suntuarios

La Ley de impuestos especiales vigente cuenta con el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, cuyo hecho imponible principal es la primera matriculación definitiva de esos medios de transporte (artículo 65). Acerca de su creación, en el punto séptimo de la exposición de motivos de la ley, se vierten las siguientes afirmaciones: “La creación de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del impuesto sobre el valor añadido que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes. La sujeción de determinados vehículos y medios de transporte a dicho tipo incrementado no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales”.⁵⁰

Creemos que valía la pena reproducir todo el párrafo para poder mostrar la soltura con la que el legislador mezcla las motivaciones más variadas y, sin embargo, elude confesar que el nuevo impuesto, en el momento de su establecimiento, no tiene otro fin que compensar la pérdida de recaudación que deriva de la obligada supresión del tipo incrementado de IVA, pérdida materializada en el descenso del tipo aplicable desde un 28 por ciento hasta el 15 por ciento que el tipo general del impuesto en aquel momento, trece puntos de diferencia que, no de forma casual, fue el tipo porcentual del impuesto especial sobre determinados medios de transporte cuando se implantó.⁵¹ En su lugar, se nos dice que el nuevo impuesto, como directo heredero del IVA con tipo incrementado, asume, como aquél, una función extrafiscal consistente en internalizar los costes sociales que el gasto en el consumo de los bienes gravados parece ser que genera, cuando ni siquiera en la Exposición de motivos de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del impuesto sobre el valor añadido, se aludió al posible uso del tipo incrementado para políticas distintas de la económica. Antes bien, se consideraba un gravamen sobre bienes de consumo suntuario.

50. Igualmente, en la exposición de motivos, se justifica el trato igualitario de los vehículos tipo *jeep* con los demás porque su uso se ha decantado “hacia el de vehículos de turismo con afectación intensa del medio ambiente”. Bastaba con invocar su utilización para usos privados y de ocio sin tener que recurrir, de nuevo, a la coartada medioambiental.

51. Circunstancia anotada por numerosos autores: Jesús RUIZ-BEATO BRAVO (“Consideraciones en tomo al impuesto especial sobre determinados medios de transporte y los vehículos automóviles”, en *Impuestos*, núm. 5, 1993, pág. 32). Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA (*La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 114). Juan José ESCOBAR LASALA (“El proyecto de nueva Ley de impuestos especiales”, *Cuadernos de Actualidad Hacienda Pública Española*, núm. 9/1992, pág. 274) y nosotros mismos en *Comentarios a la nueva Ley de impuestos especiales* (op. cit., pág. 40).

Hay que dejar constancia de la insistencia que se hace, cada vez que se presenta la ocasión, en el carácter extrafiscal que anima a este impuesto. Véase si no la presentación del Real decreto ley 4/1994, de 8 de abril, destinado a estimular el mercado del automóvil mediante el establecimiento de una deducción lineal en la cuota del impuesto especial sobre determinados bienes de transporte. Pues bien, antes de aludir a esta motivación, sin duda importante y, desde luego auténtico motor de este beneficio fiscal, se reflexiona por dos veces acerca de los negativos efectos que el envejecido parque de vehículos de turismo tiene sobre el medio ambiente.

Conviene diferenciar, pese a sus probadas coincidencias, los gravámenes sobre consumos suntuarios y los gravámenes sobre consumos específicos.⁵² El Tribunal Supremo lo hace en su Sentencia de 7 de octubre de 1969 al contraponer el impuesto sobre el lujo, como tributo de carácter recaudatorio, y los gravámenes sobre el tráfico exterior, de finalidad más bien de política económica. El impuesto sobre el lujo, dice la referida sentencia, “es un tributo encuadrado dentro del grupo de los impuestos indirectos sobre el consumo, de naturaleza real, ya que recae sobre productos determinados, y que somete a gravamen el hecho o situación de la vida real consistente en la aplicación que las personas hacen de su renta a fin de procurarse determinados bienes, no esencialmente necesarios, sirviendo por ello de presupuesto objetivo de la relación tributaria aquella manifestación tributaria, de carácter más o menos superfluo, que se efectúa al adquirir los bienes sujetos a aquel gravamen, teniendo pues éste, desde el punto de vista recaudatorio, un marcado carácter financiero, en contraposición con los que inciden sobre la importación o exportación, los cuales son de orden esencialmente económico, o propios de política económica, de ahí la gran diferencia que entre ellos existe”. Luego, el plus que permite que exista aquí un sobregavamen es una capacidad contributiva puesta de manifiesto en el consumo de bienes o servicios distintos de los esencialmente necesarios, capacidad de gasto si se quiere suplementaria o adicional frente a la normal, aquella que se emplea para adquirir bienes y servicios necesarios y que está gravada únicamente por el impuesto general sobre el consumo.⁵³ Podríamos decir que los impuestos sobre consumos lujosos gravan un gasto suplementario desde el punto de vista cuantitativo, mientras que los impuestos sobre consumos específicos lo contemplan desde un punto de vista más cualitativo, pues discriminan no sólo por la cantidad empleada, sino que atienden, de forma especial, al destino del mismo, que va a ser enjuiciado negativamente. En cualquier caso, el gravamen adicional que suponen los impuestos sobre consumos específicos es admisible, en términos abstractos, en la medida en que estos tributos son instrumento de una política determinada y, además, sus altas cuantías permiten internalizar los costes sociales que su consumo provoca.

52. Cfr. José Antonio CORTÉS MARTÍNEZ, quien ha hablado de “proximidad e incluso promiscuidad a nivel de objetos de imposición entre ambos impuestos” (“Los impuestos especiales y la imposición sobre el lujo”, en *Estudios sobre los impuestos especiales*, IEF, Madrid, 1983, pág. 173 y ss.), y MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, que destaca cómo “el impuesto especial adquiere una fuerza expansiva coadyuvante de otras figuras tributarias próximas a él (lujo)” (*Los impuestos especiales en el sistema tributario español*, op. cit., págs. 81 y 117).

53. Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en *Los impuestos especiales: su función socioeconómica*, op. cit., pág. 29.

No entramos en la discusión acerca de conceptos tan relativos como lo que hoy en día puede considerarse lujoso o no, si bien los vehículos automóviles, en general, parecen escapar a esa calificación, ni tampoco acerca del contenido que corresponde al concepto de gasto necesario o no necesario.

Es curioso, sin embargo, constatar la diversidad de accisas que se mantuvieron en los diversos países miembros de la Unión Europea distintas de las cinco que se ha decidido conservar (aceites minerales, tabacos, alcoholes y bebidas derivadas, cerveza y vinos y bebidas fermentadas). Podemos hallar desde accisas sobre el azúcar, la sal, los cereales, el té, el café, los plátanos, los helados, las confituras, el cacao, la margarina o los discos, productos cuyo consumo parece difícil que acarree esos costes sociales que a través de los Impuestos Especiales se tienen que internalizar, hasta otros, como los neumáticos, los naipes, las armas de fuego, las cerillas o los vehículos automóviles, que se aproximan un poco más a determinados objetivos extrafiscales. En 1986, o los impuestos sobre el azúcar y sobre la achicoria, vigentes hasta 1980. Estos productos, en la actualidad sólo soportan el IVA. El tabaco, por su lado, pasó de estar gravado por el impuesto sobre el lujo a entrar en la órbita de los impuestos especiales.

Cfr. CAYÓN y otros, op. cit., pág. 416 y ss.

No siempre es fácil distinguir cuándo se grava un consumo con la justificación de que es lujoso o al amparo de una intención extrafiscal. La confusión parte, a menudo, de la consideración de que el consumo de determinados bienes implica a la vez que una especial capacidad económica, fundamento de un impuesto sobre el lujo, la generación de efectos considerados nocivos, desde los más variados puntos de vista, susceptibles de combatirse mediante el recurso a estrategias extrafiscales. Algunos bienes gravados son, podría decirse, “intercambiables”, desde el momento en que con el paso de los años se han visto gravados por diversos impuestos y en virtud de distintas razones. El caso del vehículo automóvil es representativo. Primero fue gravado por el impuesto sobre el lujo (texto refundido de 1981), luego por el IVA con tipo incrementado (ley de 1985), y, finalmente, se fragmenta su tributación entre el impuesto general sobre el consumo (ley del IVA de 1992) y un impuesto especial de nuevo cuño (ley de 1992), acaso porque en el ámbito estatal no quedan tributos que graven el lujo de forma específica.⁵⁴

Con el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, lo que ha sucedido es que un consumo que se estima merecedor de un sobregravamen en razón de la capacidad de gasto que implica recibe un barniz de motivaciones extrafiscales añadidas con el objeto de incluirlo en el conjunto de tributos conocidos como impuestos especiales, posiblemente para otorgarle visos de legitimidad ante la sociedad y evitar su configuración en solitario como un obvio gravamen sobre el lujo. De hecho, si lo que al legislador le preocupaba al establecer este impuesto era influir negativamente desde el instituto del tributo en el ánimo de los posibles futuros contribuyentes, titulares o usuarios del vehículo cuya matriculación se grava, cabe recordar que existen ya otros gravámenes que inciden en el automóvil. El profesor Yebra Martul-Ortega nos ha ofrecido un detallado panorama a este respecto, al cual remitimos al lector interesado,⁵⁵ pero conviene destacar que uno de estos gravámenes, el impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica, ya permitía, sin mayores problemas (por ejemplo, a través de su incremento), obtener efectos distintos de los fiscales, política que, de hecho, ya se persigue a nivel local en consonancia con los sistemas fiscales de los países vecinos.⁵⁶ Al menos, este impuesto permite modular la cuota en función de diversos parámetros (caballos fiscales, número de plazas, kilogramos de carga

54. Las formas de articular estos sobregravámenes son diversas. Van desde una tributación compartida plasmada en la coexistencia de un impuesto sobre el consumo lujoso o suntuario junto con un impuesto sobre el consumo general, como sucede hoy en día con el IVA y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, a un sobregravamen similar al que supuso el tipo incrementado del IVA desde 1985 a 1993. El tránsito de productos gravados de un impuesto a otro ha dado lugar a situaciones curiosas. En algunos casos se ha llegado a la convicción de que no tenía sentido gravar como consumo lujoso una serie de bienes y servicios de uso extendido prefiriéndose que lo fueran por el impuesto general sobre el consumo. Es el caso del impuesto sobre el uso del teléfono o el impuesto sobre bebidas refrescantes, considerados en un tiempo impuestos especiales pero derogados como gravámenes específicos.

55. *La fiscalidad del automóvil en España, op. cit.* Como dice este autor, en realidad, el impuesto sobre hidrocarburos es también un gravamen que recae sobre el automóvil, aunque no sólo sobre él. “Dicho de otro modo, automóvil y carburante son elementos perfectamente diferenciables en lo fáctico, pero indisolubles en lo funcional” (pág. 65). Sería, no obstante, demasiado arriesgado trasladar el dudoso componente extrafiscal del impuesto sobre hidrocarburos al impuesto sobre determinados medios de transporte al amparo de esta difusa relación.

56. Cfr. “El impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica”, de Fernando PÉREZ ROYO, en *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, pág. 919.

útil, centímetros cúbicos), que, aunque puedan ser discutibles en algún caso, se adaptan a la capacidad económica del contribuyente, la cual guarda relación, aunque no directa,⁵⁷ con su capacidad de producir efectos contaminantes o desgastar las infraestructuras viarias. El impuesto especial debería como mínimo tomar este carril si quiere investirse de cierta credibilidad a las justificaciones extrafiscales invocadas en la Exposición de motivos de la Ley 38/1992.

57. No hay proporcionalidad entre el tamaño o potencia de un vehículo y su capacidad de generar polución. Influyen otros factores tales como el estado de la mecánica, su antigüedad, la incorporación de tecnología menos contaminante, etcétera.