

Jurisprudencia

Jurisprudencia Constitucional Financiera Italiana

Extrafiscalidad y protección de la salud. Análisis constitucional del impuesto italiano sobre el consumo de bebidas edulcoradas (sugar tax)

ANTONIA JABALERA RODRÍGUEZ

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada

Resumen: *En 2016 la Organización Mundial de la Salud realizó una serie de recomendaciones para paliar los efectos nocivos para la salud asociados al consumo excesivo de azúcares, entre las que se encuentra el establecimiento de un impuesto específico que grave la ingesta de las bebidas azucaradas, conocido como sugar tax. Italia se hizo eco de esta recomendación, y en 2019 aprobó el Imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate, que ha sido cuestionado desde el punto de vista del Derecho Europeo, y también, en el ámbito puramente interno, por su controvertido encaje con los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad tributaria. Todos estos aspectos son tratados con diversa intensidad en la Sentencia de la Corte Costituzionale núm. 49/2024, de 7 de febrero, que despeja las dudas acerca del carácter discriminatorio de este impuesto, en cuanto que no grava por igual todos los productos alimenticios azucarados, sino únicamente determinados tipos de bebidas. Este pronunciamiento deja la puerta abierta a otras posibles medidas tributarias a adoptar sobre todos aquellos alimentos, o productos alimenticios, cuya ingesta habitual repercute negativamente sobre la salud, y nos invita a reflexionar sobre el papel del Derecho tributario, en general, y del tributo en particular, como un instrumento útil para la consecución de los objetivos de la política sanitaria, y, en definitiva, para la protección de la salud de los ciudadanos.*

I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, la tributación de los alimentos se ha situado en el centro del debate a nivel internacional, europeo y nacional, en la medida en que se ha puesto en valor la función extrafiscal del tributo y su idoneidad para mejorar la salud de la población. La necesidad de promover estilos de alimentación saludables ha llevado al legislador a intervenir a través del instrumento fiscal sobre la base de su capacidad para influir en los comportamientos de los ciudadanos y de los grupos sociales. En este sentido, resulta sabido que la normativa fiscal puede orientar los hábitos nutricionales de las personas, ya sea sometiendo a un mayor gravamen a aquellos productos alimenticios perjudiciales para la salud humana con el objetivo de reducir su consumo (como el alcohol, el tabaco, la denominada comida basura, bebidas azucaradas, entre otros), o en su caso, minorando dicho gravamen para así promover o incentivar la ingesta de los alimentos considerados más sanos o saludables (como puedan ser los que componen la conocida como «dieta mediterránea») (1). En cualquiera de estos casos resulta fundamental que exista una evidencia científica o plena conciencia de los efectos externos positivos o negativos que la producción o el consumo del producto alimenticio del que se trate pueda tener sobre la salud para, de este modo, evitar posibles distorsiones en el mercado o en la libre concurrencia, entre otros efectos (2).

Uno de los alimentos en los que se han centrado la mayor parte de las miradas es el azúcar, y en concreto, aquellos productos azucarados que, por su alta concentración de ésta, o por la facilidad de absorción por nuestro organismo, se consideran perjudiciales para la salud. Las bebidas azucaradas han focalizado casi toda la atención, partiendo de los datos concluyentes que evidencian la relación causa-efecto entre su consumo y las cifras de obesidad, diabetes y otros trastornos y enfermedades no transmisibles.

En los últimos años hemos asistido a la creación de diversos gravámenes que tienen por objeto este tipo de bebidas. Teniendo en cuenta la concentración especialmente elevada de azúcar de alguna de estas bebidas, y la homogeneidad de este producto, la imposición sobre bebidas azucaradas o refrescos se ha considerado

una opción especialmente idónea de tributación (3) . Se trata de una tendencia relativamente reciente cuyo origen podemos situar en la mayoría de los casos en la publicación en 2016, por la Organización Mundial de la Salud (OMS), de su informe titulado «*Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases*» que contiene recomendaciones para paliar los efectos nocivos para la salud asociados al consumo excesivo de azúcares , entre otras, mediante medidas fiscales. Este informe puede ser considerado el detonante de la proliferación a nivel internacional de los conocidos en su denominación anglosajona como *sugar taxes* («impuestos sobre el azúcar») una especie dentro del género de los *healthy taxes* («impuestos saludables»).

Entre los países que se han hecho eco de las recomendaciones realizadas por la OMS en este Informe se encuentra Italia, y también España, como veremos en este comentario. Italia creó en 2019 el *Imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate*, que grava determinadas bebidas no alcohólicas que contienen edulcorantes por encima de una determinada cantidad, en particular, las comprendidas en los códigos NC 2009 y NC 2022 de la nomenclatura combinada de la Unión Europea, y que curiosamente no ha llegado a ser aplicado aún al haberse pospuesto reiteradamente su entrada en vigor hasta fechas recientes. Este impuesto italiano sobre bebidas azucaradas, al igual que sus homólogos surgidos en el escenario europeo, entre los que se sitúan el impuesto catalán sobre bebidas azucaradas envasadas, ha sido cuestionado desde diferentes frentes: en primer lugar, desde el punto de vista del Derecho Europeo, por su potencial incompatibilidad con las libertades fundamentales, en particular con la libre circulación de mercancías y servicios (arts. 28 a 37 y 56 a 58 del TFUE) y la prohibición de tributos internos discriminatorios (art. 110 TFUE), junto a la prohibición de establecimiento de tributos equivalentes al IVA (art. 104 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al IVA (4)); y centrándonos en el ámbito puramente interno, por su controvertido encaje con los principios de justicia tributaria, y en especial, respecto de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria.

Todos estos aspectos controvertidos son tratados con diversa intensidad en la Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 49/2024, de 7 de febrero, en la que este Tribunal resuelve la cuestión de legitimidad constitucional planteada en relación al Impuesto sobre el consumo de bebidas no alcohólicas edulcoradas, y en la que se analiza detenidamente la conformidad del mismo con el principio constitucional de igualdad tributaria reconocido en los artículos 3 y 53 de la Constitución italiana. Al respecto, conviene tener en cuenta que uno de los principales argumentos que se han esgrimido frente a este tipo de impuestos que centran su atención en determinadas bebidas azucaradas, y por tanto también frente al impuesto italiano, reside en su pretendido carácter discriminatorio, en cuanto que no gravan por igual todos los productos azucarados, sino únicamente determinados tipos de bebidas, y ésta es precisamente la cuestión en la que centra su atención la *Corte Costituzionale* en este pronunciamiento que pasamos a comentar.

II. IMPUESTOS SALUDABLES Y EXTRAFISCALIDAD DEL TRIBUTO. DE LAS RECOMENDACIONES DE LA OMS A LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS INTERNAS

Los estudios científicos que constatan que el consumo excesivo de azúcar está directamente relacionado con determinados trastornos alimenticios y enfermedades no transmisibles, además de numerosos, están fuera de toda duda (5) . Estos estudios relacionan de manera especial la ingesta de bebidas azucaradas con la obesidad, la diabetes tipo 2, determinados tipos de cáncer, el incremento en los niveles de colesterol o problemas de corazón; y de los mismos se infiere que reducir el consumo de este tipo de bebidas producirá una minoración en la prevalencia de este tipo de afecciones.

Estas evidencias científicas se encuentran en la base de los diferentes planes estratégicos y medidas adoptadas a nivel internacional, europeo y nacional con el objeto de reducir el consumo de azúcar (6) , y también, del Informe que la Organización Mundial de la Salud, titulado «*Fiscal Policies for Diet and Prevention of Non communicable Diseases*», publicó en 2016, en el que partiendo de los datos existentes acerca de la ingesta de bebidas azucaradas y sus efectos perjudiciales sobre la salud, recomendó la aplicación de una serie de medidas de diverso tipo, y entre ellas las específicamente tributarias, para reducir su consumo y mejorar, en consecuencia, la salud de la población. En este sentido, reconoce la OMS que existen cada vez más evidencias de que las actuaciones de política fiscal diseñadas adecuadamente, y acompañadas de otras medidas apropiadas, tienen un potencial considerable para promover dietas más saludables (7) , para mejorar los resultados en cuanto a la minoración de la obesidad y otros factores de riesgo asociados a la dieta, y, en última instancia, para prevenir y reducir los gastos sanitarios relacionados con los trastornos y enfermedades vinculados a dietas poco saludables o insanas. El instrumento fiscal, afirma la OMS, debería considerarse un componente clave en una estrategia integral para la prevención y control de las enfermedades no transmisibles.

En particular, en este Informe la OMS recomienda el establecimiento de un impuesto sobre las bebidas azucaradas que incremente su precio en un 20 % con el objetivo de conseguir una reducción del consumo equivalente (8) . Esta medida debería acompañarse de otras que incentiven el consumo de frutas y verduras frescas (y que conduzcan a una reducción de su precio entre un 10% y un 30%) para favorecer su sustitución por alimentos poco saludables. Y, concluye, reconociendo que el establecimiento de impuestos sobre determinados alimentos, en particular, los que se consideran ricos en grasas saturadas, ácidos grasos trans, azúcares libres y/o sal, parece prometedora, en base a las pruebas existentes que muestran con claridad cómo el aumento de los precios de los productos considerados menos saludables reduce su consumo. Además, se ha de tener en cuenta que los grupos más vulnerables, como los consumidores con rentas más bajas, los jóvenes o las personas con mayor riesgo de obesidad, son más sensibles a los cambios en los precios, y en consecuencia, responden en mayor medida ante los aumentos de precio de determinados productos, reduciendo su consumo.

Este informe de la OMS ha tenido una relevante repercusión a nivel global. En la actualidad, encontramos impuestos que gravan exclusivamente el consumo de bebidas azucaradas y no de otros productos alimenticios que contienen estos mismos azúcares o edulcorantes, en Francia, Reino Unido, Irlanda, Bélgica, Portugal, Noruega, Finlandia, Hungría, Estonia, Letonia, e Italia (9) . En el caso de nuestro país, podemos mencionar el Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas creado por Cataluña en 2017. Todos ellos se ajustan en gran medida a las indicaciones realizadas por la OMS en 2016, y su establecimiento e implementación está siendo favorable a la vista del Informe publicado más recientemente por esta Organización, titulado «*Sugar-sweetened Beverage Taxes in the WHO European Region: Success though Lessons learned and Challenges Faced*», en el que se recogen los resultados positivos de la aplicación de estos impuestos sobre bebidas azucaradas en el escenario europeo.

En el caso de España, no contamos, hasta la fecha, con un impuesto estatal sobre las bebidas azucaradas o edulcoradas, aunque sí se ha adoptado alguna medida con el fin de aumentar la carga fiscal soportada por este tipo de productos. En concreto, en el Impuesto sobre el Valor Añadido se ha modificado el tipo impositivo aplicable a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bebidas refrescantes, zumos y gaseosas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes, que han pasado a tributar del tipo del 10 % al tipo impositivo general del 21% (10) ; encontrando justificación esta medida en «el compromiso social para racionalizar y promover su consumo

responsable, en particular entre la población infantil y juvenil», y «la finalidad perseguida de internalizar los costes externos de nuestro Estado del bienestar, derivados de dietas poco saludables basadas en un elevado consumo de bebidas que contengan edulcorantes añadidos en su composición» (11) . Este aumento del tipo de gravamen del 10 al 21 % afecta exclusivamente a los productos que, teniendo la consideración de bebidas refrescantes, zumos o gaseosas, contengan azúcares o edulcorantes añadidos (12)

Por otra parte, como ya hemos mencionado, en nuestro país, sí se ha hecho eco de la recomendación de la OMS la Comunidad Autónoma de Cataluña, que cuenta, desde 2017, con un impuesto propio sobre las bebidas azucaradas envasadas (13) , cuyo hecho imponible viene constituido por la adquisición de bebidas azucaradas envasadas por el contribuyente, ya sea a título gratuito u oneroso, por los efectos que el consumo de estas bebidas produce en la población. A estos efectos, se consideran bebidas azucaradas «*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*», y en particular se sujetan al impuesto los refrescos o sodas; las bebidas de néctar de frutas y zumos de frutas; las bebidas deportivas; las bebidas de té y café; las bebidas energéticas; las leches endulzadas; las bebidas vegetales, y las aguas con sabores (14) . Es sujeto pasivo a título de contribuyente la persona física o jurídica que suministra la bebida azucarada envasada al consumidor final del producto, y se considera sustituto del contribuyente, el distribuidor residente en territorio español que suministra las bebidas azucaradas al establecimiento que las pone a disposición del consumidor (15) . La cuota se determina en función del contenido de azúcar presente en la bebida, de tal modo que a las bebidas con un contenido de azúcar de entre 5 y 8 gramos por 100 mililitros se les aplica un tipo de gravamen de 0,10 euros por litro; y a aquellas con un contenido de azúcar superior a los 8 gramos por 100 mililitros, el tipo es de 0,15 euros por litro (16) . No podemos perder de vista que el objeto del impuesto es gravar el consumo de este tipo de bebidas por razón de los efectos que tienen en la salud de la población (17) ; de ahí que se establezca la repercusión obligatoria del impuesto por el sujeto pasivo al consumidor final.

Como hemos indicado, con el establecimiento de este tipo de tributos que gravan el consumo de bebidas azucaradas o edulcoradas se pretende reducir la ingesta de estas bebidas, mejorando así la salud de la población; y al mismo tiempo, minorar de cara al futuro los gastos sanitarios para hacer frente a las patologías asociadas a un consumo excesivo de este tipo de productos. En estos casos se utiliza el instrumento fiscal para la consecución de estos fines no esencialmente recaudatorios; de ahí que estos «*sugar taxes*» se califiquen, con carácter general, como «tributos extrafiscales». Al respecto, conviene recordar que, conforme a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, «lo que diferencia a un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello»; de tal modo que «lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación» (18) . Lo anterior nos permite concluir que el Impuesto propio de Cataluña sobre bebidas azucaradas envasadas tiene una naturaleza extrafiscal, e idéntica conclusión alcanzaremos al analizar el impuesto italiano sobre el consumo de bebidas edulcoradas. Al respecto, como veremos, el *iter argumentativo* de la *Corte Costituzionale* es bastante similar al seguido por nuestro Tribunal Constitucional en el sentido de que, además de identificar

la finalidad perseguida por el legislador tributario al establecer el tributo (el *sugar tax* en este supuesto), lleva a cabo un examen y análisis exhaustivo de los elementos básicos que conforman el régimen jurídico de dicho tributo de tal modo que se constate una coherencia entre el fin perseguido y la propia configuración jurídica del impuesto en cuestión. A su vez, coinciden ambos Tribunales constitucionales, como comprobaremos a continuación, en que estos tributos extrafiscales también han de adecuarse a los principios constitucionales tributarios, y en particular, los principios de capacidad económica e igualdad tributaria.

Éste es, precisamente, el contexto en el que podemos situar la Sentencia de la *Corte Costituzionale* 49/2024, de 7 de febrero, en la que este Tribunal se pronuncia expresamente sobre una de las principales cuestiones controvertidas que han rodeado a este tipo de tributos, como es la relativa a su conformidad, o no, al principio constitucional de igualdad tributaria. A través de los mencionados *sugar taxes* parece otorgarse un tratamiento fiscal diferenciado a las bebidas azucaradas con respecto al resto de productos alimenticios que contienen estas mismas sustancias azucaradas o edulcorantes; la cuestión a dilucidar, por tanto, es si dicho tratamiento fiscal diferenciado existe, o no, y en el caso de una respuesta afirmativa, si se encuentra suficiente y adecuadamente justificado, o, por el contrario, no.

III. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO ITALIANO SOBRE EL CONSUMO DE BEBIDAS NO ALCOHÓLICAS AZUCARADAS

1. Una breve descripción del *Imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate*

En la Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 49, de 7 de febrero de 2024, se resuelve la cuestión de legitimidad constitucional planteada por el Tribunal Administrativo Regional (en adelante, TAR) de Lazio en relación a los artículo 1, *comma* 661 a 678 de la *Legge 27 dicembre 2019, núm. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il trienio 2020-2022)*, en el que se regula el Impuesto sobre el consumo de bebidas no alcohólicas edulcoradas, por su potencial confrontación con el principio de igualdad tributaria, reconocido en los arts. 3 y 53 de la Constitución italiana.

La disposición normativa cuestionada crea *ex novo* este Impuesto sobre bebidas edulcoradas (*comma* 661), y regula los elementos esenciales del mismo. A estos efectos, se consideran bebidas edulcoradas los productos acabados y los preparados para ser utilizados previa dilución a los que se refieren los códigos NC 2009 y NC 2202 de la nomenclatura combinada de la Unión Europea, con un grado alcohólico volumétrico no superior al 1,2%, a los que se hayan añadido sustancias de origen natural o sintético que le confieran un sabor dulce (*comma* 662). Estos códigos corresponden, respectivamente, a los zumos de frutas, legumbres y hortalizas, no fermentadas, sin adición de alcohol, incluidos los azucarados o edulcorados; las aguas, incluidas las minerales y las carbonatadas, azucaradas, edulcoradas o aromatizadas, y las demás bebidas no alcohólicas, excepto los zumos de frutas y de legumbres y hortalizas a los que se refiere el código 2009.

Este impuesto recae sobre el consumo de bebidas y preparados que posteriormente vayan a ser diluidos en líquido, siempre que estén comprendidos en los citados códigos NC 2009 (referidos a zumos de frutas no fermentados, incluidas las verduras y legumbres) y 2202 (bebidas a base de agua, incluidas las bebidas minerales y carbonatadas) de la nomenclatura combinada. Los productos gravados deberán reunir, además, una serie de requisitos; a saber: estar envasados para su venta y destinados al consumo humano; tener un contenido alcohólico inferior o igual al 1,2% del volumen; y obtenerse mediante la dilución de edulcorantes (19).

El impuesto grava la comercialización en el territorio nacional de las citadas bebidas, a razón de 10 euros por hectolitro si se trata de productos acabados, y de 0.25 euros por kilogramo, en el caso de preparados para su utilización previa dilución. A estos efectos, resulta indiferente que las bebidas afectadas hayan sido producidas por empresas nacionales, procedan de otros Estados miembros de la UE o se importen de terceros Estados. Asimismo, aclara la normativa que no resultará exigible este impuesto cuando no se alcance un determinado «umbral de dulzor», esto es, cuando el contenido total de edulcorantes sea inferior, o igual, a 25 gramos por litro en el caso de productos acabados, y a 125 gramos por kilogramo para los preparados para su posterior dilución (*comma 666*).

En cuanto a la finalidad perseguida con la creación de este nuevo impuesto, se afirma en la propia memoria que acompaña a la Ley de Presupuestos que se pretende desincentivar el consumo de bebidas con un contenido elevado de edulcorantes naturales o aditivos con el fin último de reducir la propagación de la obesidad y la diabetes, junto a otros efectos nocivos para la salud humana derivados de un uso excesivo de sustancias edulcoradas.

Aunque este impuesto fue creado en 2019, su entrada en vigor ha sido reiteradamente aplazada en las sucesivas Leyes de Presupuestos aprobadas; la última vez hasta el 1 de julio de 2024, en virtud de lo dispuesto en el art. 1, apartado 44, letra b) de la Ley de 30 de diciembre de 2023, núm. 213 (20) .

2. Planteamiento de la cuestión litigiosa y principales alegaciones de las partes

La cuestión resulta por la *Corte Costituzionale* en esta Sentencia 49/2024 tiene su origen en dos procedimientos iniciados ante el Tribunal Administrativo Regional de Lacio, en los que se solicita la anulación del *Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 12 maggio 2021, Imposta di consumo sulle bevande edulcorate*, y que han sido promovidos , por un lado, por *Assobibe* (Asociación italiana que representa a las empresas productoras y distribuidoras de bebidas no alcohólicas en territorio italiano), junto a dos empresas inscritas en dicha Asociación (*Fonti di Posina spa*, y *Romanella Drinks srl.*), y por otro lado, por *Sibeg srl* (sociedad que produce y comercializa en territorio siciliano las bebidas de la marca «*The Coca Cola Company*»). Los promotores de estos recursos cuestionan la compatibilidad de la disposición impugnada , que desarrolla lo dispuesto en el artículo 1, apartados 661 a 676, de la Ley 160/2019, ya citada, en el que se regula el Impuesto sobre el consumo de bebidas edulcoradas, con el Derecho de la Unión Europea, así como, con los principios constitucionales de proporcionalidad, razonabilidad, capacidad económica e igualdad tributaria.

El TAR de Lacio considera carente de fundamento la incompatibilidad alegada con el Derecho de la Unión Europea. Al respecto, recuerda que el Impuesto sobre el consumo de bebidas no alcohólicas que contienen sustancias edulcorantes se integra en la categoría de impuestos especiales sobre el consumo referente a «productos distintos de los sujetos a impuestos especiales» armonizados, que, según la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2018 (21) , los Estados miembros pueden aplicar, siempre que no generen trámites en relación con el cruce de fronteras.

En este caso, considera el TAR que la normativa controvertida no ha introducido formalidades relacionadas con el cruce de fronteras, y, por tanto, no resulta contraria a los artículos 49 (libertad de establecimiento), 56 (libre prestación de servicios) y 101 (prohibición de prácticas concertadas que restrinjan la competencia) del TFUE. El Impuesto se aplica del mismo modo tanto a los productos nacionales como a los procedentes de otros Estados miembros de la UE, lo que excluye la infracción de los arts. 30 y 110 TFUE (que, recordemos, prohíben las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana y los tributos internos discriminatorios), así como, a todos los productos comercializados en el territorio del Estado, lo que

también excluye la infracción de los arts. 34 y 35 TFUE (prohibición de restricciones cuantitativas entre los Estados miembros) (22) .

Por otra parte, este Tribunal Administrativo Regional considera igualmente infundadas las alegaciones de los recurrentes acerca de la vulneración del principio de proporcionalidad (23) , su ausencia de razonabilidad (24) , o incompatibilidad con el principio de capacidad económica (25) . En cambio, sí estima la argumentación esgrimida acerca de la vulneración del principio de igualdad tributaria.

En efecto, teniendo en cuenta el objetivo perseguido con esta nueva figura impositiva, y la configuración de sus elementos esenciales, el TAR de Lacio cuestiona su compatibilidad con este principio de igualdad, en la medida en que se somete a gravamen únicamente los productos comprendidos en los códigos NC 2009 y NC 2022 de la nomenclatura combinada de la Unión Europea, es decir, sólo determinadas bebidas no alcohólicas que incorporan unos concretos edulcorantes, sin que se vean afectados por este gravamen otros productos alimenticios diversos en los que se encuentran presentes también esas mismas sustancias azucaradas o edulcorantes.

El Tribunal remitente cuestiona, por tanto, que no se sujeten a gravamen todos los productos alimenticios edulcorados, sean bebidas, o no. Si se parte de la premisa de que el impuesto controvertido ha sido establecido con el fin de luchar contra el fenómeno de la obesidad y la diabetes, y la difusión de los efectos colaterales perjudiciales derivados de los edulcorantes sintéticos, el TAR considera que, para resultar conforme a los principios de igualdad y razonabilidad, el legislador debería haber explicado las razones por las que este objetivo debe perseguirse afectando únicamente a los edulcorantes contenidos en las bebidas no alcohólicas, sin tener en cuenta los presentes en otros productos alimenticios. Recuerda, en este sentido, cómo la *Corte Costituzionale* en su Sentencia núm. 83, de 15 de abril de 2015, ha declarado inconstitucional una disposición que otorgaba el mismo tratamiento fiscal a dos situaciones objetivamente diferentes (el tabaco elaborado y los productos sustitutivos del tabaco elaborado que no contienen nicotina), señalando que sólo el tabaco elaborado debía ser incluido en el ámbito de aplicación del gravamen previsto con carácter desincentivador.

En su opinión, la disposición cuestionada ha introducido un tratamiento fiscal diferenciado sin que venga acompañada de una justificación suficiente. En este sentido, afirma que la diferente «regla fiscal» aplicada a dos situaciones aparentemente homogéneas (de un lado, la sujeción al «sugar tax» de las bebidas que contienen edulcorantes, y de otro, la no sujeción a dicho impuesto del resto de productos alimenticios que no se consideren bebidas aunque contengan los mismo edulcorantes) no encuentra una justificación objetiva, ni en propia Ley reguladora del tributo, ni en la memoria explicativa que la acompaña; y ello a pesar de que la finalidad última de este gravamen (a saber, luchar contra la obesidad, la diabetes y el consumo de edulcorantes añadidos) se podría haber conseguido incluyendo también dentro de su ámbito de aplicación al resto de alimentos distintos de las bebidas no alcohólicas edulcoradas.

La Abogacía General del Estado, en representación del Presidente del Consejo de Ministros, ha intervenido en el procedimiento, y solicitado a la Corte que declare infundada la cuestión de constitucionalidad planteada por el Tribunal remitente. En este sentido, manifiesta, en primer lugar, que la decisión del legislador italiano de gravar únicamente a las bebidas edulcoradas sin incluir otros productos alimenticios es coherente con las medidas similares adoptadas en otros países, y además, se ajusta a las indicaciones de la Organización Mundial de la Salud. Por otra parte, considera que, teniendo en cuenta que el impuesto persigue una finalidad extrafiscal, conectada con la protección de la salud de los ciudadanos, ya que intenta orientar a través del instrumento fiscal la conducta de la colectividad hacia una limitación del consumo de

bebidas con elevado contenido de sustancias edulcorantes añadidas; el legislador ha venido a aplicar el principio de prevención de matriz europea (*principio di precauzione di matrice eurounitaria*), invocado cuando existen evidencias científicas sobre la nocividad de un producto y concurren posibles riesgos para la salud y/o el medio ambiente. En virtud de este principio cuando existen dudas e incertidumbres sobre la existencia y alcance de los riesgos para la salud humana, los poderes públicos pueden adoptar medidas que afecten a las libertades de las personas, siempre que dichas medidas resulten en todo caso conformes con el principio de proporcionalidad.

La Abogacía General del Estado considera que el legislador ha identificado y seleccionado con claridad y precisión los «bienes» que están sujetos al impuesto, intentando no introducir ninguna limitación en el ejercicio de la actividad económica de las empresas que operan en este sector ni restricciones en el acceso al mercado. Añade, además, que un impuesto que gravase todos los productos que contienen azúcares añadidos resultaría desproporcionado e irrazonable en base a los objetivos perseguidos y a los datos científicos disponibles.

Por último, afirma que el Impuesto cuestionado resulta conforme al principio constitucional de igualdad en cuanto que no genera una discriminación arbitraria. Recuerda, en este sentido, que en el ámbito del IVA ya se otorga un tratamiento fiscal diferenciado a los productos alimenticios, como cabe apreciar fácilmente si se repara en los diversos tipos impositivos aplicables; e igual sucede en el marco del Reglamento (UE) núm. 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se aprueba el Código Aduanero de la Unión.

Además, se ha de tener en cuenta que el impuesto no se aplica a las sustancias edulcorantes, sino a las bebidas no alcohólicas a las que se añaden edulcorantes por encima de una cantidad porcentual determinada. A su vez, los productos afectados por este gravamen son delimitados con precisión y exactitud mediante la identificación de los códigos de la Nomenclatura Combinada de la UE, lo que permite diferenciarlos perfectamente de otros productos alimenticios que pueden contener sustancias edulcorantes, pero que, en cualquier caso, presentan unas características funcionales y nutricionales muy distintas a las de las bebidas azucaradas.

De ahí que la diferencia de trato fiscal entre las bebidas y los demás productos alimenticios azucarados encuentre justificación en la necesidad de conjugar distintas exigencias subyacentes a los principios constitucionales, mediante un complejo ejercicio de ponderación, cuyos efectos no son distorsivos ni irracionales.

En apoyo adicional de las disposiciones censuradas, la Abogacía General del Estado recuerda la existencia de estudios científicos que han constatado que las bebidas que contienen azúcares simples elevan rápidamente los niveles de azúcar en sangre, a diferencia de otros alimentos que, con la misma cantidad de azúcares, tienen un efecto diferente sobre el metabolismo.

3. El *sugar tax* a la luz del principio constitucional de igualdad tributaria. La decisión de la *corte costituzionale*

La *Corte costituzionale* declara no fundada la cuestión de legitimidad constitucional planteada por el TAR de Lacio en relación a la normativa reguladora del Impuesto sobre el consumo de bebidas edulcoradas, y, por tanto, considera que la configuración jurídica del citado impuesto resulta conforme al principio de igualdad tributaria reconocido en los arts. 3 y 53 de la Constitución italiana.

Comienza la *Corte* recordando que la posibilidad de una tributación diferenciada, aunque no resulte

prohibida por los artículos 3 y 53 de la Constitución, debe encontrar siempre una justificación objetiva adecuada (Sentencias núm. 108, de 5 de abril de 2023, núm. 10, de 9 de febrero de 2015, núm. 142, de 19 de mayo de 2014, y núm. 21, de 1 de noviembre de 2005).

En este caso, se ha de tener en cuenta, como punto de partida, que en el sistema tributario ya se reconoce un tratamiento fiscal diferenciado a los productos alimenticios. Basta mencionar cómo en el IVA, de conformidad con lo dispuesto en la Directiva que armoniza este impuesto, se aplican a los productos alimenticios diferentes tipos impositivos (4, 5, 10 ó 22 por ciento) (26), atendiendo a razones comerciales, políticas, e incluso de mera oportunidad.

El Impuesto sobre el consumo de bebidas azucaradas se enmarca dentro de la categoría de impuestos indirectos sobre la producción y el consumo de determinados bienes que se caracterizan por su prevalente finalidad extrafiscal, y en este caso, esta finalidad reside en la lucha contra las conductas de los particulares y empresas que inciden negativamente sobre la salud.

En este sentido, la memoria explicativa del Proyecto de Ley de Presupuestos para 2020, incorpora una referencia expresa a la intención del legislador de seguir la recomendación realizada por la Organización Mundial de la Salud de introducir un gravamen específico sobre las bebidas sin alcohol producidas con sustancias edulcorantes de origen natural o sintético, con el objetivo de limitar su consumo, y en consecuencia, de contribuir a la reducción de las tasas de sobrepeso, obesidad, caries y diabetes, teniendo en cuenta los resultados alcanzados en los países en los que ya se aplica un *sugar tax*; resultados que han sido puestos de manifiesto en los estudios científicos en los que se basa el citado informe de la OMS de 2016, ya citado. La Corte añade, además, que más recientemente en un informe publicado por la Oficina Europea de la OMS en 2022 (27), se ha vuelto a insistir en la *necesidad* de que se introduzca un impuesto sobre las bebidas azucaradas en aquellos países europeos que aún no han adoptado una medida tributaria de este tipo, a la luz de los resultados positivos que se han constatado en los países que sí cuentan con un *sugar tax*, en términos de limitación del consumo de las bebidas azucaradas como consecuencia del aumento de su precio (y/o por el efecto de la reducción, por parte de las empresas productoras, de la cantidad de azúcares añadidos en las bebidas en cuestión), y la consiguiente moderación de enfermedades no transmisibles, como la obesidad, diabetes, afecciones cardiovasculares e hipertensión, que se estima son responsables del 71 por ciento de las muertes a nivel mundial, y que generan unos costes económicos y sociales bastante elevados.

Por tanto, siguiendo esta recomendación de la OMS y alineándose con medidas similares adoptadas en otras jurisdicciones, el legislador nacional ha aprobado una regulación específica por la que establece el *sugar tax*, identificando con precisión las bebidas azucaradas que se verán afectadas haciendo referencia a las partidas de la Nomenclatura Combinada de la UE, que son utilizadas universalmente en el ámbito aduanero para identificar a grupos de productos que, desde una perspectiva comercial, son uniformes y fungibles; en este caso, en particular, los correspondientes a los zumos de frutas o de legumbres y hortalizas (NC 2009) y las aguas con adición de azúcar u otros edulcorantes (NC 2202).

Asimismo, se ha identificado, de un modo igualmente preciso, la base imponible del impuesto, que se corresponde con la cantidad de bebida comercializada (de tal modo que el impuesto se calcula en base a 10 euros por hectolitro en el caso de productos terminados y de 0,25 euros por kilogramo para los productos concentrados preparados para ser utilizados previa dilución); así como, el umbral máximo del contenido total de azúcar (a saber, 25 gramos por litro, con carácter general, salvo para los productos preparados para ser diluidos que se sitúa en 125 gramos por kilogramo) a efectos de declarar exentos aquellos productos

que se encuentren por debajo del citado umbral (28) .

De lo anterior se deduce que «la justificación del establecimiento del impuesto sobre las bebidas no alcohólicas edulcoradas deriva de la capacidad de dichas bebidas, por su particular composición, de provocar diabetes, obesidad y otras patologías no transmisibles; capacidad debidamente constatada por estudios científicos que han sido recogidos en recomendaciones de organismos internacionales que sugieren expresamente el gravamen de las citadas bebidas» (como se recoge en el citado informe publicado por la Oficina Europea de la OMS en 2022).

Y, la Corte prosigue afirmando que «es, precisamente, esa específica certeza científica la que fundamenta tanto el presupuesto de hecho del impuesto, identificado con el suministro y comercialización en el territorio nacional de las bebidas edulcoradas; la delimitación de la base imponible, identificada con la cantidad de bebida comercializada para su consumo (y no de la sustancia azucarada o edulcorante como tal); y, finalmente, la definición de los sujetos pasivos, que son los productores de las citadas bebidas». Y, añade, «la misma justificación científica resulta, por otra parte, suficiente para rechazar la supuesta homogeneidad entre las bebidas edulcoradas y el resto de productos alimenticios edulcorados, y en consecuencia, para refutar que la opción impositiva del legislador pueda ser calificada de arbitraria, y por ende, de discriminatoria». A estos efectos, además, se ha de poner de manifiesto la extrema generalidad con la que el Tribunal remitente identifica el *tertium comparationis*, al referirse a «otros productos alimenticios, distintos de las bebidas, que contengan los mismos edulcorantes». Con esta expresión genérica e indeterminada se alude a un conjunto de productos con características funcionales y nutricionales muy heterogéneas entre sí, además de ser totalmente diferentes a las bebidas edulcoradas, por lo que no pueden servir de referencia para alegar una supuesta vulneración del principio de igualdad tributaria. Y más si se tiene en cuenta que el impuesto cuestionado no grava los edulcorantes propiamente dichos, sino las bebidas edulcoradas o azucaradas, y lo hace en función de la cantidad de edulcorantes añadidos en base al tipo de producto alimenticio (líquido) de que se trate.

IV. CONSIDERACIONES CONCLUSIVAS

En su Sentencia núm. 49/2024, la *Corte Costituzionale* ha corroborado la constitucionalidad del Impuesto sobre el consumo de bebidas no alcohólicas edulcoradas, conocido como *sugar tax*. La argumentación de la Corte se ha fundamentado en el objetivo de salud pública perseguido con el establecimiento de este impuesto, reconociendo la potestad discrecional del legislador tributario en la determinación de los índices de capacidad económica y en la elección de las medidas fiscales dirigidas a desincentivar los comportamientos de los ciudadanos que se consideran perjudiciales para su salud.

En particular, la *Corte Costituzionale* ha reconocido expresamente que este impuesto no resulta contrario al principio constitucional de igualdad tributaria. Para este Tribunal resulta incuestionable la finalidad predominantemente extrafiscal de este tributo, con el que se, reiteramos, se pretende reducir determinadas conductas de los ciudadanos que inciden negativamente sobre su salud; en este caso, reducir el consumo de bebidas azucaradas o edulcoradas por la repercusión que su ingesta provoca en la generalización de la obesidad, diabetes, y otras patologías asociadas a un consumo excesivo.

El fin último perseguido con este Impuesto –tutelar la salud pública–, resulta, sin duda, protegible jurídicamente; podemos recordar, en este sentido, que el art. 32 de la Constitución italiana reconoce la protección de la salud como un derecho fundamental de la persona y como interés de la colectividad. En este caso, el tributo es utilizado como un instrumento para ayudar a su consecución. Al establecer un

gravamen específico sobre el consumo de bebidas azucaradas o edulcoradas se aspira a reducir su ingesta, y en consecuencia, mejorar la salud de los ciudadanos. Huelga decir que esta medida impositiva ha de considerarse una herramienta más en el marco de una estrategia o plan de actuación global contra los efectos nocivos para la salud que provoca el consumo excesivo de azúcar, y no tanto como una única solución en sí misma.

Una vez reconocido que nos encontramos ante un impuesto con un fin extrafiscal, resulta imprescindible examinar si su estructura es razonablemente idónea para la consecución del fin perseguido, sin generar, entre otros, efectos discriminatorios (29). Éste ha sido el *iter argumentativo* seguido por la *Corte Costituzionale* en este pronunciamiento, en el que, una vez identificado el fin extrafiscal del impuesto, ha analizado su estructura comprobando que los elementos básicos de su régimen jurídico-tributario guardan coherencia con el fin perseguido. Así, hemos podido constatar cómo esta finalidad extrafiscal ha sido tenida en cuenta por el legislador en la delimitación del hecho imponible del tributo (el suministro y/o comercialización en el territorio nacional de estas bebidas), la base imponible (la cantidad comercializada para el consumo), y la definición de los sujetos pasivos (fabricantes o productores).

Por otra parte, conviene insistir en que, aunque el Tribunal remitente denuncia que con la creación de esta figura tributaria se ha producido un trato fiscal diferenciado entre las bebidas edulcoradas y el resto de alimentos que contienen esas mismas sustancias azucaradas o edulcorantes, y además, dicha diferenciación carece de una justificación suficiente; la *Corte Costituzionale* no lo considera así. En su opinión resulta evidente que la justificación que motiva el establecimiento de un tributo como este *sugar tax*, reside precisamente en la capacidad –argumentada y probada científicamente– de las bebidas edulcoradas de provocar obesidad, diabetes y caries, junto a otras afecciones y enfermedades no transmisibles. Es, precisamente, esa justificación científica la que explica la configuración jurídica del propio impuesto. Y esta justificación científica, además, resulta suficiente para descartar la supuesta equivalencia u homogeneidad entre las bebidas edulcoradas y el resto de productos alimenticios que contienen esos mismos edulcorantes.

La argumentación de la *Corte Costituzionale* en este pronunciamiento pivota en torno a una idea esencial: las evidencias científicas existentes acerca de la relación causal innegable entre el consumo habitual de bebidas azucaradas o edulcoradas y la aparición y desarrollo de determinados trastornos alimenticios o enfermedades no transmisibles como la obesidad y la diabetes, entre otras. Estos estudios científicos han demostrado que el principal desencadenante reside en el consumo de estas sustancias edulcorantes en las bebidas y no tanto en otros alimentos o productos alimenticios sólidos. Y estas evidencias científicas, por tanto, constituyen el fundamento racional que legitima ese tratamiento fiscal diferenciado entre las bebidas azucaradas y el resto de productos alimenticios azucarados.

Por último, esta decisión de la *Corte Costituzionale* nos invita a reflexionar sobre el papel del Derecho tributario, en general, y del tributo en particular, como un instrumento de la política sanitaria. En este sentido, como ya reconociera la OMS en su Informe de 2016 existen cada vez más evidencias de que las actuaciones de política fiscal diseñadas adecuadamente, y acompañadas de otras medidas y actuaciones apropiadas, poseen un enorme potencial para promover estilos de vida saludables. El instrumento fiscal puede considerarse un componente clave en una estrategia integral para la mejora de la salud de los ciudadanos, y en concreto, para la prevención y control de aquellas enfermedades no transmisibles asociadas a estilos de vida poco saludables. Al respecto, resulta prioritario desincentivar el consumo de aquellos alimentos consideramos menos sanos o saludables, y que, precisamente, son los detonantes de la mayor parte de las enfermedades no transmisibles, y en este aspecto, el instrumento fiscal ha sido

considerado desde hace tiempo un «aliado». Basta pensar en los Impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, o sobre las labores del tabaco. En este sentido, la OMS ha reconocido que los impuestos a determinados productos alimenticios y bebidas, especialmente los que son ricos en grasas saturadas, ácidos grasos trans, azúcares libres, y/o sal pueden surtir efecto. Los datos disponibles muestran claramente que el aumento del precio de estos productos da lugar a una reducción en su consumo. De momento, la mayor parte de los Estados, entre los que se encuentra Italia y España, han focalizado prioritariamente su atención en el azúcar y edulcorantes, aunque el listado productos alimenticios perjudiciales para la salud es evidentemente más extenso.

Esta decisión de la *Corte Costituzionale* abre la puerta a considerar otras posibles medidas tributarias a adoptar –bien sea bajo la forma de creación de un gravamen sobre el consumo específico, o en su caso, un aumento del tipo impositivo a aplicar en el ámbito del IVA– sobre todos aquellos alimentos, o productos alimenticios, cuya ingesta habitual repercute negativamente sobre la salud, al igual que sucede con las bebidas azucaradas.

-
- (1) URICCHIO, A.: «La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extrafiscali», *Rassegna tributaria*, núm. 6, 2013, pág. 1270.
- [Ver Texto](#)
- (2) URICCHIO, A., *cit.*, pág. 1272.
- [Ver Texto](#)
- (3) RUIZ ALMENDRAL, V.: «La imposición sobre las bebidas azucaradas envasadas: su compatibilidad con los límites y principios del ordenamiento tributario», *Quincena fiscal*, núm. 18, 2018, pág. 3 (versión electrónica).
- [Ver Texto](#)
- (4) Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- [Ver Texto](#)
- (5) Véase, en este sentido, los estudios científicos citados por URICCHIO, A., *cit.*, pág. 1279; MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.: «El impuesto sobre bebidas azucaradas. Perspectiva comparada y propuestas para su encaje en nuestro sistema tributario», *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11, 2018, pág.177; RUIZ ALMENDRAL, V., *cit.*, págs. 3 y 5; y SIOTA ALVAREZ, M.: «El impuesto italiano sobre el consumo de bebidas edulcoradas: ¿un nuevo ejemplo de tributo extrafiscal?», en *Desafíos fiscales en un mundo post-covid. Valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional*; Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pág. 692.
- [Ver Texto](#)
- (6) *Vid.* MARTÍN RODRÍGUEZ, *cit.*, pág. 177
- [Ver Texto](#)
- (7) OMS: «Fiscal Policies...», *cit.*, págs. 13 y 25.

[Ver Texto](#)

- (8) Al respecto, la OMS reconoce en este Informe que, partiendo de la experiencia acumulada en relación a la imposición sobre el tabaco, este impuesto sobre las bebidas azucaradas debería configurarse como un impuesto especial sobre el consumo específico de este tipo de producto, en el que la cuota a ingresar venga determinada en función del contenido de nutrientes (en este caso, de la cantidad de azúcar) presente en el producto. En este sentido, señala que los impuestos que se calculan en función del contenido de nutrientes pueden tener un mayor impacto, en cuanto que pueden utilizarse para incentivar a los consumidores para sustituir el alimento o producto gravado por otras alternativas, y al mismo tiempo, para que los productores o fabricantes reformulen su composición disminuyendo, por ejemplo, la presencia de aquellos ingredientes o sustancias más perjudiciales para la salud. En cuanto a la posible afectación o no de los ingresos obtenidos a través de estos impuestos a determinados fines, la OMS reconoce que, si bien la asignación de los ingresos puede ser un desafío en algunos países, debiera dedicarse, al menos una parte de la recaudación fiscal obtenida para mejorar la atención de la salud, y para fomentar dietas más saludables a través de campañas de promoción de la salud, la educación nutricional y la actividad física y deportiva.

[Ver Texto](#)

- (9) Véase la referencia a las experiencias comparadas en relación a los Impuestos sobre bebidas azucaradas o edulcoradas existentes en Finlandia, Francia, Portugal, Reino Unido y Estados Unidos, realizada por MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., *cit.*, págs. 179 a 181; y, además, respecto de Irlanda, Noruega, Dinamarca, Estonia, México, Chile, Filipinas y Emiratos Árabes Unidos, por SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M.: «Financiación autonómica: encaje del Impuesto catalán sobre bebidas azucaradas envasadas en el ámbito internacional», *Quincena fiscal*, núm. 9, 2018, págs. 11 a 13 (versión electrónica). Por su parte, en el Informe citado de la OMS de 2016, se hace referencia a las experiencias en Dinamarca, Ecuador, Egipto, Finlandia, Francia, Hungría, Mauritania, México, Filipinas, Tailandia, y California y Vermont en Estados Unidos (OMS: «Fiscal Policies...», *cit.*, págs. 14 a 18).

[Ver Texto](#)

- (10) Modificación llevada a cabo en el apartado uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud del art. 69 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

[Ver Texto](#)

- (11) Preámbulo de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021.

[Ver Texto](#)

- (12) Véase el comentario que sobre esta modificación normativa realiza RODRÍGUEZ CORREA, J.: «Modificación del tipo impositivo aplicable a las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos», *Carta Tributaria*, núm. 72, 2021.

[Ver Texto](#)

- (13) Este impuesto está regulado en la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono; en cuyo Preámbulo se hace una referencia expresa a que se pretende dar cumplimiento a las recomendaciones de la OMS.

[Ver Texto](#)

- (14) Cfr. Art. 72 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

[Ver Texto](#)

- (15) Cfr. Arts. 73 y 74 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

[Ver Texto](#)

(16) Cfr. Arts. 75 y 76 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

[Ver Texto](#)

(17) Cfr. Art. 69 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

[Ver Texto](#)

(18) STC 53/2014, de 10 de abril (F.J.6).

[Ver Texto](#)

(19) Véase el análisis que de este Impuesto italiano realiza SIOTA ALVAREZ, M, *cit.*, págs. 696 a 701.

[Ver Texto](#)

(20) *Legge 30 dicembre 2023, num. 213, recante «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il trienio 2024-2026».*

[Ver Texto](#)

(21) Resulta oportuno precisar que esta Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, citada en los antecedentes de esta Sentencia de la Corte, ha sido derogada por la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales. En el art. 1, apartado 3, de la citada Directiva (UE) 2020/262, al igual que su predecesora, se prevé que los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, sin que la imposición de tales gravámenes pueda dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.

[Ver Texto](#)

(22) No se cuestiona, o al menos no queda así reflejado en los antecedentes de la Sentencia objeto de este comentario, la posible colisión de este impuesto con el IVA, que podríamos considerar otro límite al establecimiento de tributos indirectos que graven consumos específicos como el *sugar tax*. En este sentido, conviene recordar que el art. 401 de la Directiva IVA dispone que no resulta contrario a esta Directiva el mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de dicho impuesto, derecho o gravamen no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. Se prohíben, por tanto, los tributos equivalentes al IVA. Al respecto, se infiere de la jurisprudencia del TJUE que es necesario cerciorarse en cada caso si se produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA, al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA (SSTJUE de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, ap. 26; de 11 de octubre de 2007, Kögaz y otros, C-283/06 y C-312/06; de 7 de agosto de 2018, y de 3 de marzo de 2020, Vodafone, C-75/18, ap. 60), y a estos efectos, se consideran equivalentes los impuestos que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a éste en todos sus aspectos (SSTJUE de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros, 93/88 y 94/88, aps. 18 a 20; de 31 de marzo de 1992, Dansk Denavit Aps y P. Poulsen Trading Aps, C-200/90, ap. 11; Banca Popolare di Cremona, C-475/03, ya citada, ap. 28, entre otras). Lo anterior nos permite concluir que el impuesto italiano sobre el consumo de bebidas edulcoradas no puede ser considerado un tributo equivalente al IVA.

[Ver Texto](#)

(23) Atendiendo a la finalidad perseguida con el establecimiento de este impuesto, el Tribunal remitente considera carentes de fundamento las alegaciones de los recurrentes acerca de la vulneración del principio de proporcionalidad, ya que la medida cuestionada resulta idónea para reducir el consumo de bebidas edulcoradas con el objetivo de preservar la salud pública, desde un punto de vista preventivo; y, además, puede ser considerada necesaria y proporcionada, en ausencia de medidas

equivalentes que, siendo igualmente eficaces, generen un menor perjuicio a los productores de estas bebidas y a los propios consumidores.

[Ver Texto](#)

(24) Tomando en consideración la predominante finalidad extrafiscal del tributo (a saber, la lucha contra determinadas enfermedades no transmisibles asociadas al consumo excesivo de bebidas azucaradas), junto a la elevada elasticidad de la demanda de este tipo de bebidas, el Tribunal remitente considera que el *sugar tax*, tal y como se ha configurado en su normativa de desarrollo, es menos penalizante para los productores de este tipo de bebidas que cualquier otro nuevo gravamen que se establezca, en la medida en que económicamente puede ser trasladado sobre los consumidores finales.

[Ver Texto](#)

(25) Al respecto, el Tribunal remitente realiza un examen superficial acerca de la posible compatibilidad del impuesto sobre el consumo de bebidas azucaradas con el principio constitucional de capacidad económica, limitándose a afirmar que resulta conforme al mismo al tomar en consideración la cantidad o volumen de todo el producto comercializado. Ésta es, no obstante, una cuestión controvertida que se ha suscitado en relación a estas nuevas figuras impositivas que pretenden gravar el consumo de bebidas azucaradas, y que enlaza, asimismo, con la cuestión relativa a la incidencia de los principios de justicia tributaria, y en particular, del principio de capacidad económica en los llamados tributos extrafiscales. Véase, al respecto, RUIZ ALMENDRAL, V., *cit.*, págs. 8 a 10, y SIOTA ÁLVAREZ, M., *cit.*, pág. 695.

[Ver Texto](#)

(26) En cuanto a los tipos de gravamen a aplicar a las entregas de bienes, puede consultarse, en el caso de Italia, la Tabella A, del *Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, num. 633, Istituzione e disciplina dell'Imposta sul Valore Aggiunto*.

[Ver Texto](#)

(27) OMS: «*Sugar-sweetened Beverage Taxes in the WHO European Region: Success though Lessons learned and Challenges Faced*», WHO Regional Office for Europe, Copenhagen, 2022.

[Ver Texto](#)

(28) Este umbral se corresponde con el establecido en el Anexo del Reglamento (CE) n. 1924/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, relativo a las declaraciones nutricionales y propiedades saludables de los alimentos, en relación a las bebidas denominadas «con bajo contenido de azúcar». En este sentido se afirma en el citado Anexo que «*solamente 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 g de azúcar por 100 g en caso de los sólidos o 2,5 g de azúcar por 100 ml en el caso de los líquidos*».

[Ver Texto](#)

(29) Véase RUIZ ALMENDRAL, V., *cit.*, pág. 19 (versión electrónica).

[Ver Texto](#)