

LOS RIESGOS DE LA DERIVA DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL. REFLEXIONES CON OCASIÓN DEL «CÉNTIMO SANITARIO»

Elizabeth Gil García
Universidad de Alicante

1. Introducción

La Unión Europea se dirige hacia el objetivo de una economía inteligente, verde e integradora que presente unos altos niveles de empleo, productividad y cohesión social¹. Aspira, igualmente, a pasar a ser una economía que aproveche más eficazmente los recursos, lo que además de suponer una ventaja competitiva, implicará una menor dependencia respecto de las importaciones de materias primas y mercancías.

A la vista de que en gran parte de los Estados miembros coexiste una alta carga impositiva sobre las rentas del trabajo con bajos niveles de aquellos tributos menos perjudiciales para el crecimiento económico, la Comisión Europea propone el aumento de las llamadas *growth-friendly tax structures*². Los tributos ecológicos son una de esas categorías que pueden ser empleadas en aras de un crecimiento económico sostenible y como vía a la solución de los problemas presupuestarios que atraviesan la mayoría de Estados miembros.

Los verdaderos tributos ecológicos son aquellos que cumplen con una «finalidad específica» no presupuestaria, en este caso la compensación y/o corrección de los riesgos ambientales. Precisamente, la ausencia de ésta es lo que convierte al llamado «céntimo sanitario» en problemático y es puesto de relieve en las Conclusiones del Abogado General en relación con el asunto C-82/12.

2. La fiscalidad ambiental como vía para el control de las externalidades

Los mercados, cuando funcionan perfectamente, garantizan la asignación eficiente de recursos. No obstante, la contaminación que se produce en el ambiente se genera fuera del mercado, por lo que éste no compensa económicamente los costes sociales, convirtiéndose así en una externalidad negativa. En los últimos años el crecimiento gradual de la producción industrial a nivel mundial, ha supuesto un significativo daño ambiental. En general, la protección del medio requiere de una acción colectiva, normalmente dirigida por el gobierno. De forma que la intervención del gobierno es necesaria para que productores y consumidores tomen en consideración los riesgos ambientales.

Con el reto marcado de avanzar hacia una economía verde, los gobiernos pueden hacer uso de varias herramientas para proteger el ambiente, tales como la regulación o controles directos, los instrumentos económicos, las políticas de innovación y ciertos programas de información. Los instrumentos económicos para el control de la contaminación y la gestión de los recursos naturales son una parte cada vez más importante de la política ambiental en la Unión Europea y en los países de la OCDE. La

¹ Véase Comunicación de la Comisión Europea: “Europa 2020: Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador”, de 3 de marzo de 2010, COM (2010) 2020.

² Véase el documento de la Comisión Europea “Tax reforms in EU Member States 2013 – Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability”, de octubre de 2013 (*Working Paper* N. 38 – 2013).

gama de instrumentos económicos incluye los tributos ambientales (o ecológicos), permisos negociables y sistemas de depósito-reembolso, entre otros.

El gobierno, en su afán de influir en la producción de la cantidad correcta de efectos secundarios, podrá gravar aquellas actividades que los generen, ofreciendo, así, incentivos económicos a las empresas para que adecuen su actividad profesional a los requerimientos ambientales. La efectividad de estos gravámenes exigirá que los mismos inciten a la disminución de las emisiones contaminantes hasta un nivel en el que la tasa unitaria iguale el coste marginal del control de la contaminación.

La fiscalidad ambiental, bien utilizada, se presenta, pues, como una excelente vía para la corrección de las emisiones contaminantes y el fomento de la innovación tecnológica ambiental³. Cada vez más, se cree conveniente profundizar en medidas de corte tributario para incentivar a las empresas a un comportamiento ambientalmente más correcto. Dada la eficacia ambiental, la eficiencia económica o la transparencia, los tributos ambientales son la clave de este conjunto de herramientas. Los tributos ecológicos se presentan como un instrumento de economía sostenible que hace uso del sistema fiscal para fomentar un cambio de actitud en los agentes económicos que suponga una reducción del impacto negativo que sus prácticas industriales causan en el medio. No obstante, el uso de tributos ecológicos no está exento de críticas debido a que el principal objetivo de un tributo es el de allegar recursos a la Hacienda Pública a fin de atender las necesidades públicas de los ciudadanos.

3. La finalidad extrafiscal del tributo ecológico como clave para alcanzar los desafíos ambientales

Junto a la finalidad financiera del tributo (art. 31 CE), la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en su art. 2.1, señala 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». Dentro de esas otras finalidades que puede perseguir un tributo, se encuentra la protección del medio.

Tradicionalmente, se ha considerado a los impuestos de ordenación o especiales (en adelante IIEE) como impuestos con fines extrafiscales, es decir, impuestos que han tenido una finalidad reguladora de determinados consumos, por un lado, para desincentivarlos y por otro, para recuperar una parte del coste adicional que ocasionan dichos consumos. Ahora bien, aunque en esta modalidad tributaria no predomine la finalidad fiscal, al tratarse de tributos, éstos, como tales, generan ingresos y, por ende, financian gastos públicos. Y, de hecho, durante muchos años, se ha incrementado la tributación de este tipo de impuestos de manera paralela a las necesidades presupuestarias⁴.

³ Véase el trabajo “Fiscalidad, Innovación y Medio Ambiente. El caso español” (*Taxation, Innovation and Environment*). Se trata de un trabajo del año 2010, realizado mediante un acuerdo entre la OCDE y *ENT Environment and Management*, con la financiación del Instituto de Estudios Fiscales; cuyo autor es Ignasi Puig Ventosa. Este estudio se enmarca dentro del proyecto *Taxation, Innovation and Environment* de la OCDE.

⁴ Véase la comparativa del recaudo obtenido por los IIEE y por el IRPF del Anexo núm. 1 en Cencerrado Millán, E.: “Reflexión sobre la utilización de la norma tributaria con fines extrafiscales”, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. II, Termis S.A. – Jovene Editore, Bogotá – Napoli, 2011, pp. 342 y siguientes.

La tributación ambiental, como modalidad de tributación extrafiscal más extendida, responde al deber que tienen los poderes públicos de proteger el medio y desincentivar aquellas actuaciones que contaminen o supongan un perjuicio para el mismo (art. 45 CE). Este instrumento jurídico-económico de defensa del medio representa un segundo estadio en la utilización de la política fiscal como mecanismo de protección del ambiente. Sin embargo, aunque los tributos ecológicos pueden resultar de gran utilidad para proteger el medio e influir sobre el comportamiento humano, los ingresos procedentes de los mismos pueden ser utilizados para financiar el gasto público. De modo que el tributo ambiental solamente será efectivo si logra responder al objetivo de corregir y compensar el riesgo ambiental que generan las fuentes potenciales de contaminación. Esto es, para que el tributo ecológico funcione tiene que afectar al comportamiento.

La implantación del tributo ambiental tiene su fundamento último en el principio «quien contamina paga». De esta forma, se está pretendiendo que el sujeto contaminador que genera ciertos niveles de contaminación, asuma los costes de los daños ambientales que sean imputables a su actividad. Es decir, ese agente debe soportar el coste de las medidas necesarias para eliminar la contaminación o, si ello no fuera posible, al menos, para su reducción hasta un nivel que se considere aceptable según los estándares de calidad ambiental adoptados⁵. Con ello, se evita que la política ambiental sea costeada con cargo a fondos públicos y recaiga, por ende, sobre todos los contribuyentes. Y ello se hará de manera *eficaz*, en el sentido de que se internalizarán las externalidades negativas, así como de forma *equitativa*, dado que se imputarán los costes de la contaminación al agente responsable de la misma.

A pesar de que los tributos ecológicos permiten la internalización de las externalidades negativas ambientales, a su vez, deben constituir un incentivo para la adopción de conductas beneficiosas para el medio. Pues, de no ser así, no estaríamos ante un verdadero tributo ambiental. Y es que sólo se puede decir que se trata de un auténtico tributo ecológico cuando establezca un incentivo para reducir la contaminación o cuando evite aquellas conductas o actividades que impliquen un perjuicio para el medio. Esto es, el gravamen ambiental será un instrumento o mecanismo útil a disposición de la política ambiental cuando vaya encaminado a cumplir los objetivos que ésta persigue (preservar la biodiversidad, mejorar las condiciones de vida, etc.).

Lo que nos permite determinar si la verdadera finalidad de un tributo es extrafiscal o financiera es el análisis de cada uno de los elementos del mismo y de la coherencia de éstos con esa pretendida finalidad. Es decir, los elementos de un tributo ecológico habrán sido configurados para que pueda cumplirse su finalidad extrafiscal específica y para su consecución deberá existir, entre ellos, una cierta conexión. De forma que la efectividad ambiental de un tributo depende de que tanto el hecho como la base imponible, así como otros elementos (v.gr. el tipo de gravamen y el uso de los ingresos generados), tengan una particular relevancia ambiental; de no ser así, no estaremos ante un tributo ecológico por mucho que haya sido así definido o que haya sido creado bajo un propósito ambiental.

⁵ El hecho de fundamentar el tributo ambiental en el principio «quien contamina paga», podría interpretarse como que cualquiera que pueda pagar el precio tiene licencia para contaminar impunemente. No obstante, ha de entenderse que el objetivo es que los agentes económicos tengan en cuenta las externalidades que su actividad genera. De forma que el agente contaminador no tiene un derecho a contaminar, sino que, en realidad, se busca que la actividad económica sea más respetuosa con el ambiente, es decir, que se tomen en consideración los efectos secundarios, externalidades o costes ambientales que conlleva la producción y consumo de bienes y servicios útiles.

4. Un buen diseño de tributación ambiental encaminado a la consecución de una finalidad extrafiscal específica

Según la OCDE, el efecto ambiental de un impuesto viene principalmente marcado por el impacto que éste tiene en los precios relativos a productos y actividades relacionadas con el medio. De hecho, la definición generalmente aceptada de los tributos ecológicos pone énfasis en el efecto potencial de un determinado impuesto en términos de su impacto sobre los costes y los precios. Con esto en mente, es mejor enfocar el concepto de los tributos ecológicos en aquellos cuyo hecho y base imponible tengan una particular relevancia ambiental y, además, exista entre ellos cierta concordancia.

El canon sobre la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica es un claro ejemplo de falta de conexión entre hecho y base imponible⁶. Como su nombre indica, pretende gravar el uso de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica y lo hace mediante un único tipo impositivo que recae sobre el valor económico de la energía hidroeléctrica producida (base imponible), independientemente de la utilización y aprovechamiento de los bienes del dominio público hidráulico (hecho imponible). De modo que no existe una concordancia entre hecho y base imponible y tampoco se tiene en cuenta el mayor o menor consumo que de estos recursos se haga para la producción de energía eléctrica. Así, realmente, no se está atendiendo al fin de salvaguardar este recurso, pues no se estimula a que los productores de energía hidroeléctrica hagan un uso adecuado del mismo en el ejercicio de su actividad económica profesional.

Por lo general, la base imponible vendrá determinada por el importe exacto o estimación de las emisiones de sustancias contaminantes, como el SO₂ o CO₂; o bien, si se trata de recursos naturales, como el agua o los minerales, la base imponible la constituirá el uso o explotación de los mismos. Ahora bien, esto último puede resultar, en parte, contradictorio. Si entendemos que la «finalidad específica» no presupuestaría de un tributo ambiental consiste en la reducción de la contaminación o el impedimento de aquellas conductas o actividades más perjudiciales para el medio, cabría preguntarse qué sentido tiene gravar el uso de un recurso natural como el agua. Pues, el uso del agua no constituye una actividad contaminante. No obstante, podría admitirse que, precisamente, un uso excesivo de este recurso natural (escaso en algunas zonas) puede suponer una conducta perjudicial para el ambiente. De ahí que un gravamen sobre el citado uso del agua quepa incluirlo en este concepto de tributo ecológico, aunque a la hora de definir el hecho imponible habría que matizar qué usos y cuáles no formarían parte del mismo.

Evidentemente, no siempre resulta fácil ni barato calcular las emisiones directamente ni tampoco saber quién era el agente contaminador, por lo que, en ese caso, los impuestos deberán basarse en aproximaciones o “sustitutos” de las emisiones. Por ejemplo, resulta complejo gravar directamente las emisiones de los vehículos a motor, debido a los gastos administrativos que supondría la medición de las emisiones de vehículos individuales. Sin embargo, los impuestos que versan sobre los combustibles para vehículos a motor son perfectos sustitutos para poder gravar las emisiones de CO₂. De esta forma, aproximándonos a una definición de tributo ecológico, podemos decir que un tributo ambiental será aquel cuya base imponible esté constituida por una unidad física de una sustancia contaminante o una aproximación de la misma que represente un impacto negativo comprobado y específico sobre el medio.

⁶ Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE n.º. 312).

El mayor coste de la actividad contaminante que resulta del tributo ecológico hace que la actividad sea menos atractiva para consumidores y empresas. A la par que les concede completa flexibilidad para decidir cómo cambiar su comportamiento y reducir la actividad perjudicial. Por ejemplo, un gran número de países establecen una fuerte carga fiscal sobre los combustibles de vehículos a motor que, como la gasolina o el gasóleo, contribuyen al calentamiento global y a la contaminación del aire local. El consiguiente aumento en el coste de la conducción de un automóvil deviene un incentivo para reducir las emisiones, ya que se buscarán métodos para conducir menos como el ciclismo o el uso de transportes públicos.

Los verdaderos tributos ambientales deben evadir los efectos negativos, mejorar las condiciones de vida, conservar la biodiversidad, etc. No bastando, pues, con gravar una sustancia contaminante o la actividad del agente contaminador. Sino que es necesario que en ellos exista una motivación ecológica que contribuya al logro de los desafíos ambientales. En otras palabras, si únicamente sirven para financiar el gasto público, no podrán ser definidos como tributos ecológicos, independientemente de su nombre o del presupuesto bajo el cual hayan sido creados.

La OCDE sugiere que un tributo ecológico recaiga lo más directamente posible sobre el agente contaminante o la acción que causa el daño ambiental. Además, los tributos, en la medida de lo posible, gravan la producción final, el consumo y las rentas. Porque los tributos que recaen sobre productos intermedios imponen costes económicos adicionales, distorsionando, así, los métodos de producción. Y, precisamente, el objetivo de los tributos ecológicos es proporcionar incentivos que supongan un cambio en las técnicas de producción para que resulten menos contaminantes. Por ende, un buen diseño de tributo ambiental será aquel que no introduzca distorsiones adicionales a las tecnologías de producción.

Un tributo ambiental bien definido debe fijarse atendiendo al llamado «nivel Pigou»: un impuesto óptimo sobre las emisiones tiene que ser igual al daño ambiental marginal (*marginal environmental damage, MED*). Es decir, cuando el impuesto equipara el daño marginal de la contaminación con el coste marginal de reducción de ésta. Por lo tanto, un «impuesto Pigou» garantiza que los agentes contaminadores paguen completamente por el coste social marginal que su producción de bienes y servicios útiles genera.

La eficacia ambiental, como decíamos, es una de las ventajas que ofrece un tributo ecológico. Ésta no sólo depende de la existencia de un hecho y base imponible con relevancia ambiental, sino también de otros elementos, como el tipo de gravamen y el destino que se dé a los ingresos generados.

En el momento de fijar el tipo de gravamen, son numerosos los factores que han de tenerse en cuenta: la riqueza de la sociedad, la valoración que del medio hace ésta o la extensión del daño ambiental, entre otros. Generalmente, el tipo de gravamen se establecerá de forma que refleje el valor de los daños ambientales y otros efectos negativos que cause la actividad. De esta forma, no podrá considerarse un tributo como ecológico cuando su tipo impositivo persiga, simplemente, aumentar los ingresos para financiar el gasto público.

Por ejemplo, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica⁷ (en adelante IVPEE), grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en barras de central, independientemente de cuál sea su origen. Esto es, se

⁷ Regulado en los arts. 1 a 11 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE nº. 312).

grava, sin hacer distinción, los ingresos derivados de cualquier fuente de producción de energía eléctrica. Al no establecer diferenciación alguna, se gravará al mismo –y único– tipo impositivo (7 por 100), la energía eléctrica procedente de diversos orígenes. De modo que, el IVPEE no va estimular a los productores a que hagan uso de energías más respetuosas con el medio, porque su actividad va a ser gravada de igual modo que la de aquellos productores menos respetuosos con el ambiente. Por ende, si el IVPEE no sirve como incentivo para que los productores de energía eléctrica eviten aquellas conductas perjudiciales para el medio, no podemos decir que sea un auténtico tributo ecológico. Y, así, estamos ante un tributo que bajo la apariencia de ambiental, busca favorecer el equilibrio presupuestario y acabar con el déficit de tarifa eléctrica, sirviendo, para ello, como un instrumento encaminado más a allegar recursos a la Hacienda Pública para la satisfacción del gasto público que a proteger nuestro entorno.

El tipo de gravamen, pues, debe ajustarse de tal forma que refleje el daño ambiental, porque, así, a su vez, quedará reflejado en los precios el coste ambiental que las acciones de productores y consumidores ocasiona. Esto les proporciona un incentivo económico para tomar en consideración el impacto de sus decisiones. Dicho de otra forma, el tipo impositivo debe ser predecible a fin de motivar mejoras ambientales. En el ejemplo anterior, el tipo de gravamen es el mismo para todos los productores de energía, no habiendo diferencias entre los que hacen uso de energías renovables y los que no. Por tanto, aunque este impuesto fuera creado con una finalidad ambiental, no podemos considerarlo como tal, ya que no promueve ni el uso de energías renovables ni tampoco un uso más eficaz de la electricidad.

Teóricamente, los ingresos procedentes de tributos ecológicos deben ser utilizados para compensar el daño ambiental. Pero, en la práctica, esto no es siempre sencillo, dada la dificultad de medir el daño ambiental o de determinar quién o quiénes se vieron afectados por el mismo. Normalmente, los ingresos derivados de este tipo de tributos se tratan como ingresos generales del gobierno y son utilizados para mantener el gasto en otras áreas o reducir la deuda. De hecho, es, absolutamente, posible que los tributos ecológicos contribuyan a reducir distorsiones de otros impuestos existentes, por ejemplo, sobre el trabajo.

En relación con ello, se encuentra la sugerencia o propuesta de la Comisión Europea de aumentar el uso de las *growth-friendly tax structures*. Ahora bien, ello no responde al cumplimiento de una «finalidad específica» no presupuestaria, sino que el objetivo es meramente recaudatorio. Pues, se trata de que los Estado desplacen gran parte de la presión fiscal de impuestos tradicionales (v.gr. sobre el trabajo) hacia impuestos que resulten más efectivos para generar ingresos y que no entorpezcan el crecimiento económico. De ser así, no se estaría haciendo un uso apropiado de la fiscalidad ambiental; dado que ésta se concibe como parte de la política ambiental encaminada a mejorar las condiciones de vida y preservar la biodiversidad, entre otros retos.

5. La problemática del llamado «céntimo sanitario». Existencia de una «finalidad específica» no presupuestaria

El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante IVMDH o «céntimo sanitario»), absorbido, desde enero de 2013, por el impuesto sobre hidrocarburos (en adelante IH), se introdujo en el sistema fiscal español mediante la promulgación de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (Ley de Acompañamiento a la de Presupuestos para 2002). El art. 9 de dicha Ley creaba, con efectos a partir del 1 de enero de 2002, un nuevo impuesto indirecto y de naturaleza estatal cedido a las CCAA, excepto Canarias,

Ceuta y Melilla, que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (gasolinas y gasóleos).

La Directiva 92/12/CEE, del Consejo de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (en adelante Directiva sobre los impuestos especiales), permitía, en su art. 3.2, que productos como los hidrocarburos, el alcohol o el tabaco estuviesen gravados por otros impuestos indirectos de «finalidad específica», a condición de que tales impuestos respetasen «las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto». El IVMDH, como impuesto indirecto que gravaba los hidrocarburos, debía haber tenido en cuenta tales exigencias. Al no hacerlo, la Comisión Europea inició el correspondiente procedimiento de infracción⁸ en base a la vulneración del Derecho de la Unión Europea por: (1) no tener, en realidad, una «finalidad específica», sino estrictamente presupuestaria y genérica⁹; y, (2) no respetar las normas del devengo armonizadas, aplicables a los IIEE y al IVA.

Posteriormente, se aprobó la Directiva 2008/118/CE, del Consejo de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, que, en su art. 47, derogaba a la de 1992, dejándola sin efectos desde el 1 de abril de 2010. De tal derogación podría entenderse la desaparición de la causa de nulidad del art. 9 de la Ley 24/2001, por lo que el IVMDH sería legalmente aplicable a partir de esa fecha como consecuencia de un fenómeno jurídico de «legalidad sobrevenida»; sin embargo, el art. 1.2 de esta nueva Directiva mantiene las causas de oposición del IVMDH al Derecho de la Unión Europea.

En vistas de que el «céntimo sanitario» sigue vulnerando las normas de la Unión Europea y que aún no se ha procedido a la declaración judicial de infracción del ordenamiento tributario por parte del TJUE, ¿qué pueden hacer aquellos que pagaron este tributo? Hay quien entiende que se ha de esperar a que tal declaración se produzca para poder pedir la devolución de lo indebidamente pagado por el IVMDH; para otros, en cambio, basta con amparar la petición de devolución en la doctrina establecida en la STJCE de 9 de abril del 2000, *EKW y Wein & Co* (C-437/97) mediante el planteamiento de la oportuna cuestión prejudicial.

A fines de 2011, el TSJ de Cataluña sometió a la competencia de las instancias judiciales europeas la consulta sobre la interpretación y aplicación de la normativa europea en referencia a la legalidad o ilegalidad del IVMDH (asunto C-82/12,

⁸ La Comisión Europea dirigió a las autoridades españolas un primer y segundo escrito de requerimiento (en julio de 2003 y junio de 2006), ambos contestados por carta; y, finalmente, en mayo de 2008, Dictamen Motivado, dictado en procedimiento de infracción [IP/2008/711 (art. 226 TCE)] en el que declaraba que el citado tributo vulneraba el Derecho comunitario.

Ante el mencionado dictamen, España, en su contestación, no defendió la legalidad del llamado «céntimo sanitario», sino que manifestó su voluntad de colaborar con la Comisión para derogarlo, siempre y cuando ésta le permitiese incrementar el Impuesto sobre los Hidrocarburos. Transcurrido el plazo de dos meses que la Comisión le había concedido para proceder a la modificación, España no la llevo a cabo. Era en este momento cuando la Comisión Europea podía haber llevado a España ante el TJUE para que se declarase la infracción del ordenamiento tributario. Sin embargo, hasta ahora, no lo ha hecho.

⁹ Su principal objetivo consistía en consolidar la autonomía de las CCAA, dotándolas de medios para generar ingresos fiscales que se destinarían a cubrir gastos en materia de sanidad.

*Transportes Jordi Besora, S.L. vs. TEARC*¹⁰). La interpretación que aplique el TJUE a dicha cuestión prejudicial será «vinculante», por lo que tendrá eficacia directa en todos los procedimientos que se estén tramitando en la actualidad, referentes a la reclamación de la devolución de dicho impuesto por su incompatibilidad con la normativa de la UE¹¹.

Las Conclusiones del Abogado General presentadas el 24 de octubre de 2013 en el asunto C-82/12 analizan la compatibilidad del IVMDH con la Directiva sobre los impuestos especiales, en concreto: (1) que el impuesto persiga una «finalidad específica»; y, (2) que respete el sistema general de los IIEE o del IVA.

5.1. Existencia de una «finalidad específica» no presupuestaria

A la pregunta de qué se entiende por una «finalidad específica» en el sentido del art. 3.2 de la Directiva sobre los impuestos especiales, debemos entender que se trata de un objetivo diferente al meramente presupuestario.

El Abogado General, en sus conclusiones, señala que el IVMDH se estableció al mismo tiempo en que se transfirieron a las CCAA determinadas competencias en materia sanitaria. Con esto viene a confirmarse que su finalidad, al menos en parte, era hacer frente a los gastos originados por el traspaso de tales competencias. Asimismo, el IVMDH persigue el mismo objetivo que el impuesto especial armonizado (IH): reducir los costes sociales (sanitarios y ambientales) provocados por el consumo de hidrocarburos. Dada esta coincidencia, el IVMDH no puede interpretarse en el sentido de que tiene una «finalidad específica».

Los criterios, en el caso de que no existiera coincidencia alguna, para determinar si un impuesto indirecto persigue «finalidad específica» en el sentido del art. 3.2 de la Directiva sobre los impuestos especiales son, según el Abogado General: (1) la estructura del propio impuesto; y, con carácter secundario, (2) la afectación de los rendimientos procedentes del impuesto para promover la consecución de una finalidad distinta de la presupuestaria.

En primer lugar, se identificará una «finalidad específica» no presupuestaria cuando el impuesto se fije en un nivel que desincentive o incentive un determinado comportamiento (v.gr. cuando el nivel del impuesto varíe en función de los efectos perjudiciales para la salud o el ambiente del producto gravado). En segundo lugar, se entenderá que un impuesto indirecto queda comprendido en el art. 3.2 de la Directiva sobre impuestos especiales cuando los rendimientos obtenidos se destinen a financiar medidas concretas que contribuyan directamente a la consecución de una «finalidad específica» no presupuestaria.

¹⁰ La empresa de transporte Jordi Besora, S.L. adquiere una gran cantidad de combustible para el funcionamiento de sus vehículos. Entre 2005 y 2008 dichas compras fueron gravadas con el IVMDH y se le repercutió un total de 45.632,38 euros. La empresa, en noviembre de 2009, solicitó a la Oficina Gestora de Impuestos Especiales que le devolviera el IVMDH abonada en esos años, por considerar a este impuesto contrario al art. 3.2 de la Directiva sobre impuestos especiales.

Siendo tal solicitud denegada, la empresa impugnó dicha resolución ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña. Al desestimarse la reclamación, Transportes Jordi Besora, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

¹¹ Igualmente, en diciembre de 2012 el TSJ de Madrid planteó cuestión prejudicial ante el TJUE en relación con el caso de la *Compañía Europea de Viajeros España, S.A. vs. Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid* [Ministerio de Economía y Hacienda (C-592/12)].

6. Conclusión

Hay que partir del reconocimiento o aceptación de que toda actividad económica genera en el medio, ciertos costes o efectos secundarios. Ante la admisión de esta realidad, el tributo ecológico, por ofrecer eficacia ambiental, eficiencia económica y transparencia, se presenta como una de las herramientas clave para hacer frente a los desafíos ambientales. Y ello es así, porque aunque su finalidad esencial es la de allegar recursos a la Hacienda pública, la configuración de sus elementos con una particular relevancia ambiental lo convierten en ecológico y permite el cumplimiento de una «finalidad específica» no presupuestaria.

El uso de tributos creados bajo una apariencia ambiental, no generará ningún efecto positivo en el medio. No hay que olvidar que cuando hablamos de las ventajas de los tributos ambientales, lo estamos haciendo en el plano teórico. Pues, en la práctica, son numerosos los ejemplos de tributos ecológicos que no son generadores de las mismas. Ya que al crearse con objetivos recaudatorios, difícilmente van a resultar efectivos ambientalmente, eficientes económicamente o transparentes. La ventaja que resulta más criticable y dudosa, es la transparencia. Porque se crea un supuesto tributo ambiental a fin de allegar recursos a la Hacienda pública que satisfagan las necesidades de los ciudadanos o que ayuden a rebajar los problemas presupuestarios de que adolecen la mayoría de los países. De ahí que la propuesta de la Comisión Europea de desplazar la carga impositiva de los impuestos sobre el trabajo hacia impuestos ambientales, persiga, realmente, un objetivo recaudatorio. Y es que al considerarse estos menos perjudiciales para el crecimiento económico, se entiende que han de subirse los tipos de gravamen de estos y bajar los otros. O sea, trasladar la presión fiscal de unos a otros para conseguir un crecimiento económico.

En el caso del «céntimo sanitario», muy probablemente, el TJUE aceptará las conclusiones del Abogado General acerca de la incompatibilidad del IVMDH con la Directiva sobre impuestos especiales, dada la ausencia de una verdadera de una «finalidad específica» no presupuestaria. En ese caso, el Estado español tendrá que devolver 13.000 millones de euros, lo cual podría hacer peligrar la financiación del sistema de sanidad pública en el territorio de las CCAA.

Ante esta posibilidad, España solicitó que se limitasen, en su caso, los efectos en el tiempo. El TJUE admite la limitación de los efectos en el tiempo de sus sentencias si concurren dos requisitos: (1) el riesgo de repercusiones económicas graves; y, (2) una incertidumbre objetiva e importante en cuanto a la interpretación y el alcance de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión. Para el Abogado General concurre el primer requisito, sin embargo el Estado español no puede alegar que actuó de buena fe, dado que el TJUE se había pronunciado ya en contra de otro impuesto de estructura similar (*EKW y Wein & Co*) y la Comisión había expuesto a España sus criterios en un informe previo a la implantación del impuesto.