



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

La Fiscalidad Ambiental

Autor/es

Ainhoa Gómez Cantarero

Director/es

Angelina Lázaro Alquézar

Facultad de Derecho
2017

ABREVIATURAS

C.E: Constitución Española

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

LGT: Ley General Tributaria

UE: Unión Europea

AEMA: Agencia Europea de Medio Ambiente

RFV: Reforma Fiscal Verde

IA-IAs: Impuesto Ambiental – Impuestos Ambientales

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	3
II. LA TRIBUTACIÓN COMO INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN	5
2.1. Regulación de la protección ambiental en la Constitución Española de 1978	5
2.2. El principio “quien contamina paga”: proyección sobre el ordenamiento financiero	6
2.3. Cuestiones jurídicas: la función extrafiscal de los tributos.....	7
2.4. La tributación como instrumento para la protección	9
III. LA CUESTIÓN AMBIENTAL EN EL ÁMBITO DE LA ECONOMÍA	12
3. 1. Cuestiones económicas: desventajas y ventajas de la tributación ambiental	14
3.2. La capacidad económica.....	17
IV. SITUACIÓN ACTUAL DE LA FISCALIDAD: UNIÓN EUROPEA, ESPAÑA Y COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	19
4.1. Evolución histórica de la fiscalidad ambiental.....	19
4.2. Situación actual en la Unión Europea.....	20
4.3. Situación actual en España	23
4.4. La difusión y diversidad de impuestos ambientales autonómicos.....	26
V. REFORMA FISCAL VERDE.....	29
5.1. Introducción.....	29
5.2. Modelo de Reforma Fiscal dominante en los 90.....	29
5.3. Experiencias comparadas en algunos países de la OCDE	30
5.4. Los fundamentos de la RFV: la Teoría del Doble Dividendo.....	34
5.5. Un modelo sintético, gradual y actualizado de Reforma Fiscal Verde.....	36
5.6. La Reforma Fiscal Verde y el caso de España.....	37
VI. CONCLUSIONES	39
VII. BIBLIOGRAFÍA	41

I. INTRODUCCIÓN

El trabajo de investigación realizado tiene por objeto el estudio de gran relevancia en la situación económica actual y que ha motivado la implicación de un conjunto de investigaciones en el ámbito internacional, se trata de la fiscalidad ambiental.

Como punto de partida, antes de indagar en la situación en la que se encuentra Europa, España y, consecutivamente, las Comunidades Autónomas, cabe hacer referencia a qué se entiende por fiscalidad ambiental encuadrando dicho concepto en el contexto histórico.

La fiscalidad ambiental está definida por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) como *“el conjunto de tributos cuya base fiscal posee una relevancia medioambiental significativa, encuentra su fundamento constitucional en el deber de los poderes públicos de proteger el medio ambiente y desincentivar aquellas actuaciones que contribuyan a su deterioro. La tributación medioambiental es un instrumento que coadyuda al resto de medidas de política medioambiental y energética”*¹.

Debido al deterioro experimentado por el medio ambiente en fechas recientes, surge la necesidad de adoptar una serie de políticas fiscales que tengan como fin modificar comportamientos con consecuencias negativas de particulares y de operadores económicos.

En este contexto, juega un papel central la economía, en particular, la economía ambiental. Esta rama de la economía incorpora el medio ambiente como nuevo campo de estudio en sus análisis habituales. Es decir, aplica los instrumentos económicos a un bien, no tradicionalmente económicos, con el fin último de influir en el comportamiento o decisiones negativas de los agentes económicos. En la actualidad es imposible concebir el medio ambiente, que incluye su protección e impactos, fuera del sistema económico.

¹ Actualidad Jurídica Uría Menéndez, *Aproximación a la reforma de la fiscalidad medioambiental*, p. 134.

Siendo que la economía ambiental debe atender a los problemas que nos plantea el desarrollo sostenible, se han desarrollado una serie de métodos, explícitamente tres, que se explican a continuación, subrayando el que tiene una mayor vinculación con el objeto de estudio, la fiscalidad ambiental.

Los métodos se clasifican en directos, mixtos e indirectos. El primero de ellos, se basa principalmente en la creación de diferentes normas de las que derivan una serie de obligaciones, adecuando un control para evitar incumplimientos. Los métodos mixtos incluyen permisos como por ejemplo, el comercio de derechos de CO₂ y depósitos reembolsables. Y por último, los métodos indirectos, aquellos que se identifican con la fiscalidad ambiental, que pueden ser a su vez positivos, como lo son las exenciones, bonificaciones, deducciones y subvenciones y los métodos negativos que dan cobertura a los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

La fiscalidad verde y la creación de nuevos tributos sobre emisiones y residuos en España es una preocupación que surgió a mediados del siglo XX. En este momento, España es uno de los países de la Unión Europea con menor peso de los impuestos ambientales sobre el total de ingresos fiscales.

En definitiva, las actividades de protección del medio ambiente mediante el uso de instrumentos económicos sigue latente hoy en día, sin embargo, todavía está por desarrollar una auténtica Reforma Fiscal Verde en España (Green Tax Reform).

En el presente trabajo abordamos en primer lugar el estado de la cuestión de la regulación española de la protección ambiental, incidiendo en las cuestiones jurídicas y en la tributación como instrumento de protección. En el segundo capítulo descendemos a la economía de la protección ambiental. Una vez introducido el tema, partiendo del ámbito de la Unión Europea, se revisa la situación actual en España y, posteriormente, en las Comunidades Autónomas. En el siguiente apartado, nos referimos a la RFV, como punto de llegada de todo el análisis anterior. El quinto capítulo recoge las conclusiones de este TFG.

II. LA TRIBUTACIÓN COMO INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN

2.1. Regulación de la protección ambiental en la Constitución Española de 1978

Cabe comenzar aludiendo en primer lugar que, el medio ambiente goza de protección por la C.E de 1978, la cual dedica al mismo su art. 45 que establece lo siguiente:

"Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de las 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 vida y defender 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".

Destacando además, que no solamente hace referencia al disfrute del medio ambiente, sino que también trata la reparación del daño causado, incorporando el principio de “quien contamina paga”.

Desde un punto de vista competencial, la C.E reserva al Estado la legislación básica del medio ambiente, mientras que, faculta a las Comunidades Autónomas para establecer normas adicionales que complementen y desarrolleen dicha normativa básica (art. 149.1.23 C.E) pudiendo asumir la gestión en esta materia de protección.

El aspecto material del medio ambiente se encuentra recogido en estos títulos competenciales, condicionando como consecuencia, las actuaciones legislativas o reglamentarias, así como las actuaciones que se lleven a cabo a través de una política de gasto público². De este modo, viene condicionada por el reparto competencial derivado

² LOPEZ DÍAZ, A., Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CPLL. *Sentencia del T.C. 14/89, de 26 de enero, en su F.J. 2º que "si bien esta autonomía garantiza la plena*

de la Constitución, la finalidad extrafiscal por la que se utilizan dichos tributos, proyectado tanto en el Estado como en las Comunidades Autónomas, lo que quiere decir que solo podrán utilizar estos tributos no fiscales para lograr aquellas competencias atribuidas por la Constitución, y en su caso, los Estatutos.

2.2. El principio “quien contamina paga”: proyección sobre el ordenamiento financiero

El principio “quien contamina paga” nace en el marco de las ciencias económicas y hace referencia al “efecto externo” (es una externalidad negativa de producción) de la actividad económica. PÉREZ DE AYALA define el “efecto externo” de una actividad económica como “aquel que se produce en la economía diferente de la del sujeto que lo causa. Cuando se realiza una actividad económica se pueden seguir de ella dos clases de efectos: a) unos, que inciden sobre la propia economía del sujeto pasivo; b) otros, que, por el contrario, afectan a otros sujetos diferentes (...) Pues bien: el concepto de coste social (...) pertenece a la categoría de los efectos externos negativos. Es un perjuicio o coste que se causa por un sujeto a otro u otros, como consecuencia de la actividad económica del primero”.³

Ese coste social que aparece en dicha definición se ofrece como último fundamento de la tributación ambiental, convirtiéndose así el impuesto en el instrumento idóneo para que el sujeto que provoca el coste externo asuma los costes o perjuicios que se derivan de la propia actividad. Por ello, puede decirse que la tributación ambiental actúa como mecanismo de internalización de los costes externos que derivan del sujeto que los causó.

Este principio se plasmó en el Tratado de la Unión Europea, pero también de un modo implícito la C.E recoge dicho principio formulando la solidaridad colectiva como eje principal de colaboración en la función pública de protección del medio ambiente.

*disposición de medios financieros, ello no supone que esa potestad de gasto permita a las Comunidades Autónomas financiar o subvencionar cualquier clase de actividad, si no tan sólo aquellas sobre las cuales tengan competencias, pues la potestad de gasto no es título competencial que pueda alterar el orden de competencias diseñado por la Constitución y los Estatutos de Autonomía...".*P. 226

³ PÉREZ LÓPEZ DE AYALA, 1967, págs. 1030 y 1031

Algunos autores como BAENA AGUILAR perciben una triple función jurídica del principio “quien contamina paga”. En primer lugar, es un fundamento ya que se convierte en la *ratio iuris* de los impuestos ecológicos, en segundo lugar, constituye un límite para el gasto público y en tercer lugar, un programa para la actuación de los poderes públicos.

En realidad, lo que se ha producido es la juridificación del principio contaminador-pagador y ha sido asumido como *ratio legis* de la tributación ambiental. Partiendo de este punto debe plantearse la valoración constitucional de los tributos ambientales, y para ello debe tratarse por un lado la admisibilidad de su carácter extrafiscal y por otro lado, su relación con el principio de capacidad económica.

2.3. Cuestiones jurídicas: la función extrafiscal de los tributos

Los tributos se encuadran dentro del marco de protección, defensa y conservación del medio ambiente, son instrumentos los cuales podemos situar entre las medidas preventivas y resarcitorias debido a que por un lado, se exigirán los tributos porque se contamina (función resarcitoria) y al mismo tiempo, se debe incitar a la reducción de la contaminación tomando así una proyección preventiva. La admisibilidad del tributo como instrumento de protección, ha generado grandes controversias, cuestionada su admisibilidad, por lo que cabe realizar un análisis desde el punto de vista jurídico antes de tomar la cuestión de fondo.

Junto a los problemas económicos que serán objeto en el siguiente epígrafe, también debe superar una serie de problemas jurídicos. Las dudas que podamos crear al respecto, no afectan de forma explícita a los tributos ambientales, sino que se trata de un aspecto común al conjunto de tributos extrafiscales, centrando la atención en la posibilidad de utilizar los tributos con fines que no sean exclusivamente recaudatorios.

Para ello, LOPEZ DÍAZ⁴ ofrece dos perfiles diferentes, en primer lugar, la teoría del tributo, y en segundo lugar, los principios materiales de la justicia tributaria, con especial atención a la capacidad económica. La cuestión más discutida, ha sido la

⁴ LOPEZ DÍAZ, A., *Tributación ambiental en España* (...) p. 232

conveniencia de incluir o no la finalidad fiscal o recaudatoria en el término mismo de tributo.

El papel del Estado, ha sufrido una evolución a lo largo de la Historia, que parte de unos idearios liberales, hacia una concepción social de los poderes públicos, lo que consigue una vía para el intervencionismo de los poderes públicos, fijando como objetivos aquellos que les asignan los ordenamientos, es decir, las Constituciones. Es en este momento cuando el tributo comienza a manifestar su doble faceta, obteniendo, una función tradicional como recurso financiero, respondiendo a su finalidad recaudatoria, surge la idea de los tributos como instrumento para el logro directo de esas finalidades.

La nueva finalidad de los tributos entra en contraposición con el concepto de prestación tributaria fijo sobre su carácter fiscal-recaudatorio. Por este motivo, aprovechar la potencialidad del tributo como instrumento para el logro de diferentes políticas públicas, sin dejar a un lado la facultad de separar los aspectos fiscales de los extra fiscales (en muchos casos con cierta dificultad), comienza a apartarse la idea central del tributo que parte de la finalidad recaudatoria hacia otros principios de justicia, como consecuencia, desapareciendo la finalidad fiscal del concepto de tributo, acogiendo así, las nuevas potencialidades. LOPEZ DÍAZ en su estudio, requiere de la explicación que realiza el autor CASADO OLLERO⁵, quién señala *que “el hecho de que tales fines se persigan directamente por el tributo, esto es, sin recorrer el iter normal imposición-ingreso-gasto, para nada hace desaparecer ni la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que únicamente provoca la aceleración del resultado final, simplificando el procedimiento de realización”*.

Atendiendo al ordenamiento jurídico, cabe nombrar a la Ley General Tributaria (L.G.T), ya en 1963, en su art. 4 admite la función extrafiscal del tributo del siguiente modo: *“los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar un mejor distribución de la renta nacional”*.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/87, de 26 de marzo afirma dicha función,

⁵ LOPEZ DÍAZ, A., *Tributación ambiental en España (...)* p. 232 Vid. CASADO OLLERO, G. "Los fines no fiscales...", cit., pág. 113.

estableciendo que aunque no se reconoce de forma explícita en la C.E se sustraen la idea de los principios de la política social y económica que se detallan en los art. 40.1 y 130.1 C.E. Como último escalón, tenerse en cuenta la L.G.T, ley 58/2003, que consagra esta función en su art. 2.1 afirmando que *“los tributos, además de ser medio para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos podrán servir como instrumentos de la política económica general y a atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*.

Concluyo este punto con la idea de que, en virtud del art. 45 C.E, la utilización de los tributos con finalidades extrafiscales que tienen como objetivo la protección del medio ambiente, posee una base legal suficiente.

2.4. La tributación como instrumento para la protección

Los instrumentos de protección del medio ambiente se refieren al conjunto de medidas que se encuentran clasificadas en dos grupos y que son tomadas por los entes públicos. Estos dos bloques que integra la definición se diferencian en primer lugar, las medidas resarcitorias o indemnizatorias, por medio de las cuales se pretende indemnizar los daños que han sido causados procediendo a su restauración, y en segundo lugar, las medidas que pueden llamarse “preventivas” con las que se pretende desincentivar aquellas conductas que puedan resultar dañinas para el medio ambiente.

Como trataré a continuación, los instrumentos para la protección del medio ambiente son muy diversos, decir que la utilización de uno de esos métodos no excluye a los demás, sino que al revés, debe darse la complementación. Tras examinar anteriormente los bloques de medidas que podemos encontrar, los posibles instrumentos preventivos para una protección adecuada, pueden ser los siguientes:

En primer lugar, juega un papel fundamental la educación ciudadana, es decir, se debe concienciar al ciudadano por medio del otorgamiento de información adecuada, de hecho, frente a la simplicidad de dicha medida, podemos ver que realmente su eficacia es nula debido a que es complejo cambiar el comportamiento, en muchas de las ocasiones egoísta de los sujetos.

En segundo lugar, atendemos a un control directo integrado por una serie de prohibiciones y autorizaciones. Un uso común en la mayoría de los Estados es la

prohibición de ciertas actividades contaminantes, lo que constituye un instrumento válido para la defensa del medio ambiente. Como consecuencia, la eficacia de esta medida se encuentra ligada, como es lógico, al cumplimiento y respeto de la misma, si no es así, se regulan unas sanciones previstas para penalizar su incumplimiento.

Por último, y en base a este estudio, la más importante, se encuentran las medidas de carácter fiscal en las que se incluyen los tributos y las subvenciones. La aplicación de los tributos nos reconduce de nuevo al carácter extrafiscal, por su parte las subvenciones, directas o indirectas, contribuyen a la misma finalidad favoreciendo a los sujetos que abandonen las actividades contaminantes o perjudiciales para el medio ambiente.

Existe una gran variedad de posibles clasificaciones de los tributos ambientales, en primer lugar, cabe diferenciar los llamados tributos ambientales en sentido amplio, que incluye impuestos, tasas, contribuciones especiales y los tributos especiales, de los tributos ambientales en sentido estricto, dónde situamos aquellos tributos extrafiscales que tienen como fin orientar aquellas conductas que pueden incidir sobre el medio ambiente.

En segundo lugar, LÓPEZ RODRIGUEZ realiza una distinción entre impuestos especiales, aquellos pensados para gravar el consumo de determinados bienes teniendo en cuenta los costes sociales que llevan aparejados, y la posibilidad de reducir los costes que implican los impuestos tanto para los particulares como para las empresas, siempre y cuando su comportamiento tenga como objetivo la protección del medio ambiente.

En tercer lugar, pueden clasificarse por su finalidad, es decir, pueden ser tributos creados con finalidad como único fundamento ambiental, y los tributos ya existentes a los cuales se fusionan elementos ambientales. Del mismo modo, coexisten tributos enfocados a la solución de problemas clásicos y aquellos que persiguen nuevos problemas, como es la destrucción de la capa de ozono.

En cuarto lugar, el tributo obtiene unos recursos y en función del destino de los mismos se diferencia entre tributos afectados, la recaudación se orienta a una finalidad ambiental concreta, y los tributos con finalidad ambiental pero cuya recaudación va destinada al Tesoro Público.

El siguiente modo de clasificación es en virtud de su naturaleza jurídica, por lo tanto, impuestos ambientales, tasas ambientales y contribuciones especiales.

La modalidad del gravamen, también actúa como clave para la diferenciación, encontrando gravámenes directos o indirectos, y por último, según el objeto imponible sobre el que recaen, distinguiendo los que recaen sobre la energía, sobre un recurso natural, sobre un producto, sobre una actividad o sobre un input productivo.

III. LA CUESTIÓN AMBIENTAL EN EL ÁMBITO DE LA ECONOMÍA

Destacar que en los últimos años los impactos ambientales se han intensificado, en concreto el agotamiento de la capa de ozono, la contaminación del aire y de las aguas marinas, el cambio climático, la mala gestión de los recursos de agua dulce, y el deterioro del suelo. La solución a estos problemas se extiende al ámbito global y de manera conjunta de los Estados, teniendo un papel fundamental la economía. DE MIGUEL PERALES afirma que *“si no hay programas de inversión y gasto público, políticas de educación y de comunicación social y, sobre todo, si no hay un cambio en la concepción de las relaciones económicas internacionales, la protección ambiental necesariamente se verá abocada al fracaso, con lo cual será imposible alcanzar un grado de desarrollo sostenible aceptable y, en consecuencia, el actual sistema económico se colapsará”*.⁶

El uso de la economía en el medio ambiente se justifica por una serie de externalidades en el sistema productivo, lo que quiere decir, de los impactos que ocasionan sobre la sociedad que ocasiona una determinada actividad económica y que no se encuentran medidas a través del sistema de precios. Dichas externalidades aparecen cuando las acciones que realiza un agente tienen un efecto no buscado sobre otro agente.

Estas externalidades podemos diferenciarlas en positivas o negativas, serán positivas cuando resulten provechosas a aquellos agentes que les incumbe, y serán negativas cuando causen un detrimiento en éstos.

Es lógico entender que un coste o ingreso que no es asumido por quien lo genera no forma parte de su toma de decisiones, para ello es necesario cambiar las pautas de comportamiento y que estos factores sí que formen parte de esa toma de decisiones, la forma de conseguirlo es internalizar esas externalidades.

Para abordar esta cuestión es necesario tratar el método intervencionista, la base corresponde en gravar con un impuesto la actividad del agente contaminante y así

⁶ DE MIGUEL PERALES, C., “Derecho español del medio ambiente”, CIVITAS 3^a Ed. p. 593

internalizar el coste de la contaminación. Esta propuesta tiene su origen en Arthur Pigou quien lo propone como mecanismo para corregir las externalidades que pudieran surgir del fallo del mercado, apareciendo esta idea de forma explícita en el principio “Quien contamina paga” tratado con anterioridad.

Según Pigou, si se lleva a cabo esta tarea de internalizar los costes, los contaminantes reaccionarían de forma que reducirían la contaminación. De todos modos esta teoría recibe críticas, entre ellas destacar la realizada por Buchanan quien opina que la imposición del impuesto pigouviano no mejora necesariamente el medio ambiente, siendo que además habría una reducción del coste añadido reduciendo el bienestar.

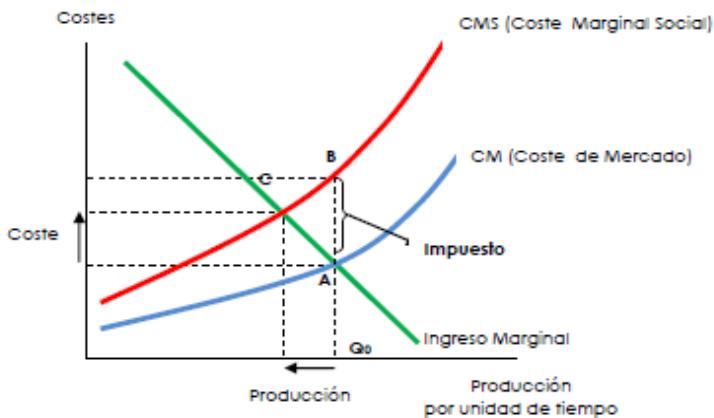
A continuación, en el primero de los gráficos, la diferencia del coste de producción (CM) y el coste social que producen las externalidades (CMS) aplicado sobre la curva de demanda del mercado y su ingreso marginal, nos dará la magnitud necesaria de los impuestos aplicados para estabilizar el mercado.

En el segundo, se plasma que los incentivos permiten que, si el coste consecuente de utilizar nuevos métodos alternativos aumenta, también lo hará la producción fomentando así el cambio hacia nuevos mecanismos menos contaminantes.

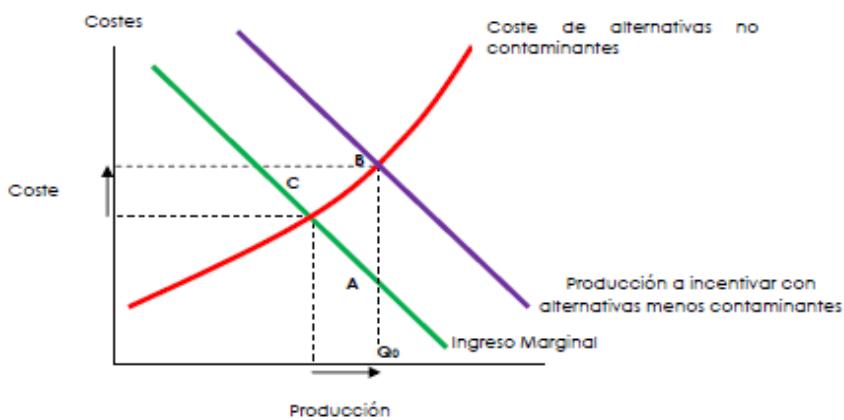
Centrando el estudio en el tributo ambiental, cabe decir que dicha figura goza de una mayor trascendencia en la actualidad ya que es uno de los instrumentos económicos que más vinculación tiene con el medio ambiente. El autor DE MIGUEL PERALES entiende por tributo ambiental *“aquel que, sin perder su finalidad recaudatoria, persigue objetivos de protección ambiental, o incentivando a los agentes implicados para que cambien su comportamiento respecto a actos potencialmente contaminantes”*.⁷

⁷ DE MIGUEL PERALES, C., “Derecho español del (...)” p. 609

Aplicación de un impuesto para enfrentar una externalidad negativa



Aplicación de un incentivo para enfrentar una externalidad negativa



Fuente: Informe de la fiscalidad ambiental y las empresas de Aragón.

Para entender cómo definir impuesto medioambiental, la STJUE de 13 de septiembre de 2006 afirma que un impuesto tendrá este carácter siempre y cuando su base imponible produzca efectos negativos en el medio. De ello se deduce que dicho impuesto se trata de una medida fiscal que posee una base imponible específica.

3. 1. Cuestiones económicas: desventajas y ventajas de la tributación ambiental

En el anterior epígrafe he tratado las cuestiones jurídicas de la utilización del tributo como instrumento, en este punto dedicado en exclusiva a la economía, cabe abordar las cuestiones económicas, en primer lugar procedo a argumentar diversas razones por las que oponerse (interceptadas desde un punto de vista estrictamente económico) y

posteriormente, trataré las “ventajas” o razones que justifican la elección de los tributos ambientales.

Respecto a las razones para oponerse al tributo como instrumento, LÓPEZ DÍAZ en su estudio destaca las siguientes.

- Los gravámenes sobre los residuos son licencias para contaminar, esta afirmación se refiere a que los tributos conforman un incentivo permanente, pero no solo estos si no cualquier otra medida produce dicho efecto.
 - Los impuestos privan a los sujetos de los medios necesarios para evitar la polución, se trata de una alegación genérica que afecta de dicha manera a todos aquellos instrumentos que se basen en sacrificios económicos impositivos a los sujetos contaminadores. Dicho autor reconoce aun así que la protección ambiental por medio de tributos sobre la contaminación origina unos menores sacrificios respecto a la economía privada.
 - Los impuestos sobre residuos no tienen base contable alguna. Esta idea sin embargo, no puede ser aceptada en nuestro ordenamiento, la razón de ello reside en que no todos los tributos conllevan la idea de entregar dinero a cambio de servicios o beneficios. Los impuestos se comportan basándose en la capacidad económica de los sujetos, sin perjuicio de que los datos sobre costes y beneficios resulten relevantes para fijar la cuantía del impuesto, cuando como aquí ocurre entra a formar parte el principio de quien contamina paga.
- Las necesidades de medida e información hacen impracticable una política de impuestos sobre unidades de contaminación. Para que el efecto de estas medidas sea el deseado deben conocerse una serie de extremos como los flujos de los residuos, los costes que supondrían su reducción, y, aquellos niveles de contaminación aceptables por debajo de los cuales no se exigirán dichos tributos. Además de estudiar cómo conseguir el efecto propicio, también se debe hacer para fijar la cuantía del tributo adecuada, y para ello tienen que tenerse en cuenta dos elementos, en primer lugar, el coste social generado por los daños al medio ambiente, y en segundo lugar, los beneficios que se derivan de la actitud del contaminador. En general, estos extremos no solo deben tenerse en cuenta a la hora de establecer los tributos ambientales, sino que también se

precisa cuando se protege el medio ambiente a través de medidas prohibitivas o control directo.

Una vez que se fija el standart de pureza del medio ambiente, si los entes públicos conocen los costes marginales para la consecución de dichos niveles, resultará fácil determinar la cuantía de la imposición, aunque, desconociéndolos, la evolución del medio dejará entre ver si debe llevarse a cabo un incremento o disminución de los impuestos con fines ecológicos, orientados todos ellos a alcanzar los objetivos establecidos por los entes públicos.

- Los gravámenes sobre los residuos aumentarán los costes y resultarán inflacionistas. Respecto a ello el autor LÓPEZ DÍAZ señala que *“la mayoría de los instrumentos para la defensa del medio ambiente que exige prestaciones coactivas, en la medida en que internalizan los costes de la contaminación, van a repercutirse en el precio de los productos”*⁸. De hecho, es este incremento en el precio de los productos lo que constituye la esencia de las actuaciones ambientales. Los efectos que se producen derivados de ellos resultarían nocivos ante los sujetos contaminantes que actuarán en un régimen de monopolio debido a que generaría de forma exclusiva un incremento de los precios sin influir en un mayor cuidado del medio ambiente. Si centramos la vista a nivel internacional, este incremento perjudicaría a la competitividad de los mercados respecto a dichos productos.

En este punto encuentro la necesidad de incluir la cita que incluye LOPEZ DÍAZ en su estudio sobre KOLM quién señala lo siguiente; *“si otros países cuidan tan correctamente como nosotros de nuestro medio ambiente, el coste de sus productos aumentará en forma parecida. Si, a la inversa, un país extranjero deja deteriorar su medio ambiente, sus empresas tendrán costes menores que las nuestras que soportarán estas cargas por perjuicios; pero los franceses no deberían, sin embargo, abandonar estas cargas, sino conservarlas. En la medida en que ellos sean egoístas, podrán incluso regocijarse de esta política en otro país: este, en efecto, nos enviaría su papel,*

⁸ LÓPEZ DÍAZ, A., *Tributación ambiental en España* (...) p. 230.

su azúcar, su aluminio, etc. sin hacernos pagar uno de los costes de producción que él soportaría: el de la deteriorización de su medio ambiente"⁹.

Por último, se puede hablar como última desventaja de un sistema de tributos ambientales que puede resultar excesivamente complicado, dicha complicación se debe en mayor medida, del objeto elegido y por lo tanto de una adecuada técnica legislativa al efectuar el gravamen.

A pesar de hablar sobre ciertas desventajas, si es cierto que desde un punto de vista exclusivamente económico encontramos razones para predisponer a favor de los tributos ambientales frente a los controles directos, estas ventajas son, en un primer lugar, los justos que pueden resultar los impuestos ya que se intentan igualar a través de esta medida los costes unitarios de reducción entre los diferentes sujetos contaminadores, esto es algo que no podría lograrse a través de un control directo. En conexión con ello y como consecuencia, el impuesto sobre unidades de contaminación se trata de un incentivo para la reducción de la contaminación por parte de las empresas.

Aunque se hable de unas circunstancias que no se produce con los controles directos cabe decir que dichas medidas no son incompatibles con los tributos ambientales, de hecho, pueden resultar convenientes e incluso imprescindibles para ciertas situaciones.

Después de tratar tanto las desventajas como las ventajas de los tributos ambientales, es cierto que existen autores que ven razón sólo en ventajas como quién sólo observan desventajas en su imposición.

3.2. La capacidad económica

Con anterioridad he tratado una cuestión importante, la función extrafiscal de los tributos, en este punto cabe hacer referencia a la limitación de la utilización extrafiscal de los mismos partiendo de los principios de justicia social.

Como se ha visto, el tributo constituye un instrumento útil para el logro de los fines de la política social o económica. CASADO OLLERO pone de manifiesto que "no toda

⁹ LÓPEZ DÍAZ, A., *Tributación ambiental en España* (...) p. 230 Vid. S.C.KOLM, "La economía del medio ambiente...", cit., p. 443.

*detracción coactiva de la riqueza se transforma en detacción tributaria*¹⁰. Por lo tanto, para que dichas detacciones puedan ser consideradas como tributos deben darse dos factores, el primero de ellos, deben presentar una estructura tributaria, y en segundo lugar, no deben vulnerar los elementos característicos del tributo: presupuesto basado en la idea de capacidad económica y su función de contribución a las cargas públicas.

En lo que se refiere a la capacidad económica, su exigencia incorpora al establecimiento de tributos unos límites máximos y mínimos. El mínimo estaría constituido por la necesidad de gravar determinadas muestras de capacidad económica pudiendo flexibilizarse en base a diversas razones, muchas de ellas con justificación constitucional.

Las exigencias establecidas llevadas al campo de los tributos extrafiscales, se puede indicar que la capacidad económica no se opone de ningún modo a la utilización de tributos con finalidades extrafiscales.

Es importante señalar que el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/87 establece literalmente que “*...es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuesto que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pagos, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo*”.

Para que se pueda seguir hablando de la finalidad extrafiscal del tributo, no debemos dejar al margen su función contributiva ya que debe mantenerse. Dicha función tiene la característica de que dota de cierta flexibilidad para adaptar el tributo a los fines establecidos.

¹⁰ LÓPEZ DÍAZ, A., *Tributación ambiental en España (...)* p. 234 Vid. G.CASADO OLLERO, “Los fines no fiscales...” P. 118.

IV. SITUACIÓN ACTUAL DE LA FISCALIDAD: UNIÓN EUROPEA, ESPAÑA Y COMUNIDADES AUTÓNOMAS

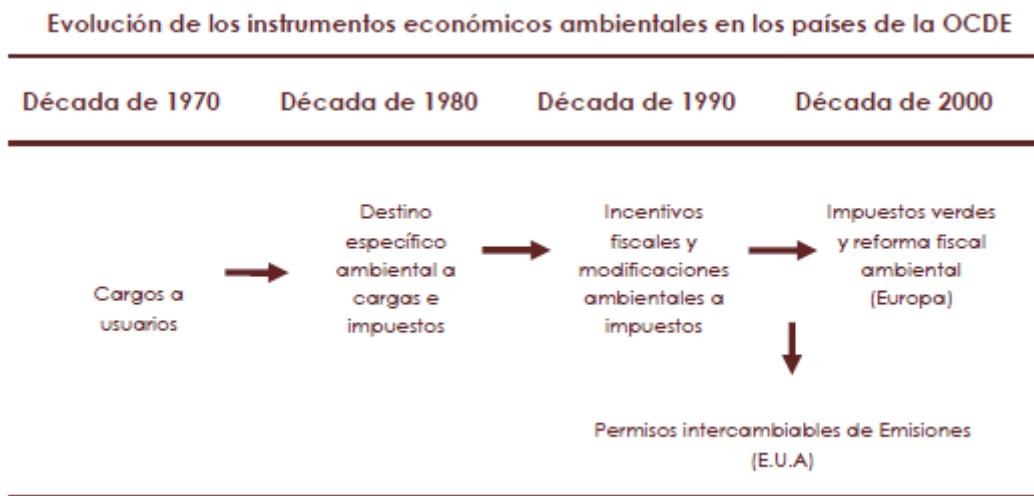
4.1. Evolución histórica de la fiscalidad ambiental

La utilización de los instrumentos de fiscalidad ambiental surgen en la década de los 70, entonces su aplicación era de manera ocasional. Destacar en este periodo los “cargos a los usuarios” que tienen como fin desincentivar el consumo de bienes que resulten nocivos para el medio ambiente.

Durante la década de los 80 se establecieron destinos de forma específica para las recaudaciones, la inversión en tecnologías más limpias era el fin principal.

Se focaliza la atención en estos instrumentos a principios de los años 90, ello se debe a la expansión global de la conciencia ambiental, imponiendo incentivos fiscales y modificando así los fines de los impuestos ya existentes.

El informe sobre los impuestos ambientales realizado por la Agencia Europea de Medio Ambiente (AEMA), instada la solicitud por el Parlamento Europeo, recoge una visión con aspecto general de las principales cuestiones que se ven afectadas por los impuestos medioambientales, tratando así su eficacia medioambiental y los obstáculos políticos que existen para su aplicación.



Fuente: “Impuestos Ambientales. Lecciones en los países de la OCDE y experiencias en México”, Graciela Moreno, Paola Mendoza, Sara Ávila (2002).

4.2. Situación actual en la Unión Europea

A partir de los años 90 se dota de mayor importancia a los impuestos verdes, teniendo cada vez más un mayor calado en las políticas ambientales de los Estados miembros. Sin embargo, existe un posicionamiento muy desigual entre los países, encontrando por un lado a socios comunitarios en cuyos sistemas fiscales se establecen figuras impositivas como puede ser el caso de España, y por otro lado, otros que han modificado estos sistemas tributarios aumentando el número de impuestos ambientales y fijando nuevos por medio de la llamada Reforma Fiscal Verde (RFV).

Cobra gran importancia la Comunicación “Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único” realizada por la Comisión Europea, en la que se establece que la aplicación de una política medioambiental requiere instaurar instrumentos técnicos, económicos o fiscales. Además, es necesario establecer un tipo adecuado para impuestos y gravámenes ambientales que incidan en el mercado. Esta comunicación se realizó en 1997 pero, a pesar de ello los nuevos impuestos deberán ajustarse a las condiciones impuestas ya que sus postulados continúan vigentes.

Antes he nombrado la “Reforma Fiscal Verde”, aunque este aspecto será objeto de estudio más adelante cabe decir que algunos países que no la han llevado a cabo, sí que han incorporado beneficios fiscales orientados a la protección del medio ambiente en el Impuesto de Sociedades (Francia, Austria, Holanda, Irlanda, Bélgica, España...).

Los principales impuestos que podemos destacar en la UE son, en primer lugar los impuestos sobre carburantes (el IVA grava más la gasolina que el gasóleo), en segundo lugar los tributos sobre otros productos energéticos (fuel óleo ligero y pesado, gas natural, carbón, electricidad y CO₂), en tercer lugar los impuestos sobre vehículos (ventas, impuesto anual de tenencia y tratamiento fiscal de automóviles de empresa) y en último lugar encontramos los impuestos especiales sobre otros bienes como son las pilas, bolsas y cloro fluoro carbonados (CFCs).

No cabe duda de que los impuestos ambientales crecen en la UE pero su peso relativo respecto a la recaudación total mediante el resto de tributos tiene todavía un carácter residual. Para ilustrar esto en cifras conviene destacar los siguientes datos¹¹:

- Impuestos ambientales: 282 M€ (2004) – 343,6 M€ (2014).
- Proporción de los impuestos ambientales s/total ingresos fiscales: 6,8% (2004) – 6,3% (2014).

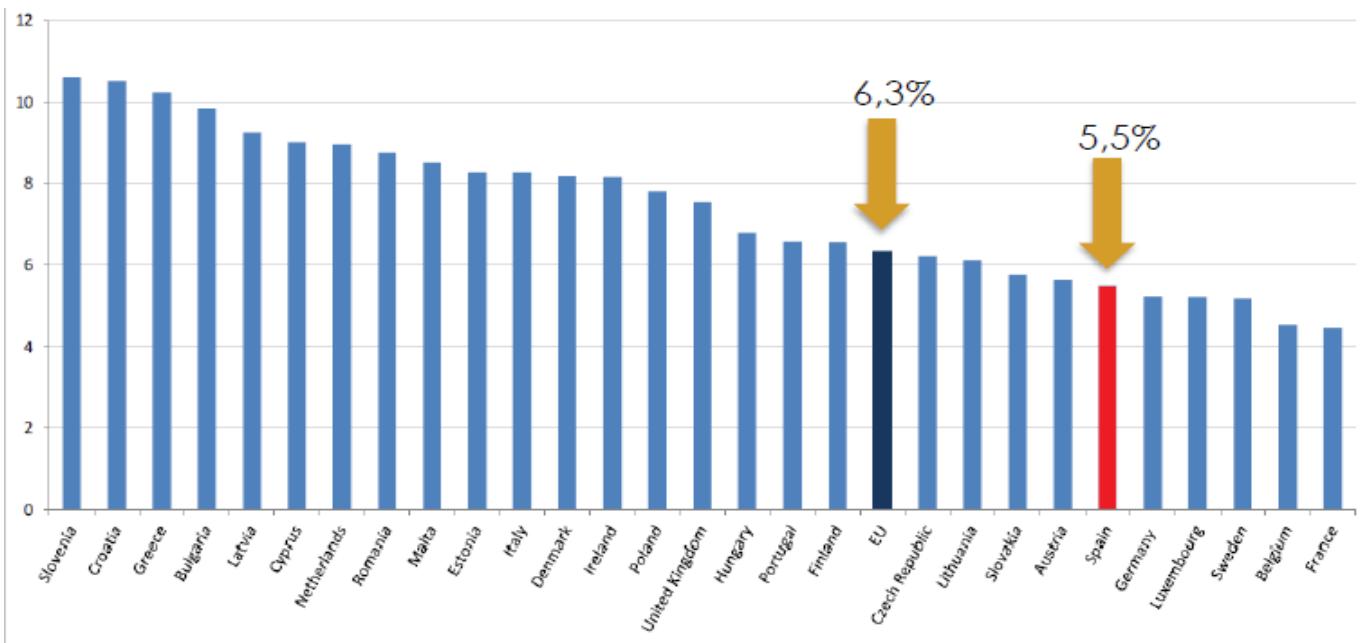
Respecto al peso recaudatorio España es el sexto país entre los 28 con menos peso recaudatorio:

- Ingresos totales por impuestos ambientales: 19,2 M€ (2004) – 16,9 M€ (2014).
- Proporción impuestos ambientales sobre el total de ingresos fiscales: 5,7% (2004) a un 5,5% (2014).

La siguiente gráfica muestra la proporción de impuestos ambientales en los ingresos totales, incluídas las contribuciones sociales, de la UE en 2014.

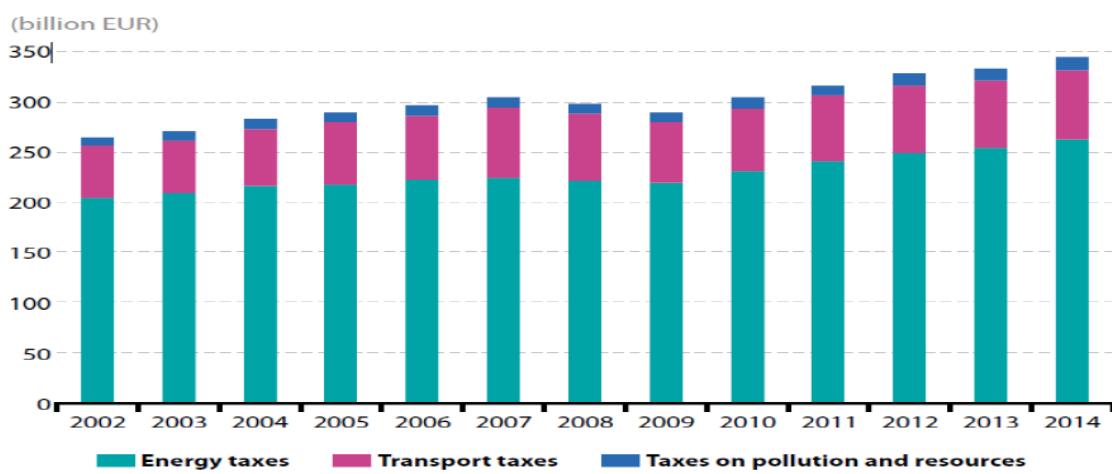
En el periodo que consta entre 2004 y 2014 a pesar del aumento de los ingresos por impuestos medioambientales, la proporción de impuestos ambientales en los ingresos totales ha disminuido en la mayoría de países de la UE como son; Chipre, Portugal, Lituania, Dinamarca y Eslovaquia. Sin embargo, también se ha producido un aumento en ciertos países como Grecia, Eslovenia, Estonia e Italia.

¹¹ DE VICENTE, M. *La fiscalidad medioambiental en la UE y España. Situación actual y propuestas*. Equipo económico. Noviembre 2016.



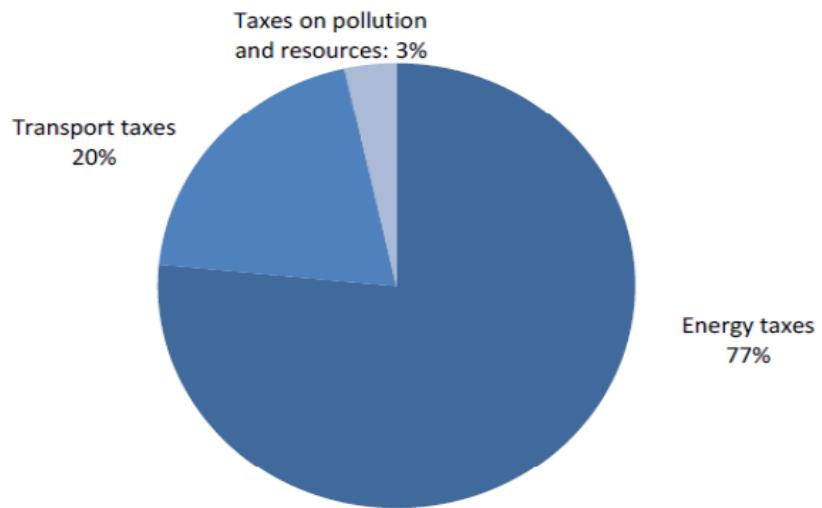
Fuente: Eurostat (2016).

Una gran parte de los ingresos fiscales medioambientales están compuestos por los impuestos sobre la energía. Las estadísticas europeas distinguen tres categorías diferentes: energía, transporte, la contaminación y recursos.



Fuente: Eurostat (2016).

El 77% del total de los impuestos ambientales corresponden a los impuestos sobre la energía, en un segundo lugar quedarían los impuestos que gravan el transporte que forman el 22% y los que lo hacen sobre la contaminación y recursos un 3%.



Fuente: Eurostat (2016).

En todos los Estados miembros de la UE, los impuestos sobre la energía son con gran diferencia la mayor partida de ingresos en tributos ambientales, por ello destacan países como Lituania (93,8%), República Checa (92,6%) y Luxemburgo (92,2%), es decir, países que representan más del 90 por ciento de los ingresos totales de impuestos ambientales.

La segunda contribución más importante corresponde a los impuestos sobre el transporte, en países como Malta (40,6%), Irlanda (37,9%), Dinamarca (36,6%), Austria (36,0%) y Bélgica (34,0%), representan más de un tercio del total de los ingresos fiscales del medio ambiente.

Por último, los impuestos menos significativos son aquellos sobre la contaminación y recursos, sin embargo en países como Croacia (17,4%), los Países Bajos (13,8%), Estonia (10,9%) y Eslovenia (10,8%) representan más del 10% de todos los ingresos.

4.3. Situación actual en España

España ha recibido recomendaciones por parte de la UE con la finalidad de impulsar las figuras ambientales. Existe un nivel de descentralización y desconcentración

competencial muy notorio ya que, las CC.AA a través de figuras tributarias cedidas y propias concentran la mayor parte de la fiscalidad ambiental.

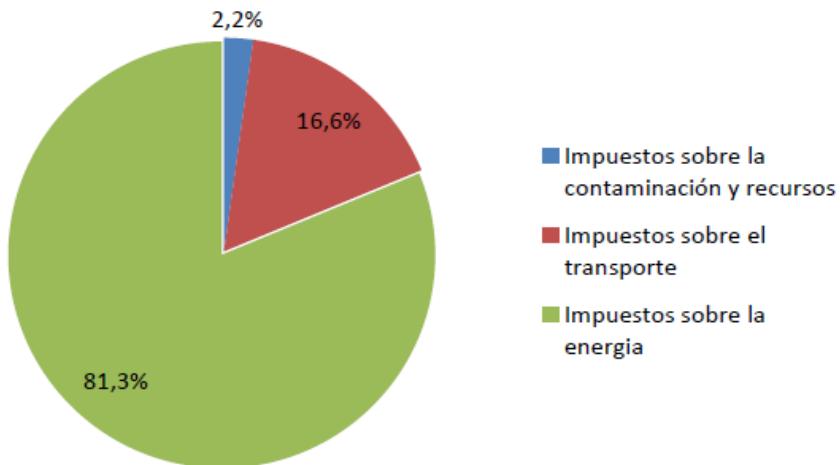
En el año 2015 la OCDE realiza un Informe de Evaluación del Desempeño Ambiental de España, se trata de la tercera evaluación que realiza sobre las políticas ambientales españolas, la primera data de 1997 y la segunda de 2004. El tiempo transcurrido permite hacer un balance de los resultados que ha logrado España en la última década.

Sin más dilación decir que este periodo de tiempo ha estado caracterizado por un factor clave que amenaza a España, la crisis, así lo afirmaba Ángel Gurría, Secretario General de la OCDE. Pese a ello, España ha logrado importantes avances en muchos aspectos de su desempeño medioambiental, en materia de impuestos los productos energéticos y en especial los combustibles destinados al transporte constituyen la base de la fiscalidad medioambiental, sin embargo, los ingresos que proceden de ecotasas han disminuido desde 2007, aumentando a su vez la carga sobre las rentas del trabajo. El Informe de la OCDE pone de manifiesto que existe una mayor recaudación por parte de las CCAA que por el gobierno central. Una de las alternativas para corregir este efecto sería llevar a cabo una reforma fiscal verde.

A pesar de que se encuentra en la media de la OCDE, España es el país europeo que menos recaudación obtiene a través de los IAs (Impuestos Ambientales), si lo comparamos con países como Francia y Portugal (geográficamente colindantes) resulta un 0,3% y un 0,6% más respecto a su PIB.

Además de estos dos países, si se compara España con Irlanda y Grecia, debido a que tienen un componente común que son las consecuencias de la crisis, resulta que ambos obtienen una mayor recaudación, 0,8% y 1,2% más respecto a su PIB.

Es importante conocer el tipo de IA que predomina en España y que cuantía recaudan conjuntamente todos ellos.



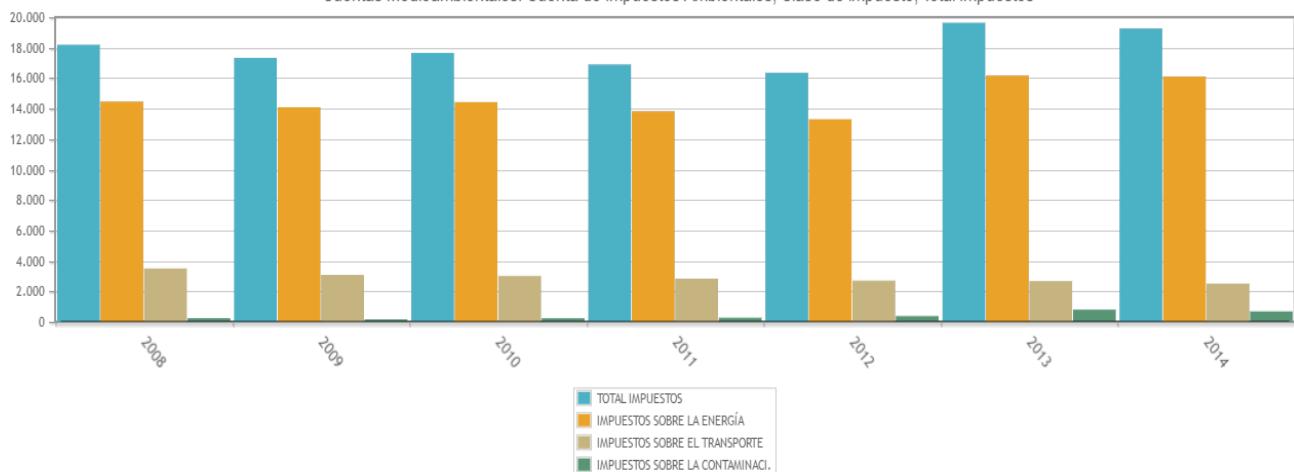
Fuente: Instituto Nacional de Estadística (INE).

Este gráfico se encuentra en concordancia con lo que afirmaba anteriormente respecto a la dimensión de la UE, los impuestos sobre la energía se sitúan en un primer lugar, generando una mayor recaudación (81,3%) seguidos de los impuestos sobre el transporte (16,6%) y por último, los impuestos sobre la contaminación y recursos (2,2%).

En total, la recaudación obtenida a través de estos tres conjuntos distintos de IAs en el año 2012 ascendió a 16.134 millones de euros, fue un 3,4% inferior a la del año 2011 y la más baja desde el año 2008. Así, entre el periodo comprendido entre el 2008 y el 2012, esta recaudación descendió un 11,2% (INE, 2014).

A pesar de que durante los primeros años de la crisis en España se ha optado por aumentar el número de impuestos sobre la contaminación y los recursos, y a su vez, reducir los IAs sobre la energía y el transporte, la recaudación que se obtiene a través de los primeros todavía sigue representando una pequeña parte del total de la recaudación. También, la recaudación obtenida conjuntamente ha disminuido, ya que el potencial recaudatorio de los primeros es menor que el de los IAs sobre la energía y el transporte.

Cuenta de impuestos ambientales por clase de impuesto, ramas de actividad (CNAE 2009) y Hogares como consumidores finales y periodo. Cuentas Medioambientales: Cuenta de Impuestos Ambientales, Clase de impuesto, Total Impuestos



Fuente: Instituto Nacional de Estadística (INE).

4.4. La difusión y diversidad de impuestos ambientales autonómicos

La creación de los impuestos ambientales a nivel nacional es todavía reducida, sin embargo las Comunidades Autónomas han demostrado una gran iniciativa a la hora de establecer impuestos de carácter ambiental, de hecho su número se ha incrementado en los últimos años.

*“La creación de estos tributos se explica, sin duda, por la voluntad de introducir una auténtica acción ambiental a nivel regional y subsanar la pasividad estatal en esta materia, pero también confluye en ocasiones en su introducción el deseo de las Comunidades Autónomas de potenciar su autonomía financiera creando nuevos recursos tributarios en el ámbito de sus competencias”.*¹²

Las CC.AA durante los últimos años han creado de forma generalizada diferentes tributos propios sobre las materias que enumero a continuación:

- Premios del bingo, en Asturias, Baleares (a tipo cero).
- Depósitos bancarios, en Andalucía, Asturias, Canarias, Cataluña, Extremadura, o Comunidad Valenciana. En todos los casos, o se han declarado

¹² LOZANO CUTANDA, B., y ALLI TURRILLAS, J.C., *Administración y Legislación Ambiental*, DYKINSON, 9ºEd. 2016, p.313.

inconstitucionales los tributos (Asturias, Cataluña y C. Valenciana) o se encuentran suspendidos (Andalucía, Canarias y Extremadura).

- Utilización de bolsas de plástico, en Andalucía.
- Las grandes superficies comerciales, en Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña o La Rioja. Algunas autonomías ya lo han suprimido como Canarias o La Rioja.
- Tierras infrautilizadas, como Andalucía o Asturias, si bien ninguna de estas dos autonomías obtiene ingresos por estos tributos.
- Aprovechamientos cinegéticos, como Extremadura.
- Estancias turísticas y viviendas vacías, creado inicialmente por Cataluña e implantado en 2016 en Islas Baleares.
- Imposición medioambiental que comprende tributos sobre el agua, la emisión de gases a la atmósfera, los vertidos a las aguas litorales, el almacenamiento de residuos, transporte y distribución de energía eléctrica, entre otros.

Cabe hacer referencia a estos últimos destacando que, persiguen más bien una finalidad recaudatoria y no tanto de protección del medio ambiente, no contemplan exenciones o bonificaciones en función de la capacidad contaminante y, en ocasiones, dada la escasa cuantía percibida, la recaudación obtenida no cubre los gastos de gestión de los mismos.

Desde 2013 hasta 2014 el total de CC.AA han aumentado sus ingresos tributarios (IT) solamente el 1,9%, una cantidad imperceptible considerando que esta cifra abarca tanto a los impuestos propios como los impuestos cedidos y las tasas.

- Las autonomías en las cuales crece más la recaudación por impuestos propios (IP) son: Valencia (+35,5pp), Canarias (+17,8pp) y Galicia (+15,4pp).
- Los descensos más significativos en la recaudación por impuestos propios (IP) se observan: Andalucía (-41,4pp), Cataluña (-10,9pp), Extremadura (-17,5).

Cataluña es la autonomía que mayor participación tiene en los impuestos propios sobre el total (26,6%), seguida de Canarias (23,9%).

La participación de los tributos propios con respecto al total nacional de cada autonomía, en algunos casos no se corresponde con la importancia de la recaudación por ingresos tributarios en el total nacional.

En Madrid, la recaudación por impuestos propios representa solamente el 0,3% del total nacional, mientras que la recaudación por ingresos tributarios supone el 18,6% de la tributación total autonómica.

Algunos impuestos están implantados en varias autonomías, produciéndose diferencias entre hechos imponibles, bases imponibles o tipos de gravamen. Por ejemplo, los impuestos / cánones relacionados con el agua.

Cataluña y la Comunidad Valenciana son las autonomías que mayor recaudación obtienen. La recaudación por tributos relacionados con el agua supone el 76,3% de la recaudación por impuestos propios.

La diversidad de tributos autonómicos ecológicos tiene una incidencia negativa en la unidad de mercado y por lo tanto en la competitividad, el Ministerio de Hacienda y Competitividad en su anterior legislatura manifestó la intención (la cual no llegó a concretarse) de establecer impuestos estatales en la materia con la finalidad de lograr una homogeneidad, al menos en algunos sectores.

V. REFORMA FISCAL VERDE

5.1. Introducción

Desde la década de los 80 la imposición ambiental ha pasado a formar parte del conjunto de los instrumentos que integran la política ambiental. Decir que la incorporación de estas figuras se ha producido con mayor calado en aquellos países que han llevado a cabo la denominada Reforma Fiscal Verde.

En general, todos los sistemas fiscales avanzados han incorporado este tipo de impuestos, distinguiendo así entre los países que hacen una utilización más limitada de la imposición ambiental como son Bélgica, Estados Unidos y Suiza, de aquellos otros que han realizado una utilización más intensiva como Alemania, Dinamarca, Finlandia, Gran Bretaña, Holanda, Noruega y Suecia.

Dichas experiencias ofrecen un referente para cualquier país, pero la RFV hace una propuesta más compleja ya que estudia la incidencia directa en mercados, precios relativos y distribución de rentas. Es importante advertir que una parte fundamental del éxito de una RFV parte de la utilización que se haga de los impuestos sobre la energía ya que constituye un núcleo notorio de cualquier propuesta.

A lo largo de este epígrafe se trata de estudiar si esta RFV puede considerarse como referente para países como España.

5.2. Modelo de Reforma Fiscal dominante en los 90

Tanto Estados Unidos como Reino Unido realizaron procesos reformistas, sirviendo como preferente a otros países que siguieron pautas parecidas. Puede denominarse este modelo como el Modelo Extensivo, caracterizado por una “alteración en la jerarquía de los principios impositivos en beneficio de la eficiencia, la equidad horizontal y la sencillez”¹³.

¹³ GAGO RODRÍGUEZ,.A, LABANDEIRA VILLOT,.X y RODRÍGUEZ MÉNDEZ,.M., *Imposición Ambiental y Reforma Fiscal Verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas*. Universidad de Vigo. p. 2.

<i>Medidas reductoras de ingresos.</i>	<i>Medidas que incrementan ingresos y simplifican la estructura impositiva.</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Reducción de los tipos marginales máximos del IRPF. - Reducción en los tipos estándar del Impuesto sobre Sociedades. 	<ul style="list-style-type: none"> - Extensión de las bases imponibles. - Eliminación de tratamientos preferenciales. - Reducción de sistemas generalistas de incentivo. - Reducción del núm. de tramos en la tarifa del IRPF. - Incremento de tipos mínimos en IRPF. - Incrementos de tipos en el IVA.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos aportados.

Este modelo no era suficiente a la hora de incorporar los Impuestos Ambientales, por ello se habla de una Segunda Fase del Modelo Extensivo, y es que los beneficios que podrían dar lugar tras este nuevo añadido serían superiores a los previstos en la Primera Fase.

“A las ganancias de eficiencia derivables de las nuevas reducciones en los tipos máximos (dividendo fiscal), podrían añadirse ahora otras ganancias adicionales de naturaleza estrictamente ambiental, derivadas del carácter disuasorio corrector de los impuestos ambientales (dividendo ambiental). E incluso si las reducciones de tipos se extendiesen a las Cotizaciones Sociales, cabría esperar un efecto favorable sobre el empleo como consecuencia de la reducción del coste fiscal del trabajo, generándose así nuevas ganancias de bienestar (dividendo laboral)”.¹⁴

La idea de reducir los tipos impositivos más elevados y la del dividendo múltiple se concretaron en el modelo denominado Reforma Fiscal Verde.

5.3. Experiencias comparadas en algunos países de la OCDE

Como se ha comentado anteriormente, en virtud de los cambios adoptados utilizando la imposición ambiental, pueden diferenciarse dos grupos de países.

¹⁴ GAGO RODRÍGUEZ,.A, LABANDEIRA VILLOT,.X y RODRÍGUEZ MÉNDEZ,.M., *Imposición Ambiental y Reforma(...)*. p. 5.

En primer lugar, los países que han incorporado impuestos ambientales sin formar parte de una propuesta global de RFV, como son Bélgica, Estados Unidos y Suiza, los cuales han realizado una utilización más limitada de los mismos.

En segundo lugar, los países que han incorporado impuestos ambientales como parte de una propuesta global de RFV, dónde situamos a Alemania, Dinamarca, Finlandia, Gran Bretaña, Noruega y Suecia. En términos generales la reforma fiscal alemana es la que más se adecua a un modelo característico de RFV, contiene modificaciones en renta y cotizaciones sociales por una parte e impuestos ambientales por otra.

En los países que han adoptado estrategias generales de reforma se contemplan regularidades en el uso de los impuestos ambientales, estas regularidades se refieren a los cambios fiscales adoptados los cuales pueden apreciarse en el cuadro que se ofrece a continuación.

País	Año	Impuestos eliminados o reducidos	Impuestos ambientales y cambios fiscales incorporados
Suecia	1991	IRPF y Sociedades	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre la energía (CO2). - Impuestos sobre emisiones de SO2. - Impuestos sobre fertilizantes y pesticidas.
Noruega	1992	IRPF	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre la energía (CO2).
PRIMERA GENERACIÓN	1999	IRPF	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre emisiones de SO2. - Impuestos sobre fertilizantes y pesticidas.

SEGUNDA GENERACIÓN	Holanda	1996	Sociedades e IRPF	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre la energía (CO2). - Impuestos sobre vertederos.
	Dinamarca	1994	Sociedades e IRPF	<ul style="list-style-type: none"> - Adaptación accisas energéticas. - Impuestos sobre la energía (CO2). - Impuestos sobre emisiones de SO2. - Impuestos sobre vertederos.
	Estonia	2006	IRPF	<ul style="list-style-type: none"> - Aumento de la imposición sobre la energía. - Aumento de los impuestos sobre los combustibles.
	Reino Unido	1996	Cotizaciones sociales	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre vertederos.
	Finlandia	1997	Cotizaciones sociales	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre vertederos.
	Alemania	1999	Cotizaciones sociales	<ul style="list-style-type: none"> - Elevación impuestos sobre la gasolina, calefacción y gas natural. - Impuestos sobre la electricidad.

TERCERA GENERACIÓN	Italia	1999	Cotizaciones sociales	<ul style="list-style-type: none"> - Adaptación accisas energéticas. - Impuestos sobre el carbón y otros combustibles usados en centrales térmicas.
	Republica Checa	2008	Cotizaciones sociales	<ul style="list-style-type: none"> - Incremento de los tipos impositivos de los impuestos energéticos
	Suiza	2008	Transferencias y exenciones impositivas para empresas y ciudadanos	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos que gravan las emisiones.
	Australia	2011	Impuesto sobre la renta	<ul style="list-style-type: none"> - Programa de Política Climática.
	Italia	2012	_____	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre el carbono.
	Francia	2014	Impuestos sobre la energía.	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre el carbono aplicado sobre todos los combustibles fósiles.

Fuente: Elaboración propia a partir de Gago et al., (2003) y EFE (2013).

Es indudable que los componentes fundamentales del modelo aplicado en el ámbito de los países avanzados son:

1. Reducciones en los tipos de la imposición sobre la renta.
2. Reducciones en las Cotizaciones Sociales.

3. Compensación recaudatoria con la incorporación de nuevos impuestos ambientales.

Se procede a tratar los fundamentos y diversos aspectos del modelo reformista con el fin de construir un modelo que pueda resultar viable y adaptado para España.

5.4. Los fundamentos de la RFV: la Teoría del Doble Dividendo

La mayoría de países que han aplicado este modelo reformista lo hacen en base a dos dividendos, en primer lugar lo justifican en base a los efectos previsibles de eliminación de distorsiones por las reducciones de tipos impositivos, lo que se denomina segundo dividendo; y en segundo lugar, los efectos favorables sobre el empleo que se espera de la disminución de costes laborales que permite la reducción de cotizaciones sociales, tercer dividendo.

Al enunciar la Teoría del Doble Dividendo suele producirse una cierta confusión, por ello adjunto un cuadro explicativo de los efectos definidos y clasificados.

1. EFECTOS AMBIENTALES Ó PRIMARIOS (W^A) , producidos por la incidencia directa de los impuestos ambientales :

Beneficios Primarios (BP) : costes externos evitados = externalidad negativa reducida ó eliminada.

Costes Primarios (CP) : beneficios netos perdidos por la reducción en la producción y en el consumo del bien contaminante gravado.

2 EFECTOS NO AMBIENTALES Ó SECUNDARIOS (W^{NA}) , asociados de manera inducida a la incidencia indirecta de los impuestos ambientales :

Efecto Interacción (W^I) : pérdidas de bienestar asociadas a los cambios en los precios de los factores (trabajo) causados por los impuestos ambientales.

Efecto Reciclaje (W^R) : ganancias de bienestar causadas por las reducciones impositivas que financia la recaudación adicional obtenida con los impuestos ambientales.

3. SALDO Y COSTE NETOS DE LA RFV :

Saldo Neto de la RFV : $SNRFV = W^A + W^{NA} = BP + CP + W^I + W^R$

Coste Neto de la RFV : $CNRFV = CP + W^I + W^R$

Fuente: "Imposición Ambiental y Reforma Fiscal Verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas".

La diferencia resultante entre Saldo y Coste Netos de la RFV reside en el papel de los Beneficios Primarios o Ambientales. “*El Coste Neto elude el impacto ambiental y limita su evaluación a los efectos que se producen dentro del perímetro del sistema fiscal. Aun así, por descontado, el CNRFV puede tener signo negativo siempre que W^R sea suficientemente elevado*”.¹⁵

La Teoría del Doble Dividendo puede ser enunciada de dos maneras diferentes tal y como se muestra en el siguiente cuadro:

A) PARRY
<u>PRIMER DIVIDENDO-DIVIDENDO AMBIENTAL:</u>
$W^A = BP + CP > 0$
<u>SEGUNDO DIVIDENDO-DIVIDENDO NO AMBIENTAL:</u>
$W^{NA} = W^I + W^R > 0$
<u>DOBLE DIVIDENDO:</u>
$W^A > 0$ y $W^{NA} > 0$
B) GOULDER
<u>DOBLE DIVIDENDO DÉBIL:</u> garantizado con RFV,
CNRFV con reciclaje < CN con otra solución, ó:
$CN(W^A + W^I + W^R) < CN(W^A + W^I)$
<u>DOBLE DIVIDENDO FUERTE:</u> solo se producirá si la incidencia diferencial de la RFV es menor o igual que cero, es decir:
$CNRFV \leq 0 \rightarrow W^R \geq W^I + CP$

Fuente: “Imposición Ambiental y Reforma Fiscal Verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas”.

¹⁵ GAGO RODRÍGUEZ,.A, LABANDEIRA VILLOT,.X y RODRÍGUEZ MÉNDEZ,.M., *Imposición Ambiental y Reforma*(...). p. 28.

Ambas formas de definir los dividendos no son equivalentes, a raíz de ello se enuncian otras conclusiones con la finalidad de clarificar y señalar guías de actuación.

El Doble Dividendo Débil es el principal argumento en favor de la RFV ya que en el análisis se prioriza claramente el reciclaje de los ingresos.

El Doble Dividendo en términos de Parry exige que tanto el Primer como el Segundo Dividendo sean mayores que cero, esta condición plasmaría la mejor condición posible para la RFV pero sin embargo, lo que cobra más importancia en la política impositiva no es el signo de cada uno por separado sino el saldo conjunto, por lo tanto, puede no producirse Doble Dividendo y que sea positivo el saldo de costes y beneficios de la RFV.

5.5. Un modelo sintético, gradual y actualizado de Reforma Fiscal Verde

La RFV es entendida como un proceso global de cambio tributario, se eleva a una complejidad considerable debido a que afecta a la situación existente, inserta nuevos mecanismos que no han sido aplicados con anterioridad e incide sobre los agentes.

Es oportuno tener en cuenta que exige una labor previa de preparación del sistema sobre el que se procede actuar ya que existen diferencias entre los mismos.

A continuación se introduce un cuadro expositivo sobre las principales fases que se deben llevar a cabo en la implantación de la RFV.

FASE INICIAL: Revisión y adaptación del sistema fiscal vigente.

- Imposición Directa tradicional: posibles propuestas de reducción de tipos en IRPF, Sociedades y Cotizaciones Sociales.
- Imposición Directa tradicional: revisión del sistema existente de reducciones e incentivos para adaptarlo al argumento ambiental.
- Imposición Indirecta sobre Hidrocarburos: adaptación de los impuestos especiales en vigor para graduarlos al factor contaminante relevante.

SEGUNDA FASE: Incorporación de nuevos impuestos ambientales.

- Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la energía, completando los impuestos especiales existentes. Serán uno o varios impuestos directamente relacionados con el nivel de emisiones, que someterán a gravamen el uso como impuestos de combustibles fósiles

(gas, carbón, gasoil calefacción) y la energía nuclear y eléctrica.

- Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la utilización como impuestos de otra serie de productos con efectos contaminantes negativos (fertilizantes, pesticidas, etc.).
- Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la generación de residuos (impuesto sobre vertederos) y sobre la emisión de vertidos líquidos.
- Incorporación de nuevos tributos ambientales de perfil específico aplicados sobre consumos con efectos ambientales nocivos (pilas, baterías, bolsas de plástico, etc.)

TERCERA FASE: Incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental.

- Exenciones concedidas a productos o consumos con efectos ambientales positivos.
- Reducciones en base para comportamientos energético-eficientes.
- Deduciones en cuota por la inversión en instalaciones de saneamiento y equipamientos energético-eficientes y por la adquisición de edificios y viviendas con esas condiciones.

CUARTA FASE: Medidas precautorias y compensatorias.

- Implantación gradual de los nuevos impuestos, con extensión progresiva de las bases imponibles y crecimiento de tipos impositivos en el tiempo, fijando tasa anual y periodo máximo de adaptación.
- Bonificaciones degresivas para el sector productivo durante un periodo máximo, condicionando su concesión a los incrementos de carga producidos con la incorporación de los nuevos impuestos ambientales.
- Mecanismos redistributivos (incremento de mínimos vitales, elevación del mínimo exento, reducción tipos marginales mínimos, etc.) para compensar la incidencia negativa de los nuevos impuestos ambientales en términos de equidad.

Fuente: “Imposición Ambiental y Reforma Fiscal Verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas”.

5.6. La Reforma Fiscal Verde y el caso de España

Durante los primeros días de Febrero en 2017, una nueva llamada de atención por parte de la Comisión Europea amenaza a España, y es que, Bruselas “censura” al país por no seguir las guías propuestas en materia de tributación ambiental y mantenimiento de la política fiscal verde.¹⁶

El mayor reproche que realiza al Gobierno es que todavía subvencione el carbón local o los combustibles fósiles, sin atender a las recomendaciones y sugerencias que

¹⁶ España, a la cola de la recaudación de 'impuestos verdes' de Europa. Diario El Economista. <http://www.eleconomista.es/desarrollo-sostenible/noticias/8202698/03/17/Espana-a-la-cola-de-la-recaudacion-de-impuestos-verdes-de-Europa.html>

anteriormente se habían propuesto para mejorar el funcionamiento de los tributos verdes, de este modo se hubieran incrementado los ingresos del Estado de una manera más sostenible. Como se ha hecho alusión en otro epígrafe, la crisis conllevó una fuerte caída en la recaudación fiscal global. Es desde ese momento en el que el Gobierno repele desarrollar una reforma fiscal ambiental, la cual contribuiría de manera positiva a los ingresos de las arcas públicas.

En el año 2012 se llevaron a cabo simulaciones por VividEconomics, la Fundación Europea para el Clima y Green Budget Europe, concluyendo con un aspecto positivo, y es que, la aplicación de la propuesta fiscal verde hubiera generado una recaudación adicional de 4.000 millones de euros en el año 2013, que alcanzaría los 10.000 millones en 2020. Dicho efecto positivo hubiera generado una reducción del déficit público del 3% en 2013 y del 8% en 2020.

Las recientes estimaciones de Gago y Labandeira indican que la reforma de la imposición ambiental en España implicaría un incremento recaudatorio de 13.365 millones de euros en 2018 y progresivamente en 2035 una cantidad de 32.801 millones. Además de ello supondría el avance hacia economías bajas en carbono tras reducir las emisiones contaminantes.

Cabe decir que España no aprovechó la oportunidad a finales de 2014, año en el que se aprobó la reforma fiscal y se trataba de desarrollar la imposición energético-ambiental, y de los múltiples beneficios fiscales basada en las recomendaciones de la CE y OCDE.

Conviene citar la aclaración realizada por Gago y Labandeira en la que exponen las ventajas que podría haber conllevado dicha reforma: *"La Reforma Fiscal Verde puede desempeñar un papel crucial para reforzar el binomio crecimiento-competitividad, mantener la agenda de cambios en el modelo económico en la transición hacia una economía baja en carbono, y asegurar la viabilidad de las políticas emergentes: eficiencia energética, renovables, distribución de rentas, investigación y desarrollo"*¹⁷.

¹⁷ *España, a la cola de la recaudación de 'impuestos verdes' de Europa*. Diario El Economista. <http://www.eleconomista.es/desarrollo-sostenible/noticias/8202698/03/17/Espana-a-la-cola-de-la-recaudacion-de-impuestos-verdes-de-Europa.html>

VI. CONCLUSIONES

Cabe concluir en primer lugar que, en España la tributación con fines medioambientales presenta una escasa relevancia. En cuanto a su cuantificación, no se acerca al coste de los daños medioambientales que generan las conductas gravadas.

Sin embargo, destacar la cantidad de nuevos impuestos que tienen lugar en las Comunidades Autónomas pero ya no tanto con una finalidad disuasoria sino con una finalidad más bien recaudatoria.

Por tanto a pesar de que hoy en día aumenta la importancia de conservar el medioambiente con el fin de evitar problemas de mayor gravedad a las generaciones futuras, el número de impuestos ambientales que se encuentra en vigor es bastante pequeño.

A la hora de abordar el tema de los tributos ambientales, se encuentran como en todos aspectos una serie de ventajas y desventajas, a mi pesar, y en concordancia con DE MIGUEL PERALES, ello no puede servir como obstáculo a la hora de implantar en la política tributaria de un Estado la variable ambiental, principalmente porque la norma suprema de nuestro ordenamiento jurídico, la Constitución Española, le dedica el artículo 45 el cual sirve como punto de partida.

En cierto modo, respecto a los mismos y en este caso haciendo hincapié en la capacidad económica de los tributos ambientales, cabe recalcar que se establecen tanto unos límites máximos y mínimos, pero lo que no es admisible en ningún caso es el supuesto de imponer un gravamen en ciertos casos en los cuales no se manifieste riqueza.

En segundo lugar, la situación de crisis económica que se está atravesando en estos momentos dota de un mayor interés a los instrumentos como son los impuestos ambientales, ello tiene su base en la compensación de la pérdida de ingresos provocados por los efectos de la recesión, bajo mi opinión sin alejarse del principal objetivo, comentado antes en el epígrafe correspondiente que es el tema de la internalización de las externalidades negativas que se generan en los mercados.

En tercer lugar, partiendo de un aspecto global, es cierto que los países han aplicado la Reforma Fiscal Verde en función de las necesidades de cada país, de ello se esgrimen las diversas experiencias que se han llevado a cabo a lo largo de los años, destacando entre ellas Holanda, Suecia, Noruega y Dinamarca, todas ellas caracterizadas por ser los países pioneros con éxito en este ámbito.

VII. BIBLIOGRAFÍA

MANUALES

DE MIGUEL PERALES, C., *Derecho español del medioambiente*, 3^a Edición, Aranzadi.

ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, 4^a Edición, Lex Nova.

LOZANO CUTANDA, B., ALLITURRILLAS, J.C., *Administración y Legislación Ambiental*, 9^a Edición, Aranzadi, 2016.

REVISTAS DOCTRINALES

LÓPEZ DÍAZ, A., *Tributación Medioambiental en España a Nivel Subcentral: CCAA y CCLL*, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela, Dereito Vol. 22, nº ext: 225-244. Noviembre 2013.
<http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/viewFile/1182/1547>

ORÓN MORATAL, G., *Fiscalidad ambiental: La ecotasa*, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universitat Jaume I de Castelló, Comité Econòmic i Social de la Comunitat Valenciana. <http://www.ces.gva.es/pdf/conferencias/05/conferencia1.pdf>

Economics for Energy, *Impuestos energéticos-ambientales en España*, Informe 2013.
http://eforenergy.org/docpublicaciones/informes/Informe_Completo_EfE_2013.pdf

Actualidad jurídica Uría Menéndez, *Aproximación a la reforma de la Fiscalidad Ambiental*, P. 134-139.

<http://www.uria.com/documentos/publicaciones/4374/documento/fe08.pdf?id=5588>

Agencia Europea de Medio Ambiente, *El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medioambiente*, 19/04/2016. <https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>

Confederación de Empresarios de Aragón, *La Fiscalidad Ambiental y las empresas de Aragón*, Informe 2011.

http://www.ceoearagon.es/medio_ambiente/pdf/Lafiscalidad%20ambiental%20y%20las%20empresas%20de%20Aragon.pdf

DE VICENTE-TUTOR, M., *La fiscalidad Medioambiental en la UE y España. Situación actual y propuestas.* Socio Director Equipo Económico. Noviembre 2016.
http://www.conama.org/conama/download/files/conama2016/AEs%202016/1998973236_ppt_MVicente.pdf

GAGO RODRÍGUEZ, A., LABANDEIRA VILLOT, X., RODRIGUEZ MÉNDEZ, M., *Imposición Ambiental y Reforma Fiscal Verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas,* Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Vigo.
http://www.ief.es/documentos/investigacion/seminarios/economia_publica/2002_14Marzo.PDF

GAGO RODRÍGUEZ, A., LABANDEIRA VILLOT, X., *Un nuevo modelo de Reforma Fiscal Verde,* Economics for Energy, WP 03/2012.

[http://eforenergy.org/docpublicaciones/documentos-de-trabajo/WP032012.pdf.](http://eforenergy.org/docpublicaciones/documentos-de-trabajo/WP032012.pdf)

NORMATIVA

Constitución Española.

Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Ley 28/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

ARTÍCULOS RELACIONADOS

“La Comisión Europea suspende a España por su política de impuestos verdes”, Manuel Panelles y Claudí Pérez, El País, 6 de Febrero de 2017.

http://economia.elpais.com/economia/2017/02/06/actualidad/1486384759_729965.html

“España, a la cola de la recaudación de 'impuestos verdes' de Europa”, María Luisa Atarés, Diario El Economista, 7 de Marzo de 2017.

<http://www.eleconomista.es/desarrollo-sostenible/noticias/8202698/03/17/Espana-a-la-cola-de-la-recaudacion-de-impuestos-verdes-de-Europa.html>

ESTADÍSTICAS

Instituto Nacional de Estadística.

Eurostat